

Міністерство освіти і науки України
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»

Г. М. Колісник, В.Є. Слюсаренко

АУДИТ

Навчальний посібник

Ужгород

2015

УДК 657.6 (075)
ББК : 65. 053я75

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

Г. М. Колісник, В.Є. Слюсаренко
Аудит. Навчальний посібник. – Ужгород, ДВНЗ «УжНУ», 2015. – 296 с.

У навчальному посібнику викладені основи аудиту, показана логіка формування системи знань з сутності та історії 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 впевненості та надання супутніх аудиторських послуг.

До кожної теми наведені контрольні запитання та тести. Для студентів економічних спеціальностей вивіз та всіх починаючих вивчати аудит.

© Г. М. Колісник, В.Є Слюсаренко 2015

Зміст

Передмова.....	7
Розділ I. Виникнення та становлення аудиту	
Тема 1. Історичні аспекти виникнення, становлення та розвитку аудиту.....	10
1. Поняття, сутність теорії і науки про аудит	10
2. Історія виникнення та розвитку аудиту.....	12
3. Становлення аудиту в Україні.....	22
4. Аудит в системі господарського контролю та його необхідність.....	26
Контрольні запитання.....	30
Тести.....	31
Матриця правильних відповідей.....	31
Тема 2. Предмет, метод, об'єкти та суб'єкти аудиторської діяльності.....	34
1. Предмет, об'єкти і суб'єкти аудиторської діяльності.....	34
2. Метод і методичні прийоми аудиту.....	35
3. Види аудиту, його мета і завдання – їх принципи та професійна етика.....	40
Контрольні запитання.....	44
Тести.....	44
Матриця правильних відповідей.....	47
Розділ II. Організація аудиторської діяльності	
Тема 3. Регулювання аудиторської діяльності та її інформаційне забезпечення	48
1. Загальна характеристика управління аудиторською діяльністю в Україні.....	48
2. Аудиторська палата України.....	50
3. Спілка аудиторів України.....	57
4. Аудитор, його статус і сертифікація.....	59
5. Міжнародні стандарти аудиту.....	63
6. Сутність, зміст і види інформаційного забезпечення аудиторської діяльності.....	65
Контрольні запитання.....	67
Тести.....	68
Матриця правильних відповідей.....	71
Тема 4. Методи аудиту фінансової звітності та критерії її оцінювання.....	72
1. Оцінювання фінансової звітності підприємства.....	72
2. Визначення критеріїв та вибір методів і прийомів аудиторського оцінювання фінансової звітності.....	74
3. Аудит фінансової звітності суб'єктів господарської діяльності.....	77

Контрольні запитання.....	80
Тести.....	81
Матриця правильних відповідей.....	84
Тема 5. Аудиторський ризик і оцінювання системи внутрішнього контролю...85	
1. Поняття «аудиторський ризик» і його складові.....	85
2. Ризик контролю та ризик невиявлення.....	86
3. Методика визначення аудиторського ризику.....	88
4. Розрахункові помилки і обман.....	89
Контрольні запитання.....	92
Тести.....	93
Матриця правильних відповідей.....	95
Тема 6. Планування, стадії і процедури аудиту.....96	
1. Планування аудиторської перевірки.....	96.
2. Стадії аудиту.....	98
3. Процедури аудиту.....	100
Контрольні запитання.....	100
Тести.....	101
Матриця правильних відповідей.....	103
Тема 7. Аудиторські докази та робочі документи аудитора.....104	
1. Поняття про аудиторські докази, їх класифікація та вимоги до них.....	104
2. Джерела аудиторських доказів та методика їх отримання.....	107
3. Поняття про склад і класифікацію робочих документів.....	110
4. Вимоги до оформлення робочих документів аудитора.....	114
5. Методика складання робочих документів та порядок їх зберігання і використання.....	115
Контрольні запитання.....	120
Тести.....	120
Матриця правильних відповідей.....	123
Розділ III. Аудит активу і пасиву балансу	
Тема 8. 1. Аудит основних засобів і необоротних матеріальних активів.....124	
1. Основна мета, завдання, об'єкти та джерела інформації операцій з основними засобами і необоротними матеріальними активами.....	124
2. Послідовність проведення аудиту операцій з основними засобами та необоротними нематеріальними активами.....	130

Контрольні запитання.....	137
Тести.....	138
Матриця правильних відповідей.....	140
Тема 8.2. Аудит виробничих запасів підприємства.....	141
1. Загальна характеристика об'єктів аудиту виробничих запасів. Основна мета, завдання, об'єкти та джерела інформації операцій з виробничими запасами.....	141
2. Послідовність проведення аудиту операцій з виробничими запасами.....	147
Контрольні запитання.....	154
Тести.....	154
Матриця правильних відповідей.....	157
8.3. Аудит грошових коштів підприємства.....	158
1. Загальна характеристика об'єктів аудиту готівкових та безготівкових розрахунків. Основна мета, завдання, об'єкти та джерела інформації операцій з готівковими та безготівковими розрахунками.....	158
2. Послідовність проведення аудиту операцій з готівковими та безготівковими розрахунками.....	162
Контрольні запитання.....	169
Тести.....	169
Матриця правильних відповідей.....	172
Тема 9.1. Аудит формування і використання власного капіталу.....	173
1. Загальна характеристика об'єктів аудиту формування і використання власного капіталу. Основна мета, завдання, об'єкти та джерела інформації операцій з формуванням і використанням власного капіталу.....	173
2. Послідовність проведення аудиту операцій з формуванням і використанням власного капіталу.....	179
Контрольні запитання.....	180
Тести.....	181
Матриця правильних відповідей.....	183
Тема 9.2. Аудит довгострокових і поточних зобов'язань.....	184
1. Загальна характеристика об'єктів аудиту довгострокових і поточних зобов'язань. Основна мета, завдання, об'єкти та джерела інформації операцій з довгостроковими і поточними зобов'язаннями.....	184
2. Послідовність проведення аудиту операцій з довгостроковими і поточними зобов'язаннями.....	188

3. Аудит кредиторської заборгованості підприємства.....	192
4. Аудит розрахунків з постачальниками і підрядниками.....	195
5. Аудит розрахунків за податками й платежами.....	197
6. Аудит розрахунків з оплати праці та розрахунків за іншими операціями.....	199
Контрольні запитання.....	200
Тести.....	201
Матриця правильних відповідей.....	204
Розділ IV. Узагальнення результатів аудиту	
Тема 10. Аудиторський звіт та аудиторський висновок.....	205
1. Загальні поняття про аудиторський звіт та аудиторський висновок.....	205
2. Структура аудиторського висновку.....	206
3. Види аудиторських висновків.....	212
Контрольні запитання.....	220
Тести.....	220
Матриця правильних відповідей.....	223
Тема 11. Консультаційні послуги аудиторських фірм.....	224
1. Поняття послуг аудиторських фірм.....	224
2. Види аудиторських послуг.....	226
3. Контроль якості аудиторських послуг.....	228
4. Договори на проведення аудиту і організація супутніх послуг.....	231
Контрольні запитання.....	232
Тести.....	233
Матриця правильних відповідей.....	235
Тема 12. Внутрішній аудит в умовах комп'ютерного середовища.....	236
1. Внутрішній аудит: суть, класифікація, об'єкти і суб'єкти.....	236
2. Методичні прийоми внутрішнього аудиту.....	240
3. Взаємозв'язок внутрішнього та зовнішнього аудиту.....	242
4. Аудит в умовах електронної обробки даних (ЕОД) та використання комп'ютерної техніки в аудиті.....	243
Контрольні запитання.....	245
Тести.....	245
Матриця правильних відповідей.....	248
Список використаної літератури. Нормативна база.....	249
Додатки.....	262

Передмова

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 професійних фахівців в економічній галузі знань.

Аудиторська діяльність, яка 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 набуває все більшої актуальності. Особливу роль при цьому відіграє незалежний аудитор думка якого лягає в основу прийняття управлінського рішення користувача інформації щодо господарської діяльності суб'єкта господарювання .

Сучасна економіка в складних умовах конкурентної боротьби пред'являє високі вимоги до рівня професійної підготовки спеціалістів з обліку і аудиту. Такі вимоги пов'язані з об'єктивними та суб'єктивними умовами функціонування Української економіки, яка знаходиться в стадії глибоких трансформаційних процесів. Новітні тенденції зумовлюють швидку зміну законодавства, що регулюють діяльність підприємств що функціонують на ринку, а відтак і організацію облікових процесів яка пов'язана і з 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 напряду пов'язана з його життєдіяльністю. Тому рівень підготовленості фахівця задіяного в процесі організації внутрішнього аудиту залежить постановка бухгалтерського обліку, та оперативне вирішення багатьох управлінських, 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, правовим документам, досліджує організацію виробництва, планування, збереження фінансових ресурсів, дотримання технологічної і трудової дисципліни, якість випущеної продукції, 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, і здійснюваний компетентною незалежною особою, яка, виходячи з установлених критеріїв, виносить висновок про якісну сторону цього функціонування.

Метод аудиторської діяльності. Метод – шлях пізнання, дослідження. Метод – це спосіб 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 кадри з аудиту.

В навчальних планах підготовки фахівців вищого рівня кваліфікації «Облік і аудит» передбачається вивчення дисципліни «аудит».

Оскільки предметом аудиторської діяльності є стан економічних, організаційних, інформаційних та інших характеристик системи, що знаходяться в сфері аудиторської оцінки. Аудит передбачає оцінку законності здійснення господарських процесів та достовірності інформації, що цікавить користувачів та замовників аудиту. Предмет аудиту має багато спільного з предметом ревізії, судово-бухгалтерської експертизи та економічного аналізу.

Завдання дисципліни – дати майбутнім фахівцям з обліку і аудиту знання щодо теоретико–методологічних засад аудиту, зокрема історичних аспектів виникнення, становлення та розвитку аудиту, регулювання аудиторської діяльності та її інформаційного забезпечення, аудиторського ризику і оцінювання системи внутрішнього контролю, планування, стадій, процедури аудиту, аудиторських доказів та робочих документів аудитора, аудиту активу та пасиву балансу, консультаційних послуг аудиторських фірм, аудиторського звіту і аудиторського висновку.

Метою вивчення дисципліни «Аудит» є засвоєння студентами теоретичних основ аудиту та провадження аудиторської діяльності в Україні, оволодіння практичними навичками методики проведення аудиту фінансово-господарської діяльності підприємства.

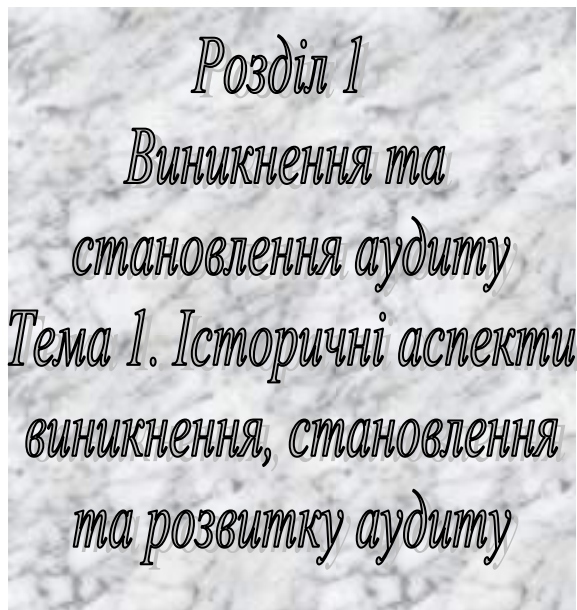
Необхідність становлення аудиту в ринковій економіці обумовлена такими об'єктивними факторами:

- 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.

Усе це акцентує увагу на необхідності розвитку незалежного аудиту як важливого інструменту ринкової економіки.

Посібник включає основні теоретичні положення до вивчення кожної теми, запитання для самоконтролю щодо покращення засвоєння теоретичних положень курсу «Аудит», завдання для блочно-модульного контролю, список рекомендованої літератури з курсу загалом.

Зазначені вище матеріали спрямовані на методичне забезпечення всіх форм роботи студентів, пов'язаних з опануванням теоретичного матеріалу, засвоєнням відповідної термінології, ознайомленням з літературними джерелами тощо.



Після вивчення Теми 1 Ви повинні **знати**:

- що вивчає наука про аудит;
- теорію аудиту;
- основні етапи становлення та розвитку аудиту;
- що розуміють під поняттям «аудит»;
- яку функцію виконує аудит;
- причини виникнення аудиту;
- періоди виникнення аудиту;
- поняття «контроль», «ревізія», «аудит», їх спільні і відмінні риси.

Тема 1. Історичні аспекти виникнення, становлення та розвитку аудиту

1. Поняття, сутність теорії і науки про аудит та необхідність їх виникнення
2. Історія виникнення та розвитку аудиту
3. Становлення аудиту в Україні
4. Аудит в системі господарського контролю та його необхідність

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 [107, 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 суб'єктом.

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.

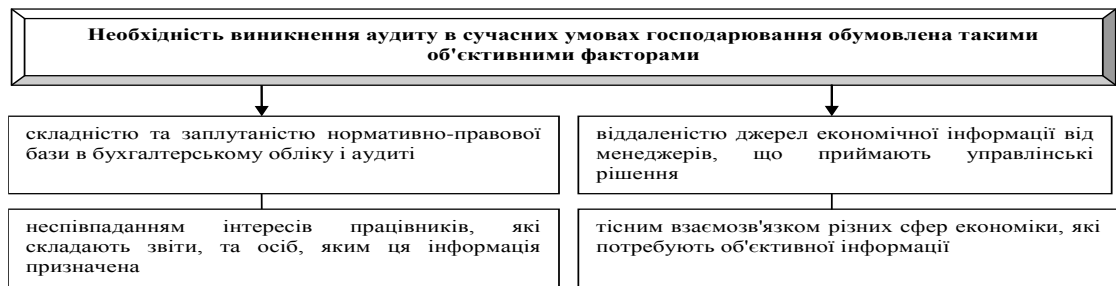


Рис. 1.1. Необхідність розвитку аудиту в сучасних умовах господарювання

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 суб'єктів та частими його змінами, що унеможливорює працівників що задіяні 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 актах, 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 незалежного контролю інфраструктури ринкової економіки.

2. Історія виникнення та розвитку аудиту. Аудит у країнах із розвинутою 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. Прагнути 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 стародавніх Греції та Римі найбільший розвиток отримав приватний господарський контроль, а у Вавілоні, Єгипті та Китаї – державний.

У I 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, кредиторі, 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 відносин.

Багато науковців доходять спільної думки, що аудит як вид професійної діяльності виник в Англії. Одним з найдавніших англійських облікових документів, які дійшли до наших часів, є згадка 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.

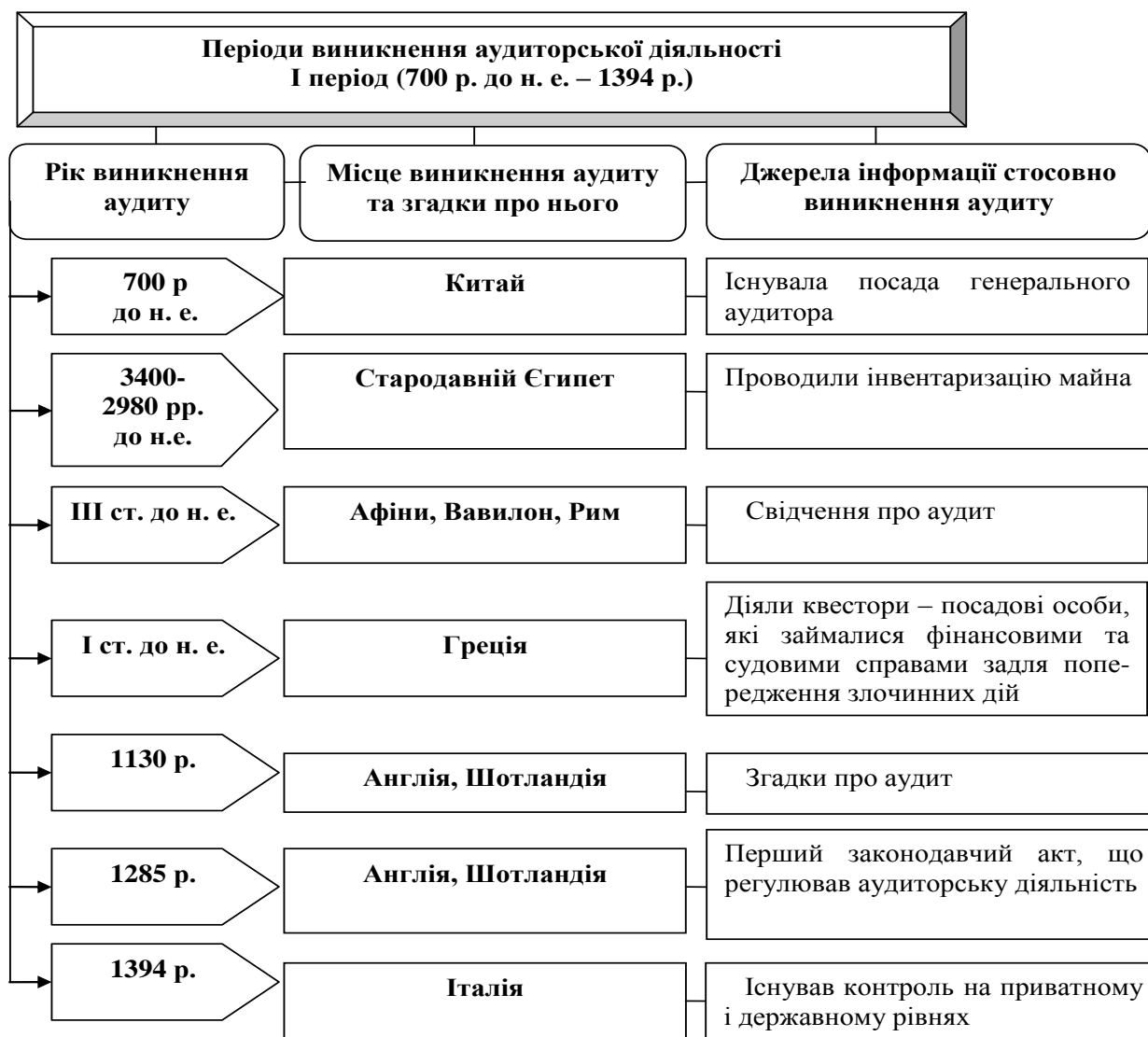


Рис. 1.2. Перший період виникнення аудиторської діяльності у світовій практиці

З середини XIX ст. поширення акціонерних товариств і зміни в оподаткуванні призвели до різкого посилення тиску податкового законодавства в США, у цій країні зростає 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 збільшення 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 здійснюванню господарську діяльність. 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 кожній господарюючій суб'єкту 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.

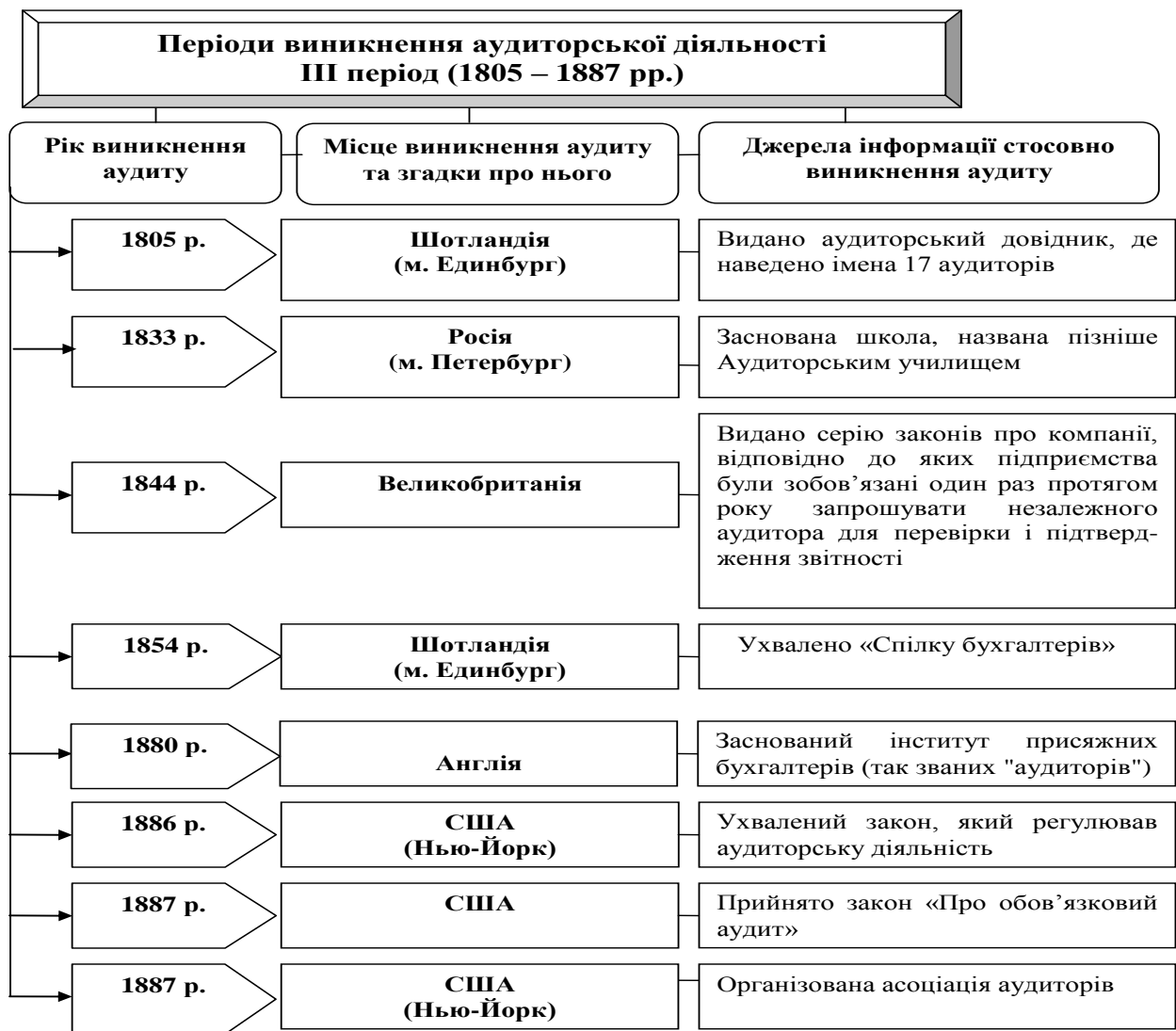


Рис. 1.4. Третій період виникнення аудиторської діяльності у світовій практиці

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 зупинитись на аналізі господарської діяльності з метою надання пропозицій по покращенню її ефективності.

Взагалі, період до 60-х рр. ХХ 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 консультативною 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 даних поданої звітності, які 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», «Руфадит», «Ленаудит» і «Мосаудит», АТ «Інаудит», АТ «Балтійський аудит», кооператив «Аудитор», ТОО «Ленбанкаудит», «Інформаудит» й інші.

В Україні перші зародки аудиту з'явилися 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 ХІХ 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 дослідження передумов розвитку незалежного аудиту.

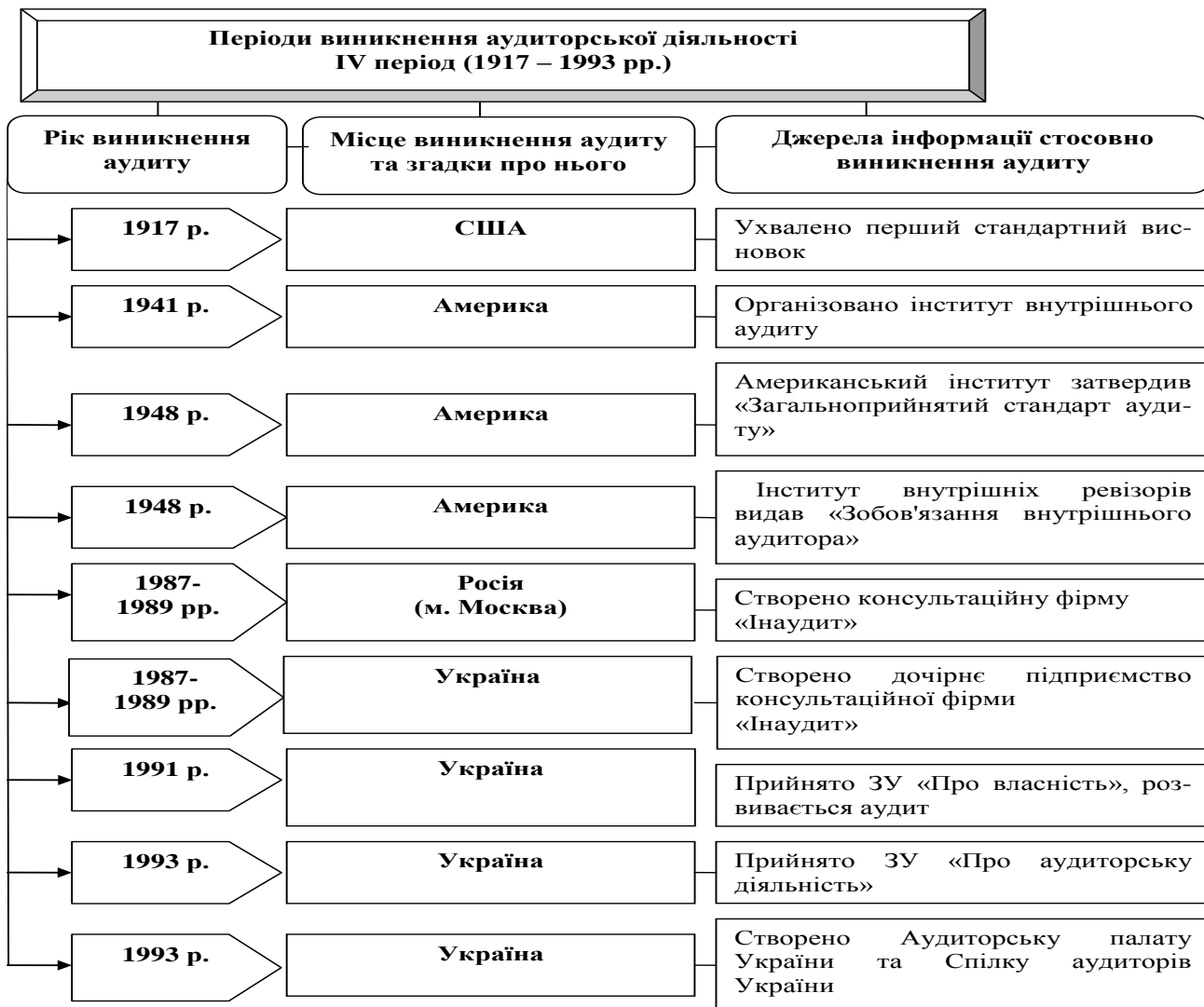


Рис. 1.5. Четвертий період виникнення аудиторської діяльності у світовій практиці

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 даних зазначених 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.

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, МБПП, 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 розвитку 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 здійснювати 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 працюють 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.

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 спрямованих 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 (внутривідомчий) 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 всередині господарюючих суб'єктів їх керівниками та спеціалістами, а також штатними ревізорами, контролерами (аудиторами) за внутрішнь-господарською діяльністю щодо дотримання ними облікової політики.

Внутрішній контроль здійснюється на 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, реєстрів 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 встановленні достовірності і законності господарських операцій за даними первинної документації, облікових реєстрів 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 вищестоячого 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 підґрунття:

1) необхідність в аудиті впливає 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.

Контрольні запитання:

1. Дайте визначення теорії аудиту.

2. Які думки існують щодо теорії аудиту та мають місце в економічній літературі?
3. Яких вчених-теоретиків аудиту Ви знаєте?
4. В чому полягає особливість необхідності ведення аудиту в Україні?
5. Скільки періодів у своєму розвитку пройшов аудит? Дайте коротку характеристику кожного з них.
6. Опишіть інфраструктуру незалежного аудиту в Україні.
7. Дайте визначення контролю.
8. Які види контролю Ви знаєте?
9. Охарактеризуйте аудит в розумінні Закону «Про аудиторську діяльність» як форму контролю.

Тести:

1. Система наукового знання, що описує і пояснює теоретичні аспекти системи незалежного фінансового контролю – аудиту і зводить відкриті в цій сфері закономірні зв'язки до єдиного об'єднуючого початку – це:

- а) наука про аудит;
- б) предмет аудиту;
- в) теорія аудиту;
- г) немає правильної відповіді.

2. Коли почали створюватися перші професійні об'єднання аудиторів?

- а) в кінці 19 століття;
- б) в кінці 18 століття;
- в) на початку 19 століття;
- г) на початку 20 століття.

3. На аудитора як фахівця з бухгалтерського обліку завжди покладался обов'язок:

- а) надати правдиву інформацію замовнику;
- б) перевірити правильність складеної звітності підприємства, яка підлягає оприлюдненню;
- в) скласти бухгалтерську, податкову та статистичну звітність;
- г) провести консультацію.

4. Слово «аудит» в перекладі з латинської означає:

- а) той, що говорить;
- б) той, що вислуховує;
- в) той, що пише;

г)той, що читає.

5. Перша згадка, пов'язана з аудитом датується:

- а)700р. до н.е. у Китаї;
- б)1ст. до н. е. у Греції;
- в)1130р. у Шотландії;
- г)1394р. в Італії.

6. Батьківщиною законодавства з аудиту вважається:

- а) Америка (США);
- б) Шотландія;
- в) Великобританія;
- г) Росія.

7. Перший стандартний аудиторський висновок було ухвалено:

- а) у 1917 р. в США;
- б) у 1887 р. в США;
- в) у 1844 р. у Великобританії;
- г) в кінці 20 століття.

8. Перша згадка про аудиторів в Росії стосується початку 18 століття, коли аудиторами називали:

- а) діловодів;
- б) секретарів;
- в) військових слідчих;
- г) військових прокурорів.

9. Розвиток і становлення системи обліку і аудиту відбувався протягом:

- а) двох періодів;
- б) трьох періодів;
- в) чотирьох періодів;
- г) п'яти періодів.

10. Офіційне визнання обов'язкового аудиту в Україні відбулося:

- а) після прийняття Закону України «Про власність»;
- б) після прийняття Закону України «Про аудиторську діяльність»;
- в) після прийняття Національних нормативів аудиту;
- г) після прийняття Міжнародних нормативів аудиту.

11. Єдиним в Україні науково-методичним центром у сфері аудиту є:

- а) Навчальний центр обліку та аудиту;
- б) Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України;

- в) Спілка аудиторів України;
- г) Аудиторська палата України.

12. Процес аудиту – це:

- а) процес пізнання істини, що полягає в ретельному вивченні здійснених операцій і являє собою дослідження фактів минулого;
- б) процес, що забезпечує функціонування конкретного об'єкта відповідно прийнятим управлінським рішенням, направлений на успішне досягнення поставленої мети;
- в) об'єктивне вивчення фактичного стану справ у різних галузях суспільного і державного життя;
- г) немає правильної відповіді.

13. Метою аудиту є:

- а) висловлення фахової думки аудитора про фінансову звітність;
- б) виявлення помилок у фінансовій звітності;
- в) складання аудиторського звіту;
- г) надання допомоги підприємствам щодо бухгалтерського обліку, податкового та господарського законодавства.

14. Яку кількість теорій необхідності виникнення аудиту виділяють у розвинутих країнах?

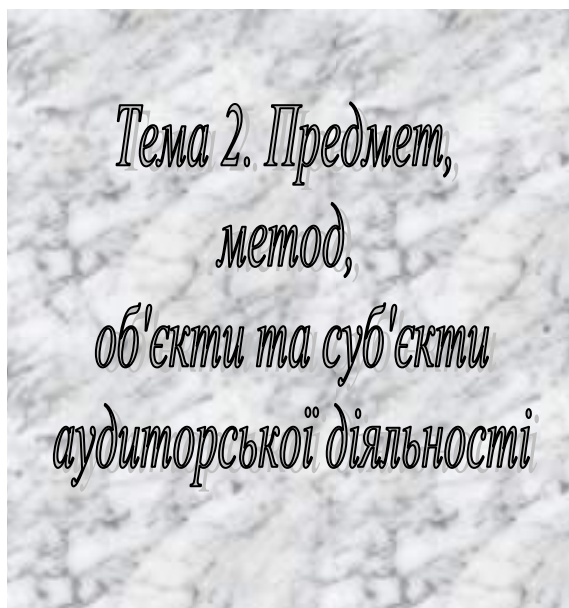
- а) дві;
- б) три;
- в) чотири;
- г) безліч.

15. Теорія агентів:

- а) передбачає конфлікт інтересів власника і керуючого;
- б) впливає з потреб великої кількості акціонерів;
- в) передбачає, що менеджери будуть більш відповідальними, знаючи про обов'язкову аудиторську перевірку;
- г) немає правильної відповіді.

Матриця правильних відповідей:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
в	а	б	б	а	в	а	в	в	а	б	а	а	б	а



Після вивчення Теми 2 Ви повинні **знати**:

- метод аудиту;
- прийоми проведення аудиту;
- предмет аудиту;
- об'єкти аудиту;
- методичні прийоми аудиту;
- види аудиту;
- завдання і принципи аудиту;
- принципи бухгалтерської професії.

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

1. Предмет, об'єкти і суб'єкти аудиторської діяльності
2. Метод і методичні прийоми аудиту
3. Види аудиту, його мета і завдання – їх принципи та професійна етика

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 [107,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. Метод і методичні прийоми 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 сформулювати 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.

Приєм 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.

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

Приєм 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 аудитор 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 відбраною 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.

3. Види аудиту, його мета і завдання – їх принципи та професійна етика. 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 аудитором операцій компанії з метою сформулювати рекомендації щодо економічного використання ресурсів, ефективного досягнення цілей. **Мета операційного аудиту** – допомогти керівникам у виконанні їхніх обов’язків. Результатом цього може бути збільшення рентабельності компанії. Таким чином, внутрішні аудитори розглядають операційний аудит як складову внутрішнього аудиту. Зовнішні аудитори визначають його як вид консультацій з питань управління, наданих недержавними бухгалтерськими фірмами.

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.

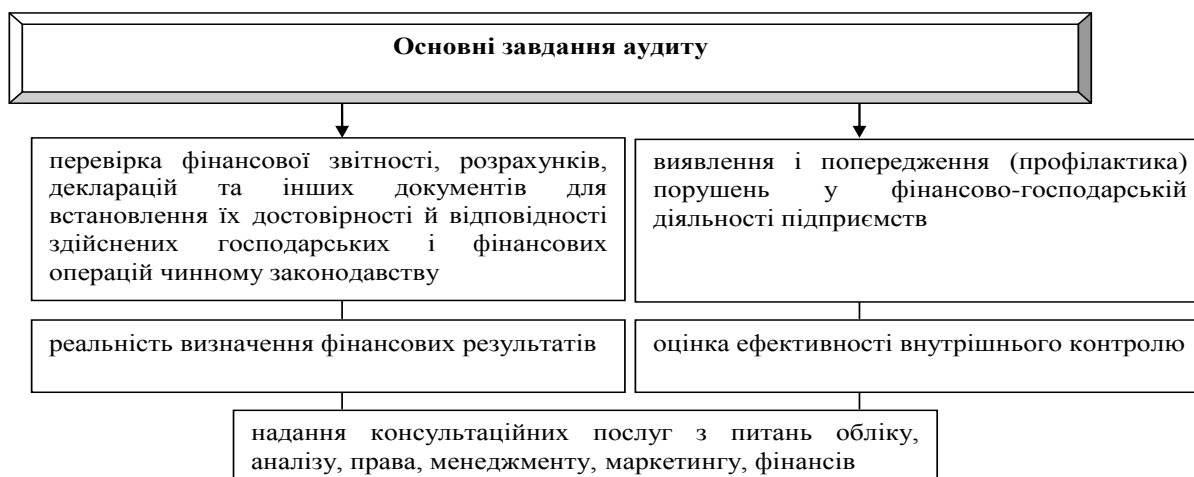


Рис. 2.1. Основні завдання аудиту

Кожна наука має свої принципи. **Принцип** (від лат. principium – «початок», «основа») – вихідне положення будь-якої теорії, вчення. Це основне положення, що впливає 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 проведенні аудиту та наданні аудиторських послуг.

Згідно кодексу етики професійних бухгалтерів для досягнення цілей своєї діяльності аудиторі 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: <ul style="list-style-type: none"> – 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 Кодексі, 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 дотримуватись 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.

Контрольні запитання:

- 1.Що розуміють під предметом, методом та об'єктами аудиту?
- 2.Охарактеризуйте 3 групи прийомів проведення аудиту. Яке призначення кожної з них?
- 3.Чи використовує аудит загальнонаукові методи? Поясніть як.
- 4.Назвіть власні методичні прийоми аудиту.
- 5.Для чого призначені органолептичні методи. Поясніть їх суть.
- 6.Охарактеризуйте документальні способи перевірки. Яка їх головна мета?
- 7.Визначте поняття «суцільна» та «несуцільна» (вибіркова) перевірка. Коли і як потрібно їх застосовувати?
- 8.Для чого чи для кого потрібен добровільний аудит? Думку обґрунтуйте.
- 9.Що відрізняє зовнішній та внутрішній аудит? Зробіть порівняльну характеристику.
10. Чи є внутрішній аудит ефективним?
11. Що Ви розумієте під метою аудиту?
12. Які завдання ставить перед собою аудит?
13. Визначте предмет та об'єкти аудиту.
14. Визначте фундаментальні принципи бухгалтерської професії.
15. Визначте принципи професійної етики аудитора. Поясніть їх деяку відмінність від фундаментальних принципів бухгалтерської професії.

Тести:

1. В основі методології аудиту лежить:

- а) діалектичний метод;
- б) математичний метод;
- в) логічний метод;
- г) статистичний метод.

2. Перегляд, перерахунок, зважування, вимірювання належать до такої групи прийомів проведення аудиту:

- а) порівняння;
- б) оцінка;
- в) визначення стану об'єктів у натуральному вигляді;
- г) перелічені поняття не застосовуються в аудиторській практиці.

3. Що з переліченого нижче не є способом організації аудиту:

- а) суцільний;

- б) аналітичний;
- в) вибірковий;
- г) незалежний

4. Що з переліченого нижче не є об'єктом аудиту:

- а) юридичні особи;
- б) фізичні особи;
- в) держава;
- г) економічні процеси (виробництво, збут продукції і т.д.).

5. Інвентаризацію, контрольні заміри, вибіркові та суцільні спостереження, експертизи, експерименти, службові розслідування відносять до:

- а) органолептичних методів аудиту;
- б) розрахунково-аналітичних методів аудиту;
- в) документальних методів аудиту;
- г) методів узагальнення і реалізації результатів аудиту.

6. Статистичні розрахунки, економіко-математичні методи, економічний аналіз відносять до:

- а) органолептичних методів аудиту;
- б) розрахунково-аналітичних методів аудиту;
- в) документальних методів аудиту;
- г) методів узагальнення і реалізації результатів аудиту.

7. Логічну перевірку, балансовий метод, порівняння, оцінку законності й обґрунтованості господарських операцій за даними кореспонденції рахунків бухгалтерського фінансового обліку відносять до:

- а) органолептичних методів аудиту;
- б) розрахунково-аналітичних методів аудиту;
- в) документальних методів аудиту;
- г) методів узагальнення і реалізації результатів аудиту.

8. Групування недоліків і правопорушень, економічне обґрунтування, систематизацію недоліків відносять до:

- а) органолептичних методів аудиту;
- б) розрахунково-аналітичних методів аудиту;
- в) документальних методів аудиту;
- г) методів узагальнення і реалізації результатів аудиту.

9. Що з переліченого нижче не відносять до видів аудиту:

- а) незалежний і залежний;

- б) зовнішній та внутрішній;
- в) обов'язковий та добровільний;
- г) операційний.

10. Що з переліченого нижче не відносять до фундаментальних принципів бухгалтерської професії:

- а) професійна поведінка;
- б) конфіденційність;
- в) чесність;
- г) суб'єктивність.

11. Мету та загальні принципи аудиту фінансової звітності викладено у МСА

№:

- а) 200;
- б) 205;
- в) 300;
- г) 301.

12. Що з переліченого нижче є першочерговим завданням аудиту:

- а) оцінити надійність системи внутрішнього контролю;
- б) з'ясувати ефективність системи бухгалтерського обліку;
- в) упевнитись у правомірності створення підприємства і безперервності його функціонування;
- г) переконатись у повноті первинної документації.

13. Що слід розуміти під поняттям «обґрунтована гарантія» в аудиторській практиці:

- а) наявність доказів того, що в цілому у звітності нема істотних перекручень;
- б) особиста думка аудитора щодо наявного стану організації обліку та складання звітності на підприємстві;
- в) усні повідомлення керівництва про достовірність даних фінансової звітності;
- г) нема правильного тлумачення даного поняття.

14. Що є метою операційного аудиту:

- а) допомога керівникам у виконанні їх обов'язків;
- б) створення реєстру господарських операцій на підприємстві;
- в) керування операційним циклом підприємства;
- в) розробка та удосконалення проведення господарських операцій.

15. Суцільний спосіб перевірки у аудиторській діяльності характерний для такої з груп:

- а) основні засоби та інші необоротні активи;
- б) грошові кошти та грошові документи;
- в) нематеріальні активи;
- г) виробничі запаси.

Матриця правильних відповідей:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
а	в	г	в	а	б	в	г	а	г	а	в	а	а	б

*Розділ II.
Організація
аудиторської діяльності
Тема 3. Регулювання
аудиторської діяльності та її
інформаційне забезпечення*

Після вивчення Теми 3 Ви повинні **знати**:

- загальну характеристику управління аудиторською діяльністю в Україні;
- систему нормативного регулювання аудиторської діяльності в Україні;
- рівні нормативного регулювання аудиторської діяльності України;
- основні завдання і функції Аудиторської палати України;
- структуру Аудиторської палати України;
- структуру Спілки аудиторів України;
- функції професійних організацій аудиторів України;
- сертифікацію аудиторів;
- вимоги до освіти аудиторів;
- міжнародні стандарти аудиту.

Тема 3. Регулювання аудиторської діяльності та її інформаційне забезпечення

1. Загальна характеристика управління аудиторською діяльністю в Україні
2. Аудиторська палата України
3. Спілка аудиторів України
4. Аудитор, його статус і сертифікація
5. Міжнародні стандарти аудиту
6. Сутність, зміст і види інформаційного забезпечення аудиторської діяльності

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 [107,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.

Система нормативного регулювання аудиторської діяльності в Україні

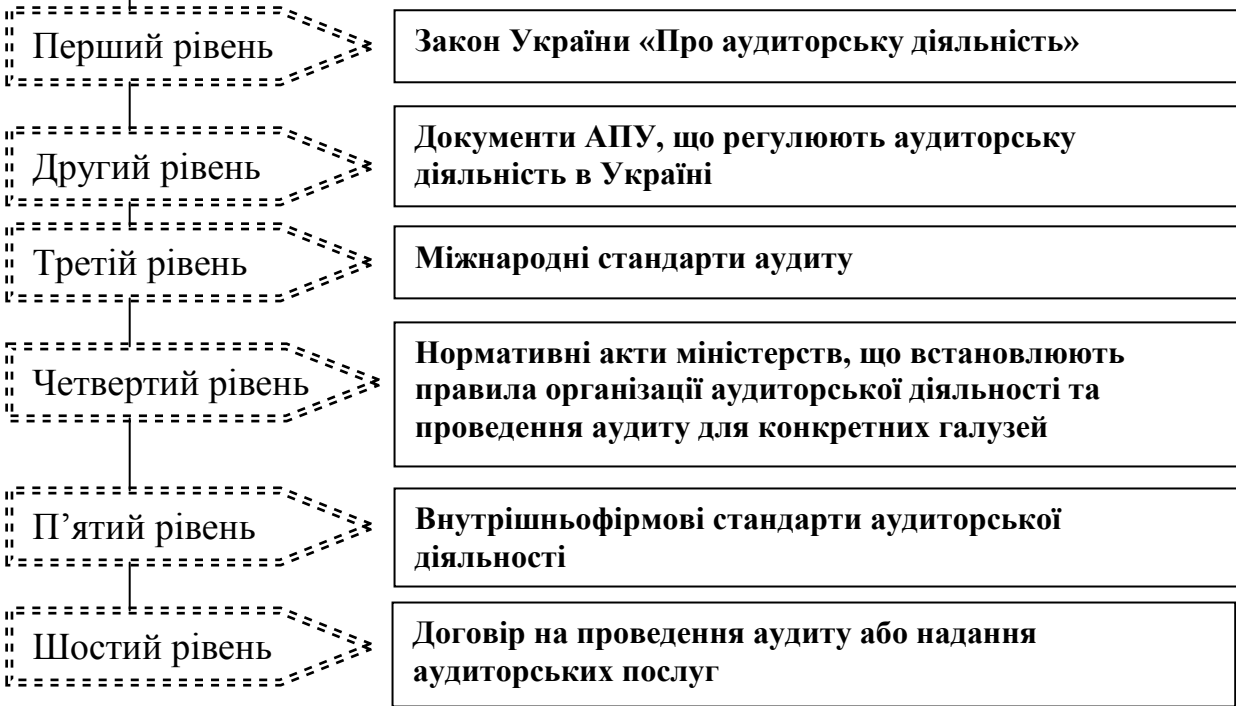


Рис.3.2. Рівні нормативного регулювання аудиторської діяльності в Україні [107,С.83]

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.

