В.Є. Слюсаренко

АУДИТ: СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ В УКРАЇНІ

монографія

Ужгород

2014

УДК 657.6 (075)
ББК :

Рецензенти:

Мікловда В.П. – член-кор. НАН України, д. е. н., професор, завідувач кафедри економіки підприємства ДВНЗ «Ужгородського національного університету»
Пітюлич М.І. – д. е. н., професор, заслужений працівник освіти України, завідувач відділом Закарпатського регіонального центру соціально-економічних і гуманітарних досліджень Національної академії наук України

В.Є. Слюсаренко
Аудит: сучасний стан та перспективи розвитку на Україні. Монографія. – Ужгород; «УжНУ», 2014. – 200 с.

Рекомендовано засіданням Вченої ради
Інституту економіки та міжнародних відносин ДВНЗ «УжНУ»
Протокол №9 від 27.05.2014р.

У монографії викладені еволюція виникнення аудиту, планування, стадій і процедур аудиту, формування аудиторських доказів, робочих документів аудитора і аудиторського висновку, аудиторського ризику, створення господарюючого суб’єкта що може здійснювати аудиторську діяльність та методики проведення аудиторських перевірок з надання впевненносі та надання супутніх аудиторських послуг, а також шляхи розвитку аудиту на сучасному етапі.
.

© В.Є Слюсаренко 2014

Зміст

Вступ.....5

Розділ 1. Еволюція становлення та розвитку аудиту.....8

1.1. Поняття, сутність теорії і науки про аудит 8

1.2. Історія виникнення та розвитку аудиту.....11

1.3. Становлення аудиту в Україні.....21

1.4. Аудит в системі господарського контролю та його необхідність.....25

Розділ 2. Предмет, метод, об'єкти та суб'єкти аудиторської діяльності.....30

2.1. Предмет, об'єкти і суб'єкти аудиторської діяльності.....30

2.2. Методологія проведення аудиту.....32

2.3. Види аудиту, його мета і завдання……...37

2.4.Принципи проведення аудиту та професійна етика.....39

Розділ 3. Нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності……...42

3.1. Загальна характеристика управління аудиторською діяльністю в Україні.....42

3.2. Аудиторська палата України – як ключрвий інститут спияння розвитку аудиторської діяльності…….. 45

3.3. Спілка аудиторів України, аудитор, його статус і сертифікація.....54

3.4. Міжнародні стандарти аудиту та їх адаптація в Україні……...59

3.5. Інформаційне забезпечення аудиту; сутність та види 69

3.6. Вдосконалення нормативно-правовоїбази аудиторської діяльності в Україні…...72

Розділ 4. Методи здійснення аудиту фінансової звітності та критерії її оцінювання……88

4.1. Фінансова звітність підприємства: вибір критеріїв та методів оцінювання.....88

4.2. Аудит фінансової звітності суб'єктів господарської діяльності.....93

Розділ 5. Аудиторський ризик і оцінювання системи внутрішнього контролю...97

5.1. Суть поняття «аудиторський ризик» та його компонентна убдова. Ризик контролю та ризик невиявлення.....97

5.2. Методика визначення аудиторського ризику: розрахункові помилки та шахрайство.....102

Розділ 6. Процес планування аудитором діяльності: стадії та процедури 106

6.1. Планування аудиторської перевірки.....106

6.2. Стадії аудиту.....108

Розділ 7. Склад та класифікація робочіх документів аудитора.....112

7.1. Поняття про аудиторські докази, їх класифікація та вимоги до них.....112

7.2. Джерела аудиторських доказів та методика їх отримання.....116

7.3. Поняття про склад і класифікацію робочих документів.....119

7.4. Вимоги до оформлення робочих документів аудитора.....123

7.5. Методика складання робочих документів та порядок їх зберігання і використання……125

Розділ 8. Проблемні аспекти розвитку аудита на України……...130

Висновок…….....134

Список використаної літератури…….....139

ВСТУП

Реалізація Україною стратегії іновативно-іноваційного розвитку економіки передбачає наявність функціонування розвинутого фондового ринку. Будучи невід'ємним компонентом фінансової системи ефективність його функціонування значною мірою обумовлена діяльністю ефективної банківської системи, ринку цінних паперів та державної фінансової системи в цілому.

Враховуючи те що основною функцією фондового ринку є мобілізація тимчасово вільних грошових ресурсів та їх трансформація у інвестиційний капітал шляхом розміщення цінних паперів виникає об'єктивна потреба глибокого наукового розуміння його сутності та механізмів функціонування. Саме ця обставина суттєво підвищує інтерес до достовірності інформації щодо суб'єктів господарювання які здійснюють емісію цінних паперів.

В цьому контексті виникає потреба у глибокому розумінні аудиту як самостійного інституту ринкової економіки. Особливо важливим для розуміння статусу аудиту в сучасних умовах є потреба в аналізі нормативно правової бази яка регулює функціонування аудиту та застосування європейських стандартів, практик, та принципів, рекомендованих IOSCO.

Виходячи з цього автор основну увагу сконцентрувала на теоретичному підгрунті функціонування аудиту та практичному його застосуванні як основного контролера господарюючих суб'єктів, що є емітентами цінних паперів.

Також створення нових суспільних відносин спрямованих на створення ефективного суспільства, зумовлюють важливу роль аудиту в різних галузях економіки України. Наукове розуміння проблем аудиту є необхідною складовою становлення та постійного росту професійних фахівців, що функціонують на ринку аудиторських послуг.

Все більшої актуальності аудиторська діяльність набуває в сучасних умовах оскільки вона передбачає об'єктивність оцінки облікової та звітної інформації про фінансово-господарську діяльність господарюючого суб'єкта, що базується на зацікавленості користувачів інформації про досліджувані аудитором об'єкти у її достовірності. Особливу роль при цьому відіграє незалежний аудитор думка якого лягає в основу прийняття управлінського рішення користувача інформації щодо господарської діяльності суб'єкта господарювання .

У вітчизняній літературі дослідженню незалежного виду контролю – аудиту приділяється значна увага таких вчених як: Дороша Н. І., Кравченка В. І., Опаріна В. М., Редька О. Ю., Рубана Н. І., Петрик О.А., Проскуріна Н.М. та інші

Сучасна економіка в складних умовах конкурентної боротьби пред'являє високі вимоги до рівня професійної підготовки спеціалістів з обліку і аудиту. Такі вимоги повязанні з об'єктивними та суб'єктивними умовами функціонування Української економіка, яка знаходится в стадії глибинних трансформаційних процесів. Перехід на прогресивні світові стандарти зумовлюють швидку зміну законодавства, що регулюють діяльність господарюючих суб'єктів які функціонують на ринку, а відтак і організацію облікових процесів яка пов'язана із організацією контролю за ними, як внутрішню так і зовнішню. Проблема організації і розвитку аудиту, як внутрішнього так і зовнішнього, у господарюючого суб'єкта, останнім часом напряму пов'язана з його життедіяльністю. Тому рівень підготовленості фахівців задіяних в процесі організації, особливо, внутрішнього аудиту від яких залежить організація бухгалтерського обліку, та оперативне вирішеня багатьох управлінських рішень (правових, податкових та інших питань), в кінцевому підсумку – стійкий фінансовий стан господарюючого суб'єкта.

Аудит як складова економічного контролю виявляє і розкриває нові можливості підприємницької діяльності, визначає її ефективність та відповідність чинному законодавству, нормативно-правовим документам, досліджує організацію господарських процесів, планування, збереження фінансових ресурсів, дотримання технологічної і трудової дисципліни, достовірність відображення господарсько-фінансових операцій в обліку та звітності у межах окремого підприємства.

Аудит – це вид діяльності, що полягає в збиранні й оцінюванні фактів, що стосуються функціонування і становища економічного об'єкта (самостійного господарського підрозділу) або інформації, що стосується такого становища і функціонування, кий проводиться компетентною незалежною особою, яка, виходячи з установлених критеріїв, виносить висновок про якісну сторону цього функціонування.

Метод аудиторської діяльності є шляхом пізнання, дослідження, а також способом дослідження явищ, процесів, створених людиною систем та сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єкта, що вивчається.

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

Найважливішою умовою, від якої залежить якість аудиту, є висококваліфіковані кадріи.

Оскільки предметом аудиторської діяльності є стан економічних, організаційних, інформаційних та інших характеристик системи, що знаходяться в сфері аудиторської оцінки. Тому аудит передбачає оцінку законності здійснення господарських процесів та

достовірності інформації, що цікавить користувачів та замовників аудиту. Аудит має багато спільного з предметом ревізії, судово-бухгалтерської експертизи та економічного аналізу.

Виходячи з вище наведеного дослідження становлення аудиту, сучасного його стану та перспектив розвитку обумовлена такими об’єктивними факторами:

- складністю та заплутаністю нормативної бази та постійними його змінами;
- віддаленістю джерел економічної інформації від осіб, що приймають управлінські рішення;
- недостатньою кваліфікацією керівників господарюючих суб’єктів;
- недостатньою роз’яснювальною та консультаційною роботою контролюючих органів з питань чинного законодавства України.

Розділ 1. Еволюція становлення та розвитку аудиту

1.1. Поняття, сутність теорії і науки про аудит.

Аудит є обов'язковою частиною цивілізованого функціонування ринкової економіки кожної країни. В економічній літературі ми знаходимо різні думки і визначення щодо існування теорії аудиту.

Сьогодні в Україні, мабуть, вже не залишилося людей, які б не чули слово «аудит» в усіх його проявах. Аудит передбачає захист майнових і фінансових інтересів господарюючих суб'єктів та користувачів інформації яку продукує аудитор. В економічній літературі ми знаходимо різні думки і визначення щодо існування теорії аудиту.

Перша думка – це практична діяльність. Так, Р. Адамс наголошує, що аудит – це суто практична діяльність, тому не зовсім зрозуміло, навіщо потрібно було створювати його теорію [101, С.57].

Друга думка – аудит є розділом науки про господарський контроль. Професор Ф. Бутинець [72, С.16-26] вперше розглянув аудит як розділ науки про господарський контроль і зробив це досить кваліфіковано і логічно.

Третя думка – наука про аудит є самостійною наукою, прихильниками цього є Я. Гончарук, В. Рудницький [110, С.3-8], Г. Давидов [113, С.38-45].

Проте треба усвідомити, що визнання чи невизнання аудиту наукою є предметом наукового дослідження, побудованого на логіці та діалектиці наукового пізнання.

Наука про аудит вірогідно й адекватно відображує сутність та закономірності економічних і соціальних процесів у ринкових економіках та є інструментом із захисту економічних інтересів членів громадянського суспільства.

Наука про аудит – це сукупність окремих складових усіх знань (практичних, емпіричних і теоретичних), накопичених у галузі аудиту, та визначена система їх, на основі якої виникає метод руху людського пізнання

Основними рисами теорії аудиту є: об'єктивна істинність, логічна цілісність і формальна несуперечність, здатність до розвитку, відносна самостійність, активний вплив на практику.

Теорія аудиту – це система наукового знання, що описує, пояснює теоретичні аспекти системи незалежного фінансового контролю – аудиту і зводить відкриті в цій сфері закономірні зв'язки до єдиного об'єднуючого начала

Сучасний аудит – це особлива організаційна форма економічного контролю. Людство завжди виявляло великий інтерес до питання контролю в управлінні.

Розвиток розширеного виробництва та поява акціонерних товариств викликали до життя необхідність залучення до управління підприємством найманого персоналу. Власники створювали цілі організаційні структури та підрозділи управління, в тому числі наймали бухгалтерів та внутрішніх контролерів. Власники та керівники підприємств почали вимагати вчасної, достовірної та оперативної інформації для ефективного управління господарюючим субєктом.

Основним призначенням аудиту було надання замовникам аудиту висновків про достовірність даних, що відображаються у фінансових звітах компаній. На наш погляд, причини, які зумовили появу аудиту, можна узагальнити наступним чином: брак достовірної, об'єктивної інформації, яка виникає в зв’язку з відокремленням власника підприємства від менеджерів (членів керівництва, директорів). Розглянемо необхідність розвитку аудиту в сучасних умовах господарювання, що представлено на рис. 1.1.

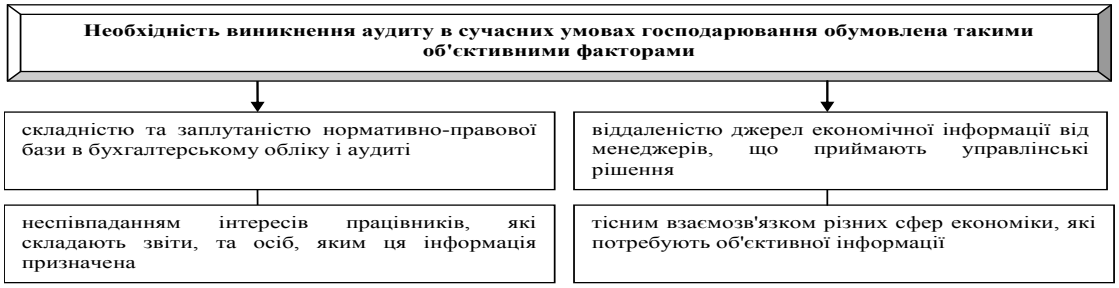

Рис. 1.1. Необхідність розвитку аудиту в сучасних умовах господарювання

В сучасній економічній ситуації в Україні необхідність ведення аудиту викликана ще й деякими суб'єктивними чинниками:

- недостатньою кваліфікацією працівників що задіяні в облікових процесах, особливо головних бухгалтерів;

- складною системою регулювання економіко-правових відносин господарюючих субєктів та частими його змінами, що унеможливлює працівників що задаянні в облікових процесах та юристів невеликих фірм (як правило головний бухгалтер виконує функції і обліковця і юриста) стежити за постійними змінами та доповненнями в нормативно правових актих, незнання яких може спричинити нарахування відповідними контролюючими органами, великих штрафних санкцій, котрі можуть призвести до

банкрутства підприємства. Самостійно ж захистити свої економічні інтереси, не звертаючись до висококваліфікованих спеціалістів, малі підприємства просто не в змозі;

- недостатньою роз'яснювальною та консультаційною роботою державних контролюючих органів щодо чинного законодавства, що змушує підприємства звертатися з цього приводу до незалежних фахівців. Усе це робить незалежну аудиторську діяльність важливим інструментом езалежного контролю інфраструктури ринкової економіки.

1.2. Історія виникнення та розвитку аудиту.

Аудит у країнах із розвиненою ринковою економікою пройшов у своєму розвитку певний еволюційний шлях.

Слово «аудит» походить від латинського «audio» – той, що вислуховує, відповідно «auditor» означає «слухач», «учень», «послідовник»). Тому процес перевірки звітів, які потім заслуховувались власниками і отримали назву аудит.

Досліджуючи аудит в історичному ракурсі, можна стверджувати, що аудит має багатовіковий період розвитку.

Розвиток аудиту бере свій початок із виникненням обліку, де необхідно було проводити контроль господарської діяльності. Наприклад, в середньовічній Європі, коли грамотних та писемних людей було мало, аудитором називали службовця, який повинен був вислуховувати звіти посадових осіб. На початковому етапі розвитку аудиту на аудитора покладались функції контролю за діяльністю посадових осіб з метою викриття фактів обману та шахрайства.

Розвиткові аудиту сприяло також розмежування функцій та інтересів власників (менеджерів, адміністрації, управлінців), коли власник для управління своїми підприємствами почав наймати спеціальний апарат. Традиційною для тих часів була так звана практика «прослуховування» бухгалтерів. Прагнучи отримати якомога більший прибуток, власники, що наймали управлінців, призначали контролерів, до обов’язків яких входило вислуховувати підзвітних осіб.

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, що мали доступ до державних грошей.

Також існують історичні свідчення про те, що у Стародавньому Єгипті (3400 – 2980 рр. до н.е.) через кожні два роки проводилася інвентаризація майна.

Крім того є свідчення, що в третьому тисячолітті до нашої ери аудит існував у таких рабовласницьких державах, як Афіни, Вавилон, Рим.

У стородавніх Греції та Римі найбільший розвиток отримав приватний господарський контроль, а у Вавілоні, Єгипті та Китаї – державний.

У І ст. до н. е. контроль за фінансами у Греції здійснювали так звані куратори, поряд з якими функціонували прокуратори – намісники провінцій, фінансові чиновники із забезпечення державних доходів, квестори – посадові особи, які займалися фінансовими та судовими справами, а також попередженням злочинних дій.

У стародавні часи виділяли дві особи з різними функціями – «бухгалтер» і «аудитор», функції бухгалтера полягали у організації обліку, аудитор виконував функції контролера, який перевіряв рахунки.

Професія бухгалтера-аудитора з'явилась в 19 ст., а в акціонерних товариствах, коли акціонери, кредитори, податківці для того, щоб бути впевненими, що інформація, яка наведена у фінансових звітах, є достовірною, змушені були шукати стороннього незалежного фахівця, який міг би дати об'єктивний висновок про фінансовий стан підприємства. Цією особою і був аудитор, який виконував у суспільстві важливу роль арбітра між суб'єктами економічних відносит.

Багато науковців доходять спільної думки, що аудит як вид професійної діяльності виник в Англії. Одним з найдавніших англомовних облікових документів, які дійшли до наших часів, є згадки про аудит в архіві Казначейства Англії і Шотландії 1130 р. У XVI ст. правовий контроль облікових книг був офіційно введений в багатьох країнах світу.

У Великобританії був виданий королем Едвардом I в 1285 р. перший законодавчий акт, який регулював діяльність аудиторів. Відповідно до цього закону від імені держави надавалися певні привілеї аудиторам, якими були не лише особи з числа довірених слуг сеньйорів, але й деякі категорії цивільних службовців. Було сформульовано вимоги до аудитора (початок XIV ст.): обережність, чесність, знання справи тощо.

Наступною віхою в розвитку аудиту був період розквіту італійських міст-держав. Тут продовжувалося паралельне співіснування контролю на приватному та державному рівнях. Італійські купці користувалися послугами аудиторів при перевірці звітів капітанів кораблів, які поверталися з Нового Світу з вантажами, призначеними для перших. Такі перевірки проводилися з метою запобігання розкрадань на кораблях. Записи про аудит у 1394 р. в м. Піза свідчать, що перевірки організовували також для виявлення можливих розтрат і розкрадань з боку державних службовців. Основна вимога до аудиту полягала в дотриманні точності – лише таким чином можна було виявити помилки.

В Америці перша бухгалтерська контрольна перевірка відбулася у 1631р., коли з Голландії до м. Плімут (Масачусетс) було направлено бухгалтера для аналізу надходжень податків з колонії.

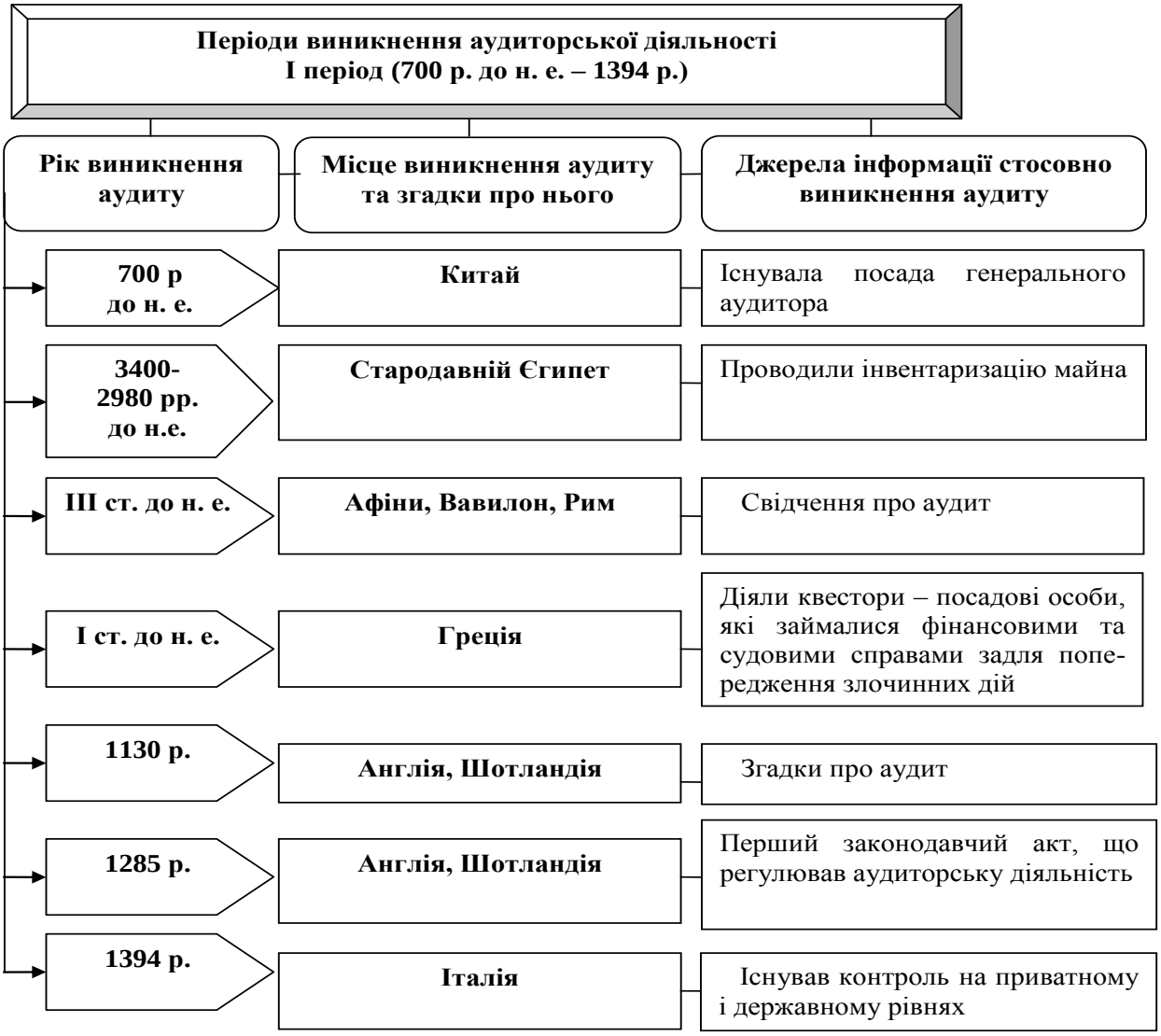

Рис. 1.2. Перший період виникнення аудиторської діяльності у світовій практиці

З середини XIX ст. поширення акціонерних товариств і зміни в оподаткуванні призвели до різкого посилення тиску податкового законодавства в США, у цій країні зросла роль аудиторів. Це було пов'язано з будівництвом залізниць та зростанням кількості страхових компаній, банків і акціонерних товариств. Зацікавлені особи почали вимагати достатнього для прийняття рішень обсягу інформації, що містилася в річних звітах, і обов'язкового оприлюднення цих звітів та висновків аудиторів. В кінці XIX ст. роз'їзні аудитори вже відвідували розосереджені по всій країні транспортні агентства з метою оцінки ступеня відповідальності адміністрації за майно та систему звітності.

Рис. 1.3. Другий період виникнення аудиторської діяльності у світовій практиці

У XVIII ст. почалася розробка спеціальних довідників, які містили інформацію про присяжних бухгалтерів. Перші записи цих видань належать до 1773 р., коли в Единбурзі було зареєстровано 7 присяжних бухгалтерів. У кінці XVII ст. в Шотландії прийнято перший закон про заборону певним посадовим особам служити міськими аудиторами.

У першому окремому аудиторському довіднику м. Единбург, виданому в 1805 р., наведено імена вже 17 аудиторів, які незабаром створили свою професійну організацію. У 1854 р. в Единбурзі було створено Спілку бухгалтерів, яка об'єднувала бухгалтерів-аудиторів. 26 жовтня 1854 р., коли Спілці бухгалтерів Единбургу був наданий статус королівської, а її членам присуджено звання «привілейованих бухгалтерів», вважається офіційною датою виникнення зовнішнього аудиту в сучасному його значенні. Тому вважається, що свій юридичний початок аудит бере в Шотландії. У 1880 р. в Англії був заснований Інститут присяжних бухгалтерів. Через сто років (на 1 січня 1983 р.) він уже налічував 76 тис. осіб.

У XVII–XIX ст. фінансові кризи стали приводили до збільшння кількості збанкрутілих підприємств, що підвищувало попит на бухгалтерів-експертів, які б захищали інтереси населення. Вони викликали формування нових підходів до обліку та аудиту. На перше місце почали ставити право власності на майно та правильність відображення прибутків і збитків. Аудит поступово почав перетворюватися з процесу «слухання» на детальний аналіз первинної документації і дослідження підтверджуючих відомостей про здіснюванну досподарсьну гіяльність. Впевненість щодо достовірності звітних даних стала

основним змістом аудиторських перевірок. Поштовх до розвитку аудиторської професії також дало прийняття серії нормативних документів про компанії у Великобританії в 1844 р., відповідно до яких ком господарюючі суб’єкти були зобов’язані один раз протягом року запрошувати незалежного бухгалтера (аудитора) для перевірки і підтвердження звітності та звіту перед акціонерами. Слід зазначити, що Великобританія вважається батьківщиною законодавства з аудиту.

Наприкінці XIX ст. аудит вже сформувався в самостійну сферу професійної практичної діяльності. У 1887 р. в США прийнято закон про обов'язковий аудит.

Законодавчим органом штату в 1886 р. у Нью-Йорку був ухвалений закон, який регулював аудиторську діяльність, а в 1887 р. – організована асоціація аудиторів. Зараз майже усі країни світу з ринковою економікою мають інститут аудиту з правовою й організаційною основою.

Разом з тим єдиної форми аудиторського висновку спочатку не існувало. У 1917 р. в США зроблено спроби стандартизації висновку аудитора, оскільки різноманітність форм призводила до численних помилок і непорозумінь. Перший стандартний висновок ухвалено у 1917 р. в США.

Законодавчим органом штату в 1886 р. у Нью-Йорку був ухвалений закон, який регулював аудиторську діяльність, а в 1887 р. – організована асоціація аудиторів. Зараз майже усі країни світу з ринковою економікою мають громадський інститут аудиту з правовою й організаційною основою.

Основною причиною розвитку аудиту стало те, що в процесі економічного розвитку в ряді країн відбувся розподіл функцій між власниками підприємства, адміністраторами та кредиторами. Необхідною умовою цього було правильне ведення бухгалтерського обліку та ефективне функціонування підприємства. Лише експерт-аудитор міг надати довідку про правильність і об'єктивність перевіреної бухгалтерської звітності та про можливість продовження діяльності підприємства за досліджуванний найближчого періоду.

Перша згадка про аудиторів в Росії стосується початку XVIII ст., коли аудиторами називали військових слідчих. Звання аудитора в Росії було введено Петром I, який у військовому статуті 1716 р. «Табелі про ранги» до військових чинів відніс і аудитора. Посада аудитора сполучала в собі деякі обов'язки діловода, секретаря і прокурора. В 1797 р. аудитори були переведені в цивільні чини, а в 1833 р. з метою навчання аудиторів у Петербурзі була заснована школа, названа пізніше Аудиторським училищем.

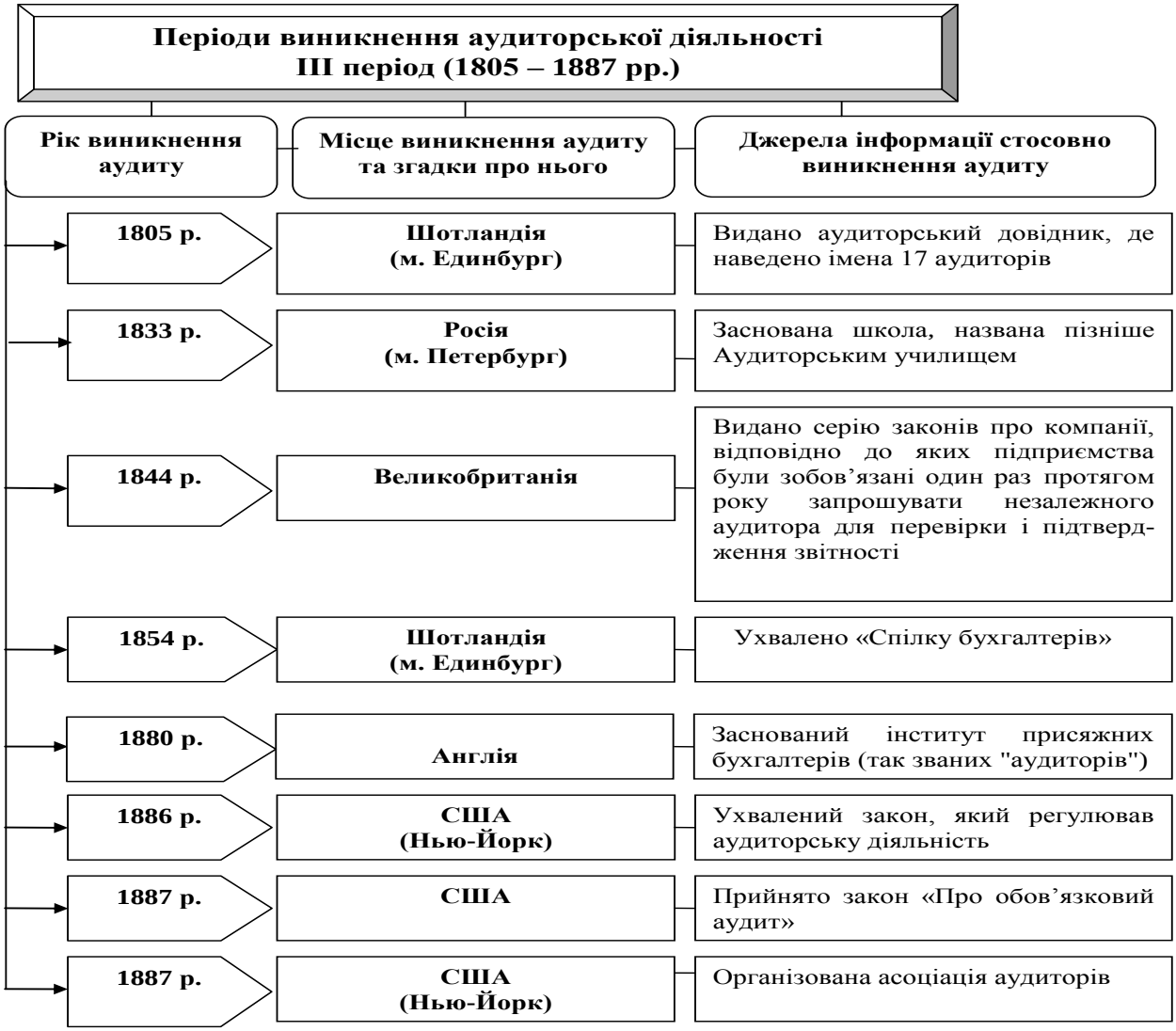

Рис. 1.4. Третій період виникнення аудиторської діяльності у світовій практиці

Масове банкрутство підприємств у період економічної кризи в 1929-1933 рр. вимагало коригування порядку затвердження їх звітів і балансів з боку аудиторів, необхідністю стали послуги бухгалтерів-аудиторів. У цей час різко суворішають вимоги до якості аудиторської перевірки і її обов'язковості, збільшується ринкова потреба в такого роду послугах. Після завершення кризи практично всі країни починають вводити обов'язкові вимоги до обсягу інформації, що міститься у річних звітах, і обов'язковості публікації цих звітів і висновків аудиторів. Аудит стає могутньою зброєю проти шахрайства, підтверджує зафіксовані грошові операції і правильне групування цих операцій у фінансових звітах. Аудит набув значного поширення, виконуючи функції захисту в інтересах як приватного підприємця, так і економіки багатьох країн загалом.

Період з 1933 по 1940 рік є цікавим з економічної точки зору з багатьох причин. На розвиток аудиту здійснювали вплив Нью-Йоркська фондова біржа та численні урядові організації США, що зумовлювало цілковитий хаос поглядів при визначенні завдань аудиту. На початку цього періоду більшість авторів притримувалися думки, що мета

аудиту полягає в пошуку помилки; в кінці ж періоду погляди істотно змінилися й було встановлено, що аудитору не слід концентрувати свою увагу лише на знаходженні помилок, а зупинятись на аналізі господарської діяльносі з метою надання пропозицій по покращенню її ефективності.

Взагалі, період до 60-х рр. XX ст. супроводжувався лише несуттєвими змінами в завданнях і методах аудиту. Основна увага, як і раніше, приділялася визначенню достовірності фінансової звітності, що підлягала перевірці, причому досить багато технічних прийомів аудиту цього періоду були створені безпосередньо з метою виявлення викривлень.

У 1941 р. організовано Американський інститут внутрішнього аудиту (ревізорів), що об'єднував внутрішніх аудиторів-практиків. У великих і середніх компаніях почали виникати відділи внутрішнього аудиту, що значною мірою були співзвучні з нашим поняттям про відомчий та внутрішньогосподарський контроль. У 1948 р. Американський інститут бухгалтерів затвердив «Загальноприйняті стандарти аудиту», а Інститут внутрішніх ревізорів видав «Зобов'язання внутрішнього аудитора». Це дало можливість переорієнтувати роботу зовнішніх аудиторів. Аудиторські фірми почали більше займатися консультаційною діяльністю, ніж безпосередньо аудиторськими перевірками. Такий аудит отримав назву «системно-орієнтованого», оскільки надавалася можливість спостерігати за системою, що контролювала операції.

У країнах з ринковою економікою існує громадський інститут аудиту зі своїм правовим статусом, проте відносини державних структур з аудиторськими організаціями в європейських країнах і США різні. Якщо в США і Великобританії аудиторські організації самостійні, вони самі ведуть підготовку аудиторів, дають їм відповідну кваліфікацію та стежать за тим, як вони виконують свої обов’язки, то в багатьох країнах Європи аудиторську діяльність організовують урядові установи.

Ревізія і контроль у колишньому СРСР, у тому числі й у Російській Федерації, багато років і десятиліття були наглухо вмонтовані в адміністративно-командну систему. Разом з тим через об'єктивну необхідність наступного контролю за діяльністю будь-яких соціально-економічних (у тому числі господарських) систем мала місце велика практика контрольно-ревізійної діяльності і судово-бухгалтерської експертизи.