2. Аудиторська палата України. 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).

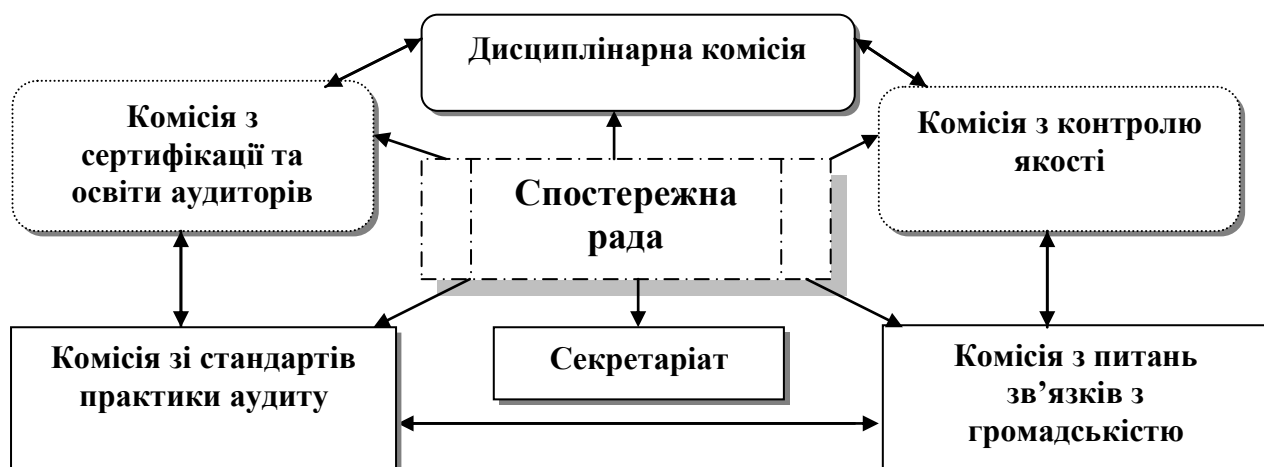


Рис. 3.3. Структура Аудиторської палати України [107,С.58]

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 Співки 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 має 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 професійної 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.

3. Спілка аудиторів України. 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.

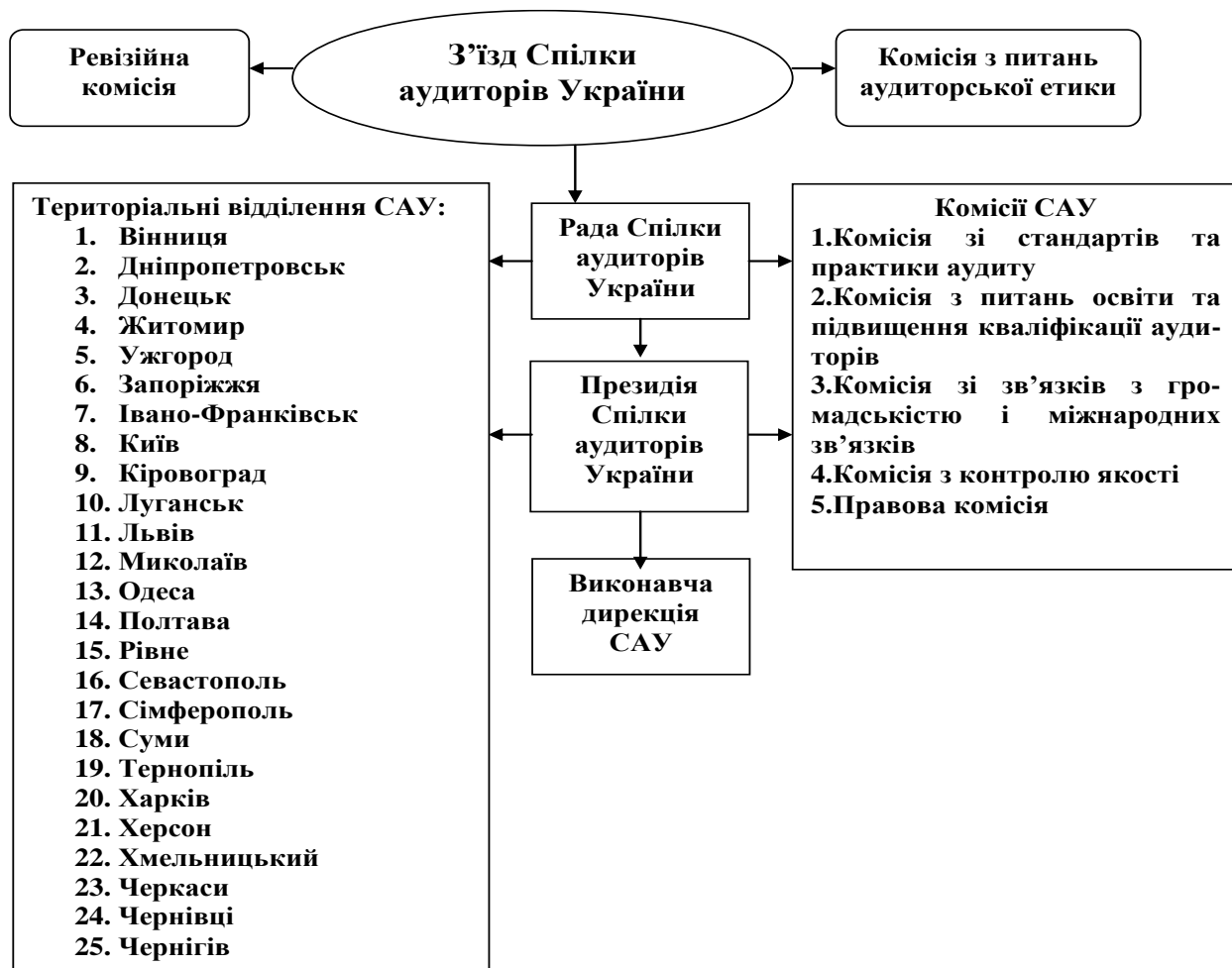


Рис. 3.4. Структура Спілки аудиторів України [107,С.69]

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 [107,С.69]

Функції	АПУ	САУ
1	2	3
Методологічна	Затвердження норм і стандартів аудиту, програм підготовки аудиторів	Розробка на основі узагальнення практики науково-обґрунтованої 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.

4. 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 глибокого знання 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 внесений в Реєстр «Аудиторських 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.).

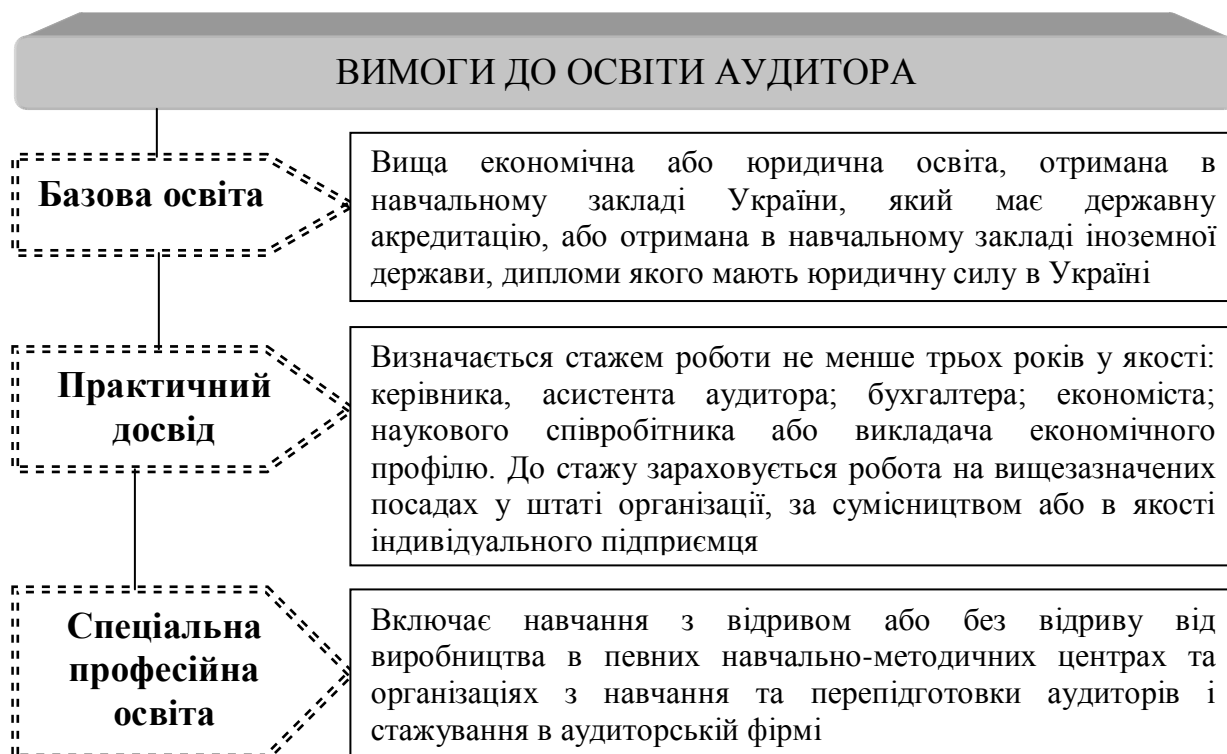


Рис. 3.5. Вимоги до освіти аудитора [107,С.69]

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 прями 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.

5. Міжнародні стандарти аудиту. 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 35 стандартів і 11 положень з міжнародної аудиторської практики (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.

6. Сутність, зміст і види інформаційного забезпечення аудиторської діяльності

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 замінити 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, звітних документів, бухгалтерських реєстрів, Головної книги, фінансової і статистичної звітності, внутрішнього аудиту (контролю). Крім того, аудиторі 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.

Контрольні запитання:

1. Якими шляхами та на підставі якої нормативної документації регулюється аудиторська діяльність в Україні? Чи досконалим є сучасне законодавство у сфері аудиту?

2. Який орган здійснює організаційне та методологічне керівництво аудиторською діяльністю в Україні? Які функції виконує цей орган?
3. Дайте загальну характеристику структури Аудиторської палати України.
4. Якими є права та обов'язки членів Аудиторської палати України?
5. Дайте детальну характеристику кожного із структурних підрозділів АПУ. Якими є їх основні завдання?
6. Дайте перелік основних регіональних відділень АПУ та вкажіть їх основні завдання.
7. Що є основним завданням Спілки аудиторів України? Коли створений і чим керується у своїй діяльності даний орган?
8. Дайте характеристику структури Спілки аудиторів України (САУ).
9. Якими є основні функції організацій аудиторів України?
10. Розкрийте зміст поняття „аудитор”. Дайте характеристику статусу аудитора в Україні у порівнянні із зарубіжним досвідом.
11. Опишіть порядок сертифікації аудиторів в Україні. Вкажіть основні вимоги до майбутнього аудитора.
12. Дайте характеристику сертифікації аудиторів, які мають намір здійснювати свою діяльність у банківській сфері.
13. Який термін чинності аудиторського сертифікату? Яким чином аудитор може продовжити термін його дії ?
14. Що таке стандарти аудиту? Яка їх основна мета?
15. Дайте характеристику Міжнародним стандартам аудиту, розкрийте їх зміст та практичне застосування.

Тести:

1. В Україні регулювання аудиторської діяльності здійснюється на підставі:

- а) Конституції України;
- б) Господарського кодексу України;
- в) Закону України «Про аудиторську діяльність»;
- г) Цивільного кодексу України.

2. Методику проведення аудиторської перевірки встановлює:

- а) Аудиторська палата України;
- б) Верховна Рада України;
- в) Міністерство фінансів України;
- г) Кабінет міністрів України.

3. Першим і основним рівнем регулювання системи нормативного забезпечення аудиторської діяльності в Україні є:

- а) Міжнародні стандарти аудиту;
- б) Закон України «Про аудиторську діяльність»;
- в) Документи АПУ, що регулюють аудиторську діяльність в Україні;
- г) Внутрішньофірмові стандарти аудиторської діяльності.

4. Законом України «Про аудиторську діяльність» визначено:

- а) порядок проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг;
- б) права, обов'язки та відповідальність аудиторів і аудиторських фірм;
- в) обов'язки господарюючих суб'єктів при проведенні аудиту;
- г) всі відповіді вірні.

5. Незалежним самостійним органом, який здійснює організаційне і методологічне керівництво аудиторською діяльністю в Україні є:

- а) Аудиторська палата України;
- б) Кабмін України;
- в) Верховна Рада України;
- г) Міністерство фінансів України.

6. Аудиторська палата України функціонує як незалежний самостійний орган на засадах самоврядування з:

- а) 2000 р.;
- б) 1996 р.;
- в) 1993 р.;
- г) 1991 р..

7. Загальна кількість членів Аудиторської палати України становить:

- а) п'ятнадцять осіб;
- б) двадцять осіб;
- в) десять осіб;
- г) тридцять осіб.

8. Громадське об'єднання, що об'єднує на добровільних засадах діючих аудиторів – це:

- а) Аудиторська палата України;
- б) Спостережна рада АПУ;
- в) Спілка аудиторів України;
- г) Комісія з сертифікації та освіти аудиторів АПУ.

9. У своїй діяльності Спілка аудиторів України (САУ) керується Статутом САУ, прийнятим з'їздом аудиторів України:

- а) 14 лютого 1992 р.;
- б) 14 лютого 1991 р.;
- в) 14 лютого 1996 р.;
- г) 14 лютого 2001 р..

10. 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 – це:

- а) бухгалтер;
- б) економіст;
- в) ревізор;
- г) аудитор.

11. Право на отримання сертифікату аудитора мають фізичні особи, які здобули вищу освіту, мають певні знання з аудиту, а також:

- а) досвід практичної роботи не менше п'яти років безперервного стажу;
- б) досвід практичної роботи не менше трьох років безперервного стажу;
- в) досвід практичної роботи не менше одного року безперервного стажу;
- г) досвід практичної роботи не менше семи років безперервного стажу.

12. Чи мають право особи, які не склали кваліфікаційного іспиту АПУ, скласти його повторно?

- а) не мають права;
- б) мають право, будь-коли протягом року;
- в) мають право, але не раніше, ніж через два роки після прийняття рішення АПУ;
- г) мають право, але не раніше, як через рік після прийняття рішення АПУ.

13. Датою видачі сертифіката вважається:

- а) дата прийняття АПУ відповідного рішення;
- б) дата складання іспиту;
- в) дата оголошення результатів іспиту;
- г) немає правильної відповіді.

14. Сертифікати, термін чинності яких закінчився:

- а) знищують у 10-денний термін;
- б) зберігають у архіві;
- в) знищують за актом;

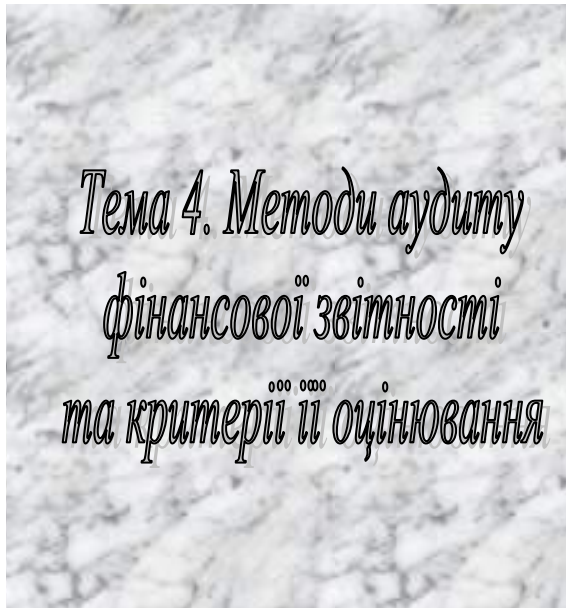
г) немає правильної відповіді.

15. Усі стандарти аудиту мають однакову структуру та містять наступні розділи:

- а) загальні положення;
- б) основні поняття і визначення, що використовуються у стандарті;
- в) зміст стандарту та практичний додаток;
- г) всі наведені вище розділи.

Матриця правильних відповідей:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
в	а	б	г	а	в	б	в	а	г	б	г	а	в	г



Після вивчення Теми 4 Ви повинні **знати**:

- оцінювання фінансової звітності підприємства;
- критерії оцінювання фінансової звітності;
- завдання аудиту фінансової звітності;
- напрями аудиту фінансової звітності;
- вимоги аудиту фінансової звітності;
- підходи до аудиту фінансової звітності;
- компіляцію і її мету;
- мету аудиторської перевірки фінансової звітності.

Тема 4. Методи аудиту фінансової звітності та критерії її оцінювання

1. Оцінювання фінансової звітності підприємства

2. Визначення критеріїв та вибір методів і прийомів аудиторського оцінювання фінансової звітності

3. Аудит фінансової звітності суб'єктів господарської діяльності

1. Оцінювання фінансової звітності підприємства. 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: П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; П(С)БО 2 «Баланс»; П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»; П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів»; П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал»; П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

Аудитор, керуючись нормативними актами, перевіряє правильність оцінки статей балансу та фінансової звітності. Насамперед він оцінює використання необоротних активів, зокрема основних засобів як сукупності матеріальних активів, що підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва, або постачання товарів і послуг, або надання в оренду, що діють 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 станом на 1 жовтня. Аудитор перевіряє правильність оформлення матеріалів інвентаризації та відображення на рахунках бухгалтерського обліку й у звітності.

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

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 підтверджує правильність її складання.

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

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

2. Визначення критеріїв та вибір методів і прийомів аудиторського оцінювання фінансової звітності. 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 безумовним, умовним (з багатьма різновидами) чи відмовою від думки.

До завдань й обов'язків аудитора не входить підтвердження абсолютної точності всіх бухгалтерських записів і реєстрів. 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»;

Критерій – 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-XIV від 16 липня 1999 р. та такими нормативними документами: П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; П(С)БО 2 «Баланс»; П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»; П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів» та ін. На підставі нормативних актів аудитор досліджує достовірність оцінювання 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 комплексу 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. Застосовувані процедури не 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 комплексу 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.

3. 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 реєстри, банківські виписки про рух грошових коштів на рахунку в банку, прибуткові касові ордери на приход готівки у касу підприємства, платіжні доручення на оплату відвантаженої продукції, перепустки на вивіз готової продукції з території підприємства.

Детальній перевірці підлягають доходи і видатки. Щоб визначити валовий прибуток (збиток), необхідно від чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відняти суму собівартості реалізованої продукції. Відтак для визначення фінансового результату від операційної діяльності (прибутку чи збитку) необхідно від валового прибутку відрахувати адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати і додати до одержаної суми інші операційні доходи. Потім слід встановити правильність вирахування фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування. Для цього необхідно до фінансового результату від операційної діяльності додати 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. Досить старанно слід перевірити обґрунтованість відображення у бухгалтерському обліку тієї частини прибутку, яка підлягає вилученню в бюджет у зв'язку із застосуванням економічних санкцій: за приховання (заниження) прибутку (доходу) від оподаткування; пені за несвоєчасне перерахування платежів у бюджет та ін. Суми таких санкцій покриваються за рахунок прибутку, що залишається у розпорядженні підприємств, і не впливають на величину оподаткованого прибутку. Крім того, аудит фінансового стану встановлює платоспроможність підприємства. Платоспроможним воно вважається тоді, коли сума активів (запаси, грошові кошти, дебіторська заборгованість тощо) більша або дорівнює його зовнішній заборгованості (кредити, кредиторська заборгованість, поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом, з оплати праці тощо). Підвищення або зниження рівня платоспроможності підприємства слід встановити за зміною показника оборотних коштів (оборотного капіталу) як різницю між сумою поточних активів (запаси і витрати мінус зношення малоцінних і швидкозношуваних предметів плюс грошові кошти, розрахунки та інші пасиви) і короткостроковими боргами.

Отже, оцінювання фінансового стану підприємства здійснюється за даними фінансової звітності (балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал). 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; реєстри бухгалтерського фінансового обліку; первинна документація.

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

На початку аудиту фінансової звітності суб'єктів підприємницької діяльності встановлюється відповідність її чинним законодавчим та іншим нормативно-правовим актам (Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", затвердженим Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку тощо). Під час аудиту показників фінансової звітності для встановлення її реальності й достовірності аудиторі мають виявляти нереальну дебіторську заборгованість. При цьому особливу увагу слід зосередити на контролі позовної давності заборгованості, що рахується на балансі як реальна, а фактично термін її стягнення через суд чи арбітраж адміністрацією

підприємства минув і вона підлягає списанню на збитки. У такому випадку аудитор зобов'язаний встановити причини утворення нереальної дебіторської заборгованості, місце її виникнення та відповідальних осіб. Аудитор також встановлює несвоєчасно погашену кредиторську заборгованість (кредити і позики, не погашені в строк; за товари, роботи і послуги, не сплачені в строк; поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом, з оплати праці тощо). При цьому кожна стаття балансу має бути проінвентаризована та підтверджена актами звірки, довідками тощо. Таким чином, аудит фінансової звітності має підтвердити реальність інформації про активи і пасиви підприємства. Під час перевірки фінансових звітів клієнт повинен надати аудитору повну інформацію, на підставі якої останній міг би зробити висновок, що відпадає необхідність вносити суттєві зміни у фінансові звіти з тим, щоб вони відповідали вимогам норм (стандартів). При цьому аудитору слід здійснити такі процедури: ознайомитися з принципами, прийомами і методами бухгалтерського фінансового обліку і способами їх застосування; простежити, яким чином клієнт збирає інформацію для включення у фінансовий звіт; упевнитися, що фінансові звіти складені відповідно до загальноприйнятих принципів ведення бухгалтерського фінансового обліку; з'ясувати, який існує зв'язок між сальдо рахунків і який вплив на результати мають відхилення.

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.

Контрольні запитання:

1. В чому полягає мета оцінювання фінансової звітності підприємства?
2. З чого аудитору необхідно розпочати оцінювання фінансової звітності. Наведіть приклад.
3. Якими нормативними актами аудитор керується при здійсненні оцінювання фінансової звітності підприємства?
4. Як визначити чистий прибуток (збиток) підприємства?
5. Що розуміють під критеріями фінансової звітності?
6. Дайте характеристику завданням, напрямам, вимогам та підходам до фінансової звітності підприємства.

7. Що таке компіляція і яка її мета?
8. Що включає в себе робота над компіляцією?
9. Що розуміють під фінансовим результатом підприємства?
10. В чому полягає мета аудиту фінансової звітності підприємства?
11. Що є складовою аудиту фінансової звітності?
12. Яка необхідна інформація для забезпечення якості проведення аудиту фінансової звітності ?

Тести:

1. Аудит фінансової звітності проводиться на підставі:

- а) договору з замовником;
- б) листа-відповіді;
- в) листа-зобов'язання;
- г) програми аудиту.

2. Об'єктом аудиту фінансової звітності є:

- а) квартальна, річна фінансова звітність, Головна книга;
- б) податкові накладні, прихідні і розхідні накладні;
- в) первинні документи щодо надходження основних засобів;
- г) касові первинні документи.

3. Сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності – це:

- а) Примітки до фінансових звітів;
- б) облікова політика підприємства;
- в) баланс;
- г) ревізія.

4. За періодичністю складання фінансова звітність поділяється на:

- а) бухгалтерську і податкову;
- б) бухгалтерську, податкову, статистичну;
- в) управлінську, персональну;
- г) річну і квартальну.

5. Згідно ПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для:

- а) складання і подання фінансової звітності;

б) надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності і рух грошових коштів підприємства;

в) формування найбільш ефективного портфелю інвестицій;

г) вироблення стратегії управлінського обліку.

6. Однією з якісних характеристик фінансової звітності є:

а) обачність;

б) конфіденційність;

в) повне висвітлення;

г) доречність.

7. Аудиторська перевірка фінансової звітності починається із:

а) загального огляду звітних форм клієнта;

б) перевірки правильності заповнення звітності за формою;

в) проведення рахункової перевірки;

г) всіх документів підприємства.

8. Завданнями аудиту фінансової звітності є:

а) дослідження достовірності і відповідності показників звітності даним Головної книги;

б) взаємоузгодженість показників;

в) порівняння річної звітності з квартальною;

г) всі вище перераховані.

9. Метою аудиту фінансової звітності є:

а) встановлення достовірності первинних даних з наявності і руху необоротних активів;

б) надання аудитором висновку про те, чи відповідає фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах стандартам, які регламентують порядок підготовки і складання фінансової звітності;

в) підготовка висновку про відповідність фінансової звітності чинному законодавству, що регламентує порядок підготовки та подання фінансових звітів;

г) визначення найважливіших напрямків аудиту.

10. Принципом фінансової звітності який передбачає застосування в бухгалтерському обліку оцінок, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань або витрат і завищенню оцінки активів і доходів, є:

а) принцип автономності;

б) принцип обачності;

в) превалювання сутності над формою;

г) принцип нарахування та відповідності доходів і витрат.

11. Квартальна звітність складається з:

а) балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал;

б) балансу, звіту про власний капітал;

в) балансу, звіту про фінансові результати;

г) приміток до фінансової звітності, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал.

12. До критеріїв оцінювання фінансової звітності підприємства відносять:

а) оцінювання, за допомогою якого можна визначити відповідність звітності попередньо встановленим нормам, правилам та показникам;

б) оцінювання та характеристику спрямованості аудиторської перевірки на систему бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;

в) умови, яких обов'язково необхідно дотримуватись під час проведення аудиту фінансової звітності;

г) сукупність способів і прийомів, за допомогою яких аудитор здійснює перевірку фінансової звітності.

13. Що розуміють під компіляцією? Компіляція це:

а) вид роботи, під час якої аудитор подає надану йому керівництвом (власниками) фінансову інформацію у вигляді комплексу фінансової звітності без висловлення будь-яких гарантій щодо цієї звітності;

б) характеристика фінансової звітності, що вказує, на яку перевірку і яких об'єктів аудитор спрямовує свою діяльність для висловлення об'єктивної думки;

в) вид роботи, під час якої аудитор перевіряє підприємство щодо законності операцій з придбання, збереження, контролю наявності, використання, реалізації та вибуття товарно-матеріальних цінностей підприємства;

г) перевірка відповідності даних фінансової звітності даним бухгалтерського обліку та відповідності їх оцінювання в цілому.

14. Оцінювання фінансового стану підприємства здійснюється за даними:

а) первинних документів, журналів-ордерів, Головної книги;

б) фінансової звітності (балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал);

в) накладних (прихідних, розхідних, податкових), оборотно-сальдової відомості;

г) всіх вище перерахованих документів.

15. Аудит фінансової звітності повинен підтвердити:

- а) відповідність даних фінансової звітності даним бухгалтерського обліку;
- б) реальність інформації про активи і пасиви підприємства;
- в) правильність ведення бухгалтерського обліку і дотримання чинного законодавства України;
- г) всі відповіді правильні.

Матриця правильних відповідей:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
а	а	б	г	а	г	а	г	б	б	в	а	а	б	б

*Тема 5.
Аудиторський
ризик і оцінювання
системи внутрішнього
контролю*

Після вивчення Теми 5 Ви повинні **знати:**

- поняття ризику;
- ризик контролю та ризик невиявлення;
- методика визначення аудиторського ризику;
- визначення і оцінювання порушень;
- обман та його наслідки;
- помилки – їх характеристика;
- чим відрізняється помилка від обману;
- рівень суттєвості (його характеристика).

Тема 5. Аудиторський ризик і оцінювання системи внутрішнього контролю

1. Поняття «аудиторський ризик» і його складові
2. Ризик контролю та ризик невиявлення
3. Методика визначення аудиторського ризику
4. Розрахункові помилки і обман

1. Поняття «аудиторський ризик» і його складові. Проведення аудиту завжди супроводжується певним ризиком. Немає практичного способу звести аудиторський ризик до нуля. Аудитор завжди намагається, щоб ризик неправильної думки був незначним. Тому він повинен спланувати аудит так, щоб ризик неправильного вирішення був 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, аудиторів 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 параграфі 3 МСА 400 «Оцінки ризику та внутрішній контроль» 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 400 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 оформлені й відображені в облікових регістрах

2. Ризик контролю та ризик невиявлення. 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 прийняттого 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

ризик 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 невиявлення 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 і національними нормативами аудиту передбачено моделювання аудиторського ризику. Орієнтовна модель аудиторського ризику може мати вигляд такого алгоритму:

$$\text{ПАР} = \text{ВР} \times \text{РК} \times \text{РН},$$

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 (власний) 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:

$$PH = \text{ПАР} / \text{ВР} \times \text{РК}.$$

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 (ризика 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.

4. Розрахункові помилки і обман. 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 обман, 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.

Обман є наслідком навмисного порушення у відображенні фінансової інформації однією або кількома посадовими особами із числа керівництва і службовців підприємства. Причому обман 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 обман.

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 переоплати. Після дослідження причин аудитор з’ясував, що робітникам переоплачено 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 отримана економія порівняно з кошторисом на суму 4000 грн.

До фактичних витрат увійшли суми на оплату праці робітників за весь підвищений обсяг виконаних робіт, вартість списаних будівельних та інших матеріалів на цей завищений обсяг робіт, збільшення суми відрахувань на соціальне страхування від суми заробітної плати. Загальна сума перевищення кошторису становить за розрахунками аудитора 216 000 грн.

Тому про виявлені помилки та шахрайства, недоліки в бухгалтерському обліку та звітності аудитор повідомляє власників, уповноважених ними осіб, замовників та вимагає вжити заходів щодо їх виправлення. Переконавшись в останньому, він приймає рішення про видачу аудиторського висновку про стан бухгалтерського обліку та достовірність поданої звітності.

Контрольні запитання:

- 1.Що таке аудиторський ризик?
- 2.Назвіть складові аудиторського ризику.
3. На які дані повинен опиратись аудитор при формуванні думки про ступінь аудиторського ризику. Поясніть, чому?
- 4.Що таке ризик контролю? Як визначити його величину?

5. Які фактори впливають на ризик невиявлення?
6. Що таке орієнтовна модель аудиторського ризику? Поясніть методику обчислення аудиторського ризику.
7. Що ви розумієте під поняттям «прийнятний аудиторський ризик»? Чи важливо його визначити при проведенні перевірки.
8. Поясніть, що найчастіше стає причинами перекручень фінансової звітності. Обґрунтуйте, чому.
9. Порівняйте поняття «помилка» та «обман» з точки зору аудиторської перевірки. Поясніть дії аудитора при виявленні того чи іншого явища.
10. Що таке відхилення від норми? Де і за яких обставин воно трапляється?
11. Які три рівні матеріальності помилок і пропусків існують? Розкажіть про них.
12. Що таке рівень суттєвості?
13. Поясніть кількісний та якісний аспекти рівня суттєвості.
14. Визначте фактори, що впливають на рівень суттєвості.
15. Які дії аудитора при виявленні різного роду перекручень у фінансовій звітності, як навмисних, так і ненавмисних?

Тести:

1. Аудиторський ризик – це:

- а) ризик того, що аудитор може позитивно оцінити баланс та інші форми звітності, тоді як вони приховують у собі істотно непевну інформацію, яка не відповідає реальності;
- б) ризик того, що аудитору не заплатять за аудиторську перевірку;
- в) ризик того, що аудитор може понести адміністративну та кримінальну відповідальність за неправдивий аудиторський висновок;
- г) ризик того, що аудиторська перевірка буде проведена недостатньо якісно.

2. Аудиторський ризик:

- а) можна звести до нуля;
- б) неможливо звести до нуля;
- в) можна звести до нуля, якщо використовувати правильно підібрані аудиторські процедури;
- г) немає правильної відповіді.

3. Ризики обліку розглядаються аудитором:

- а) на організаційній стадії;
- б) на стадії попереднього планування;
- в) на підготовчій стадії;

г) на результативній стадії.

4. Під час оцінювання ризиків обліку аудиторю необхідно:

а) впевнитись в чесності керівництва, розумінні бухгалтерським персоналом правил ведення обліку, в достатній кваліфікації працівників;

б) вивчити всі доступні робочі документи аудиту минулих років;

в) поставити працівникам організації ряд спеціальних запитань;

г) всі відповіді правильні.

5. Ризик контролю полягає в:

а) неправильному веденні бухгалтерського обліку працівниками організації;

б) наявності помилок в системі програмного бухгалтерського забезпечення;

в) невиявленні помилок системою внутрішнього контролю підприємства, що повністю залежить від діяльності адміністрації;

г) невиявленні помилок аудитором під час контрольних процедур.

6. Ризик контролю повинен бути:

а) обернено пропорційним аудиторському ризику;

б) прямо пропорційним ризику обліку;

в) обернено пропорційним ризику обліку;

г) прямо пропорційним ризику невиявлення.

7 Ризик контролю оцінюється за допомогою:

а) формули;

б) тестування;

в) опитування працівників організації;

г) інтуїції аудитора.

8. Чим вищий ризик контролю, тим:

а) більшу кількість тестів контролю слід провести аудиторю;

б) меншу кількість тестів контролю слід провести аудиторю;

в) ризик контролю не впливає на кількість тестів контролю;

г) легше аудиторю його оцінити.

9. Ризик невиявлення – це:

а) суб'єктивна імовірність того, що процедури, які застосовуються аудитором в процесі перевірки, не дозволять виявити існуючі в організації суттєві порушення;

б) ризик невиявлення помилок системою внутрішнього контролю підприємства;

в) ризик невиявлення запасів на складі;

г) те саме, що й ризик контролю.

10. Аудитор може впливати на:

- а) ризику обліку;
- б) ризик контролю;
- в) ризик невиявлення;
- г) не може впливати на ризики, а може тільки оцінювати їх.

11. $ПАР = ВР \times РК \times РН$ – це:

- а) формула для визначення ризику обліку;
- б) орієнтовна формула для ризику контролю;
- в) модель аудиторського ризику;
- г) модель ризику невиявлення.

12. Якщо аудитор припускає в своїй роботі великий ризик невиявлення, йому необхідно:

- а) менше доказів;
- б) більше доказів;
- в) пройти курси підвищення кваліфікації;
- г) зменшити похибку у проведенні аудиторської перевірки.

13. Ненавмисне перекручення даних бухгалтерського обліку і звітності – це:

- а) помилка;
- б) обман;
- в) шахрайство;
- г) відхилення від норми.

14 Модель аудиторського ризику має вигляд:

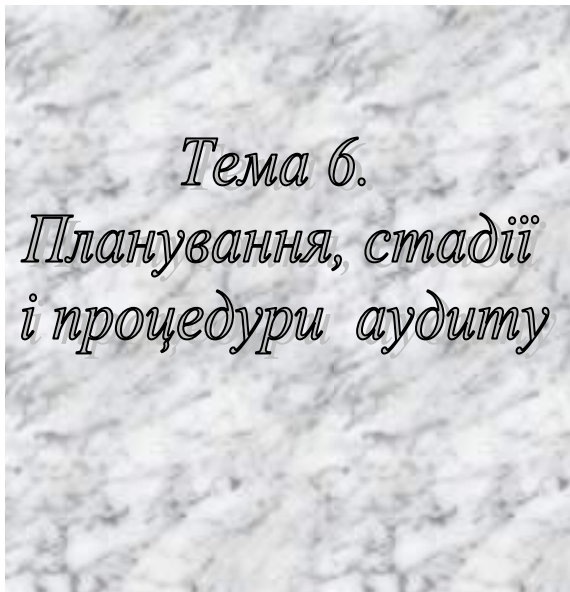
- а) $ПАР = ВР + РК - РН$;
- б) $ПАР = ВР \times РК + РН$;
- в) $ПАР = ВР \times РК - РН$;
- г) $ЗАР = ВР \times РК \times РН$.

15. При високих значеннях внутрішнього ризику та ризику контролю аудитор повинен запланувати:

- а) низький рівень РН;
- б) середні значення РН;
- в) високий рівень ризику невиявлення помилок (РН);
- г) у такій ситуації РН не визначається.

Матриця правильних відповідей:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
а	б	б	г	в	в	б	а	а	в	в	а	а	г	в



Після вивчення Теми 6 Ви повинні

знати:

- сутність планування аудиторської перевірки;
- стадії аудиту;
- процедури аудиту;
- програму аудиторської перевірки;
- етапи планування;
- основні питання загального плану аудиту;
- об'єкти аудиту;
- характеристику стадій аудиту.

Тема 6. Планування, стадії і процедури аудиту

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

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 навички. 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», 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.

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
<i>Початкова стадія</i>	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
<i>Дослідна стадія</i>	Аудиторська перевірка операцій з матеріалами	Первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку	Документальна перевірка фінансового стану підприємства та звітності, перевірка відповідності даним обліку
<i>Завершальна стадія</i>	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 бригада 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.

Контрольні запитання:

1. Дайте визначення процесу планування в аудиті. Вкажіть основні етапи планування.

2. Що таке програма аудиторської перевірки? Що є основним її елементом?
3. Охарактеризуйте загальний план аудиту, вкажіть основні його завдання.
4. Якими є основні об'єкти, на які спрямовано аудит?
5. Охарактеризуйте основні стадії аудиту та вкажіть їх спрямованість.
6. Дайте детальну характеристику стадій аудиту: початкової, дослідної і завершальної.
7. Дайте визначення та коротку характеристику процедурам аудиту.
8. Вкажіть основні вимоги, яких необхідно дотримуватися при перевірці первинних документів і реєстрів бухгалтерського фінансового обліку.

Тести:

1. Аудиторський процес складається з таких основних етапів:

- а) підготовчий, основний, заключний;
- б) перспективний, нормативний, заключний;
- в) попереднє планування, складання загального плану, написання звіту;
- г) немає правильної відповіді.

2. Визначення стратегії і тактики аудиту, складання загального плану аудиторської перевірки, побудова аудиторської програми і аудиторської процедури, оцінювання обсягу аудиторського контролю включає:

- а) планування аудиту;
- б) складання плану;
- в) написання звіту;
- г) всі відповіді вірні.

3. Планування аудиту здійснюється:

- а) під час попереднього планування;
- б) під час складання загального плану;
- в) під час написання звіту;
- г) протягом усієї аудиторської перевірки.

4. Програма аудиторської перевірки це:

- а) опис місця проведення аудиту;
- б) детальний опис витрат;
- в) основа детального планування часу і витрат;
- г) немає правильної відповіді.

5. Підставою для призначення гонорару є:

- а) договір;

- б) план;
- в) висновок;
- г) кошторис витрат.

6. Об'єктами аудиту можуть бути:

- а) необоротні активи, основні засоби, нематеріальні активи;
- б) запаси (виробничі запаси, готова продукція, товари);
- в) довгострокові й поточні зобов'язання;
- г) всі відповіді вірні.

7. Складені плани аудитор погоджує з:

- а) керівництвом підприємства;
- б) бухгалтерією підприємства;
- в) власниками підприємства;
- г) АПУ.

8. Аудиторський процес складається з таких стадій:

- а) попереднє планування, складання загального плану, написання звіту;
- б) початкова, дослідна, завершальна;
- в) підготовча, основна, заключна;
- г) немає правильної відповіді.

9. Яка стадія аудиту проходить безпосередньо на підприємстві:

- а) початкова;
- б) дослідна;
- в) завершальна;
- г) всі відповіді вірні.

10. На якій стадії слід згрупувати виявлені недоліки, скласти нагромаджувальні відомості порушень, аналітичні таблиці, розрахунки, графіки, узагальнити та відобразити результати перевірки в аудиторському висновку:

- а) початкова;
- б) дослідна;
- в) завершальна;
- г) немає правильної відповіді.

11. Результативна стадія аудиторського процесу включає в себе:

- а) складання загального плану чи програми аудиту;
- б) складання аудиторського звіту та висновку;
- в) вивчення об'єкта аудиту;
- г) коригування програми аудиту.

12. Яка стадія аудиторського процесу передбачає знайомство з діяльністю господарюючого суб'єкта, що перевіряється:

- а) організаційна стадія;
- б) підготовча стадія;
- в) технологічна стадія;
- г) результативна стадія.

13. Який метод фактичного контролю застосовуємо на першому етапі перевірки:

- а) інвентаризацію;
- б) документування;
- в) контрольні заміри;
- г) калькулювання.

14. В програму аудиту не включається наступна інформація:

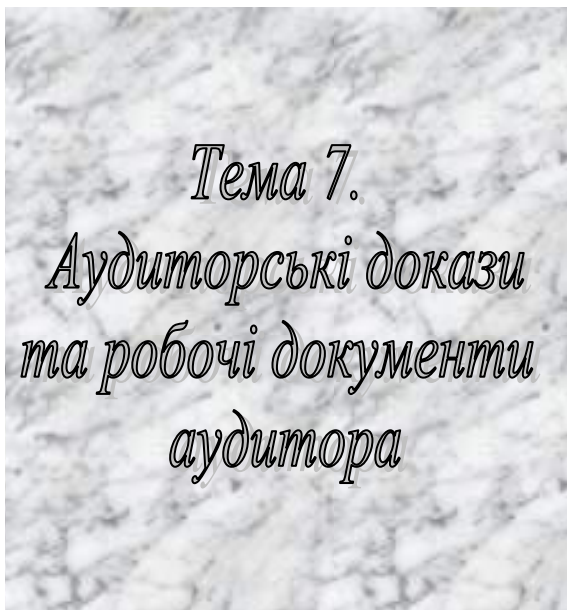
- а) період проведення процедур перевірки;
- б) вартість виконаних робіт;
- в) виконавець;
- г) перелік аудиторських процедур за розділами аудиту.

15. Розрізняють такі групи об'єктів аудиту:

- а) активи та зобов'язання;
- б) доходи, витрати і прибутки;
- в) первинні документи щодо здійснення господарських операцій;
- г) господарські засоби, джерела утворення засобів, господарські процеси діяльності.

Матриця правильних відповідей:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
в	а	г	в	б	г	а	б	б	в	б	а	а	б	г



Після вивчення Теми 7 Ви повинні **знати**:

- що таке аудиторські докази;
- класифікацію аудиторських документів і їх характеристику;
- джерела аудиторських доказів і методика їх отримання;
- що таке робочі документи;
- класифікацію робочих документів аудитора;
- вимоги до оформлення робочих документів;
- реквізити робочих документів;
- методика складання робочих документів;
- порядок зберігання робочих документів.

Тема 7. Аудиторські докази та робочі документи аудитора

1. Поняття про аудиторські докази, їх класифікація та вимоги до них
2. Джерела аудиторських доказів та методика їх отримання
3. Поняття про склад і класифікацію робочих документів аудитора
4. Вимоги до оформлення робочих документів аудитора
5. Методика складання робочих документів та порядок їх зберігання і використання

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

Об'єктивна істина повинна бути підтверджена доказами. Аудиторські докази одержують 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):

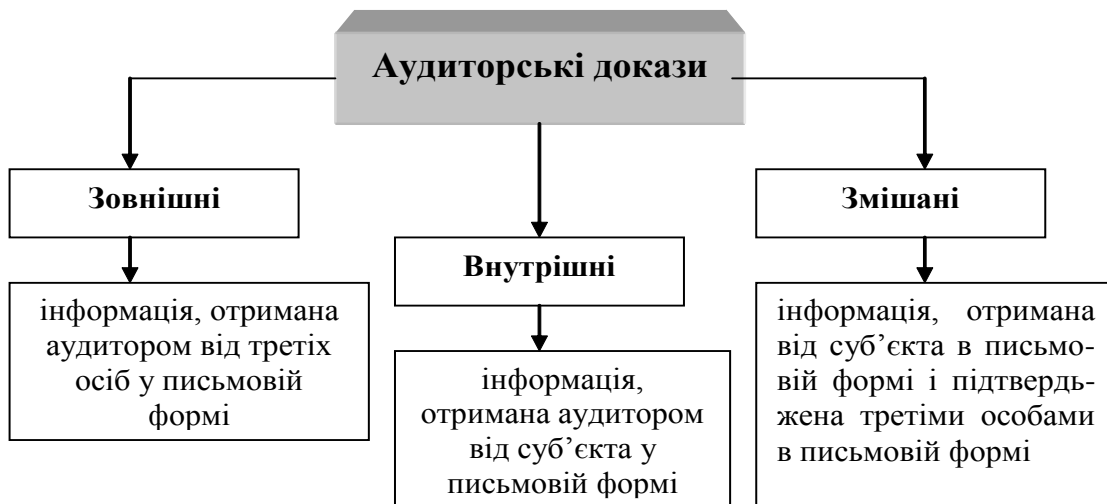


Рис. 7.1. Види аудиторських доказів

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 необхідності взаємно пов'язані 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 необхідність – 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 правильністю 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 перевіряє основні засоби на наявність, то одержаний результат буде більш надійним, ніж той, який він отримує 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, отримані з різноманітних джерел і різні за формами подання. Якщо докази, отримані із одного джерела, суперечать доказам, добутих 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.

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 реєстрів, документів чи матеріальних активів. Перевірка бухгалтерських реєстрів 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 створені 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.

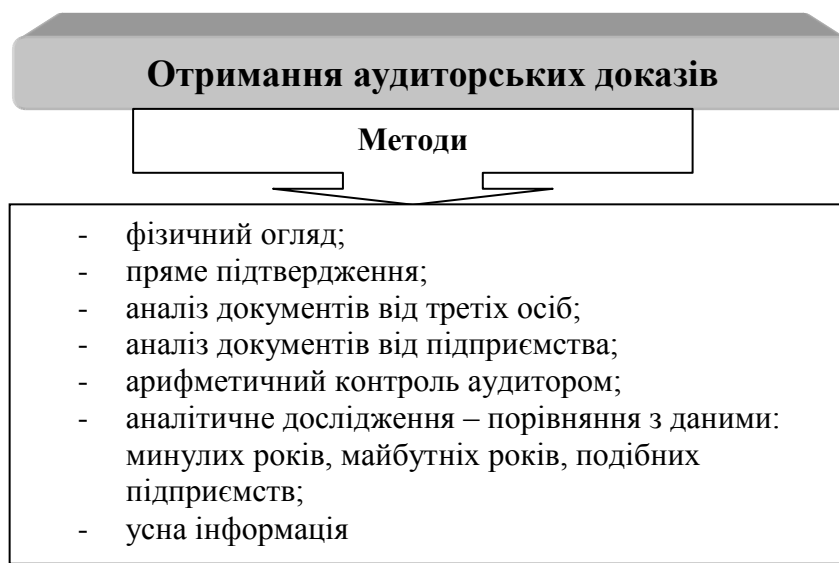


Рис. 7. 2. Методи отримання аудиторських доказів [137,С.222]

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.

3. Поняття про склад і класифікацію робочих документів аудитора

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.

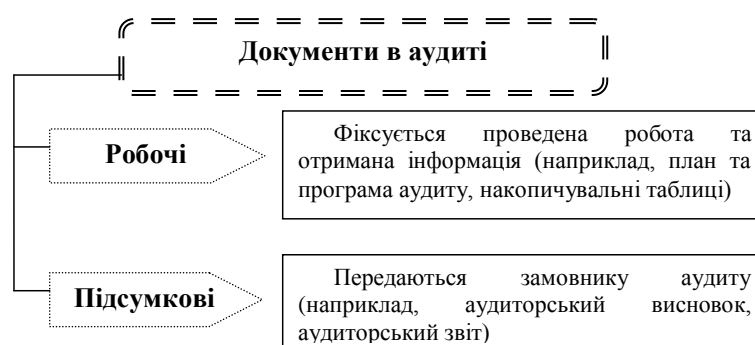


Рис. 7.3. Документальне оформлення аудиту [107,С.206]

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 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 «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 [107,С.209-210]

Класифікаційна ознака 1	Види робочих документів 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.

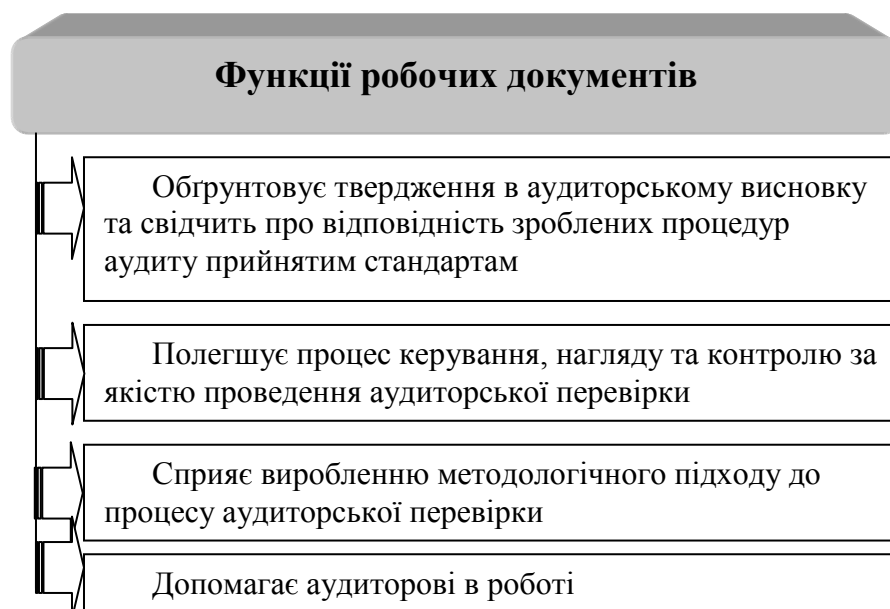


Рис.7.5. Функції робочої документації [137,С.248]

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.

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.

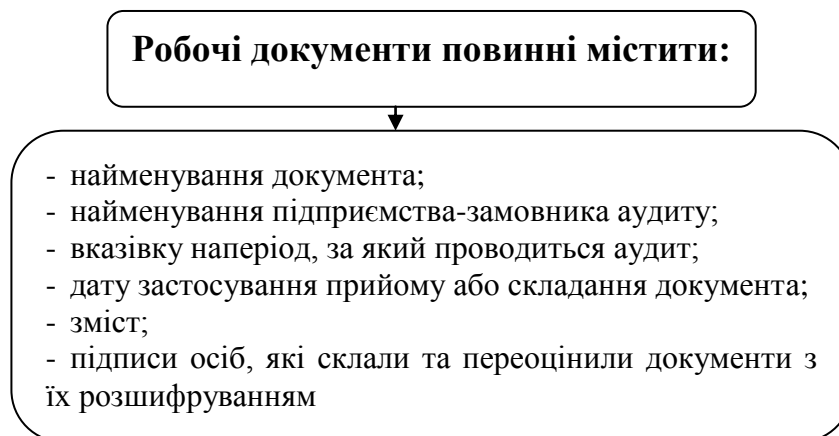


Рис. 7.6 Структура робочих документів аудитора

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 отримані 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 невирішені 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.

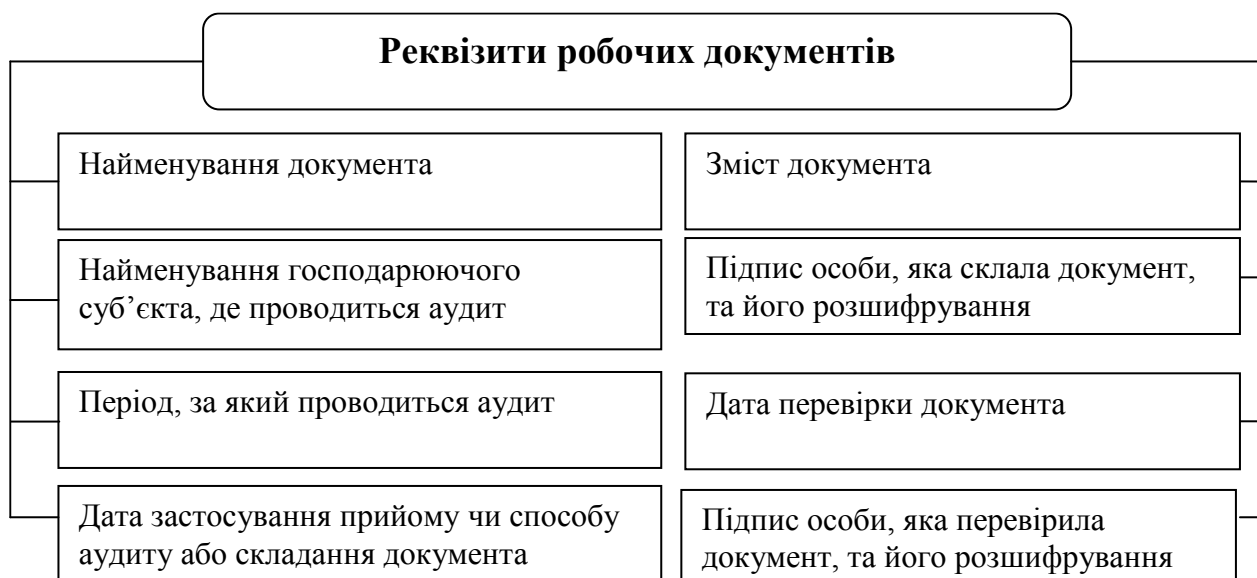


Рис. 7.7. Реквізити робочих документів аудитора

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

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 дос'є. 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, аудитор 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 «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 аудиторі 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.

Контрольні запитання:

1. Дати характеристику аудиторським доказам та вимогам до них.
2. Дати характеристику класифікації аудиторських доказів.
3. Назвати джерела та методику отримання аудиторських доказів.
4. Дати характеристику рівню суттєвості аудиторських доказів.
5. Якими документами оформляється процес аудиту?
6. Чим відрізняються робочі документи аудиту від підсумкових?
7. Для чого необхідні робочі документи аудитора?
8. За якими ознаками класифікують робочі документи аудитора?
9. Які вимоги ставлять до оформлення робочих документів аудитора?
10. Який порядок і термін зберігання робочих документів аудитора?

Тести:

1. Який з наведених типів аудиторських доказів є найбільш достовірним?

а) письмове підтвердження залишків на рахунках дебіторської заборгованості, отримане безпосередньо аудитором від замовника;

б) усне повідомлення керівництва щодо оцінювання запасів;

в) копія прибутково-касового ордера;

г) процедури аналітичного огляду.

2. Процедури отримання аудиторських доказів включають:

а) інспектування і спостереження;

б) запит та підтвердження;

- в) обчислювання та аналітичні процедури;
- г) усе наведене вище.

3. Робочі документи аудитора призначені для:

- а) дотримання вимог Кодексу професійної етики аудиторів;
- б) забезпечення обґрунтування висновку аудитора;
- в) поточного контролю і спостереження за процедурами контролю якості послуг, що надаються;
- г) документального засвідчення незалежності аудитора.

4. Після завершення аудиту робочі документи аудитора:

- а) залишаються в аудитора;
- б) підлягають знищенню;
- в) передаються замовнику;
- г) передаються до органів податкової адміністрації.

5. Робочі документи аудитора є власністю:

- а) підприємства-клієнта;
- б) аудиторської фірми;
- в) контролюючих органів;
- г) замовника аудиту.

6. Робочі документи аудитора - це:

- а) надані клієнтом документи, які включають інформацію про діяльність підприємства і використовуються для підтвердження правильності й об'єктивності фінансової звітності;
- б) записи, в яких аудитор фіксує проведення процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні узагальнення;
- в) документи, в яких аудитор фіксує підготовчі процедури до проведення аудиту;
- г) розроблені аудитором тести, анкети, які застосовуватимуться з метою отримання інформації про достовірність фінансової звітності.

7. Відповідальність за складання робочих документів несе:

- а) керівник аудиторської перевірки;
- б) солідарно вся аудиторська група;
- в) кожний безпосередній виконавець окремо;
- г) відповідальність за складання кожного з робочих документів не передбачена.

8. Термін зберігання робочих документів:

- а) не менше 3-х років;
- б) не менше 10-ти років;

- в) необмежений;
- г) не менше 5-ти років.

9. Робочі документи аудитора поділяються на:

- а) тимчасові;
- б) постійні і поточні;
- в) теперішні і майбутні;
- г) прості і складні.

10. Релевантні – це докази, які:

- а) мають цінність для вирішення поставленої проблеми;
- б) докази, в яких аудитор фіксує підготовчі процедури до проведення аудиту;
- в) докази, що містять інформацію про достовірність фінансової звітності;
- г) докази, отримані від клієнта і підтверджені зовнішніми джерелами.

11. До робочих документів заносяться:

- а) записи про характер, час проведення та обсяг виконаних аудиторських процедур;
- б) інформація, необхідна для ефективної організації, проведення та узагальнення результатів аудиту підприємства;
- в) інформація, яку аудитор виконував в процесі всього аудиту;
- г) обсяг виконаних аудиторських процедур.

12. Процедура підрахунку полягає:

- а) у співставленні найважливіших показників, включаючи підсумкове дослідження відхилень і взаємозв'язків, що суперечать іншій інформації;
- б) у визначенні понять перевірки процедури спостереження, опитування, аналітичної процедури;
- в) в інформації, яка стосується даної справи або відхиляється від очікуваних показників;
- г) у перевірці арифметичної точності первинних документів і реєстрів обліку або самостійному здійсненні підрахунків.

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

- а) перевірка, спостереження, опитування та підтвердження, підрахунок, аналітичні процедури;
- б) розглядання, розрахунок, опитування;
- в) розрахунок бухгалтерських даних, співставлення, підтвердження;
- г) дослідження, аналіз, співставлення.

14. Робочі документи слід поділити на:

- а) постійні і поточні;
- б) зовнішні і внутрішні;
- в) загальні і часткові;
- г) попередні і постійні.

15. Записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені прийоми перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, що здійснюються під час проведення аудиторської перевірки, називають:

- а) поточною документацією;
- б) підсумковою документацією;
- в) зафіксованою документацією;
- а) робочою документацією.

Матриця правильних відповідей:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
а	г	б	а	б	г	а	г	б	а	в	г	а	а	г

*Розділ III.
Аудит активу
і пасиву балансу
Тема 8.1.
Аудит основних засобів
і необоротних
матеріальних
активів*

Після вивчення Теми 8.1 Ви повинні

знати:

- що таке основні засоби і нематеріальні активи;
- мету аудиту основних засобів і необоротних матеріальних активів;
- джерела інформації аудиту основних засобів і необоротних матеріальних активів;
- завдання аудиту основних засобів і необоротних матеріальних активів;
- послідовність аудиту основних засобів і необоротних матеріальних активів;

- методологічні засади формування в бухгалтерському обліку основних засобів і необоротних матеріальних активів;
- послідовність проведення аудиту операцій з основними засобами та необоротними матеріальними активами.

Тема 8.1. Аудит основних засобів і необоротних матеріальних активів

1. Основна мета, завдання, об'єкти та джерела інформації операцій з основними засобами і необоротними матеріальними активами

2. Послідовність проведення аудиту операцій з основними засобами та необоротними нематеріальними активами

1. Основна мета, завдання, об'єкти та джерела інформації операцій з основними засобами і необоротними матеріальними активами. Процес управління рухом наявних матеріальних цінностей тісно пов'язаний з системою внутрішнього та зовнішнього контролю з метою прийняття управлінських рішень. Тому особливе місце в системі контролю займає незалежний аудит підприємницької діяльності.

Облік необоротних активів останнім часом зазнав кардинальних змін, що в основному вплинуло на процес аудиту, особливості його здійснення та підбиття підсумків. Використання науково обгрунтованої організації та методики здійснення аудиту є об'єктивним процесом, оскільки сприяє достовірності відображення інформації про вартість основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку, об'єктивній оцінці вартості основних засобів, необоротних матеріальних активів та правильному нарахуванню амортизації, розрахунку собівартості продукції (робіт, послуг) і визначенню фінансового результату. Оскільки специфіка аудиту основних засобів і необоротних матеріальних активів пов'язана із певними особливостями, практика показує, що існує

потреба вдосконалення послідовності проведення аудиту основних засобів і необоротних матеріальних активів в Україні.

У балансі підприємств інформація щодо основних засобів вказана в активі у розділі «Необоротні активи», рядках: 030 – залишкова вартість, 031 – первісна вартість, 032 – знос. Вартість об'єктів нематеріальних активів відображається в першому розділі в рядках: 011 – первісна вартість, 012 – сума зносу, 010 – залишкова вартість (первісна мінус накопичена сума зносу).

Для обліку та узагальнення інформації Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачений рахунок 10 «Основні засоби». Він має 9 субрахунків, за дебетом рахунку 10 «Основні засоби» відображається надходження (придбання) основних засобів, за кредитом – вибуття.

Бухгалтерський облік наявності та руху нематеріальних активів ведеться на інвентарному балансовому рахунку 12 «Нематеріальні активи». Рахунок має 6 субрахунків, призначених для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух нематеріальних активів, за дебетом цього рахунку відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, за кредитом – вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством в подальшому економічних вигод його використання, а також сума уцінки нематеріальних активів.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації щодо основних засобів визначені у П(С)БО 7 «Основні засоби», нематеріальних активів у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Згідно П(С) БО 7 «Основні засоби» **основні засоби** – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року

У процесі експлуатації основні засоби та нематеріальні активи переносять свою вартість на собівартість продукції частинами (нарахуванням амортизації).

Основні засоби і нематеріальні активи підприємств і організацій незалежно від форм власності відображаються у бухгалтерському обліку і звітності за фактичними витратами на їх придбання, перевезення, встановлення, державну реєстрацію, які становлять їх первісну вартість.

Згідно П(С) БО 8 «Нематеріальні активи» **нематеріальні активи** – це активи, які не мають матеріально-речової форми або матеріально-речова форма яких не має суттєвого значення для їх використання у господарській діяльності, що виступають як інтелектуальна власність, довгострокові майнові права, які забезпечують їх власнику (власникам) прибуток протягом тривалого періоду – понад один рік або операційного циклу, за умови, що він перевищує один рік

До складу основних засобів (ОЗ) відносять: земельні угіддя, будівлі, споруди, машини і обладнання, транспортні засоби, інструменти, виробничий і господарський інвентар, робочу та продуктивну худобу, багаторічні насадження тощо.

До складу необоротних нематеріальних активів (НМА) відносять: права користування природними ресурсами, права користування майном, права на комерційні позначення, права на об'єкти промислової власності, авторське право на суміжні з ним права, інші нематеріальні активи.

Метою аудиторської перевірки основних засобів та необоротних матеріальних активів є підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності

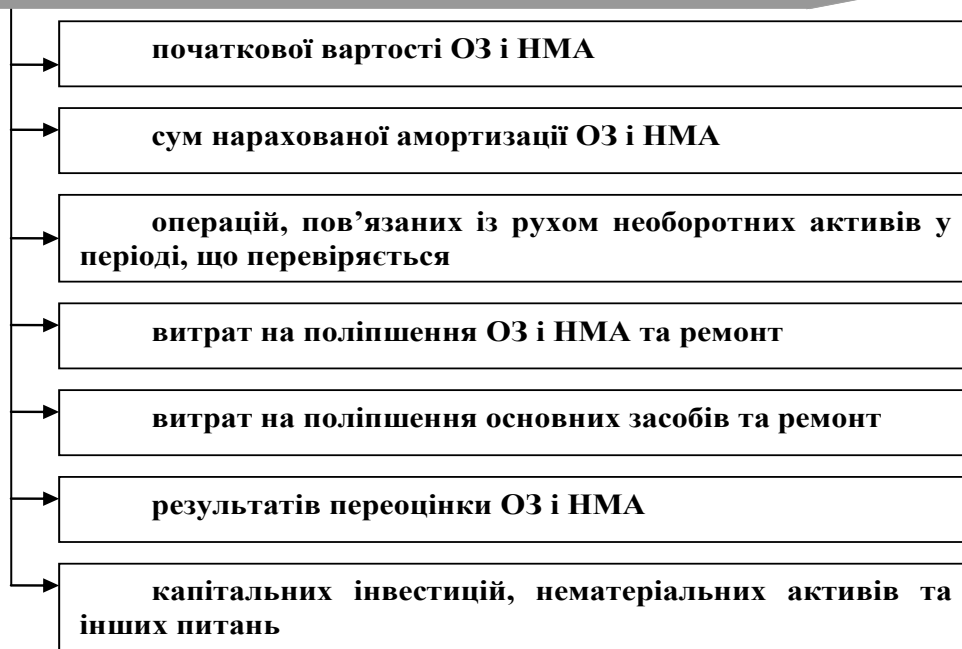


Рис. 8.1.1. Мета аудиторської перевірки основних засобів і необоротних матеріальних активів

З метою оцінки ефективності внутрішнього контролю основних засобів аудитор проводить тестування. У тести входять такі питання: чи ведуть на підприємстві реєстри

аналітичного обліку для різних об'єктів основних засобів та необоротних матеріальних активів; чи закріплені за основними засобами матеріально відповідальні особи; чи є у наявності договори з матеріально відповідальними особами; чи проводиться інвентаризація ОЗ і НМА у передбачених законодавством випадках; чи перевіряється відповідність даних реєстрів обліку ОЗ і НМА даним Головної книги; чи класифіковані ОЗ і НМА за групами, передбаченими П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»; чи підписує головний бухгалтер та чи затверджує керівник акти прийняття - передавання і ліквідації ОЗ і НМА; чи перевіряють нарахування амортизації внутрішні аудитори або інші відповідальні особи; чи відображається в обліку факт здавання ОЗ і НМА у фінансову оренду; хто дає дозвіл на списання ОЗ і НМА; чи визначені в обліковій політиці підприємства умови розподілу витрат, пов'язаних з ремонтом та модернізацією ОЗ і НМА?

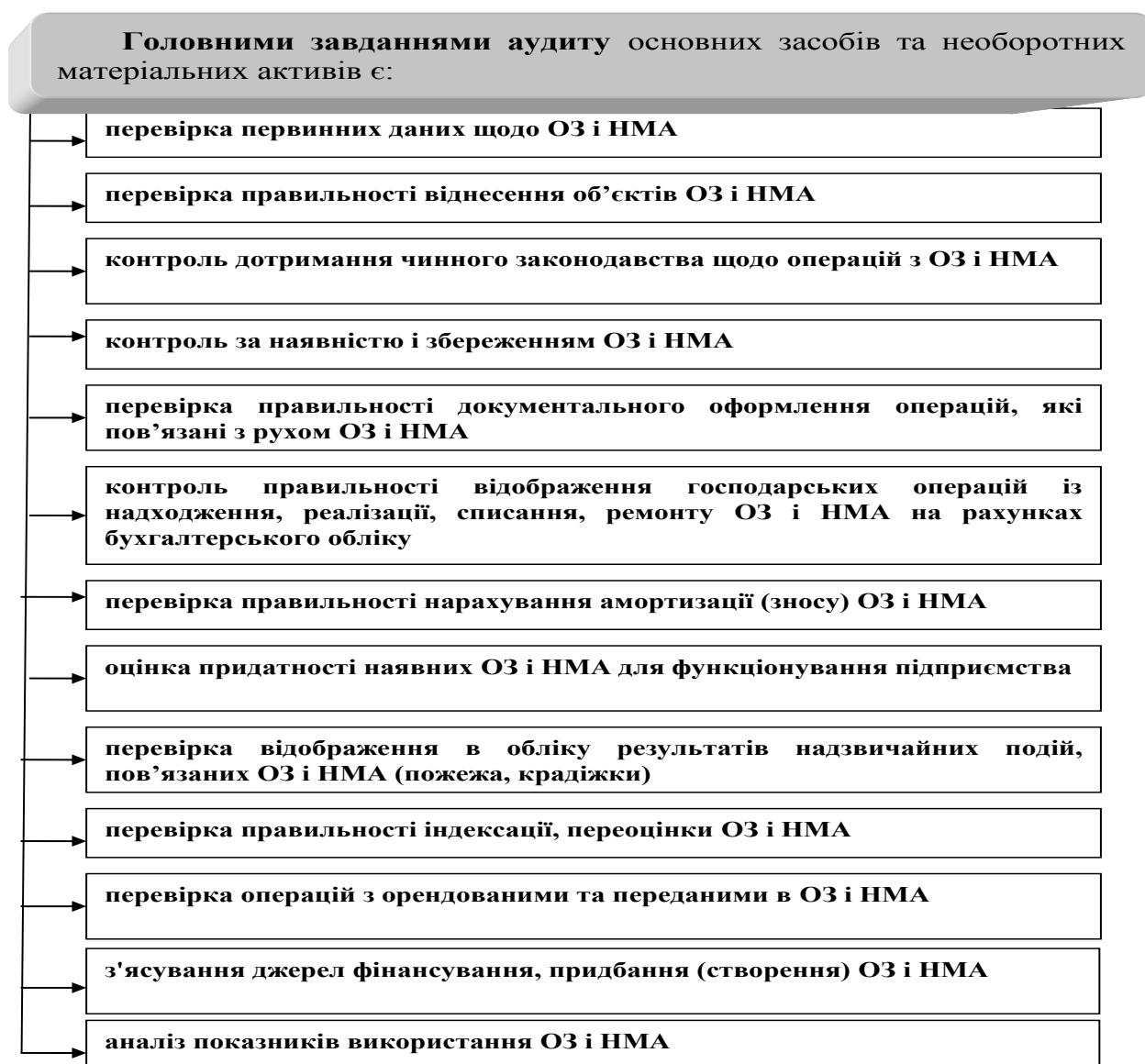


Рис. 8.1.2. Завдання аудиторської перевірки основних засобів і необоротних матеріальних активів

Об'єкти аудиторської перевірки операцій з основними засобами і необоротними матеріальними активами розглянуто на рис. 8.1.3.

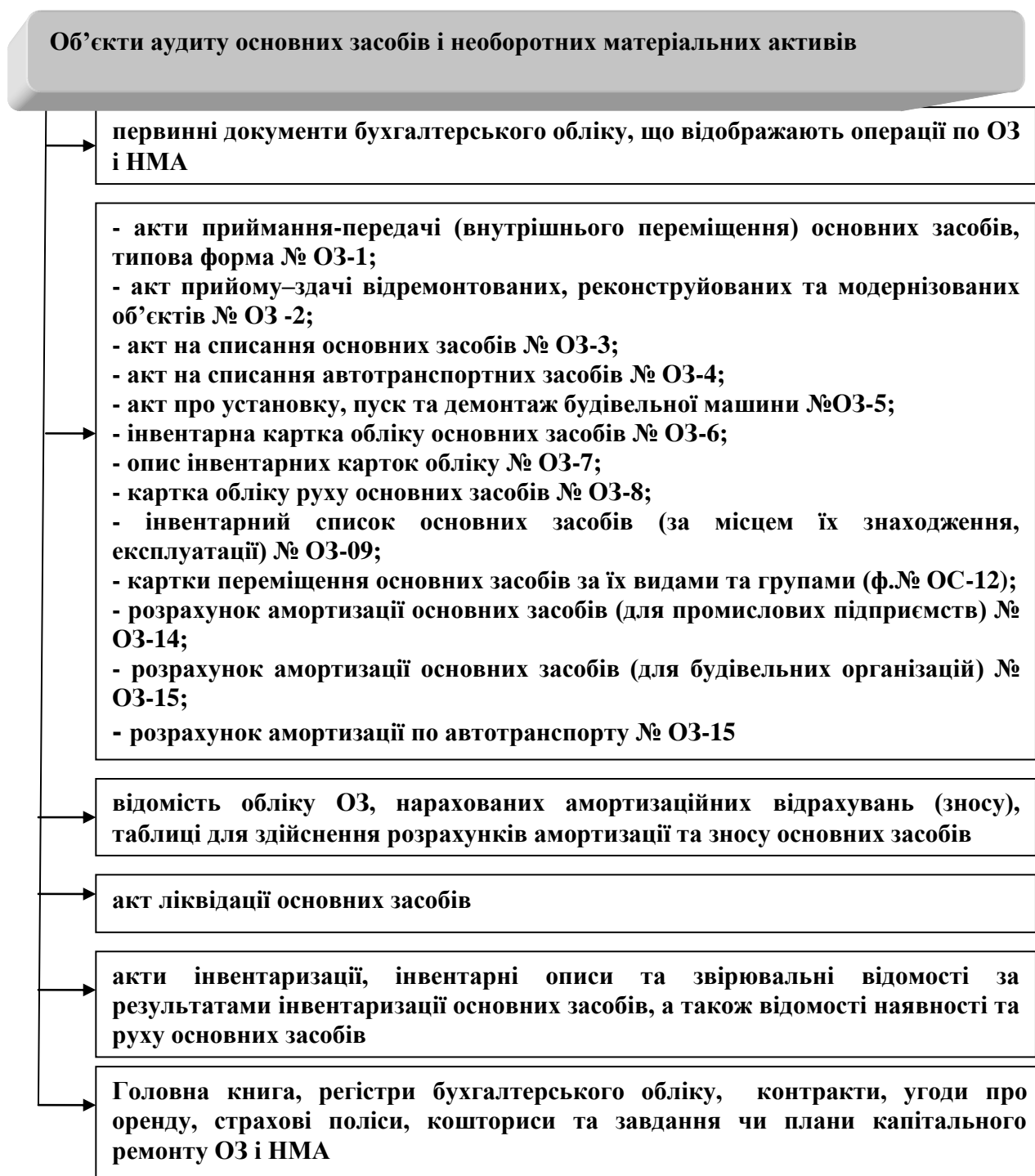


Рис. 8.1.3. Об'єкти аудиторської перевірки операцій з основними засобами і необоротними матеріальними активами

Джерелами аудиту операцій з обліку основних засобів є первинні документи на їх надходження, вибуття і внутрішнє переміщення (акти приймання-здавання об'єктів, акти на списання, інвентарна картка, картка обліку руху основних засобів; інвентарний список, розрахунки амортизації), дані аналітичного і синтетичного обліку.

Джерелами інформації операцій з основними засобами і необоротними матеріальними активами є:

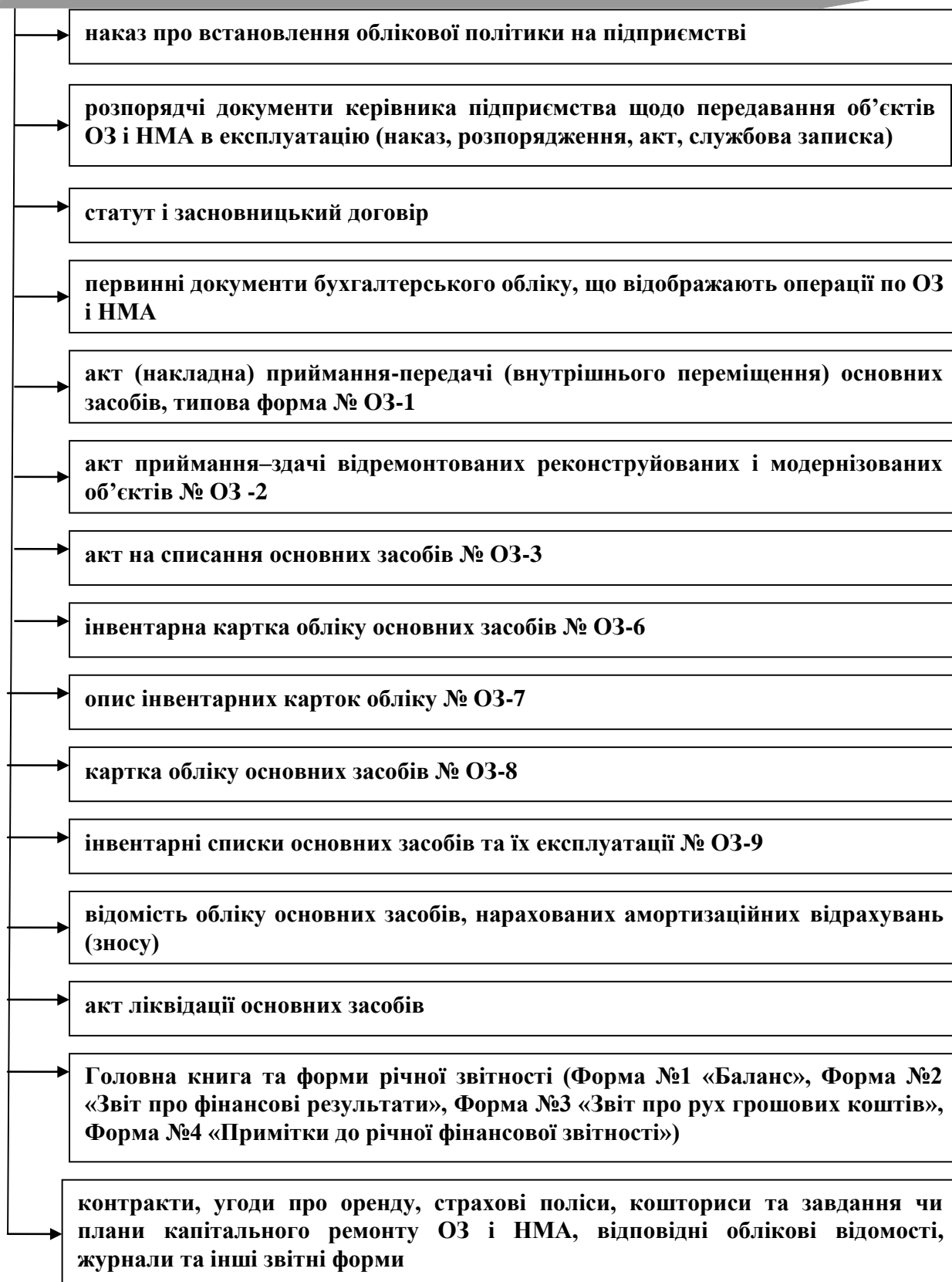


Рис. 8.1.4. Джерела інформації операцій з основними засобами і необоротними матеріальними активами

До основних засобів відносяться матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких понад один рік (або операційного циклу, якщо він триває довше одного року) [21].

До нематеріальних активів відносяться немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані та утримуються підприємством [22].

2. Послідовність проведення аудиту операцій з основними засобами та необоротними нематеріальними активами. Аудит ОЗ і НМА починають з перевірки за фактом. Особливу увагу приділяють попереднім матеріалам інвентаризації, документальним свідченням проведення консервації та монтажу ОЗ і НМА, актам інвентаризації орендованих, а також розукомплектованих ОЗ і НМА. Якщо картина виявляється нечіткою та заплутаною, то проводять вибірккову інвентаризацію під наглядом аудитора.

Таблиця 8.1.1.

Послідовність аудиту основних засобів і необоротних матеріальних активів [138,С.271]

№ етапу	Зміст аудиторської перевірки основних засобів та нематеріальних активів
I	Ознайомлення з обліковою політикою підприємств щодо обліку ОЗ і НМА
II	З'ясування порядку забезпеченості бухгалтерії діючими нормативними документами щодо обліку ОЗ і НМА та формами уніфікованої документації
III	Перевірка договорів на оренду ОЗ і НМА, які укладені з фізичними і юридичними особами
IV	Аудит матеріалів переоцінки (індексації) ОЗ і НМА та їх відображення в обліку
V	Аудиторська перевірка документального оформлення договорів про матеріальну відповідальність за збереження наявності ОЗ і НМА на підприємстві та створення постійно діючої комісії по списанню
VI	Перевірка наявності картотеки ОЗ і НМА за місцями їх експлуатації
VII	Перевірка операцій стосовно нематеріальних активів
VIII	Аудит операцій зі збереження, руху ОЗ і НМА та затрат на їх ремонт
IX	З'ясування відповідності залишків ОЗ і НМА у регістрах бухгалтерського обліку та формах фінансової звітності

Об'єктом дослідження також будуть свідчення про збільшення первісної вартості основних засобів, виявлення несправного обладнання, яке спричиняє брак продукції, випущеної з його допомогою, а також списання (ліквідація) або заміна ОЗ і НМА чи деталей до них. Розбіжності в документальному оформленні наявності та руху ОЗ і НМА виявляють зіставленням сум, що наведені в інвентарних картках, та тих, які зазначені в описі інвентарних карток. Якщо існують розбіжності, варто з'ясувати причини та встановити винних осіб, а також надати конкретні рекомендації щодо виправлення існуючого становища.

Рекомендуємо при здійсненні аудиту ОЗ і НМА в обов'язковому порядку формувати програму аудиту з чіткою розбивкою етапів виконання робіт: перевірку документації, витрат, що понесені, капітальних вкладень, амортизаційних відрахувань, переоцінки, отриманих і переданих в оренду ОЗ і НМА тощо.

Розглянемо приклад програми проведення аудиту основних засобів і необоротних матеріальних активів.

Аудиторська фірма-виконавець «Терео-Аудит».

Підприємство-замовник ТзОВ «Веста».

Термін проведення аудиту 10.02.– 15.03.--- р.

Кількість людино-годин 48.

Таблиця 8.1.2.

Програма проведення аудиту основних засобів і необоротних матеріальних активів [109,С.58]

Основні етапи проведення аудиту ОЗ, НМА	Цілі аудиту на кожному етапі	Аналітичні процедури аудиторської перевірки та джерела аудиторських доказів	Термін перевірки і кількість планових людино-годин
Початкова (організаційна) стадія	1. Ознайомлення із специфікою діяльності суб'єкта господарювання та його обліковою політикою 2. Складання плану аудиту	1. Спостереження, опитування, дослідження попередніх аудиторських перевірок 2. Установчі документи підприємства, накази	10.02 (0,5 люд-год.)
Дослідна стадія	Фактична перевірка 1. Оцінка результатів раніше проведених інвентаризацій засобів ОЗ і НМА 2. Проведення інвентаризації	1. Порівняння даних інвентаризації з даними аналітичного обліку, вибіркова перевірка основних засобів, нематеріальних активів за участю аудитора (спостереження)	10.02 (1,0 люд-год.)
	Документальна перевірка 1. Перевірка правильності та своєчасності оприбуткування нематеріальних активів 2. Перевірка вибуття амортизаційних відрахувань 3. Перевірка правильності відображення операцій на кореспондентських рахунках 4. Перевірка правильності ви-	1. Порівняння даних регістрів обліку з даними Головної книги, перевірка відповідності даних аналітичного та синтетичного обліку, а також наявності документів на право користування об'єктами нематеріальних активів 2. Інвентаризаційні описи, договори, розрахунки бухгалтерії,	15.01 (0,2 люд-год.)

	дображення операцій в регістрах бухгалтерського обліку	наказ про облікову політику, регістри обліку, ліцензії, свідоцтва	
Завершальна (результативна) стадія	1. Формування розділу аудиторського висновку щодо інформації про нематеріальні активи	1. Аналіз та узагальнення отриманої інформації 2. Постійні та поточні робочі документи аудитора	15.01 (0,5 люд.год.)

Аудит основних засобів і необоротних матеріальних активів – складова загального аудиту фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарської діяльності. Розглянемо детальніше послідовність аудиту основних засобів і необоротних матеріальних активів на рисунку 8.1.5.

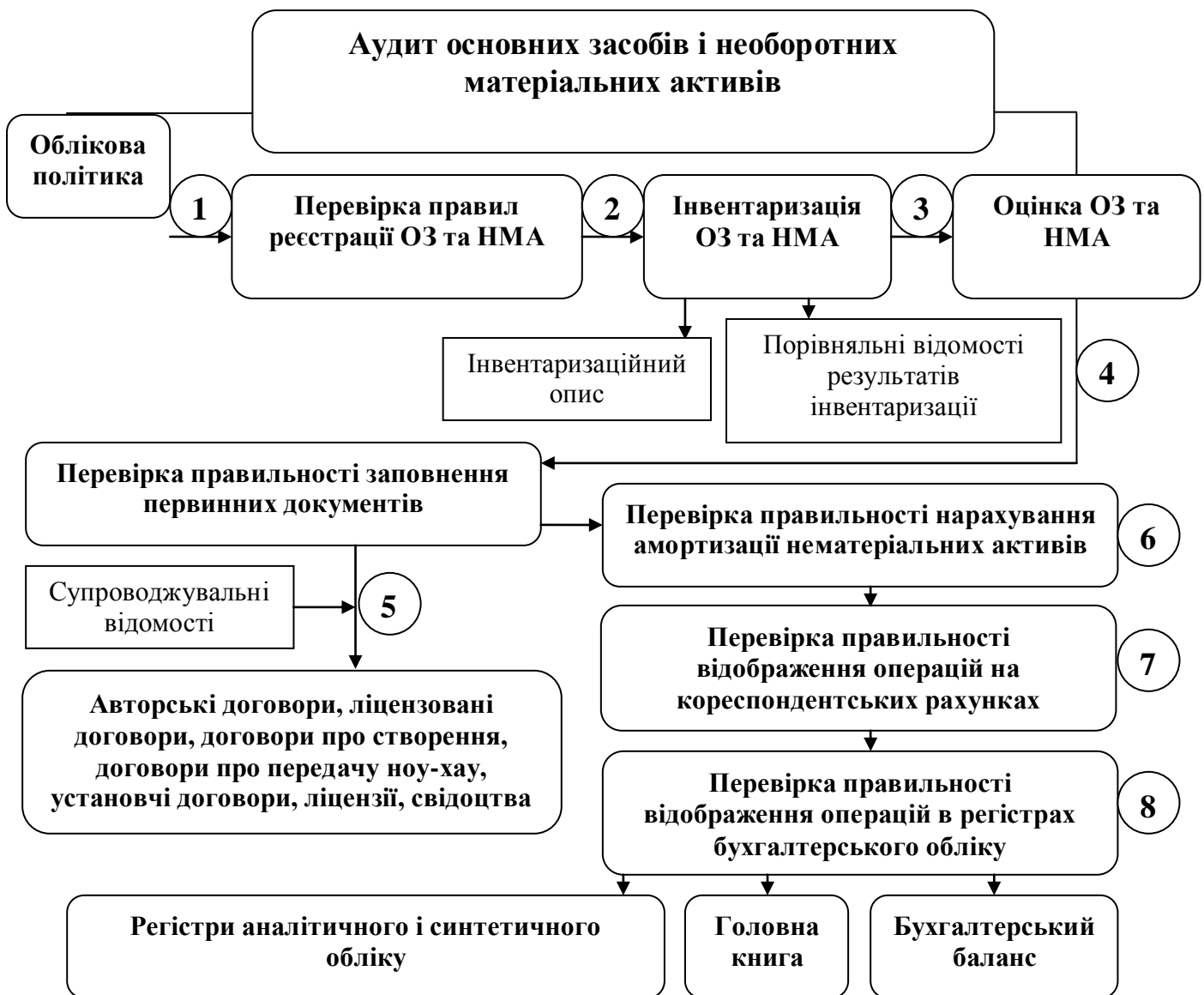


Рис.8.1.5. Організація проведення аудиту основних засобів і необоротних матеріальних активів [109,С.57]

Під час проведення аудиту ОЗ і НМА виникає потреба його планування, розподілу перевірки на кілька етапів та досягнення на кожному з них поставлених цілей. На стадії підготовки аудитору потрібно досконально дослідити нормативно-правову базу, звернути

увагу на внесені зміни та доповнення до законодавчих норм, які регулюють бухгалтерський облік та аудит. Впровадження положень бухгалтерського обліку, зокрема П(С)БО 7 і П(С)БО 8, зумовило розмежування бухгалтерського обліку та вимог податкового законодавства, тому господарюючі суб'єкти змушені вести подвійний облік стану і руху ОЗ і НМА.

Відтак, аудитор при перевірці має звернути увагу на правильність відображення операцій із засобами праці як у бухгалтерському обліку, так і відповідно до вимог податкового законодавства.

Спочатку аудитору слід впевнитися у правильності організації аналітичного обліку і визначити, чи всі ОЗ і НМА підприємства закріплено за матеріально відповідальними особами.

Аудитор перевіряє правильність ведення інвентарних карток індивідуального і групового обліку основних засобів, своєчасне заповнення всіх реквізитів у них. Якщо карток на окремі об'єкти немає, аудитор пропонує керівництву підприємства відновити аналітичний пооб'єктний облік ОЗ і НМА. Достовірність даних про наявність і рух ОЗ і НМА перевіряють зіставленням суми за інвентарною картокою із сумою, показаною в описі інвентарних карток.

Крім того, встановлюють відповідність даних аналітичного обліку ОЗ і НМА їхньому залишку за рахунками 10 «Основні засоби», 12 «Нематеріальні активи» на відповідні дати. Якщо є розходження між даними аналітичного і синтетичного обліку, то аудитор з'ясовує причини, винних осіб, визначає наслідки (недонарахування або зайве нарахування амортизації) і пропонує усунути недоліки.

Аудитор також перевіряє повноту і своєчасність проведення інвентаризації ОЗ і НМА, правильність відображення її результатів у бухгалтерському обліку. Цим самим він з'ясовує, чи можна довіряти результатам проведеної інвентаризації, щоб зменшити аудиторський ризик.

Слід документально перевірити операції зі списання ОЗ і НМА, правильність оформлення їх, законність і доцільність вибуття і відображення його в обліку. Аудитор також перевіряє правильність переоцінки ОЗ і НМА за відновною вартістю, її відображення в бухгалтерському обліку.

Аудитом правильності проведення річної інвентаризації ОЗ і НМА слід з'ясувати, чи реально відображені в балансі підприємства у статтях «Нематеріальні активи», «Основні засоби» (код рядка 011, 031) їх первісна (балансова) та залишкова (код рядка 010, 030) вартість, а також сума нарахованого зносу. Причому ця сума стосується як власних, так і орендованих ОЗ і НМА.

Програму проведення аудиту основних засобів і нематеріальних активів можна розподілити на кілька етапів [109,с.58]:

Етап 1 – перевіряють розроблену політику щодо обліку ОЗ і НМА. Облікову політику розглядають як спосіб регулювання фінансово-економічних і господарських особливостей функціонування підприємства в ринкових умовах.

Облікова політика в частині ОЗ і НМА формується на основі сукупності основоположних принципів і правил, вибір яких потребує системного підходу з метою максимальної оптимізації облікового процесу. Зміст та спрямованість активів у такий спосіб, щоб максимально впливати на фінансові результати діяльності підприємства. В обліковій політиці необхідно висвітлити питання оцінки, ОЗ і НМА, терміну нарахування амортизації, відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Аудит ОЗ і НМА розпочинають з перевірки за фактом. Особливу увагу приділяють попереднім матеріалам інвентаризації, документальним свідченням проведення консервації та монтажу ОЗ і НМА, актам інвентаризації орендованих, а також розкомплектованим матеріальним цінностям. Якщо є розбіжності між фактичною наявністю ОЗ і НМА та бухгалтерським обліком, то проводять вибіркову інвентаризацію під наглядом аудитора.