У чистому вигляді радянський і російський аудит був відсутній. Так уже склалося, незважаючи на кілька історичних спроб його створення (у 1888 – 1889 рр. – Інститут присяжних бухгалтерів, у 1907 – 1914 рр. – Інститут бухгалтерів і в 1928 – 1930 рр. – Інститут державних бухгалтерів-експертів), приймання відповідних кваліфікаційно-атестаційних іспитів тощо. Звичайно, окремі елементи даної сфери діяльності фахівців з

обліку, контролю й аналізу через їхню об'єктивну необхідність у СРСР і в Росії завжди мали місце. У переважній більшості випадків такі елементи були розрізненими і не являли собою систематизованого цілого – аудита як невід'ємного елемента ринкової інфраструктури. Вони і не іменувалися аудитом.

Ті окремі дослідження і практичні розробки, що звичайно виконуються на Заході аудиторськими фірмами і супроводжуються конкретними рекомендаціями для адміністрації клієнтів щодо керування, обліку й аналізу господарської діяльності, автоматизації обліково-аналітичних робіт, стали необхідними для нової Росії.

За роки перебудови першими ввели ці терміни представники професії аудитора в Казахстані і Естонії. У середині 80-х аудит почав розвиватися у великих містах СРСР, причому спочатку на кооперативній основі. Це були різні спроби поєднання попиту що зароджувався, на перевірку достовірності даних звітності, та пропозиції аудиторів підтвердити достовірність данних поданної звітності, яки стали особливо актуальними при переході до ринкових відносин в економіці.

У 1989 р. Міністерство фінансів СРСР, Торгово-промислова палата СРСР і Центр з транснаціональних корпорацій ООН провели в Москві семінар із проблем бухгалтерського обліку й аудиту на спільних підприємствах. Після цього семінару у кількох вузах СРСР, у тому числі і на базі Київського державного університету, Московського інституту народного господарства ім. Г. В. Плеханова і Ленінградського інституту радянської торгівлі ім. Ф. Енгельса, певний час функціонувала система підготовки аудиторів і фахівців з обліку відповідно до міжнародних стандартів.

Одночасно в 1989 – 1991 рр. у Москві і Ленінграді також були створені перші аудиторські фірми. Серед них – госпрозрахункові аудиторські організації «Контакт», «Руфаудит», «Ленаудит» і «Мосаудит», АТ «Інаудит», АТ «Балтійський аудит», кооператив «Аудитор», ТОО «Ленбанкаудит», «Інформаудит» й інші.

В Україні перші зародки аудиту з’явились у 1987–1989рр. за часів Радянського Союзу. В цей період на рівні міністерств, коли почали діяти спільні підприємства з іноземним капіталом, була створена консалтингова фірма «Інаудит» в Москві. В Україні було створено дочірнє відділення «Інаудиту».

Персонал першої вітчизняної аудиторської фірми «Інаудит» в основному складався з колишніх державних службовців контрольно-ревізійного управління. Але на той час аудит в Україні юридично не визнавався.

На території України державний контроль існував уже з початку XIX ст., але незалежний аудит поширення не набував. Головним його завданням було контролювати казенні кошти та майно. У Радянському Союзі, і в Україні зокрема, існував тільки

народний, державний і партійний контроль, який здійснювали Комітет народного контролю, Головне контрольно-ревізійне управління та інші. Перехід до нових економічних відносин був зумовлений змінами у відносинах власності. У 1991 році ВРУ прийнятий Закон України «Про власність», у якому суб'єктами права власності України визначені народ України, окремі громадяни, юридичні особи та держава. Почали розвиватися підприємства недержавної форми власності, здійснюватися приватизація державного майна. Саме ці процеси зумовили необхідність дослідженя передумов розвитку незалежного аудиту.

Періоди виникнення аудиторської діяльності
IV період (1917 – 1993 рр.)

Рік виникнення аудиту	Місце виникнення аудиту та згадки про нього	Джерела інформації стосовно виникнення аудиту
1917 р.	США	Ухвалено перший стандартний висновок
1941 р.	Америка	Організовано інститут внутрішнього аудиту
1948 р.	Америка	Американський інститут затвердив «Загальноприйнятий стандарт аудиту»
1948 р.	Америка	Інститут внутрішніх ревізорів видав «Зобов'язання внутрішнього аудитора»
1987-1989 рр.	Росія (м. Москва)	Створено консультаційну фірму «Інаудит»
1987-1989 рр.	Україна	Створено дочірнє підприємство консультаційної фірми «Інаудит»
1991 р.	Україна	Прийнято ЗУ «Про власність», розвивається аудит
1993 р.	Україна	Прийнято ЗУ «Про аудиторську діяльність»
1993 р.	Україна	Створено Аудиторську палату України та Спілку аудиторів України

Рис. 1.5. Четвертий період виникнення аудиторської діяльності у світовій практиці

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. Він виступає гарантом засвідчення достовірності данних зазначенних в бухгалтерській звітності.

Самостійний розвиток аудиту в Україні почався у 1991 році після набуття Україною незалежності.

Офіційне визнання аудиту відбулося в 1993 році після прийняття закону «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року. В цьому ж році була створена Аудиторська палата України та Спілка аудиторів України.

Отже, розвиток і становлення системи обліку і аудиту відбувається протягом чотирьох періодів:

I. Класичний період, що включає всю історію стародавнього світу і раннього Середньовіччя (700 р до н. е. – 1394 р.).

II. Другий період пов'язаний із створенням подвійної бухгалтерії і виникненням контролерів, ревізорів або так званих «присяжних бухгалтерів», які виконували роль аудиторів. В Росії аудиторів з військового чину переводять у цивільні чини (1631 р. – 1797 р.).

III. Для цього етапу характерне створення перших аудиторських фірм і початок створення нормативної бази, яка регулювала аудиторську діяльність.

IV. Новітній період, пов’язаний з широким використанням, розробкою та запровадженням аудиторських стандартів, створенням нормативно-правової бази щодо ведення аудиту.

За період IV етапу було внесено зміни до ЗУ «Про аудиторську діяльність». Відповідно до статті 10 цього закону з 1993–1995 рр. аудиту підлягали всі підприємства різних організаційно-правових форм власності, окрім установ, що фінансувалися з державного бюджету. Із внесенням змін до ст. 10 обов’язковому аудиту підлягали ВАТ, комерційні банки, страхові компанії, фондові біржі, ТзОВ, закриті акціонерні товариства, кооперативи, замовляють аудиторську перевірку при потребі. Також для цього етапу було характерне те, що АПУ розробила тимчасові національні нормативи аудиту (ННА) на основі МСА.

1.3.Становлення аудиту в Україні.

Становлення громадянського суспільства, розвиток приватного підприємництва як його економічної основи зумовили появу аудиту в Україні. Ухвалення в квітні 1993 р. Закону України «Про аудиторську діяльність» надало легітимності цій формі незалежного фінансового контролю і стало імпульсом її інтенсивного розвитку. За цей період в Україні сформовано систему незалежного аудиту, подібну тим, що існують в країнах з ринковою економікою. Інфраструктура, забезпечення та функціонування цієї системи продовжують удосконалюватися.

Аудиторська діяльність в Україні почала розвиватись з переходом до ринкових відносин. Підтримка аудитора стала необхідною кожному підприємству (незалежно від форми власності). Забезпечення й функціонування системи аудиту в Україні продовжує удосконалюватися. Створення незалежного аудиту є результатом спільних зусиль зацікавлених фахівців на шляху реформування економіки та розвитку її приватного сектора в цілому.

Започаткуванню аудиту в Україні сприяли як зовнішні, так і внутрішні чинники. З 1999 р. в країну почав надходити іноземний капітал, власникам якого хотілося мати реальне уявлення про стан активів і пасивів українських підприємств. Маючи недовіру до системи колишнього радянського фінансового контролю і не бажаючи поступатися звичками, інвестори, в особі Світового банку, МБРР, USADI та інших донорських організацій, «рекомендували» керівництву країни спочатку запровадити у вітчизняну практику міжнародні стандарти обліку та аудиту, а згодом і незалежний аудит.

Започаткування аудиту було пов'язане з необхідністю здійснення незалежних від органів держави та місцевого самоврядування фахових перевірок з метою надання користувачам професійних суджень щодо достовірності інформації про діяльність господарюючих суб'єктів. Розвиток аудиторської діяльності зумовив появу кількох різновидів аудиту. За цей час в Україні апробовані зовнішній незалежний (обов'язковий та ініціативний) і внутрішній аудит.

За період існування аудиторської діяльності на Україні вона підтверджує важливість обов'язкового аудиту. До сфери обов'язкового аудиту належать перевірки, які здійснюють на основі підтвердження достовірності та повноти звітності з метою забезпечення суспільної контрольованості підприємницької діяльності, з'ясування фінансового стану господарюючих суб'єктів, процесів емісії цінних паперів, здачі в оренду цілісних майнових комплексів, приватизації, корпоратизації та інших змін власності, порушення питань щодо визнання господарюючих суб'єктів неплатоспроможними або банкрутами тощо.

Існуючі потреби господарюючих суб'єктів в отриманні допомоги аудиторів обумовлюють розвиток ініціативного аудиту. Його надають у формі аудиторських послуг, обсяги і спектр яких збільшуються та урізноманітнюються. Це тематичні та вибіркові аудиторські перевірки актуальних питань підприємницької діяльності, економіко-правовий аналіз установчих документів і бізнес-планів, фінансовий аналіз бухгалтерської звітності, консультації тощо.

Поряд з ініціативним аудитом дістав подільшого розвитку внутрішній аудит. Який має велике значення у вдосконаленні корпоративного менеджменту. На мікроекономічному рівні, особливо в акціонерних товариствах, холдингових компаніях, інвестиційних фондах, його становлення супроводжується запровадженням діагностичного, профілактичного, санаційного та інших новітніх видів аудиту.

Свідченням сприйняття українською економікою і суспільством ідеї незалежного контролю є достатньо розвинена інфраструктура аудиту. Її основу становлять понад 3,3 тис. сертифікованих аудиторів, які працюють у складі 1584 аудиторських фірм, та понад 0,8 тис. аудиторів-підприємців, які здійснюють аудиторську діяльність одноосібно. Саме вони надають господарюючим суб'єктам висновки з професійними судженнями про результати аудиторських перевірок. Загальна чисельність працівників, зайнятих аудиторською діяльністю в Україні, на сьогодні становить понад 8,2 тис. чоловік. Штатними є майже 5,4 тис. аудиторів, у тому числі сертифікованих – близько 2,3 тис. Важливою складовою аудиторської спільноти, чисельність якої поступово зростає, є представники внутрішнього аудиту [135,С.5].

Організаційний каркас системи незалежного аудиту створюють і такі її важливі компоненти, як Всеукраїнська професійна громадська організація – Спілка аудиторів України та Аудиторська палата України. Мережа належних їм територіальних структур зосереджена в усіх регіонах України. Вищим керівним органом Всеукраїнської професійної громадської організації є з'їзд делегатів, який скликається раз на рік.

До Спілки аудиторів України на засадах фіксованого індивідуального членства входять близько 1,5 тис. аудиторів. Об'єднання аудиторів у спілку дає змогу вирішувати їм організаційні питання розвитку аудиторської діяльності в Україні, що забезпечує підготовку нормативної бази сертифікації аудиторів, розробку та впровадження в практику стандартів аудиту, постійне вдосконалення професійних знань аудиторів. Пріоритет надається питанням забезпечення незалежності в діяльності аудиторів, дотримання аудиторами норм і стандартів аудиту та вимог Кодексу етики аудитора.

Незалежним органом, покликаним врегульовувати системне забезпечення та процес здійснення аудиту, є Аудиторська палата України. Вона об'єднує професійних аудиторів і

представників державних органів. Поряд із представниками, делегованими аудиторським загалом, до складу Аудиторської палати сьогодні входять представники Міністерства фінансів, Міністерства юстиції, Міністерства економіки, Державної податкової адміністрації, Національного банку, Державного комітету статистики, Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг, Рахункової палати та Державної контрольно-ревізійної служби України

Для сучасного аудиту як професійної діяльності властива така характерна риса, як відповідальність перед громадськістю. Саме ця риса визначає основну мету аудиторської діяльності – це задоволення чотирьох основних потреб, які очікує реалізувати громадськість: **довіра, професіоналізм, якість послуг, конфіденційність.**

Оскільки риси що визначають загальну мету аудиторської діяльності мають перманентно зростати то питання самоудосконалення та підвищення кваліфікації є завжди актуальними. Тому удосконалення інфраструктури, підвищення кваліфікації фахівців ґрунтується на нормативно-правовому, інформаційно-методичному та програмно-технологічному забезпеченні, яке постійно оновлюється. Сьогодні відбувається черговий етап удосконалення нормативного регулювання вітчизняного аудиту, зумовлений орієнтацією на прийняті світовим стандартам вимоги до аудиторських перевірок і супутніх послуг.

Так подальший розвиток системи незалежного аудиту пов'язаний з підвищенням його значущості в підприємницькій і суспільній сферах, зростанням ролі в управлінні діяльністю господарюючих суб'єктів. Він спирається на якісне поліпшення наукового та освітнього забезпечення аудиторської діяльності, яке удосконалюється відповідно до динамічних суспільно-господарських змін, що відбуваються в країні.

Упродовж часу становлення України як суверенної держави реформуються її владні структури, що ґрунтуються на державній власності і мають розвинену та розгалужену контролюючу мережу. Розвивається місцеве самоврядування, яке спирається на комунальну власність і потребує створення органів муніципального контролю.

Поряд із тим відбувається становлення громадянського суспільства, економічною основою якого є приватна власність. Забезпечення гарантованих Конституцією прав володіти, користуватися та розпоряджатися приватною власністю зумовлює виникнення і посилює актуальність розвитку незалежного контролю. Однією із найважливіших його форм є аудит.

З моменту ухвалення Закону України «Про аудиторську діяльність» було визначено економіко-правові засади незалежного аудиту. За цей період в Україні в основному створено систему аудиту, аналогічну тим, що існують в країнах з ринковою економікою.

Вона покликана сприяти розвиткові національного господарства та демократизації суспільного життя країни.

Створення системи незалежного аудиту – істотне надбання суспільно-господарської та соціально-політичної практики в період становлення України як суверенної держави. І є результатом спільних зусиль влади і бізнесу на шляху реформування економіки, розвитку її приватного сектора, розбудови громадянського суспільства.

Здійснення аудиту передбачає захист майнових і фінансових інтересів господарюючих суб'єктів, надання можливостей самостійного вибору аудиторів які мають здійснювари перевірку. Однією з особливостей незалежного контролю є його демократичність. Важливими ознаками демократизму аудиту є його економіко-правові цілі, прозорість (з одночасним збереженням комерційної таємниці замовника), варіативність у виборі аудитора, відповідальність за якість здійснених перевірок.

Ці ознаки суттєво відрізняють незалежний контроль від державного. Водночас вони вказують на необхідність демократизації тих різновидів державного, особливо фіскального, контролю, які мають імперативний характер.

За період незалежного аудиту набула розвитку інфраструктура аудиту. Вона на сьогодні охоплює аудиторів, які надають професійні послуги в складі аудиторських фірм, та аудиторів-підприємців, які діють одноосібно, зареєструвавши аудиторську діяльність. В аудиторських фірмах працевлаштовані фахівці з бухгалтерського обліку, фінансів, оподаткування, господарського права, а також інші співробітники, що працюють під керівництвом сертифікованих аудиторів.

Важливим компонентом аудиторського загалу є представники внутрішнього аудиту. Цей різновид аудиту набуває дедалі більшого поширення в банках, акціонерних товариствах, холдингових компаніях, інвестиційних фондах та інших корпоративних структурах.

Аудитори належать до найкваліфікованішого підрозділу економістів України. Кожен сертифікований аудитор має вищу освіту, не менше 3 років безперервного стажу практичної роботи. Аудитори володіють досвідом бухгалтерського обліку та аудиту за вимогами міжнародних стандартів, а також знаннями з фінансового аналізу, оподаткування, господарського права тощо.

1.4.Аудит в системі господарського контролю та його необхідність.

Аудит в Україні виник на соціальне замовлення і виконує практичні завдання щодо підтвердження фінансової інформації.

Процес аудиту – процес пізнання істини, що полягає в ретельному вивченні здійснених операцій і являє собою дослідження фактів минулого

Оскільки інтереси осіб, що беруть участь у господарському процесі є суперечливими, то вони знаходять своє відображення в облікових регістрах.

Аудитор повинен виступати гарантом законних відносин між суб'єктами господарювання.

Тому практичними основами аудиту є вибір клієнта, проведення попереднього обстеження, укладення договору, проведення аудиторської перевірки, збирання доказів і складання аудиторського висновку щодо повноти, достовірності і законності представленої інформації; правильність оформлення робочих і підсумкових документів як доказу, що аудиторська перевірка проведена на належному рівні та аудитор має захист щодо його відповідальності перед замовником.

В контексті розуміння господарства (економічної системи) яка має свою цільову функцію, котра реалізується через управління. А управління є систематичний, свідомий і цілеспрямований вплив на виробничо-комерційні процеси в господарській системі.

Однією із функцій управління є контроль який і здійснює аудитор.

Контроль – це процес, що забезпечує функціонування конкретного об'єкта відповідно прийнятим управлінським рішенням, направлений на успішне досягнення поставленої мети

Контроль виступає засобом довгострокового зв'язку між об'єктом управління і системою управління, інформацією про дійсний стан об'єкта та фактичне виконання управлінських рішень спямованних на ефективне господарювання.

Основна мета контролю – об'єктивне вивчення фактичного стану справ у різних галузях суспільного і державного життя, виявлення тих факторів і умов, які негативно впливають на виконання прийнятих рішень і досягнення поставленої мети

Аудит – один із видів контролю.

Господарський контроль класифікується:

1) за суб'єктами контролю: державний (позавідомчий), відомчий (внутрішньовідомчий), незалежний (аудиторський), внутрішній (внутрішньогосподарський);

2) за часом проведення: попередній, поточний (оперативний), наступний;

3) за джерелами інформації: документальний, фактичний, комбінований;

4) за метою і цільовою спрямованістю: ревізія, тематична перевірка, аудит, розслідування, службове розслідування.

Державний контроль – здійснюється державними органами управління та контролю.

Основні завдання державного фінансового контролю – перевірка законності і правильності розподілу фінансових засобів держави і ведення бухгалтерського обліку, перевірка ефективності і доцільності витрачання державних коштів, перевірка правильності розрахунків і сплати податків.

Відомчий (внутрівідомчий) контроль здійснюється міністерствами, комітетами і іншими органами державного управління за діяльністю підвідомчих підприємств, установ.

Він здійснюється шляхом проведення ревізії і тематичних перевірок у підвідомчих підприємствах, установах.

Незалежний (аудиторський) контроль здійснюється за діяльністю господарчих суб'єктів незалежними спеціалізованими аудиторськими фірмами або приватними особами, що мають дозвільні документи (**сертифікат, свідоцтво про внесення в реєстр аудиторів і аудиторських фірм)** на проведення аудиту.

Внутрішньогосподарський (внутрішній) контроль (аудит) проводиться безпосередньо внутрі господарюючих суб'єктах їх керівниками та спеціалістами, а також штатними ревізорами, контролерами (аудиторами) за внутрішнь-господарською діяльністю щодо дотримання ними облікової політики.

Внітрішній контроль здійснюється дна всіх етапах прийняття управлінських рішень і проведення господарських операцій. Наприклад: головний бухгалтер візує договори і угоди на отримання і відпуск ТМЦ, виконання робіт, надання послуг, наказів про встановлення робітникам посадових окладів, надбавок до заробітної плати.

Цей контроль (аудит) необхідний на всіх рівнях управління та на всіх його етапах.

Мета контролю – попередження (недопущення) протизаконних дій посадових осіб, протизаконних та економічно недоцільних господарських операцій, забезпечення економного і ефективного витрачання ресурсів, недопущення зайвих витрат.

Поточний (оперативний) контроль проводиться з метою виявити в процесі господарських операцій негативні відхилення в господарській діяльності, які в процесі попереднього або наступного контролю можуть бути не виявлені, знайти внутрігосподарські резерви для подальшого росту ефективності ведення господарської

діяльності. Аналізуються показники оперативної звітності, здійснюються тематичні перевірки як вищестоящими органами, так і спеціалістами самого підприємства.

Наступний контроль проводиться після здійснення господарських операцій на підставі даних первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку і бухгалтерської звітності.

Мета – перевірка доцільності і законності господарських операцій за певний період, виявлення недоліків, порушень і зловживань, якщо вони були допущені.

Допомагає виявити і мобілізувати резерви для поліпшення всіх виробничих і економічних показників.

Найбільша дієвість і ефективність досягається поєднанням попереднього, поточного і наступного контролю.

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

Фактичний – встановлює кількісний і якісний стан об'єктів, що перевіряється шляхом: обстеження, огляду, перерахунку, лабораторного аналізу і інших способів перевірки їх фактичного стану. До об'єктів фактичного контролю належать всі засоби підприємства, всі оборотні і необоротні кошти.

Документальний і фактичний контроль дає можливість встановити дійсний стан об'єкта перевірки. Поєднання документального і фактичного контролю називається комбінованим контролем.

Ревізія – система контрольних дій, що здійснюються за дорученням вищестоящого органу управління або державними контролюючими органами, ревізійною групою або окремим ревізором за діяльністю підприємства

При ревізії встановлюється законність, достовірність і економічна доцільність господарських операцій, правомірність дій посадових осіб, які брали участь у їх здійсненні.

Мета ревізії – виявлення фактів господарських і фінансових порушень, розкрадань, безгосподарності, марнувань, встановлення причин і умов, що сприяли цим порушенням і зловживанням, і винних у цьому осіб, вжиття заходів для відшкодування завданої шкоди (як в процесі ревізії, так і після неї), внесення пропозицій щодо усунення недоліків, притягнення до адміністративної і кримінальної відповідальності осіб.

Тематична перевірка – вивчення однієї або кількох сторін виробничо-господарської або фінансової діяльності підприємства. Наприклад: перевірка матеріалів і ресурсів,

раціонального їх зберігання; забезпечення зберігання і використання обладнання; правильність розрахунків із замовниками.

Здійснюється аудиторами та вищестоящими і державними органами.

Розслідування – процесуальна дія, під час якої встановлюється причетність окремих осіб до здійснення порушень законності, пов'язаної з привласненням грошових коштів і матеріальних цінностей, безгосподарністю і посадовими зловживаннями. Воно здійснюється судово-процесуальними органами і регулюється особливим процесуальним законодавством.

Службове розслідування – перевірка дотримання працівниками підприємств, установ посадових обов'язків і нормативно-правових актів, що регулюють виробничі відносини в різних галузях економіки. Проводиться спеціальною комісією, що створюється наказом керівника господарюючого суб'єкта у випадках виявлення розкрадань, недостач, втрат і псування ТМЦ, виготовлення бракованої продукції тощо.

Аудит як форма контролю в розумінні Закону «Про аудиторську діяльність».

Залежно від суб'єкта здійснюється аудит:

- зовнішній;

-внутрішній.

Мета аудиту – висловлювання думки аудитора щодо досліджуваної інформації і доведення цієї думки через аудиторський висновок до користувачів (зовнішніх і внутрішніх)

Основні причини необхідності в аудиті:

- операції фірми можуть бути складними і численними, інформація про них доноситься через аудиторський висновок, оскільки користувачі не можуть її самостійно одержувати;

- користувачі фінансової інформації часто не мають доступу до облікових записів підприємства та їм не вистачає досвіду робити з обліковими документами, тому вони змушені запрошувати професійних аудиторів;

- наслідки рішень, які приймаються користувачами, можуть бути значними, тому їм необхідні достовірність і повнота інформації.

В розвинутих країнах (Британія, США) виділяють 3 причини необхідності в аудиті:

- потреба потенційного або існуючого інвестора;

- потреба агентів (керуючих);

- потреба в мотивації.

Такі потреби мають наступне підгрунття:

1) необхідність в аудиті випливає з потреб великої кількості акціонерів у достовірності фінансової звітності;

2) необхідність в аудиті передбачає конфлікт інтересів власника і керуючого коли контроль над управляючими здійснюється через показники фінансової звітності, підтверджені аудитором;

3) необхідність мотивації обумовлена тим що менеджери будуть більш відповідальними в тому числі складаючи фінансову звітність, якщо будуть знати про її обов’язкову перевірку аудитором.

Розділ 2. Предмет, метод, об’єкти та суб’єкти аудиторської діяльності

2.1. Предмет, об’єкти і суб’єкти аудиторської діяльності.

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

Предмет дослідження формується в процесі пізнавальної діяльності, відображаючи окремі сторони об’єкта дослідження. Характер предмета визначається не лише специфікою об’єкта дослідження, але залежить й від спрямованості та завдань процесу дослідження.

Предмет аудиту не є змінним, разом з розвитком науки про господарський контроль він змінюється та удосконалюється. Чим вище рівень розвитку певної науки, тим глибшим і повнішим стають знання про предмет її дослідження.

Розуміння предмета аудиту пройшло тривалу еволюцію, його зміст змінювався залежно від рівня розвитку теоретичної думки, способів виробництва та удосконалення методологічного забезпечення аудиту як розділу науки про господарський контроль [72,С.20].

Предметом аудиту є уявна конструкція у вигляді позитивного судження аудитора про стан і дії об’єктів, які перебувають у сфері аудиторської оцінки

Предмет аудиту конкретизується його об’єктами.

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

Об’єкти аудиту можуть бути різними за складом і структурою, до них відносять:

- установчі документи організації, які визначають відносини щодо регулювання їх фінансової діяльності, формування та змін статутного капіталу;
- розрахунки з оплати праці;

- ресурси – засоби і предмети праці, трудові ресурси, фінансові ресурси, матеріальні активи;

- економічні результати діяльності;

- організаційні форми управління;

- функції управління – планування, облік, контроль, економічний аналіз і регулювання, стимулювання.

Що стосується суб'єктів аудиторської діяльності, то ними можуть бути як фізичні, так і юридичні особи.

Є прості й складні об'єкти дослідження. До простих належать об'єкти, які містять кілька елементів. Наприклад, товарна продукція є простим об'єктом для контролю, але йому притаманні такі елементи: якість, асортимент, конкурентоспроможність на ринку, естетична привабливість. До складних належать об'єкти з невизначеною структурою, яка підлягає дослідженню. Наприклад, автоматизацію технологічного процесу відносять до складних об'єктів аудиту, на вході яких – відомі затрати на впровадження, а на виході – вироблена продукція. Але ті елементи, які характеризують її, тобто фактори, що впливають на результативні показники (ефективність нової техніки), можна встановити при подальшому дослідженні із застосуванням методів економічного аналізу.

Таким чином, предмет аудиту має свою конкретизацію в об'єктах, що характеризуються контролюючими параметрами.

2.2.Методологія проведення аудиту.

Аудит, як і кожна наука, має свій метод. За допомогою методу аудиту досліджується його предмет і об'єкти. Від зміни аудиторських послуг змінюються об'єкти контролю, а отже, і порядок використання тих чи інших складових елементів методу аудиту (методичних прийомів).

Метод (від гр. methodos – дослідження) – це прийом дослідження, який визначає підхід до об'єктів, що досліджуються, тобто шлях наукового пізнання і встановлення істини.

Метод аудиту – це прийоми, способи, правила, які дають можливість сформувати позитивне судження аудитора, яке містить у собі його позитивне уявлення про стан і правильність дій об'єктів, що перебувають у сфері аудиторської оцінки; дослідити об'єкти аудиту

До загальнонаукових належать методи:

1) наукового мислення (*аналіз, синтез, аналогія, спостереження, інвентаризація, контрольні заміри, експертиза, документальна перевірка*);

2) фактичного аудиту;

3) документального аудиту.

Прийоми фактичного і документального аудиту тісно взаємопов'язані і доповнюють один одного.

Аналіз – це метод дослідження, який містить вивчення предмета через уявне та практичне розчленування його на складові частини (ознаки, властивості).

Синтез – означає з грецької мови «об'єднання, створення сукупності». Метод синтезу дає змогу вивчити предмет у цілісності, єдності та взаємозв'язку його окремих об'єктів, знаходити взаємозв'язки загального з частковим.

Аналогія – це наукове дослідження, яке досягає пізнання ознак об'єктів на основі їх подібності з іншими, виявляє ознаки і властивості одних об'єктів аудиту і може поширити їх на інші.

В міжнародних нормативах з аудиту та в зарубіжній спеціальній літературі викладено специфічні методи і прийоми аудиту, які широко застосовуються у світовій практиці, але маловідомі у нас, мають інше тлумачення і особливості застосування в аудиті. Це такі методи, як *опитування, інспекція, запит, аналітичний огляд, та прийоми – вибіркова перевірка, анкетування, тестування.*

Розглянемо детальніше методи та прийоми аудиту.

Метод опитування передбачає отримання письмової та усної інформації з питань аудиторської перевірки від працівників підприємства – його керівника, управлінців, менеджерів, головного бухгалтера та інших відповідальних осіб. Отримані відповіді входять до складу аудиторських доказів.

Метод інспекції в зарубіжній літературі та практиці (зокрема у Великобританії) передбачає перевірку фізичної наявності матеріальних активів, необхідність їх для господарської діяльності клієнта, а також перевірку відповідних облікових записів, розрахунків.

Запит – метод, який деякою мірою застосовується в Україні. Письмовий запит може надсилатись до банку, що обслуговує підприємство (про підтвердження залишку грошей на рахунках), або дебіторам і кредиторам. У зарубіжній практиці запит до банку надсилається за стандартною формою «Стандартний лист-заявка на банківський звіт для цілей аудиту», в якому містяться питання, що цікавлять аудитора. Крім того, широко використовується запит до юриста, який веде справи підприємства-клієнта (про наявність чи відсутність судових справ, законність укладених контрактів).

Метод аналітичного огляду – не зводиться лише до аналізу показників фінансової звітності підприємства, а тим більше не до традиційного аналізу через порівняння фактичних даних з даними попереднього звітного періоду чи плановими (бюджетними показниками). Аудитор визначає тенденції, перспективи діяльності підприємства-клієнта не тільки за даними його фінансової звітності, а й за результатами діяльності інших споріднених підприємств цієї галузі.

Прийом вибіркової перевірки в зарубіжній практиці, на відміну від нашого традиційного розуміння, має іншу техніку застосування (наприклад, з сукупності дебіторської заборгованості перевіряють тільки ті суми, які перевищують визначену межу їх значення). У вітчизняній же практиці беруть на вибір певний місяць або певну частину кожного місяця.

Прийом анкетування – це один із прийомів опитування. Він полягає в отриманні від службовців підприємства та третіх осіб відповідей на заздалегідь сформульовані запитання.

Прийом тестування є найпоширенішим у зарубіжній практиці аудиту. У своїх робочих паперах (документах) аудитор сам дає відповіді у формі «так» або «ні» за певним переліком запитань на кожному етапі аудиторської перевірки чи з кожного об’єкта аудиту.

Вибіркові прийоми аудиту. Для скорочення обсягу робіт та зменшення їх вартості аудитори часто використовують аудиторську вибірку. Аудитори перевіряють лише деяку частину всієї сукупності даних. Вибіркова перевірка ніколи не дає повної впевненості в

надійності результатів, що пов'язано з постійним існуванням елементів аудиторського ризику.

Якщо аудитор приймає рішення про проведення вибіркового дослідження, він повинен врахувати таке:

1) головну мету (завдання) перевірки та чи можна її здійснити, застосовуючи вибірку;

2) відносну ефективність різних методів і прийомів аудиту;

3) характер неточностей і помилок, які можуть міститись у звітності, та яка ймовірність їх виявлення шляхом вибіркового дослідження інформації.

Вибіркова перевірка може здійснюватись на основі застосування двох видів методик:

1) методики статистичної вибірки;

2) методики вибірки з використанням професійного судження (нестатистична вибірка).

Статистична вибірка передбачає використання теорії статистики при виборі одиниць і генеральної сукупності.

Методика відбору зразків з використанням професійного судження передбачає застосування суб'єктивних оцінок аудитора.

Методика відбору змінних здебільшого використовується для аналізу кількості або величин змінних генеральної сукупності і може застосовуватись для визначення грошового виразу будь-яких виявлених помилок.

Методика відбору зразків з використанням професійного судження передбачає застосування суб'єктивних оцінок аудитора. Певною мірою можуть використовуватись і математичні методи.

У процесі аудиторської вибірки необхідно забезпечити, щоб кожна відібрана одиниця була характерним представником усієї генеральної сукупності, мала однакові шанси бути відібраною та щоб отримані результати можна було поширити на всю сукупність у цілому. Інакше вибірка буде неефективною.

В окремих випадках початкова сукупність може бути розділена на дві окремі підсукупності, одна з яких перевіряється повністю, тобто суцільним методом, а інша – з використанням вибірки.

Ефективність вибірки може зменшуватись з двох основних причин:

- необ'єктивності відбору;
- необ'єктивності сукупності.

Необ'єктивність відбору можна значно знизити шляхом застосування випадкової вибірки, тобто такої, коли кожен елемент сукупності має однакові шанси відбору.

Оцінка необ'єктивної сукупності вимагає врахування завдань перевірки й особливостей сукупності, з якої слід зробити відбір. Наприклад, під час перевірки завищення сум у звітності головне завдання аудитора – впевнитись у тому, що всі записи в облікових регістрах є реальними.

У разі перевірки на завищення показників ситуація є більш складною, оскільки сама повнота бухгалтерської документації ставиться під сумнів, і вона не може використовуватись як надійне джерело інформації.

Існують різноманітні методики вибірки:

- довільний відбір: йому часто надається перевага, проте він вимагає тривалого часу й затрат;

- систематичний відбір: є грубим наближенням до довільного відбору. При цьому необхідно: визначити обсяг вибірки та обсяг (межі) сукупності; вибрати довільну точку відліку; застосувати інтервал, визначений для даної сукупності;

- монетарна вибірка – це специфічна форма систематичного відбору одиниць, за якої елементом вибірки є грошова одиниця, а не окрема операція чи залишок;

- відбір групи – при цьому аудитор розглядає групи операцій. Цей метод використовується рідко, оскільки не забезпечує перевірки по всій сукупності;

- безсистемний відбір – це відбір без застосування будь-якого загальноприйнятого методу забезпечення довільності відбору, але передбачає намагання усунути необ'єктивність під час відбору. Це найшвидший і найдешевший метод вибірки;

- комп'ютерний відбір – передбачає використання спеціальних комп'ютерних програм для аудиторської вибірки. Відбір одиниць сукупності здійснюється автоматично.

Дослідження документів – спосіб документальної перевірки достовірності й доцільності господарських операцій, відповідності їх законодавчим і нормативно-правовим актам.

При **суцільному способі** перевірці підлягають усі документи і записи у реєстрах бухгалтерського обліку та фінансової звітності (грошові документи і кошти, виписки з рахунків у банках, цінні папери і векселі, власний капітал, розрахунки за податками і платежами, доходи, товарні втрати і результати діяльності, фінансова звітність).

Несуцільне спостереження (вибіркова перевірка) характеризує всю сукупність одиниць за результатами обстеження певної її частини (вибіркової сукупності), відібраної випадковим чином за правилами наукової теорії вибірки.

Узагальнення і реалізація результатів аудиту – сукупність прийомів синтезування результатів аудиту і прийняття відповідних рішень щодо виправлення недоліків і запобігання їх повторенню в майбутньому (групування недоліків і правопорушень, економічне обґрунтування, систематизація недоліків у висновку аудитора, рішень за результатами аудиту).

Отже, **метод аудиту** – це сукупність прийомів і способів аудиту за процесами розширеного відтворення національного продукту і дотримання його законодавчого та нормативно-правового регулювання за умов ринкової економіки.

2.3. Види аудиту, його мета і завдання

Розрізняють аудит добровільний і обов'язковий. **Добровільний (ініціативний) аудит** здійснюється на замовлення зацікавленої сторони, коли перевірку не передбачено в установленому порядку.

Обов'язковий аудит проводиться відповідно до закону, тобто підприємство-замовник зобов'язане запрошувати аудитора для перевірки фінансово-господарської діяльності.

Мета аудиту – сприяння ефективності роботи, раціональному використанню матеріальних, трудових і фінансових ресурсів у підприємницькій діяльності для отримання максимального прибутку

Аудит поділяється на внутрішній і зовнішній.

Внутрішній аудит – незалежна оцінка діяльності підприємства, визначення його платоспроможності та запобігання банкрутству. За внутрішній аудит відповідає саме підприємство або один з його відділів, тобто контрольний відділ підприємства. Цей відділ покликаний сприяти підвищенню ефективності роботи підприємства, забезпеченню його рентабельності й зміцненню фінансового стану. **Мета внутрішнього аудиту** – удосконалення організації й управління виробництвом, виявлення і мобілізація резервів його зростання.

Деякі види діяльності внутрішніх аудиторів називаються операційним аудитом. **Операційний аудит** (аудит результатів, або управлінський аудит) – це вивчення аудиторами операцій компанії з метою сформулювати рекомендації щодо економічного використання ресурсів, ефективного досягнення цілей. **Мета операційного аудиту** - допомогти керівникам у виконанні їхніх обов'язків. Результатом цього може бути збільшення рентабельності компанії. Таким чином, внутрішні аудитори розглядають операційний аудит як складову внутрішнього аудиту. Зовнішні аудитори визначають його як вид консультацій з питань управління, наданих недержавними бухгалтерськими фірмами.

Зовнішній аудит переважно проводиться аудиторською фірмою (аудитором-підприємцем) за договором із підприємством-замовником про виконання незалежної експертизи господарсько-фінансової діяльності й розробку пропозицій щодо фінансової стратегії та підвищення ефективності господарювання. Можливість використати результати внутрішнього аудиту сприяє зменшенню обсягів роботи зовнішнього аудитора з таких питань:

- перевірка документації й оцінка роботи системи обліку та контролю;

- перевірка відповідності даних підприємства-замовника і незалежного контролю.

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

- рівень внутрішнього ризику аудиту щодо тестованих позицій;

- необхідний рівень висновку;

- кваліфікацію аудиторського персоналу фірми, яку перевіряють.

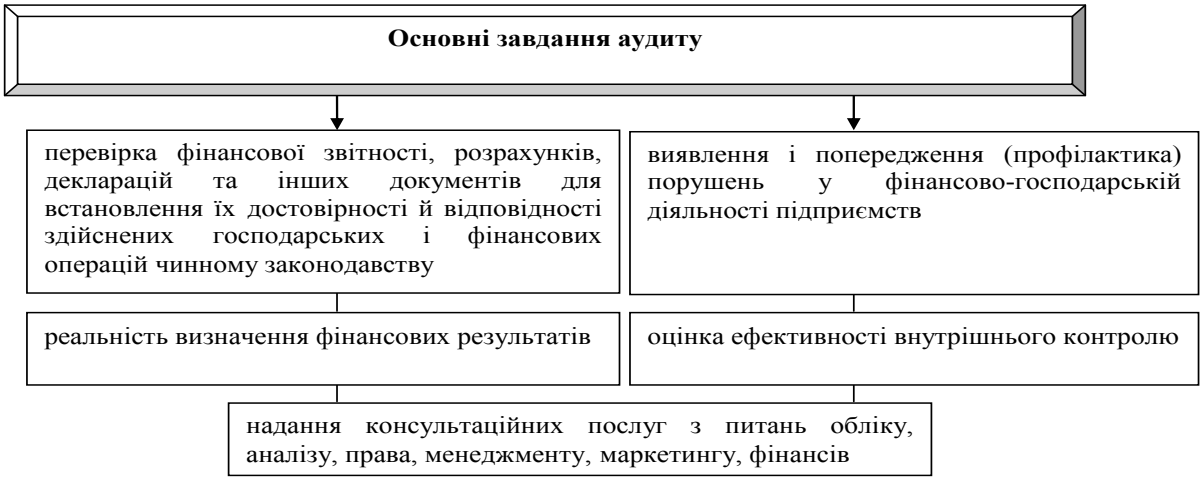

Рис. 2.1. Основні завдання аудиту

2.4.Принципи проведення аудиту та професійна етика

Кожна наука має свої принципи. **Принцип** (від лат. principium – «початок», «основа») – вихідне положення будь-якої теорії, вчення. Це основне положення, що випливає із сутності контролю і визначає його процес.

Аудит як розділ науки про господарський контроль застосовує принципи контролю та свої специфічні принципи. Вони повинні дотримуватись всіма аудиторами при проведені аудиту та наданні аудиторських послуг.

Згідно кодексу етики професійних бухгалтерів для досягнення цілей своєї діяльності аудитори повинні дотримуватися низки фундаментальних принципів (табл. 2.1).

Таблиця 2.1.

Фундаментальні принципи бухгалтерської професії

Принципи	Характеристика
1	**2**
Чесність	Професійний бухгалтер повинен бути відвертим та чесним, надаючи професійні послуги
Об’єктивність	Професійному бухгалтерові слід бути справедливим та не дозволяти собі необ'єктивності або упередженості, запобігати конфлікту інтересів та впливу інших осіб, які шкодитимуть його об’єктивності
Професійна компетентність	Професійному бухгалтерові слід надавати професійні послуги з належною ретельністю, компетентністю та старанністю; він зобов'язаний постійно підтримувати професійні знання на рівні, потрібному для надання клієнтові чи роботодавцеві послуг компетентної особи, яка спирається на сучасні тенденції у практиці, законодавстві та методах роботи
Конфіденційність	Професійному бухгалтерові слід дотримуватися конфіденційності інформації, одержаної у процесі надання професійних послуг, та не використовувати (чи розголошувати) таку інформацію без належних та визначених повноважень або без юридичного чи професійного права та обов'язку розкривати цю інформацію
Професійна поведінка	Професійний бухгалтер повинен діяти так, щоб це відповідало добрій репутації професії, повинен утримуватися від поведінки, яка могла б дискредитувати професію. Зобов'язання утримуватися від будь-якої поведінки, яка могла б дискредитувати професію, вимагає, щоб організації – члени Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ), розробляючи стандарти етики, враховували відповідальність професійного бухгалтера перед клієнтами, третіми сторонами, іншими бухгалтерами, працівниками, роботодавцями та громадськістю в цілому
Технічні стандарти	Професійний бухгалтер повинен надавати професійні послуги у межах, відповідних технічних і професійних стандартів. Професійні бухгалтери зобов'язані ретельно і кваліфіковано виконувати

	інструкції клієнта (чи роботодавця) у межах, сумісних з вимогами щодо чесності, об'єктивності, а у випадку професійних бухгалтерів-практиків, – і незалежності. Крім того, вони повинні дотримуватися технічних та професійних стандартів, що їх поширюють: — МФБ (наприклад, Міжнародні стандарти аудиту); - Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку; - професійний орган організації – члена МФБ або інший регульований орган; - відповідне законодавство

Кодексом етики професійних бухгалтерів передбачено наступні принципи аудиту, тобто правила надання аудиторських послуг, і фундаментальні засади аудиторської етики.

Кодекс професійної етики у будь-якій професії необхідний для забезпечення впевненості громадськості в якості послуг. Тим більше, що користувач певних видів послуг сам не може оцінити якості цих послуг через їх складність.

Кодекс професійної етики може складатися або з загальних тез, котрі визначають зразок ідеальної поведінки, або з окремих специфічних правил, котрі вказують на те, яка поведінка є неприйнятною. Перевагою загальних тез є їх зосередженість на позитивному боці професійної діяльності і, як наслідок, заохочення представників даної професії до виявлення високого рівня професіоналізму. Недоліком цих тез є їх загальний характер: дотримуватись загальних тез дуже важко, а мінімально прийнятних стандартів поведінки не встановлено. Перевагою чітко визначених специфічних правил є їх вимога дотримуватись певних мінімально встановлених стандартів поведінки. Недоліком специфічних правил є тенденція сприймати їх як максимальні, а не як мінімальні стандарти поведінки.

Рис.2.2. Принципи професійної етики аудитора

Аудиторська палата України рішенням № 73 від 18 грудня 1998 р. ввела в дію Кодекс професійної етики аудиторів України, який запроваджує правила надання аудиторських послуг та фундаментальні принципи етики, яких повинен дотримуватися аудитор. Норми і фундаментальні засади етики, викладені у Кодекс, обов'язкові для виконання усіма аудиторами під час надання ними аудиторських послуг.

Визначальною рисою професії незалежного аудитора є визнання ним відповідальності перед українським суспільством. Метою професії незалежного аудитора є забезпечення високого фахового рівня послуг для досягнення максимальної ефективності праці, спрямованої на задоволення потреб українського суспільства. Для реалізації цієї мети необхідно дотримуватись чотирьох основних вимог суспільства до професії аудитора – вірогідність (потреба в користуванні достовірною інформацією), професіоналізм, якість послуг і довіра для досягнення мети, що стоїть перед аудитором, він зобов'язаний дотримуватися таких фундаментальних засад етики: чесність, об'єктивність, конфіденційність, професійна поведінка, професійні норми. Аудитор, котрий успішно склав іспити в аудиторській палаті України, після одержання сертифіката зобов'язаний виголосити клятву, у якій він присягається суворо виконувати свої професійні обов'язки і закони України і вимагати цього від інших.

Розділ 3. Нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні

3.1. Загальна характеристика управління аудиторською діяльністю в Україні.

Управління аудиторською діяльністю – це процес регулювання роботи аудиторських фірм, аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, та всієї аудиторської спільноти в державі з метою дотримання єдиних методологічних вимог.

Аудиторська діяльність в Україні є саморегулюючою, держава лише встановлює перелік вимог до проведення аудиту, а методику його проведення визначають Аудиторська палата України, Спілка аудиторів України та їх територіальні відділення шляхом затвердження стандартів, норм, положень, інструкцій, роз'яснень.

В Україні регулювання аудиторської діяльності здійснюється на підставі Закону України «Про аудиторську діяльність» та з ініціативи громадських професійних організацій. Загальна схема управління аудиторською діяльністю в Україні представлена на рис. 3.1.

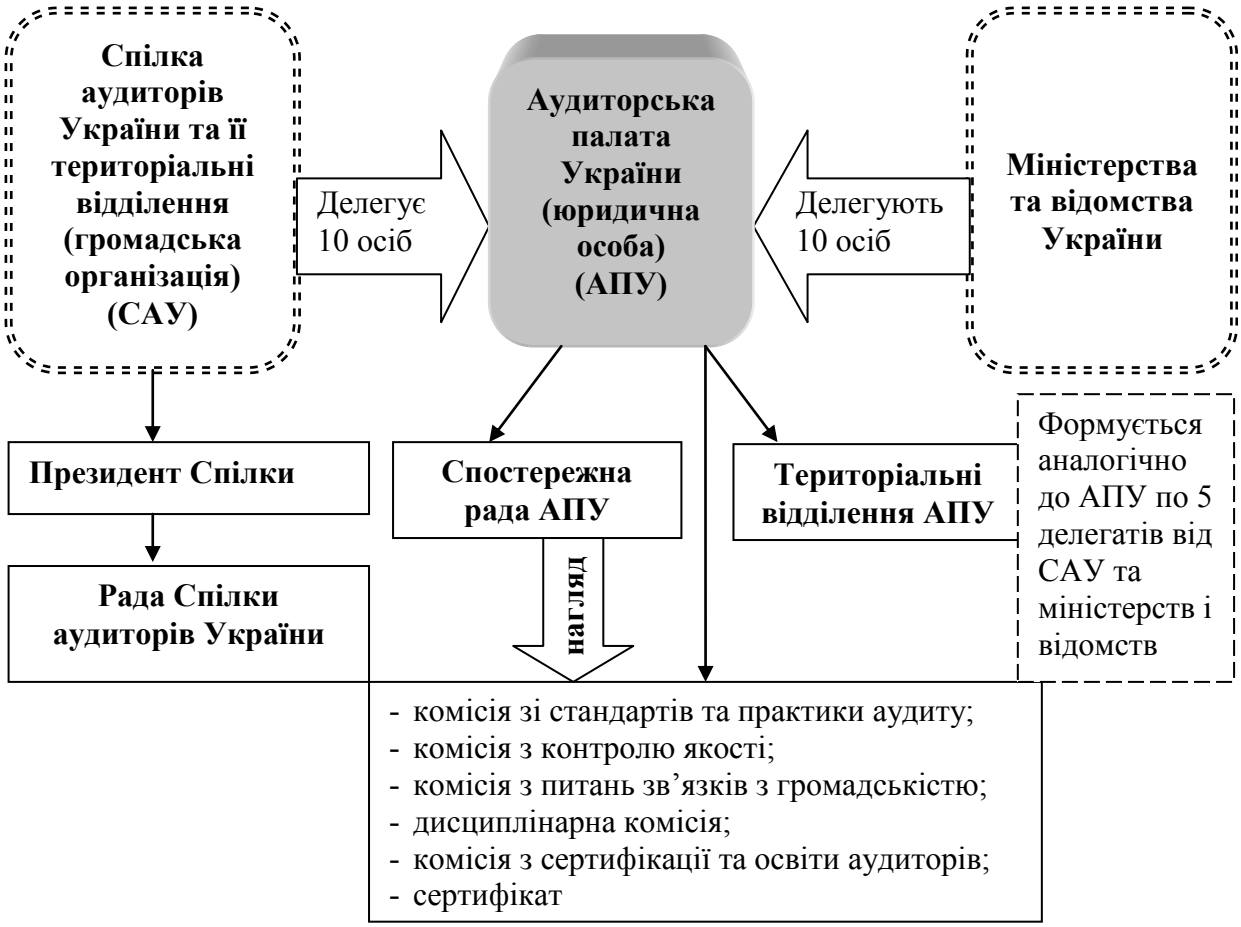

Рис. 3.1. Управління аудиторською діяльністю в Україні [72,С.56]

Система нормативного регулювання аудиторської діяльності в Україні знаходиться на стадії становлення. Триває процес визначення прав і обов’язків органів, що регулюють аудиторську діяльність, визначення ролі і функцій громадських організацій. Система нормативного регулювання аудиторської діяльності в Україні включає 6 рівнів (рис. 3.2).

У Законі України «Про аудиторську діяльність» наведено загальні положення, визначено порядок сертифікації аудиторської діяльності, повноваження, порядок створення, регламентація діяльності Аудиторської палати України і Спілки аудиторів України; порядок проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг; права, обов'язки та відповідальність аудиторів і аудиторських фірм; обов'язки господарюючих суб'єктів при проведенні аудиту.

Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» нормативне забезпечення аудиторської діяльності в Україні покладено на АПУ. Затверджені АПУ норми і стандарти аудиту є обов’язковими для дотримання підприємствами, установами, організаціями.

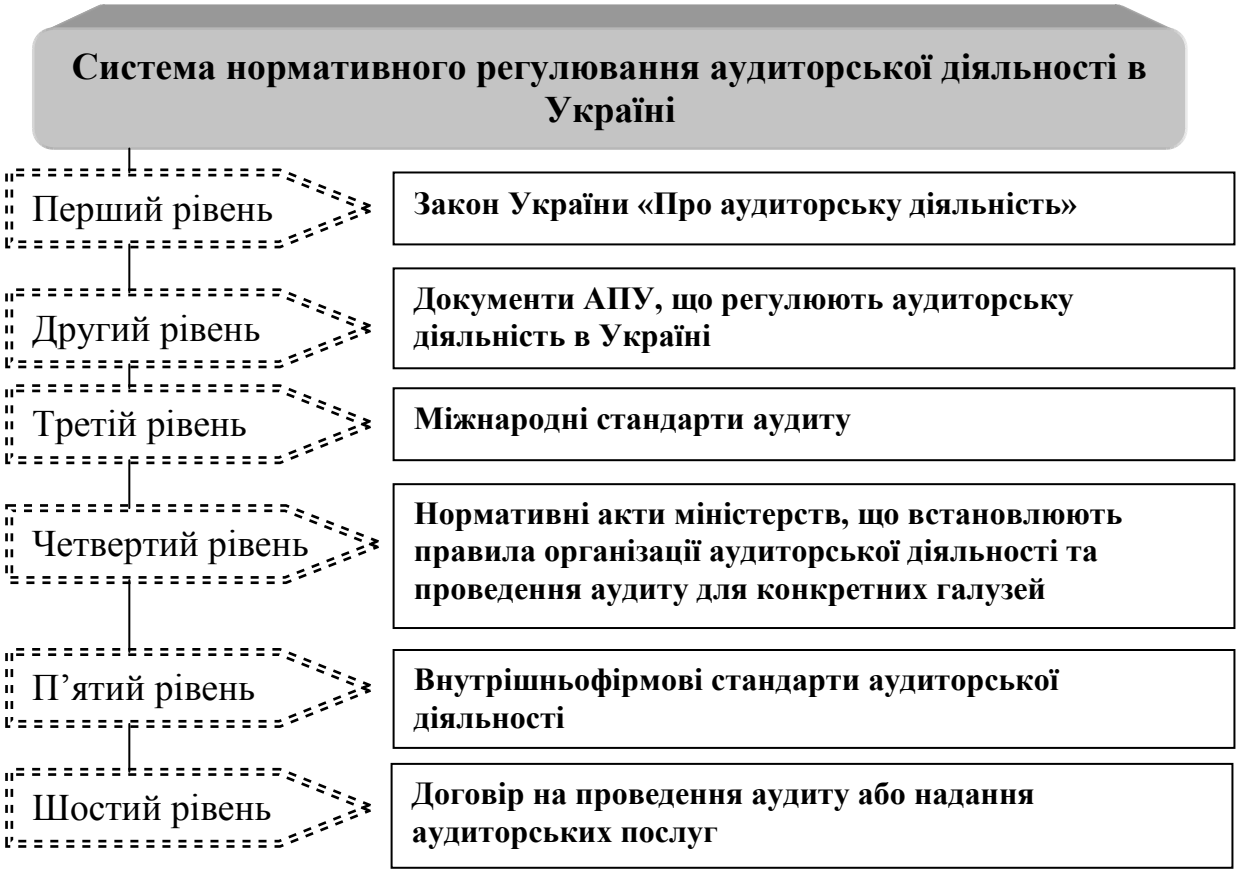

Рис.3.2. Рівні нормативного регулювання аудиторської діяльності в Україні [72,С.83]

З 1 січня 2004 року набрали чинності Цивільний і Господарський кодекси України, низка норм яких спрямована на регулювання аудиторської діяльності в Україні. Так, у параграфі 4 «Аудит» глави 35 «Особливості правового регулювання фінансової діяльності»

Господарського кодексу України дано визначення понять «аудиторська діяльність», «аудит», зазначено, хто може бути аудитором, визначено коло повноважень Аудиторської палати України тощо.

До документів АПУ, що регулюють аудиторську діяльність в Україні, належать програми, інструкції, положення, зокрема: Положення «Про Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають послуги», «Про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України», «Про сертифікацію аудиторів», «Про дисциплінарну комісію Аудиторської палати України», «Про комісію з сертифікації та освіти аудиторів Аудиторської палати України», «Про комісію з стандартів і практики аудиту Аудиторської палати України», «Про комісію з питань зв'язків з громадськістю» тощо.

3.2. Аудиторська палата України - як ключовий інститут сприяння розвитку аудиторської діяльності

Незалежним самостійним органом, який здійснює організаційне і методологічне керівництво аудиторською діяльністю в Україні є Аудиторська палата України (АПУ). Вона створена відповідно до Закону України, «Про аудиторську діяльність» і функціонує як незалежний самостійний орган на засадах самоврядування з 1993 року. АПУ є юридичною особою, має свою печатку, емблему та іншу атрибутику, рахунки в банку. Діяльність АПУ регламентується Статутом, прийнятим на засіданні АПУ 28 жовтня 1993 р. зі змінами і доповненнями.

Основними завданнями діяльності АПУ є:

- сприяння розвитку аудиту в державі;

- вирішення принципових питань аудиторської діяльності в Україні на єдиній методологічній основі;

- сертифікація (визначення кваліфікаційної придатності) аудиторів.

АПУ виконує наступні функції:

- затверджує нормативи і стандарти аудиту, програми підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації аудиторів;

- здійснює сертифікацію громадян України, які мають намір займатися аудиторською діяльністю, пересертифікацію практикуючих аудиторів;

- веде Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, оприлюднює дані Реєстру;

- встановлює розмір плати за проведення сертифікації осіб, які претендують на отримання сертифіката, та за включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги;

- організовує та здійснює перевірку дотримання суб'єктами аудиторської діяльності Міжнародних стандартів аудиту та Кодексу професійної етики аудиторів України;

- створює на території України регіональні відділення, визначає їх повноваження і контролює діяльність;

- сприяє виданню нормативних, методологічних та інших матеріалів з питань аудиторської діяльності;

- готує пропозиції з питань розвитку аудиту в Україні та вносить їх на розгляд відповідних інстанцій;

- розглядає скарги на діяльність окремих аудиторів та аудиторських фірм з питань їх компетенції;

- застосовує до аудиторів стягнення за неналежне виконання своїх професійних обов'язків у вигляді попередження, зупинення дії сертифікату та виключення з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, на строк до одного року, або анулювання сертифікату та виключення з Реєстру;

- бере участь у роботі міжнародних організацій з питань аудиту;

- веде облік та здійснює контроль постійного удосконалення знань аудиторами України.

Для виконання своїх повноважень АПУ створює постійно діючі комісії, тимчасові комісії та робочі групи з питань, віднесених до її компетенції (рис.3).

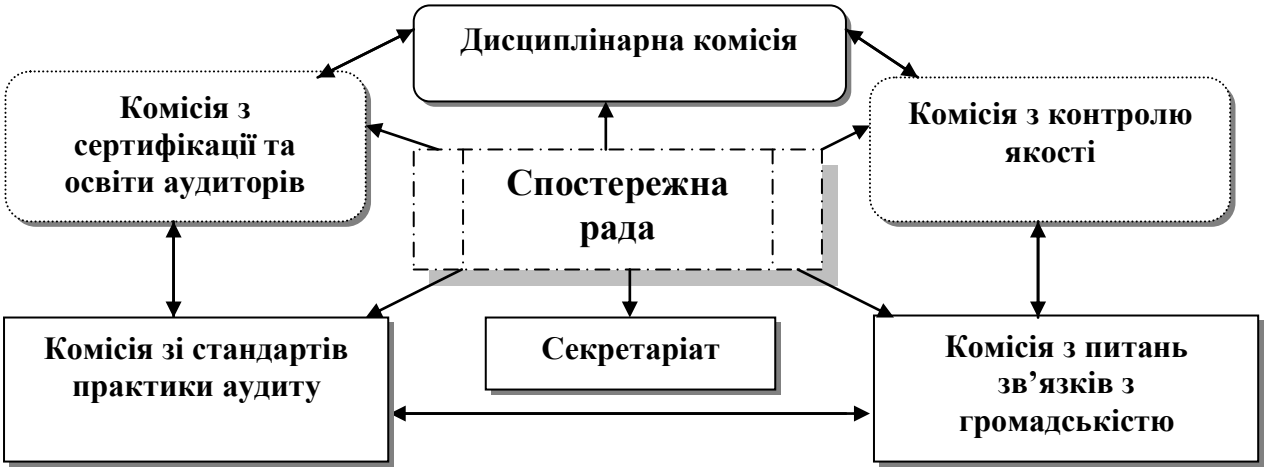

Рис. 3.3.Структура Аудиторської палати України [72,С.58]

АПУ має 16 регіональних відділень, повноваження яких визначаються «Положенням про регіональні відділення». Загальна кількість членів Аудиторської палати становить двадцять осіб.

АПУ формується шляхом делегування до її складу п'яти представників від професійної громадської організації аудиторів України, по одному представникові від Міністерства фінансів України, Головної державної податкової адміністрації України, Національного банку України, Державного комітету статистики України, Міністерства юстиції України та окремих фахівців від навчальних, наукових та інших організацій.

Фахівці від навчальних, наукових та інших організацій делегуються 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, Державного комітету статистики України та Міністерства юстиції України.

Члени АПУ мають право:

- брати участь в обговоренні питань, що розглядаються на засіданнях АПУ;

- вносити пропозиції та проекти рішень для розгляду на засіданнях АПУ;

- користуватися матеріально-технічною базою АПУ для виконання своїх функціональних обов'язків;

- здійснювати науково-методологічні розробки з аудиту за програмою АПУ;

- брати участь у підготовці та перепідготовці, сертифікації та пересертифікації аудиторів, експертизі проектів законоположень, перевірці дотримання суб'єктами аудиторської діяльності Міжнародних стандартів аудиту;

- отримувати винагороду за науково-методологічну, педагогічну, експертну та перевірочну роботу, виконану відповідно до затвердженої програми та кошторису Аудиторської палати України;

- мати інші права на підставі відповідних рішень АПУ.

Члени АПУ зобов'язані:

- дотримуватись Закону України «Про аудиторську діяльність», інших Законів України, положень Статуту та рішень АПУ;

- бути присутніми на засіданнях АПУ. Пропуск більше трьох засідань поспіль розглядається як підстава для клопотання про дострокове припинення повноважень члена АПУ;

- мати інші обов'язки на підставі відповідних рішень АПУ. Персональний склад АПУ підлягає щорічній ротації (призначення нових членів АПУ на заміну членів АПУ, що вибули) в кількості не менше трьох членів. Ротація здійснюється щороку в період з 1 по 31 жовтня на підставі визначення особистого рейтингу членів АПУ шляхом таємного анкетування аудиторів України.

Для проведення анкетування Аудиторська палата України та Рада Спілки аудиторів України на спільному розширеному засіданні створюють комісію з анкетування у складі 8 осіб, в тому числі 4 членів АПУ і 4 представників САУ. Для забезпечення таємності анкетування АПУ затверджує єдину форму бланку анкети та журнал видачі анкет, які є документами суворої звітності.

Призначення нових членів АПУ замість вибулих здійснюється у встановленому порядку з дотриманням вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» та положень Статуту АПУ.

Ведення поточних справ в АПУ здійснює Секретаріат, який очолює завідувач. Завідувач АПУ призначається рішенням АПУ. Повноваження завідувача Секретаріату АПУ, його права та обов'язки, визначаються Положенням про Секретаріат АПУ, який затверджується АПУ. Завідувач Секретаріату несе персональну відповідальність за ефективне використання майна та коштів АПУ і створення належних умов для виконання

функціональних обов'язків її членів. Діловодство, бухгалтерський облік та інші види робіт із забезпечення діяльності АПУ можуть виконувати окремі особи на договірних засадах.

АПУ створює Спостережну раду, на яку покладається здійснення контролю за діяльністю Секретаріату АПУ, виконання представницьких та організаційних функцій відповідно до Положення про Спостережну раду і рішень АПУ. Спостережна рада формується у складі трьох членів АПУ. Персональний склад Спостережної ради затверджується рішенням АПУ. Повноваження Спостережної ради визначаються Положенням про Спостережну раду, яке затверджує АПУ.

Спостережна рада виконує наступні функції:

- здійснює контроль за діяльністю Секретаріату АПУ;
- готує пропозиції із забезпечення ефективної роботи АПУ;
- розглядає проекти матеріалів, підготовлених на засіданнях АПУ;
- затверджує проект порядку денного чергового засідання АПУ;
- виконує представницькі та організаційні функції АПУ;
- забезпечує контроль за виконанням прийнятих рішень АПУ.

Комісія зі стандартів і практики аудиту у своїй діяльності керується Законом України «Про аудиторську діяльність». Статутом Аудиторської палати України та Положенням «Про Комісію з стандартів і практики аудиту Аудиторської палати України». Рішення про створення Комісії, її кількісний і персональний склад приймається Аудиторською палатою України.

Комісія мас наступні повноваження:

- організовує розробку, затвердження та впровадження у практику аудиту МСА та рекомендації що до їх впровадження ;
- розробляє і сприяє впровадженню єдиної методологічної бази аудиту в Україні;
- бере участь в розробці та експертній оцінці законодавчих і нормативних актів з питань аудиту, програм професійної підготовки та перепідготовки аудиторів, встановленні вимог до кваліфікаційного рівня представників професії;
- сприяє залученню до впровадження МСА аудиту кращих науковців та практиків, запроваджує різні форми їх морального і матеріального стимулювання;
- погоджує методики проведення різних напрямів аудиту, які розробляються та використовуються в Україні, запроваджує рекомендації з удосконалення існуючих методик проведення аудиторських перевірок;
- сприяє впровадженню та дотриманню аудиторами принципів Кодексу професій-ної етики аудиторів;

Комісія з питань зв'язків з громадськістю у своїй діяльності керується Законом України «Про аудиторську діяльність», Статутом Аудиторської палати України та Положенням «Про Комісію з питань зв'язків з громадськістю».

Комісія діє у складі п'яти чоловік – членів Аудиторської палати України. Склад Комісії обирають на засіданні АПУ в порядку, передбаченому Статутом АПУ.

Комісія відповідно до покладених на неї завдань:

- здійснює зв'язок із засобами масової інформації, органами законодавчої та виконавчої влади, громадськими організаціями України; оприлюднює діяльність АПУ;

- здійснює нагляд за призначенням та діяльністю регіональних представників;

- готує статті відносно аудиторської діяльності, тематика яких викликає зацікавленість, для публікації у відповідних ділових виданнях;

- здійснює зв'язок з групами, які мають спільні з Аудиторською палатою України цілі (Національний центр обліку та аудиту, Інститут розвитку фондового ринку, університети та інші);

- проводить семінари для редакторів ділових видань і репортерів для ознайомлення із завданням та статусом Аудиторської палати України, всієї аудиторської спільноти, економічного огляду розвитку України, змін в оподаткуванні або пропозицій з інших питань, в яких члени Аудиторської палати є обізнаними експертами;

- здійснює координування та допомогу регіональним представникам комісії у вирішенні питань зв'язку з громадськістю;

- допомагає розвитку власного періодичного видання АПУ.

Дисциплінарна комісія АПУ у своїй діяльності керується Законом України «Про аудиторську діяльність», Статутом Аудиторської палати України та Положенням «Про дисциплінарну комісію Аудиторської палати України».

Комісія створюється за рішенням Аудиторської палати України, яка визначає кількісний та персональний склад комісії. Членами комісії можуть бути тільки члени АПУ.

Комісія відповідно до покладених на неї завдань:

- розглядає матеріали дисциплінарного провадження за фактами порушень аудиторами України вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», Міжнародних стандартів аудиту та норм професійної етики, які надходять від комісій АПУ;

- за наслідками розгляду матеріалів дисциплінарного провадження вносить на засідання АПУ відповідні проекти рішень.

Комісія з сертифікації та освіти аудиторів АПУ у своїй діяльності керується Законом України «Про аудиторську діяльність», Міжнародними стандартами аудиту,

Статутом АПУ, Положеннями «Про сертифікацію аудиторів», «Про Комісію з сертифікації та освіти аудиторів Аудиторської палати України».

Рішення про створення комісії, її персональний склад приймається Аудиторською палатою України. Комісія створюється у складі 5 осіб-членів АПУ.

Комісія відповідно до покладених на неї завдань:

- розробляє програми курсової підготовки аудиторів;
- розробляє програми основних напрямів щорічного удосконалення професійної кваліфікації аудиторів;
- розглядає документи, подані кандидатами на отримання сертифікату аудитора України, для підтвердження освіти та досвіду практичної роботи, а також отримання дозволу на участь у кваліфікаційних іспитах;
- розглядає документи, подані аудиторами на продовження терміну чинності сертифікатів;
- затверджує склад учасників кваліфікаційного іспиту;
- здійснює добір укладачів екзаменаційних завдань;
- затверджує завдання кваліфікаційного іспиту;
- здійснює добір незалежних фахівців, що здійснюватимуть перевірку екзаменаційних робіт;
- узагальнює результати кваліфікаційного іспиту;
- проводить співбесіди для продовження терміну чинності сертифікатів;
- готує запити на отримання від аудиторів необхідної інформації для здійснення своїх повноважень;
- надає в межах своєї компетенції рекомендації аудиторам з питань, які стосуються повноважень комісії.

Комісія АПУ з контролю якості у своїй діяльності керується Законом України «Про аудиторську діяльність», Статутом Аудиторської палати України, Положенням «Про Комісію Аудиторської палати України з контролю якості» та рішеннями АПУ. Комісія створюється за рішенням Аудиторської палати України.

Регіональні відділення АПУ створюються Аудиторською палатою України в Республіці Крим, областях і містах Києві та Севастополі.

Рішення про створення регіонального відділення приймають за наявності клопотання професійної громадської організації аудиторів регіону, регіональних органів Міністерства фінансів України, Головної державної податкової інспекції України, Національного банку України, Міністерства статистики України, Міністерства юстиції

України, а також за наявності в регіоні територіального відділення Спілки аудиторів України, яке налічує не менше 20 членів.

РВ АПУ можуть бути створені на базі однієї або кількох зазначених адміністративно-територіальних одиниць. РВ АПУ здійснюють свою діяльність на підставі Закону України «Про аудиторську діяльність», інших законодавчих актів. Статуту Аудиторської палати України та Положення «Про регіональні відділення Аудиторської палати України». РВ АПУ є структурними підрозділами АПУ, підзвітні їй і здійснюють свою діяльність відповідно до рішень і наданих їм повноважень АПУ.