Етап 2 – аудитор перевіряє реєстрацію в бухгалтерському обліку об'єктів, які належать до ОЗ і НМА, а також відповідність ознак, що характеризують їх природу та відповідність класифікаційним групам.

Етап 3 – аудитор перевіряє результат: відображення інвентаризації ОЗ і НМА на кореспондуючих рахунках, а також досліджує результати інвентаризації чи сам бере участь у них як спостерігач.

При **інвентаризації основних засобів і необоротних матеріальних активів** перевіряють:

- наявність супровідних документів, що підтверджують права підприємства на їх використання;
- правильність і своєчасність відображення ОЗ і НМА в обліку.

Виявлені при інвентаризації невраховані об'єкти інтелектуальної власності мають бути оприбутковані на дату її проведення за справедливою ціною або дооцінені, якщо вони повністю амортизовані.

У разі проведення інвентаризації нематеріальних активів і перевірки відображення її результатів на рахунках бухгалтерського обліку слід керуватися нормативними документами.

Етап 4 – перевіряють правильність оцінювання ОЗ і НМА. Оцінювання ОЗ і НМА здійснюють, виходячи з вартості відповідно договору і порядку включення витрат на доведення їх до стану, придатного до використання в запланованих цілях. При цьому аудиторі слід визначити порядок формування первісної вартості ОЗ і НМА.

- ОЗ і НМА обліковують за первісною вартістю, тобто за вартістю придбання й створення.

Етап 5 – перевіряють правильність заповнення первинних документів щодо руху ОЗ і НМА. Спочатку аудитор перевіряє супроводжувальні документи: авторські та ліцензійні договори, договори про передавання ноу-хау, науково-дослідні та дослідно-конструкторські розробки, установчі договори, ліцензії, свідоцтва тощо.

Етап 6 – перевіряють правильність нарахування амортизації по ОЗ і НМА і відображення в бухгалтерському обліку .

Етап 7 – аудитор перевіряє правильність складання кореспонденції рахунків по руху ОЗ і НМА.

Етап 8 – проводять перевірку тотожності:

- показників звітних форм по ОЗ і НМА;
- даних звітності та Головної книги;
- показників Головної книги і реєстрів синтетичного й аналітичного обліку.

Аудит операцій руху ОЗ і НМА проводиться з метою з'ясування законності, а також правильності і своєчасного оформлення операцій з ОЗ і НМА.

Під час здійснення аудиту капітального ремонту треба перевірити первинні документи, що засвідчують його, а також річні плани проведення ремонтних робіт на підприємстві. Значної уваги при аудиті заслуговують операції з переоцінки ОЗ і НМА. Також аудиторі необхідно виявити, чи правомірно відбулася переоцінка об'єкта, чи дійсно залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої, чи правильно визначено при цьому суму зносу. Контроль правильності дотримання вимог з переоцінки можна здійснювати таким чином (див. табл. 8.1.3.).

Таблиця 8.1.3.

Перевірка правильності переоцінки ОЗ і НМА [122,С.53]

Напрями аудиту	Аудиторські процедури
	<ul style="list-style-type: none"> - установлення міри необхідності переоцінки основних засобів (за рішенням уряду, керівництва підприємства); - перевірка періодичності проведення переоцінки основних засобів; - установлення суб'єкта, що проводив переоцінку основних засобів; - установлення належності об'єктів основних засобів даному

1. Контроль повноти проведення операцій з переоцінки основних засобів	<p>підприємству, незалежно від технічного стану (ступеня зносу);</p> <ul style="list-style-type: none"> - перевірка проведення переоцінки основних засобів, що перебувають у запасі, консервації, зданих в оренду або в безповоротне використання (із урахуванням того, що такі основні засоби обліковують на балансі підприємства); - перевірка невключення у відомість переоцінки об'єктів основних засобів, що не призначені для переоцінки; - установлення видів переоцінки; - установлення кількості методів, використаних для досягнення достовірної оцінки кожного об'єкта основних засобів; - перевірка проведення переоцінки незавершеного будівництва і невстановленого обладнання для приведення їх балансової вартості у відповідність із поточним рівнем цін
2. Правильність документального відображення результатів переоцінки	<ul style="list-style-type: none"> - перевірка наявності та правильності заповнення інвентаризаційних описів, інвентарних карток обліку основних засобів, технічних паспортів та іншої технічної документації; - перевірка наявності та правильності заповнення первинного документа щодо проведення переоцінки основних засобів (відомість переоцінки основних засобів); - перевірка наявності акту за результатами переоцінки основних засобів
3. Правильність відображення операцій з переоцінки на рахунках бухгалтерського обліку	<ul style="list-style-type: none"> - перевірка правильності відображення результатів переоцінки на рахунках бухгалтерського обліку

При здійсненні перевірки ОЗ і НМА окремим пунктом з'ясовують правильність і точність розрахунку амортизаційних відрахувань, чи за цільовим призначенням їх використовують, який метод амортизації застосовує підприємство та закріплений наказом про облікову політику, чи є він ефективним. Потрібно також ознайомитися з відомостями розрахунків сум амортизації, записами у Головній книзі.

Для перевірки достовірності нарахування амортизаційних відрахувань потрібно проводити аудит у такій послідовності, що наведена на рис. 8.1.6.

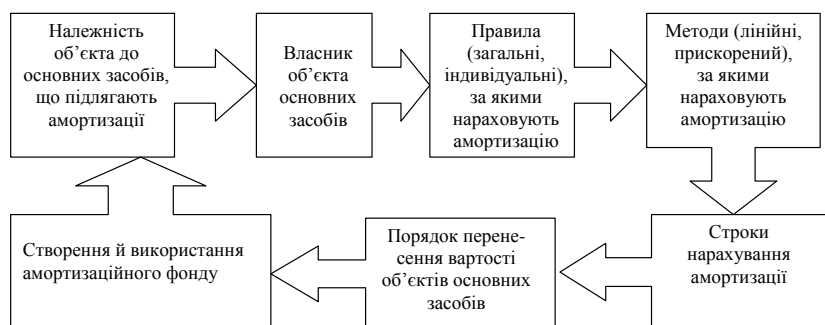


Рис. 8.1. 6. Рекомендована послідовність аудиту перевірки нарахування амортизації за об'єктами ОЗ і НМА [122,С.55].

Варто акцентувати увагу на визначенні сум зменшення корисності ОЗ і НМА та їх ліквідації, чи дійсно був факт перевищення залишкової вартості над відшкодованою, чи є на підприємстві діюча комісія, що фіксує факти неможливості подальшого використання ОЗ і НМА в праці та оформляє відповідні документи на ліквідацію, реалізацію (продаж, безоплатну передачу), яким є фінансовий результат внаслідок вибуття ОЗ і НМА.

Робочі документи аудитора можуть складатися у довільній формі, їх структура і зміст визначаються напрямом та метою аудиторського контролю ОЗ і НМА, специфікою підприємства-клієнта.

Отже, на сьогодні аудит, як вид контролю є необхідним та обґрунтованим, оскільки володіння достовірною інформацією є передумовою успішного функціонування суб'єктів господарювання, тим більше – промислового комплексу, на який в господарському механізмі України припадає чимала частка. Під час підготовки аудиторської перевірки основних засобів здійснюють планування. Саме на цій стадії дуже важливо опрацювати площину аудиту та окреслити загальну послідовність його проведення.

Контрольні запитання:

1. В чому полягає мета аудиту ОЗ і НМА?
2. Які є джерела інформації операцій, пов'язаних із ОЗ і НМА?
3. В чому полягають завдання аудиту ОЗ і НМА?
4. Згідно П(С)БО, що розуміють під ОЗ і НМА?
5. Що відноситься до складу ОЗ і НМА?
6. Методологічні засади формування бухгалтерського обліку інформації щодо ОЗ і НМА. В яких П(С)БО вони зазначені?
7. Згідно плану рахунків бухгалтерського обліку скільки субрахунків мають рахунки 10 «Основні засоби» і 12 «Нематеріальні активи»?
8. В якому розділі балансу відображається інформація про ОЗ і НМА?
9. Яка послідовність аудиту ОЗ і НМА?
10. Які етапи проведення аудиту із ОЗ і НМА?
11. Дати характеристику етапам аудиту із ОЗ і НМА?
12. При проведенні інвентаризації ОЗ і НМА на що звертають увагу?
13. В чому полягають процедури аудиту правильності переоцінки ОЗ і НМА?
14. В якій послідовності рекомендується проводити аудит нарахованої амортизації для перевірки достовірності нарахування амортизаційних відрахувань?

Тести:

1. У балансі підприємства інформація щодо основних засобів вказана у:

- а) активі балансу, перший розділ в рядках 030, 031, 032;
- б) пасиві балансу, перший розділ в рядках 300, 310, 320;
- в) активі балансу, перший розділ в рядках 010, 011, 012;
- г) активі балансу, перший розділ в рядках 030, 031 і пасиві балансу, перший розділ в рядках 360, 370.

2. Яке П(С)БО регламентує методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби:

- а) П(С)БО 16;
- б) П(С)БО 2;
- в) П(С)БО 7;
- г) П(С)БО 9.

3. Рахунок 10 «Основні засоби» призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух:

- а) власних основних засобів;
- б) основних засобів, отриманих на умовах фінансового лізингу;
- в) орендованих цілісних майнових комплексів;
- г) усіх перерахованих об'єктів основних засобів.

4. Аналітичний облік основних засобів ведеться:

- а) за місцями зберігання;
- б) щодо кожного об'єкта окремо;
- в) за групами, визначеними податковим законодавством;
- г) за центрами відповідальності.

5. До якої класифікаційної групи нематеріальних активів слід включити придбане підприємством право на винахід:

- а) права користування майном;
- б) права на об'єкти промислової власності;
- в) авторські та суміжні з ними права;
- г) інші нематеріальні активи.

6. Первісна вартість нематеріальних активів, отриманих внаслідок обміну на подібний об'єкт, дорівнює:

- а) первісній вартості переданого нематеріального активу;
- б) залишковій вартості переданого нематеріального активу;
- в) балансовій вартості переданого нематеріального активу;

г) справедливій вартості переданого нематеріального активу.

7. Процес аудиту основних засобів та необоротних матеріальних активів включає в себе такі стадії:

- а) організаційна, укладення договору, технологічна;
- б) укладення договору, відомча, результативна;
- в) організаційна, підготовча, результативна;
- г) початкова (організаційна), дослідна, завершальна (результативна).

8. Який метод фактичного контролю на першому етапі перевірки основних засобів та необоротних матеріальних активів застосовуємо:

- а) інвентаризацію;
- б) документування;
- в) контрольні заміри;
- г) калькулювання.

9. Предметом аудиту операцій з необоротними активами є:

- а) всі операції, які здійснюються на підприємстві протягом місяця;
- б) операції списання зносу нематеріальних активів;
- в) господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю та рухом необоротних активів, нарахування їх зносу;
- г) купівля та продаж нематеріальних активів невиробничого призначення.

10. При аудиторській перевірці необхідно з'ясувати, в якому випадку не включається до вартості основних засобів витрати на:

- а) придбання основних засобів;
- б) транспортування основних засобів;
- в) непрямі податки;
- г) сплату відсотків за користування кредитом.

11. Аудит основних засобів починається з перевірки:

- а) актів інвентаризації основних засобів;
- б) наявності основних засобів, їх збереження, ефективності використання і правильності нарахування зносу;
- в) договорів на поставку ОЗ;
- г) форм звітності;
- д) реальності балансу.

12. Для виявлення результатів інвентаризації складається:

- а) інвентаризаційний опис;
- б) порівняльна відомість;

- в) довідка про результати інвентаризації;
- г) акт встановлення розбіжностей за кількістю та якістю товарів.

13. Що використовується в якості інформаційного забезпечення операцій з основними засобами:

- а) первинні документи, інвентаризаційні описи, реєстри бухгалтерського обліку та звітність;
- б) технічна документація, бізнес-план, аналітичні рахунки;
- в) первинні документи, накази, відомість нарахування амортизації, експертна оцінка;
- г) реєстри бухгалтерського обліку, фінансова і статистична звітність.

14. Виявлений факт нестачі чи надлишку основних засобів можна підтвердити:

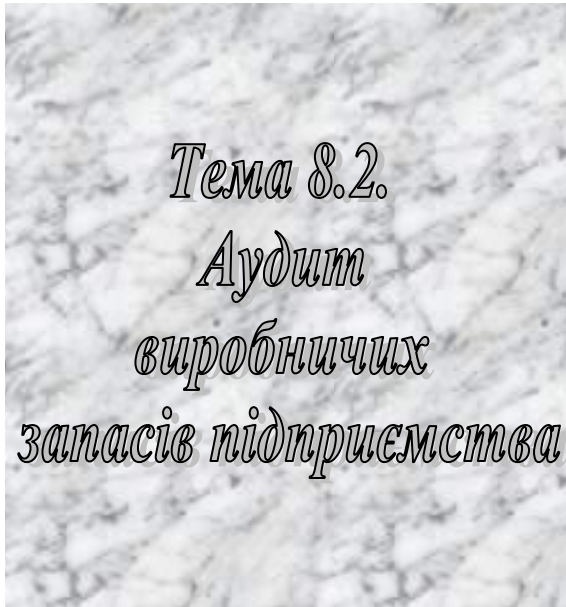
- а) довідкою установи банку;
- б) довідкою бухгалтерії;
- в) інвентаризаційним описом і порівняльною відомістю;
- г) виписками з відповідних реєстрів.

15. Основним методом перевірки ефективності використання основних засобів є :

- а) особисте спостереження;
- б) інвентаризація;
- в) співставлення бухгалтерських операцій;
- г) дослідження на місці;
- д) економічний аналіз.

Матриця правильних відповідей:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
а	в	г	б	б	б	г	а	в	г	б	в	а	в	д



Після вивчення Теми 8.2 Ви повинні

знати:

- виробничі запаси та їх класифікацію;
- мету аудиту виробничих запасів;
- предмет аудиту виробничих запасів;
- об'єкти аудиту виробничих запасів;
- джерела інформації аудиту виробничих запасів;
- завдання аудиту виробничих запасів;
- послідовність аудиту виробничих запасів;
- методологічні засади формування в бух гал-терському обліку виробничих запасів;

- методи оцінювання виробничих запасів.

Тема 8.2. Аудит виробничих запасів підприємства

1. Загальна характеристика об'єктів аудиту виробничих запасів. Основна мета, завдання, об'єкти та джерела інформації операцій з виробничими запасами

2. Послідовність проведення аудиту операцій з виробничими запасами

1. Загальна характеристика об'єктів аудиту виробничих запасів. Основна мета, завдання, об'єкти та джерела інформації операцій з виробничими запасами. Основою господарської діяльності підприємства є виробничі запаси: сировина, основні і допоміжні матеріали, комплектуючі вироби, товари, готова продукція, малоцінні та швидкозношувані предмети.

Матеріальні затрати становлять 57-68% собівартості продукції. Від достовірності та об'єктивності відображення в бухгалтерському обліку й звітності операцій із виробничими запасами залежить правильність визначення основних показників, які характеризують результати господарської діяльності та реальний фінансовий стан підприємства (залишки оборотних коштів, темпи їх обігу, собівартість, прибуток, рентабельність) [128,С.361].

Товарно-матеріальні цінності являють собою сукупність виробничих запасів та готової продукції, що відображаються в активі балансу. Загальне правило, за яким предмет відносять до товарно-матеріальних цінностей полягає в тому, що запасами повинні бути всі товарно-матеріальні цінності, право на які належить підприємству незалежно від того, де вони знаходяться.

Виробничі запаси – це елементи, які формують матеріальну основу кінцевого продукту підприємства, входять до нього складовою частиною або забезпечують його виробництво.

Принципи ведення обліку та відображення у фінансовій звітності запасів у бухгалтерському обліку регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

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

До виробничих запасів відносять: сировину і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі, вироби, паливо, тару і тарні матеріали, будівельні матеріали, матеріали, передані на переробку, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, інші матеріали.

У балансі підприємств інформація щодо виробничих запасів вказана в активі у розділі II «Запаси», рядках: 100 – виробничі запаси (сальдо за дебетом 20 рахунку), 110 – тварини на вирощуванні і відгодівлі (сальдо за дебетом 21 рахунку), незавершене виробництво (сальдо за дебетом 23, 25 рахунку), готова продукція (сальдо за дебетом 26 рахунку), товари (сальдо за дебетом 28 рахунку). Для обліку та узагальнення інформації планом рахунків бухгалтерського обліку передбачений рахунок 20 «Запаси». Згідно з планом рахунків бухгалтерського обліку рахунок 20 «Запаси» має 6 субрахунків, за дебетом рахунку 20 «Запаси» відображається надходження (придбання) виробничих запасів, за кредитом – вибуття. Виробничі запаси в бухгалтерському обліку відображають за класифікаційними групами.

Розглянемо схематично класифікацію запасів у відповідності до плану рахунків, що передбачає наявність кількох субрахунків (за видами запасів), рис. 8.1.1.

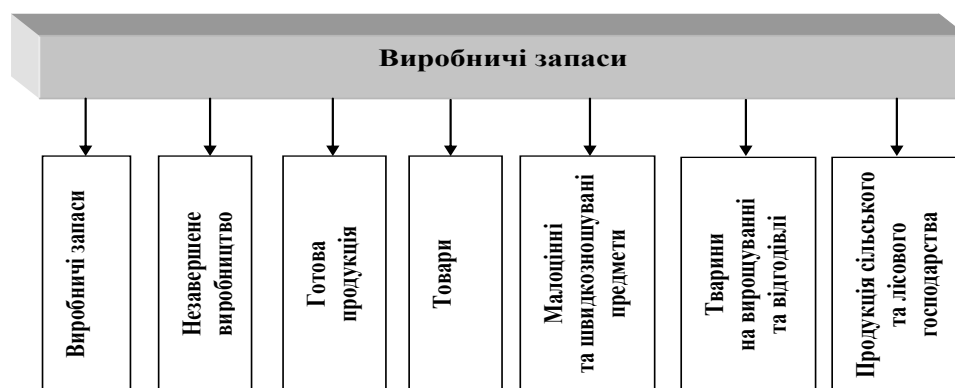


Рис. 8.1.1. Види запасів

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», запаси включають:

- сировину, основні і допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб;
- незавершене виробництво у вигляді незавершених обробкою і складанням деталей, вузлів і виробів та незавершених технологічних процесів;
- готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;
- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;
- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року.

Наведена класифікація запасів забезпечує виконання основних завдань обліку та контролю запасів, серед яких: забезпечення своєчасного документального оформлення руху запасів; контроль за повним та своєчасним оприбуткуванням товарно-виробничих запасів та їх збереженням у місцях зберігання і на всіх стадіях обробки; забезпечення відповідності складських запасів нормам; достовірна оцінка товарно-виробничих запасів; розрахунок фактичної собівартості витрачених матеріалів та їх залишків; відображення операцій з оприбуткування та витрачання запасів у системі бухгалтерського обліку тощо.

Для досягнення основної мети аудиту, а також задоволення потреб користувачів в отриманні повної, правдивої та неупередженої інформації щодо виробничих запасів аудитор необхідно виконати певні завдання.

Метою аудиту операцій із запасами є встановлення: достовірності первинних даних щодо наявності та руху виробничих запасів, напівфабрикатів, МШП, готової продукції, товарів, повноти та своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку запасів відповідно до прийнятої облікової політики, достовірності відображення залишку записів у звітності господарюючого суб'єкта

Бухгалтерський облік забезпечує відображення господарських фактів, а аудит підтверджує їх достовірність, законність та повноту відображення. Розглядаючи завдання аудиту виробничих запасів, необхідно, щоб аудитор, здійснюючи перевірку, виходив за межі бухгалтерського обліку. Адже завдання аудитора полягає в тому, щоб виявити та попередити появу порушень.

Для досягнення основної мети аудиту, а також задоволення потреб користувачів в отриманні повної, правдивої та неупередженої інформації щодо виробничих запасів аудитор необхідно виконати певні завдання. Розглянемо детальніше основні завдання аудиту операцій, пов'язаних з виробничими запасами, які представлено на рис.8.2.2.

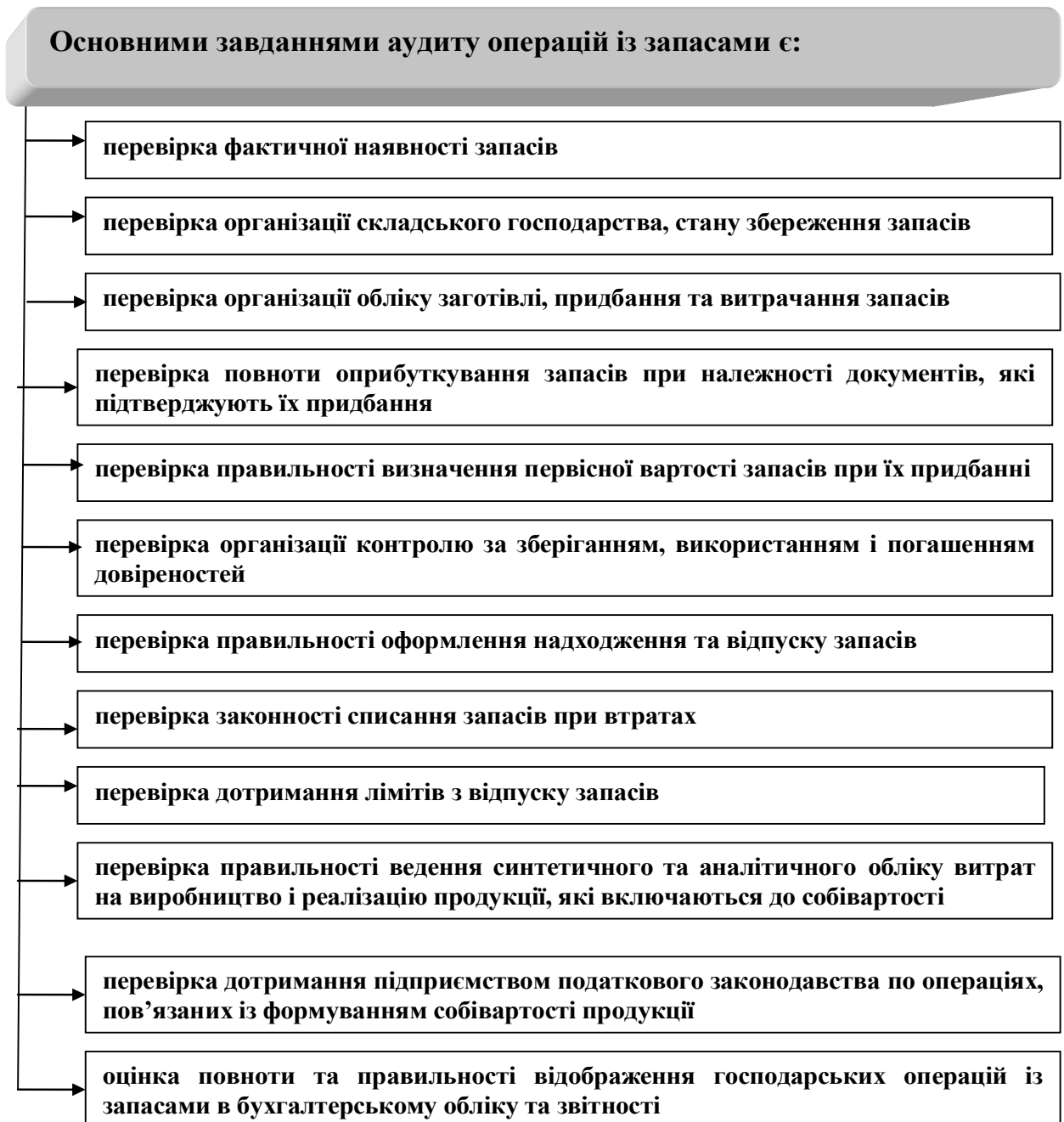


Рис. 8.2.2. Основні завдання аудиту запасів

Загальне визначення завдання аудиту виробничих запасів полягає у встановленні достовірності й повноти відображення в бухгалтерському обліку та звітності всіх господарських фактів відносно залишків і руху виробничих запасів.

Предметом аудиту операцій із запасами є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом і використанням виробничих запасів, МШП, витрат виробництва, браку у виробництві, напівфабрикатів, готової продукції, товарів, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємства та за його межами

Виходячи з цілей, яких необхідно досягти аудитору при дослідженні операцій із запасами, формуються об'єкти аудиту.

Об'єкти аудиту операцій з виробничими запасами підприємства

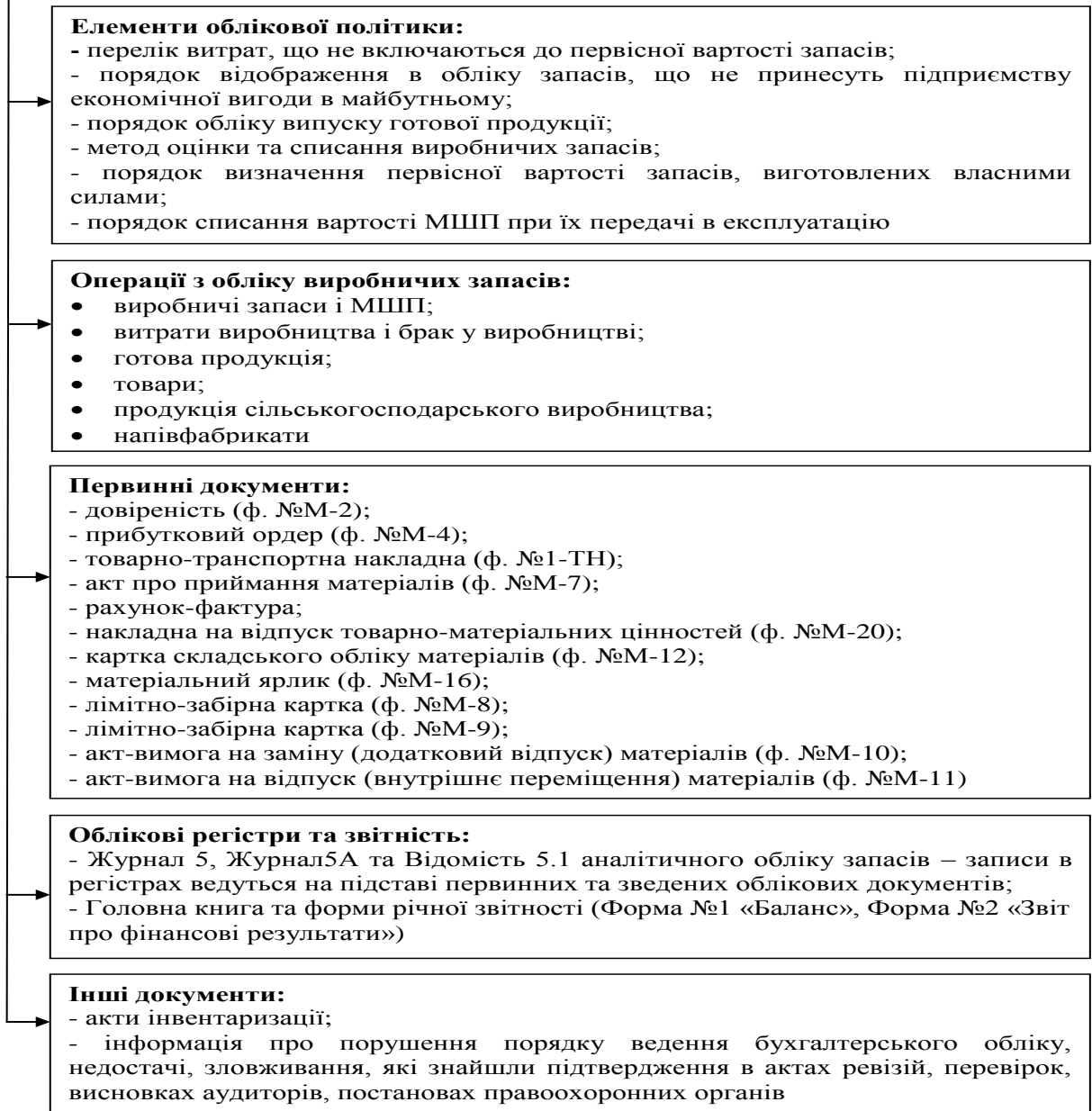


Рис. 8.2.3. Об'єкти аудиту операцій із запасами

Джерелами аудиту операцій з матеріальними цінностями є первинні облікові документи: журнал обліку надходження вантажів; доручення; журнал обліку виданих

доручень, прибутковий ордер, акт про прийняття матеріалів; вимоги; прихідні накладні; накладні на внутрішнє переміщення матеріальних цінностей; видаткові накладні; податкові накладні; матеріальні звіти; відомість обліку залишків матеріалів на складах; договори доставки матеріалів; розрахункові показники використання сировини і матеріалів у підсобних виробництвах; дані аналітичного і синтетичного обліку. Розглянемо детальніше джерела аудиту виробничих запасів, які представлено на рис. 8.2.4.

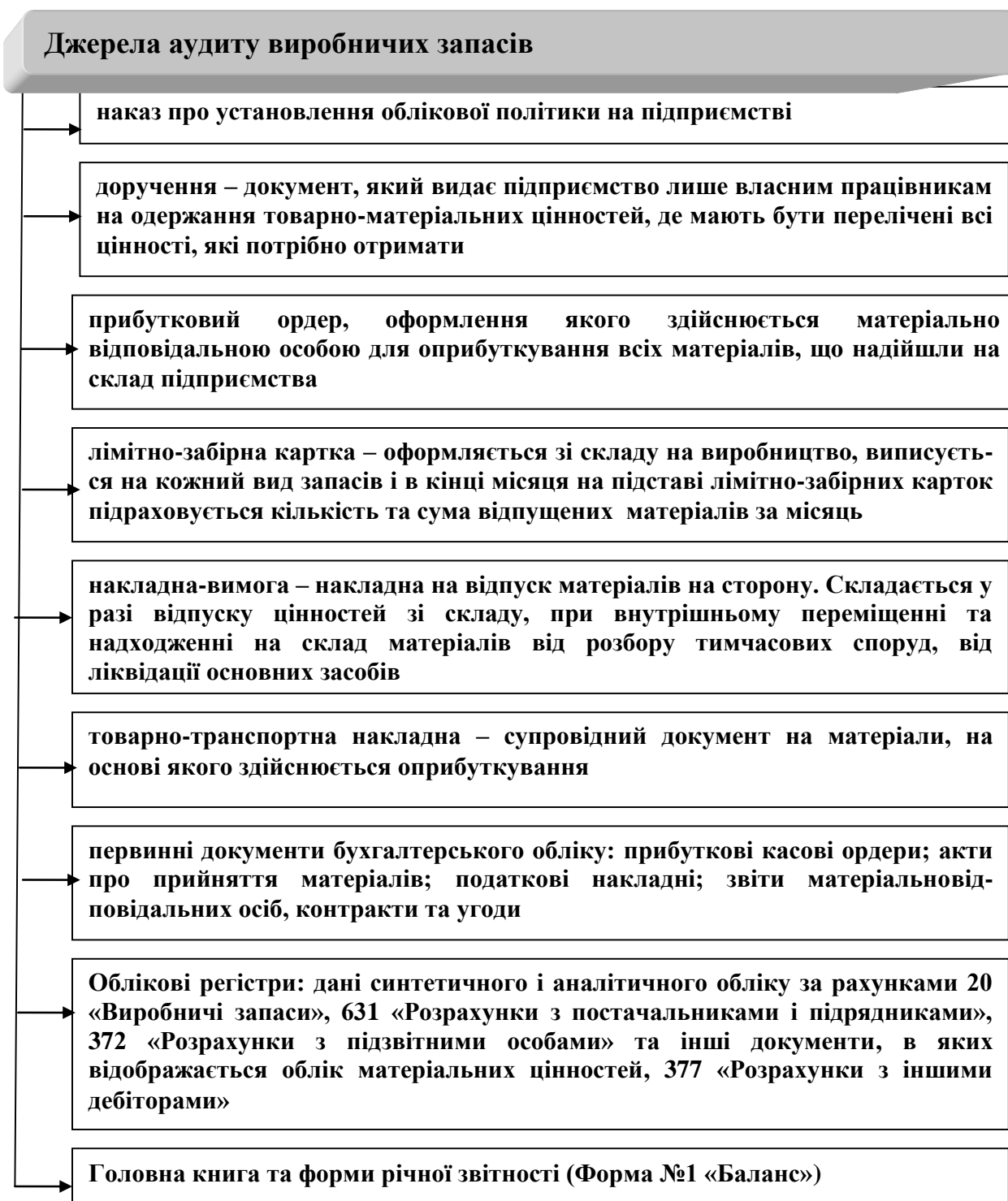


Рис. 8.2.4. Джерела аудиту виробничих запасів

Отже, важливим моментом у діяльності аудитора є перевірка повноти оприбуткування матеріальних цінностей, де аудитори з'ясовують, чи відповідають підсумкові суми, відображені у відомостях обліку матеріальних цінностей, даним інших облікових реєстрів; поряд із цим, доцільно перевірити погодженість записів у синтетичному і аналітичному обліку за балансовими рахунками і субрахунками, на яких обліковуються матеріальні цінності.

2. Послідовність проведення аудиту операцій з виробничими запасами. Для перевірки обліку руху матеріальних цінностей, в першу чергу аудитор ознайомлюється з організацією складського господарства і контрольно-пропускною системою на підприємстві.

Під час перевірки матеріальних цінностей на складі аудитор, перш за все, з'ясовує:

- чи ведуться завідувачем складу в картках складського обліку записи щодо прийняття і відпуску матеріальних цінностей;
- чи відповідає встановленим принципам метод обліку матеріальних цінностей, що використовується на підприємстві.

Аудитор перевіряє первинні документи, на підставі яких здійснюються записи по відповідних рахунках (таблиця 8.1.1)

Таблиця 8.1.1

Перелік документів, на підставі яких здійснюються записи по рахунках

Шифр та назва рахунку	Документи
20 «Виробничі запаси»	Журнал обліку вантажів, що надійшли; довіреність; акт списання довіреностей; прибутковий ордер; акт про приймання матеріалів; лімітно-забірна картка; акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів; накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів; картка складського обліку матеріалів; відомість обліку матеріалів на складі; матеріальний ярлик; сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу; матеріальний звіт; акт закупівлі ТМЦ
22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	Відомість про поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв); картка обліку МШП; замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв) та їх обмін на придатні; особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів; відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів
23 «Виробництво»	Рахунок фактичної собівартості готової продукції (калькуляція); документи відхилень від норм витрат; розкрійні листи
24 «Брак у виробництві»	Акт про брак; повідомлення, листок про брак; відомість про брак; акт про виявлення дефектів устаткування

25 «Напівфабрикати»	Відомість руху напівфабрикатів
26 «Готова продукція»; 28 «Товари»	Накладна на здачу готової продукції на склад; відомість випуску готової продукції; приймально-здавальні документи; акт приймання; товарно-транспортна накладна; рахунки-фактури; прибутково-видаткова накладна; свідоцтво про якість товару; сертифікат відповідності державній системі сертифікації

Аудит матеріальних цінностей доцільно починати з перевірки **процесу інвентаризації**, яку проводять згідно з укладеним договором з аудиторською фірмою або силами і коштами підприємства-замовника. Суть аудиторської перевірки зводиться до того, наскільки правильно вона проводилась, як відображені її результати. Це дає можливість виявити недостачі або лишки запасів та інші відхилення, якщо такі мають місце на підприємстві.

Для проведення інвентаризації призначають робочу комісію у складі не менше трьох осіб за обов'язковою участю матеріально відповідальної особи. Перед початком інвентаризації матеріально відповідальна особа складає звіт і розписку про те, що до початку проведення інвентаризації всі документи здані до бухгалтерії і неоприбуткованих та несписаних матеріальних цінностей на складі немає.

До початку інвентаризації в картках складського обліку повинні бути відображені всі операції з руху матеріальних цінностей: за кожним з них виведені залишки на день інвентаризації; первинні документи з руху запасів необхідно здати до бухгалтерії для їх бухгалтерської обробки.

Об'єктами інвентаризації запасів виступають:

- сировина, основні й допоміжні матеріали, призначені для виробництва продукції (робіт, послуг), обслуговування виробничого процесу та адміністративних потреб;
- МШП, що використовуються не довше одного року або нормального операційного циклу, якщо він перевищує один рік;
- незавершене виробництво у вигляді незавершених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів чи незавершених технологічних процесів;
- молодняк тварин і тварини на відгодівлі, продукція сільського і лісового господарства, якщо вони оцінюються за П(С)БО 9;
- готова продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, що передбачені договором або іншим нормативно-правовим актом;
- товари.

Аудитор стежить за правильністю проведення інвентаризації та сам записує результати. Оформлені інвентаризаційні описи він передає в бухгалтерію для складання

порівняльної відомості. Якщо на об'єкті, де проводять інвентаризацію, облік ведеться у кількісно-сумовому вираженні, то у порівняльну відомість записують тільки ті матеріальні цінності, за якими виявлені відхилення від облікових даних, решту записують одним рядком на загальну суму.

Наявність цінностей визначається підрахунком, зважуванням, обліком залежно від одиниць вимірювання. Аудитор стежить за правильністю проведення інвентаризації та сам записує результати. Оформлені інвентаризаційні описи він передає в бухгалтерію для складання порівняльної відомості.

На підставі порівняльної відомості оформляють результати інвентаризації.

Результати інвентаризації стосовно встановлених нестач, лишків, втратам від псування майна підприємства повинні відображатися у протоколі інвентаризаційної комісії та затверджувались керівником підприємства у п'ятиденний термін.

Затверджені результати перевірки цінностей відображаються у бухгалтерському обліку в тому місяці, в якому проведена інвентаризація. Правильна організація інвентаризаційної роботи, своєчасне і якісне відображення її результатів має велике значення для поліпшення загальних результатів фінансово-господарської діяльності підприємства. Результати інвентаризації майна на складах бухгалтер відображає на підставі порівняльних відомостей.

Таблиця 8.2.2

Послідовність аудиту виробничих запасів

№ етапу	Зміст аудиторської перевірки виробничих запасів
I	Ознайомлення з обліковою політикою підприємств щодо надходження та вибуття виробничих запасів
II	З'ясування порядку забезпеченості бухгалтерії діючими нормативними документами щодо обліку виробничих запасів та формами уніфікованої документації
III	Аудиторська перевірка документального оформлення договорів про матеріальну відповідальність за збереження наявності виробничих запасів на підприємстві та створення постійно діючої комісії зі списання
IV	Проведення інвентаризації виробничих запасів (складання інвентаризаційного опису, порівняння результатів інвентаризації з наявністю виробничих запасів)
V	Визначення правильності оцінювання матеріальних цінностей в обліку відповідно до П(с)БО 9 «Запаси», які придбані, обліковуються в балансі і за їх первісною вартістю, а ті, що виготовлені власними силами, – за їх фактичною собівартістю
VI	Правильність відпуску запасів зі складу за одним із методів (який зазначено в обліковій політиці підприємства)

VII	Перевірка правильності і повноти оприбуткування матеріальних цінностей
VIII	Перевірка правильності відображення в регістрах бухгалтерського обліку
IX	З'ясування відповідності залишків виробничих запасів у регістрах бухгалтерського обліку та формах фінансової звітності



Рис.8.2.5. Організація проведення аудиту виробничих запасів

Наступним етапом перевірки матеріальних цінностей є визначення правильності оцінки матеріальних цінностей в обліку. Відповідно до П(с)БО 9 запаси, які придбані, обліковуються в балансі і за їх первісною вартістю, а ті, що виготовлені власними силами, – за їх фактичною собівартістю.

Собівартість запасів розраховується, виходячи з: ціни придбання; витрат на оплату посередницьких послуг; витрат на оплату праці працівників, що зайняті придбанням запасів; витрат, пов'язаних з пошуком і придбанням матеріальних цінностей; маркетингових та рекламних витрат; сум обов'язкових податків, зборів і платежів, які пов'язані з придбанням запасів; витрат та пересортування запасів; інших витрат, які пов'язані з придбанням запасів.

Не належать до суми фактичної собівартості запасів понаднормові витрати і нестачі запасів, відсотки за користуванням кредитом та інші витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням запасів.

Наступним етапом аудиторської перевірки є правильність відпуску запасів зі складу.

Відпуск або списання виробничих запасів у виробництво, їх продаж та інше вибуття здійснюється одним із методів оцінки:

- метод ідентифікованої собівартості;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходжень запасів (ФАЙФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

Метод оцінювання виробничих запасів відображається в наказі щодо облікової політики підприємства.

Метод суцільної ідентифікації – застосовується для тих запасів, які використовуються для виконання спеціальних замовлень і проектів. Застосування цього методу передбачає ведення індивідуального обліку за кожним видом запасів.

Метод ФІФО – ґрунтується на припущенні, що ті одиниці запасів, які були придбані першими, першими і вибувають. Спочатку записують залишки запасів на початок періоду, потім вартість запасів, що надійшли першими у звітному періоду. Ті запаси, що надійшли першими, належать до собівартості реалізованої продукції, а вартість запасів, придбаних останніми, відображається на рахунках обліку запасів на кінець звітного періоду.

Метод нормативних затрат – полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції, встановлених підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів праці, виробничих потужностей і чинних цін.

Метод оцінювання за цінами продажу – заснований на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотка торговельної націнки на товари. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажної вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торговельної націнки.

Наступним етапом роботи аудитора на підприємстві є перевірка правильності і повноти оприбуткування матеріальних цінностей. Для цього аудитор завіряє суми, відображені у відомостях обліку матеріальних активів, з даними бухгалтерського обліку. Особлива увага приділяється перевірці операцій за рахунками 63 «Розрахунки з

постачальниками та підрядниками», перевіряються його дебетові та кредитові обороти та правильність визначення залишку на кінець звітного періоду.

Особливо ретельно перевіряється дотримання порядку передачі цінностей у виробництво, що призводить до зловживань.

Оприбуткування матеріальних цінностей аудитор повинен перевіряти за кожним документом. За документами, прикладеними до виписок банку, аудитор повинен установити дату оплати розрахункових документів постачальників і назву цінностей. За матеріальними звітами наступного місяця перевірити повноту їх оприбуткування.

Основними документами для оприбуткування матеріальних цінностей є супровідні документи постачальників, прикладені до звітів матеріально відповідальних осіб: товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури специфікації, пакувальні ярлики, посвідчення якості, приймальні квитанції.

Однією із складових аудиту є вивчення правильності їх оцінки, що здійснюється згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

Для виявлення методів оцінювання продукції на складі доцільно перевірити документи з цих операцій. Якщо оцінювання продукції на складі здійснювалось на основі фактичної собівартості, то слід визначити, за яким методом проводились розрахунки.

Аудитор повинен ретельно проаналізувати правильність оцінювання матеріалів і з'ясувати, чи включені до собівартості їх придбання транспортно-заготівельні витрати, комісійні винагороди, що сплачені організаціям-постачальникам.

При аудиторській перевірці потрібно установити наявність фактів включення у вартість матеріалів витрат на утримання складів, відділів постачання і збуту та на відрядження працівників для оформлення договорів на поставку матеріальних цінностей. Придбані або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Правильна їх оцінка залежить від організації і постановки аналітичного і синтетичного обліку. Тому під час аудиторської перевірки аудитор з'ясовує, чи ведеться облік на рахунку 20 «Виробничі запаси» у розрізі субрахунків і за кожним найменуванням, номенклатурним номером.

Для перевірки здійснених операцій щодо списання і відпуску матеріалів у виробництво аудитор використовує нагромаджувальні відомості щодо витрачання матеріалів зі складів, що виписуються на підставі видаткових документів (лімітно-забірної карти, вимоги на заміну матеріалів, забірні листи).

Одним із найважливіших питань аудиторської перевірки є правильність організації та методики обліку МШП.

Проведення аудиторської перевірки оборотних МШП встановлює правомірність віднесення матеріальних цінностей МШП.

Згідно П(С)БО 9 «Запаси» до складу запасів віднесено МШП, які використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він перевищує один рік, такі, як інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг.

Будь-які предмети, що придбаваються для подальшого продажу, до МШП не належать і обліковуються як товари.

В обліковій політиці МШП поділяють на дві групи: одна частина їх належить до запасів, що відображаються у другому розділі активу балансу «Оборотні активи», а друга їх частина входить до складу «Матеріальних необоротних активів», що відображаються у першому розділі балансу «Необоротні активи» і відносяться до складу основних засобів. Послідовність проведення аудиту з МШП наступна:

1. Визначення належності номенклатури оборотних МШП до запасів, що відображаються у другому розділі активу балансу «Оборотні активи».

Аудитором перевіряється номенклатура МШП і виявляються предмети, які не належать до першої групи, тобто до „оборотних активів”.

2. Організація порядку аудиту нарахування зносу оборотних МШП та віднесення його сум на відповідні об'єкти обліку. Тобто аудиторською перевіркою з'ясовується порядок нарахування зносу оборотних активів, що обліковуються на рахунку 22 «МШП».

При перевірці порядку нарахування зносу оборотних МШП аудитору слід пам'ятати, що на МШП, які відносять до запасів, знос не нараховується, а вартість МШП, переданих в експлуатацію, списується з балансу на витрати з подальшою організацією оперативного кількісного обліку за місцями експлуатації та відповідальними особами протягом терміну фактичного використання цих предметів.