РВ АПУ створює АПУ без надання їм статусу юридичної особи. РВ АПУ створюють Спостережну раду, на яку покладено здійснення контролю за діяльністю секретаря, виконання представницьких і організаційних функцій відповідно до Положення про Спостережну раду і рішень РВ АПУ. Головним завданням РВ АПУ є сприяння розвитку в регіонах, виконання та впровадження рішень АПУ на місцях.

Спілка аудиторів України (САУ) – це громадське об'єднання, яке об'єднує на добровільних засадах діючих аудиторів. Основним завданням діяльності САУ є об'єднання зусиль аудиторів для захисту їх законних прав, інтересів та сприяння розвитку аудиторської діяльності в Україні. У своїй діяльності САУ керується Статутом САУ, прийнятим з'їздом аудиторів України 14 лютого 1992 р. Організаційна структура САУ наведена на рис. 3.4.

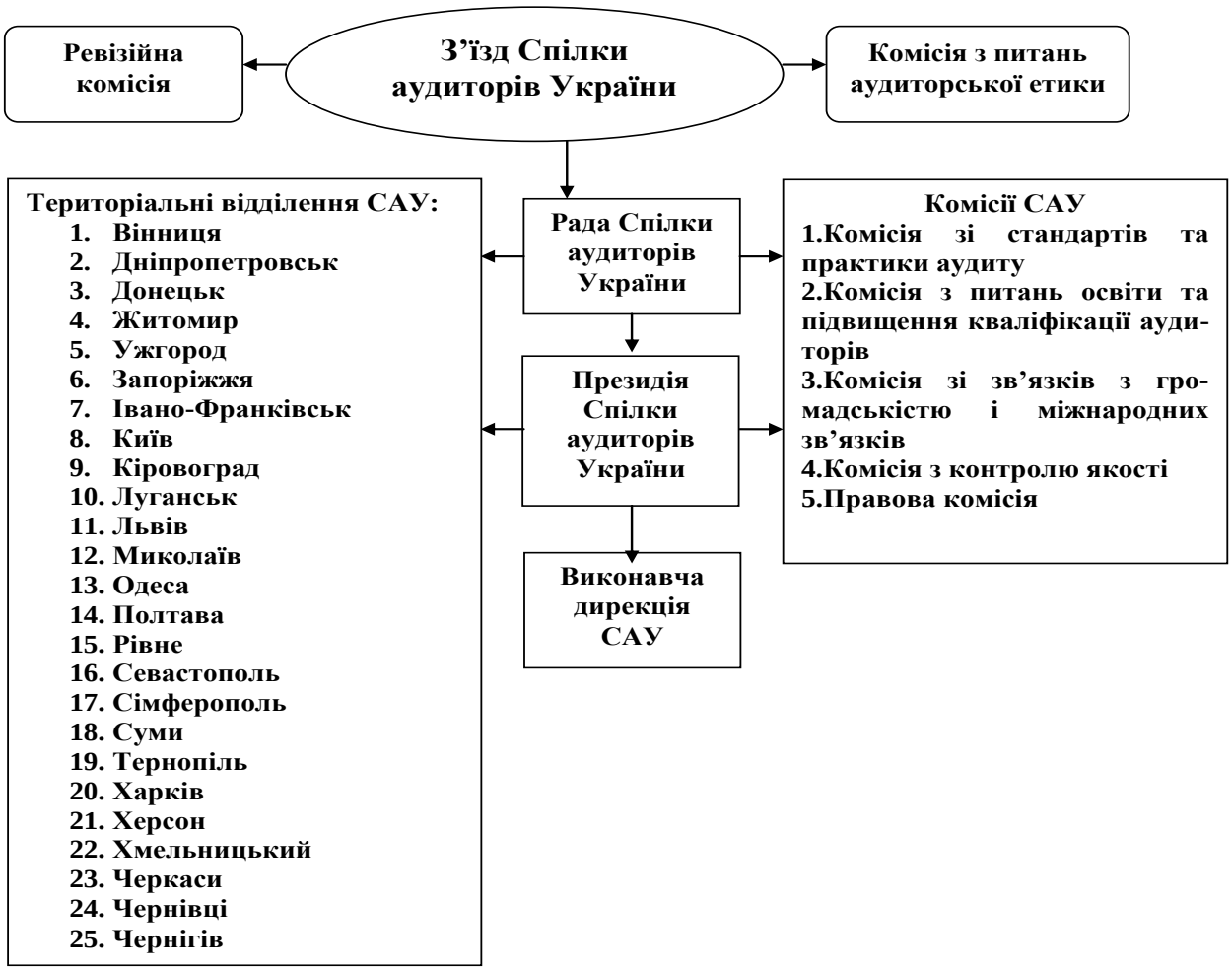

Рис. 3.4. Структура Спілки аудиторів України [72,С.69]

Не дивлячись на те, що низка функцій АПУ і САУ мають однакову спрямованість, вони мають свою специфіку. Порівняння функцій АПУ та САУ наведено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1.

Функції професійних організацій аудиторів України [72,С.69]

Функції	АПУ	САУ
1	2	3
Методологічна	Затвердження норм і стандартів аудиту, програм підготовки аудиторів	Розробка на основі узагальнення практики науково-обгрунтованої методики та рекомендацій з питань аудиторської діяльності
Інформаційна	Сприяння виданню нормативних, методичних та інших матеріалів з питань аудиторської діяльності, видавництво навчальної, методичної та довідкової літератури з питань аудиторської діяльності	Видавництво навчальної, методичної та довідкової літератури з питань аудиторської діяльності

Кадрова	Сертифікація	Участь у навчальній діяльності, сприяння підготовці та перепідготовці кадрів
Організаційна	Підготовка пропозицій з питань розвитку аудиту в Україні та винесення їх на розгляд відповідних інстанцій, реєстрація аудиторських фірм та аудиторів, які одноосібно надають аудиторські послуги. Створення регіональних відділень, визначення їх повноважень та контроль діяльності. Участь у роботі міжнародних організацій з питань аудиту. Створення тимчасових комісій та робочих груп з питань, віднесених до компетенції АПУ	Внесення пропозицій до органів влади та управління з питань аудиторської діяльності. Доведення законних інтересів своїх членів до органів державної влади та управління України, в АПУ. Створення регіональних відділень, визначення їх повноважень та контроль діяльності. Забезпечення членів Спілки необхідними інформаційними, консультативними та іншими послугами. Розвиток міжнародного співробітництва, участь у роботі міжнародних громадських організацій. Співробітництво з державними і громадськими об'єднаннями, підприємствами та установами, приватними особами на території України та за її межами з питань, віднесених до статутних завдань САУ
Контрольна	Розгляд скарг на діяльність окремих аудиторів і аудиторських фірм з питань їх компетенції та застосування стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків	Сприяння дотриманню законності та проведенню профілактики правопорушень серед своїх членів

САУ має фіксоване членство в особі окремих аудиторів або їх колективів.

Індивідуальними членами САУ можуть бути громадяни України, 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. Прийом в індивідуальні члени САУ здійснюється територіальним відділенням САУ на підставі письмової заяви аудитора. Заява вступника розглядається в місячний термін з дня її подання.

3.3. Спілка аудиторів України, аудитор, його статус і сертифікація.

Аудитор – це висококваліфікований спеціаліст у галузі бухгалтерського обліку та контролю, фінансів і аналізу, економіки та права, який має повноваження здійснювати аудиторську діяльність на договірній основі з подальшим наданням офіційних висновків.

Причому свої поради та побажання він надає в коректній формі, а не у вигляді категоричних вказівок, обов'язкових до виконання. Підприємство може враховувати зауваження аудитора, а може залишити їх поза увагою.

Аудитор – це спеціаліст, який має не загальні знання з бухгалтерського обліку та економіки, а професійні, тобто фундаментальні спеціальні знання з методики та техніки вивчення документів і фактів господарського життя. Під фундаментальними розуміють знання, які забезпечують розуміння внутрішніх і зовнішніх закономірностей діяльності підприємств. Вони складаються з глибогого знаня аудитором усіх важливих економіко-облікових та правових понять і категорій. **Спеціальними** називають конкретні знання з аудиту, що використовуються при здійсненні того чи іншого виду аудиторської роботи.

Сертифікацію (визначення кваліфікаційної придатності) аудиторів здійснює Аудиторська палата України. За Законом України «Про аудиторську діяльність» аудитором може бути громадянин України, який має кваліфікаційний сертифікат, що підтверджує його право на цю діяльність на території нашої держави.

Кваліфікаційний сертифікат – офіційний дозвільний документ, власник якого може здійснювати аудит на підприємствах та в господарських товариствах. Отримати сертифікат аудитора мають право громадяни з вищою освітою, відповідними знаннями з питань обліку та досвідом роботи не менше трьох років на посадах аудитора, ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста або економіста. Клопотання про надання сертифіката подаються до АПУ та її регіональних відділень особисто з пред'явленням паспорта. До заяви додаються офіційно засвідчена копія диплома про вищу освіту, витяг із трудової книжки, квитанція про сплату коштів за сертифікацію. Якщо таке клопотання подається до регіонального відділення АПУ, то ці документи надаються у двох примірниках.

Аудитор, як вже було зазначено вище, може займатися аудиторською діяльністю індивідуально (як приватний підприємець), створити аудиторську фірму або працювати за наймом в будь-якій аудиторській фірмі. Аудитором може бути фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України та внесенний в Реєстр «Аудиторьких фірм та аудиторів». Право на отримання сертифікату аудитора мають фізичні особи, які здобули вищу освіту (не нижче освітнього рівня спеціаліста чи магістра), мають певні знання з аудиту, досвід практичної

роботи не менше трьох років безперервного стажу та успішно склали кваліфікаційний іспит (див. рис. 3.5.).

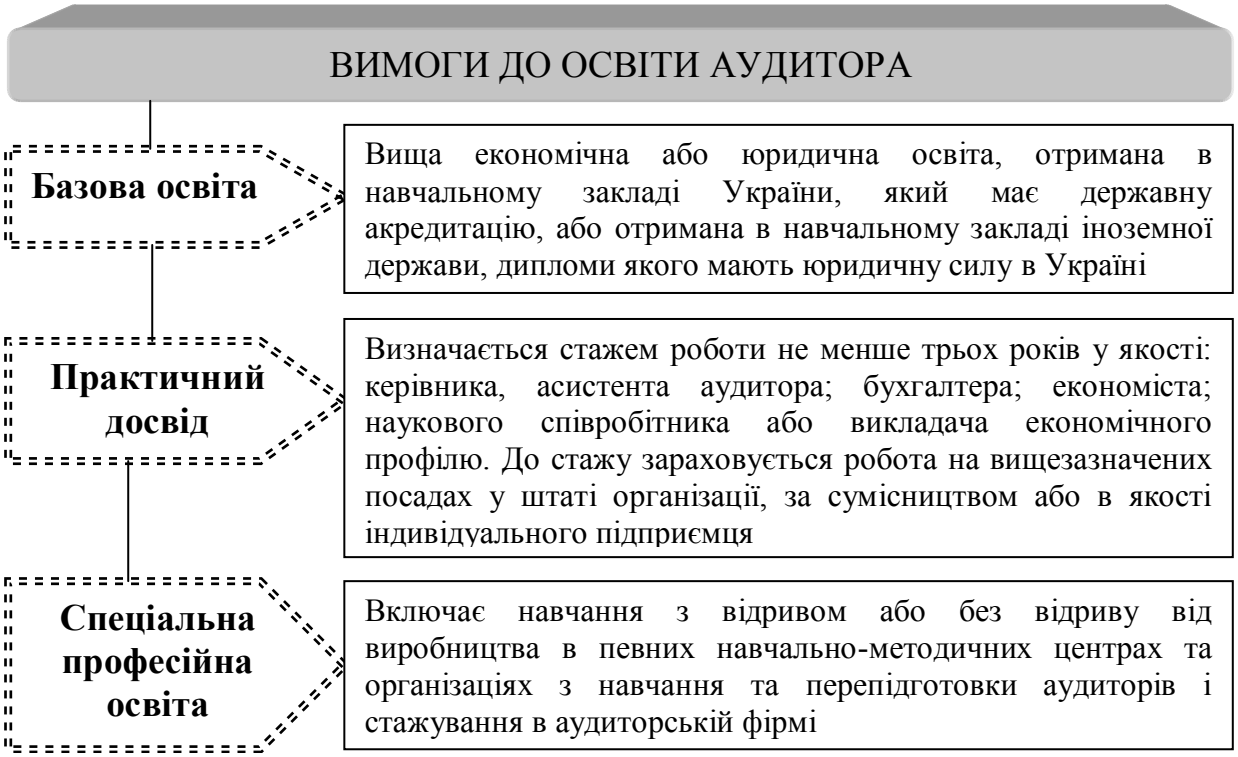

Рис. 3.5. Вимоги до освіти аудитора [72,С.69]

Отже, для отримання допуску до сертифікації особа подає до АПУ (в одному примірнику) або до Регіонального відділення АПУ (в двох примірниках) такі документи:

- заяву (клопотання) за встановленою формою;
- копію диплому про вищу освіту, завірену у встановленому порядку;
- копію трудової книжки, завірену у встановленому порядку;
- документ про оплату за сертифікацію.

У разі відсутності хоча б одного з документів чи неналежного їх оформлення заява не розглядається.

Подані документи реєструє Секретаріат АПУ або секретар Регіонального відділення АПУ у спеціальному журналі.

Розгляд документів, поданих кандидатами для підтвердження освіти та досвіду практичної роботи, а також отримання дозволу на участь у кваліфікаційних іспитах здійснює комісія з сертифікації та освіти аудиторів АПУ та комісії з сертифікації аудиторів регіональних відділень АПУ.

За відсутності зауважень щодо поданих документів комісія з сертифікації та освіти аудиторів АПУ та комісії з сертифікації аудиторів регіональних відділень Аудиторської палати України приймають рішення про надання дозволу особі на участь в іспиті. Це

оформлюється протоколом засідання комісії з сертифікації та освіти аудиторів АПУ або комісії з сертифікації аудиторів її регіональних відділень.

Для отримання сертифіката кандидати повинні успішно скласти кваліфікаційний іспит з аудиту і суміжних з аудитом галузей знань.

За результатами складання іспитів АПУ затверджує протоколи комісії з сертифікації та освіти аудиторів АПУ, комісії з сертифікації аудиторів її регіональних відділень та приймає рішення про видачу або відмову у видачі сертифікату.

Особи, які не склали іспиту, мають право повторно скласти його не раніше, як через рік після прийняття рішення АПУ.

Після затвердження АПУ результатів іспиту Секретаріат АПУ здійснює видачу сертифікатів. Бланк сертифікату є бланком суворої звітності, що містить серію та номер.

Сертифікат підписує голова комісії з сертифікації та освіти аудиторів АПУ та завідувач Секретаріату АПУ. Документ скріплюється печаткою АПУ. Після цього сертифікат реєструється в книзі обліку сертифікатів АПУ, а його відомості заносяться до бази даних. Отримання сертифікату аудитор засвідчує підписом у книзі обліку після проголошення та підписання присяги аудитора. Термін чинності сертифікату аудитора з правом здійснення аудиту підприємств та організацій, за винятком банків, – п’ять років. Термін чинності сертифікату аудитора банків – три роки.

Датою видачі сертифікату вважається дата прийняття АПУ відповідного рішення. У разі втрати або значного пошкодження сертифікату, термін чинності якого не закінчився, аудитору на підставі його клопотання до АПУ може бути виданий дублікат цього документа.

Особи, які мають намір здійснювати аудит банків, повинні:

1) бути громадянами України;

2) мати вищу економічну чи юридичну освіту (не нижче освітнього рівня спеціаліста чи магістра);

3) мати трирічний досвід роботи у банківській сфері, а саме: здійснювати надання будь-яких послуг чи консультацій, пов'язаних з бухгалтерським обліком у банках, банківським аудитом, консультаціями з фінансової діяльності, оподаткування банків.

Сертифікацію осіб, які мають намір здійснювати аудит банків, здійснює Комітет з питань сертифікації аудиторів банків.

Відповідно до законодавства України забороняється проведення аудиту:

- аудитором, який має прямі родинні стосунки з керівництвом господарюючого суб'єкта, що перевіряється;

- аудитором, який має особисті майнові інтереси у господарюючого суб'єкта, що перевіряється;

- аудитором-членом керівництва, засновником або власником господарюючого суб'єкта, що перевіряється;

- аудитором-працівником господарюючого суб'єкта, що перевіряється;

- аудитором-працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва господарюючого суб'єкта, що перевіряється;

- аудитором в інших випадках, при яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності;

- членами адміністративних, керівних та контролюючих органів аудиторських фірм, які не є аудиторами; а також засновникам, власникам, учасникам, акціонерам забороняється втручатися у практичне виконання аудиту в спосіб, що порушує незалежність аудиторів, які здійснюють аудит.

Аудитори, термін чинності сертифікату яких закінчується не раніше, ніж за три, й не пізніше одного місяця до закінчення цього терміну, повинні подати до Секретаріату АПУ в одному примірнику чи до його регіонального відділення у двох примірниках такі документи:

- заяву про продовження дії сертифікату встановленого зразка;

- копію трудової книжки, завірену у встановленому порядку;

- сертифікат, термін дії якого закінчується;

- витяг зі Свідоцтва про щорічне удосконалення професійних знань за період чинності сертифікату;

- документ про внесення плати за продовження сертифікату.

Секретаріат АПУ або секретарі її регіональних відділень розглядають подані документи щодо відповідності їх вимогам і передають Комісії з сертифікації та освіти аудиторів АПУ та комісіям з сертифікації аудиторів її регіональних відділень, які розглядають їх і приймають відповідне рішення.

Комісії з сертифікації призначають складання кваліфікаційного іспиту для продовження строку чинності сертифікату аудитору у разі:

- практичної роботи аудитором менше, ніж два роки після отримання сертифікату;

- невиконання вимог щорічного удосконалення професійних знань;

- прострочення аудитором встановлених термінів для подання документів на продовження дії сертифікатів до АПУ або її регіональних відділень;

- наявності незаперечених претензій до аудитора з боку АПУ або державних органів контролю щодо здійснення аудиторської діяльності;

- застосування до аудиторів відповідних стягнень щодо обмеження здійснення аудиторської діяльності.

Видачу сертифікатів, строк чинності яких продовжено згідно з рішенням АПУ, здійснює Секретаріат АПУ. У сертифікатах зберігаються початковий номер та серія сертифікату; дата та номер рішення АПУ про видачу сертифікату; термін чинності сертифікату, а також проставляють номер протоколу АПУ, дату і строк, на який продовжено чинність сертифікату.

Якщо в продовженні дії сертифікату відмовлено, Секретаріат АПУ письмово повідомляє про це особу, яка подала заяву.

Сертифікати, термін чинності яких закінчився, знищують за актом, де зазначають серію сертифікату, його номер, прізвище, ім'я, по батькові особи, якій його видано, та період, протягом якого він діяв. Акт підписує голова Комісії з сертифікації та освіти аудиторів АПУ, а також завідувач секретаріату Аудиторської палати України та затверджує голова Спостережної ради АПУ. Акт є документом постійного зберігання.

За неналежне виконання професійних обов'язків АПУ може застосувати до аудитора стягнення у вигляді попередження, зупинення дії сертифікату на строк до одного року або анулювання сертифікату.

Розгляд питань про застосування стягнень здійснюють (як правило, у присутності аудитора) на підставі рішень суду та в разі порушення нормативних документів, що регулюють аудиторську діяльність в Україні. Попередження оформляють рішенням АПУ з письмовим повідомленням аудитора. Повторне порушення є підставою для зупинення дії сертифікату або його анулювання.

Припинення чинності сертифікату строком до одного року означає заборону на проведення аудиту та надання аудиторських послуг на визначений рішенням АПУ термін.

Анулювання сертифікату здійснюють шляхом відкликання сертифікату та заборони на проведення аудиторської діяльності на території України протягом п'яти років.

Анульований сертифікат аудитор зобов'язаний у 10-денний строк з моменту отримання витягу з рішення АПУ та з моменту публікації в пресі повернути до Секретаріату АПУ. Рішення АПУ про накладання стягнення або анулювання сертифікату може бути оскаржено в суді.

Неналежне виконання професійних обов'язків аудитором – це порушення чинного законодавства України, нормативів і стандартів аудиту, кодексу професійної етики аудиторів та інших вимог Аудиторської палати.

3.4. Міжнародні стандарти аудиту та їх адаптація в Україні.

Метою стандартів аудиту є встановлення загальних правил аудиторської діяльності щодо організації і методики її проведення. Кожен стандарт має визначати певну частину або аспект аудиторської роботи, повинен бути коротким і лаконічним, але з достатньою повнотою описувати вимоги до регулювання об'єкта стандарту.

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

Стандарти визначають загальний підхід до проведення аудиту, масштаб аудиту, види звітів аудиторів, питання методики, а також базові принципи проведення аудиту, спільні вимоги до якості та надійності аудиту, якими повинні керуватися всі представники даної професії, незалежно від умов, у яких здійснюється аудит. Застосування аудиторських стандартів забезпечує певний рівень гарантії достовірності результатів аудиту. Аудитор, що допускає в своїй практиці відхилення від стандартів, повинен бути готовим пояснити причину цього.

Значення стандартів полягає в тому, що вони: визначають методологічні засади проведення аудиту; забезпечують високу якість аудиторської перевірки; сприяють використанню в аудиторській практиці нових наукових досягнень; допомагають користувачам зрозуміти процес аудиторської перевірки; створюють громадський імідж професії; усувають необхідність контролю з боку держави; допомагають аудитору вести переговори із замовником; забезпечують зв'язок окремих елементів аудиторського процесу.

Усі стандарти мають однакову структуру побудови та містять наступні розділи:

1. Загальні положення.
2. Основні поняття і визначення, що використовуються у стандарті.
3. Зміст стандарту.
4. Практичний додаток.

Аудиторську діяльність у світовому масштабі регламентують Міжнародні стандарти аудиту (МСА).

Міжнародні стандарти аудиту можуть застосовуватися у якості національних або використовуватися поряд з національними. Крім цього, МСА використовуються як методична база для створення національних стандартів. У найбільш економічно розвинутих країнах (Канаді, Великобританії, Ірландії, США тощо) застосовують самостійно розроблені та затверджені національні стандарти, які за своїм змістом дуже

близькі до МСА і можуть значно відрізнятися від них за формою, а МСА беруться до уваги професійними організаціями.

АПУ в 2003 році ухвалила Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів як Національні стандарти аудиту з 1 січня 2004 р. МСА призначені для їх використання під час аудиту. Крім того, МСА можуть застосовуватися при наданні деяких інших послуг аудиторськими фірмами. МСА містять основні принципи і необхідні процедури, а також відповідні інструкції, представлені у формі пояснювального та іншого матеріалу. На сьогодні діє 36 стандартів аудиту (Додаток 1).

Міжнародні стандарти аудиту носять рекомендаційний характер для аудиторів усіх країн світу. Окрім охарактеризованих вище стандартів, МСА включають стандарти етики або, як їх ще називають, Кодекс етики аудиторів.

Розробкою професійних вимог до аудиту на міжнародному рівні займається кілька організацій, зокрема, Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ), створена в 1977 р. У рамках комітету МФБ Міжнародний комітет з аудиторської практики, що діє на правах постійного автономного комітету, видає Міжнародні стандарти аудиту, які переслідують двояку мету: сприяти розвитку професії аудитора в тих країнах, в яких рівень професіоналізму аудиторів нижче загальносвітового, та уніфікувати в міру можливості ставлення до аудиту в міжнародному масштабі.

Таблиця 3.2.

Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг їх зміст і практичне застосування

№	Назва	Мета
1	**2**	**3**
(МСКЯ) 1	**Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансовоїзвітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги**	Розглядає відповідальність фірми за її систему контролю якості для аудитів та оглядів фінансової звітності, а також іншого надання впевненості та супутніх послуг. Цей МСКЯ застосовується в усіх професійних бухгалтерських фірмах, які виконують аудити і огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості, і надають супутні послуги.
МСА 200	**Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту**	Встановлена відповідальність керівництва у питаннях ведення фінансової звітності,спільні цілі та принципи аудиту фінансової звітності підприємства (організації), проведеного незалежним аудитором. Описані основні принципи виконання аудитором професійних обов’язків, пов’язаних із проведення будь-якої аудиторської перевірки: незалежність, чесність, об’єктивність, професійна

		компетентність і добросовісність, конфіденційність, професійна поведінка та виконання технічних стандартів. В ході перевірки аудитор повинен отримати достатній рівень впевненості в тому, що фінансова звітність не містить істотних перекручень.
МСА 210	**Узгодження умов завдань з аудиту**	Наведено зміст і форму листа аудитора про згоду на проведення аудита. Лист повинен документально підтверджувати прийнятність вибору аудитора, об'єм аудиторської перевірки, відповідальність аудитора та форму надання аудитором звіту.
МСА 220	**Контроль якості аудиту фінансової звітності**	Встановлення положень і надання рекомендацій щодо контролю якості, зокрема: а) з політики та процедур аудиторської фірми стосовно аудиторської роботи у цілому; б) з процедур стосовно роботи, дорученої асистентам під час проведення окремої аудиторської перевірки
МСА 230	**Аудиторська документація**	Встановлення положень і надання рекомендацій щодо документації у контексті аудиту фінансових звітів
МСА 240	**Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності**	Встановлення положень і надання рекомендацій щодо відповідальності аудитора за розгляд шахрайства та помилки під час аудиту фінансових звітів. Хоча цей МСА розглядає відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок, основна відповідальність за запобігання шахрайству і помилкам та виявлення їх лежить на найвищому управлінському та на управлінському персоналі підприємства
МСА 250	**Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності**	Встановлення положень і надання рекомендацій щодо відповідальності аудитора за врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів
МСА 260	**Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями**	Встановлення положень і надання рекомендацій щодо обміну інформацією з питань аудиту під час аудиторської перевірки фінансових звітів між аудитором за найвищим управлінським персоналом суб'єкта господарювання. Таке повідомлення інформації стосується питань аудиту й має значення для управління. Цей МСА не містить рекомендацій щодо інформації, що її надсилає аудитор особам за межами підприємства (наприклад, зовнішнім регулюючим чи наглядовим органам)
МСА 265	**Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими**	Метою аудитора є повідомлення у відповідний спосіб інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу про недоліки внутрішнього контролю, які аудитор ідентифікував під час аудиту та які, за професійним судженням аудитора, є досить важливими, щоб заслуговувати на їх увагу.

	повноваженнями, та управлінському персоналу	
МСА 300	**Планування аудиту фінансової звітності**	Встановлення положень і надання рекомендацій щодо планування аудиторської перевірки фінансових звітів. Цей МСА складений у контексті аудиторських повторних перевірок. Для проведення першої аудиторської перевірки аудитору може знадобитися розширити процес планування, включивши питання, які цей Стандарт не охоплює
МСА 315	**Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища**	Встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі його внутрішнього контролю, і оцінки ризиків суттєвих викривлень при здійсненні аудиторської перевірки фінансових звітів. Важливість оцінки ризиків аудитором, як основи для подальшого виконання процедур аудиту, розглядається у поясненні аудиторського ризику в МСА 200 «Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів» Встановлення положень і надання рекомендацій щодо поняття суттєвості та її взаємозв'язків з аудиторським ризиком
МСА 320	**Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту**	Метою аудитора є відповідне застосування концепції суттєвості при плануванні та проведенні аудиту.
МСА 330	**Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики**	Встановлення стандартних положень і надання рекомендацій щодо визначення загальних характеристик, а також планування та виконання подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів та тверджень при аудиторській перевірці фінансових звітів. Розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи систему внутрішнього контролю та оцінку ризиків суттєвого викривлення, наведено в МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвого викривлення»
МСА 402	**Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги**	Встановлення положень і надання рекомендацій аудиторові, клієнт якого звертається до організації, що надає послуги. Цей МСА описує також звіти аудиторів організацій, що надають послуги, які можуть отримати аудитори клієнта
МСА 450	**Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту**	Метою аудитора є оцінка: а) впливу на аудит ідентифікованих викривлень; б) впливу невиправлених викривлень, якщо такі є, на

		фінансову звітність
МСА 500	**Аудиторські докази**	Встановлення стандартних положень і надання рекомендацій стосовно того, з чого складаються аудиторські докази в аудиторській перевірці фінансових звітів, кількості та якості аудиторських доказів, які слід отримати, і аудиторських процедур, які використовують аудитори для одержання цих аудиторських доказів
МСА 501	**Аудиторські докази- додаткові міркування щодо відібраних елементів**	Встановлення положень і надання рекомендацій для доповнення рекомендацій МСА 500 «Аудиторські докази» стосовно конкретних сум фінансового звіту та розкриття іншої інформації
МСА 505	**Зовнішні підтвердження**	Встановлення положень і надання рекомендацій щодо застосування аудитором зовнішніх підтверджень як засобу отримання аудиторських доказів
МСА 510	**Перші завдання з аудиту - залишки на початок періоду**	Встановлення положень і надання рекомендацій щодо залишків на початок періоду, якщо аудиторська перевірка фінансових звітів здійснюється вперше або якщо аудиторська перевірка фінансових звітів за попередній період здійснювалась іншим аудитором. Цей Стандарт спрямований також на те, щоб аудитор мав змогу дізнатись про непередбачені обставини та зобов'язання, які є на початок періоду. Рекомендації стосовно аудиторської перевірки і вимог до звітності щодо порівняльних даних надаються в МСА 710 «Порівняльні дані»
МСА 520	**Аналітичні процедури**	Встановлення положень і надання рекомендацій щодо і застосування аналітичних процедур під час аудиторської перевірки
МСА 530	**Аудиторська вибірка**	Встановлення положень і надання рекомендацій щодо застосування процедур аудиторської вибірки для перевірки з метою збору аудиторських доказів
МСА 540	**Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов’язані з ними розкриття інформації**	Встановлення положень і надання рекомендацій щодо аудиторської перевірки облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов’язані з ними розкриття інформації що містяться у фінансових звітах. Цей МСА не призначений для застосування при перевірці прогнозної фінансової інформації, хоча багато з процедур, наведених в ньому, можуть відповідати цій меті

МСА 550	**Повязані сторони**	Встановлення положень і надання рекомендацій щодо обов'язків аудитора та аудиторських процедур стосовно зв'язаних сторін і операцій з такими сторонами, незалежно від того, чи є частиною концептуальної основи фінансової звітності Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 24 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін» або подібна вимога
МСА 560	**Подальші події**	Встановлення положень і надання рекомендацій щодо обов'язків аудитора стосовно подальших подій. В цьому МСА термін «подальші події» використовується і для визначення подій, що відбуваються між кінцем періоду та датою аудиторського висновку, і для визначення фактів, виявлених після дати аудиторського висновку
МСА 570	**Безперервність**	Встановлення положень і надання рекомендацій щодо обов'язків аудитора при аудиторській перевірці фінансових звітів стосовно застосування при підготовці фінансових звітів припущення про безперервність діяльності підприємства, зокрема, стосовно розгляду оцінки управлінського персоналу здатності суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність
МСА 580	**Письмові запевнення**	Цілі аудитора такі: а) отримати письмові запевнення від управлінського персоналу і за потреби від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що вони вважають що взяли на себе відповідальність за складання фінансової звітності та повноту інформації, наданої аудитору; б) підтвердити інші аудиторські докази, що стосуються фінансової звітності або конкретних тверджень у фінансовій звітності, за допомогою письмових запевнень, якщо аудитор визначить, що вони потрібні або якщо їх вимагають інші МСА. в) вживати належних дій у відповідь на письмові запевнення, надані управлінським персоналом та за потреби тими, кого наділено найвищими повноваженнями, або якщо управлінський персонал чи за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не надають письмові запевнення, про які робить запит аудитор.
МСА 600	**Особливі міркування – аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)**	Цілями аудитора є: а) визначення того, чи слід йому діяти як аудитору фінансової звітності групи; б) якщо діє як аудитор фінансової звітності групи: і) повідомлення чіткої інформації аудиторам компонентів щодо обсягу та часу їх роботи з фінансовою інформацією, яка стосується компонентів, та отриманих ними фактичних результатів; іі) отримання достатніх і відповідних аудиторських

		доказів щодо фінансової інформації компонентів та процесу консолідації для висловлення думки, чи складена фінансова звітність групи в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності
МСА 610	**Використання роботи внутрішніх аудиторів**	Встановлення положень і надання рекомендацій зовнішнім аудиторам при розгляді роботи внутрішнього аудиту. Цей МСА не стосується випадків, коли внутрішні аудитори суб'єкта господарювання надають допомогу зовнішньому аудитору при здійсненні процедур зовнішнього аудиту. Процедури, передбачені в цьому МСА, слід застосовувати лише до тих видів діяльності внутрішньої аудиторської перевірки, які є релевантними аудиторській перевірці фінансових звітів
МСА 620	**Використання роботи експерта аудитора**	Встановлення положень і надання рекомендацій щодо використання роботи експерта в якості аудиторського свідчення
МСА 700	**Формування думки та надання звіту щодо фінансової звітності**	Встановлення положень і надання рекомендацій щодо форми і змісту аудиторського висновку, який надається в результаті аудиторської перевірки фінансових звітів суб'єкта господарювання, проведеної незалежним аудитором. Багато рекомендацій можна адаптувати для підготовки аудиторських висновків щодо іншої фінансової інформації, а не лише фінансових звітів
МСА 705	**Модифікації думки у звіті незалежного аудитора**	Метою аудитора є чітке висловлення у відповідний спосіб модифікованої думки щодо фінансової звітності, яка є необхідною, якщо: а) аудитор на основі отриманих аудиторських доказів доходить висновку, що фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення; б) аудитор не має можливості отримати достатні і прийнятні аудиторські докази, щоб дійти висновку що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень
МСА 706	**Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора**	Метою аудитора, який уже сформулював думку щодо фінансової звітності, є привернення уваги користувачів у разі, якщо на його погляд, це доцільно, через включення до аудиторського звіту чітко викладеної додаткової інформації
МСА 710	**Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність**	Встановлення положень і надання рекомендацій щодо обов'язків аудитора стосовно порівняльних даних відповідних показників і порівняльна фінансова звітність. Цей МСА не стосується ситуацій, коли узагальнені фінансові звіти надаються разом з перевіреними фінансовими звітами (див. МСА 720 «Інша інформація в документах, що містять перевірені фінансові звіти» і МСА 800 «Аудиторський висновок щодо завдань з аудиту

		спеціального призначення»)
МСА 720	**Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність**	Встановлення положень і надання рекомендацій щодо розгляду аудитором іншої інформації, стосовно якої аудитор не зобов'язаний надавати аудиторський висновок, і яка міститься в документах, що входять до складу перевірених фінансових звітів. Цей МСА застосовується до річного звіту, але може застосовуватись й до інших документів, наприклад, тих, що використовуються при розміщенні інформації про цінні папери для їх випуску та продажу
МСА 800	**Особливі міркування – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення**	Встановлення положень і надання рекомендацій у зв'язку із аудиторськими завданнями спеціального призначення, зокрема: – фінансові звіти, складені відповідно до всеохоплюючої основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні або 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 Цей МСА не застосовується при проведенні завдань з огляду, погоджених процедур або підготовки інформації
МСА 805	**Особливі міркування – аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту**	Метою аудитора під час застосування МСА в процесі аудиту окремої фінансової звітності або певного елемента, рахунку чи статті є належний розгляд особливих міркувань, які стосуються: а) прийняття завдання; б) планування та проведення цього завдання, а також в) формування думки та звіту щодо окремих фінансових звітів або певного елемента, рахунку або статті
МСА 810	**Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності**	Ціллю аудитора є визначення того, чи є доречним прийняття завдання з надання звіту про узагальнену фінансову звітність

МСЗО 2400	**Завдання з огляду фінансової звітності**	Метою завдання з огляду фінансової звітності є надання фахівцю-практику можливості на основі процедур, які не надають усіх доказів, що вимагалися б в аудиті, константувати чи привернув увагу фахівця-практика будь-який факт, який змушує його вважати, що фінансову звітність не складено в усіх суттєвих аспектах.
МСЗО 2410	**Огляд проміжної фінансової інформації,що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання**	Наведені загальні принципи огляду проміжної фінансової інформації. Метою завдання огляду проміжної фінансової інформації є надання можливості аудитору зробити на основі огляду висновок, чи привернув його увагу будь-який факт, який дає йому підстави вважати, що проміжна фінансова інформації не є складеною у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовуваної концептуальної основи фінансової звітності. Аудитор робить запити та виконує аналітичні та інші процедури огляди з метою зменшення до помірного рівня ризику надання відповідного ризику в разі, якщо проміжна фінансова інформація суттєво викривлена.
МСЗНВ 3000	**Завдання з надання впевненості,що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації**	Визначений зв'язок з концептуальною основою, іншими МСЗНВ, МСА та МСЗО, визначені вимоги етики та контролю якості. Розглядаються питання щодо прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом, обговорюється узгодження умов завдання, його планування та виконання, також: оцінка відповідності предмету перевірки, оцінка прийнятності критеріїв. Визначені суттєвість та ризик завдання з надання впевненості, можливість використання роботи експерта, отримання доказів.
МСЗНВ 3400	**Перевірка прогнозної фінансової інформації**	Описана суть визначення прогнозної фінансової інформації. Визначається впевненість аудитора щодо прогнозної фінансової інформації. Обговорюються питання знання бізнесу, прийняття завдання, період, охоплений прогнозною фінансовою інформацією, процедури перевірки, подання та розкриття інформації.
МСЗНВ 3402	**Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю з організації,що надає послуги**	Визначена сфера застосування даного стандарту, цілі аудитора організації, що надає послуги, та їх вимоги. Охарактеризовані матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали. В додатку 1 наведений приклад тверджень організації, що надає послуги. В додатку 2 наведені ілюстративні звіти з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги. В додатку 3 наведені ілюстративні приклади модифікованих звітів з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги
МСЗНВ 3410	**Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів**	Розглядає завдання з надання впевненості щодо звітів суб'єкта господарювання з парникових газів. Стосується процедур надання впевненості, які виконуються тоді, коли звіт з парникових газів становить відносно незначну частину загальної інформації, по якій необхідно надати впевненність та щодо іншої інформації, яку охоплює висновок фахівця-практика.

МСЗНВ 3420	**Завдання з надання впевненості щодо складання гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії**	Розглядає завдання з надання впевненості та розглядає завдання з надання достатньої впевненості, яке приймає фахівець-практик, з наданням звіту щодо складання відповідальною стороною гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії.
МССП 4400	**Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації**	Встановлення положень та надання рекомендацій стосовно професійної відповідальності аудитора під час роботи над завданням з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації, а також форми і змісту звіту, що надається аудитором у зв'язку з виконанням такого завдання. Цей МССП призначений для виконання завдань стосовно фінансової інформації. Він може надати корисні рекомендації для завдань стосовно нефінансової інформації, якщо аутитор має відповідні знання з предмета аудиту і якщо є обгрунтовані критерії, на основі яких формуватимуться результати.
МССП 4410	**Завдання з підготовки інформації для фінансової звітності**	Розглядає відповідальність фахівця-практика, коли його залучають, щоб допомогти управлінському персоналу в складанні та поданні історичної фінансової інформації без отримання будь-якої впевненості стосовно цієї інформації та надати звіт про це завдання.

3.5. Інформаційне забезпечення аудиту: сутність та види

Основне завдання інформаційного забезпечення аудиторської діяльності – це інформування учасників аудиторського процесу про стан підприємства, де проводиться аудит, функціонування його відповідно до законодавчих і нормативно-правових документів. Інформація – це сукупність різних документів про стан і зміни об’єктів аудиту або їх відповідність законодавчим актам. Вона поділяється на робочу пряму і непряму. Пряма інформація стосується дослідження підприємства, а непряма – це дослідження нормативно - правових документів, які регулюють процес надання аудиторських послуг, та методичних вказівок щодо виконання аудиторських процедур. Інформація також поділяється на нову, тобто відображає новизну запропонованого рішення та обґрунтовує причину недоліків, виявлених у процесі аудиторських послуг, та ту інформацію, що була раніше. Вона має бути достатньою для аудиторського доказу.

За змістом інформаційне забезпечення аудиторських послуг поділяють на: законодавче, нормативно-довідкове, договірне, організаційне та ін.

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

Підприємство щорічно оприлюднює фінансову звітність разом з аудиторським звітом. Під час оприлюднення річного звіту підприємство може включити в нього «іншу» фінансову або нефінансову інформацію в додатках (пояснення до балансу та ін.). У МСА така фінансова або нефінансова інформація називається «Іншою інформацією».

Існують різні види інформаційного забезпечення.

1) Професійна інформаційна комунікація працівників аудиту є трьох видів:

– робоча — між членами аудиторської бригади під час здійснення перевірок;

– інформаційна пряма — дослідження інформації про стан об'єктів контролю та поведінки їх у процесі господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності;

– інформаційна непряма — вивчення нормативно-правових актів**,** що регулюють поведінку об'єктів аудиту, методичних вказівок та інструкцій щодо аудиту і службового листування;

– **інформаційна опосередкована** — дослідження даних про господарську діяльність суб'єктів господарювання та зіставлення їх з даними підконтрольного підприємства, спеціальної літератури, радіо-, теле-, кіноінформації.

Вивчають відомості про стан і зміни об'єктів аудиту або відповідності їх нормативно-правовим актам.

Усі види інформації інформатика розглядає як документи, які розрізняють за змістом і особливостями узагальнення інформації.

2) **За ступенем пізнавальності інформацію** в аудиторському процесі поділяють на нову, що відображає новизну рішення чи обґрунтовує причину недоліків, і релевантну, що раніше була в аналогах, тобто прототипі (звітності про господарську діяльність підприємства).

3) **За змістом інформаційне забезпечення** аудиту поділяють на законодавче, планове, нормативно-довідкове, договірне, технологічне, організаційно-управлінське і фактографічне.

Законодавче — сукупність законів, які регулюють суспільні відносини. Окрему групу становлять нормативно-правові акти, які приймає законодавча влада (Укази Президента України, постанови і розпорядження Уряду України) з питань економічного і соціального розвитку країни.

Планове і нормативно-довідкове — сукупність інформації, що є в планах економічного і соціального розвитку підприємства; норми і нормативи витрачання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів; утворення фондів економічного стимулювання, цільових витрат тощо.

Договірне — господарські угоди, контракти з суб'єктами господарювання, складені аудитором (договори на поставку сировини, товарів тощо).

Технологічне — технічна документація із технології виробництва продукції, міжнародні й національні стандарти, технічні умови якості продукції, проектно-кошторисна документація й інші дані, що використовуються в аудиті.

Організаційно-управлінське — складається із структури підприємства, яке підлягає аудиту, його юридично-правової самостійності.

Фотографічне — сукупність даних економічного характеру про факти (операції), які відбулися, відображені в обліку і звітності про діяльність підприємства.

Отже, класифікація інформаційного забезпечення спрямована на всебічне інформування працівників, зайнятих у аудиті, про стан і зміни об'єктів аудиту.

Є ще **економічна інформація,** яка відображає діяльність ланок секторів економіки (підприємств, об'єднань тощо) з допомогою натуральних, умовних і вартісних вимірників і фіксується в документах, дисках.

Економічний показник — інформаційна сукупність із мінімальним складом реквізитів (ціна, назва, розмір, номенклатурний номер, одиниця тощо).

Є оперативна і поточна інформація (первинна), вхідна і вихідна.

Отже, найбільш цінною інформацією для аудитора є дані первинних докумнентів, бухгалтерських регістрів, Головної книги, фінансової і статистичної звітності, внутрішнього аудиту (контролю). Крім того, аудитори використовують інформацію зовнішніх джерел: постачальників, покупців (дебіторів, кредиторів), банківських установ, фондів, страхових компаній, податкових органів. Основним джерелом інформації при здійсненні аудиту є також законодавчі, інструктивно-нормативні та довідкові матеріали, дані перевірок з боку контрольно-ревізійних органів, міністерств і відомств, органів самоврядування.

3.6. Вдосконалення нормативно-правової бази аудиторської діяльності в Україні.

Сучасний стан проведення аудиторської діяльності характеризується динамічними змінами які відображенні в Таблицях 3.2., 3.3.,3.4., та систематизованні в таблиці 3.5. З наведенних узагальнень випливає що аудиторську діяльність в період з 2006 по сьогодна намагаються привасти у відповідність до міжнародних норм.

Процес імплементації міжнародних стандартів що регулюють аудиторську діяльність в Україні напряму повязують з втіленням вимог, спочатку Директива ЄС 2014/56/EU від 16 квітня 2014 року, потім і на сьогодні, Регламенту (ЕС) № 537/2014 (щодо статутного (обовязкового) аудиту компаній суспільного значення) від 16 квітня 2014 року., Пояснень щодо Міжнародних Стандартів Аудиту (ISAs) та Міжнародного Стандарту з Контроля Якості (ISQC) 2009 р. основ Якості Аудиту 2013 розроблених IAASB. Така велика кількість міжнародних стандартів вимоги яких необхідно дотримуватись ставить питання не тільки перед зміною стандартів аудиту які діють на Україні а й зміни підходів до організації всієї господарської діяльності суб'єктів господарювання які мають обов'язок проводити щорічний аудит.

Таблиця 3.3.

Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики (видання 2006 року)

1 січня 2007 року - 1 травня 2011 року

№ п/п	Назва стандарту
Етика	
	Кодекс етики професійних бухгалтерів (виданий в липні 1996 р., переглянутий в січні 1998 р., листопаді 2001 р. та червні 2004 р.)
	Кодекс етики професійних бухгалтерів (виданий в червні 2005 р.)
Міжнародні стандарти контролю якості (МСКЯ)	
1	Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги
Міжнародні стандарти аудиту 100-999 (МСА)	
100-199	ВСТУПНА ЧАСТИНА
120	Концептуальна основа Міжнародних стандартів аудиту - відкликано в грудні 2004 р.
200-299	ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ТА ОБОВ'ЯЗКИ

200	Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів
210	Умови завдань з аудиторської перевірки
220	Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації
230	Документація
230(П)	Документація з аудиторської перевірки
240	Відповідальність аудитора за розгляд щахрайства під час аудиторської перевірки фінансових звітів
250	Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів
260	Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналові
300-499	ОЦІНКА РИЗИКІВ ТА ВІДПОВІДЬ НА ОЦІНЕНІ РИЗИКИ
300	Планування аудиту фінансових звітів
310	Знання бізнесу - відкликано в грудні 2004 р.
315	Розуміння суб’єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень
320	Суттєвість в аудиті
330	Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків
400	Оцінка ризиків та внутрішній контроль - відкликано в грудні 2004р.
401	Аудит в середовищі комп’ютерних інформаційних систем - відкликано в грудні 2004р.
402	Аудиторські міркування стосовно суб’єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги
500-599	АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ
500	Аудиторські докази
501	Аудиторські докази: додаткові міркування щодо окремих статей
505	Зовнішні підтвердження
510	Перше завдання: залишки на початок періоду
520	Аналітичні процедури

530	Аудиторська вибірка та інші процедури тестування
540	Аудиторська перевірка облікових оцінок
545	Аудит оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації
550	Зв’язані сторони
560	Подальші події
570	Безперервність
580	Пояснення управлінського персоналу
600-699	Використання роботи інших фахівців
600	Використання роботи іншого аудитора
610	Розгляд роботи внутрішнього аудиту
620	Використання роботи експерта
700-799	Аудиторські висновки та звітність
700	Аудиторський висновок про фінансову звітність
700 (П)	Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення
701	Модифікація висновку незалежного аудитора
710	Порівняльні дані
720	Інша інформація в документах, що містять перевірені фінансові звіти
800-899	Спеціалізовані сфери
800	Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення
Моложення з міжнародної практики аудиту 1000-1100 (ПМПА)	
1000	Процедури міжбанківського підтвердження
1001	Середовище ІТ: автономні персональні комп’ютери - відкликано в грудні 2004 р.
1002	Середовище ІТ: автономні інтерактивні комп’ютери - відкликано в грудні 2004 р.

1003	Середовище ІТ: системи баз даних- відкликано в грудні 2004 р.
1004	Взаємовідносини інспекторів з банківського нагляду та зовнішніх аудиторів
1005	Особливості аудиту малих підприємств
1006	Аудит фінансових звітів банків
1007	Повідомлення інформації управлінському персоналові - відкликано в червні 2001 р.
1008	Оцінка ризику та внутрішній контроль: характеристики та особлтвості в КІС - відкликано в грудні 2004 р.
1009	Комп'ютеризовані методи аудиту - відкликано в грудні 2004 р.
1010	Вивчення питань, пов'язаних з охороною довкілля, при аудиторській перевірці фінансових звітів
1011	Наслідки питання "2000 року" для управлінського персоналу та аудиторів - відкликано в червні 2001 р.
1012	Аудит похідних фінансових інструментів
1013	Електронна комерція: вплив на аудиторську перевірку фінансових звітів
1014	Надання висновків аудиторами про відповідність фінансової звітності Міжнародним стандартам
Міжнародні стандарти завдань з огляду 2000-2699 (МСЗО)	
2400	Завдання з огляду фінансових звітів
2410	Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання
Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості 3000-3399 (МСЗНВ)	
3000-3399	ЗАСТОСОВНІ ДО ВСІХ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ
3000	Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації
3400-3699	СТАНДАРТИ ДЛЯ СПЕЦІАЛІЗОВАНИХ СФЕР
3400	Перевірка прогнозної фінонсової інформації (раніше МСА 810)
Міжнародні стандарти супутніх послуг 4000-4699 (МССП)	
4400	Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації (раніше МСА 920)
4410	Завдання з підготовки фінансової інформації (раніше МСА 930)

Таблиця 3.4.

Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг
(видання 2010 року)
1 травня 2011 року- 1 травня 2014 року

№ п/п	Назва стандарту
	Міжнародні стандарти контролю якості (МСКЯ)
1.	Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансовоїзвітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги
Аудити історичної фінансової інформації	
200—299	ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ТА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ
200	МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»
210	МСА 210 « Узгодження умов виконання завдань з аудиту»
220	МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності»
230	МСА 230 « Аудиторська документація»
240	МСА 240 « Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»
250	МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»
260	МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями»
265	МСА 265 « Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»
300—499	ОЦІНКА РИЗИКІВ ТА ДІЇ У ВІДПОВІДЬ НА ОЦІНЕНІ РИЗИКИ
300	МСА 300 « Планування аудиту фінансової звітності»
315	МСА 315 « Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб’єкта господарювання і його середовища»
320	МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»
330	МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»
402	МСА 402 «Аудиторські міркування стосовно суб’єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги»

450	МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту»
500—599	АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ
500	МСА 500 «Аудиторські докази»
501	МСА 501 «Аудиторські докази— додаткові міркування щодо відібраних елементів»
505	МСА 505 «Зовнішні підтвердження»
510	МСА 510 «Перші завдання з аудиту— залишки на початок періоду»
520	МСА 520 « Аналітичні процедури»
530	МСА 530 «Аудиторська вибірка»
540	МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов’язані з ними розкриття інформації»
550	МСА 550 « Пов’язані сторони»
560	МСА 560 «Подальші події»
570	МСА 570 «Безперервність»
580	МСА 580 «Письмові запевнення»
600—699	ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ІНШИХ ФАХІВЦІВ
600	МСА 600 «Особливі міркування— аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)»
610	МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів»
620	МСА 620 «Використання роботи експерта аудитора»
700—799	АУДИТОРСЬКІ ВИСНОВКИ ТА ЗВІТНІСТЬ
700	МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»
705	МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»
706	МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»
710	МСА 710 «Порівняльна інформація— відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»
720	МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність»

800—899	СПЕЦІАЛІЗОВАНІ СФЕРИ
800	МСА 800 «Особливі міркування— аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення»
805	МСА 805 «Особливі міркування— аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту»
810	МСА 810 «Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності»
1000 - 1100	Положення з міжнародної практики аудиту
1000	1000 «Процедури міжбанківського підтвердження»
1004	1004 «Взаємовідносини інспекторів з банківського нагляду та зовнішніх аудиторів»
1006	1006 «Аудит фінансової звітності банків»
1010	1010 «Розгляд екологічних питань при аудиті фінансової звітності»
1012	1012 «Аудит похідних фінансових інструментів»
1013	1013 «Електронна комерція: вплив на аудит фінансової звітності»
2000-2699	МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ЗАВДАНЬ З ОГЛЯДУ
2400	2400 «Завдання з огляду фінансової звітності»
2410	2410 «Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб’єкта господарювання»
Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості	
3000 – 3399	Застосовні до всіх завдань з надання впевненості
3000	3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації»
3400 – 3699	СТАНДАРТИ ДЛЯ СПЕЦІАЛІЗОВАНИХ СФЕР
3400	3400 «Перевірка прогнозної фінансової інформації» (раніше МСА)
3402	3402 «Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги»
4000 – 4699	МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ СУПУТНІХ ПОСЛУГ (МССП)
4400	4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації» (раніше МСА 920)
4410	4410 «Завдання з підготовки інформації для фінансової звітності» (раніше МСА 930)

Таблиця 3.5.

Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг
(видання 2012 року)
Набирають чинності з 1 травня 2014 року

№ п/п	Назва стандарту
	Міжнародні стандарти контролю якості (МСКЯ)
1.	Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансовоїзвітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги
	Аудити історичної фінансової інформації
200—299	ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ТА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ
200	МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»
210	МСА 210 « Узгодження умов завдань з аудиту»
220	МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності»
230	МСА 230 « Аудиторська документація»
240	МСА 240 « Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»
250	МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»
260	МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями»
265	МСА 265 « Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»
300—499	ОЦІНКА РИЗИКІВ ТА ДІЇ У ВІДПОВІДЬ НА ОЦІНЕНІ РИЗИКИ
300	МСА 300 « Планування аудиту фінансової звітності»
315	МСА 315 « Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб’єкта господарювання і його середовища»
315 (переглянутий)	МСА 315 « Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб’єкта господарювання і його середовища»
320	МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»
330	МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»

402	МСА 402 «Аудиторські міркування стосовно суб’єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги»
450	МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту»
500—599	АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ
500	МСА 500 «Аудиторські докази»
501	МСА 501 «Аудиторські докази— додаткові міркування щодо відібраних елементів»
505	МСА 505 «Зовнішні підтвердження»
510	МСА 510 «Перші завдання з аудиту— залишки на початок періоду»
520	МСА 520 « Аналітичні процедури»
530	МСА 530 «Аудиторська вибірка»
540	МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов’язані з ними розкриття інформації»
550	МСА 550 « Пов’язані сторони»
560	МСА 560 «Подальші події»
570	МСА 570 «Безперервність»
580	МСА 580 «Письмові запевнення»
600—699	ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ІНШИХ ФАХІВЦІВ
600	МСА 600 «Особливі міркування— аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)»
610	МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів»
610 (переглянутий)	МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів»
620	МСА 620 «Використання роботи експерта аудитора»
700—799	АУДИТОРСЬКІ ВИСНОВКИ ТА ЗВІТНІСТЬ
700	МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»
705	МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»
706	МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»

710	МСА 710 «Порівняльна інформація— відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»
720	МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність»
800—899	СПЕЦІАЛІЗОВАНІ СФЕРИ
800	МСА 800 «Особливі міркування— аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення»
805	МСА 805 «Особливі міркування— аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту»
810	МСА 810 «Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності»
Нотатки з міжнародної практики аудиту (НМПА)	
1000	Особливі міркування під час аудиту фінансових інструментів
2000-2699	МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ЗАВДАНЬ З ОГЛЯДУ (МСЗО)
2400	2400 «Завдання з огляду фінансової звітності»
2410	2410 «Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб’єкта господарювання»
Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ)	
3000 – 3399	Застосовні до всіх завдань з надання впевненості
3000	3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації»
3400 – 3699	СТАНДАРТИ ДЛЯ СПЕЦІАЛІЗОВАНИХ СФЕР
3400	3400 «Перевірка прогнозної фінансової інформації» (раніше МСА)
3402	3402 «Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги»
4000- 4699	МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ СУПУТНІХ ПОСЛУГ (МССП)
4400	4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації» (раніше МСА 920)
4410	4410 «Завдання з підготовки інформації для фінансової звітності» (раніше МСА 930)
Нові та переглянуті стандарти, які ще не набрали чинності	
Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості 3400-3699 (МСЗНВ)	
3400-3699	СТАНДАРТИ ДЛЯ СПЕЦІАЛІЗОВАНИХ СФЕР

3410	3410 «Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів»
3420	3420 «Завдання з надання впевненості щодо складання гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії»
4000-4699	МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ СУПУТНІХ ПОСЛУГ (МССП)
4410 (переглянутий)	4410 «Завдання з підготовки інформації»

Таблиця 3.6.

Динаміка змін в нормативно-правовій базі здійснення практичної діяльності аудиторами та аудиторськими фірмами на Україні в період з 1993 року по 2014рік

№	Рік вступу в силу	Орган, що прийняв	Нормативнио- правовий акт	Втрати чинності
1	22 квітня 1993 року № 3125-XII	Верховна Рада України	Закон України "Про аудиторську діяльність"	
2	1 січня1999 р.	Рішення Аудиторської палати України від 18.12.1998 р.	Національні стандарти аудиту	31 грудня 2003
3	18 грудня 1998	Аудиторська палата України	Кодекс професійної етики аудиторів України	30 жовтня 2003
4	1 січня 2004	Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України (рішення від 18.04.2003р. №122/2	Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів видання 2003 року (в якості Національних стандартів аудиту)	01 січня 2007
5	01 січня 2007	Рішення АПУ від 30.11.2006 №168/7	Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики (видання 2006 року)	1 травня 2011 року
6	1 травня 2011 року	Рішення АПУ від 31.03.2011	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2010)	1 травня 2014
7	1 травня 2014	Рішення АПУ від 27.02.2014	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2012)	діючий

8	11 червня 2003	Верховна Рада України; Закон від 28.11.2002 № 249-IV	Закон України "Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму"	діючий
9	13 березня 2012	Верховна Рада України; Закон від 01 липня 2011	Закон України «Про засади запобігання і протидії корупції»	діючий
10	28 грудня 1993	Верховна Рада України; Закон від 16 грудня 1993 року	Закон України «Про державну службу»	діючий

Таблиця 3.7.

Еволюція дозвільних документів для здійснення господарської діяльності аудиторами з надання впевненості користувачам пропротягом 1993 – 2014 років				
Редакція ЗУ "Про аудиторську діяльність"	**Сертифікат**	**Ліцензія**	**Свідоцтво про внесення в реєстр аудиторів та аудиторських фірм**	**Контроль знань з питань аудиту**
20.04.1995	Кваліфікаційний сертифікат про право на заняття аудиторською діяльністю на території України (серій А, Б і АБ)	Ліцензія на право здійснення аудиторської діяльності на території України		Відповідний іспит
05.01.2006	Сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України (серій А, Б і АБ).	Ліцензія (дозвіл) на заняття аудиторською діяльністю		Відповідний іспит
17.02.2006	Сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України	Відмінено		Відповідний іспит

	(серій А, Б і АБ).			
19.01.2007	Сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України (серій А, Б і АБ).		Реєстр аудиторських фірм та аудиторів.	Письмовий кваліфікаційний іспит за програмою, затвердженою Аудиторською палатою України.
07.08.2011	Сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України.		Реєстр аудиторських фірм та аудиторів.	Письмовий кваліфікаційний іспит за програмою, затвердженою Аудиторською палатою України.
12.12.2012	Сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України.		Реєстр аудиторських фірм та аудиторів.	Письмовий кваліфікаційний іспит за програмою, затвердженою Аудиторською палатою України.

Тадлиця 3.8.

Еволюція категоріального апарату що визначає аудиторську діяльність в розумінні Закуну «Про аудиторську діяльність»

Редакція ЗУ "Про аудиторську діяльність"	**Визначення**		
22.04.1993	Аудит - це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його	Аудиторська діяльність включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг.	Аудиторська фірма - це організація, яка має ліцензію на право здійснення аудиторської діяльності на території України і займається виключно наданням аудиторських послуг.

	повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам.		
17.02.2006	без змін	без змін	Аудиторська фірма - це організація, яка займається виключно наданням аудиторських послуг.
19.01.2007	Аудит - перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.	Аудиторська діяльність - підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг.	Аудиторська фірма - юридична особа, створена відповідно до законодавства, яка здійснює виключно аудиторську діяльність.
01.04.2014	без змін	без змін	без змін

Робота із реформування ринку аудиторських послуг відповідно до міжнародних вимог почалася давно.

Першою ластівкою змін стало впроваджена ще з 2002 року Аудиторською палатою України на виконання Плану організаційних заходів із впровадження плану дій Кабінету Міністрів України щодо вдосконалення системи фінансового контролю України, затвердженого 14 листопада 2001 р., міжнародна практика сертифікації аудиторів через реформування формату атестації кандидатів в аудитори та запровадження системи щорічного удосконалення професійних знань практикуючими аудиторами за 40-годинними програмами.

Значним досягненням та умовою для підвищення якості аудиторських послуг також стало впровадження з 2003 р. в Україні Міжнародних стандартів аудиту та етики. Відповідне нововведення дозволило українським аудиторам працювати за вимогами світового ринку. Завдяки, відповідному рішенню Аудиторської палати України аудитори України вже 11 років працюють за Міжнародними стандартами аудиту.

Згодом, у 2007 році Аудиторською палатою України була впроваджена вимога щодо обов'язкової зовнішньої перевірки системи контролю якості аудиторських послуг (раз на 6 років) усіх суб'єктів аудиторської діяльності, включених до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів. Згаданий механізм постав ефективним інструментом контролю за якістю аудиторських послуг. Функцію з контролю за діяльністю аудиторів та аудиторських фірм згідно Закону «Про аудиторську діяльність» доручено виконувати незалежному органу – Аудиторській палаті України, у складі якої створено Комітет з контролю за якістю аудиторських послуг.

Відповідно до рішення Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 р № 182/4 (зі змінами, внесеними рішенням АПУ від 31.01.2013 №264/6) право на проведення обов’язкового аудиту, починаючи з фінансової звітності за звітні періоди з 1 січня 2013 р., в Україні мають суб’єкти аудиторської діяльності, які пройшли перевірку системи контролю якості аудиторських послуг з боку Аудиторською палатою України.

З 2003 року Аудиторська палата України періодично отримує від Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC) право на переклад і поширення оновлених видань МСА і затверджує їх до застосування аудиторами України. За словами Голови АПУ Івана Нестеренка, видання МСА 2010 року і МСА 2012 року на українській мові включені в офіційну базу перекладів IFAC. На даний час вже перекладені МСА 2013 року і після узгодження АПУ тексту перекладу з IFAC, МСА 2013 будуть затверджені АПУ для застосування в Україні.

Певної спекуляції зазнала тема виключення України з перехідного періоду здійснення аудиторської діяльності аудиторів та аудиторських організацій певних третіх країн в ЄС. Суть справи стосується реформування регулювання сфери аудиту, адже виконання вимог Директив ЄС вимагає змін у законодавстві про аудиторську діяльність. Впровадження відповідних нововведень, фактично, передбачає розмежування функцій АПУ між двома органами – суспільного нагляду та самоврядування. Перша установа має бути репрезентована уповноваженими представниками держави, або органом, якому делеговані функції суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, а друга – професійними аудиторами. Втім, всередині самої аудиторської спільноти відсутня консолідована позиція щодо шляху реформування інституту аудиту в Україні. Окрім того,

навіть за умови підтримки відповідної ініціативи, необхідно аби Верховна Рада прийняла нову редакцію Закону «Про аудиторську діяльність», що поза межами функціональних повноважень Аудиторської палати України.

Не менш важливим аспектом у цьому питанні є фактична відсутність негативних наслідків для аудиторів у цьому питанні. Виключення є скоріше технічною інформацією, що жодним чином не впливає на функціонування вітчизняного ринку аудиторських послуг. Окрім того, з появою 56-ої Директиви ЄС з'являються нові умови, в межах яких варто розглядати майбутні зміни для аудиторського ринку України. [115]

Вже згадана нова Директива ЄС вносить зміни до попереднього акту з регулювання аудиторської діяльності ЄС – Директиви 2006/43/ЄС. Країнам Європейського економічного простору відведено лише два роки на імплементацію у національне законодавство нововведень Директиви та Регламенту ЄС 537/2014.

За словами Івана Нестеренка, Аудиторська палата України вже наразі активно працює над цим. Зокрема, вже перекладені та опубліковані на електронних ресурсах документи, що дозволило ініціювати професійну дискусію в аудиторській спільноті.

В цьому контексті першочерговим завданням є прийняття у новій редакції Закону України «Про аудиторську діяльність» з метою приведення його положень до вимог Директиви ЄС.

Насправді зміни не мають представляти труднощів для українських аудиторів оскільки аудиторська спільнота готова до змін, тому що положення 43-й Директиви в Україні впроваджуються з 2006 р. тобто з моменту прийнятя. Більш того положення 43 Директиви, до якої внесені зміни 56-ою вже частково втіленні у міжнародних стандартах аудиту які діють станом на 2014 рік.

Є можливість додаткових манітуліяції та негативного впливу на ринок аудиторських послуг в Україні, із ратифікацією Асоціації з ЄС оскільки більшість суб'єктів, включених до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, а їх близько 40% - це ті суб'єкти, у яких обсяг наданих послуг складає до 100 тис. грн. Ці аудитори - підприємці та малі аудиторські фірми мали би об'єднуватися, або йти з ринку

Асоціація з ЄС відкриє українському аудиторському ринку нові можливості для надання послуг не тільки в межах нашої країни. Звичайно, конкурентну боротьбу навряд чи зможуть витримати усі фірми. Втім, у перспективі це покращить як рівень якості послуг та, відповідно, рівень довіри до професії з боку користувачів аудиторських послуг, так і встановить справедливі ціни.

Розділ 4. Методи здійснення аудиту фінансової звітності та критерії її оцінювання

4.1. Фінансова звітності господарюючого суб'єкта: вибір критеріїв та методів аудиторського оцінювання.

Однією з найважливіших аудиторських процедур є оцінювання фінансової звітності підприємства. При цьому аудитор керується Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV та такими нормативними документами: НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

Аудитор, керуючись нормативно-правовими актами, перевіряє правильність оцінки статей балансу та фінансової звітності. Насамперед аудитор оцінює використання необоротних активів, зокрема основних засобів як сукупності матеріальних активів, що підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва, або постачання товарів і послуг, або надання в оренду, що діють понад один рік як у сфері виробництва, так і в невиробничій сфері. До них належать також капітальні вкладення у багаторічні насадження, у поліпшення земель (іригаційні, меліоративні та інші роботи) і в орендовані будівлі, споруди, обладнання. Фінансові вкладення (внески до статутного капіталу, придбання цінних паперів, облігацій тощо) підприємства оцінюють у балансі за фактичними витратами. Величину таких витрат і їх фінансування аудитор перевіряє за даними рахунків 102 «Капітальні витрати на поліпшення землі», 50 «Довгострокові позики», 501 «Довгострокові кредити банків», 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди» тощо. Аудитор перевіряє правильність відображення їх у балансі, інших формах фінансової звітності. Використання нематеріальних активів аудитор контролює за даними рахунка 12 «Нематеріальні активи». Аудитор з'ясовує, як використовуються підприємством права користування природними ресурсами, авторські та суміжні з ними права.

Запаси, зокрема сировину і матеріали, паливо, запасні частини відображають в обліку за фактичною собівартістю. Якщо на підприємствах для технологічних та експлуатаційних потреб, для вироблення енергії та опалення будівель створюються запаси газу (у газосховищах), то їх облік ведеться на рахунку 203 «Паливо». Розрахунки з дебіторами і кредиторами, постачальниками і покупцями у балансі та іншій фінансовій звітності показують у сумах, попередньо звірених і відображених відповідними актами звірок. Аудитор перевіряє їх достовірність за даними рахунків 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 374 «Розрахунки за претензіями» та ін.

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

Аудитор перевіряє правильність відображення прибутку (збитку) у балансі й звіті про фінансові результати.

Тому усі статті балансу мають бути підтверджені матеріалами інвентаризації, що проводиться щороку, згідно облікової політики господарюючого субєкта. Аудитор перевіряє правильність оформлення матеріалів інвентаризації та відображення на рахунках бухгалтерського обліку й у звітності.

За результатами такої перевірки аудитор може зробити висновки про достовірність балансу, реальність статей інших форм фінансової звітності.