3. Порядок організації оперативного кількісного обліку МШП за місцями їх експлуатації та за відповідальними особами протягом терміну їх фактичного використання.

4. Перевірка складського оперативного обліку оборотних МШП та їх оцінка. Перевіряючи облік оборотних МШП, аудитор повинен пам'ятати, що рух цих предметів на складах обліковується з використанням тих методів, що й стосовно наявності товарно-матеріальних цінностей.

5. Методика аудиту надходження та використання оборотних МШП.

6. Заключний етап співставлення аналітичних і синтетичних даних з обліку оборотних МШП. На цьому етапі передбачається звірка сум з обліку оборотних МШП, що

фактично обліковується на місцях їх збереження, з обліковими даними, які відображені в регістрах бухгалтерського обліку (журналах, відомостях, Головній книзі). Після підтвердження відповідності цих даних здійснюється співставлення і арифметична перевірка облікових даних у Головній книзі і оборотній відомості по рахунках із звітними даними, відображеними у балансі.

Контрольні запитання:

1. В чому полягає мета аудиту виробничих запасів?
2. Які є джерела інформації операцій, пов'язаних із виробничими запасами?
3. В чому полягають завдання аудиту виробничих запасів?
4. Згідно П(С)БО, що розуміють під запасами?
5. Що відноситься до складу запасів?
6. Методологічні засади формування бухгалтерського обліку інформації щодо виробничих запасів зазначені в яких П(С)БО?
7. Згідно плану рахунків бухгалтерського обліку скільки субрахунків мають рахунки 20 «Запаси»?
8. В якому розділі балансу відображається інформація про запаси підприємства?
9. Яка послідовність аудиту виробничих запасів?
10. Які є етапи проведення аудиту із виробничих запасів?
11. При проведенні інвентаризації виробничих запасів на що звертають увагу?
12. В чому полягають процедури аудиту правильності переоцінки запасів?
13. Які є методи оцінки вибуття запасів при їх списанні?
14. Яка послідовність проведення аудиту з МПП?

Тести:

1. Результативна стадія аудиторського процесу включає в себе:

- а) складання загального плану чи програми аудиту;
- б) складання аудиторського звіту та висновку;
- в) вивчення об'єкта аудиту;
- в) коригування програми аудиту.

2. Що є метою аудиту операцій із запасами:

- а) метою аудиту запасів є визначення повноти бухгалтерського обліку, своєчасності надання достовірної інформації про активи, зобов'язання, фінансовий стан підприємства;
- б) метою аудиту запасів є визначення правильності ведення обліку та відповідності обліковій політиці, достовірності відображення стану;

в) метою аудиту запасів є визначення та з'ясування достовірності первинних даних щодо наявності та руху, повноти та своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку та відповідності обліковій політиці, достовірності відображення стану;

г) метою аудиту запасів є визначення та з'ясування достовірності первинних даних щодо наявності та руху, повноти та своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах.

3. Які основні джерела інформації для аудиту операцій із запасами:

а) наказ про облікову політику, первинні документи із обліку запасів, облікові регістри, акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки, звітність;

б) первинні документи із обліку запасів, облікові регістри, акти та довідки попередніх ревізій;

в) акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки, звітність;

г) акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки, звітність, таблиць обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати, особова картка, розрахунково-платіжна відомість.

4. Відображення у фінансовій звітності запасів у бухгалтерському обліку регламентується:

а) Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»;

б) нормативно-правовими актами Кабінету Міністрів України;

в) П(С)БО 9;

г) П(С)БО 7.

5. До виробничих запасів не відносять:

а) сировину і матеріали;

б) запасні частини;

в) тару і тарні матеріали;

г) виробниче обладнання.

6. За дебетом рахунку 20 «Запаси» відображається:

а) надходження виробничих запасів;

б) вибуття виробничих запасів;

в) фінансові результати за операціями з виробничими запасами;

г) недостача виробничих запасів.

7. Метою аудиту операцій із запасами є встановлення:

а) достовірності первинних даних щодо наявності та руху виробничих запасів,

МШП і т.п.;

- б) правильності ведення обліку запасів відповідно до прийнятої облікової політики;
- в) достовірності відображення залишку запасів у звітності;
- г) всі відповіді вірні.

8. До об'єктів аудиту операцій із запасами не належать:

- а) елементи облікової політики;
- б) операції з обліку виробничих запасів;
- в) первинні документи;
- г) установчі документи.

9. Для перевірки обліку руху матеріальних цінностей в першу чергу аудитор ознайомлюється з:

- а) організацією складського господарства;
- б) контрольно-пропускною системою на підприємстві;
- в) засновниками підприємства;
- г) правильні відповіді а) і б).

10. На підставі яких документів здійснюються записи на рахунку 20 «Виробничі запаси»:

- а) лімітно-забірна картка;
- б) акт про брак;
- в) відомість руху напівфабрикатів;
- г) відомість випуску готової продукції.

11. Аудит матеріальних цінностей доцільно починати з перевірки:

- а) процесу інвентаризації;
- б) фінансової звітності;
- в) нормативно-правової бази;
- г) професійної компетенції працівників підприємства.

12. На основі інвентаризаційних описів аудитора складається:

- а) баланс;
- б) порівняльна відомість;
- в) лімітно-забірна картка;
- г) матеріальний ярлик.

13. Результати інвентаризації стосовно встановлених нестач, лишків, втрат від псування майна підприємства відображаються у:

- а) протоколі інвентаризаційної комісії;
- б) порівняльній відомості;
- в) аудиторському висновку;

г) акті інвентаризації.

14. Запаси, які придбані, обліковують в балансі відповідно до П(С)БО 9 за:

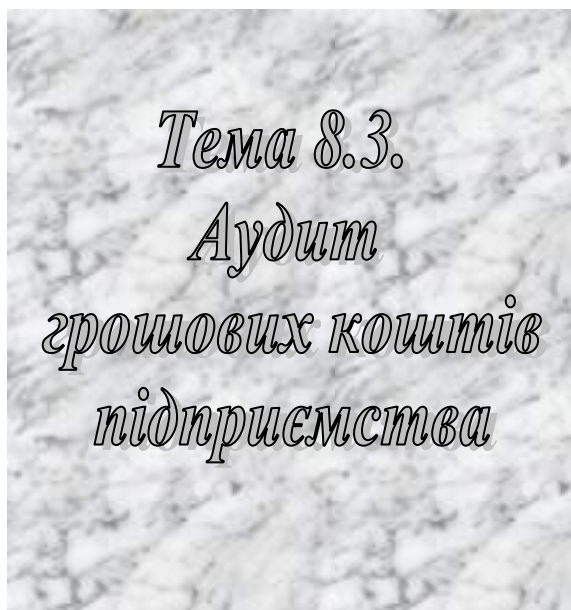
- а) первісною вартістю;
- б) фактичною собівартістю;
- в) залишковою вартістю;
- г) не обліковуються в балансі.

15. Метод оцінки виробничих запасів відображається в:

- а) примітках до фінансової звітності;
- б) наказі про облікову політику;
- в) балансі;
- г) договорі з постачальниками.

Матриця правильних відповідей:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
б	в	а	в	г	а	г	г	г	а	а	б	а	а	б



Після вивчення Теми 8.3 Ви повинні

знати:

- грошові кошти, їх значення і призначення;
- мету аудиту грошових коштів;
- джерела інформації аудиту грошових коштів;
- завдання аудиту грошових коштів;
- об'єкти аудиту грошових коштів;
- послідовність аудиту грошових коштів;
- нормативну базу, якою керується аудитор при проведенні аудиту;
- етапи аудиту грошових коштів.

Тема 8.3. Аудит грошових коштів підприємства

1. Загальна характеристика об'єктів аудиту готівкових та безготівкових розрахунків. Основна мета, завдання, об'єкти та джерела інформації операцій з готівковими та безготівковими розрахунками

2. Послідовність проведення аудиту операцій з готівковими та безготівковими розрахунками

1. Загальна характеристика об'єктів аудиту готівкових та безготівкових розрахунків. Основна мета, завдання, об'єкти та джерела інформації операцій з готівковими та безготівковими розрахунками

У процесі купівлі-продажу товарів, надання послуг, а також виконання різного роду зобов'язань у грошовій формі відбуваються різноманітні розрахунки та платежі. Грошові розрахунки, які здійснюються підприємствами усіх форм власності, можуть здійснюватись у готівковій і безготівковій формах. Розмежування грошового обігу на безготівковий і готівковий стає інструментом регулювання об'єкта грошового обігу – грошової маси. Більша частина грошового обігу припадає на безготівковий обіг, який охоплює всі сфери господарських відносин підприємств і організацій, банківських і фінансових установ, населення.

Основними для підприємства є надходження грошових коштів від продажу продукції, вони зараховані на поточні рахунки і оприбутковані в касі підприємства, а також оприбутковані товари при товарообмінних операціях та надходження в нематеріальній формі.

Згідно П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів» під **грошовими коштами** розуміють готівку, кошти на рахунках в банках і депозити до запитання. **Готівка (готівкові кошти)** – це грошові знаки національної валюти України – банкноти та монети

Платежі готівкою підприємств, підприємців і фізичних осіб за реалізовану продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги) і за операціями, які безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) та іншого майна, називаються **готівковими розрахунками**.

Законність надходження грошей до каси підприємства та їх витрачання за цільовим призначенням засвідчують документи, що називаються касовими ордерами.

У балансі підприємств інформація щодо грошових коштів вказана в активі у розділі II «Грошові кошти та їх еквіваленти», рядках: 230 – у національній валюті (сальдо за дебетом 301, 311, 313, 333, 351 субрахунків), 240 – в іноземній валюті (сальдо за дебетом 302, 312, 314, 334, 351 субрахунків). Для обліку та узагальнення інформації планом рахунків бухгалтерського обліку передбачений рахунок 30 «Каса» і 31 «Рахунки в банках». Згідно плану рахунків бухгалтерського обліку рахунок 30 «Каса» має 2 субрахунки, 31 «Рахунки в банках» має 4 субрахунки за дебетом рахунку 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках» відображається надходження готівки в касу та на розрахунковий рахунок підприємства, за кредитом – їх витрачання.

У фінансовій звітності грошові кошти відображаються у формі № 1 «Баланс» в складі оборотних активів та у формі № 3 «Звіт про рух грошових коштів», де вказується інформація щодо руху грошових коштів в результаті операційної, інвестиційної, фінансової діяльності.

Операції за рухом грошових коштів та розрахунків на поточних рахунках в банку підлягають суцільній перевірці. Здійснюючи аудит касових операцій, слід керуватися Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні. Тому на їх виявлення, попередження та відображення в аудиторському висновку спрямована аудиторська перевірка.

Метою аудиторської перевірки розрахунків на поточному рахунку є встановлення: правильності відкриття поточних рахунків; своєчасності, законності, достовірності та доцільності відображення на рахунках банку здійснених операцій із надходженням чи списанням коштів; обґрунтування отримання кредитів та позик, цільового їх використання, своєчасності погашення; дотримання стану платіжно-розрахункової дисципліни щодо укладання договорів

Іншими словами, мета аудиту грошових коштів – надання аудитором

обґрунтованого висновку щодо законності, достовірності, доцільності касових операцій, операцій на рахунку в банку, операцій з коштів у дорозі, операцій з грошовими документами.

Перевіряючи правильність ведення бухгалтерського обліку грошових коштів підприємства, аудитор керується законом і дотримується норм чинного законодавства України.

Готівка, яка одержується із власних поточних рахунків, має витратитися виключно на визначенні в чеку цілі. Розрахунки готівкою підприємств усіх форм власності, а також індивідуальних підприємців з громадянами мають проводитися з оформленням прибуткових і видаткових касових ордерів, касового чи товарного чеків, квитанції, договору купівлі-продажу, актів закупівлі, виконання робіт (надання послуг) або інших документів, що засвідчують факт купівлі товару, виконання роботи, надання послуги.

Основними завданнями аудиту грошових коштів є:

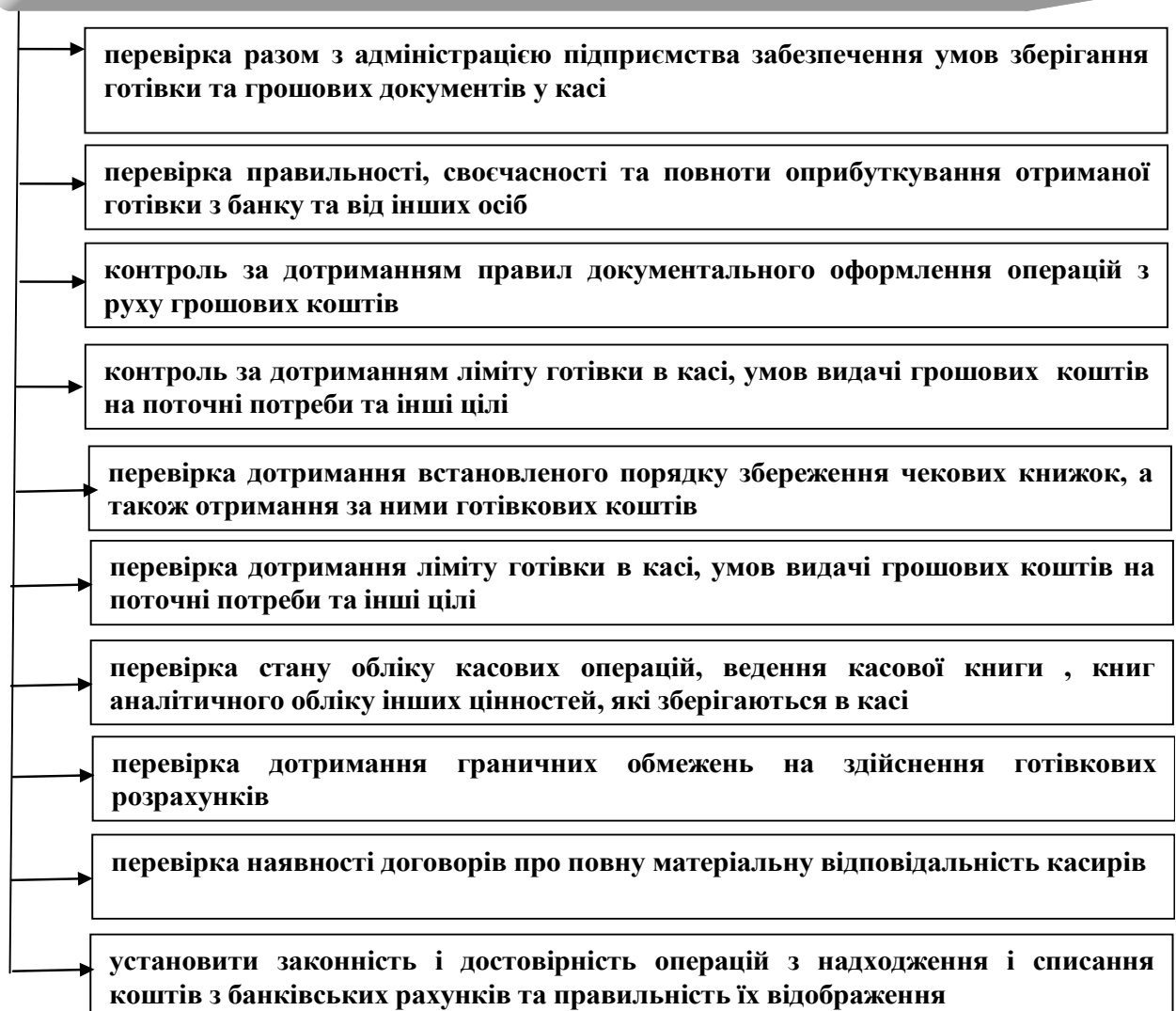


Рис. 8.3.1. Основні завдання аудиту грошових коштів

При здійсненні аудиту готівково-розрахункових операцій аудиторю необхідно: дати оцінку стану внутрішнього контролю за рухом і збереженням грошових коштів та інших цінностей в касі підприємства; залежно від оцінки стану внутрішнього контролю встановити метод організації аудиту: суцільний, вибірковий чи комбінований, та встановити необхідність проведення фактичного контролю.

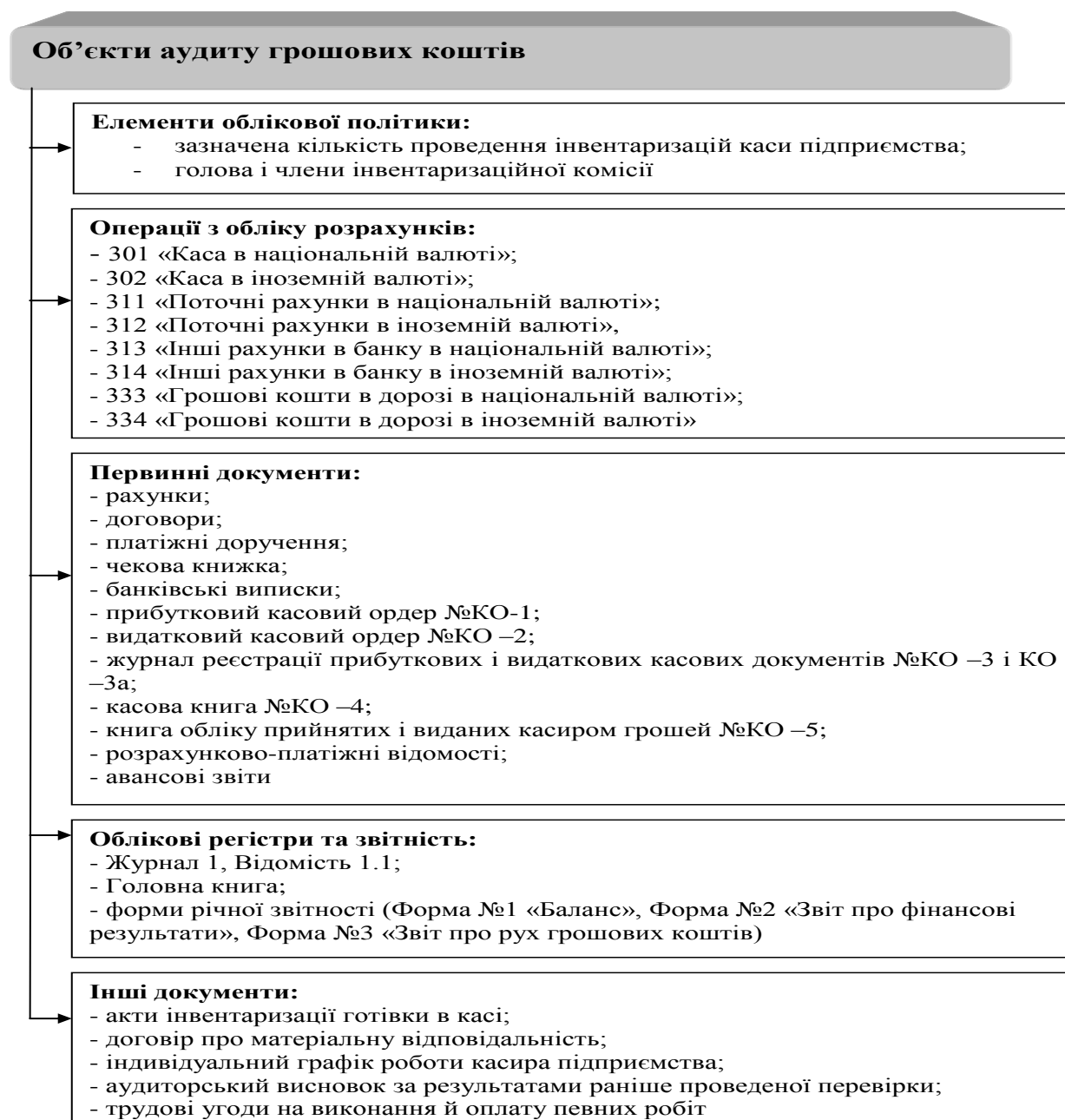


Рис. 8.3.2. Об'єкти аудиту операцій із грошовими коштами

Також необхідно перевірити: забезпечення умов зберігання готівки та інших цінностей в касі при надходженні їх з банку і при здаванні їх у банк; забезпечення порядку збереження чекових книжок; забезпечення контролю за випискою чеків і отримання за ними грошей; дотримання порядку документального надходження грошей у касу і їх видачі; своєчасність оприбуткування готівкових грошей; дотримання ліміту готівки в касі

й умов видачі грошей під звіт на операційні та інші потреби; стан обліку касових операцій; застосування реєстраторів розрахункових операцій. Розглянемо детальніше джерела аудиту грошових коштів, які представлено на рис. 8.3. 3.

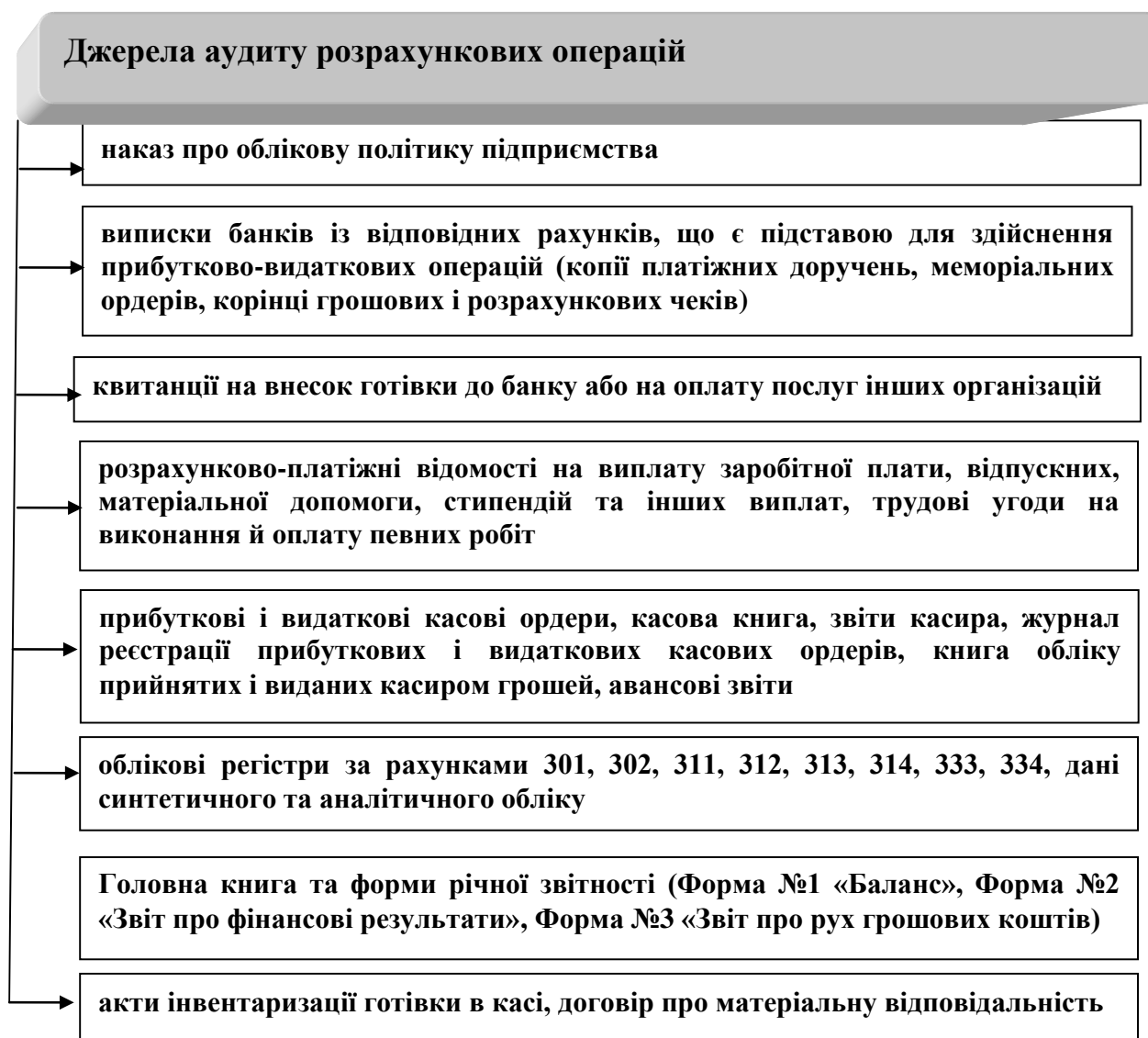


Рис. 8.3.3. Джерела аудиту грошових коштів

Отже, при аудиті операцій з грошовими коштами використовуються такі документи: касові плани, прибуткові, видаткові касові ордери і виправдовуючі документи, додані до них, касові книги і звіти касира, банківські виписки по поточних та інших банківських рахунках, інші банківські документи, чекові книжки, корінці використаних чеків і анульовані чеки, журнали реєстрації касових ордерів, а також дані синтетичного й аналітичного бухгалтерського обліку по всіх операціях з грошовими коштами, звіти про використання реєстраторів розрахункових операцій (розрахункових книжок), акти перевірок каси контролюючими органами.

2. Послідовність проведення аудиту операцій з готівковими та безготівковими розрахунками. Операції за рухом грошових коштів підлягають суцільній перевірці.

Здійснюючи аудит касових операцій, слід керуватися Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженим постановою Правління Національного банку України від 19. 02. 2001 р №72. Це положення поширюється на усіх юридичних осіб (крім банків і підприємств зв'язку), незалежно від форми власності та виду діяльності, а також на фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності без створення юридичної особи.

Аудит касових операцій розпочинається з перевірки фактичної наявності грошей в касі. Аудит розрахункових операцій розпочинається з перевірки дотримання порядку відкриття розрахункових рахунків в банку і перевірки виписок за весь визначений період, які повинні знаходитися в бухгалтерії. Одночасно вивчаються документи підприємств-клієнтів, доданих до виписок банку. При вивченні банківських документів визначають законність і обґрунтованість операцій і правильність віднесення витрат на відповідний рахунок.

При здійсненні аудиту грошових коштів використовують різні методи фактичного і документального аудиту. При цьому технічні методи дослідження вибирають за власним бажанням, головне, щоб результати були достовірними і відображали фактичний фінансовий стан підприємства.

Вибір методичних прийомів проведення аудиту залежить від особливостей роботи підприємства, форми ведення бухгалтерського обліку, його фінансового стану та інших показників.

Методи і техніку проведення аудиту визначають в кожному конкретному випадку у відповідності з програмою аудиту і іншими конкретними умовами роботи підприємства. Метод вивчення бухгалтерських документів залежить від об'єму документообігу.

Таблиця 8.3.1.

Послідовність аудиту грошових коштів

№ етапу	Зміст аудиторської перевірки грошових коштів
I	Організація обліку касових операцій (збереження коштів в касі підприємства)
II	Інвентаризація грошових коштів каси
III	Перевірка правильності оприбуткування готівки в касу підприємства (дотримання касової дисципліни)
IV	Перевірка дотримання залишку готівки в касі
V	Перевірка цільового (нецільового) використання коштів

VI	Повнота оприбуткування готівки в касу підприємства
VII	Перевірка правильності відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку
VIII	Перевірка зіставлення первинних аналітичних і синтетичних даних з регістрами бухгалтерського обліку
IX	Повнота та правильність відображення грошових коштів у формах фінансової звітності

Однак при аудиторській перевірці проведення інвентаризації не належить до числа обов'язкових процедур, які використовує аудитор для підтвердження достовірності даних, що числяться за статтею “Каса” активу балансу. Аудитор у даному випадку може скористатися результатами внутрішнього контролю.

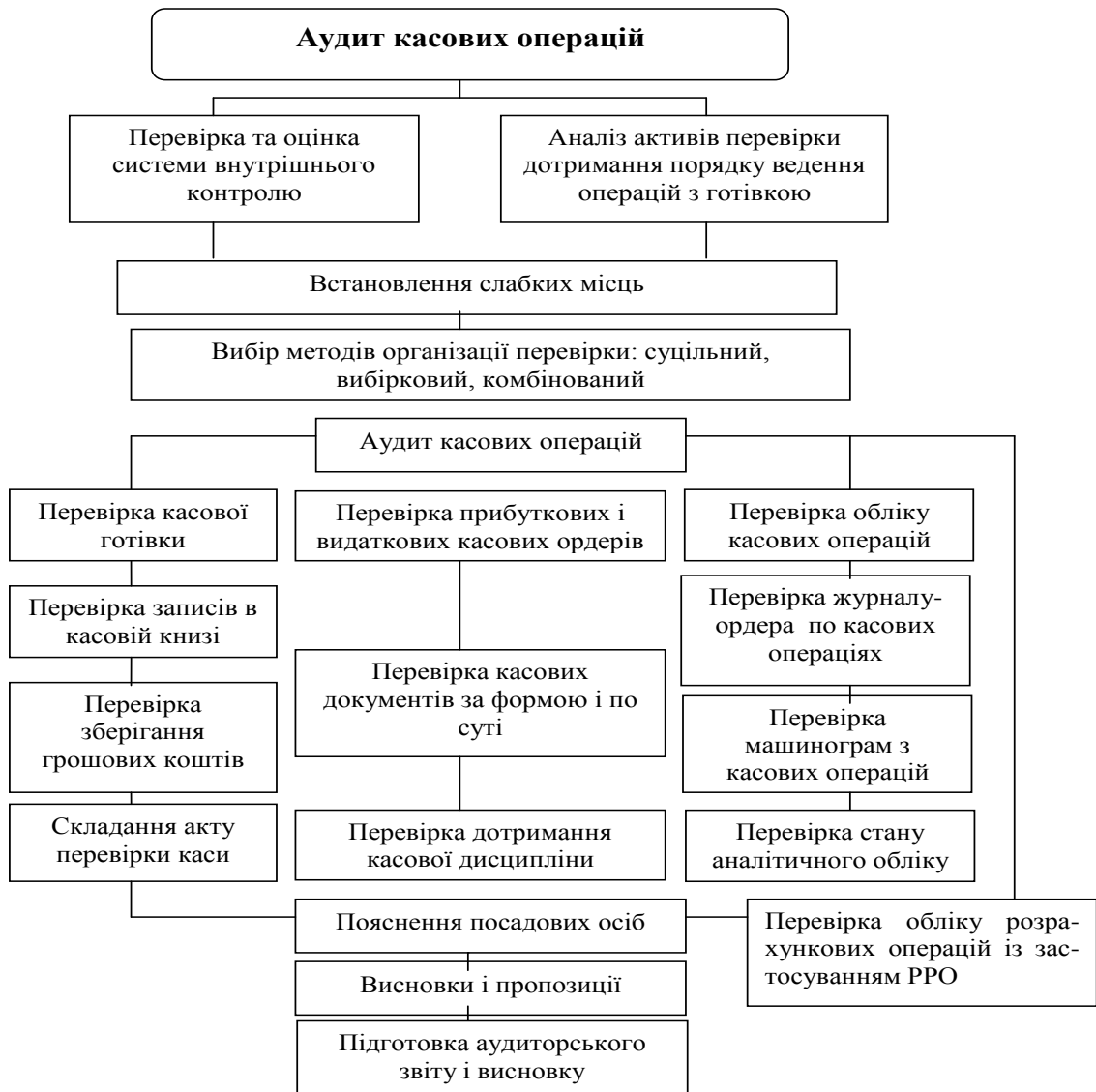


Рис. 8.3.4. Порядок проведення аудиту грошових коштів в касі

На відміну від контролюючих органів аудитор повинен дотримуватися принципу конфіденційності, всі встановлені порушення фіксувати в звіті керівництву клієнта та, при необхідності, в аналітичній частині аудиторського висновку, але не розголошувати інформацію і не сповіщати податкові органи.

Аудитор зобов'язаний повідомити клієнта про можливі стягнення за виявлені порушення і допомогти їх усунути. Основні порушення готівкового обігу, за які накладаються стягнення, показані в табл. 8.3.2.

Таблиця 8.3.2.

Основні порушення готівкового обігу, за які накладаються стягнення

Порушення	Розмір санкції
1	2
Перевищення встановлених лімітів залишків готівки в касах	Двократний розмір сум виявленої понадлімітної готівки за кожний день
Неоприбуткування (неповне оприбуткування) в касах готівки	Штраф в п'ятикратному розмірі не оприбуткованої суми
Витрачання готівки з виручки, яка отримана від реалізації продукції (робіт, послуг), та інших касових надходжень на виплату заробітної плати, матеріального стимулювання, допомог усіх видів, компенсацій	В розмірі здійснених виплат
Перевищення встановлених термінів використання виданої під звіт готівки, а також за видачу під звіт готівки без повного звіту по раніше виданих грошових коштах	В розмірі 25 % виданих під звіт сум

На першій стадії аудиту розрахункового рахунку аудитор перевіряє наявність всіх виписок банку з рахунків підприємства, а також наявність необхідних реквізитів, підписів, штампів банку.

При аудиті касових операцій аудитор повинен розглянути: організацію збереження грошових коштів у касі; здійснення угод із матеріально відповідальними особами (наявність договорів із касирами); кваліфікацію та практичний досвід касирів, що забезпечують роботу каси; порядок надходжень та видатків грошових коштів; забезпечення реальності ведення обліку за напрямками діяльності підприємства; дотримання необхідних процедур організації здійснення господарських операцій з грошовими коштами; дотримання вимог до первинних та зведених документів, що забезпечують наявність доказів про їх здійснення; використання та збереження бухгалтерської документації з обліку грошових коштів.

Ретельне вивчення вищезазначених питань дасть змогу аудитору визначити думку про стан господарських операцій з грошовими коштами на підприємстві, визначити недоліки в їх організації та можливі напрямки ліквідації порушень, зловживань.

Друга стадія аудиту грошових коштів у касі передбачає проведення інвентаризації грошових коштів, що знаходяться у касі підприємства. Виявлення нестачі, крадіжки грошей, прихованої неоформленими документами і розписками виявляється шляхом інвентаризації готівки.

У кінці її проведення необхідно скласти відомість інвентаризації грошових коштів та цінних паперів, що знаходяться у касі, перевірити попередній результат з інвентаризації грошей в Акті попередньої перевірки грошових коштів у касі та обов'язково зафіксувати результати інвентаризації в робочих документах аудитора.

На цій стадії аудитор повинен вивчити накази керівника про проведення інвентаризації каси та визначення складу комісії, питання своєчасності проведення інвентаризації каси, наявність проведення раптових інвентаризацій кас керівництвом підприємства.

При аудиті розрахункового рахунку аудитором звертається увага на вчасність отримання грошей, отриманих з банку за чеком. Мають місце випадки, коли окремі бухгалтери в змові з касиром забирали гроші, отримані за чеками, але для того, щоб обороти по виписці банку збігалися з відповідним журналом, суму отриманих грошей списували в кредит рахунку „Розрахунки з іншими кредиторами”, на якому відображали кредиторську заборгованість, особливо з минулим строком позовної давності. Необхідно звіряти обороти за дебетом і кредитом відповідних рахунків, оскільки залишок може не змінюватися, якщо зменшити обороти на однакову суму. Необхідно також встановити, чи відповідають номери і суми використаних чеків корінцям книжок, а в разі виявлення анульованих або зіпсованих чеків з'ясувати, чи є відмітка про це в корінцях.

Третя стадія перевірки визначає правильність та достовірність заповнення прибуткових та видаткових касових ордерів. При цьому неприпустимі будь-які виправлення, закреслення, помарки тощо. Прибуткові та видаткові касові ордери повинні бути належно оформлені. Документи на видачу грошей мають бути підписані керівником і головним бухгалтером підприємства або особами, ними уповноваженими.

Аудитором уважно перевіряється використання бланків прибуткових касових ордерів, їх облік та зберігання, а також наявність та порядок ведення журналу реєстрації прибуткових та видаткових касових документів, які обов'язково звіряються з даними записами у касовій книзі.

Перевіряючи порядок ведення касової книги, необхідно впевнитися, що підприємство має тільки одну касову книгу. Під час перевірки звіту касира і доданих до нього документів аудитор зіставляє номери останніх прибуткових і видаткових касових ордерів, доданих до звіту, із записами в журналі реєстрацій, щоб переконатись у повноті

обліку останніх касових операцій. Якщо буде виявлено розбіжності у сумі або нумерації ордерів, з'ясовують причину.

Перевіряючи грошові кошти, що надійшли на рахунок банку, слід установити правильність їх обліку і повноту зарахування. Для обліку банківських операцій використовується рахунок «Рахунки в банках».

Перераховану покупцями виручку звіряють з записами в облікових регістрах за рахунками обліку розрахунків з покупцями і замовниками: «Розрахунки з покупцями і замовниками», «Розрахунки за авансами одержаними» і за рахунками обліку доходів.

Четверта стадія – перевірка дотримання ліміту залишку готівки в касі – обов'язкове питання аудиту.

При цьому аудитором визначається: розмір ліміту, встановлений підприємством самостійно та затверджений наказом по підприємству на поточний рік; строки і порядок здавання виручки, своєчасність повернення до банку невитрачених коштів, які видані на оплату праці, інші виплати. Тобто аудитор повинен впевнитися у дотриманні підприємством ліміту залишку готівки в касі. Під час визначення понадлімітних залишків готівки в касі застосовують спосіб порівняння залишків на кінець дня у звіті касира з встановленим лімітом за кожний день. Якщо аудитор виявив перевищення дозволеного ліміту залишків готівки в касі, то він з'ясовує причини цього порушення та суму понадлімітних залишків, а також сприяє усуненню допущених недоліків.

Відповідно до Указу Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки» за перевищення встановленого ліміту залишку готівки в касі передбачено стягнення штрафу у двократному розмірі суми виявленої понадлімітної готівки за кожен день.

Обов'язком аудитора є також перевірка правильності сплати коштів за товарно-матеріальні цінності, для цього порівнюють суми, вказані в платіжних документах, із даними виписки банку і записами на рахунок 63 „Розрахунки з постачальниками” або на рахунок 37 „Розрахунки з різними дебіторами”.

При цьому за прибутковими документами перевіряють їх повноту і правильність оприбуткування. Якщо є сумніви в справжності документів чи достовірності операцій, необхідно провести зустрічну перевірку їх у постачальників продукції.

На п'ятій стадії, перевіряючи касову дисципліну, аудитор звертає увагу на можливі випадки використання грошей за нецільовим призначенням (наприклад, на господарські потреби) із сум, що призначені на виплату заробітної плати. Джерелами перевірки дотримання касової дисципліни для аудитора служать наступні документи: звіт касира, касова книга, виписки банку, прибуткові та видаткові касові ордери, рахунки-

фактури, авансові звіти, розрахунково-платіжні відомості, акти на закупівлю товарів. У разі виявлення аудитором нецільового використання грошових коштів, він повинен з'ясувати причини цього порушення.

Згідно Указу Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки» за використання отриманих в установі банку готівкових коштів не за цільовим призначенням передбачені фінансові санкції у розмірі витраченої готівки.

При перевірці розрахункового рахунку аудитор перевіряє чекові книжки та з'ясовує правильність, своєчасність та повноту оформлення.

Перевіряючи розрахунки за акредитивами, доцільно зіставити залишки сум і оборотів за виписками банку з записами в реєстрах бухгалтерського обліку. Одночасно необхідно встановити причини, які сприяли використанню акредитивної форми розрахунків, за умовами контракту, чи використовується постачальниками як санкція за несвоєчасні платежі. Потім перевіряється повнота і своєчасність використання і повернення залишку акредитива, а також повнота оприбуткування матеріальних цінностей, які надійшли постачальнику.

Наступна стадія аудиту передбачає перевірку відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку і в касі підприємства. А також передбачає перевірку повноти оприбуткування готівки в касі підприємства.

Аудитор повинен визначити повноту та своєчасність оприбуткування готівки, яка надходить з різних джерел: за реалізовану продукцію; одержання грошей з поточних рахунків; невикористаних підзвітних сум; депоновану заробітну плату.

З цією метою аудитор звіряє дані прибуткових касових ордерів та касової книги з:

- даними відомості реалізації продукції, відвантажувальних документів та податкових накладних;
- корінцями грошової чекової книжки підприємства та банківськими виписками, журналом №1 та відомістю до нього;
- авансовими звітами та журналом-ордером №3;
- відомостями на заробітну плату.

У разі встановлення фактів неповного або несвоєчасного оприбуткування готівки у касах Указ № 436/95 передбачає фінансові санкції у 5-кратному розмірі неоприбуткованої суми.

Особлива увага аудитором приділяється перевірці операцій видачі готівки на розрахунки з іншими підприємствами та з виплати заробітної плати готівковою, виручкою чи іншими грошовими надходженнями.

Остання стадія перевірки є зіставлення первинних, аналітичних і синтетичних облікових документів із даними, відображеними у звітності підприємства, із метою установлення їх відповідності.

За порушення підприємствами норм обігу готівки, що встановлюються Національним банком України, застосовуються фінансові санкції згідно з Указом Президента України “Про застосування штрафних санкцій за порушення норм із регулювання обігу готівки” №436/95 від 12 червня 1995р.

Контрольні запитання:

1. Що розуміють під грошовими коштами?
2. Що таке готівка?
3. Що розуміють під готівковими і безготівковими розрахунками?
4. Охарактеризувати рахунки 30 «Каса» і 31 «Рахунки в банках».
5. У яких формах фінансової звітності відображаються грошові кошти?
6. В чому полягає мета аудиту грошових коштів?
7. Назвати об'єкти аудиту грошових коштів.
8. Які основні завдання аудиту операцій з грошовими коштами?
9. Згідно плану рахунків бухгалтерського обліку скільки субрахунків мають рахунки 30 «Каса» і 31 «Рахунки в банках»?
10. В якому розділі балансу відображається інформація про грошові кошти?
11. Яка послідовність аудиту грошових коштів?
15. Перерахуйте етапи проведення аудиту із грошовими коштами.

Тести:

1. Що є об'єктом грошового обігу?

- а) грошові кошти;
- б) еквіваленти грошових коштів;
- в) грошова маса;
- г) грошові розрахунки.

2. В якому розділі балансу підприємства розкривається інформація щодо грошових коштів?

- а) у II розділі пасиву;
- б) у III розділі активу;
- в) у II розділі активу;
- г) у I розділі активу.

3. Що є об'єктом аудиту грошових коштів?

- а) елементи облікової політики, операції з обліку розрахункових операцій, первинні документи, облікові регістри та звітність, інші документи;
- б) П(С)БО, законодавство України, методичні рекомендації;
- в) фінансова звітність;
- г) первинні документи.

4. Які рахунки перевіряються при аудиті грошових коштів у касі підприємства?

- а) 301, 302;
- б) 311, 312;
- в) 60, 61;
- г) 44, 79.

5. Якій перевірці підлягають операції за рухом грошових коштів?

- а) вибірковій;
- б) повній;
- в) суцільній;
- г) частковій.

6. Яким нормативним документом слід керуватися при проведенні аудиту касових операцій?

- а) П(С)БО 3 «Звіт про рух грошових коштів»;
- б) Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- в) Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств»;
- г) Положенням «Про ведення касових операцій в національній валюті в Україні».

7. З чого розпочинається аудит касових операцій?

- а) з інвентаризації грошей в касі;
- б) із складання плану і програми аудиту;
- в) із надсилання листа-пропозиції клієнту;
- г) із укладення договору на проведення аудиту.

8. Які методи використовуються при аудиті грошових коштів?

- а) методи фактичного контролю;
- б) методи документального контролю;
- в) методи фактичного та документального контролю;
- г) немає правильної відповіді.

9. В якому документі аудитор фіксує всі встановлені порушення?

а) аудитор не фіксує виявлені порушення, а лише повідомляє про це керівництво суб'єкта;

- б) у звіті аудитора;
- в) у робочих документах аудитора;
- г) немає правильної відповіді.

10. Який розмір санкції за перевищення встановлених лімітів залишків готівки в касах?

- а) 25% від суми перевищення;
- б) 2-кратний розмір сум виявленої понадлімітної готівки за кожний день;
- в) 5-кратний розмір сум виявленої понадлімітної готівки за кожний день;
- г) в розмірі перевищення встановленого ліміту.

11. Який розмір санкції за перевищення встановлених термінів використання виданої в підзвіт готівки?

- а) 30% виданих під звіт сум;
- б) 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;
- в) 13 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;
- г) 25% виданих під звіт сум.

12. Яка стадія аудиту грошових коштів передбачає проведення інвентаризації грошових коштів?

- а) друга;
- б) перша;
- в) третя;
- г) немає правильної відповіді.

13. Чи має право підприємство вести більш, ніж одну касову книгу?

- а) так, при наявності на підприємстві більше одного бухгалтера;
- б) ні;
- в) так;
- г) це залежить від особливостей господарської діяльності підприємства.

14. Яким методом здійснюються виправлення в касових документах?

- а) методом «Червоного сторно»;
- б) методом додаткового запису;
- в) коректурним методом;
- г) виправлення в касових документах недопустимі.

15. Який розмір санкції за неповне або несвоєчасне оприбуткування готівки в касі?

- а) 2-кратний розмір неоприбуткованої суми;
- б) 5-кратний розмір неоприбуткованої суми;
- в) 4-кратний розмір неоприбуткованої суми;
- г) 6-кратний розмір неоприбуткованої суми.