Оцінювання фінансової звітності та своєчасності її подання у керівні інстанції і відповідним державним органам (податковій адміністрації, статистичним органам, установам банку) здійснюється на підставі чинного законодавства. Перевіряючи звітність, аудитор визначає повноту і взаємозв'язок (ув'язку) між даними балансу, фінансової звітності. Якщо є відхилення між даними звітних форм фінансової звітності, керівництво підприємства вносить відповідні корективи.

Переконавшись у правильності й достовірності фінансової звітності, аудитор надає звіт про достовірність її показників.

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

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

Щодо критеріїв оцінювання звітності в найбільш загальних рисах необхідно звернути увагу на такі моменти. За результатами аудиторської перевірки фінансової звітності аудитор повинен дати аудиторський висновок. Залежно від результатів аудиторської перевірки він може бути:

немодифікованим (позитивним) та модифікованим:

– умовно-позитивним;

– негативним;

– чи таким яким відмовлено у висловленні фахової думки.

Тобто безумовним та модифікованним умовним (з багатьма різновидами).

До завдань й обов'язків аудитора не входить підтвердження абсолютної точності всіх бухгалтерських записів і регістрів. Крім того, виявлені недоліки, неточності, помилки аудитор розрізняє як суттєві (які значною мірою впливають на показники фінансової звітності, тобто змінюють фінансовий результат на протилежний – прибуток на збиток, і навпаки) і несуттєві (виходячи з зарубіжного досвіду, вони в сукупності становлять 4-5 % від загального результату фінансової звітності).

Для більш конкретного пояснення оцінювання фінансової звітності за певними ознаками і відповідними їм критеріями стисло розглянемо оцінювання аудитором матеріальних запасів.

Оцінювання матеріальних запасів за визначеними ознаками і критеріями має бути спрямоване на досягнення конкретної мети, а саме: аудитору необхідно переконатися, що запаси реально існують і цілком відповідають даним фінансової звітності, є майнові права підприємства на запаси, а також, що вони правильно оцінені і класифіковані.

Виходячи з цього, за кожною з перелічених вище ознак аудитор повинен з’ясувати і визначити відповідність критеріям:

- повноти – переконатися, що матеріальні запаси у фінансовій звітності відображені в повному обсязі. Критеріями можуть бути «цілком» чи «не цілком» відбиті матеріальні запаси;

- оцінювання – перевірка правильності оцінювання матеріальних запасів протягом усього звітного періоду, сталості застосовуваних методів оцінювання в облікових, договірних цінах за фактичною і середньозваженою вартістю. Аудитор за даною ознакою може використовувати такі критерії «оцінено правильно», «оцінка завищена», «оцінка занижена»;

- фактичної наявності – це одна з найважливіших ознак оцінювання аудитором матеріальних запасів. Необхідно переконатися в реальному існуванні, наявності конкретних видів, найменувань матеріальних запасів, які у своїй сукупності відображені у

звітності. Критеріями оцінювання можуть бути такі: запаси «фактично є цілком», «фактично є частково», «фактично відсутні», «фактично не враховані запаси»;

- належності – аудитору необхідно перевірити, чи всі матеріальні запаси, фактично наявні і відображені у звітності, належать підприємству-клієнту. За даною ознакою доцільно використовувати такі критерії оцінювання запасів: «належать», «не належать» підприємству-клієнту;

- законності – перевірка законності здійснення операцій з придбання, збереження, контролю наявності, використання, реалізації матеріальних запасів відповідно до чинних законодавчих актів і нормативних документів. Така оцінка стосується як перевірки правомірності здійснення самих операцій, так і правильності їх оформлення. При цьому можливе використання критеріїв: «законно», «незаконно»;

Критерії – оцінювання, за допомогою якого можна визначити відповідність звітності попередньо встановленим нормам, правилам та показникам.

Завдання – деталізують головну мету аудиту, відображають її складові.

Напрямки – характеризують спрямованість аудиторської перевірки, оскільки вказують, на перевірку яких об'єктів аудитор спрямовує свою діяльність (система бухгалтерського обліку, внутрішній контроль).

Вимоги – умови, яких обов'язково необхідно дотримуватись під час проведення аудиту, правила та вимоги до свого аудитора; правила складання фінансової звітності клієнта.

Підходи – сукупність способів та прийомів, за допомогою яких аудитор здійснює перевірку фінансової звітності, вирішує певні завдання.

Оцінювання фінансової звітності підприємства є важливою процедурою аудиту. Аудитор повинен керуватися Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-ХІУ від 16 липня 1999 р. та такими нормативними документами: НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; та ін. На підставі нормативних актів аудитор досліджує достовірність формування статей балансу і фінансової звітності.

Насамперед аудитор оцінює використання необоротних активів за даними рахунка 12 «Нематеріальні активи». Оцінювання фінансової звітності здійснюється на підставі чинних нормативних документів.

Компіляція – це вид роботи, під час якої аудитор подає надану йому керівництвом (власниками) фінансову інформацію у вигляді комплекту фінансової звітності без висловлення будь-яких гарантій щодо цієї звітності.

Метою компіляції є застосування бухгалтерських знань та досвіду (саме

бухгалтерських, а не аудиторських) для збирання, класифікації та підсумовування фінансової інформації. Як правило, ця робота включає приведення детальної інформації до чіткої і зрозумілої форми; при цьому не вимагається перевіряти припущення, що лежать в основі цієї інформації. Процедури що застосовуються для аналізу, мають на меті надати будь-які гарантії щодо фінансової інформації. Проте така робота бухгалтера (аудитора) приносить певну користь користувачам фінансової інформації, оскільки вона виконується кваліфіковано і на належному професійному рівні.

Обсяг роботи під час виконання компіляції. Робота над компіляцією, як правило, включає підготовку повного або неповного комплекту фінансової звітності, але може також передбачати збирання, класифікацію та підсумовування інших фінансових даних.

Під час аудиту фінансової звітності необхідно одержати інформацію про бізнес клієнта, як цього вимагає норматив «Знання бізнесу клієнта». Інформація є достатньою, якщо охоплює галузь, у межах якої здійснює діяльність підприємство, і показує, як це підприємство працює. Знання про галузь фінансово-господарської діяльності є інформаційною базою, на підставі якої аудитор дає свою оцінку бізнесу підприємства. Розглядаються такі необхідні питання про бізнес: загальні економічні фактори, ринок та конкуренція, сезонний характер діяльності; зміни в технології виробництва продукції; ризик ділової активності; зменшення або розширення виробничої діяльності; негативні умови; організація виробництва та форма власності; корпоративна структура; організаційна структура; джерела та методи фінансування; кадровий потенціал; оперативне керівництво; функції внутрішнього аудиту; діяльність підприємства; дозволи, патенти та лекції, фінансові результати; витрати; умови звітування; законодавчі і нормативно-правові документи та їх вимоги; оподаткування; користувачі фінансової звітності; вимоги до подання аудиторської звітності.

4.2. Аудит фінансової звітності суб'єктів господарської діяльності.

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

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

Детальній перевірці підлягають доходи і видатки. Щоб визначити валовий прибуток (збиток), необхідно від чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відняти суму собівартості реалізованої продукції. Відтак для визначення фінансового результату від операційної діяльності (прибутку чи збитку) необхідно від валового прибутку відрахувати адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати і додати до одержаної суми інші операційні доходи. Потім слід встановити правильність вирахування фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування. Для цього необхідно до фінансового результату від операційної діяльності долучити дохід від участі в капіталі (отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства), інші фінансові доходи (дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій), інші доходи (дохід від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів і майнових комплексів, дохід від неопераційних курсових різниць) і відняти фінансові витрати (витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу), втрати від участі в капіталі (збиток, спричинений інвестиціями в асоційовані, дочірні або спільні підприємства), інші витрати (собівартість реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, втрати від неопераційних курсових різниць, втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів). Фінансовий результат від звичайної діяльності (прибуток, збиток) встановлюється шляхом відрахування від фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування податку на прибуток від звичайної діяльності. І, нарешті, слід перевірити правильність визначення чистого прибутку (збитку). Для цього необхідно від фінансового результату від звичайної діяльності відрахувати надзвичайні витрати (невідшкодовані збитки від надзвичайних подій – стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій), податок із надзвичайного прибутку і додати суму надзвичайних доходів. Таким чином, чистий

прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності та надзвичайного прибутку, надзвичайного збитку та податків із надзвичайного прибутку. Ретельній перевірці підлягають первинні документи, що характеризують збитки від списання боргів через нестачі й крадіжки, через неплатоспроможність боржників, підставою для чого є рішення судів про неспроможність відповідача. Далі слід перевірити обґрунтованість відображення у бухгалтерському обліку тієї частини прибутку, яка підлягає вилученню в бюджет у зв'язку із застосуванням економічних санкцій: за приховання (заниження) прибутку (доходу) від оподаткування; пені за несвоєчасне перерахування платежів у бюджет та ін. Суми таких санкцій покриваються за рахунок прибутку, що залишається у розпорядженні підприємств, і не впливають на величину оподаткованого прибутку. Крім того, аудит фінансового стану встановлює платоспроможність підприємства. Платоспроможним воно вважається тоді, коли сума активів (запаси, грошові кошти, дебіторська заборгованість тощо) більша або дорівнює його зовнішній заборгованості (кредити, кредиторська заборгованість, поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом, з оплати праці тощо). Підвищення або зниження рівня платоспроможності підприємства слід встановити за зміною показника оборотних коштів (оборотного капіталу) як різницю між сумою поточних активів (запаси і витрати мінус зношення малоцінних і швидкозношуваних предметів плюс грошові кошти, розрахунки та інші пасиви) і короткостроковими боргами.

Отже, оцінювання фінансового стану підприємства здійснюється за даними фінансової звітності (балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал). Бухгалтерський фінансовий облік майна та результатів роботи кожної юридичної особи має здійснюватися відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. Аудиторський висновок має вміщувати відомості про достовірність або недостовірність даних фінансової звітності підприємства, дотримання ним правил ведення бухгалтерського фінансового обліку, економічну оцінку його ліквідності, платоспроможності, доходності. Крім того, у висновку аудитора підкреслюється, що достовірність фінансової звітності підтверджується документами, які стосуються первинного фінансового обліку, грошовими документами, наявністю готівки, цінних паперів, товарно-матеріальних цінностей, необоротних активів (основних фондів) тощо. Наприкінці висновку аудитор наголошує на позитивних і негативних аспектах діяльності підприємства, вказує на виявлені недоліки та порушення, надає рекомендації щодо їх усунення, поліпшення фінансового стану.

У ринковому середовищі, коли фінансово-господарська діяльність підприємства здійснюється на принципах самофінансування, а за нестачі власних фінансових ресурсів –

за рахунок позичкових коштів, дуже важливо дати аналітичну оцінку фінансової незалежності підприємства від зовнішніх джерел. Запас джерел власних коштів – це запас фінансової стійкості підприємства за умови, що його власні кошти перевищують позичені. Фінансова стійкість оцінюється на підставі співвідношення власних і позичкових коштів у активах підприємства, темпів нагромадження власних коштів внаслідок господарської діяльності, співвідношення довготермінових і короткотермінових позик, достатнього забезпечення матеріальних оборотних засобів власними джерелами. Одночасно аудитор з'ясовує, чи спроможне підприємство виконувати свої обов'язки перед бюджетом, кредитними та іншими органами. Для цього слід перевірити: правильність реєстрації підприємства в органах державної податкової адміністрації; наявність документа на право здійснення окремих видів діяльності, статуту, установчих документів, відкритого рахунка в банку; структуру активів і пасивів балансу на звітну дату; структуру власного капіталу; забезпечення підприємства власними обіговими коштами; повноту і своєчасність сплати податків і платежів; фінансову сталість, платоспроможність тощо.

Для забезпечення якості проведення аудиту фінансової звітності необхідна така інформація: баланс; звіт про фінансові результати; звіт про рух грошових коштів; звіт про власний капітал; розшифрування дебіторів і кредиторів; розрахунок нормативу власних обігових коштів; бізнес-план; Головна книга; статистична звітність; податкова звітність; регістри бухгалтерського фінансового обліку; первинна документація.

Мета аудиторської перевірки фінансової звітності – незалежна експертиза для встановлення реальності та достовірності її, своєчасності та єдності методичних засад при формуванні показників фінансової звітності.

На початку аудиту фінансової звітності суб'єктів підприємницької діяльності встановлюється відповідність її чинним нормативно-правовим актам (Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", затвердженим Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку тощо) та внутрішнім нормативам. Під час аудиту показників фінансової звітності для встановлення її реальності й достовірності аудитори мають виявляти нереальну дебіторську заборгованість. При цьому особливу увагу слід зосередити на контролі позовної давності заборгованості, що рахується у балансі як реальна, а фактично термін її стягнення через суд чи арбітраж адміністрацією підприємства минув і вона підлягає списанню на збитки. У такому випадку аудитор зобов'язаний встановити причини утворення безнадійної дебіторської заборгованості, місце її виникнення та відповідальних осіб. Аудитор також аналізує документи повязанні з несвоєчасно погашеною кредиторською заборгованістю (кредити і позики, не погашені в строк; за товари, роботи і послуги, не сплачені в строк; поточні зобов'язання за

розрахунками з бюджетом, з оплати праці тощо). При цьому кожна стаття балансу має бути проінвентаризована та підтверджена актами звірки, довідками тощо. Таким чином, аудит фінансової звітності має підтвердити реальність інформації про активи і пасиви підприємства. Під час перевірки фінансових звітів клієнт повинен надати аудитору повну інформацію, на підставі якої останній міг би зробити висновок, що відпадає необхідність вносити суттєві зміни у фінансові звіти з тим, щоб вони відповідали вимогам нормативно-правовим вимогам. При цьому аудитору слід здійснити такі процедури: ознайомитися з принципами, прийомами і методами бухгалтерського фінансового обліку і способами їх застосування; простежити, яким чином клієнт збирає інформацію для включення у фінансовий звіт; упевнитися, що фінансові звіти складені відповідно до загальноприйнятих принципів ведення бухгалтерського фінансового обліку; з'ясувати, який існує зв'язок між сальдо рахунків і який вплив на результати мають відхилення.

Складовою аудиту фінансової звітності є фінансовий аналіз звітності, у процесі якого слід дати оцінку фінансової сталості й платоспроможності, зокрема розрахувати коефіцієнти і показники ліквідності й фінансової активності, що зроблено в наступному розділі.

Отже, аудит фінансової звітності сприяє виявленню недоліків, попередженню банкрутства, визначенню перспектив розвитку виробництва в умовах жорсткої конкурентної боротьби.

Розділ 5. Аудиторський ризик і оцінювання системи внутрішнього контролю

5.1. Суть поняття «аудиторський ризик» та його компонентна будова. Ризик контролю та ризик невиявлення

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

Аудиторський ризик означає, що аудитор може позитивно оцінити баланс та інші форми звітності, тоді як вони приховують у собі істотно непевну інформацію, яка не відповідає реальності.

У МСА з 300 – 499 «Оцінка ризиків та дії у відповідь на оцінені ризики» зазначено, що аудиторський ризик – це ризик того, що аудитор висловить незалежну аудиторську думку в разі, якщо фінансові звіти містять суттєво викривлену інформацію. Такі викривлення можуть з’явитися внаслідок шахрайства або помилок. МСА 330 встановлює стандартні положеня і надання рекомендацій щодо визначення загальних характеристик, а також планування та виконання подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів та тверджень при аудиторській перевірці фінансових звітів. Розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи систему внутрішнього контролю та оцінку ризиків суттєвого викривлення, наведено в МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвого викривлення» визначає три компоненти аудиторського ризику: властивий ризик, ризик контролю та ризик невиявлення і подає рекомендації стосовно оцінювання таких ризиків [9].

Незалежні процедури перевірки – аудиторські процедури, що використовуються аудитором для визначення того, чи були фінансово-господарські операції клієнта належним чином санкціоновані, правильно оформленні й відображенні в облікових регістрах.

Ризики обліку розглядаються аудитором на стадії попереднього планування. Аудитору необхідно впевнитись в чесності керівництва, розумінні бухгалтерським персоналом правил ведення обліку, в достатній кваліфікації працівників. Оскільки однією з головних ознак є принцип неперервності діяльності підприємств, під яким розуміється необхідність складання історичної, а не ліквідаційної звітності, то аудитор повинен оцінити можливість невідповідності звітності підприємства принципу неперервності.

На основі аудиторської оцінки властивого ризику та ризику контролю (включаючи результати будь-яких тестувань засобів контролю) аудитор повинен розробити процедури по суті, які б зменшували до допустимо низького рівня ризик того, що викривлення внаслідок шахрайства або помилок, які є суттєвими для фінансових звітів не будуть виявленні.

Аудитор не може уникнути внутрішнього ризику обліку чи змінити його. Він може лише оцінити його розмір відповідно до кожного рахунку.

При формуванні думки про ступінь ризику аудитор повинен спиратись на аналіз наступних даних:

1. Результатів аудиту минулих періодів. З цією метою аудитор вивчає всі доступні робочі документи аудиту минулих років.

2. Результатів дослідження у вигляді спеціальних запитань, які були поставлені аудитором працівникам організації на етапі попереднього планування.

Перелік таких запитань формується аудитором, виходячи з особливостей сфери бізнесу клієнта, його специфіки, розмірів тощо. Напрямок запитань повинен дозволити провести попереднє вивчення ліквідності майна організації, рівня прибутків і збитків, методів фінансування, фінансових труднощів, ризику операцій, рівня менеджменту і компетентності персоналу.

Ризик контролю – це ступінь довіри аудитора до внутрішнього контролю організації за формуванням економічних показників.

Ризик контролю полягає в невиявленні помилок системою внутрішнього контролю підприємства і повністю залежить від діяльності адміністрації. Ризик контролю повинен бути обернено пропорційним ризику обліку, оскільки система контролю направлена на пошук помилок, допущених системою обліку. Аудитор не може впливати на цей ризик, як і на ризик обліку. Він тільки оцінює його, вивчаючи ефективність системи контролю. Форми і методи оцінювання ризику внутрішнього контролю визначаються аудитором, виходячи з розміру підприємства, його діяльності, організаційної структури тощо.

Кінцева впевненість аудитора щодо величини ризику внутрішнього контролю досягається його тестуванням, яке включає:

- перевірку документів, які підтверджують функціонування внутрішнього контролю, наприклад, перевірку документів на наявність необхідних підписів;

- опитування і нагляд за контрольними процедурами, які не знаходять письмового підтвердження, з метою визначення їх фактичного існування і виявлення осіб, які їх здійснюють;

- повторення процедур контролю, наприклад, порівняння аудитором записів по банківському рахунку з виписками банку.

Тестування може не проводитись, якщо аудитор з самого початку передбачає, що ризик внутрішнього контролю високий внаслідок неефективності цієї системи. Тоді для забезпечення прийнятного ризику аудитор може припустити лише підвищений рівень ризику для аудиторських процедур. Якщо ж ризик контролю розглядається аудитором як припустимий, то, чим він вищий, тим більшу кількість тестів контролю слід провести аудитору. Але і при допустимому ризику контролю аудитор має право відмови. Результатів дослідження у вигляді спеціальних питань, які були поставлені аудитором працівникам організації на етапі попереднього планування.

Чим вище рівень надійності внутрішнього контролю, тим нижче ризик аудитора. В той же час аудитор ніколи не повинен у повній мірі покладатись на систему внутрішнього контролю клієнта. Помилки в бухгалтерському обліку завжди можливі, оскільки жодна система контролю не може бути ефективною на 100 %.

Ризик невиявлення – це суб'єктивна ймовірність того, що процедури, які застосовуються аудитором в процесі перевірки, не дозволять виявити існуючі в організації суттєві порушення.

Значення ризику невиявлення або ризику аудиторських процедур визначається величиною ризиків обліку і контролю. Для того, щоб виміряти ймовірність невиявлення помилки, аудитор повинен попередньо оцінити ймовірність того, що ця помилка присутня в обліку і не виявляється системою контролю підприємства. Розраховане ймовірне значення використовується аудитором для розрахунку кількості доказів, які необхідно зібрати. Ця кількість і складе аудиторську вибірку, обсяг якої буде обернено пропорціональним величині ризику аудиторської процедури. Якщо аудитор припускає в своїй роботі великий ризик невиявлення, йому необхідно менше доказів, ніж в тому випадку, коли для нього прийнятний тільки низький ризик.

Інакше кажучи, **ризик невиявлення** – це та частка похибки у проведенні аудиторської перевірки, яку аудитор може собі дозволити при існуючих у клієнта системах обліку і внутрішнього контролю, при додержанні умови якості проведення робіт і відповідності їх встановленим аудиторським нормативам.

Ризик контролю і власний ризик не залежать від аудитора, і він не може на них впливати. Вони існують незалежно від аудиторської перевірки фінансової звітності і є результатом діяльності клієнта, незалежно від проведення аудиту. На відміну від цих двох складових частин аудиторського ризику, ризик невиявляння є результатом проведення аудиторської перевірки, наслідком виконаної аудитором роботи. За цей ризик аудитор несе повну відповідальність, він визначає ступінь професійного рівня його діяльності.

Таким чином, правильна оцінка ризику невиявлення є показником ефективності і якості роботи аудитора.

3. Методика визначення аудиторського ризику. Міжнародними стпндартами аудиту передбачено моделювання аудиторського ризику. Орієнтовна модель аудиторського ризику може мати вигляд такого алгоритму:

$$ПАР = ВР \times РК \times РН,$$

де ПАР – прийнятний аудиторський ризик (Desired audit risk);

ВР – внутрішньогосподарський ризик (Inherent risk);

РК – ризик контролю (Control risk);

РН – ризик невиявлення (Detection risk).

Прийнятний аудиторський ризик виражає ступінь готовності аудитора визнати прийнятну можливість наявності у фінансовій звітності матеріальних (суттєвих) помилок після завершення аудиту і видачі клієнту стандартного аудиторського висновку без застережень.

Внутрішньогосподарський (властивий) ризик виражає можливість наявності у звітності помилок, що перевершують припустиму величину, до перевірки системи внутрішньогосподарського контролю.

Ризик контролю означає ймовірність допущення помилок, що перевершують допустиму величину, системою внутрішньогосподарського контролю.

Ризик невиявлення (процедурний ризик) виражає ймовірність невиявлення в процесі проведення аудиту помилок, що перевищують допустиму величину.

Викладена модель аудиторського ризику є основою планування аудиту, оскільки дає змогу зрозуміти скоріше якісний, ніж кількісний взаємозв'язок окремих складових аудиторського ризику й оцінити обсяг майбутньої роботи. Модель більш придатна для приблизної оцінки, ніж для точного розрахунку аудиторського ризику.

Мабуть у практиці такі значення аудиторського ризику слід вважати граничними. Звідси випливає, що для дотримання цього принципу та складання більш ефективного плану необхідно визначити процедурний ризик (ризик невиявлення). Процедурний ризик розраховується на основі видозміненої факторної моделі аудиторського ризику:

$$РН = ПАР / ВР \times РК.$$

Між процедурним ризиком і необхідною кількістю аудиторських свідчень існує обернено пропорційна залежність: зменшення процедурного ризику веде до необхідності збільшення обсягу даних для тестування.

Таким чином, аудиторський ризик у цілому перебуває в прямо пропорційній залежності від процедурного ризику (ризику невиявлення) і в обернено пропорційній залежності від планованого додаткового 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.

5.2. Методика визначення аудиторського ризику: розрахункові помилки та шахрайство

Аудитор, який виявив помилку, невідповідність або впевнився у можливості протиправної дії, повинен визначити їхній потенційний вплив на фінансові звіти. До того, як заявити про помилку чи шахрайства, аудитор повинен впевнитися у їх шкоді й отримати достатньо доказів на користь цього. Якщо аудитор дійде висновку, що у фінансовій звітності є помилки, він повинен наполягати на переробці звітів.

Основними причинами перекручень фінансової звітності є свідомі й несвідомі дії посадових осіб. Свідомі дії призводять до обману держави чи власників підприємств. Несвідомі дії можуть бути наслідком недобросовісного ставлення до виконання службових обов'язків під час підготовки інформації, що може призвести до виникнення перекручень, які можна назвати помилками. Помилки виникають з причини арифметичної чи граматичної помилки в записах облікових даних або випадкового пропуску записів господарських операцій чи документів, або відображення операцій без розкриття їхнього змісту.

Шахрайсто є наслідком навмисного порушення у відображенні фінансової інформації однією або кількома посадовими особами із числа керівництва і службовців підприємства. Причому шахрайство може здійснюватися шляхом фальсифікації, підробки чи зміни записів на рахунках бухгалтерського фінансового обліку або неправильного віднесення до активів чи пасивів окремих статей; знищення чи пропуску окремих господарських операцій або документів. Тому під час оцінювання виявлених порушень аудитор повинен визначити їх зміст та встановити помилки і шахрайство.

Оцінюючи рівень достовірності фінансової звітності, в економічній літературі широко використовують термін "матеріальність". При цьому в обліку і аудиті помилка чи пропуск вважаються матеріальними (важливими, значними), якщо внаслідок цього користувач даної звітності буде дезорієнтований щодо прийняття свого рішення або зазнає збитків. Існує три рівні матеріальності помилок і пропусків.

До першого рівня відносять помилки і пропуски, суми яких малі та за своїм змістом настільки незначні, що не можуть суттєво вплинути на рішення користувача цієї інформації.

До другого рівня відносять помилки і пропуски, що впливають на прийняття користувачем тих чи інших рішень, хоча внаслідок цього зовнішня звітність в цілому об'єктивно відображає реальну дійсність і є корисною.

До третього рівня відносять помилки і пропуски в обліку і зовнішній звітності, що можуть негативно вплинути на достовірність і об'єктивність звітної інформації в цілому і користувачі такої інформації можуть прийняти неправильне рішення.

Виходячи з цього, робимо висновок, що аудит має проводитись так, щоб забезпечити гарантію розкриття суттєвих неточностей у бухгалтерському обліку і звітності. Тому слід розумно його спланувати.

Розрізняють два основних види неточностей: помилки і відхилення від норм. **Помилка** – ненавмисне перекручення даних бухгалтерського обліку і звітності, а **відхилення від норми**, навпаки, – навмисне викривлення показників обліку і звітності.

Прикладами відхилення від норми можуть служити: нестача товарно-матеріальних цінностей і коштів, навмисне нарощування обсягів реалізації продукції, особливо в період, близький до дати складання балансу, з метою збільшення сум прибутку. Як правило, аудитору важче виявити відхилення від норми, ніж помилки. Це пояснюється тим, що відхилення від норми виникають з причини навмисної підробки, обману. Тому відповідальності аудитора за виявлення відхилень від норм приділено особливу увагу.

До відхилень від норми можна віднести навмисні пропуски облікових записів про господарські операції, перекручення підсумкових даних тощо.

Під час перевірки можуть бути виявлені зовнішньо однакові факти порушень, які після досліджень їх змісту можна класифікувати як навмисні (шахрайства) та ненавмисні (помилки). Наприклад, вибірково перевіряючи правильність нарахування десяти робітникам цеху зарплати за місяць, аудитор виявив факт переплати. Після дослідження причин аудитор з'ясував, що робітникові переплачено 600 грн. у результаті арифметичної помилки, а у двох випадках переплата здійснена навмисне з метою крадіжки приписаних грошей необґрунтованим документальним збільшенням суми заробітної плати відповідно на 5000 і 7000 грн. кожному (факти підтвердились у подальшому дослідженні з боку адміністрації).

Аудитор повинен брати до уваги два аспекти суттєвості: кількісний та якісний. З якісного погляду він повинен дати своє професійне судження щодо суттєвості виявлених у ході перевірки відхилень. З кількісного погляду з'ясовується, 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.

Концепція суттєвості використовується як основа для планування перевірки під час визначення статей бухгалтерської звітності, які містять помилки, оцінки матеріалів власних

досліджень та прийняття рішення про зміст аудиторського висновку.

Визначення суттєвості залежить від досвіду та кваліфікації аудитора й установлюється 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);
- 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.

Багато фактів порушень виникають на практиці в результаті неправильних арифметичних дій під час здійснення різних нарахувань. Ці факти шахрайства та помилок призводять до перекручення даних про рівень витрат на виробництво і фінансових результатів, а також до перекручення звітності, тому аудитори повинні приділяти належну увагу перевірці правильності підсумкових даних у первинних документах та звітах, регістрах аналітичного та синтетичного обліку, звітних калькуляціях та відомостях за різними видами розрахунків.

Під час перевірки операцій на рахунках у банках рекомендується перевіряти правильність руху коштів на відповідному рахунку за виписками банку порівняно з рухом коштів на цьому рахунку в бухгалтерському обліку підприємства. Ця робота трудомістка, тому недостатньо досвідчені аудитори обмежуються перевіркою залишків на рахунках у банках та у бухгалтерському обліку підприємства.

Практика аудиту свідчить, що в результаті перекручення підсумків здійснюються порушення, які набули вигляду документально необґрунтованої отриманої під звіт готівки. У разі виявлення таких порушень аудитор звертає увагу адміністрації на необхідність не тільки стягнення матеріального збитку, а й внесення виправних записів на суми перекручення в бухгалтерському обліку.

Шахрайства та помилки розкриваються також під час арифметичного звіряння відповідності даних аналітичного обліку даним синтетичного обліку. Часто аудит виявляє факти шахрайства та помилок, замасковані неправильними розрахунками. Наприклад, аудитор, перевіряючи витрати на ремонт будинку, установив, що в кошторисі на цей

ремонт передбачено значно більший обсяг майбутніх ремонтно-будівельних робіт. Кошторис складений інженером з капітального будівництва та підтверджений головним інженером. Загальна вартість ремонтно-будівельних робіт відповідно до кошторису становить 800 000 грн. Фактичні витрати були відображені на суму 796 000 грн., тобто відхилення порівняно з кошторисом на суму 4000 грн. В такому випадку аудитор зобовязан повідомити замовника про такі відхилення та вияснити причину. Встановленна причина і має бути кваліфікована аудитором як помилка чи шахрайство.

Тому про виявлені помилки та шахрайства, недоліки в бухгалтерському обліку та звітності аудитор, як було вже зазначено, повідомляє власників, уповноважених ними осіб, замовників та пропонує вжити заходів щодо їх виправлення. Та тільки після того як аудитор переконається у можливості виправлення помилки, або навпаки, у неможливості її виправлення, він приймає рішення про видачу аудиторського звіту про стан бухгалтерського обліку та достовірність поданої звітності, або у відмові у наданні звіту..

Розділ 6. Процес планування аудиторської діяльності: стадії та процедури

6.1. Планування аудиторської перевірки.

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 аудиторських процедур, необхідних для формування об'єктивної і обґрунтованої думки про досліджені факти господарського життя, достовірність показників.

Аудиторський процес складається з трьох основних етапів: попереднього планування, (збору і аналізу інформації, необхідної для оцінювання достовірності балансу та фінансової звітності), складання загального плану та написання звіту (висновку).

Одним з найважливіших етапів аудиту є планування. Аудитор зобов'язаний чітко прогнозувати, контролювати й оприлюднювати процеси своєї діяльності для того, щоб забезпечити на кожній стадії роботи найбільш ефективні процедури.

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

Обсяг планування може змінюватися залежно від величини суб'єкта підприємницької діяльності, набутого досвіду аудиторської роботи із клієнтом і знання особливостей його діяльності. Планування діяльності аудиторської фірми чи окремого аудиту має бути спрямоване на якісне і своєчасне виконання аудиторських робіт, ритмічне завантаження аудитора роботою, на перевірку виконання договірних зобов'язань, формування портфеля замовлень.

Під плануванням аудиту розуміють підготовку головної стратегії і конкретних підходів до періоду та часу проведення аудиту. Планування ведеться протягом усієї аудиторської перевірки.

Програма аудиторської перевірки – це основа детального планування часу і витрат.

Плани допомагають проводити роботу в межах часу, необхідного клієнту і аудитору, і є підставою для визначення гонорару. Вони мають бути достатньо детально розроблені, щоб виконавці могли завершити завдання у відносно короткий термін і, таким чином, ефективно розпоряджатися своїм часом. Якщо клієнт використовує комп'ютери, аудиторській групі будуть необхідні спеціальні навики. Аудитор повинен володіти достатніми знаннями в комп'ютерній сфері.

План аудиту має бути повідомлений аудиторській групі. Графіки, процедури, які необхідно виконати, і тип звіту головного аудитора слід повідомити групі аудиторів на самому початку перевірки. Аудитор повинен обговорити загальну стратегію перевірки з керівництвом клієнта.

Процес планування може бути здійснений трьома етапами:

— попереднє планування аудиту;

— підготовка і складання загального плану аудиту;

— підготовка і складання програми аудиту.

Основними питаннями загального плану аудиту є:

- обізнаність аудитора з бізнесом клієнта;
- розуміння обліку і системи внутрішнього контролю;
- визначення ризиків і їх суттєвості;
- види, час проведення і повнота процедур;
- координація, керівництво, супровід і нагляд.

При підготовці загального плану і програми аудиту важливо, насамперед, вивчити особливості системи бухгалтерського фінансового обліку та фінансової звітності й дати оцінку системи внутрішнього контролю.

Загальний план аудиту включає такі питання:

- умови договору на виконання аудиту;
- зміст аудиторського звіту (висновку), термін його подання;
- відповідальність аудитора згідно із ЗУ «Про аудиторську діяльність»;
- відповідальність замовника (клієнта) за подану фінансову звітність;
- система і форма бухгалтерського фінансового обліку;
- фінансова звітність, використана для аудиту;
- виконавці аудиту;
- тривалість аудиторської перевірки;
- бюджет часу і затрат;
- вплив на аудит ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», НП(С)БО, П(С)БО та інших нормативно-правових і законодавчих актів;
- визначення найбільш важливих етапів і завдань аудиту;
- ступінь довіри до системи бухгалтерського фінансового обліку і внутрішнього контролю;
- робота внутрішніх аудиторів і масштаби їх залучення;
- сутність і обсяг аудиторських доказів;
- умови, що вимагають особливої уваги (можливість помилки, обману);

- аудиторський ризик;

- залучення експертів.

Об’єктами аудиту можуть бути:

- засновницькі (установчі) документи (статут, ліцензія, патент);

- формування і зміни статутного (пайового) капіталу;

- наявність і використання кредитних ресурсів;

- необоротні активи, основні засоби, нематеріальні активи;

- запаси (виробничі запаси, готова продукція, товари);

- кошти (каса, рахунки в банках, короткострокові векселі, інші активи);

- власний капітал (статутний, пайовий, додатковий, резервний, неоплачений капітал);

- довгострокові й поточні зобов’язання;

- витрати, доходи, фінансові результати.