Матриця правильних відповідей:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
в	в	а	а	в	г	а	в	б	б	г	а	б	г	б

Тема 9.1. Аудит формування і використання власного капіталу

Після вивчення Теми 9.1 Ви повинні **знати**:

- що розуміють під капіталом;
- що впливає на величину власного капіталу;
- як формується статутний капітал;
- мета аудиту власного капіталу;
- об'єкти аудиту власного капіталу;
- джерела інформації аудиту власного капіталу.
- завдання аудиту власного капіталу;
- послідовність аудиту власного капіталу;

Тема 9.1. Аудит формування і використання власного капіталу

1. Загальна характеристика об'єктів аудиту формування і використання власного капіталу. Основна мета, завдання, об'єкти та джерела інформації операцій з формуванням і використанням власного капіталу

2. Послідовність проведення аудиту операцій з формуванням і використанням власного капіталу

1. Загальна характеристика об'єктів аудиту формування і використання власного капіталу. Основна мета, завдання, об'єкти та джерела інформації операцій з формуванням і використанням власного капіталу. Власний капітал відображає величину вартості засобів, які належать власникам підприємства. Капітал власника відображає розмір участі власників (засновників, учасників, акціонерів) підприємства у фінансуванні його активів. На величину власного капіталу впливають:

- інвестиції, які збільшують активи за рахунок додаткових коштів власника підприємства;
- вилучення коштів власниками підприємства, що зменшує активи підприємства;
- доходи, які забезпечують зростання власного капіталу;
- витрати, які зменшують величину власного капіталу.

Статутний капітал товариства з обмеженою відповідальністю, повного товариства, товариства з додатковою відповідальністю формується за рахунок внесків його учасників та засновників (рис. 9.1.1).



Рис. 9.1.1. Внески до статутного капіталу

Рахунки класу 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань» призначені для узагальнення і інформації про стан і рух коштів різновидів власного капіталу – статутного, пайового, додаткового, резервного, вилученого, несплаченого, а також нерозподілених прибутків (непокритих збитків), цільових надходжень, забезпечень майбутніх витрат і платежів, страхових резервів.

Фінансові ресурси, що використовуються на розвиток виробничо-торговельного процесу, – це капітал у грошовій формі.

Капітал – це сукупність матеріальних ресурсів і коштів, фінансових вкладень і витрат на придбання прав, необхідних для суб'єкта господарювання. Аудиту підлягає структура капіталу за джерелами його утворення. Джерела утворення капіталу суб'єкта господарювання – це власні й позичені кошти

Власний капітал суб'єкта господарювання визначається вартістю його майна, тобто чистими активами. Вона обчислюється як різниця між вартістю майна і позичковим капіталом (це різниця між вартістю майна і сумою зобов'язань підприємства). Власний капітал складається із статутного, додаткового і резервного капіталу, нерозподіленого прибутку та цільових фондів.

Власний капітал = Активи підприємства – Зобов'язання підприємства.

Це рівняння показує визначену на конкретну дату вартість власного капіталу його засновників за умови погашення боргів підприємства і є основним для загального визначення поняття власного капіталу.

Аналітичний облік власного капіталу та забезпечень зобов'язань на підприємстві ведеться в наступних розрізах (табл. 9.1.1).

Таблиця 9.1.1.

Аналітичний облік власного капіталу та забезпечень зобов'язань

Назва рахунку	Аналітичний облік
40 «Статутний капітал»	За видами капіталу, за кожним засновником, учасником, акціонером
41 «Пайовий капітал»	За видами капіталу, за кожним членом сільськогосподарського виробничого кооперативу (СВК) в розрізі складових його внеску
42 «Додатковий капітал»	За видами капіталу та кожним засновником
43 «Резервний капітал»	За видами капіталу та напрямками використання
44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»	За напрямками використання нерозподіленого прибутку
45 «Вилучений капітал»	За видами акцій (вкладів, паїв)
46 «Неоплачений капітал»	За видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) підприємства

У балансі підприємств інформація щодо власного капіталу вказана в пасиві балансу у розділі I «Власний капітал», рядках: 300 – статутний капітал (сальдо за кредитом рахунку 40), 310 – пайовий капітал (сальдо за кредитом рахунку 41), 320 – додатковий вкладений капітал (сальдо за кредитом субрахунків 421, 422), 330 – інший додатковий капітал – (сальдо за кредитом субрахунків 423, 424, 425), 340 – резервний капітал (сальдо за кредитом рахунку 43), 350 – нерозподілений прибуток (непокритий збиток) (сальдо за кредитом рахунку 441 (за дебетом – 442)), 360 – неоплачений капітал (сальдо за дебетом рахунку 46), 370 – вилучений капітал (сальдо за дебетом рахунку 45).

Для обліку статутного капіталу використовують три основні рахунки: 40 «Статутний капітал», 46 «Неоплачений капітал» та 45 «Вилучений капітал». Загальну схему формування, збільшення та зменшення статутного капіталу представлено на рис. 9.1.2.



Рис. 9.1.2. Формування, збільшення та зменшення статутного капіталу [108,С.391]

Власний капітал відповідно до П(С)БО 2 «Баланс» включає такі основні його види:

- статутний капітал;
- пайовий капітал;
- додатково вкладений капітал;
- інший додатковий капітал;
- резервний капітал;
- нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

Статутний капітал відображає зафіксовану в установчих документах загальну вартість активів, які є внеском власників до капіталу підприємства. Облік власного капіталу здійснюється на рахунку 40 «Статутний капітал».

Рахунок 40 «Статутний капітал» призначено для обліку та узагальнення інформації про стан і рух статутного капіталу підприємства. За кредитом рахунку 40 «Статутний капітал» відображається збільшення статутного капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення) – повернення частки внесків у разі вибуття учасника, списання збитків за рахунок внесків.

Статутний капітал утворюється за рахунок вкладів (внесків) засновників або учасників. Вкладами можуть бути гроші, будинки, споруди, обладнання, цінні папери, права на користування землею, водою, будинками. Статутний капітал комерційного банку формується за рахунок коштів акціонерів або пайових внесків засновників (учасників) банку.

Пайовий капітал – це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно вкладених у здійснення спільної фінансово-господарської діяльності. Пайовий капітал складається із сум пайових внесків членів споживчого товариства, житлово-будівельних кооперативів, кредитних спілок, а також паїв членів колективних сільськогосподарських підприємств, одержаних внаслідок розподілу на паї колективної власності. Облік пайового капіталу здійснюється на рахунку 41 «Пайовий капітал».

Додатковий капітал складається з емісійного доходу від розміщення акцій власної емісії за цінами, що перевищують номінальну вартість, дооцінки активів, безоплатно одержаних необоротних активів, іншого додаткового капіталу. Облік додаткового капіталу здійснюється на відповідних субрахунках рахунку 42 «Додатковий капітал».

Резервний капітал відображає суму резервів, що створюються за рахунок чистого прибутку підприємства відповідно до чинного законодавства або установлених документів. По дебету 43 рахунку відображається створення резервів, а по кредиту – їх використання.

Нерозподілені прибутки – це прибутки, одержані в результаті господарсько-фінансової діяльності підприємства, зменшені на суму прибутків, використаних у звітному році, у тому числі нарахування податку на прибуток. Якщо є збитки, то сума збитку зменшує суму власного капіталу. У бухгалтерському обліку нерозподілені прибутки або непокриті збитки відображаються на субрахунках рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Неоплачений капітал призначений для обліку розрахунків із засновниками підприємства за вкладом до статутного капіталу підприємства.

Мета аудиту власного капіталу підприємства полягає у встановленні достовірності даних, зафіксованих в установчих документах вартості активів і частки засновників, які є внесками власників підприємства щодо повноти і своєчасності відображення даних про власний капітал в первинних документах та облікових регістрах, і достовірності відображення стану власного капіталу у звітності суб'єктів господарської діяльності

Завданнями аудиту операцій, пов'язаних із формуванням і використанням власного капіталу, є:

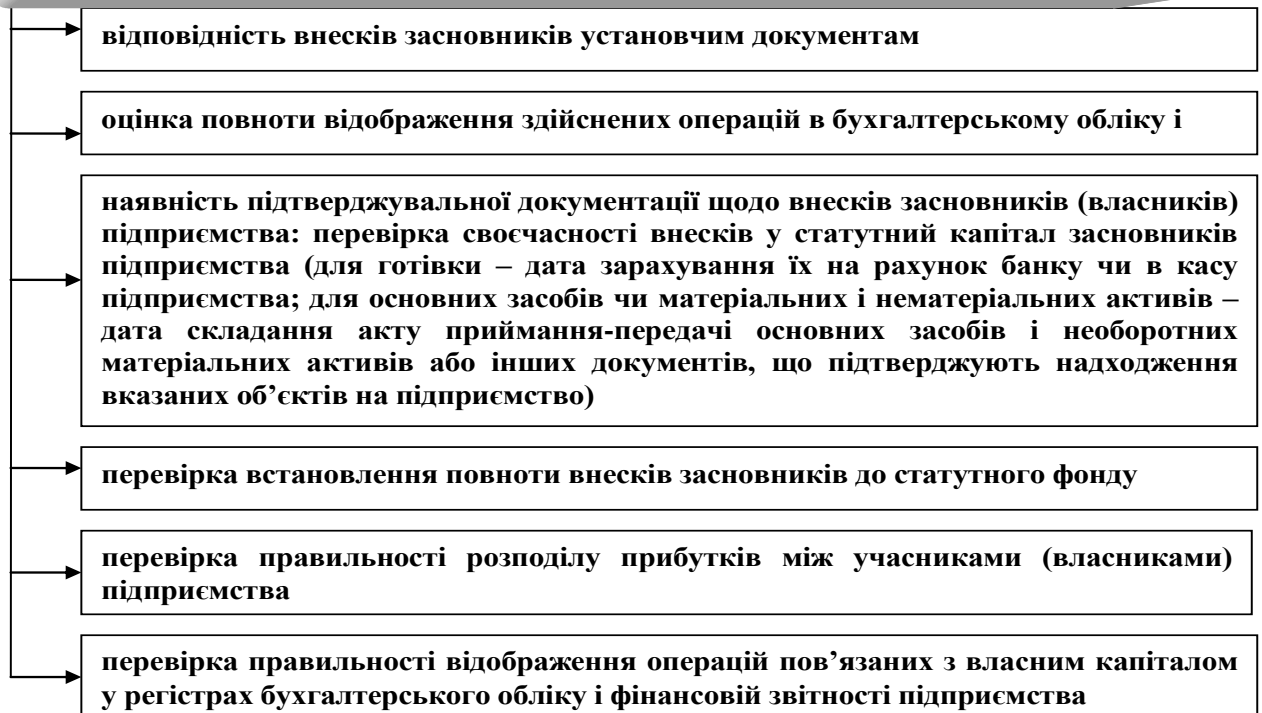


Рис. 9.1.3. Основні завдання аудиту операцій, пов'язаних із формуванням і використанням власного капіталу підприємства

Об'єкти аудиту формування і використання власного капіталу підприємства

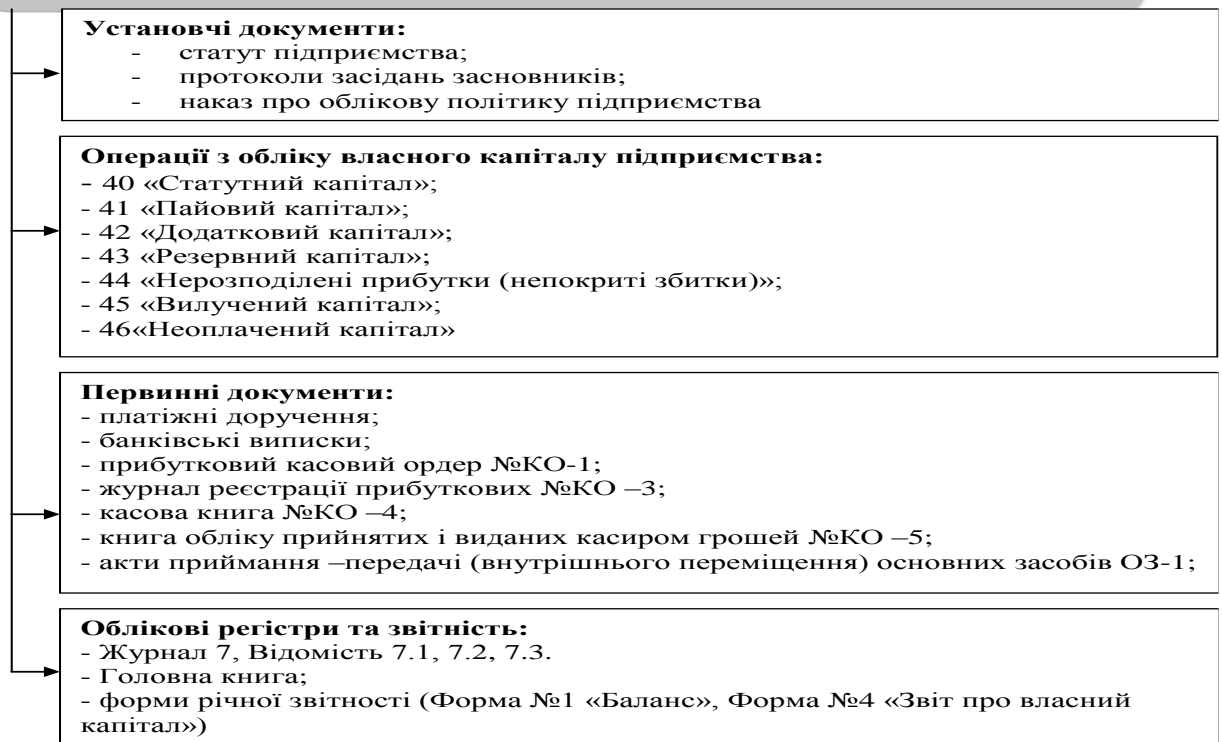


Рис. 9.1.4. Об'єкти аудиту операцій, пов'язаних із формуванням і використанням власного капіталу підприємства

Джерела аудиту формування і використання власного капіталу підприємства

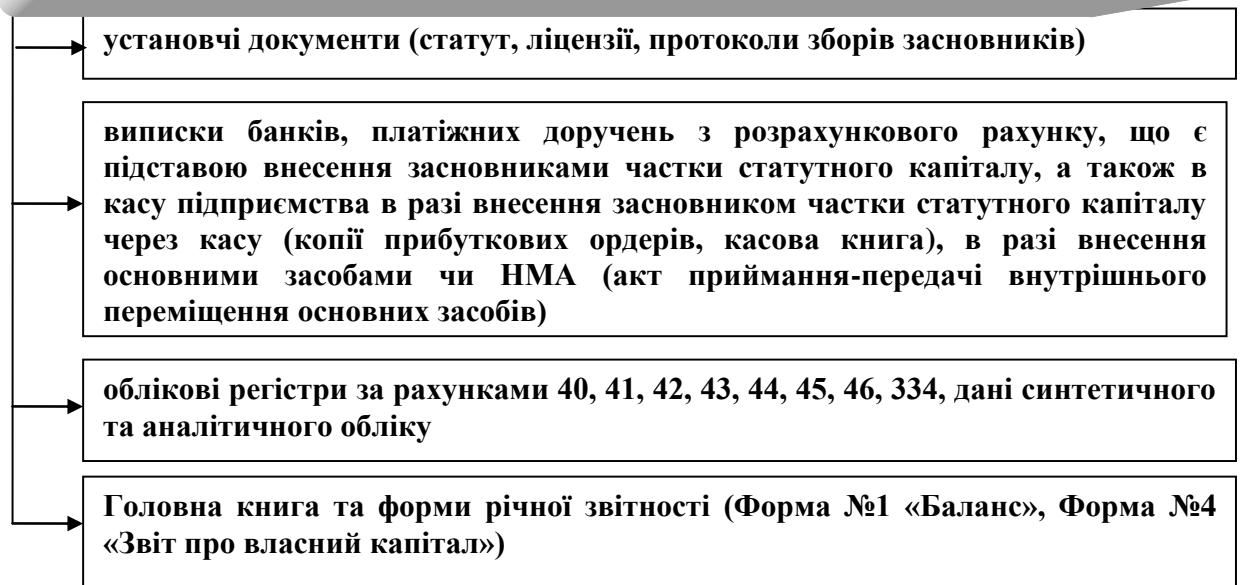


Рис. 9.1.5. Джерела аудиту власного капіталу підприємства

2. Послідовність проведення аудиту операцій з формуванням і використанням власного капіталу. Здійснюючи аудит власного капіталу, виходять із того, що він формується на основі внесків власників підприємства у вигляді грошових коштів, майна, нематеріальних активів у розмірах, визначених установчими документами.

Надходження внесків засновників необхідно перевірити аудиторю на підставі даних первинних документів і записів за кредитом рахунка 67 «Розрахунки з учасниками» в кореспонденції з дебетом – рахунків основних засобів, грошових коштів, нематеріальних активів, виробничих запасів.

Кожний внесок повинен підтверджуватися документами, на які обов'язково роблять посилання відносно формування статутного капіталу.

Наступний етап аудиту – перевірка своєчасності внесків у статутний капітал засновниками підприємства.

Моментом фактичного надходження внесків у статутний капітал є:

- для грошей – дата зарахування їх на рахунок у банку чи внесення у касу підприємства;

- для основних засобів, матеріальних і нематеріальних активів – дата складання акта приймання-передавання основних засобів, матеріальних і нематеріальних активів або інших документів, що підтверджують надходження вказаних об'єктів на підприємство.

Повноту внесків засновників у статутний капітал підприємства аудиторю слід перевіряти шляхом зіставлення їх розміру, що зафіксований в установчих документах і

числиться на рахунку 40 «Статутний капітал», із величиною заборгованості за рахунком 67 «Розрахунки з учасниками» і встановленими строками її погашення.

Керуючись П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал», аудитору необхідно перевірити правильність розподілу прибутку між учасниками (власниками) підприємства або спрямування прибутку до статутного капіталу, резервного капіталу.

Аудитор повинен пам'ятати, що власний капітал зменшується внаслідок виходу учасника, випуску чи анулювання викуплених акцій акціонерним товариством, зменшення номінальної вартості акцій або з інших причин, тому здійснюючи аудит статутного капіталу, слід перевірити наявність і обґрунтованість змін у статутному капіталі й установчих документах підприємства.

Завершальним етапом аудиту є узагальнення виявлених відхилень в обліку статутного капіталу і обґрунтування пропозицій щодо їх усунення.

Аудитору слід перевірити також забезпечення майбутніх витрат і платежів, рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» і врахувати, що за кредитом рахунка 47 відображається нарахування забезпечень, за дебетом – їх використання.

Здійснюючи аудиторську перевірку операцій, пов'язаних зі створенням резервів грошових коштів, слід з'ясувати законність створення резервів, тобто установити, які резерви створені на підприємстві й чи передбачено це статутом та іншими установчими документами.

Результати перевірок потрібно відображати аудитору у робочих документах.

Контрольні запитання:

1. Що відображає власний капітал?
2. Що впливає на величину власного капіталу?
3. За рахунок чого формується статутний капітал підприємства?
4. Що розуміють під капіталом?
5. З чого складається власний капітал підприємства?
6. Як обчислюється власний капітал підприємства?
7. На яких рахунках бухгалтерського обліку ведеться аналітичний облік власного капіталу?
8. Де знаходить своє відображення власний капітал у фінансовій звітності підприємства?
9. Дати характеристику випадкам збільшення і зменшення власного капіталу.
10. Дати характеристику додатковому і резервному капіталу.
11. Дати характеристику нерозподіленому прибутку і неоплаченому капіталу.

12. В чому полягає мета аудиту власного капіталу?
13. Назвати об'єкти аудиту власного капіталу?
14. Які основні завдання аудиту власного капіталу?
15. Охарактеризувати джерела аудиту операцій, пов'язаних з формуванням і використанням власного капіталу?
16. В якому розділі балансу відображається інформація про власний капітал?
17. Яка послідовність аудиту власного капіталу?
18. У яких формах фінансової звітності відображається власний капітал?

Тести:

1. На величину власного капіталу впливають:

- а) вилучення коштів власниками підприємства, що зменшує активи підприємства;
- б) доходи, які забезпечують зростання власного капіталу;
- в) витрати, які зменшують величину власного капіталу;
- г) всі відповіді правильні.

2. Сукупність матеріальних ресурсів і коштів, фінансових вкладень і витрат на придбання прав, необхідних для суб'єкта господарювання, це:

- а) прибуток;
- б) капітал;
- в) інвестиції;
- г) дохід.

3. Власний капітал, відповідно П(С)БО 2 «Баланс» включає такі основні його види:

- а) статутний і пайовий;
- б) додатково вкладений та інший додатковий капітал;
- в) резервний капітал та нерозподілений прибуток (непокріті збитки);
- г) всі відповіді правильні.

4. Облік власного капіталу здійснюється на рахунку :

- а) 40 «Статутний капітал»;
- б) 41 «Пайовий капітал»;
- в) 42 «Додатковий капітал»;
- г) 43 «Резервний капітал».

5. Сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно вкладених у здійснення спільної фінансово-господарської діяльності, це:

- а) статутний капітал;

- б) пайовий;
- в) додатковий;
- г) резервний.

6. Капітал, призначений для обліку розрахунків із засновниками підприємства за вкладами до статутного капіталу підприємства, це:

- а) додатковий капітал;
- б) резервний;
- в) неоплачений;
- г) нерозподілені прибутки.

7. Завданнями аудиту операцій, пов'язаних із формуванням і використанням власного капіталу, є:

- а) перевірка на відповідність внесків засновників з установчими документами;
- б) оцінка повноти відображення здійснених операцій в бухгалтерському обліку;
- в) перевірка щодо повноти внесків засновників до статутного фонду;
- г) всі відповіді правильні.

8. Господарські процеси та операції, пов'язані з рухом грошових коштів та інших активів, а також відносини, що виникають при цьому на підприємстві та за його межами, це:

- а) мета аудиту;
- б) предмет аудиту;
- в) наказ про облікову політику підприємства;
- г) немає правильної відповіді.

9. До установчих документів підприємства належать:

- а) статут підприємства;
- б) протоколи засідань засновників;
- в) наказ про облікову політику;
- г) всі відповіді правильні.

10. Платіжні доручення, банківські виписки, прибутковий касовий ордер, касова книга належать до:

- а) установчих документів;
- б) облікових реєстрів;
- в) первинних документів;
- г) немає правильної відповіді.

11. Надходження внесків засновників необхідно перевірити аудитору на підставі даних первинних документів і записів за К-т рахунка:

- а) 66 «Розрахунки за виплатами працівників»;
- б) 67 «Розрахунки з учасниками»;
- в) 68 «Розрахунки за іншими операціями»;
- г) немає правильної відповіді.

12. Здійснюючи аудит власного капіталу, виходять із того, що він формується на основі внесків власників підприємства у вигляді:

- а) грошових коштів;
- б) майна;
- в) нематеріальних активів;
- г) всі відповіді правильні.

13. Керуючись яким П(С)БО аудиторю необхідно перевірити правильність розподілу прибутку між учасниками (власниками) підприємства:

- а) П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів»;
- б) П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал»;
- в) П(С)БО 15 «Дохід»;
- г) П(С)БО 31 «Фінансові витрати».

14. Узагальнення виявлених відхилень в обліку статутного капіталу і обґрунтування пропозицій щодо їх усунення, це:

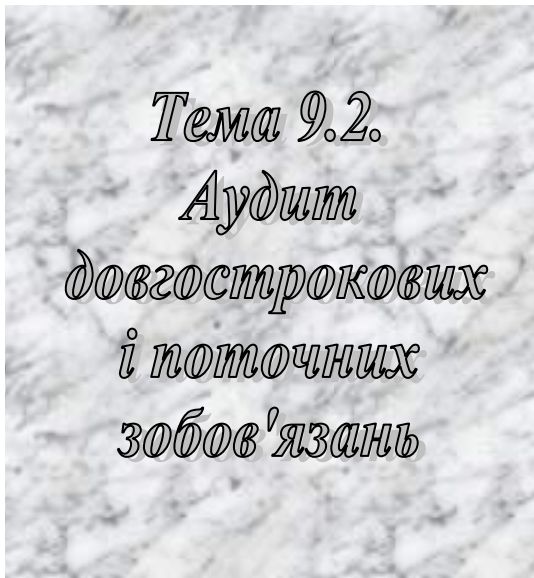
- а) підготовчий етап;
- б) основний етап;
- в) завершальний етап;
- г) немає правильної відповіді.

15. Результати перевірок аудиторю потрібно відображати у:

- а) звіті аудитора;
- б) у робочих документах;
- в) всі відповіді правильні;
- г) немає правильної відповіді.

Матриця правильних відповідей:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
г	б	г	а	б	в	г	б	г	в	б	г	б	в	б



Після вивчення Теми 9.2 Ви повинні **знати**:

- поточні і довгострокові зобов'язання ;
- мету аудиту довгострокових і поточних зобов'язань;
- джерела інформації аудиту довгострокових і поточних зобов'язань;
- завдання аудиту виробничих запасів; довгострокових і поточних зобов'язань;
- послідовність аудиту виробничих запасів;
- послідовність аудиту з виробничих запасів.

Тема 9.2. Аудит довгострокових і поточних зобов'язань

1. Загальна характеристика об'єктів аудиту довгострокових і поточних зобов'язань.

Основна мета, завдання, об'єкти та джерела інформації операцій з довгостроковими і поточними зобов'язаннями

2. Послідовність проведення аудиту операцій з довгостроковими і поточними зобов'язаннями

3. Аудит кредиторської заборгованості підприємства

4. Аудит розрахунків з постачальниками і підрядниками

5. Аудит розрахунків за податками й платежами

6. Аудит розрахунків з оплати праці та розрахунків за іншими операціями.

1. Загальна характеристика об'єктів аудиту довгострокових і поточних зобов'язань. Основна мета, завдання, об'єкти та джерела інформації операцій з довгостроковими і поточними зобов'язаннями. Зобов'язання, що відображаються в бухгалтерському обліку, мають юридичний та економічний зміст. Як юридична категорія господарське зобов'язання – це господарські відносини, що регулюються правом. В силу цих відносин одна сторона уповноважена вимагати від іншої здійснення господарських операцій:

- передачі майна, виконання робіт, надання послуг тощо, а інша сторона зобов'язана виконувати вимоги щодо предмета зобов'язання і має при цьому право вимагати відповідну винагороду – сплату грошей, зустрічні послуги тощо.

Підходи до визначення зобов'язань різні. Їх розглядають як борг, як суму витрат, як залучений капітал, як розрахункові відносини та як частину вартості майна.

У широкому розумінні зобов'язання виникають як управлінський правовий акт замовлення або державний контракт. У вузькому значенні – виникають із господарського

договору, укладеного за простою згодою сторін; з інших підстав, що не суперечать закону, за результатами конкурсу, тендеру, іншого публічного торгу.

Відповідно до П(С)БО 2 «Баланс» **зобов'язання** – це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства

Зобов'язання виникають через існуючі (завдяки минулим операціям чи подіям) борги підприємства щодо передачі певних активів чи надання послуг іншому підприємству в майбутньому. Отже, зобов'язаннями є заборгованість підприємства, яка виникає, головним чином, у зв'язку із придбанням товарів та послуг в кредит, або кредити, які підприємство отримує для свого фінансування.

Обліковуються не всі господарські зобов'язання, а лише ті, що впливають з виконання укладених підприємством договорів чи здійснення дій, з якими фінансове право пов'язує виникнення зобов'язань із внесення платежів до бюджету та відповідних позабюджетних органів.

Зобов'язання характеризуються:

- конкретними економічними ресурсами (поверненню підлягають ресурси або їх грошовий еквівалент – залежно від умов договору);
- адресністю (ресурси повертаються позикодавцю або іншій третій особі за дорученням позикодавця);
- строком погашення заборгованості;
- винагородою за користування ресурсами;
- санкціями за порушення договірних зобов'язань за термінами і сумами погашення заборгованості.

П(С)БО 11 «Зобов'язання» визначає порядок формування та відображення у звітності інформації про зобов'язання. Цим стандартом усі зобов'язання класифікуються на довгострокові, поточні, забезпечення та непередбачені зобов'язання.



**Рис. 9.2.1. Класифікація зобов'язань відповідно до П(С)БО 11
«Зобов'язання» [108,С.432]**

У балансі підприємств інформація щодо поточних та довгострокових зобов'язань вказана в пасиві балансу у розділі III «Довгострокові зобов'язання», рядках: 440 – довгострокові кредити банків (сальдо за кредитом субрахунків 501, 502, 503, 504), 450 –

інші довгострокові фінансові зобов'язання (сальдо за кредитом субрахунків 505, 506 і рахунки 51, 52), 460 – відстрочені податкові зобов'язання (сальдо за кредитом рахунку 54), 470 – інші довгострокові зобов'язання (сальдо за кредитом рахунків 53, 55). Також у розділі IV «Поточні зобов'язання», рядках: 500 – короткострокові кредити банків (сальдо за кредитом 60 рахунку), 510 – поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями (сальдо за кредитом рахунку 61), 520 – векселі видані (сальдо за кредитом рахунку 62). Поточні зобов'язання за розрахунками в рядках: 540 – з одержаних авансів (сальдо за кредитом субрахунку 681), 550 – з бюджетом (сальдо за кредитом субрахунку 641), 560 – з позабюджетних платежів (сальдо за кредитом субрахунку 685), 570 – зі страхування (сальдо за кредитом рахунку 65), 580 – з оплати праці (сальдо за кредитом рахунку 66), 590 – з учасниками (сальдо за кредитом рахунку 67), 600 – із внутрішніх розрахунків (сальдо за кредитом рахунків 63, 682, 683), 610 – інші поточні зобов'язання (сальдо за кредитом субрахунків 372, 643, 644, 684, 685).



Рис. 9.2.2. Визначення довгострокових зобов'язань відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання» [108,С.433]

Для узагальнення інформації про наявність та погашення зобов'язань підприємства призначено балансові рахунки 5,6 класів Плану рахунків. До більшості рахунків обліку

зобов'язань Планом рахунків передбачено відкриття субрахунків, що деталізують об'єкти обліку.

Однак, за допомогою даних лише синтетичного обліку неможливо контролювати наявність та погашення кожного виду зобов'язань. Для одержання деталізованої інформації, необхідної для управління зобов'язаннями за їх окремими видами, до окремих рахунків синтетичного обліку та субрахунків відкривають рахунки аналітичного обліку.

Для обліку зобов'язань застосовуються Журнали 2 ,3, 5 (5А) та аналітичні відомості до них.

Аудитор перевіряє, чи дотримується порядок, за яким кредитні взаємовідносини регламентуються на підставі кредитних договорів. У кредитному договорі банк бере на себе зобов'язання надати кредит, а позичальник — використати, сплатити борг і повернути його.

2. Послідовність проведення аудиту операцій з довгостроковими і поточними зобов'язаннями. Під час аудиту довгострокових позик і векселів аудитор керується П(С)БО 11 «Зобов'язання». Аудитору слід враховувати, що до довгострокових зобов'язань належать:

- довгострокові кредити банків;
- інші довгострокові фінансові зобов'язання;
- відстрочені податкові зобов'язання;
- інші довгострокові зобов'язання.

Зобов'язання, на яке нараховуються відсотки та яке підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, слід розглядати як довгострокове зобов'язання, якщо первісний термін погашення був більше, ніж дванадцять місяців, та до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення цього зобов'язання на довгострокове.

Довгострокове зобов'язання за кредитною угодою буде довгостроковим, якщо:

- позикодавець до затвердження фінансової звітності погодився не вимагати погашення зобов'язання внаслідок порушення певних умов, пов'язаних з фінансовим станом позичальника;
- не очікується виникнення подальших порушень кредитної угоди протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Аудитор з'ясовує, чи довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю, яка залежить від умов і виду зобов'язання.

Мета аудиту операцій із зобов'язаннями полягає у виявленні достовірності первинних даних щодо наявності зобов'язань перед кредиторами, реальності наявних зобов'язань, законності і доцільності проведених розрахунків, повноти і своєчасності відображення даних в первинних документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку зобов'язань і його відповідності прийнятій на підприємстві обліковій політиці, національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку, достовірності відображення стану зобов'язань у звітності господарюючого суб'єкта

Завданнями аудиту операцій з довгостроковими і поточними зобов'язаннями є:

- оцінка стану розрахунково-платіжної дисципліни за всіма видами розрахунків з кредиторами підприємства
- виявлення наявності, правильності оформлення договорів та інших документів, що визначають права та обов'язки сторін з постачання матеріальних запасів, виконання робіт (надання послуг), а також дотримання зазначених в даних документах умов
- оцінка повноти відображення здійснених операцій в бухгалтерському обліку і перевірка правильності даних в звітності
- оцінка системи розрахунків з персоналом, що діє на підприємстві, та її ефективності, стану синтетичного та аналітичного обліку операцій з оплати праці та розрахунків з персоналом підприємства за період, що перевіряється
- виявлення правильності організації обліку робочого часу і виробітку (виконаного обсягу робіт) на підприємстві; обґрунтованості нарахування заробітної плати, проведення утримань з неї
- перевірка дотримання податкового законодавства по операціях, пов'язаних із розрахунками з оплати праці, з бюджетом, за соціальним страхуванням та забезпеченням
- виявлення дотримання чинного законодавства, правомірності, доцільності та обґрунтованості управлінських рішень відповідальних посадових осіб при здійсненні розрахункових операцій з постачальниками та підрядниками, бюджетом, персоналом підприємства, іншими кредиторами
- розробка заходів щодо реалізації результатів контролю з метою попередження відхилень від норм чинного законодавства

Рис. 9.2.3. Основні завдання аудиту операцій з довгостроковими і поточними зобов'язаннями

Предметом аудиту операцій із зобов'язаннями є господарські процеси та операції, пов'язані з розрахунками з постачальниками та підрядниками, з персоналом, бюджетом, іншими кредиторами, а також відносини, що виникають при цьому між сторонами

Основними джерелами інформації для здійснення аудиту операцій із довгостроковими і поточними зобов'язаннями є первинні документи з обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками.

Для виконання умов договору аудит операцій із довгостроковими і поточними зобов'язаннями доцільно розпочинати з інвентаризації, за погодженням із замовником.

Джерелами інформації для аудиту операцій з довгостроковими і поточними зобов'язаннями є:

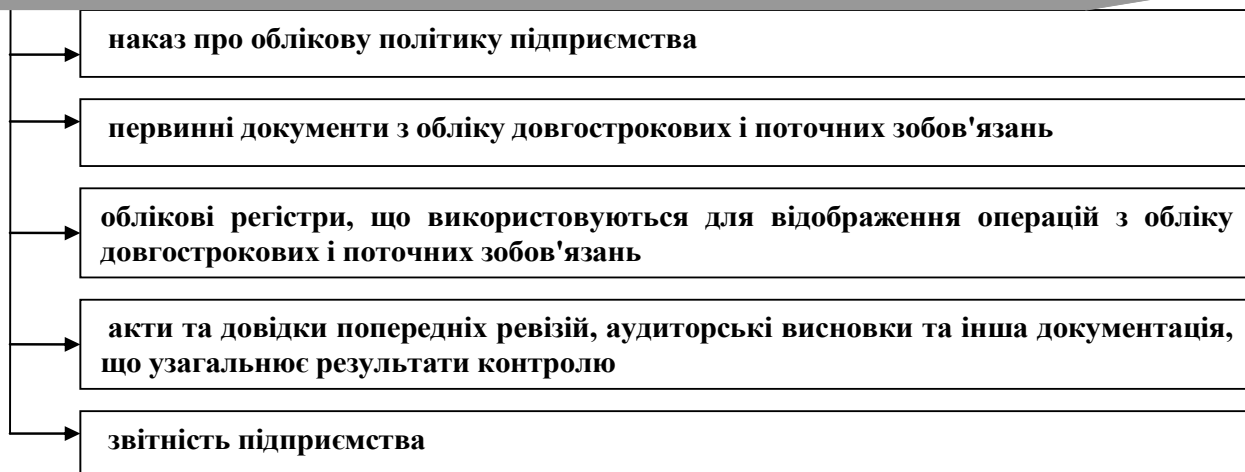


Рис. 9.2.4. Основні джерела аудиту з довгостроковими і поточними зобов'язаннями

Метою проведення інвентаризації довгострокових і поточних зобов'язань є з'ясування правильності розрахунків з кредиторами, обґрунтованості сум кредиторської заборгованості, виявлення реальності заборгованості перед персоналом підприємства з оплати праці та за іншими операціями.

Об'єктами інвентаризації виступають дані щодо стану розрахунків по зобов'язаннях на певну дату, а також суми кредиторської заборгованості, в розрахунках за невідфактурованими поставками, розрахунках за недостачами і втратами, з персоналом підприємства, за претензіями, одержаними кредитами та позиками.

Інвентаризація розрахунків з бюджетом, постачальниками і підрядниками та інших зобов'язань полягає у виявленні по відповідних документах залишків заборгованості та ретельній перевірці обґрунтованості сум, що обліковуються на цих рахунках.

В ході проведення інвентаризації кредиторської заборгованості аудитор з'ясовує терміни виникнення зобов'язань по рахунках кредиторів, їх реальність і осіб, винних в порушенні строків їх погашення. Аудитори також повинні:

- оформити виписки, що вказують на реальне існування кредиторської заборгованості, та надіслати їх всім кредиторам підприємства за погодженням із замовником. Підприємства-кредитори протягом 10 днів з дня одержання цих виписок повинні підтвердити таку заборгованість або заявити свої заперечення з цього приводу;

- якщо це обумовлено в договорі, вимагати від постачальників надати розрахунково-платіжні документи за невідфактурованими поставками (після перевірки бухгалтерією підприємства таких поставок). Постачальниками надаються відповідні документи або робиться заява про відсутність заборгованості. Якщо надання документів неможливе, постачальники повідомляють причини цього.

Якщо в ході інвентаризації виявлено суми кредиторської заборгованості зі строком позовної давності, що минув, аудитор може запропонувати списати з балансу ці суми у встановленому порядку.

При інвентаризації розрахункових взаємовідносин з постачальниками і підрядниками необхідно перевірити правильність і повноту оприбуткування майна, що надійшло, випадки переоплат і недоплат, помилково занесені суми за неотримане майно або отримане від інших підприємств.

Під час перевірки зобов'язань за вексями слід виявити, чи дотримано чітко встановленої форми векся, в іншому разі — останній втрачає вексельну силу.

Тобто, якщо у векселі відсутній який-небудь з обов'язкових реквізитів (найменування, строк платежу, місце здійснення платежу, кому або за чиїм наказом платіж повинен бути здійснений, дата і місце складання векся; підпис працівника, який видає вексель), аудитор з'ясовує причину і винних осіб, оскільки відсутність бодай одного з них робить вексель недійсним.

Перевіркою дотримання встановленого порядку ведення обліку і використання отриманих векселів слід з'ясувати своєчасність розрахунків за відвантаженими товарами чи наданими послугами і правильність кореспонденції рахунків при цьому.

Аудитору слід також врахувати, що погашення заборгованості, забезпеченої виданими вексями, відображається на дебеті рахунку 51 «Довгострокові векселі видані» і кредиті рахунків 311 «Поточні рахунки в національній валюті», 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті».

Оперативний контроль за платежами з отриманих і виданих векселів ведеться за допомогою картотеки, упорядкованої за строками погашення заборгованості.

3. Аудит кредиторської заборгованості підприємства. Питому вагу в складі джерел фінансування підприємства мають позикові кошти, у тому числі й кредиторська заборгованість. Тому аудитору необхідно також вивчати, перевіряти поряд з дебіторською заборгованістю і кредиторську заборгованість, її склад, структуру.

Кредиторська заборгованість – це найвагоміша частина зобов'язань підприємства, до яких включаються довгострокові і поточні зобов'язання.

Під час перевірки кредиторської заборгованості мають бути розв'язані такі завдання:

- вивчення реальності кредиторської заборгованості – як довгострокової, так і поточної;
- виявлення причин і строків утворення заборгованості;
- перевірка наявності простроченої кредиторської заборгованості;
- вивчення кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності;
- з'ясування правильності списання заборгованості, строк позовної давності якої минув, перевірка достовірності відображення за відповідними статтями балансу суми кредиторської заборгованості;
- перевірка правильності та обґрунтованості списання заборгованості та оформлення і відображення в обліку заборгованості за одержаними авансами.

Джерелами інформації для перевірки кредиторської заборгованості є договори поставки продукції (робіт, послуг), акти звірки розрахунків, протоколи про залік взаємних вимог, акти інвентаризації розрахунків, векселі, копії платіжних документів, книга купівлі, книга продажу, облікові регістри (відомості, журнали, машинограми), Головна книга, звітність, а також первинні документи й облікові регістри з обліку розрахунків із постачальниками, різними кредиторами, розрахунки за претензіями, з відшкодування матеріального збитку.

Аудит кредиторської заборгованості проводиться в кілька етапів. Необхідно виявити, чи не була відображена в балансі заборгованість прострочена? Це здійснюється зіставленням термінів розрахунків, які вказані в договорах, рахунках-фактурах.

Якщо виявлено кредиторську заборгованість, щодо якої минув строк позовної давності, перевіряється правильність її списання. Для підтвердження реальності кредиторської заборгованості аудитор може розіслати листи кредиторам для підтвердження залишку.

Надходження і підтвердження коштів перевіряється за даними журналу №1. У такий же спосіб виявляється наявність заборгованості з простроченим трирічним терміном давності і перевіряється правильність її списання.

Перш ніж досліджувати кредиторську заборгованість, необхідно перевірити достовірність інформації за видами і строками заборгованості. Для цього використовуються пряме підтвердження, вивчення контрактів, договорів. У процесі аудиту дається оцінка умов заборгованості – з погляду їх реальності і повноти. Звертається увага на строки, обмеження використання ресурсів, можливість залучення додаткових джерел фінансування.

Під час аудиту необхідно з'ясувати, чи існують договори за проведеними операціями з постачальниками та підрядниками, чи правильно вони оформлені; за наявності заборгованості необхідно з'ясувати дату та причину виникнення простроченої заборгованості: чому не проведені своєчасні розрахунки, чи не має штучної заборгованості, повторного оприбуткування матеріалу та послуг.

Під час аудиту кредитів банків перевіряються повнота і правильність використання кредитів, ефективність та своєчасність їх повернення. Кредити надаються, як правило, безготівкові – через оплату розрахунково-грошових документів, а їх погашення може здійснюватись одноразово або за графіком.

Аналізуються дані рахунків «Короткострокові кредити банків» та «Довгострокові кредити банків», уточнюється виконання умов кредитних договорів, стан погашення заборгованості з кредитів і процентів, визнається цільове використання позик. Під час аудиту використання кредитів перевіряються дані журналу № 2 та первинні документи.

За наявності прострочених кредитів надання нових не допускається. За обслуговування кредитної лінії позичальник сплачує банку-кредитору комісійні, що нараховуються на всю суму наданого кредиту.

Процентні ставки за користування кредитом, обумовлені в кредитному договорі, нараховуються банком і сплачуються позичальником не рідше одного разу у квартал платіжним дорученням. У разі відмови від сплати боргів за позиками банк стягує борги у претензійно-позовному порядку. Контроль за виконанням умов укладеного з позичальником кредитного договору здійснює банк.

Для проведення ефективної перевірки операцій підприємства щодо отримання і використання кредитів, позик аудиторі необхідно скласти програму перевірки, яка може бути такою:

- оцінка правильності оформлення укладених господарських договорів;
- перевірка даних реєстрів обліку кредитів і позик та звіряння їх з рахунками Головної книги;
- підтвердження величини заборгованості за кредитами і позиками;

- перевірка цільового використання кредитів та позик, повноти і своєчасності розрахунків за ними, правильності обліку процентів за використання позикових коштів для цілей оподаткування;

- перевірка правильності кореспонденції рахунків з обліку кредитів і позик та відсотків за ними.

Джерелами інформації можуть бути:

- кредитні договори та договори позик;
- журнали рахунків, машинограми;
- Головна книга, баланс.

Аудитор повинен пам'ятати, що отримання підприємством банківського кредиту оформляється кредитним договором, в якому вказується: об'єкт кредитування, строк видачі та повернення кредиту, форма забезпечення зобов'язань, процентні ставки та порядок їх сплати, права та обов'язки сторін, інші умови.

Можливі порушення та зловживання:

- відсутність договору позики або складання його з порушеннями, відсутність договору з банком про пролонгацію кредиту;

- неналежне ведення обліку (неправильна кореспонденція рахунків, відсутність аналітичного обліку);

- неправильний облік витрат щодо сплати відсотків за кредитами та позиками під час включення їх до собівартості;

- нецільове використання коштів кредитів банків;

- несвоєчасне погашення банківських позик та неправильне відображення їх в обліку;

- помилки під час списання з балансу кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув.

Під час аудиту дебіторської і кредиторської заборгованості складається розрахунковий баланс, де порівнюють кредиторів (джерела засобів) з дебіторами (розміщення засобів). При цьому передбачається, що дебіторська заборгованість може бути перекрита кредиторською.

На початок і кінець року розраховують коефіцієнт співвідношення дебіторської і кредиторської заборгованості. Він вважається одним з показників, що характеризує платоспроможність підприємства і розраховується як відношення розрахунків з дебіторами до розрахунків з кредиторами.

На підставі цього балансу аудитор має змогу виявити не лише загальну суму заборгованості, а й простежити її динаміку з окремих напрямків, наприклад,

заборгованість за розрахунками з бюджетом, з оплати праці, заборгованість органам страхування.

В ході документальної перевірки розрахункових і кредитних операцій з метою виконання умов договору аудитору, насамперед, слід ознайомитися з переліком юридичних і фізичних осіб, з якими підприємство, що перевіряється, веде розрахунки; вивчити динаміку кредиторської заборгованості та виявити, чи відповідають дані, отримані за розрахунками, даним бухгалтерського обліку. Це дає змогу з'ясувати якість внутрішнього контролю за розрахунками з боку бухгалтерії, виявити випадки викривлень звітних даних за розрахунками.

Документальну перевірку розрахункових і кредитних операцій доцільно проводити у такій послідовності:

1. За даними аналітичного обліку виявляють суми кредиторської заборгованості. Для цього аудитор за погодженням із замовником може запросити у кредиторів підтвердження про належні їм суми, що потім знаходить відображення у робочих документах аудитора.

2. Звіряють залишок заборгованості, яка обліковується на балансі на початок періоду перевірки з кожного виду розрахунків, із залишком в облікових регістрах і з актами взаємозвірки розрахунків з постачальниками і підрядниками.

3. Перевіряють записи з кожного виду розрахунків у регістрах, а також документах, які послужили підставою для цих записів. Таку перевірку потрібно проводити за кожним рахунком і місяцем послідовно, тобто кожний запис аналітичного рахунку кожної суми того чи іншого виду розрахунків потрібно звірити з документами, а також із записами в Головній книзі з відповідними кореспондуючими рахунками.

4. Перевіряють законність проведених операцій щодо кожної суми заборгованості.

5. Перевіряють правильність отриманих від кредиторів претензій, причому аудитору слід відобразити результати перевірки в робочих документах.

Для вирішення поставлених перед аудитором завдань перевірку рекомендується починати з розрахунків із постачальниками та підрядниками, після чого перевіряються розрахунки з бюджетом, органами соціального страхування, з оплати праці та з іншими кредиторами. Нижче наведено особливості аудиту таких розрахунків.

4. Аудит розрахунків з постачальниками і підрядниками. При аудиті записів по рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" потрібно перевірити:

- наявність і правильність оформлення договорів;
- причини виникнення заборгованості, дату її погашення;
- випадки невимагання кредитором заборгованості і правильність її списання;

- оформлення рахунків-фактур (виділення окремим рядком сплаченого ПДВ);
- наявність на складі невідфактурованих поставок, оплата за якими не зазначена, або сум за матеріали і товари, фактично оплачені та отримані, але такі, що вважаються в дорозі;
- облік бартерних операцій;
- оформлення Журналу обліку отриманих від постачальників рахунків-фактур і Книги придбання;
- оформлення документів при обліку імпорتنих операцій (предмет контракту, кількість товару, ціна товару, місце виконання контракту, умова платежу, якість товару, гаранті, упакування, маркірування товарів тощо);
- відповідність цін в документах і в договорах постачання;
- списання витрат з рахунків на собівартість продукції;
- віднесення штрафних санкцій за порушення умов договорів постачання (терміни, якість вантажу, неправильне оформлення документів, недостачі тощо);
- наявність договору, проектно-кошторисної документації, джерела фінансування тощо при розрахунках з підрядниками.

Під час проведення аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками аудитор слід знати про можливі помилки і відхилення від чинного законодавства, що можуть виникнути стосовно даного розділу обліку, найтипівіші з яких:

- несвоєчасна реєстрація оперативного факту на носії інформації та в обліковому реєстрі,
- реєстрація господарських операцій в документах неуніфікованої форми (у випадку, якщо для даної операції уніфікований документ передбачений),
- відсутність необхідних реквізитів, які надають документу юридичної сили,
- порушення, допущені при оформленні первинного документа (заповнення документів засобами, які не допускають їх тривалого зберігання, порушення при внесенні виправлень в первинний документ),
- порушення строків зберігання документації в архіві,
- неправильне оформлення справ з первинною обліковою документацією,
- перекриття заборгованості одному контрагенту авансами, одержаними від іншого контрагента,
- несвоєчасне списання заборгованості, строком позовної давності якої минув,
- відсутність коригування стосовно списаних на витрати ТМЦ (роботах, послугах), раніше відображених як невідфактуровані поставки, документи за якими надійшли і мають невідповідність з раніше відображеними в обліку показниками,

- несвоєчасно заявлені претензії постачальникам, відображення в претензіях нереальних сум,

- відсутність аналітичного обліку розрахунків із постачальниками стосовно неоплачених в строк розрахункових документів, невідфактурованих поставок, авансів виданих, виданих векселів, прострочених з оплатою векселів тощо,

- порушення методології обліку в частині неправильно складених кореспонденцій рахунків.

Аудитору слід перевірити, чи ведеться на підприємстві:

- книга реєстрації отриманих рахунків,

- книга реєстрації отриманих накладних від постачальників,

- книга реєстрації договорів,

- книга реєстрації претензій.

5. Аудит розрахунків за податками й платежами. Загальну перевірку операцій за податками й платежами проводять в такій послідовності:

На початку перевірки аудитор необхідно з'ясувати, за якими платежами й податками підприємство веде розрахунки з бюджетом. Правильність застосування ставок податків, зборів та платежів, правильність розрахунків сум податків встановлюється шляхом перерахунку сум, порівняння з нормативними матеріалами, вивчення характеру виробництва, категорії підприємства.

Перевірка правильності, повноти та своєчасності перерахування (сплати) податків, зборів, платежів до бюджету може встановлюватися шляхом перевірки платіжних документів, податкових декларацій тощо.

Для цього аудитор може: застосовувати порівняння на відповідність сум в кореспонденції рахунків з документами, що є підставою для запису (акти виконаних робіт, розрахунково-платіжні документи); вивчити терміни відображення ПДВ на предмет наявності чи відсутності передчасного зарахування сум ПДВ (наприклад, за основними засобами, що вводяться в експлуатацію, до приймання об'єкта); перевірити правильність відображення сум ПДВ.

Важливим також є встановлення правильності складання та своєчасності пред'явлення до податкової інспекції звітності по видах податків, зборів, платежів.

По рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» аудитор слід з'ясувати:

- правильність визначення бази оподаткування;

- порядок арифметичних підрахунків при нарахуванні податків і обґрунтованість ставок і пільг;

- своєчасність платежів до бюджету. У випадку несвоєчасної сплати — можливість використання положень про "податкову амністію";

- обґрунтованість нарахування штрафів з боку податкової інспекції та пред'явлення підприємству фінансових санкцій.

Розрахунки за страхуванням. Перед проведенням аудиту розрахунків із соціального страхування передусім необхідно встановити, чи зареєстроване підприємство як платник страхових внесків за місцем свого знаходження.

Здійснюючи перевірку розрахунків за страхуванням, важливо встановити правильність використання коштів Пенсійного фонду та Фондів соціального страхування і страхування на випадок безробіття, зокрема, визначити цільове використання коштів, а також наявність документів, які підтверджують право на призначення відповідних виплат (листки непрацевдатності, довідки тощо).

При проведенні аудиту окрему увагу слід звернути на правильність визначення середньої заробітної плати для нарахування допомоги по тимчасовій непрацевдатності, відповідність встановленого працівнику безперервного стажу роботи. Також необхідно порівняти кількість оплачених днів і сум виплаченої допомоги за поданими листками тимчасової непрацевдатності з днями і сумами, що відображені в бухгалтерському обліку підприємства та розрахункових відомостях, кількість оплачених за листками тимчасової непрацевдатності днів – даним табелів обліку використання робочого часу.

Перевіркою необхідно виявити своєчасність сплати нарахованих внесків до відповідних фондів, так як за несвоєчасну сплату внесків стягується пеня.

При перевірці правильності складання кореспонденції по рахунку 65 "Розрахунки за страхуванням" аудиторі слід звернути увагу на:

- правильність визначення бази для нарахування страхових внесків або створення страхового резерву;

- правильність використання норм відрахувань, встановлених законодавством;

- своєчасність нарахування, перерахування та правильність використання страхового відшкодування або страхового резерву при настанні страхового випадку;

- підтвердження правильності встановлення фонду оплати праці як бази для нарахування страхових внесків;

- правильність документального оформлення (наявність страхових полісів, правильне оформлення розрахунково-платіжних документів) та ведення бухгалтерського обліку по рахунку 65;

- обґрунтованість виплати пенсій за рахунок коштів соціального страхування;

- відповідність даних аналітичного та синтетичного обліку за рахунком 65 із записами в Журналі 3 (Розділ II, відомість 3 б), у Головній книзі, Балансі (ф № 1).

6. Аудит розрахунків з оплати праці та розрахунків за іншими операціями.

Метою проведення аудиту розрахунків з оплати праці є:

- перевірка реальності операцій щодо заробітної плати, що відображені в обліку;
- перевірка повноти відображення в обліку операцій щодо заробітної плати;
- перевірка правильності нарахувань на заробітну плату та утримань з неї;
- перевірка своєчасності видачі заробітної плати;
- перевірка правильності бухгалтерського обліку заробітної плати;
- перевірка достовірності залишків, відображених у фінансовій звітності підприємства, стану розрахунків із заробітної плати та з державними цільовими фондами.

При вивченні розрахунків з оплати праці аудитором необхідно перевірити:

- наявність колективного договору, положення про оплату праці, положення про преміювання;
- наявність наступних документів: наказів про прийом, звільнення, табелів обліку робочого часу, штатного розкладу (при погодинній оплаті), нарядів та розцінок (при відрядній оплаті), договорів цивільно-правового характеру (трудових угод);
- таксування розрахункових відомостей;
- при ручному обліку – відповідність прізвищ і сум у розрахункових і платіжних відомостях;
- факти видачі заробітної плати натурою (відзначити для перевірки включення до складу ВД, обчислення ПДВ, застосування звичайної ціни);
- при наявності видачі позик – договори й суттєві умови в них (зворотність і терміни);
- відповідність наказів і фактичних виплат;
- при відрядній оплаті праці – відповідність обсягів виконаних робіт і бази нарахування відрядної оплати праці;
- при роботі протягом неповного місяця – правильність нарахування заробітної плати за посадовими окладами;
- правомірність надання додаткових відпусток;
- правильність нарахування заробітної плати за відпустку, компенсацій за невикористану відпустку;
- правильність нарахування виплат за листками тимчасової непрацездатності;
- правильність утримання за виконавчими листами;

- відповідність діючому законодавству нарахувань, утримань внесків та зборів в Державний пенсійний фонд, Фонд соціального страхування, Фонд державного страхування на випадок безробіття, Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві;

- повноту та своєчасність перерахувань внесків та зборів до державних фондів пенсійного та соціального страхування;

- складання Переліку виявлених помилок та порушень;

- зіставлення сум, відображених у фінансовій звітності, із залишком у регістрах бухгалтерського обліку й у Головній книзі.

Розрахунки за іншими операціями. Розрахунки за іншими операціями, які обліковуються на рахунку 68 "Розрахунки за іншими операціями", перевіряються по кожному виду платежів окремо. По кожній сумі кредиторської заборгованості вивчаються причини виникнення боргу та обґрунтованість здійснених господарських операцій.

Перевірка операцій з довгострокових та короткострокових кредитів. При перевірці кредитних операцій аудитором засвідчується величина заборгованості по кредитах, оцінюється, якою мірою ці кредити забезпечені об'єктами кредитування. Аудитору потрібно упевнитись в правильності оформлення строкових зобов'язань, вивчити кредитні договори, а також довідки про об'єкти кредитування, направлені у відповідні банки, перевірити обґрунтованість обліку кредитних операцій.

В підсумку аудиторська перевірка боргових зобов'язань зводиться до засвідчення законності операцій із залучення підприємством позикового капіталу, реальності його боргів, здатності до погашення зобов'язань, що виникли. За результатами перевірки аудитор може висловити свою думку про прийнятність умов надання позики економічному суб'єкту та ефективність її використання, що сприяє підвищенню іміджу підприємства.

Контрольні запитання:

1. В чому полягає відмінність між поточними і довгостроковими зобов'язаннями?
2. Охарактеризуйте основні об'єкти аудиту довгострокових і поточних зобов'язань.
3. Якою є мета та завдання аудиту довгострокових та поточних зобов'язань?
4. Що аудитор відносить до об'єктів та джерел інформації операцій з довгостроковими та поточними зобов'язаннями?
5. Дайте повну характеристику нормативно-правовій базі, якою користується аудитор при перевірці довгострокових та поточних зобов'язань?

6. Як відображається інформація щодо поточних та довгострокових зобов'язань в балансі підприємства?

7. Якою є послідовність проведення аудиту операцій з довгостроковими і поточними зобов'язаннями?

8. Яка мета, об'єкти та в чому полягає проведення інвентаризації довгострокових і поточних зобов'язань?

9. Якими повинні бути дії аудитора в ході проведення інвентаризації кредиторської заборгованості?

10. Якими є завдання та джерела інформації аудитора під час перевірки кредиторської заборгованості?

11. Охарактеризуйте послідовність дій аудитора при дослідженні кредиторської заборгованості.

12. Якими, на вашу думку, можуть бути порушення та зловживання при аудиті дебіторської і кредиторської заборгованості?

13. Опишіть послідовність, доцільне проведення документальної перевірки розрахункових і кредитних операцій.

14. Дайте повну відповідь щодо проведення аудиту розрахунків з постачальниками і підрядниками.

15. Які особливості проведення аудиту розрахунків за податками і платежами?

Тести:

1. Під час аудиту довгострокових позик і векселів аудитор керується:

- а) П(С)БО 11;
- б) П(С)БО 2;
- в) МСА 401;
- г) МСА 400.

2. Що з перерахованого не слід відносити до поточних зобов'язань?

- а) короткострокові кредити банків;
- б) короткострокові векселі видані;
- в) поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями;
- г) відстрочені податкові зобов'язання.

3. Зобов'язання з невизначеною сумою або часом погашення на дату балансу –

це:

- а) забезпечення;
- б) поточні зобов'язання;

- в) довгострокові зобов'язання;
- г) непередбачені зобов'язання.

4. В якому розділі балансу відображаються всі зобов'язання, які не є поточними?

- а) розділі III пасиву балансу;
- б) розділі IV пасиву балансу;
- в) розділі II активу балансу;
- г) розділі II пасиву балансу.

5. Джерелами інформації для аудиту операцій з довгостроковими і поточними зобов'язаннями є:

- а) наказ про облікову політику;
- б) первинні документи з обліку довгострокових і поточних зобов'язань;
- в) звітність підприємств;
- г) всі відповіді вірні.

6. Завданнями аудиту операцій з довгостроковими і поточними зобов'язаннями є:

- а) оцінка стану розрахунково-платіжної дисципліни за всіма видами розрахунків з кредиторами підприємства;
- б) визначення правильності оформлення договорів з постачання матеріальних запасів, виконання робіт та надання послуг;
- в) перевірка дотримання податкового законодавства з операцій, пов'язаних із розрахунками щодо оплати праці, з бюджетом, за соціальним страхуванням та забезпеченням;
- г) правильна відповідь а і б;
- д) всі відповіді правильні.

7. Господарські процеси та операції, пов'язані з розрахунками з постачальниками та підрядниками, з персоналом, бюджетом, є:

- а) об'єктами аудиту операцій із зобов'язаннями;
- б) предметом аудиту операцій із зобов'язаннями;
- в) джерелом інформації для аудиту операцій із зобов'язаннями;
- г) правильної відповіді не запропоновано.

8. Погашення заборгованості, забезпеченої виданими векселями, слід відображати проводкою:

- а) Д-т 51 К-т 33;
- б) Д-т 51 К-т 31;

в) Д-т 52 К-т 31;

г) Д-т 53 К-т 33.

9. Що з переліченого не є завданням аудитора при перевірці кредиторської заборгованості?

а) з'ясування причин і строків утворення кредиторської заборгованості;

б) перевірка правильності та обґрунтованості списання заборгованості;

в) вивчення реальної кредиторської заборгованості;

г) перевірка правильності ведення рахунків 47, 48, 50.

10. Вексель – це:

а) боргове зобов'язання, за яким боржник не повинен сплатити борг і процент за нього вчасно;

б) боргове зобов'язання, за яким боржник повинен тримати дане боргове зобов'язання у себе до закінчення строку погашення;

в) боргове зобов'язання, за яким боржник зобов'язується сплатити борг і процент за нього в певний строк;

г) неторговельне зобов'язання.

11. Під час аудиту використання кредитів перевіряються дані:

а) журналу № 2;

б) журналу № 1;

в) журналу № 5а;

г) журналу № 5.

12. Під час аудиту дебіторської і кредиторської заборгованості складається:

а) розрахунковий баланс;

б) розрахункова відомість;

в) порівняльна відомість;

г) правильна відповідь «а» і «б».

13. При аудиті розрахунків за податками і платежами необхідно перевірити правильність ведення записів по рахунку:

а) 65;

б) 64;

в) 63;

г) 66.

14. При аудиті розрахунків з оплати праці аудиторів не обов'язково перевіряти:

а) колективний договір;

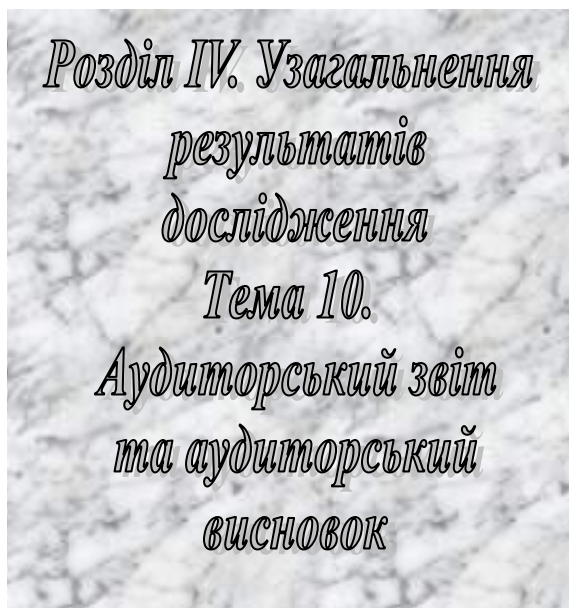
- б) положення про оплату праці;
- в) положення про бухгалтерську службу;
- г) положення про преміювання.

15. Метою проведення аудиту розрахунків з оплати праці є:

- а) перевірка реальності операцій із заробітної плати, що відображені в обліку;
- б) перевірка повноти відображення в обліку операції із заробітної плати;
- в) перевірка своєчасності видачі зарплати;
- г) всі відповіді правильні.

Матриця правильних відповідей:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
а	г	а	а	г	д	б	б	г	в	а	а	б	в	г



Після вивчення Теми 10 Ви повинні **знати**:

- мету аудиторського висновку;
- що розуміють під аудиторським висновком;
- нормативні акти, якими керується аудитор при написанні аудиторського висновку;
- структуру аудиторського висновку;
- види аудиторських висновків.

Тема 10. Аудиторський звіт та аудиторський висновок

1. Загальні поняття про аудиторський звіт та аудиторський висновок
2. Структура аудиторського висновку
3. Види аудиторських висновків

1. Загальні поняття про аудиторський звіт і аудиторський висновок.

Завершальним етапом аудиту є складання аудиторського висновку, тобто аудитор оформляє результати своєї перевірки у вигляді висновку і звіту. Складання аудиторського висновку є одним із найвідповідальніших моментів аудиту, оскільки підбиваються підсумки виконаних аудиторських процедур, аналізуються виявлені помилки, визначається їх сукупний вплив на фінансову звітність і висловлюється думка аудитора щодо її достовірності, повноти, відповідності чинному законодавству. Аудиторський звіт і висновок — це «продукт» праці аудитора.

При формуванні аудиторського висновку слід керуватись такими основними законодавчими і нормативними актами:

- Законом України «Про аудиторську діяльність»;
- Міжнародним стандартом аудиту 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність»;
- Вимогами до аудиторського висновку, який подається до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при реєстрації інформації та випуску цінних паперів, а також при поданні регулярної інформації відкритими акціонерними товариствами та підприємствами-емітентами облігацій (крім комерційних банків), затверджених рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку.

Крім того, низка інших МСА містить спеціальні пояснення щодо відображення тих чи інших обставин у висновку аудитора.

Аудиторський висновок складається з метою донесення думки аудитора про перевірену ним звітність до її зовнішніх користувачів, власників, адміністрації підприємства. Основною вимогою до аудиторського висновку є його зрозумілість і доступність сприйняття. Тому структура аудиторського висновку і формулювання, які використовуються в ньому (залежно від його виду), повинні бути одноманітними, типовими.

Аудиторський висновок – це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора, аудиторської фірми, який складається у встановленому порядку і містить в собі висновок стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності

Відповідно до міжнародних нормативів аудиту та статей Закону України «Про аудиторську діяльність» аудитор повинен проаналізувати й оцінити висновки, одержані на основі аудиторських доказів для формування свого висновку про перевірену фінансову інформацію. Складання аудиторського звіту – процес доволі складний. Зміст цього документа залежить від конкретних обставин і результатів дослідження господарських операцій, його форма у зв'язку з цим може бути довільною, він не є офіційним аудиторським документом, а призначений виключно для клієнта і може бути оприлюднений тільки з його дозволу.

Аудиторський звіт за обсягом більш розширений документ, а висновок – стислий і короткий. Залежно від мети складання аудиторський висновок може мати кілька призначень. Насамперед це змістовний, цілеспрямований висновок незалежного спеціаліста про звіт підприємства, разом з тим висновок є правовим актом, оскільки у визначених законодавством України випадках лише звіт дає інформацію про результати роботи підприємства, яка може розглядатися акціонерами на своїх зборах.

Результати аудиту оформляються у вигляді аудиторського висновку, який повинен містити в собі чітко викладене письмове уявлення про перевірену фінансову звітність.

2. Структура аудиторського висновку. Аудиторський висновок складається у

відповідності до вимог міжнародних стандартів. При написанні аудиторського висновку необхідно дотримуватись одноманітності форми та змісту аудиторського висновку, що полегшує розуміння його користувачами. Заголовок аудиторського висновку містить запис про те, що аудиторську перевірку здійснює незалежний аудитор (аудитори), та назву фірми або дані про аудитора, який проводив аудит. Це є свідченням того, що під час аудиту не було жодних причин, які могли б призвести до порушення принципу незалежності перевірки. Незалежність міркувань аудитора – обов'язкова вимога об'єктивності аудиторського дослідження. Якщо цю умову порушено, аудитор не має права робити висновок про перевірену звітність, зібрана інформація не є достатньою і доказовою.

В аудиторському висновку має бути чітко визначено, кому він адресується, хто споживач інформації, яка наведена в аудиторському висновку. В аудиторському висновку треба зазначити, що відповідальність за складання звітності покладається на керівництво підприємства, яке перевіряється, а також вказати на відповідальність аудитора за аудиторський висновок, який має бути обґрунтований результатами проведеної перевірки.

В аудиторському висновку треба показати масштаб та розкрити зміст проведеної роботи. Цей розділ повинен дати впевненість споживачам аудиторського висновку, що аудит здійснено відповідно до вимог українських нормативів та загальноприйнятої практики або згідно з вимогами загальноприйнятих стандартів аудиту (міжнародних стандартів).

Аудиторський висновок має містити зауваження про те, що перевірку було сплановано, підготовлено з достатньою впевненістю у тому, що звітність не містить у собі суттєвих помилок. Під час аудиторської перевірки аудитор повинен оцінювати викривлення та невідповідності в облікових системах підприємства, їх суттєвість, визначити, чи можуть вони настільки змінити звітність, що це впливатиме на економічні рішення користувачів.

Основні елементи аудиторського висновку визначені пунктами 5-26 Міжнародного стандарту аудиту 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність». Вважається, що аудиторський висновок можна складати у вільній формі, але він обов'язково повинен містити необхідні елементи. Розглянемо основні елементи аудиторського висновку (рис.10.1).

Аудиторський висновок складається з таких розділів

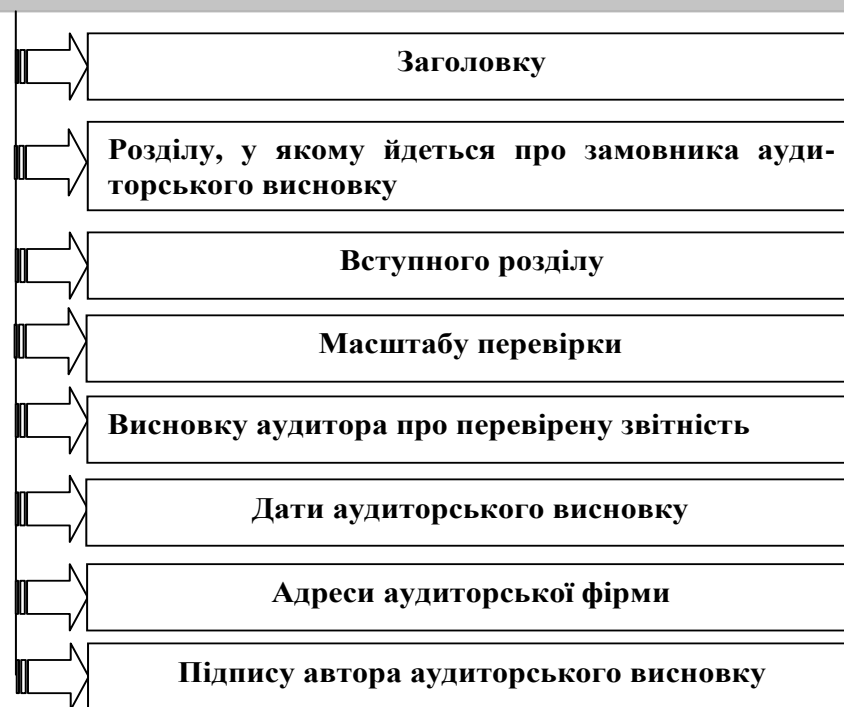


Рис. 10.1. Структура аудиторського висновку

Назва (заголовок). Аудиторський висновок повинен мати відповідну назву. Обов'язково слід підкреслити, що він виданий незалежним аудитором, для того щоб відрізнити аудиторський висновок від інших звітів, які, можливо, будуть складатися на підприємстві. Тут вказують прізвище аудитора, який проводив перевірку, або назву аудиторської фірми, номер і дату видачі реєстраційного свідоцтва. В аудиторській практиці Російської Федерації в цій частині висновку також зазначається стаж роботи аудитора, номер банківського рахунку аудиторської фірми.

Адресат. Аудиторський висновок має бути належним чином адресований згідно з умовами договору на проведення аудиту та місцевими нормативними актами. Традиційно аудиторський висновок адресується акціонерам, власникам або раді директорів підприємства, фінансова звітність якого перевіряється. Якщо аудит здійснюють на вимогу певних органів або установ (банку, Фонду державного майна, Державної податкової адміністрації, суду, конкретного інвестора тощо), у висновку можуть бути зазначені інші відповідні адресати.

Вступний розділ. У цьому розділі висновку потрібно зазначити перелік звітних форм, які були перевірені аудитором, звітний період та дату, на яку складені звіти. Крім того, слід вказати на відповідальність керівництва за підготовку та достовірність звітності, а також те, що обов'язком аудитора є висловлення об'єктивної незалежної думки щодо цієї звітності на основі проведеної ним аудиторської перевірки.

Розділ, який описує обсяг (характер) аудиторської перевірки. Ця частина аудиторського висновку має надавати інформацію про те, що аудитор виконав усі необхідні процедури в процесі перевірки за умов, які склалися. З цією метою потрібно зробити посилання на те, що перевірку було проведено відповідно до МСА або інших стандартів.

Аудиторський висновок повинен містити вказівку на те, що аудиторську перевірку було сплановано і проведено з метою забезпечення достатньої впевненості в тому, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень.

Обов'язково у висновку слід зазначити **основні види робіт (напрями перевірки)**, які були виконані аудитором:

- визначення, чи відповідає фінансова звітність основним принципам обліку, встановленим обліковою політикою підприємства, або загальноприйнятими принципам обліку;

- аналіз (шляхом тестування) аудиторських доказів, які дають змогу підтвердити зазначені у звітності суми і показники та наведені пояснення до них;

- дослідження суттєвих облікових оцінок, зроблених керівництвом при підготовці фінансової звітності;

- оцінка надійності систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю підприємства, можливості виникнення помилок та їх суттєвого впливу на звітність;

- здійснення вибіркового контролю;

- оцінка загального подання фінансової звітності.

У кінці цього розділу аудитор повинен підтвердити, що ним зібрано достатньо якісних доказів, які є підставою для висловлення ним об'єктивної думки про фінансову звітність.

Розділ, в якому висловлено думку про фінансову звітність. Тут аудитор чітко формулює свою думку щодо того, чи є фінансова звітність достовірною, повною, об'єктивною, складеною відповідно до МСФЗ, П(С)БО чи інших законодавчих актів. Звернемо увагу на те, що аудитор повинен оцінити об'єктивність звітності за всіма суттєвими аспектами.

Якщо користувачі фінансової звітності перебувають за межами країни, в якій функціонує підприємство чи знаходиться аудиторська фірма, то доцільно конкретно називати країну, принципи ведення бухгалтерського обліку і підготовки звітності які було використано.

Дата видачі аудиторського висновку. Аудиторський висновок повинен мати дату його підписання, після неї у цей висновок не може бути внесено жодних змін, не узгоджених із підприємством (крім виняткових випадків).

До дати підписання висновку необхідно завершити збирання аудиторських доказів, їх оцінювання, а також пошук інформації про наступні події, які сталися після дати балансу. Зауважимо, що аудитор (аудиторська фірма) не можуть датувати свій висновок раніше, ніж буде затверджена фінансова звітність керівництвом підприємства. Перед оприлюдненням звітності можуть бути виявлені факти, які існували на дату складання висновку і про які аудитора не було проінформовано, хоча вони суттєво впливають на звітність (наприклад, сумнів у можливості подальшого функціонування підприємства). У такому випадку аудитор може доповнити свій висновок спеціальним додатком. При цьому можливе подвійне датування висновку.

Адреса аудитора (аудиторської фірми). Зазначається юридична адреса місцезнаходження аудитора (аудиторської фірми). В зарубіжній практиці часто проставляється тільки назва міста, де знаходиться офіс аудитора (партнера), відповідального за перевірку.

Підпис аудитора (керівника аудиторської фірми). Згідно п. 26 МСА 700 аудиторський висновок повинен бути підписаний від імені аудиторської фірми, особисто від імені аудитора або, у разі необхідності, завіреним обома підписами.

В Україні, як правило, аудиторський висновок підписує керівник аудиторської фірми і аудитор, який проводив аудит, із зазначенням номерів їх аудиторських сертифікатів. У вітчизняній практиці аудиторський висновок також зкріплюється печаткою аудиторської фірми або особистою печаткою аудитора. Зарубіжний досвід показує, що в окремих випадках може не проставлятися прізвище аудитора чи керівника аудиторської фірми, а зазначається лише її назва.

Звернемо увагу на специфічну інформацію, яка повинна бути зазначена в аудиторському висновку згідно з Вимогами до аудиторського висновку. Відповідно до цього документа в складі відомостей про замовника аудиту, крім повної назви емітента (підприємства-клієнта), зазначається його код за ЄДРПОУ; місцезнаходження; дата реєстрації; дата внесення змін до його установчих документів; основні види діяльності; кількість засновників із зазначенням конкретних прізвищ фізичних осіб, назви юридичних осіб, їх адреси, телефони, частки у статутному капіталі. На нашу думку, така інформація в аудиторському висновку є недоречною, оскільки вона його лише перевантажує та не має прямого відношення до перевіреної аудитором звітності. Вважаємо, що такого роду дані можуть бути відображені у окремій формі річного звіту підприємства (наприклад, у звіті

директора, загальному огляді діяльності підприємства або у примітках до звітності). У цьому разі зазначена інформація має бути перевірена і підтверджена аудитором у складі сукупного річного звіту, без окремого її виділення в аудиторському висновку.

Крім того, у названому вище документі викладено низку вимог до змістової частини аудиторського висновку. Поряд із необхідністю підтвердження повноти та відповідності фінансової звітності П(С)БО, постійності облікової політики підприємства, положенням пунктів 1.4.3–1.4.7 Вимог зобов'язують аудитора підтвердити:

- правильність класифікації та оцінки активів;
- реальність розміру зобов'язань;
- проведення інвентаризації зобов'язань;
- правильність та адекватність визначення власного капіталу, його структури та призначення;
- реальності та точності фінансових результатів діяльності підприємства.

Усі перелічені аспекти стосуються підтвердження показників балансу та звіту про фінансові результати, які є невід'ємною складовою фінансової звітності підприємства (акціонерного товариства або підприємства – емітента облігацій), яку перевіряє аудитор. Тому, на наш погляд, окремо зазначати ці аспекти в аудиторському висновку немає ніякої потреби.

Досить спірним є також положення п. 1.5 Вимог, в якому вказано, що на підставі отриманих облікових даних аудитор повинен зробити аналіз показників фінансового стану відкритого акціонерного товариства (підприємства — емітента облігацій), а саме: коефіцієнта абсолютної ліквідності; коефіцієнта загальної ліквідності; коефіцієнта фінансової стійкості (чи незалежності або автономії); коефіцієнта покриття зобов'язань власним капіталом.

Загальновідомо, що аналіз фінансового стану підприємства може проводитись аудитором у межах аудиторської перевірки з метою визначення рівня його основних економічних показників і тенденцій розвитку. На цій основі, а також з урахуванням інших даних аудитор оцінює можливість подальшої діяльності підприємства у найближчому майбутньому. У цьому випадку згідно з МСА не потрібно подавати інформацію про показники фінансового стану у висновку аудитора. Вона може бути зазначена у його рекомендаціях підприємству-клієнту. Крім того, аналіз показників фінансового стану підприємства може бути здійснений як самостійна аудиторська послуга, не пов'язана з аудитом звітності.

Очевидно, що авторами Вимог ототожнено два різних документа, які складаються за результатами аудиторської перевірки: аудиторський звіт та аудиторський висновок.

Ці документи передбачено ст. 7 Закону України «Про аудиторську діяльність». **Аудиторський звіт** призначений виключно для замовника і може бути надрукований лише з його дозволу. **Аудиторський висновок** розрахований на широке коло користувачів.

Висновок аудитора про перевірену звітність. Аудитор повинен підготувати чіткий висновок про перевірену звітність, забезпечити відповідність її у всіх суттєвих аспектах інструкціям про порядок складання звітності та принципам обліку, що діють в Україні.

Дата аудиторського висновку. Датою аудиторського висновку є день завершення аудиторської перевірки. У цей день аудитор зобов'язаний доповісти про результати перевірки керівництву підприємства, що перевіряється. Тільки після підписання керівництвом звітів, що додаються до аудиторського висновку, і підтвердження їх своїм підписом він проставляє дату аудиторського висновку.

Адреса аудиторської фірми. В аудиторському висновок слід зазначити адресу (місцезнаходження) аудиторської фірми або юридичну адресу, а також номер і свідоцтво про включення в Реєстр Аудиторською палатою України.

Підпис аудиторського висновку. Аудиторський висновок підписує від імені аудиторської фірми її директор або аудитор, який має на це відповідні повноваження.

Аудиторський висновок рекомендується підписувати ім'ям аудиторської фірми, оскільки вона несе юридичну відповідальність за якість проведеного аудиту. Аудиторською палатою України у разі неякісного проведення аудиторської перевірки аудиторська фірма може бути виключена з Реєстру суб'єкта аудиторської діяльності.

Після підписання аудиторського висновку і вручення примірників клієнту аудитор повинен попередити його про відповідальність за несвоєчасне подання аудиторського висновку до податкової інспекції у разі проведення обов'язкового аудиту.

3. Види аудиторських висновків. Висновок аудитора може бути позитивним, умовно позитивним, негативним. Аудитор може також відмовитися від надання висновку. При цьому він викладає свою думку у звіті іншої форми. У трьох останніх випадках висновок має містити короткий виклад аргументів, що обґрунтовують думку аудитора. У разі необхідності уточнення цих аргументів можливі посилання на інші документи, надані аудитором клієнту, які містять докладнішу інформацію.

Розглянемо види (форми) висновків, які можуть видаватись за результатами аудиторської перевірки звітності підприємств. Вони залежать від результатів аудиту.

Згідно з МСА 700 висновок аудитора може бути безумовно-позитивним та модифікованим — безумовно-позитивним з пояснювальним параграфом, умовно-

позитивним, негативним, відмовою від надання висновку про фінансову звітність підприємства.

Безумовно-позитивну думку слід висловлювати тоді, коли аудитор дійшов висновку про те, що фінансова звітність відображає достовірний та об'єктивний стан (представлена об'єктивно у всіх суттєвих аспектах) відповідно до встановлених основ фінансової звітності. Виходячи з цього, можна конкретизувати випадки, коли аудитор складає **безумовно-позитивний висновок**. Це може бути при додержанні таких умов:

- річна фінансова бухгалтерська звітність складається з таких обов'язкових форм: Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал, Примітки (як це передбачено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та П(С)БО, крім малих підприємств, для яких застосовуються положення П(С)БО 25);

- аудитор отримав достатню кількість аудиторських доказів та всі необхідні пояснення від керівництва та персоналу підприємства-клієнта;

- надана інформація є достатньою для відображення реального стану справ на підприємстві;

- існують адекватні та достовірні дані з усіх суттєвих питань аудиторської перевірки звітності;

- звітність складена на основі достовірних даних поточних облікових регістрів та Головної книги, які не містять протиріч;

- фінансові звіти підготовлені відповідно до загальноприйнятих принципів ведення обліку та затвердженої на підприємстві облікової політики, яка відповідає вимогам чинного законодавства;

- показники фінансової бухгалтерської звітності є співставними з аналогічними показниками в інших фінансових небухгалтерських звітах (звіті директора, фінансовому огляді та ін.);

- аудитор може підтвердити можливість подальшого функціонування підприємства;

- при складанні звітності враховано вплив наступних після дати балансу подій;

- якщо відбувалась зміна облікової політики, принципів і методів обліку, то це належно розкрито у Примітках до звітності;

- не були виявлені обставини, які потребують доповнення аудиторського висновку пояснюючим розділом або видозмінення формулювань.

Безумовно-позитивний висновок беззаперечно і чітко виявляє задоволення аудитора станом обліку та звітності у суб'єкта перевірки.

Якщо під час перевірки у аудитора виникли заперечення або сумніви щодо правильності тих чи інших використаних суб'єктами перевірки рішень, але аудитору було надано аргументоване, переконливе обґрунтування цих рішень, то у своєму висновку аудитор не зобов'язаний згадувати ці рішення й така ситуація не змінює безумовності позитивного висновку. Розглянемо приклад безумовно-позитивного висновку

Повний безумовно-позитивний висновок

УЖГОРОД - АУДИТ

Україна, м. Ужгород, Проспект Перемоги, 54
тел. (0322) 295-41-00

ВИСНОВОК НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам ТОВ «Веста»

Ми провели аудиторську перевірку Балансу ТОВ «Веста» станом на 31 грудня 2008 р. (Звіту про фінансові результати, Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал та Приміток (усі звіти додаються) за рік, який закінчився на вказану дату. Відповідальність за цю фінансову звітність несе керівництво підприємства. Нашим обов'язком є висловлення думки про цю фінансову звітність на основі проведеної нами аудиторської перевірки.

Ми провели аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту та Закону України «Про аудиторську діяльність». Це зобов'язує нас планувати та проводити аудиторську перевірку так, щоб забезпечити достатню впевненість відносно того, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень (помилки). Аудит включає в себе отримання на основі проведених вибіркового тестів доказів, які підтверджують правильність сум, зазначених у фінансовій звітності, і розкритих у ній відомостей. Аудит також включає дослідження принципів бухгалтерського обліку, які використовувались керівництвом, та їх відповідності П(С)БО в Україні, чинним протягом періоду перевірки; контроль основних прогнозів, зроблених адміністрацією, а також оцінку загального подання фінансової звітності. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка надає достатньо відомостей для висловлення нашої думки.

На нашу думку, зазначена вище фінансова звітність надає достовірну і об'єктивну інформацію (подана об'єктивно в усіх суттєвих аспектах) про фінансовий стан підприємства «Веста» на 31 грудня 2008 р., результати його господарської діяльності і рух грошових коштів за рік, який закінчився на зазначену дату, відповідно до загальноприйнятих бухгалтерських принципів (П(С)БО в Україні).

Директор
аудиторської фірми _____ (О.К.Молнар)
(підпис)

Аудитор _____ (В.М.Вишневецький)
(підпис)

Дата 1 березня 2009 р.

Аудитор не може видати безумовно-позитивний висновок у випадку виникнення будь-яких з наведених нижче обставин:

- невпевненість (аудитор не може сформулювати думку);
- незгода (аудитор може сформулювати думку, але вона суперечить даним перевіреної фінансової інформації).

Причини невпевненості:

- обмеження в обсязі аудиторської роботи у зв'язку з тим, що аудитор не може одержати

всю необхідну інформацію й пояснення (наприклад, через незадовільний стан обліку), не має можливості виконати всі необхідні аудиторські процедури (наприклад, через обмеження у часі);

- ситуаційні обставини, невпевненість у правильності висновку щодо даної ситуації (наприклад: спірна ситуація; довгостроковий контракт, довгострокова програма; багатоваріантність управлінського або технологічного рішення).

Причини незгоди:

- неприйнятність систем або методів обліку;
- розходження у судженнях стосовно відповідності фактів або сум у фінансовій звітності даного обліку;
- незгода зі ступенем та способом відображення фактів в обліку та звітності;
- невідповідність проведення або оформлення операцій законодавству й іншим вимогам.

Наявність будь-якого ступеня невпевненості або незгоди є підставою для відмови від безумовно-позитивного висновку. Подальший вибір виду висновку залежить від ступеня невпевненості або незгоди: нефундаментальний або фундаментальний.

Невпевненість або незгода стають фундаментальними у тому разі, якщо вплив факторів, які викликали невпевненість чи незгоду, на фінансову інформацію такий великий, що може суттєво перекинути справжній стан справ у цілому або в основному. Слід також враховувати сукупний ефект усіх невпевненостей та незгод.

Наявність нефундаментальних невпевненостей та незгод дає аудитору підстави сформулювати умовно-позитивний висновок із зауваженнями. Наявність фундаментальної незгоди є підставою для виконання негативного висновку. Розглянемо приклад умовно-позитивного висновку, де існує несуттєва невпевненість

Умовно-позитивний висновок
(існує несуттєва невпевненість)
ВИСНОВОК НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам ТОВ «Веста»

(Стандартний вступний параграф)

За винятком описаного у наступному параграфі ми провели аудит *(далі зміст цього параграфу відповідає стандартному формулюванню)*.

У зв'язку з тим, що ми не були присутні при проведенні інвентаризації товарно-матеріальних запасів підприємства «Веста» станом на 31 грудня 2008 р., оскільки ця дата передувала запрошенню нас в якості аудиторів підприємства, та через специфіку обліку запасів ми не змогли перевірити кількість товарно-матеріальних запасів за допомогою інших аудиторських процедур.

На нашу думку, за винятком коригувань, які могли б бути необхідними, якби ми змогли перевірити кількість товарно-матеріальних запасів, фінансова звітність надає достовірну та об'єктивну інформацію *(далі стандартне формулювання параграфу, який містить думку аудитора)*.

Директор
аудиторської фірми _____ (О.К.Молнар)
(підпис)

Аудитор _____ (В.М.Вишневецький)
(підпис)

Дата 1 березня 2009 р.

У всіх випадках, коли аудитор формулює висновок, який відрізняється від безумовно-позитивного, він має дати опис усіх суттєвих причин свого судження (невпевненості та незгоди). Ця інформація повинна бути коротко викладена в окремому розділі висновку, який передує формулюванню висновку або відмові від висновку.

Невпевненість та незгода можуть бути суттєвими і несуттєвими. Невпевненість або незгода вважаються суттєвими у тому випадку, коли вплив чинників на фінансову інформацію, які викликали невпевненість чи незгоду, настільки значний, що це може перевернути уявлення про дійсний стан справ на підприємстві у цілому або в основному. Необхідно також враховувати сукупний ефект усіх невпевненостей та незгоди на фінансову звітність.

Виходячи з виду невпевненості та незгоди щодо їх суттєвості, аудитор приймає рішення, який вид аудиторського висновку ним буде видано за результатами перевірки звітності (умовно-позитивний, негативний, відмова від думки).

Умовно-позитивний висновок

(існує несуттєва незгода)

ВИСНОВОК НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам ТОВ «Веста»

(Стандартний вступний параграф)

(Стандартний параграф, який описує обсяг перевірки)

Як зазначено у Примітках до фінансової звітності, у звітному періоді не нараховувалась амортизація на нематеріальні активи, що, на нашу думку, не відповідає П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Сума амортизації за рік, що закінчився 31 грудня 2004 р., повинна складати ___ грн. згідно з методом прямолінійного нарахування.

Відповідно вартість нематеріальних активів повинна бути зменшена на суму нарахованої амортизації, а також на цю суму зменшений прибуток підприємства.