Складені плани аудитор погоджує з керівництвом підприємства, організації, установи.

6.2. Стадії аудиту.

Аудиторська діяльність спрямована на дослідження фінансово-господарської діяльності підприємства з метою виявлення резервів зниження витрат та підвищення рентабельності відповідно до замовлень, виданих за договорами між аудиторськими організаціями і суб'єктами господарювання. Основне завдання аудиторських служб – перевірка дотримання законодавства, що регулює фінансово-господарську діяльність підприємств, ведення бухгалтерського фінансового обліку, складання фінансової звітності та забезпечення державних органів і власників інформацією про фінансовий стан суб'єкта підприємницької діяльності.

Аудиторський процес складається з таких стадій: початкова, дослідна і завершальна. Розглянемо детальніше програму проведення аудиту операцій.

Таблиця 6.1.

Програма проведення аудиту операцій на ТОВ «Веста» за період з 1 січня по 31 березня 2009 року

Стадії перевірки	Основні напрямки	Об'єкти перевірки	Зміст процедури
Початкова стадія	Аудиторська оцінка стану ведення документації	Засновницькі документи; бухгалтерські звіти; акти податкової інспекції; аудиторські заключення за минулий період	Особиста бесіда з керівництвом; ознайомлення з системою ведення бух. обліку; перевірка дотримання нормативних і законодавчих актів
Дослідна стадія	Аудиторська перевірка операцій з матеріалами	Первинні документи, регістри бухгалтерського обліку	Документальна перевірка фінансового стану підприємства та звітності, перевірка відповідності даним обліку
Завершальна стадія	Узагальнення результатів перевірки	Робочі документи аудиторів	Підбиття підсумків за результатами роботи та складання аудиторського висновку

Початкова стадія включає визначення об'єкта аудиту й організаційно-методичну підготовку. При виборі об'єктів аудиторська фірма використовує складений план своєї діяльності. Для здійснення аудиту формується бригада або обирається окремий аудитор, після чого видається наказ або розпорядження керівника аудиторської організації, в яких зазначаються найменування підприємства, що підлягає перевірці, період, за який воно

обстежується, прізвище, ім'я, по батькові членів бригади (окремого аудитора), призначається керівник, котрий має кваліфікаційний сертифікат.

До виїзду на перевірку аудитор або колектив аудиторів вивчає економічний стан об'єкта аудиту, знайомиться з планами виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства та їх виконанням, з річною і періодичною фінансовою звітністю, актом (висновком) попередньої аудиторської перевірки, аналізує фінансовий стан, вивчає акти перевірок податкових та інших державних органів, після чого керівник бригади складає програму аудиту, яку затверджує директор аудиторської фірми. У програмі вказуються об'єкт аудиту, зміст перевірки, періоди суцільного та вибіркового контролю. Конкретизується аудит у плані-графіку, де відображено терміни перевірки кожного розділу теми і виконавців робіт. Завершується початкова стадія процесу аудиту складанням робочого плану аудитора, де передбачено об'єкт контролю, обсяг роботи і час її виконання (початок і закінчення).

Дослідна стадія аудиту проходить безпосередньо на підприємстві. Для здійснення якісної та своєчасної аудиторської перевірки мають бути створені відповідні умови, аудиторам надані засоби обчислювальної техніки.

Завершальна стадія аудиту включає узагальнення і реалізацію результатів аудиту. На цій стадії аудиту слід згрупувати виявлені недоліки, скласти нагромаджувальні відомості порушень, аналітичні таблиці, розрахунки, графіки, узагальнити та відобразити результати перевірки в аудиторському висновку.

3. Процедури аудиту. Аудиторські процедури – це сукупність відповідних дій аудитора щодо перевірки фінансово-господарської діяльності, стану обліку і фінансової звітності юридичних і фізичних осіб, зайнятих підприємництвом. Аудитор спочатку збирає й аналізує інформацію, необхідну для оцінювання достовірності бухгалтерського балансу і фінансової звітності, вивчає статутні документи, виявляє відхилення стану діяльності підприємства від того, який передбачено статутними документами. Аудитор вивчає форму і методику бухгалтерського фінансового обліку, їх відповідність вимогам, що до них висуваються. Пізніше аналізу підлягають записи у Головній книзі й, зокрема, сумнівні записи, дані яких зіставляють з регістрами аналітичного обліку і первинними документами.

Перевіряючи первинні документи і регістри бухгалтерського фінансового обліку, слід виходити з таких вимог: повнота обліку, точність записів, правильність вартісних оцінок, об'єктивність, дотримання прав і обов'язків посадовими і матеріально відповідальними особами, відкритість даних (тобто аудитор не повинен сумніватись, що окремі господарські операції не записані на рахунках і в облікових регістрах).

Глибина і спосіб дослідження залежать від складності форми і методики обліку, а також від того, якою мірою аудитор може покладатися на дані внутрішнього контролю. Аудитору слід оцінити вплив змін у законодавстві на організацію і методику обліку, на аналіз звітів, визначити рівень роботи внутрішніх аудиторів.

Розділ 7. Склад та класифікація робочих документів аудитора

7.1. Поняття про аудиторські докази, їх класифікація та вимоги до них.

Об'єктивна істина повинна бути підтверджена доказами**.** Аудиторські докази одержуються аудитором шляхом належного поєднання тестів систем контролю та процедур перевірки на суттєвість. З юридичної точки зору **докази** – це свідчення, які констатують факти і є незаперечними.

Аудиторські докази - це документально підтверджена інформація, отримана аудитором під час перевірки, яка підтверджує думку аудитора щодо фінансового стану суб'єкта господарської діяльності, на підставі якої буде ґрунтуватися підготовка аудиторського висновку і звіту

Аудиторські докази складаються із первинних документів і облікових записів, що кладуться в основу фінансової звітності, а також підтверджувальної інформації з інших джерел.

Докази, отриманні самою аудиторською фірмою, є достовірнішими, ніж докази, які наведені економічними суб'єктами.

У процесі підготовки аудиторського висновку використовують документовані докази. Документованими називаються докази, що містяться в конкретних документах. Докази у формі документів і письмових свідчень зазвичай достовірніші, ніж усні свідчення.

Аудитор зобов'язаний використовувати докази, які б дали змогу забезпечити високу якість аудиторського висновку стосовно передбаченого в договорі на проведення аудиту підприємства. Аудиторські докази бувають таких видів (рис. 7.1):

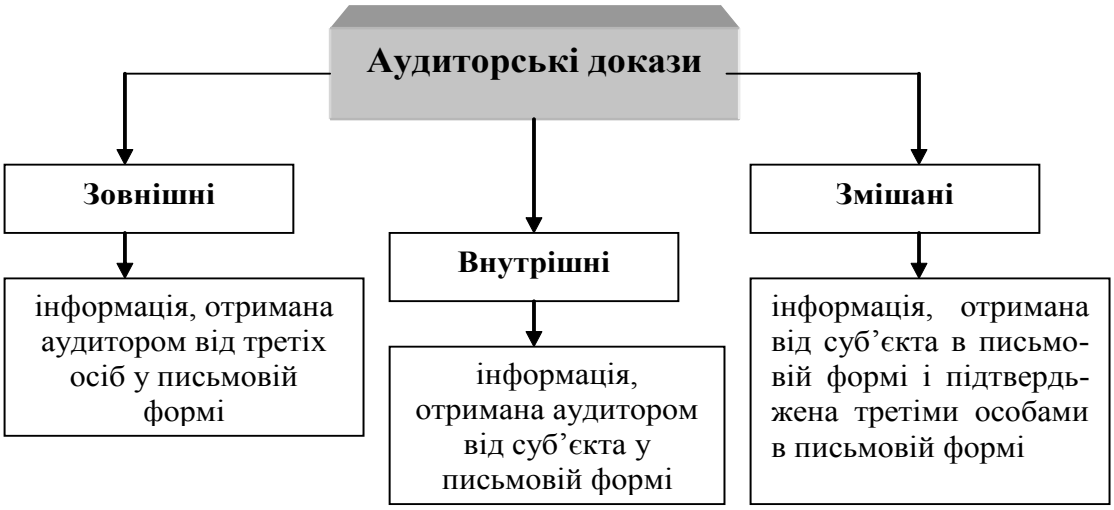

Рис. 7.1. Види аудиторських доказів

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

Аудиторські докази повинні відповідати низці вимог, до яких відносять: необхідність; достатність; обґрунтованість; правильність (достовірність).

На підготовчому етапі надання аудиторських послуг важливо визначити їх об'єкти і з'ясувати, які докази необхідні, щоб скласти аудиторський висновок.

Під достатністю доказу розуміють обсяг інформації, який достатній для визначення стану об'єкта аудиту. Якщо аудиторський доказ одержано за результатами аудиторської перевірки руху господарських операцій, то аудитор може бути впевнений у повноті отриманої характеристики об'єкта аудиту і скласти відповідний аудиторський висновок. Коли ж аудиторський доказ містить дані, отримані за допомогою вибіркового дослідження об'єкта контролю, то, приймаючи на їх основі остаточне рішення, аудитор допускає певний ступінь ризику.

Критерії достатності і достовірність взаємно пов'язанні і стосуються аудиторських свідчень, отриманих як під час тестування систем контролю, так і застосовуючи процедури перевірки на суттєвість. Достатність є виміром кількості аудиторських свідчень, а достовірність – їх якості і надійності та відповідності конкретному твердженню.

На думку аудиторів на достатність і необхідність аудиторських свідчень впливає низка факторів, а саме:

- оцінювання аудитором характеру і розміру ризику, властивого на рівні як фінансової звітності, так і на рівні залишків на рахунку чи класу операцій;
- характер систем обліку і внутрішнього контролю й оцінювання ризиків контролю;
- значущість питань, які вивчаються і розглядаються;
- досвід, набутий протягом попередніх аудиторських перевірок;
- результати аудиторських процедур, включно з можливими виявленими випадками шахрайства чи помилок;
- джерело і надійність отриманої інформації.

Обґрунтованість аудиторського доказу забезпечується тоді, коли він містить дані, наведені в первинних документах і звітах, облікових регістрах, формах звітності та інших документах, зміст яких підтверджується підписами конкретних виконавців.

Під достовірність розуміють вимогу, відповідно до якої в аудиторському доказі мають бути наведені всебічно (формально, арифметично і логічно) перевірені аудитором дані.

Дотримання вказаних вище вимог забезпечує одержання достовірної інформації про стан суб'єктів аудиту, необхідної для складання аудиторського висновку.

Докази в аудиті можна класифікувати відповідно до правил подачі інформації, передбачених чинним законодавством, на прямі та непрямі.

Прямі – це докази, які підтверджуються первинними документами та обліковими регістрами. Наприклад, факт нестачі матеріалів, підтверджений інвентаризаційними описами.

Непрямі – це свідчення, що безпосереднього не стосуються фактів з даного питання. Наприклад, надійність системи внутрішнього контролю може виступати непрямим доказом відсутності значних помилок у фінансовій звітності.

В залежності від джерела одержання інформації аудиторські докази можуть бути внутрішніми, зовнішніми та змішаними (комбінованими).

Внутрішні – інформація, одержана від клієнта; **зовнішні** – інформація, одержана від третіх осіб; **змішані (комбіновані)** – це докази, отримані від клієнта і підтверджені зовнішніми джерелами.

Аудитор, маючи відповідну інформацію, повинен бути повністю переконаний у тому, що його думка абсолютно правильна і справедлива. Для цього він повинен вирішити, чи є його докази достатньо переконливими та релевантними.

Релевантні – це докази, які мають цінність для вирішення поставленої проблеми. Наприклад, доказ того, що на підприємстві перекручена звітність із собівартості продукції, не є цінним при вирішенні питання щодо підтвердження наявності основних засобів.

На переконливість впливають три основні фактори: достовірність, достатність та своєчасність.

Достовірність характеризує докази з боку довіри до них та правдивості. Достовірність операції визначається повнотою і правильністю її оформлення у відповідності до діючих правил ведення бухгалтерського обліку. Під достовірністю операції можна розуміти ступінь адекватного відображення нею об'єктивно здійснених явищ, подій чи процесів. При наявності в операції неточностей, які перекручують дійсні факти (показники), або при відсутності тих чи інших фактів (показників) інформацію називають недостовірною [137,с.223].

Для характеристики достовірності багато авторів використовують також термін надійності доказів. Наприклад, якщо аудитор особисто перевірив основні засоби на наявність, то одержаний результат буде більш надійним, ніж той, який він отримає з аналізу інвентаризаційних описів.

Достовірні докази повинні бути доречними і стосуватись предмета аудиту. Наприклад, аудитор перевіряв своєчасність оплати за відвантажену продукцію і методом тестування з’ясував, що в окремих випадках до продажу віднесені суми, стосовно яких

бухгалтер зробив некоректні бухгалтерські проводки. Цей доказ свідчить про недостовірність показника звітності Ф. № 2 «Звіт про фінансові результати» «Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)», проте ніяк не характеризує своєчасність розрахунків. Тому такі свідчення не будуть мати будь-якого відношення до мети аудиту. Сутність доречності визначається метою аудиту. Стосовно однієї мети докази можуть бути доречними, а стосовно іншої – ні.

Якість доказів залежить від їхніх джерел. Найціннішими вважаються відомості, зібрані аудитором у результаті вивчення господарських операцій клієнта. Аудиторський ризик зменшується, якщо аудитор використовує докази, отриманні з різноманітних джерел і різні за формами подання. Якщо докази, отримані із одного джерела, суперечать доказам, добутим з іншого джерела, аудитору необхідно використовувати додаткові аудиторські процедури. Це дасть змогу розв’язати цю суперечність і бути впевненим у достовірності зібраних доказів та обґрунтованості отриманих висновків.

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

7.2. Джерела аудиторських доказів та методика їх отримання.

Джерелами аудиторських доказів можуть бути: облікова система, підтверджуюча документація, матеріальні активи, адміністрація і персонал підприємства, клієнти, постачальники, а також треті особи.

Ступінь достовірності аудиторських доказів залежить передусім від джерела їх отримання. Враховуючи це, в усіх випадках при оцінці достовірності аудиторських доказів слід керуватися наступними твердженнями:

- зовнішній доказ (наприклад, отримане підтвердження від третьої особи) є більш достовірним, ніж внутрішній;
- внутрішній доказ є більш достовірним, коли супутній вид внутрішнього контролю задовільний;
- доказ, отриманий самим аудитором, є більш достовірним, ніж отриманий від підприємства;
- доказ, отриманий у формі документів і письмових свідчень є більш достовірним, ніж усні свідчення [137,с.223].

Для збору аудиторських доказів застосовуються різні процедури. Аудиторська процедура – це певний порядок і послідовність дій аудитора для отримання необхідних аудиторських доказів на конкретній ділянці аудиту.

Аудитор отримує аудиторські докази за допомогою застосування однієї чи кількох із вказаних нижче процедур:

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

Перевірка складається із вивчення бухгалтерських регістрів, документів чи матеріальних активів. Перевірка бухгалтерських регістрів і документів дає аудиторські докази різного рівня надійності залежно від їх характеру, джерела отримання, ефективності засобів внутрішнього контролю підприємства. До трьох основних категорій документальних аудиторських доказів, які являють собою різний рівень надійності, відносять: документальні аудиторські докази, які створенні і зберігаються у третіх осіб; документальні аудиторські докази, які створені третіми особами і зберігаються на підприємстві; документальні аудиторські докази, які створені і зберігаються на підприємстві.

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

Опитування полягає в пошуку інформації, яку можна отримати від обізнаних осіб підприємства чи за його межами. Опитування може варіювати від формальних письмових записів, адресованих третім особам, до неформального усного опитування працівників підприємства. Відповіді на опитування можуть дати інформацію, якою аудитор раніше не володів чи яка підтверджує аудиторські докази.

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

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

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

Аудиторські докази можна отримати шляхом застосування методів, представлених на рис 7.2.

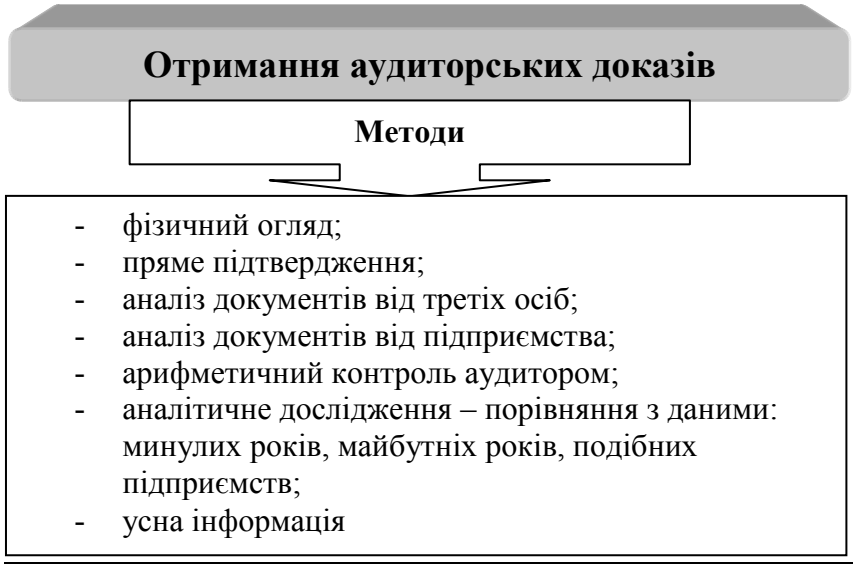

Рис. 7. 2. Методи отримання аудиторських доказів [137,С.222]

При одержанні аудиторських доказів шляхом впровадження тестів систем контролю аудитор повинен розглянути достатність та належність аудиторських доказів для обґрунтування оцінки розміру ризику невідповідності внутрішнього контролю.

При одержанні аудиторських доказів процедурами перевірки на суттєвість аудитор повинен оцінити розмір достатності та належності аудиторських доказів, одержаних

шляхом таких процедур, разом з будь-якими даними, одержаними в результаті тестів систем контролю, для обґрунтування тверджень фінансової звітності.

Аудиторські докази одержуються стосовно кожного суттєвого твердження фінансової звітності. По багатьох об’єктах контролю аудитор повинен встановити їх реальний стан. Для цього використовуються наступні прийоми: інвентаризація, контрольні заміри, експертна оцінка, обстеження на місці,контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво, перевірка якості сировини і матеріалів. Аудиторські докази отримують шляхом фактичного, документального і комбінованого контролю.

До прийомів фактичного контролю, результати якого використовуються як аудиторські докази, відносяться: інвентаризація; обмір виконаних робіт, огляд і обстеження, контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво (експеримент), лабораторний аналіз, пояснення і довідки, письмовий запит [137,С.231].

Висновок аудитора, складений на підставі доведеної об’єктивної істини щодо будь-якої дії чи події господарюючого суб’єкта, зведе до найменшого ризику.

7.3. Поняття про склад і класифікацію робочих документів

Документальне оформлення аудиту складається з двох видів документації – робочої та підсумкової.

Робочі документи аудитора – це записи аудитора, здійснені ним під час планування, підготовки та проведення перевірок, узагальнення їх даних, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки, тести, а також документально зафіксована інформація, отримана у процесі аудиту від підприємства-клієнта або третіх осіб

Основним призначенням робочих документів вважають: розробку плану перевірки; підтвердження виконання плану перевірки; систематизацію інформації, яка збирається в процесі перевірки; організацію оперативного управління процесом перевірки; створення основи для визначення ефективності виконаної роботи кожним аудитором; оцінку адекватності поточних методів аудиту, які використовуються щодо діючого господарського законодавства.

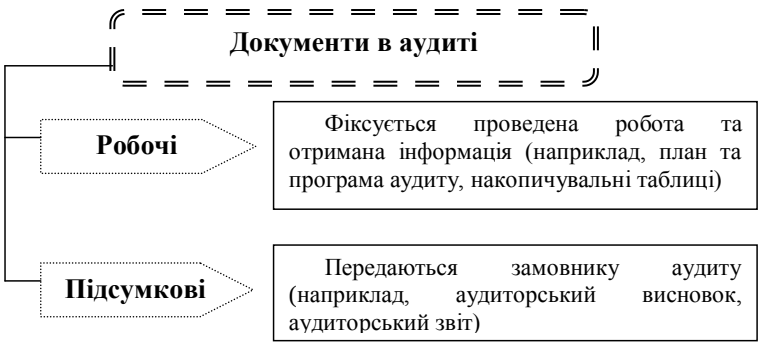

Рис. 7.3. Документальне оформлення аудиту [72,С.206]

Причинами, які зумовлюють необхідність складання робочих документів аудитора, є:

- допомога при наданні і виконанні аудиту (з метою адекватного планування і проведення аудиту в розпорядженні аудитора повинна бути необхідна інформація, яка оформлюється робочими документами);

- допомога в проведенні робіт та спостереження за ними (добре складені робочі документи забезпечують ефективну організацію робіт з проведення аудиту). Робочі документи є основним інструментом нагляду і контролю за проведеною роботою, оскільки кожен робочий документ повинен бути перевірений і підписаний відповідним посадовим працівником аудиторського підприємства;

- забезпечення формування аудиторської думки (робочі документи допомагають аудитору оцінити ступінь достовірності фінансової звітності та сформулювати думку про неї). Необхідність використання робочих документів як основи аудиторського висновку

виникає в умовах, коли є сумніви щодо проведення аудиту, наприклад, в зв'язку із судовою справою, на якій аудитор повинен доводити, що аудит проведено якісно.

До робочих документів заноситься систематизована інформація, необхідна для ефективної організації, проведення та узагальнення результатів аудиту. Це всі записи і розрахунки, відображені в зошитах, на дискетах та інших носіях інформації, які аудитор використовував в процесі всього аудиту: від прийняття рішення про його проведення до надання аудиторського висновку.

Згідно міжнародних стандартів аудиту 230 «Аудиторська документація» на форму і зміст робочих документів впливають такі чинники: характер завдання; форма аудиторського висновку; характер і складність бізнесу; характер і стан системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю суб'єкта господарювання; потреба (за певних обставин) у керуванні, нагляді й перевірці роботи, виконуваної асистентами; використання у процесі аудиторської перевірки конкретних методів та прийомів.

До **робочої документації** включається інформація, яка, на погляд аудитора, є важливою для того, щоб правильно виконати аудиторську перевірку і яка має підтвердити висновки та пропозиції в аудиторському висновку. Робоча аудиторська документація може бути оформлена у вигляді стандартних форм і таблиць на папері або зафіксована на електронних носіях інформації. Під час планування та проведення аудиту робоча документація допомагає краще здійснювати аудиторську перевірку та контроль за процесом її здійснення. У робочій документації реєструються результати аудиторських експертиз, виконаних для підтвердження прийнятих аудиторських рішень.

Таблиця 7.1.

Класифікація робочих документів аудитора [72,С.209-210]

Класифікаційна ознака	Види робочих документів
1	**2**
Час ведення і використання	Тривалого використання Нетривалого використання
Спосіб і джерела отримання	Від третіх осіб Від підприємства-клієнта Складені аудитором
Характер інформації	Правового характеру Про керівництво та персонал підприємства Про структуру й організацію підприємства Про економічні засади діяльності підприємства Про систему внутрішнього контролю щодо системи бухгалтерського обліку Аудиторські організаційно-функціональні документи Документи оцінки аудиторського ризику Аудиторські документи перевірки окремих статей і

	показників річного звіту Підсумковий висновок Пропозиції та рекомендації
Призначення	Оглядові Інформативні Підтверджуючі Розрахункові Порівняльні аналітичні
Ступінь стандартизації	Стандартизовані Довільної форми
Форма подання	Графічні Табличні Текстові Комбіновані
Техніка складання	Ручні На машинних носіях
Рівень відповідальності того, хто склав документ	Підготовлені аудиторами, які здійснюють перевірку Підготовлені керівником групи Підготовлені особою, яка контролює зміст документів
Строки складання	Документи підготовчого періоду Документи робочого періоду Документи завершального етапу аудиту
Місце в документообігу	Первинні Вторинні

Підсумкова документація складається з аудиторського висновку та документації, яка передається замовникові перевірки. Аудиторський висновок є обов'язковим компонентом підсумкової документації.

Зміст робочої документації значною мірою є питанням професійного судження аудитора, оскільки немає ні можливості, ні необхідності документувати кожне спостереження або обстеження. Функції робочих документів наведені на рис.7.4.

Рис.7.4. Призначення робочої документації [137,С.248]

Аудитор зобов'язаний вести документацію зі справ, які стосуються прийняття рішень за результатами проведених аудиторських процедур, що пізніше будуть покладені в основу аудиторського висновку.

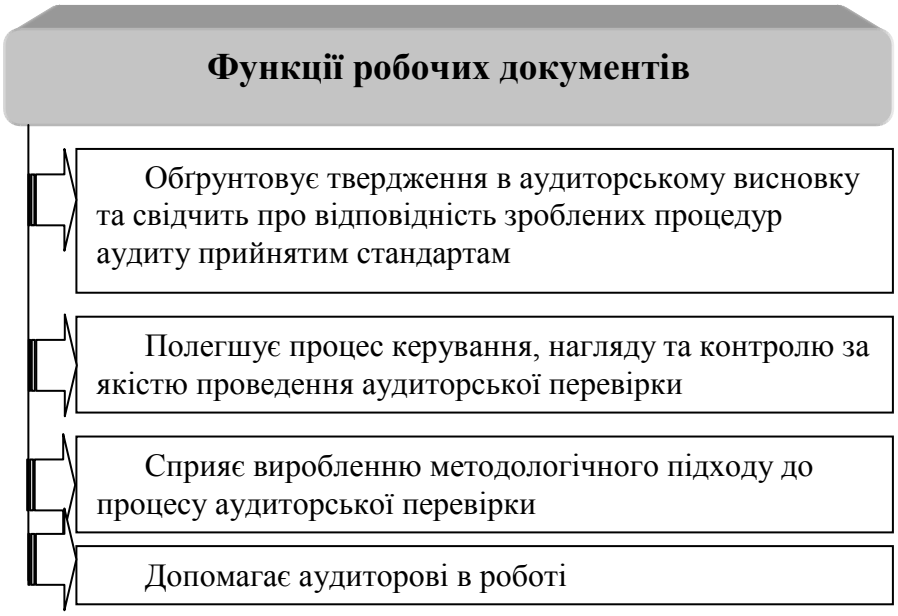

Рис.7. 5. Функції робочої документації [137,С.248]

Отже, робоча документація допомагає краще здійснити аудиторську перевірку та контроль над процесом її проведення, в ній реєструються результати аудиторських експертиз, виконаних для підтвердження прийнятих аудитором рішень.

7.4. Вимоги до оформлення робочих документів аудитора.

Порядок складання, зміст і форма робочих документів самостійно розробляються аудиторською фірмою з врахуванням нормативних документів, що регулюють аудиторську діяльність. Робочі документи повинні створюватись на носіях, які забезпечують збереженість даних впродовж часу, встановленого для зберігання документів в архіві.

Робочі документи повинні містити:

- найменування документа;
- найменування підприємства-замовника аудиту;
- вказівку наперіод, за який проводиться аудит;
- дату застосування прийому або складання документа;
- зміст;
- підписи осіб, які склали та переоцінили документи з їх розшифруванням

Рис. 7.6 Структура робочих документів аудитора

При підготовці робочих документів аудитору необхідно врахувати наступне:

- робочі документи повинні бути грамотно оформленими, зрозумілими, охайними, повними і детальними для того, щоб інший аудитор, який немає відношення до договору, зміг проаналізувати їх, отримати необхідну інформацію про аудит та обсяг виконаних робіт, а також про те, як були отриманні та сформульовані аудиторські висновки;

- зміст конкретних робочих документів чи груп пов’язаних документів повинен включати: джерело інформації, дані про характер і обсяг виконаної роботи і сформульовані висновки, посилання на інші робочі документи;

- до завершення аудиту всі питання, що містяться в робочих документах повинні бути вирішені. Якщо є причини, через які залишаються невирішенні питання, аудитор повинен скласти їх список в окремому робочому документі і подати на розгляд керівнику аудиторської групи;

- інформація та коментарі в робочих документах, як правило, являють собою факти чи виклад професійної думки. У аудиторському висновку необхідно дотримуватись зрозумілої мови, а висновки повинні підтверджуватись документальними фактами;

- робочі документи необхідно розглядати як інтегровану систему надання інформації.

Необхідно робити наскрізні посилання між робочими документами, що стосуються зв'язаних між собою операцій, а також між документами, що узагальнюють чи деталізують певну інформацію;

- робочий документ має бути зрозумілим. Висновки повинні бути підтверджені в робочих документах. Необхідно уникати тверджень, що не стосуються справи або вводять в оману.

Під час аудиту готується багато різноманітних за формою, змістом і призначенням робочих документів. З метою забезпечення ефективної організації праці робочі документи необхідно систематизувати.

Робочі документи слід оформляти своєчасно: до початку, в ході та по завершенні аудиту. До моменту надання аудиторського висновку замовнику всі робочі документи необхідно належним чином опрацювати та оформити, щоб надати їм юридичної сили.

Рис. 7.7. Реквізити робочих документів аудитора

Якщо в робочих документах використовуються скорочення, умовні символи, то їх необхідно пояснити. Кожен документ, який входить до робочої документації, повинен мати ідентифікаційний номер.

7.5. Методика складання робочих документів та порядок їх зберігання і використання.

У Законі України «Про аудиторську діяльність» не згадується про порядок складання робочих документів аудитора і ведення аудиторського досьє. У міжнародних аудиторських стандартах також немає положення щодо ведення аудиторських робочих документів: методика їх складання зарубіжними аудиторськими фірмами має конфіденційний характер.

Робочі документи виконують такі функції:

- обґрунтовують твердження в аудиторському висновку та свідчать про відповідність зроблених процедур аудиту затвердженим нормативам;

- полегшують процес управління та контролю за якістю проведення аудиту;

- сприяють виробленню методологічного підходу до процесу аудиторської перевірки;

- допомагають у роботі аудитора.

Робочі документи покликані відображати інформацію з питань, що підлягають перевірці, стосовно:

- методики проведеного аудиту;

- проведених під час перевірки тестів;

- зроблених аудитором висновків та прийнятих рішень і рекомендацій.

Зміст робочих документів розкриває професійні міркування аудитора, оскільки немає можливості та необхідності документування кожного обстеження чи спостереження.

Визначаючи майбутній зміст документації, аудитору доцільно взяти за орієнтир ту обставину, що робочими документами користуватиметься, наприклад, інший аудитор із незначним досвідом аудиторської діяльності. Переглянувши цю робочу документацію, інший аудитор мав би зрозуміти сутність проведеної перевірки і зміст прийнятих рішень щодо її результатів без визначення окремих деталей процедур перевірки. Окремі деталі процедур перевірки інший аудитор може зрозуміти тільки тоді, коли він обговорить їх з аудитором, котрий підготував робочу документацію.

Отже, перед аудитором стоїть завдання: робочі документи необхідно грамотно, професійно оформляти, щоб забезпечити зрозумілість змісту, його доступність.

Доцільно використовувати матеріали робочих документів, підготовлені клієнтом, що прискорює процес оформлення робочих документів аудитором.

З огляду на це, робочі документи слід поділити на:

- **постійні:** клієнта постійно перевірятиме аудитор, робочі документи мають містити

інформацію, що стосується, насамперед, перевірки окремих питань, що виникають із року в рік (копії статутних та реєстраційних документів);

- **поточні**: такі, які містять інформацію, що стосується, насамперед, аудиторської перевірки поточних періодів фінансово-господарської діяльності клієнта (каса, банк, реалізація та ін.).

При оформленні робочої документації слід дотримуватися таких вимог:

- на першій сторінці кожного робочого документа вказуються назва аудиторської фірми, назва підприємства, період перевірки та дата перевірки документації клієнта;

- кожному робочому документу дається назва, наприклад: «Аудит основних засобів», «Аудит порядку проведення інвентаризації»;

- для прискорення пошуку необхідної робочої документації кожному документу присвоюється код (шифр);

- на кожному документі проставляється прізвище аудитора, який фактично підготував його.

Робочі документи включають:

- інформацію про юридичну та інформаційну структуру підприємства; необхідні витяги або копії юридичних документів, угод і протоколів; інформацію про галузь діяльності підприємства та нормативну документацію, яка регулює діяльність підприємства;

- документацію про вивчення та оцінку систем обліку та внутрішнього контролю підприємства;

- документацію про порядок планування аудиту;

- аналіз важливих показників та тенденцій;

- документацію, яка відображає час проведення аудиторських операцій та отриманий результат за кожною з них;

- список фахівців, які виконували аудиторські процедури, та час їхньої роботи;

- висновки сторонніх аудиторів або експертів, яких залучали до перевірки окремих питань діяльності підприємства;

- листування з клієнтом з окремих питань або нотатки про проведені бесіди та обговорення;

- копії листів, надісланих (чи отриманих) до третіх осіб, які мають відношення до перевірки;

- копії фінансових звітів клієнта;

- опис змісту відповідей аудитора на запитання клієнта;

- висновки, зроблені аудитором щодо різних аспектів перевірки.

Необхідно забезпечити достатній рівень розкриття та деталізації процедур аудиту в робочих документах із тим, щоб:

- забезпечити можливість контролю будь-яким аудитором процесу проведення аудиторської перевірки поточного року;

- підтверджувати відповідність проведеної перевірки прийнятим аудиторським нормативам;

- забезпечувати ефективну допомогу будь-яким аудиторам у плануванні та проведенні наступних перевірок підприємства;

- слугувати для аудитора довідковим матеріалом, щоб у разі необхідності він міг надати пояснення щодо змісту проведеної перевірки.

Аудитор повинен організувати надійне зберігання робочих документів, щоб забезпечити конфіденційність. Термін зберігання документації визначається як практикою аудиторської діяльності, так і строком позовної давності у разі, якщо клієнт порушить справу проти аудитора. Мінімальний термін зберігання документації має бути не меншим, ніж три роки з моменту надання аудиторського висновку клієнтові.

Робочі документи необхідно зберігати для кожного клієнта. Робочі документи аудитора є власністю аудиторської фірми.

Після завершення аудиту робочі документи залишаються в аудиторській фірмі. Вона не зобов’язана надавати клієнту робочі документи. Аудиторська фірма повинна забезпечити надійність та конфіденційність зберігання робочих документів. Робочі документи не підлягають вилученню у аудиторської фірми, за винятком випадків, передбачених законодавством.

Згідно МСА (міжнародних стандартів аудиту) 230 «Аудиторська документація» робочі документи є власністю аудитора. В цьому ж МСА передбачено, що на розсуд аудитора частина чи витяг з робочих документів можуть надаватися суб’єкту господарювання, але вони не замінюють облікових записів суб’єкта господарювання.

Робочі документи після завершення аудиту передаються до архіву аудиторської фірми, де зберігаються протягом п’яти років. Зберігання робочих документів здійснюється окремо за кожним аудитором та за клієнтом. Документи комплектуються в папки (файли) та зберігаються у зброшурованому вигляді. При цьому створюються постійні та тимчасові файли кожного клієнта.

Робочі документи постійного файлу можуть містити як інформацію загального характеру стосовно замовника, так і документи, що підтверджують операції, здійснені протягом кількох звітних періодів і ті, що мають значення для поточного аудиту. Постійний файл може містити наступну інформацію:

- витяги чи копії з документів довгострокового характеру, таких, як статут, ліцензії, внутрішні положення, довгострокові контракти;

- про зроблений аудитором аналіз статей, що має значення протягом кількох періодів. До цих статей може належати інформація про довгострокові зобов'язання, власний капітал, нематеріальні активи;

- про систему внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку.

Поточні файли містять в собі робочі документи, що мають відношення до періоду, що перевіряється. До них належать:

- загальний план аудиту та програма аудиту. Зазвичай ці документи, особливо програма аудиту, необхідні для забезпечення кращої координації та взаємозв'язку роботи на різних ділянках аудиту;

- загальна інформація відносно періоду, що перевіряється, та не стосується безпосередньо сум та розкриття інформації у фінансовій звітності. Такими документами є, наприклад, записи аудитора з планування аудиту, витяги з протоколів засідань загальних зборів акціонерів клієнта, копії договорів, не включені до постійного файлу, протокол бесід аудиторів з персоналом клієнта, коментарі керівництва аудиторської групи з перевірки робочих документів;

- пробний баланс, адже фінансова звітність складається на підставі даних Головної книги. Аудитор складає перелік рахунків Головної книги станом на кінець періоду, що перевіряється та відповідних залишків на кінець періоду. Ця робоча таблиця є пробним балансом. Багато аудиторських фірм складають пробний баланс в такому форматі, як фінансова звітність. Кожній позиції пробного балансу відповідає основна робоча таблиця, що містить деталізований перелік рахунків (субрахунків), що складають відповідні позиції в Головній книзі. Ці рахунки, в свою чергу, підтверджуються робочими таблицями, що базуються на даних аналітичного обліку та відображають виконані аудитором процедури і сформульовані висновки;

- коригуючі проводки, які аудитор пропонує внести у випадку виявлення суттєвих викривлень фінансової звітності. На практиці аудитори складають окремий робочий документ, що містить перелік таких викривлень для визначення їх сумарного впливу;

- допоміжні (підтверджуючі) таблиці і записи. Основна частина робочих документів є деталізованими робочими таблицями, переліками, аналітичними розрахунками та іншими документами, що підтверджують суми конкретних статей фінансової звітності та розкриття інформації по них. Використання такого типу робочого документу є важливим, насамперед, для документування адекватного проведення аудиту. Прикладами підтверджуючих документів, що використовуються аудитором, є: оборотна відомість,

аналітична відомість, звірка даних, таблиця документального підтвердження, інформаційні форми.

Керівник аудиторської фірми організовує оформлення та передачу робочих документів до архіву та забезпечення їх збереженості. Повинні бути передбачені заходи з недопущення знищення та пошкодження робочих документів, а також з попередження несанкціонованого доступу.

Для забезпечення конфіденційності інформації рекомендується видавати робочі документи лише особам, які зайняті аудитом даного клієнта.

Аудиторська фірма повинна розробити процедури для забезпечення зберігання робочих документів протягом періоду, необхідного для дотримання юридичних і професійних вимог щодо зберігання документації. Практичними рекомендаціями з даного питання є наступні:

- документи доцільно зберігати до тих пір, доки вони можуть бути корисними, або доки не закінчиться термін позовної давності (оскільки робочі документи можуть бути необхідними для захисту в суді);

- аудиторській фірмі необхідно розробити офіційну політику стосовно зберігання робочих документів;

- робочі документи можуть зберігатися на різних носіях.

Аудиторські фірми можуть переносити дані з паперових на електронні носії інформації для зниження витрат, пов’язаних із зберіганням робочих документів.

Розділ 8. Проблемні аспекти розвитку аудиту в Україні

В сьогоднішніх умовах функціонування аудиту та бурхливому його ризвитку, аудит має перейти на якісно новий рівень. Але відсутність у користувачів потреби у якісному аудиті з боку власників фондового ринку, фінансових установ та в умовавах відсутності обов'язкового аудиту для неприбуткових організацій спричиняє невілювання контрольної функції яку має виконувати аудит на ринку.

Тому враховуючи те що, ринок аудиту в Україні є невеликим а суб'єктів що діють на ньому є досить велика кільсть можна зробити висновок що така ситуація породжує негативні явища в діяльності аудиту такі як, демпінг ціни на послуги наслідком чого є втрата незалежності та якості надаванних послуг, а якщо ще до цього додати і низьку якість ведення бухгалтерського обліку то ситуація потребує негайного реагування зі сорони як аудиторської спільноти так і науковців.

На цьому тлі загальна необізнаність користувачів та населенні у меті, завданнях та функціях що виконує аудит спричиняє отримання та надання низької якості послуг, як правило формальних. А в ситуації зменшення великої кількості клієнтів що були замовника обов'язкового аудиту основним видом діяльності більшості аудиторів стали надання послуг з оптимізації оподаткування так званий «податковий аудит». Тому кваліфікація аудиторів знижується та навіть обов'язок аудиторів проходити щорічне підвищення кваліфікації не дає гарантії що користувач отримає якісні послуги.

Наступною не менш важливою проблемою є українська версія побудови системи контролю якості. Яка в деяких аудиторських фірмах доведенна до абсурду, що звичайно не є виною самих аудиторських компаній, а є наслідком вимог контролерів Аудиторської Палати України. Оскількив в обов'язки Аудиторської Палати України входить перевірка якості послуг, що надаються аудиторськими фірмами. Такий обов'язок був закріплений за аудиторською палатою давно, але у світлі імплементації Міжнарожних Стандартів аудиту в Україні та прийняттям (МСКЯ)1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансовоїзвітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» контроль зі сторони Аудиторської палати посилився. Якщо врахувати складність дотримання МСА про що свідчить, навіть, опитування проведенне Міжнародною Федерацією Бухгалтерів в 2014 році, 59% аудиторських компаній світу вказали на сладність у дотриманні стандартів аудиту. Треба зазначити що Аудиторською Палатою України не було розроблено взірці документів які необхідно вести та заповнювати аудиторським компаніям, а також не зроблено коментарів до прийнятих МСА, що на нашу думку гальмує та ускладнює роботу аудиторських компаній.

Враховуєчи той факт, що на діючому ринку аудиторських послуг функціонують, за міжнародними оцінками, 99,9 % компаній, що прирівнюється до малих підприємств, велика кількість з яких прирівнюється до мікробізнеса.

На нашу думку у умовах жесточайшої кризи та зменшення кількості суб’єктів які мали би проходити обов’язків аудит, як вже було зазначенно вище, не можна вводити жорсткі методи контролю, або принаймі виробити єдиний методологічний підход до проведення аудиторських перевірок, якого наразі не існує. Таке наше бачення ґрунтується на чинному законодавстві та статутних документах які узгоджують умови співпраці аудиторської спільноти а саме:

По-перше ст. 16 ЗУ «Про аудиторську діяльність» та статут Аудитрської Палати України передбачають не тіки затверджує стандарти аудиту та здійснює контроль за їх дотриманням а й:

- бере участь у розробці проектів нормативно-правових актів у сфері аудиторської діяльності відповідно до чинного законодавства України;
- готує пропозиції з питань регулювання аудиторської діяльності в Україні та вносить їх до органів державної влади та місцевого самоврядування, суб'єктів законодавчої ініціативи, інших суб'єктів владних повноважень, аудиторського та наукового загалу;
- сприяє виданню нормативних, методологічних та інших матеріалів з питань аудиторської діяльності;
- затверджує програми науково-методологічної, інформаційно-методичної, експертної роботи і викладацької діяльності членів АПУ та кошториси програм.[11]

По-друге Аудиторська Палата України має в своїх членах велику кількість науковців які здатні розробити єдиним методологічний підхід до проведення аудиторських перевірок, що надасть відповідного рівня впевненості аудиторам що проводять аудиторські перевірки та унеможливить або зменшить кількість помилок, що допускаються аудиторами при проведенні аудиторських перевірок.

З викладеного випливає що Аудиторська Палата України мала б більше піклуватись про аудиторську спільноту, яка в свою чергу сплачує за належне виконання Аудиторською Палатою України покладенних на неї функції, кошти у вигляді членських внесків та інших платежів. Аудиторський Палаті України слід відмовитись від суто формалізованого підходу до перевірок, що зазвичай позначається на:

- якості надаванних послуг аудиторами та аудиторськими фірмами;
- високій трудомісткості – що в свою чергу віде до зниження прибутків аудиторських фірм;

- знижується продуктивність праці аудиторів;
- зменшується оплата праці аудиторів;
- падає кваліфікація аудиторів;
- погіршується матеріальне становище аудиторських фірм;
- зменшується кількість заповаджуванних аудиторами інновацій.

Все вище перераховане аж ніяк не сприяє розвитку аудиту, а веде до зниження якості надаванних аудиторами полуг та монополізації ринку аудиторських послуг в Україні великими компаніями які досягли висот у формальному підході до здійснюванної в Україна діяльності.

Ми маємо врахувати і без того зарегульованну діяльніст аудиторів враховуючи перманентно зміючеся законодавство, що регулює бухгалтерський та податковий облік, і звичайно аудитори не завжди враховують інтереси і потреби клієнтів та користувачів інформації, Які в свою чергу маніпулюють таким становищем і не потребують якісних послуг.

Тим не менше не можна обійтись тільки констатацієй складної ситуації на ринку аудиторських послуг, необхідно запропонувати вихід з цієї ситуації.

Тому ми вважаємо, що насам перед всі суб’єкти ринку аудиторських послуг мають розуміти мету і завдання аудиту. Та за критерії кінцевого результату брати не ціну, а стислі терміни виконання, звичайно не втрачаючи при цьому якості.

Але впровадження вимог ISA та Євросоюзу є актуальною необхідністю. Разом з тим ми розуміємо, що ефективне виконання вимог лягає на керівництво АПУ, головним завданням якої, у свою чергу, є забезпечення прозорості та доступності стандартів для їх користувачів. Регулювання аудиту повинно проходити за схемою, розробленою Радою з міжнародних аудиторських і гарантуючих стандартів (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) і Радою з нагляду за громадським інтересом (Public Interest Oversight Board, PIOB).

Також нагальною є потреба зближення національного законодавства з питань аудиторської діяльності до законодавства Європейського співтовариства, в тому числі до Директиви 2014/56/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р., що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС про обов’язковий аудит річних звітів та консолідованих звітів щодо конкретних вимог стосовно обов’язкового аудиту суб’єктів господарювання, що викликають суспільний інтерес.

Зазначені документи є основними документами Європейського Союзу, які регулюють здійснення аудиторської діяльності в країнах Європейського економічного простору.

З часу прийняття цих законодавчих актів в національне законодавство було внесено велику кількість змін, спрямованих на запровадження загальноєвропейських принципах суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та системи забезпечення якості аудиторських послуг, але не всі.

З метою адаптації законодавства України у сфері аудиту до загальноєвропейських норм, необхідно прийняти проект Закону України «Про аудиторську діяльність», який повністю визначатиме діяльність у сфері аудиту на підставі вимог Директиви 2014/56/ЄС та Регламенту (ЄС) № 537/2014.

ВИСНОВОК

Надважливою темою в будь якій галузі сьогодні є нові законодавчі зміни. Аудиторська діяльність не стала виключенням. З грудня 2012 по 2014 не відбувалось значних змін в регулювання аудиторською діяльністю але Закон України «Про аудиторську діяльність» потребує змін відповідно до вимог Європейського законодавства до аудиторської діяльності щодо Директив Європейського Парламенту та Ради ЄС. Важливо зазначити, що крім імплементації уніфікованих норм що до роботи аудиторських компаній, є необхідність оптимізації діяльності професійних організацій. Також є потреба у зміні формування комісії з сертифікації аудиторів, комісії з контролю за якістю діяльності аудиторських компаній та аудитлорів.

Проаналізувавши інституційні проблеми та особливості фінансової звітності банків України викликом суспільства є підвищення її якості з урахуванням посилення соціальної відповідальності аудиторів що до неоприлюднення незаконних операцій в банківському секторі та суб’єктів що функціонують на фондовій біржі.

В складних сучасних умовах, що переживає зараз українська економіка, важливою є роль європейських фінансових інституцій та великих міжнародних компаній. Зокрема Світового банку та аудиторських компаній «Великої четвірки». Які лобіюють власні інтереси через державні інститути та отримують переваги на законодавчому рівні перед українськими, що може похитнути вільний конкурентний ринок.. Тому підвищення кваліфікації українських аудиторів та якості фінансових звітів є надзвичайно актувальною праблемою.

Підсумовуючи, варто зазначити що аудиторська діяльність в Україні у розрізі євроінтеграційних процесів потребує обговорень у широких колах професійної спільноти та співставлень з міжнародною практикою провадження аудиторської діяльності, що прискорить приведення діяльності аудиторів у відповідність до європейських норм. Тим самим, багато концептуально-інституційних проблем розвитку аудиту в умовах підписання Угоди про асоціацію з ЄС залишаються актуальними як для українських компаній і державних установ, так і для світових фінансових й аудиторських інституцій.

Багато аспектів аудиторської діяльності в Україні вимагають доопрацювання та розвитку відповідно до вимог ЄС. Основні проблеми та невідповідності проявляються в таких питаннях: процедура формування та склад наглядових органів, фінансування, прозорість і контроль за аудиторською діяльністю [98].

Перед сучасним обліком та аудитом стоїть завдання якомога якісніше постачати інформацію в зовнішнє середовище. Інформація повинна давати об'єктивну оцінку активів, капіталу підприємства для того, щоб інвестори могли приймати вірні рішення. Повинні

бути знайдені нові шляхи гармонізації обліку, отримання максимально точної інформації про реальну вартість бізнесу [85].

Головним напрямком контролю аудиторської діяльності в Україні має стати контроль якості аудиторських послуг. Взаємна довіра країн до результатів аудиту базується на визнанні систем нагляду та контролю якості аудиту. Одним з положень Директиви 2014/56/ЄС та Регламенту (ЄС) № 537/2014 є створення громадських наглядових органів, в яких регулювання здійснюється більшістю спеціалістів в галузях економіки та права, які не є практикуючими аудиторами. Органи нагляду несуть відповідальність за утвердження аудиторських фірм, контроль якості аудиту, неперервне підвищення рівня кваліфікації аудиторів та застосування розслідувань та дисциплінарних мір по відношенню до аудиторських фірм [96]. Водночас необхідне тісне співробітництво всіх регуляторів, які стосуються моніторингу аудиторів, також сурового покарання за неетичну та непрофесійну поведінку [68]. З 2007 року при АПУ працює Комітет з контролю за якістю аудиторських послуг, створений АПУ для здійснення покладених на неї Законом України «Про аудиторську діяльність» повноважень щодо організації контролю за якістю аудиторських послуг.

Має бут збереженно підхід країн ЄС до забезпечення якості аудиту, а саме Директиви ЄС при надані аудиторами обовязкового аудиту, яка скаладає основу змін правової бази, і визначає основні характеристики системи, таки як Суспільного Нагляду (СН). Визначає певний мінімум обовязкових вимог щодо ефективної системи СН наведених в Директиві 2014/56/ЄС які включають:

- незалежність від представників професії;
- відповідальність за проведення перевірок з контролю якості;
- належний рівень фінансування, наявність високо кваліфікованих кадрів.

Зазначенні вимоги маєть бути віті ленні в українське законодавство що регулює аудиторську діяльність оскільки Україна зобов’язалася поступово привести своє законодавче поле у відподність до наступних законодавчих актів ЄС:

- Директива ЄС 2006/43/ЄС, із змінами та доповненнями згідно Директиви ЄС 2014/56/EU від травня 2014* щодо обовязкового аудиту – норми директиви мають бути впроваджені протягом 3 років від дати набуття чинності Угоди про Асоціацію (УА) та Додоку XXXV до Розділу 13 УА.
- Постанова ЄС №1606/2002 щодо прийняття міжнародних стандартів бухгалтерського обліку: 2 роки від дати набуття чинності УА.
- 4-та Директива від 25.07.1978 щодо річної звітності (78/660/EEC) – 3 роки від

- Директиви ЄС з Бухгалтерського Обліку 2013/34/EU, прийнятої у травні 2013 року – строк не встановленно.

Переліченні вимоги можна втілити тільки через реалізацію професійного розвитоку субектів що задіяні у ринку аудиторських послуг наступним чином:

- учбові плани вишів мають бути переглянуті на відповідність та постійно оновлюватись разом зі змінами стандартів та вимог в галузі аудиту та фінансової звітності, відстежуючи такі зміни на національному та міжнародному рівнях;
- сертифікація професійних аудиторів має базуватися не тільки на необхідному рівні теоретичних знань відповідних предметів, але і на професійній здатності застосовувати такі теоретичні знання на практиці, підтвердженій відповідною професійною діяльністю (мінімум 3 роки);
- постійна професійна освіта професійних аудиторів повинна прявлятись у тому що вони зобов'язані брати участь у відповідних програмах безперервної освіти для того, щоб підпримувати свої теоретичні знання та професійні навички на високому рівні для забезпечення належної якості своїх послуг.

Аудиторська спільнота почала реалізовувати деяки з зазначенних планів,. а саме з 1 січня 2013 року аудиторські фірми та аудитори, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці, зобов’язані отримати підтвердження Аудиторської палатои України про проходження контролю якості. Суб’єктам аудиторської діяльності, які не пройшли перевірку системи контролю якості аудиторських послуг, встановлюється термін 6 місяців для вжиття заходів з метою усунення недоліків системи контролю якості.

Комітет з контролю за якістю аудиторських послуг після закінчення встановленого терміну здійснює перевірку зазначених суб’єктів аудиторської діяльності на предмет усунення недоліків системи контролю якості.

Суб’єкти аудиторської діяльності, які за наслідками повторної перевірки на предмет усунення недоліків системи контролю якості не отримали підтвердження Аудиторською палатою України відповідності створеної системи контролю якості аудиторських послуг, не мають права виконувати завдання з обов’язкового аудиту фінансової звітності.

Публічність і прозорість є ключовими факторами в боротьбі з корупцією в аудиторському середовищі. Згідно з цим необхідно публікувати не лише звітність компанії, але також і аудиторські висновки.

Стратегія діяльності Аудиторської палати України на 2012-2017 роки включає в себе такі пріоритети: забезпечити застосування міжнародних стандартів аудиту, залучити професійні громадські організації аудиторів і бухгалтерів України до регулювання

аудиторської діяльності; знизити бар'єри входження в професію і удосконалити систему забезпечення якості аудиторських послуг і незалежності аудитора.

Також важливими питаннями будуть забезпечення зростання ринку аудиторських послуг, цінності суб'єктів аудиторської діяльності та сертифіката аудитора, подолання недобросовісної конкуренції на ринку аудиторських послуг, поліпшення регуляторної діяльності у сфері аудиту. Для поліпшення регуляторної діяльності у сфері аудиту необхідно внести певні зміни Закону України «Про аудиторську діяльність».

Зміни в регуляторній політиці здійснюються за двома напрямками:

а) законодавче забезпечення та визнання місця АПУ як головного координаційного органу в системі суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та її суб'єктами в Україні;

б) законодавче забезпечення рекомендацій Євросоюзу щодо вимог до регулювання в галузі обов'язкового аудиту з метою задоволення євроінтеграційних прагнень України [101].

Тому основним висновком є те, що Європейське законодавство вимагає запровадження європейської системи контролю якості послуг, і цього потребує ринок аудиторських послуг в Україні. Зміни до законодавства про аудиторську діяльність спрямовані на адаптацію національного законодавства до стандартів Європейського Союзу (Директиви 2014/56/ЄС та Регламенту (ЄС) № 537/2014), підвищення якості аудиторських послуг, надання інвесторам, власникам і контролюючим органам достовірної та підтвердженої інформації про результати діяльності підприємств, що сприятиме поліпшенню інвестиційного клімату в Україні. Важливою проблемою аудиторського ринку є і те, що нинішня система сертифікації недосконала і сама по собі не може в необхідній мірі гарантувати якість підготовки аудитора, тому до вибору аудитора не можна підходити формально, орієнтуючись тільки на його сертифікат. Непрозора система сертифікації аудиторів в якійсь мірі перешкоджає також приливу кадрів в аудиторський бізнес.

Таким чином, має бути забезпечено:

- підвищення прозорості в діяльності Аудиторської палати України шляхом розмежування функцій нагляду, сертифікації і контролю якості послуг аудиторів.
- виконання Аудиторською Палатою України позладенних на неї функцій що до розробки єдиних методологічних підходів (у вигляді пошагових практичних рекомендацій що до оформлання документації) по проходженню контролю якості.

- зменшення формальний підході до проходження аудиторами та аудиторськими фірмами процедур з контролю якасті;
- на загально-державному рівні підвищення кваліфікації суб’єктів що бажають займатись аудиторською діяльністю та тих суб’єктів які вже функціонують на ринку аудиторських послуг, забравши з цих процесів формальну складову.

Список використаної літератури

1. Конституція України: Прийнята на V сесії Верховної Ради України 28. 06. 1996 р. //Відомості Верховної Ради України. – 1996. – №30. – Ст. 141.
2. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. //Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 18-22. – Ст.144.
3. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40-44. – Ст.356.
4. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17
5. Закон України «Про аудиторську діяльність» №3125 – XII від 22. 04. 1993 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12.
6. Рішення Аудиторської палати «Про затвердження Положення про сертифікацію аудиторів» № 283/9 від 28.11.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/sertifikatsiya
7. Рішення Аудиторської палати «Про затвердження Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України» № 304/6 від 24.12.2014 р. - Режим дступу: http://www.apu.com.ua/sertifikatsiya
8. Рішення Аудиторської палати України «Про затвердження Порядку ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів». - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?code=vr6_7230-07.
9. Рішення Аудиторської палати України «Про застосування стандартів аудиту». . - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN63025.html.
10. Рішення Аудиторської палати України «Про затвердження Переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)» від 27. 09. 2007 р. №182/5. – Режим доступу: http://minfin.com.ua/taxes/-/!news/nrishAPU_244.html.
11. Рішення Аудиторської палати України «Про Статут Аудиторської палати України» № 180 від 21.06.2007. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/rishennya-apu/5-2007
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 73від 07.02.2013 р.

13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 628 від 27.07.2013р.

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» затверджено Наказом Міністерства фінансів України №137 від 28.05.1999 р.

15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» затверджено Наказом Міністерства фінансів України №303 від 18.06.2001 р.

16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24 «Прибуток на акцію» затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 344 від 16.07.2001 р.

17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» затверджено Наказом Міністерства фінансів України №39 від 25.02.2000 р.

18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами» затверджено Наказом Міністерства фінансів України №412 від 19.05.2005 р.

19. Міжнародний стандарт фінансової звітності від 18.01.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410

20. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

21. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 210 « Узгодження умов виконання завдань з аудиту» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

22. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

23. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 230 « Аудиторська документація» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

24. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 240 « Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

25. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

26. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

27. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 265 « Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

28. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 300 « Планування аудиту фінансової звітності» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

29. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 315 « Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб’єкта господарювання і його середовища» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

30. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

31. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

32. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 402 «Аудиторські міркування стосовно суб’єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

33. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

34. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 500 «Аудиторські докази» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

35. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 501 «Аудиторські докази— додаткові міркування щодо відібраних елементів» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

36. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 505 «Зовнішні підтвердження» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

37. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 510 «Перші завдання з аудиту— залишки на початок періоду» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

38. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 520 « Аналітичні процедури» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

39. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 530 «Аудиторська вибірка» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

40. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов’язані з ними розкриття інформації» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

41. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 550 « Пов’язані сторони» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

42. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 560 «Подальші події» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

43. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 570 «Безперервність» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

44. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 580 «Письмові запевнення» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

45. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 600 «Особливі міркування— аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

46. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

47. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 620 «Використання роботи експерта аудитора» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

48. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

49. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

50. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

51. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 710 «Порівняльна інформація— відповідні показники і порівняльна фінансова звітність» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

52. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність» затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

53. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 800 «Особливі міркування— аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення». - Затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

54. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 805 «Особливі міркування— аудити окремих

фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту». Затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

55. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 810 «Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності». Затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

56. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 2400 «Завдання з огляду фінансової звітності» (раніше МСА 910). - Затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

57. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 2410 «Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання». - Затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

58. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації». - Затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

59. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 3400 «Перевірка прогнозів фінансової інформації». - Затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

60. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 3402 «Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги». - Затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

61. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 3410 «Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів». - Затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

62. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 3420 «Завдання з надання впевненості щодо складання гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проект емісії». - Затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

63. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур

стосовно фінансової внформації» (раніше МСА 920). - Затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

64. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 4410 «Завдання з підготовки інформації». - Затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

65. Адамс Р. Основи аудита [Текст] пер. англ.; Под. ред. Я. В. Соколова/ Р.Адамс. – М., 1995. – 398 с.

66. Аудит в Україні –2008 р. Статистика та аналіз ринку аудиторських послуг // Інформаційний бюлетень Аудиторської палати України. – К., 2001. №1. – С. 415-516.

67. Аудит: Збірник задач та практичних ситуацій [Текст]: навч. посіб. / Г. М. Давидов, І. К. Дрозд, І. Г. Давидов та ін.; за ред. Г. М. Давидова. - 3-тє вид., стер. – К.: Знання, КОО, 2002. – 170 с.

68. АССА: Роль аудита имеет огромное значение для восстановления украинской экономики //Хрещатик. – 2010. – № 14 [Електронний ресурс]. – Доступ до ресурсу : http://www.kreschatic.kiev.ua/ru/3645/news/1265118391.html

69. Білик М. Д. Організація методика аудиту сільськогосподарських підприємств: Підручник / М. Д. Білик. - К.: КНЕУ, 2003. - 628 с.

70. Білуха М. Т. Курс аудиту [Текст]: підруч. -3-тє вид., перероб/ М.Т. Білуха. – К.: Вища школа. Знання, КОО, 2001. – 574 с.

71. Бондаренко Н. О. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності [Текст]: навч. посіб./ Н. О. Бондаренко, В. Д. Понікаров, С. М. Попова. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 300 с.

72. Бутинець Ф. Ф. Аудит [Текст]: підруч. для студ. спеціальності «облік і аудит» вищих навчальних закладів. – 3-тє вид., доп. і перероб./ Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП Рута, 2006. – 512 с.

73. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст]: підруч. для студ. спеціальності «облік і аудит» вищих навчальних закладів; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 7-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП Рута, 2006. – 832 с.

74. Ватуля І. Д. Аудит. Практикум [Текст]: навч. посіб. – К.: Центр навчальної літератури, 2007. – 304 с.

75. Гончарук Я. А. Сучасні тенденції і проблеми розвитку аудиту в Україні [Текст]/ Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький// Вісник Львівської комерційної академії. (Серія «економічна» Вип. 16) – Л., 2004. – С. 3-8.

76. Гуменюк А. Аудит нематеріальних активів: методика проведення [Текст]/ А. Гуменюк, В. Яцюк// Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №2. – С. 57-62.

77. Давидов Г. М. Аудит: підручник / за ред.: Г. М. Давидова, М. В. Кужельного. - 2-ге вид., перероб. і доп. - К.: Знання, 2009. - 495 с.

78. Давидов Г. М. Аудит як розділ науки про господарський контроль [Текст]/ Г.М. Давидов// Вісник Львівської комерційної академії. (Серія «економічна» Вип. 16) – Л., 2004. – С. 38-45.

79. Давидов Л. М. Аудит [Текст]: навч. посіб./ Л.М. Давидов. – К.: Вища школа. Знання, КОО, 2002 – 363 с.

80. **Довгий шлях до європейських стандартів: досвід аудиторів** [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://blog.i.ua/user/4753204/

81. Ерофеева В. А. Аудит (Учебное пособие)/ В.А. Ерофеева, В.А. Пискунов, Т.А. Битюкова. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: 2010. — 638 с.

82. Ерофеева В.А. Аудит. Конспект лекций / В.А. Ерофеева, В.А. Пискунов, Т.А. Битюкова. - М.: 2009. — 224 с.

83. Іваніна О. О. Аудит туристичної діяльності [Текст]: навч. посіб./ О.О. Іваніна. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 256 с.

84. Іванова Н.А. Організація і методика аудиту / Н.А. Іванова, О.В. Ролінський. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 216 с.

85. Катеринчук Н. Украина нуждается в качественно новой системо аудита / Н. Катеринчук //Европейское движение [Електронний ресурс]. – Доступ до ресурсу : http://eurorukh.org.u

86. Кобилянська Г. Методика проведення аудиторської перевірки (експортно-імпортних операцій) [Текст]/ Г.Кобилянська// Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №3. – С. 39-48.

87. Коваль И.Г. Аудит (Учебно-метод. пособие) / И. Г. Коваль. - М.: МФЮА, 2004. — 110 с.

88. Колісник Г. М. Методологія проведення аудиту з основними засобами і необоротними матеріальними активами// Науковий вісник: Економічні науки. – Ужгород: Видавництво Закарпатського державного університету, – 2009 вип. №9. – С. 14-26.

89. Колісник Г. М. Становлення та розвиток аудиту: історична ретроспектива і сучасний стан // Науковий вісник: Економічні науки. – Ужгород: Видавництво Закарпатського державного університету, – 2008 вип. №8. – С. 3-8.

90. Крапивко М. Забезпечення суспільного визнання незалежності: новий етап розвитку аудиту [Текст]/ М. Крапивко// Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №12. – С. 25-28.

91. Кругляк Б. Аудит основних засобів промислових підприємств: методичний аспект [Текст]/ Б. Кругляк, А. Гуменюк// Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №7. – С. 50-58.

92. Кужельний М. Теорія аудиту [Текст]/ М. Кужельний, Г. Давидов// Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №5. – С. 44-51.

93. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту [Текст]: навч. посіб./ Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – 2-е вид. – К.: Каравела, 2012. – 560 с.

94. Кулаковська Л. П. Основи аудиту [Текст]: навч. посіб. для студ. вищих закладів освіти/ Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К.: Каравелла; Львів: Новий світ - 2000, 2012. – 504 с.

95. Лісіна В. Документування аудиту як складового елемента системи контролю якості аудиторських послуг [Текст]/ В. Лісіна// Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №9. – С. 40-44.

96. Мельничук Л. Ю. Методологія оцінки нематеріальних активів при визначенні вартості акціонерного товариства [Текст]/ Л.Ю. Мельничук// Міжнародні тенденції розвитку бухгалтерського обліку і аудиту та перспективи для України: Тези доповідей на міжнародній наук.-практ. конференції 19 травня 2006 р. – К., 2006. – С. 162-163.

97. Макарчук О. Аудиторську діяльність до стандартів ЄС / О. Макарчук // Незалежний аудитор. –2012. – № 4. – С. 10-11.

98. Налетова И.А., Аудит. (Учебное пособие для ССУЗов) / И.А. Налетова, Т.Е. Слободчикова. - М.: Форум: Инфра-М, 2005. — 176 с.

99. Немченко В.В. Аудит (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) / За ред. проф. В.В. Немченко, О.Ю. Редько. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.

100. Організація і методика аудиту [Текст]/ навч.-практ. посібн. – 2-е вид., перероб. та доповн./ В. В. Собко, Н.І. Шило, Н. І. Верхоглядова, С. Б. Ільїна, О. М. Брадул. – К.: ВД Професіонал, 2006. – 576 с.

101. Офіційний сайт Аудиторської палати України [Електронний ресурс]. – Доступ до ресурсу :http://www.apu.com.ua/

102. Петик О. Аудиторська діяльність в Україні: законодавчо-нормативне регулювання, сучасний стан [Текст]/ О. Петик, В Зотов// Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. –№11. – С. 59-66.

103. Пилипенко І. Національна система аудиту: досвід становлення та спрямування розвитку [Текст]/ І. Пилипенко, В. Шевчук// Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №3. – С. 5-8.

104. Пилипенко І. Національна система аудиту: проблема становлення і розвитку [Текст]/ І. Пилипенко, В. Шевчук// Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №3. – С. 5-12.

105. Піскова Ж. Аудит балансу: особливості проведення [Текст]/ Ж. Піскова// Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №10. – С. 48-51.

106. Редько О. Аудиторські послуги в Україні: перші кроки до ринку [Текст]/ О. Редько// Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №11. – С. 48-55.

107. Редько О. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія [Текст]/ О. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №1. – С. 47-54.

108. Редько О. Ю. Генезис аудиту в Україні – між вчора та завтра [Текст]/ О.Ю. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №4. – С. 22-24.

109. Робертсон Дж. Аудит / Пер. с англ. [Текст]/ Дж. Робертсон. – М., 1993. – 496 с.

110. Скобара В.В. Аудит (Учебник) / Под ред. В.В. Скобара. - М.: Просвещение, 2005. — 479 с.

111. Соколова Е.С. Аудит (Учебное пособие) / Е.С. Соколова. - МФПА, 2003. - 97с.

112. Трофимов А.В. Аудит качества. (Учебное пособие) / А.В. Трофимов. - Тамбов: ТГТУ, 2009. — 96 с.

113. Усач Б. Ф. Організація та методика аудиту [Текст]: підручн./ Б. Ф. Усач, З. О. Душко, М. М. Колос. – К., 2006.– 295 с.

114. Чорна Н. А. Незалежність аудиту: етичний або технічний аспект [Текст]/ Н.А. Чорна, І.А. Гречаник// Аудитор України. – 2007. – №19. – С. 17-21.

115. Чумакова І. Аудит ефективності: Зарубіжний досвід та українські реалії [Текст]/ І. Чумакова// Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №1. – С. 55-62.

116. Шеремет А.Д., Аудит (Учебник) / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. - 5-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2006. — 448 с.

117. Шешукова Т. Г. Аудит: теория и практика применения международных стандартов / Т.Г. Шешукова, М.А. Городилов. - 2-е изд., доп. - М.: Финансы и статистика, 2005. — 184 с.