На нашу думку, за виключенням впливу на фінансову звітність чинників, викладених у попередньому параграфі, фінансова звітність надає достовірну і об'єктивну інформацію... *(далі стандартне формулювання параграфа, який містить думку аудитора).*

Директор
аудиторської фірми _____ (О.К.Молнар)
(підпис)

Аудитор _____ (В.М.Вишневецький)
(підпис)

Дата 1 березня 2009 р.

Умовно-позитивний аудиторський висновок складається при наявності несуттєвої невпевненості та несуттєвої незгоди. В усіх випадках необхідно дати докладне пояснення невпевненості та незгоди.

Негативний аудиторський висновок згідно з п. 39 МСА 700 слід висловлювати тільки тоді, коли вплив будь-якої незгоди з керівництвом настільки суттєвий і глибокий для фінансової звітності, що, на думку аудитора, недостатньо модифікувати висновок, щоб розкрити викривлення або неповний характер фінансової звітності. Тобто, видаючи

негативний висновок, аудитор показує, що, на його думку, фінансова звітність не відповідає встановленим вимогам, не є достовірною і об'єктивною, показники її суттєво перекручені. При цьому повинна мати місце незгода, яка має суттєвий характер. Незгода може стосуватись як фінансової звітності в цілому, так і окремих її частин (конкретних звітних форм, певних їх розділів або показників). Виявлені аудитором суттєві порушення облікової політики, значні перекручення сум у фінансовій звітності, недостатнє розкриття інформації, порушення чинного законодавства призводять до видачі негативного аудиторського висновку, а виявлені незначні (несуттєві) порушення — до складання умовно-позитивного висновку.

Можливість видачі негативного аудиторського висновку в окремих випадках обумовлена в договорі на аудиторську перевірку із зазначенням того, що це не впливає на виплату аудитору (аудиторській фірмі) гонорару за проведену перевірку.

Негативний аудиторський висновок

ВИСНОВОК НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам ТОВ «Веста»

(Стандартний вступний параграф)

(Стандартний параграф, який описує обсяг перевірки)

В результаті проведення аудиту встановлено, що за звітний період підприємством були допущені суттєві порушення і перекручення у звітності (далі наведено перелік порушень або зазначається «як більш детально пояснено у Додатку 1 доданого висновку»).

Зважаючи на обставини, викладені у попередньому параграфі, на нашу думку, фінансова звітність підприємства не надає достовірної та об'єктивної картини (не представлена у всіх суттєвих аспектах) фінансового стану підприємства на 31 грудня 2004 р., результатів його господарської діяльності і руху грошових коштів за рік, який закінчився на вказану дату, відповідно до П(С)БО і МСФЗ.

Директор
аудиторської фірми _____ (О.К.Молнар)
(підпис)

Аудитор _____ (В.М.Вишневецький)
(підпис)

Дата 1 березня 2009 р.

Відмова від висловлення думки застосовується в тому разі, коли обмеження обсягу перевірки дуже значне (суттєве), в результаті чого аудитор не може отримати достатню кількість необхідних аудиторських доказів і відповідно сформулювати обґрунтовану об'єктивну думку щодо фінансової звітності. Обмеження в обсязі перевірки можуть виникати як з вини підприємства (встановлення дуже стислих строків перевірки, відмова керівництва надсилати запити для підтвердження дебіторської та кредиторської заборгованості; відмова аудитору у спостереженні за проведенням інвентаризації;

незадовільне ведення обліку, внаслідок чого відбувається втрата інформації), так і через об'єктивні обставини (наприклад, непередбачений вплив подальших подій).

Крім того, відмова від думки висловлюється при порушенні умов незалежності аудитора від підприємства-клієнта. Аудитор повинен заздалегідь попередити керівника підприємства або обумовити в договорі на проведення аудиту, що існує можливість за результатами перевірки надати відмову від думки про фінансову звітність. Перед тим, як прийняти рішення про видачу відмови від думки, аудитор повинен дуже ретельно проаналізувати результати перевірки, впевнитись, що не існує додаткових шляхів розширення обсягу перевірки і поповнення необхідних аудиторських доказів, переконатись, що складання негативного чи безумовно-позитивного висновку за даних обставин є неможливим.

Крім «класичних» аудиторських висновків щодо перевіреної річної звітності підприємства згідно з МСА 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення», аудитори можуть видавати інші специфічні висновки і звіти про виконану роботу за спеціальними завданнями. Особливості складання цих висновків є предметом окремого дослідження.

Відмова від висловлення думки

ВИСНОВОК НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам ТОВ «Веста»

Ми провели аудиторську перевірку Бухгалтерського балансу ТОВ «Веста» на 31 грудня 2008 р. і відповідних звітів про фінансові результати та рух грошових коштів за рік, який закінчився на зазначену дату. Відповідальність за цю фінансову звітність несе керівництво підприємства. *(Відповідальність аудитора не зазначається).*

(Параграф, який описує обсяг перевірки, або пропускається, або змінюється відповідно до обставин).

(Додається параграф, який описує обмеження обсягу перевірки):

У зв'язку з неможливістю перевірки облікових даних підприємства за третій квартал звітного періоду через вилучення облікової документації правоохоронними органами ми не можемо надати висновок стосовно вказаних моментів.

Оскільки масштаб нашої перевірки недостатній для того, щоб зробити висновок через відсутність достатніх аудиторських доказів, ми не висловлюємо думки про фінансову звітність.

Директор
аудиторської фірми _____ (О.К.Молнар)

(підпис)

Аудитор _____ (В.М.Вишневецький)

(підпис)

Дата 1 березня 2009 р.

Модифікація аудиторського висновку. Аудиторський висновок є модифікованим, якщо містить додаткові пояснення, але у самому висновку про обмеження не йдеться.

Як правило, модифікований аудиторський висновок має такі моменти:

- визнання або невпевненість у безперервній діяльності підприємства;
- зміни принципів обліку протягом періоду перевірки;
- виправлення, які необхідно внести в облік підприємства за результатами аудиту;
- опис принципів обліку, які відрізняються від діючих в Україні принципів обліку

(у позитивному висновку);

- роз'яснення з приводу використання висновків інших аудиторів;
- пояснення про попередні аудиторські висновки.

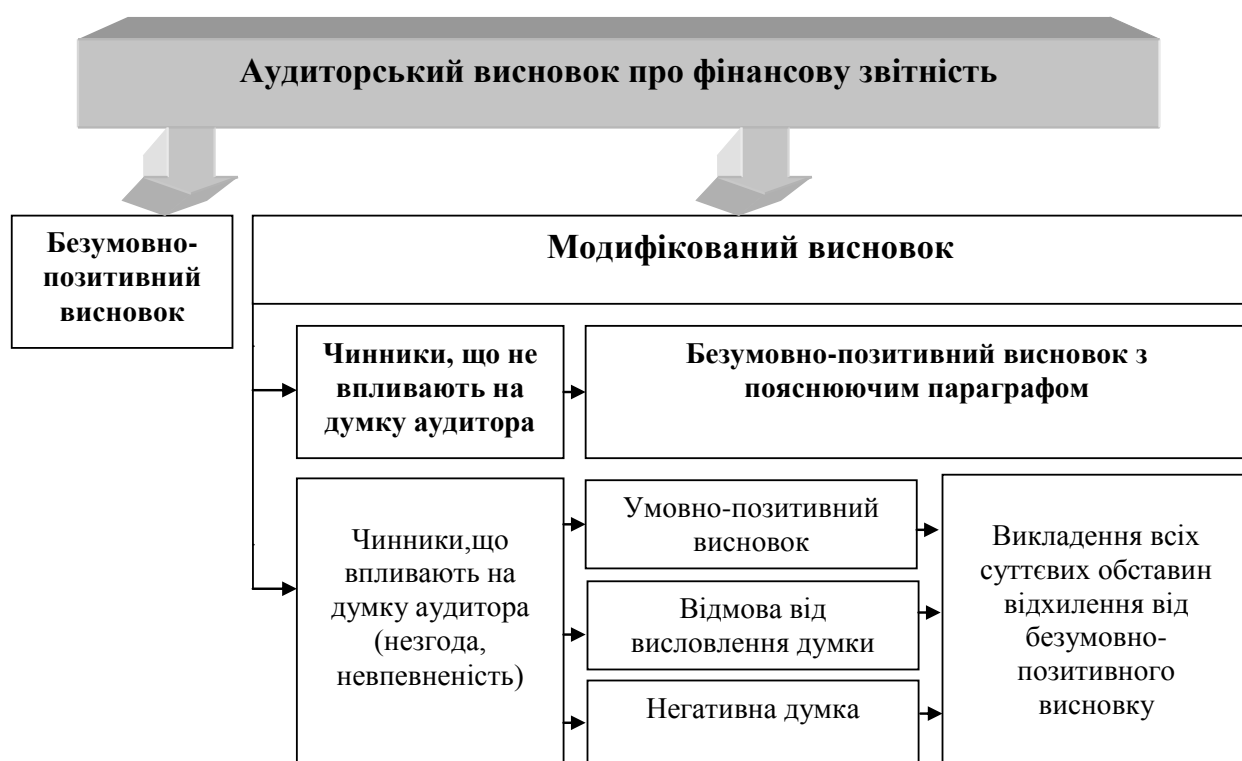


Рис.10.2. Види аудиторських висновків про перевірену фінансову звітність

Доповнення до аудиторських висновків. Аудиторський висновок вважається розширеним, коли, крім стандартних висловлювань, він містить коментарі до інформації, яка не входить в основну звітність, а саме:

- додатковий параграф (розділ), де акцентується увага на важливій інформації;
- вказівки на відсутність поквартальних даних або відсутність аналітичного обліку;
- вказівки на невідповідність іншої інформації, яка входить у пакет звітності, даним перевірених звітів (невідповідність даних інформації у пояснювальній записці даним балансу).

Якщо існує значна неясність стосовно оцінки заборгованості за податками,

підписаними контрактами, можливості повернення грошових коштів для погашення витрат постачальників (підрядників), результату судових процесів, важливих обставин тощо, це необхідно чітко і повно роз'яснити. Аудитори повинні викласти ці пояснення в кінці аудиторського висновку, виділивши додатковий параграф (розділ), щоб привернути увагу споживачів аудиторського висновку до існуючої неясності.

Контрольні запитання:

1. В чому полягає мета аудиторського висновку?
2. Які існують вимоги до оформлення аудиторського висновку?
3. Яка структура аудиторського висновку?
4. Які існують види аудиторських висновків? Що в них розкривається?

Тести:

1. За яких обставин аудитор має право видати негативний аудиторський висновок?

- а) аудитор задоволений станом обліку та звітності на підприємстві;
- б) існує незначна невпевненість у достовірності обліку окремих господарських операцій;
- в) існує незначна незгода щодо способу відображення в обліку окремих господарських операцій;
- г) аудитор не задоволений станом обліку та звітності на підприємстві.

2. Який вид висновку повинен обрати аудитор за умови існування причин, що не дають можливості сформулювати думку щодо стану обліку та звітності підприємства у цілому?

- а) безумовно-позитивний;
- б) умовно-позитивний;
- в) негативний;
- г) відмова від висновку.

3. Якщо висновок аудитора обґрунтований, складений неупереджено стосовно клієнта та інших зацікавлених сторін, це відповідає принципу:

- а) незалежності;
- б) об'єктивності;
- в) конфіденційності;
- г) професійної компетентності.

4. Офіційний документ, засвідчений підписом і печаткою аудитора (аудиторської фірми), що складається в установленому порядку і включає висновок щодо достовірності звітності, це:

- а) аудиторський звіт;
- б) робочі документи аудитора;
- в) аудиторський висновок;
- г) лист аудитора.

5. Які види аудиторського висновку існують:

- а) безумовно-позитивний, негативний;
- б) безумовно-позитивний з пояснювальним параграфом, умовно-позитивний;
- в) відмова від висловлення думки;
- г) всі відповіді правильні.

6. Обов'язковими елементами аудиторського висновку є:

- а) заголовок, вступний розділ, висновок аудитора про перевірену звітність;
- б) заголовок, вступ, масштаб перевірки, висновок аудитора про перевірену звітність, дата аудиторського висновку, реквізити сторін, підпис;
- в) заголовок, масштаб перевірки, висновок аудитора про перевірену звітність, підпис аудиторського висновку;
- г) аудиторський висновок складається у довільній формі.

7. Який розділ аудиторського висновку дає упевненість, що аудиторська перевірка здійснена відповідно до вимог чинного законодавства?

- а) масштаб перевірки;
- б) вступна частина;
- в) заголовок;
- г) підпис аудиторського висновку.

8. Який розділ аудиторського висновку містить відомості про те, що аудит проведений незалежним аудитором, а також назву фірми (або прізвище аудитора)?

- а) вступна частина;
- б) заголовок;
- в) масштаб перевірки;
- г) адреса аудитора.

9. Хто має право підписувати аудиторський висновок?

- а) аудитор, який проводив аудит;
- б) аудитор, який проводив аудит або директор аудиторської фірми;
- в) директор аудиторської фірми, який має сертифікат;

г) правильної відповіді немає.

10. Якщо аудитор не отримав достатньої кількості належних доказів, що зумовило несуттєву незгоду, то він повинен:

- а) надати безумовно-позитивний висновок;
- б) надати умовно-позитивний висновок;
- в) надати негативний висновок;
- г) відмовитися від надання аудиторського висновку.

11. Датою підписання аудиторського висновку є:

- а) дата підписання акта приймання-передавання виконаних робіт;
- б) дата фактичного завершення аудиту;
- в) дата фактичного надання робочої документації аудитора клієнту;
- г) дата формування аудиторського звіту.

12. Безумовно-позитивний висновок надається аудиторською фірмою у разі:

- а) коли під час проведення аудиту були створені оптимальні умови для проведення аудиту;
- б) якщо надана вся необхідна і достатня інформація для досягнення мети аудиту;
- в) якщо аудитор дійшов висновку, що фінансові звіти справедливо й достовірно відображають інформацію відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності.

13. При виконанні яких умов надається умовно-позитивний висновок?

- а) під час перевірки мало місце обмеження в інформації, яке однак не здійснило істотного впливу на думку аудитора;
- б) під час перевірки були встановлені факти невідповідності діючому законодавству;
- в) відхилення, які були виявлені під час перевірки, не були ліквідовані до складання аудиторського звіту.

14. Що розуміють під датою завершення аудиту?

- а) дату, коли висновок аудитора передають клієнту;
- б) дату, коли аудитор узгодив з клієнтом зміст і форми фінансової звітності;
- в) дату фактичного завершення виконання процедур;
- г) дату опублікування річної звітності клієнта.

15. Аудиторський висновок подається в обов'язковому порядку аудиторською фірмою:

- а) тільки клієнту;
- б) клієнту і місцевій податковій службі;

- в) клієнту і всім користувачам фінансової звітності клієнта за їх вимогою;
г) клієнту і до Аудиторської палати.

Матриця правильних відповідей:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
г	г	б	в	г	б	г	в	в	г	г	в	в	а	а

*Тема 11.
Консультаційні
послуги
аудиторських
фірм*

Після вивчення Теми 11 Ви повинні **знати**:

- що таке виробничі запаси;
- мету аудиту виробничих запасів;
- джерела інформації аудиту виробничих запасів;
- завдання аудиту виробничих запасів;
- послідовність аудиту виробничих запасів;
- методологічні засади формування виробничих запасів;
- послідовність аудиту з виробничих запасів.

Тема 11. Консультаційні послуги аудиторських фірм

1. Поняття послуг аудиторських фірм
2. Види послуг аудиторських фірм
3. Контроль якості аудиторських послуг
4. Договори на проведення аудиту і організація супутніх послуг

1. Поняття послуг аудиторських фірм. Ділові контакти аудиторської фірми з підприємством-клієнтом зазвичай не обмежуються аудитом. У межах комплексу послуг, пропонувані аудиторськими фірмами, використовується багато різних можливостей. Перелік послуг аудиторських фірм визначається Аудиторською Палатою України.

Під **послугами аудиторських фірм** розуміють послуги, які аудитори, керуючись чинним законодавством, можуть надавати клієнтам окрім проведення аудиту

За замовленням аудиторські фірми надають якісну оцінку діяльності господарюючого суб'єкта з точки зору ефективності ведення господарства та результативності його роботи, консультативні послуги з питань управління, оподаткування, впровадження інформаційних технологій та з інших проблем.

Вони вимагають від аудиторів-виконавців професійної компетентності у сфері: бухгалтерського обліку, аудиту, організації фінансів, оподаткування, господарського права, економічного аналізу тощо. Крім спеціальних вимог до послуг аудиторських фірм висуваються загальні професійні вимоги.

Спеціалісти аудиторських фірм, які беруть участь у наданні послуг, повинні відповідати таким необхідним професійним вимогам і етичним нормам професійної діяльності, як добросовісність і ретельність; чесність, об'єктивність, професійна компетентність, старанність, дотримання правил.

Вимога незалежності спеціаліста аудиторської фірми від економічного суб'єкта є обов'язковою при наданні послуг аудиторських фірм, які не є сумісними з проведенням аудиту. При цьому відповідальність за дотримання принципу незалежності покладається на аудиторську фірму. Методи перевірки незалежності спеціалістів аудиторської фірми розробляються аудиторською фірмою самостійно.

При наданні аудиторських послуг економічний суб'єкт несе відповідальність за недотримання діючого законодавства, за неповноту і юридичне оформлення документів, що надаються, а також за будь-які обмеження можливості виконання аудиторською фірмою своїх обов'язків.

Аудиторська фірма відповідає за якість і терміни виконання послуг згідно діючого законодавства, а також за дотримання умов договору, що укладається між нею та економічним суб'єктом. Аудиторська фірма звільняється від відповідальності за якість наданих послуг і терміни їх виконання у випадку надання неправдивої або неповної інформації, а також у випадку затримки її з боку економічного суб'єкта.

Виконання послуг аудиторських фірм вимагає від аудитора:

- діяти відповідно до завдання, виконання якого чекає від нього замовник, сформульованого у письмовому вигляді (у формі договору або контракту, технічного завдання, листа-зобов'язання, письмового запиту). Завдання повинно містити найменування і код послуги аудиторської фірми, перелік джерел інформації, наданої для обробки, перелік документів, що створюються при наданні послуг, а також вказувати носій (паперовий, електронний або інший) цих документів;
- планувати порядок виконання робіт чи надання послуг;
- документувати хід виконання робіт;
- чітко розмежовувати відповідальність і функції перевіряючих при виконанні частини завдання сторонніми організаціями або співробітниками, які не входять до штату аудиторської фірми;
- розробляти форми звітності для видів робіт або послуг, які найчастіше виконуються;
- контролювати якість виконаних робіт або наданих послуг;
- готувати за наслідками виконаних робіт підсумкові документи.

2. Види аудиторських послуг. Аудиторські організації та підприємці-аудитори, які здійснюють свою діяльність одноосібно, можуть проводити аудит і надавати супутні аудиту послуги.

Згідно Закону України «Про аудиторську діяльність» аудит за об'єктом дослідження зводиться до аудиту фінансової звітності, а за суб'єктом дослідження він може бути тільки зовнішнім, тобто здійснюватися незалежним аудитором або аудиторською фірмою на договірній основі. За ініціативою здійснення аудит може бути обов'язковим та добровільним, коли проводиться з ініціативи клієнта. Вся інша робота аудитора – це супутні аудиту послуги.

Аудиторські послуги, як правило, не атестовані, тобто не потребують подання аудиторського висновку та формальної звітності аудитора на адресу клієнта.

Класифікація в аудиті застосовується для того, щоб розподілити всі види послуг на певні ряди за ознакою об'єктів цих послуг і, тим самим, розкласти аудиторську діяльність на окремі процеси (рис. 11.1).

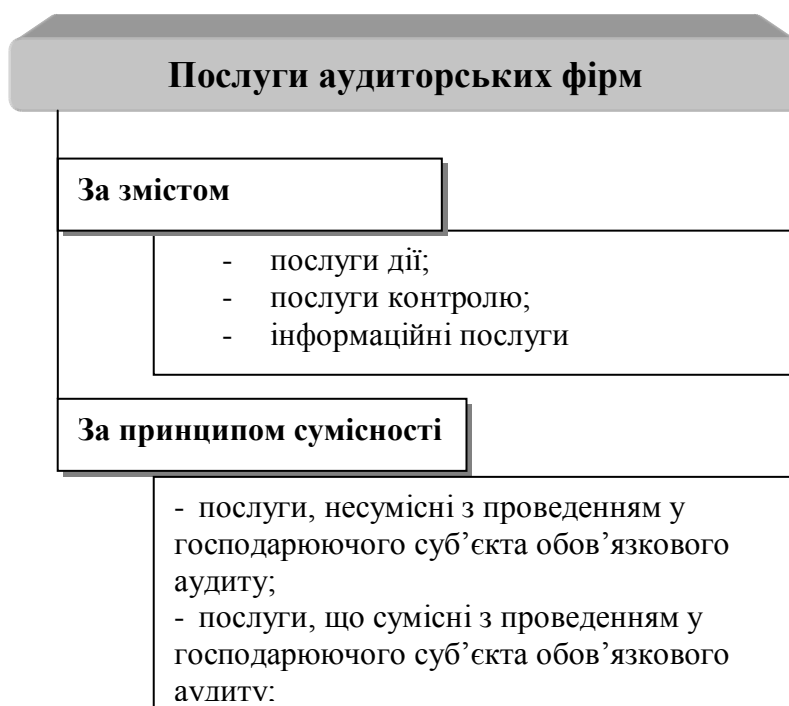


Рис. 11.1. Класифікація послуг аудиторських фірм [107,С.37]

До **послуг дії** відносять послуги зі складання документів, передбачених договором з клієнтом і таких, яких раніше не було.

Послуги дії оформлюються договором з додатком про завдання на виконання робіт і надання послуг. Завдання повинно містити [107,С.37]:

- перелік питань, відповіді на які економічний суб'єкт бажає отримати від аудиторської організації;
- перелік джерел даних, що надаються аудиторською фірмою.

До **послуг контролю** відносяться послуги з перевірки документів на предмет їх відповідності критеріям, узгодженим аудиторською фірмою з клієнтом; контроль ведення обліку та складання звітності; контроль нарахування та сплати податків та інших обов'язкових платежів; тестування бухгалтерського персоналу клієнта [107,С.37].

До **інформаційних послуг** відносяться: послуги з підготовки усних та письмових консультацій з різних питань; проведення навчальних семінарів, «круглих столів»; інформаційне обслуговування; видання методичних рекомендацій тощо; підвищення кваліфікації і навчання персоналу клієнта; наукова розробка, видання методичних посібників і рекомендацій з бухгалтерського обліку, оподаткування, аналізу господарської діяльності, аудиту, господарського права; автоматизація бухгалтерського обліку, складання звітності, розрахунків за податками і платежами, аналізу господарської діяльності, аудиту [107,С.37].

Не сумісні з проведенням у господарюючого суб'єкта обов'язкового аудиту послуги включають:

- ведення бухгалтерського обліку;
- відновлення бухгалтерського обліку;
- складання і захист бухгалтерської та податкової звітності в податкових органах.

Розглянемо основні види даних послуг аудиторських фірм більш детально.

Ведення бухгалтерського обліку. Невеликі підприємства, які не мають у своєму складі бухгалтерської служби, мають право вести бухгалтерський облік за допомогою спеціалізованої аудиторської фірми чи аудитора на договірних засадах. Ця послуга здійснюється на підставі ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», в якій зазначено, що керівники підприємств можуть передати на договірних засадах ведення бухгалтерського обліку централізованій бухгалтерії або аудиторській фірмі. У цьому випадку в договорі з аудиторською фірмою про ведення обліку можна передбачити обробку первинних документів, складання бухгалтерських і податкових реєстрів, заповнення звітності, нарахування та сплату податків, подання звітності до органів податкової служби та інших контролюючих органів. Якщо аудитори виконують такі функції, то вони не мають права надавати висновок про достовірність звітності, яку самі складають. При веденні обліку аудитор розробляє облікову політику, формує робочий план рахунків, визначає бухгалтерські реєстри та форму бухгалтерського обліку [107,С.37].

У випадках відсутності на підприємстві в момент укладання договору необхідної оргтехніки, аудиторська фірма може надавати рекомендації з вибору прийнятних для

клієнта технічних засобів, провести підбір, встановлення і налаштування програмного забезпечення, виконати роботи з наповнення бази даних.

Ведення обліку може здійснюватись як з усіх видів і ділянок обліку (повне ведення бухгалтерського обліку), так і окремих ділянок обліку (облік руху запасів; облік розрахунків з оплати праці тощо).

Наведена послуга часто надається в поєднанні зі складанням бухгалтерської (фінансової) звітності.

Відновлення бухгалтерського обліку. На деяких підприємствах бухгалтерський облік або не ведеться, або ведеться погано, первинні документи зникли або знищені тощо. Відновлення бухгалтерського обліку – це досить складна процедура, тому вона потребує залучення кваліфікованих спеціалістів аудиторської фірми та не виключає введення у пам'ять комп'ютера типових господарських операцій. При цьому замовник надає аудитору доступ до документів з господарських операцій за певний період (квартал, рік), а аудитор складає загальний план і програму відновлення обліку, необхідні розрахунки, реєстри і:

- предмет договору;
- зобов'язання сторін;
- порядок здавання і приймання робіт; формує бухгалтерську звітність [107,С.37].

3. Контроль якості аудиторських послуг. Аудиторська фірма зобов'язана дотримуватися політики і процедур контролю якості аудиторських робіт, які гарантують, що всі аудиторські перевірки проводяться згідно з Міжнародними стандартами аудиту та Законом України «Про аудиторську діяльність».

Зміст, терміни і обсяг аудиторських процедур та політики аудиторської фірми щодо контролю якості залежать від таких факторів, як розміри і характер діяльності аудиторської фірми, її дислокація, рівень організації перевірки і відповідних суджень про собівартість такого контролю.

Мета політики контролю якості аудиторських робіт повинна складатися з таких чинників:

Професійні вимоги — співробітники аудиторської фірми повинні дотримуватися принципів незалежності, чесності, об'єктивності, конфіденційності та професійної поведінки.

Компетентність — аудиторську фірму слід комплектувати персоналом, який сягнув певного рівня професійної кваліфікації та компетенції і який виконує з відповідною ретельністю норми, необхідні для виконання його професійних обов'язків.

Призначення на проведення аудиту — проведення аудиту потрібно доручати працівникам аудиторської фірми, які мають певний досвід роботи і рівень професійної підготовки, необхідної за конкретних обставин.

Розподіл обов'язків — потрібен належний рівень керівництва, контролю та аналізу роботи на всіх ділянках для забезпечення достатньої гарантії того, що робота, яка виконується, відповідає нормативам якості.

Отримання консультацій, пов'язаних із аудитом — у разі необхідності аудитор повинен звертатися за консультацією до представників інших, неаудиторських, професій, які працюють в аудиторській фірмі, так і до спеціалістів інших підприємств.

Залучення і утримання клієнтів — необхідне проведення аналітичної роботи, що полягає в оцінці репутації ймовірних чи існуючих клієнтів. При вирішенні питання про початок роботи з клієнтом або продовження співробітництва зі старим клієнтом необхідно будувати свої господарські відносини на засадах незалежності аудиторської фірми, її спроможності правильно надати послугу і впевнитися у чесності та порядності керівництва клієнта.

Гнучкість політики — адекватність і ефективність внутрішньої політики і процедур контролю якості робіт необхідно постійно переглядати.

Про загальну політику і процедури контролю якості необхідно повідомляти співробітників фірми настільки, наскільки це необхідно для забезпечення обґрунтованої гарантії того, що політика і процедури контролю якості розуміються і використовуються співробітниками правильно.

Аудитор повинен використовувати тільки такі процедури та політику контролю, які разом з процедурами і політикою контролю якості аудиту відповідають завданням конкретної аудиторської перевірки.

Аудиторам, співробітникам з керівними функціями необхідно постійно контролювати дотримання професійної компетенції асистентами, які безпосередньо виконують доручену їм роботу, визначаючи окремо для кожного асистента коло його обов'язків і питань, контролюючи та аналізуючи його діяльність.

Аудитор має здійснювати відповідне керівництво асистентами аудиторів, яким доручається виконання аудиторських робіт.

Асистентів необхідно поінформувати про їх відповідальність і мету процедур перевірки, котрі вони повинні виконати, а також про характер діяльності підприємства і можливі проблеми з питань бухгалтерського обліку й аудиту, котрі, в свою чергу, можуть мати вплив на характер, терміни і обсяг аудиторських процедур.

Підготовка програми, загального плану аудиту, визначення термінів проведення перевірки є важливим інструментом керування процесом аудиту.

На аудиторів і співробітників аудиторської фірми, які виконують контролюючі функції, під час проведення аудиту покладаються наступні обов'язки:

- здійснення контролю за процесом роботи для визначення того, що асистенти мають необхідні знання і компетентність для належного виконання отриманих ними завдань; асистенти розуміють завдання керівництва фірми стосовно порядку проведення аудиторської перевірки; робота виконується згідно з загальним аудиторським планом і програмою перевірки;

- володіти інформацією щодо всіх важливих справ з питань ведення бухгалтерського обліку і порядку проведення аудиту, які виникають під час проведення аудиту, оцінити їх значущість і в разі потреби змінити план і програму аудиту;

- вирішувати спірні питання в професійних дискусіях співробітників фірми, організовуючи відповідні консультації для них.

Виконану кожним аудитором, а також кожним асистентом роботу слід контролювати аудитором вищої компетенції, у крайньому випадку – рівної компетенції, для встановлення фактів, які підтверджують, що:

- робота здійснена згідно з програмою аудиту; виконана робота і отримані результати оформлені відповідним чином;

- всі суттєві питання аудиторської перевірки вирішені й відображені в аудиторському висновку;

- завдання аналітичних процедур виконані;

- зроблені висновки обґрунтовані результатами виконаних робіт і підтверджують зміст аудиторського висновку.

Необхідно своєчасно аналізувати такі питання:

- загальний план і програму аудиту;

- оцінку ризику невідповідності системи внутрішнього контролю, враховуючи результати тестів якості внутрішнього контролю на підприємстві й пов'язані з цими питаннями зміни, додатково внесені в загальний план аудиту і програму аудиту;

- документацію з аудиторських доказів, складену за результатами аудиторських висновків і процедур на предмет суттєвості, включно з результатами отриманих консультацій;

- фінансову звітність підприємства, зауваження аудитора до неї і запропонований аудиторський звіт.

Під час контрольної перевірки якості проведеного аудиту слід впевнитися, чи всі поставлені завдання виконано. Можна передбачити також, особливо у разі проведення великої комплексної аудиторської перевірки, залучення до такої перевірки працівників аудиторської фірми, які не брали участі в аудиті і які проведуть певні додаткові процедури до часу надання клієнтові аудиторського звіту.

4. Договори на проведення аудиту і організація супутніх послуг. Переддоговірні умови аудиту оформлюються листами. Після узагальнення умов складається договір на проведення аудиту. Він є основним документом, що засвідчує факт домовленості між замовниками і виконавцями про проведення аудиторської перевірки. У договорі мають бути обумовлені всі суттєві аспекти взаємовідносин.

Договір — це документ, який засвідчує факт досягнення домовленості між замовником і виконавцем про проведення аудиторської перевірки.

Зміст договору на проведення аудиту може бути різним, залежно від конкретних обставин, проте існує ряд моментів, які у будь-якому випадку повинні знайти відображення у договорі:

- мета аудиту;
- масштаб аудиту (включає необхідний обсяг і глибину перевірки, склад і кількість аудиторських процедур);
- можливість доступу аудиторів до всіх документів;
- умови відповідальності за початкові залишки;
- вказівка на те, що у зв'язку з рівнем суттєвості та іншими властивими аудиту обмеженнями існує вірогідність, що будь-які істотні помилки можуть залишитись незнайденими;
- форма, у якій замовнику буде надана інформація.

Додатково до договору може включатися:

- питання планування;
- залучення до перевірки інших спеціалістів;
- порядок розрахунку за виконання робіт з аудиту.

Детальна структура договору має відповідати загальноприйнятій практиці договорів в Україні.

Договір включає такі розділи:

- преамбула;
- термін виконання робіт;
- вартість робіт та порядок розрахунків;
- відповідальність сторін;

- термін дії договору;
- реквізити сторін.

В окремих випадках в договорі можуть бути відображені особливі умови.

Обставини зміни умов договору, його припинення, заміна аудитора.

Обставини, що призводять до зміни умов договору, це:

- 1) домовленість сторін;
- 2) неможливість виконання аудитором обсягу передбаченої роботи із-за:
 - непрофесіоналізму;
 - ненадання відповідних документів;
 - певного рівня кримінальної відповідальності за дані, що містяться в документі;
- 3) неподання замовником документів для перевірки або чинення перешкод для проведення перевірки;
- 4) виникнення форс-мажору;
- 5) недоцільність проведення аудиту.

Замовник і виконавець можуть змінити умови договору шляхом підписання додаткової угоди до договору.

Зміна аудитора має здійснюватися у відповідності до спеціальних вимог ст. 24 ЗУ при з'ясуванні таких обставин:

- прями родинні стосунки з керівництвом суб'єкта;
- наявність майнових інтересів;
- аудитор є членом керівних органів суб'єкта;
- аудитор є керівником суб'єкта;
- аудитор є співвласником суб'єкта;
- за домовленістю сторін.

Контрольні запитання:

1. Що розуміють під послугами аудиторських фірм?
2. Яку відповідальність несе аудиторська фірма при проведенні аудиту?
3. Які вимоги ставляться перед аудитором аудиторською фірмою?
4. Які ви знаєте види послуг аудиторських фірм?
5. Які ви знаєте аудиторські послуги?
6. З яких чинників повинна складатись мета політики контролю якості аудиторських робіт?
7. Які обов'язки аудиторів і співробітників аудиторської фірми, що виконують контролюючі функції?

8. Для чого потрібно перевіряти виконану аудитором роботу іншим аудитором вищої компетенції?

9. Які питання необхідно своєчасно аналізувати після виконання роботи аудитором?

10. Що таке договір?

11. Яка послідовність складання договору на проведення аудиту?

12. Що повинен містити зміст договору?

13. Які ви знаєте обставини зміни умов договору?

14. Які ви знаєте обставини заміни аудитора?

15. Яка роль аудиторів у роботі їх асистентів?

Тести:

1. Послуги аудиторських фірм – це:

а) послуги, які аудитори, керуючись чинним законодавством, можуть надавати клієнтам, окрім проведення аудиту;

б) послуги, які аудиторські фірми, керуючись міжнародним законодавством, можуть надавати своїм клієнтам;

в) послуги, що надаються аудиторами, включно з проведенням аудиту;

г) правильної відповіді немає.

2. Які вимоги висуваються до послуг аудиторських фірм, крім спеціальних:

а) облікові вимоги;

б) загальні професійні вимоги;

в) вимоги на складання фінансової звітності;

г) консультаційні вимоги.

3. При наданні аудиторських послуг економічний суб'єкт несе відповідальність за:

а) недотримання діючого законодавства;

б) неповноту і юридичне оформлення документів, що надаються;

в) обмеження можливості виконання аудиторською фірмою своїх обов'язків;

г) всі відповіді правильні.

4. До послуг дії відносяться такі послуги:

а) зі складання документів;

б) з перевірки документів;

в) з обліку документів;

г) з передачі документів.

5. До послуг контролю відносяться послуги:

- а) з перевірки документів ;
- б) з контролю обліку та складання звітності;
- в) з контролю нарахування та сплати податків;
- г) всі відповіді правильні.

6. Основні види послуг аудиторських фірм включають:

- а) ведення бухгалтерського обліку;
- б) відновлення бухгалтерського обліку;
- в) організацію бухгалтерського обліку;
- г) правильні відповіді «а» і «б».

7. Всі аудиторські перевірки проводяться згідно з:

- а) Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- б) Міжнародними стандартами аудиту та Законом України «Про аудиторську діяльність»;
- в) національними Положеннями (Стандартами) бухгалтерського обліку;
- г) всі відповіді правильні.

8. Асистентів аудиторів потрібно поінформувати про:

- а) відповідальність і мету процедури перевірки, котру вони повинні виконати;
- б) обов'язки і права;
- в) роботу, яку вони повинні обов'язково виконати;
- г) коло проблем, про які вони повинні відзвітувати аудитору.

9. Договір – це:

- а) документ, в якому висвітлені питання проведення аудиту;
- б) нормативно-правовий документ, де описано права, обов'язки сторін;
- в) документ, який засвідчує факт досягнення домовленості між замовником і виконавцем про проведення аудиторської перевірки;
- г) документ, що містить пропозиції для проведення аудиту.

10. Переддоговірні умови аудиту оформляються:

- а) листами;
- б) заявою;
- в) первинними документами;
- г) всі відповіді правильні.

11. Який документ засвідчує факт домовленості між замовником та виконавцем про проведення аудиторської перевірки:

- а) акт виконання робіт;

- б) наказ керівника аудиторської фірми;
- в) аудиторський висновок;
- г) договір на проведення аудиту.

12. В якій формі можуть надаватись аудиторські послуги?

- а) аудиторської перевірки, експертизи, консультації;
- б) аналізу фінансово-господарської діяльності;
- в) консультації з питань бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності;
- г) всі відповіді правильні.

13. Аудит відрізняється від супутніх послуг:

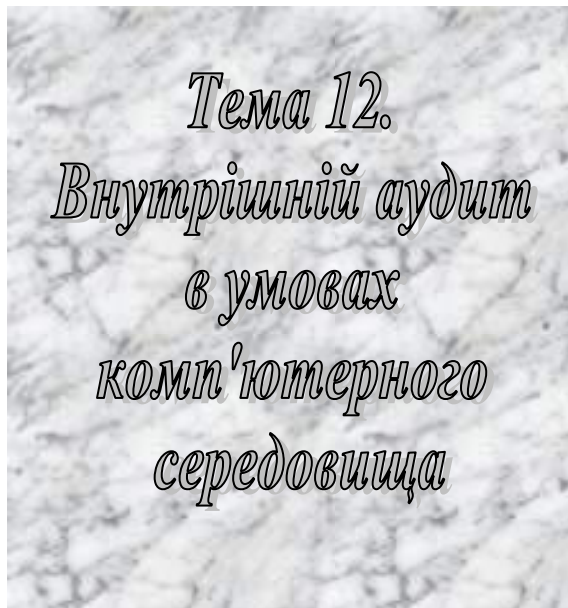
- а) рівнем впевненості аудитора;
- б) кількістю необхідних аудиторських доказів;
- в) характером аудиторських процедур;
- г) усе перелічене.

14. Аудит або аудиторська послуга, що надається аудиторською фірмою (аудитором) за рішенням господарюючого суб'єкта, – це:

- а) внутрішній аудит;
- б) зовнішній аудит;
- в) обов'язковий аудит;
- г) ініціативний аудит.

Матриця правильних відповідей:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
а	б	г	а	г	г	б	а	в	а	г	в	в	б



Після вивчення Теми 12 Ви повинні **знати**:

- що таке внутрішній аудит;
- мету внутрішнього аудиту;
- об'єкти і суб'єкти внутрішнього аудиту;
- завдання внутрішнього аудиту;
- методику проведення внутрішнього аудиту;
- методи внутрішнього аудиту;
- послідовність аудиту із застосуванням комп'ютерної техніки.

Тема 12. Внутрішній аудит в умовах комп'ютерного середовища

1. Внутрішній аудит: суть, класифікація, об'єкти і суб'єкти
2. Методичні прийоми внутрішнього аудиту
3. Взаємозв'язок внутрішнього та зовнішнього аудиту
4. Аудит в умовах електронної обробки даних (ЕОД) та використання комп'ютерної техніки в аудиті

1. Внутрішній аудит: суть, класифікація, об'єкти і суб'єкти. Серед складових внутрішнього контролю значне місце посідає внутрішній аудит. Робота служби внутрішнього аудиту на підприємстві організується у відповідності з календарними та індивідуальними планами робіт, які затверджує керівник підприємства. По завершенні будь-якого виду робіт внутрішній аудитор подає керівнику підприємства аудиторський звіт, який дає змогу звернути увагу керівника на виявлені або можливі порушення. Робота вважається завершеною тоді, коли питання, поставлені у звіті внутрішніх аудиторів, розглянуті керівником підприємства і видано офіційне розпорядження про схвалення рекомендацій аудиторів.

Внутрішній аудит – це незалежна діяльність аудитора у суб'єкта господарювання на предмет перевірки та оцінки роботи в межах його інтересів

До об'єктів організації внутрішнього аудиту належать аудиторські номенклатури. Під **аудиторською номенклатурою** розуміють перелік інформації, котра є в законодавчих актах, нормативних документах, кошторисах, зафіксованих фактах, які використовують у процесі аудиту для підготовки управлінських рішень. Склад номенклатури формується залежно від характеру діяльності господарства.

Внутрішній аудит – здійснюється спеціальною службою підприємства або її працівниками (спеціалістами), але за змістом і методами проведення він має багато спільного із зовнішнім аудитом.

Кожний окремих об'єкт внутрішнього аудиту потребує індивідуального підходу до використання прийомів аудиту, що є елементами його методу. Від політики і стилю управління залежать напрямки внутрішнього аудиту, глибина дослідження тих чи інших об'єктів внутрішнього контролю.

Мета внутрішнього аудиту – допомогти керівництву підприємства і менеджерам структурних підрозділів підприємства ефективно виконувати свої функції

Внутрішні аудитори надають керівництву суб'єкта господарювання дані аналізу й оцінки, рекомендації та іншу необхідну інформацію за результатами перевірки. Вони проводять незалежну експертну оцінку управлінських функцій суб'єкта господарювання, надають головному підприємству, яке здійснює управління, результати аналізу, оцінки, рекомендації.

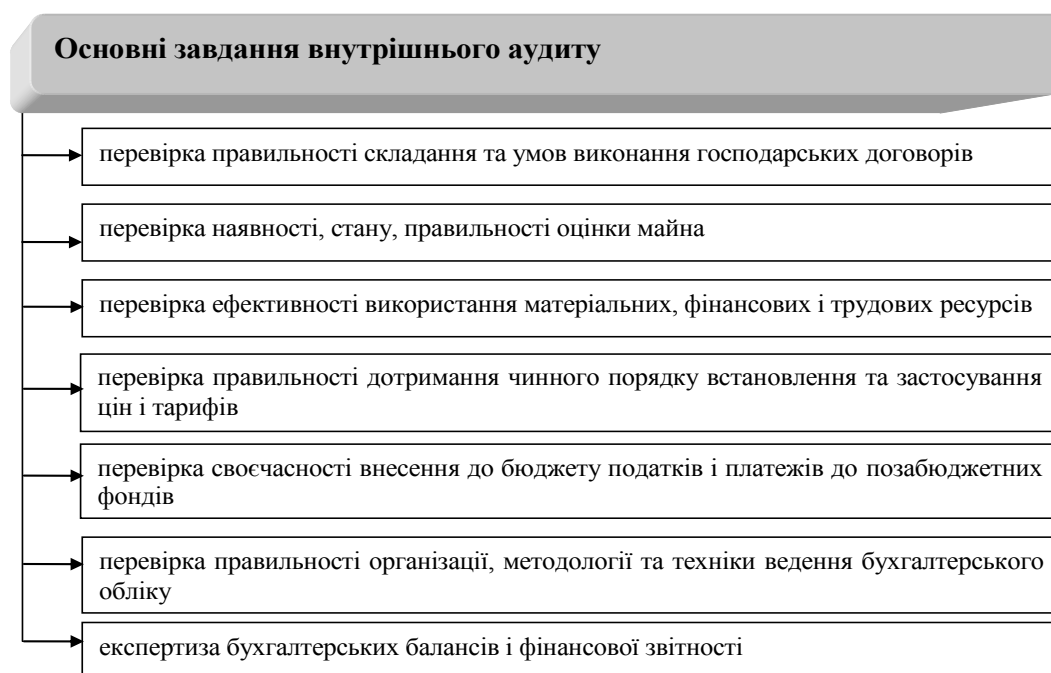


Рис. 12.1. Основні завдання внутрішнього аудиту

Масштаб і завдання внутрішнього аудиту залежать від розміру та структури підприємства, вимог його керівництва. Роль внутрішнього аудитора визначається керівництвом підприємства. Служба внутрішнього аудиту створюється на підприємстві для виконання контрольних функцій, залежно від мети і завдань, покладених на внутрішніх аудиторів керівництвом підприємства. Внутрішні аудитори залежні, підпорядковані керівнику підприємства, вони проводять перевірки як планові, так і

позапланові за вказівкою останнього. За результатами складають звіт про проведену роботу, звітують перед керівництвом, дають оцінку, надають рекомендації, поради та інформацію. Вони не зобов'язані мати сертифікат. Це може бути фахівець із бухгалтерського обліку, економіст, фінансист.

Залежно від специфіки підприємства внутрішній аудит може бути представлений однією особою або цілою службою (відділом внутрішнього аудиту).

Основний принцип діяльності внутрішнього аудиту – незалежність – визначений чітким встановленням прав, обов'язків і відповідальності, підзвітністю і підлеглистю тільки керівнику підприємства

У складі методичного забезпечення внутрішнього аудиту повинні бути представлені:

- аудиторські стандарти за різними перевітками внутрішнього аудиту;
- стандарти внутрішнього аудиту, які забезпечують дотримання вимог законодавства;
- методичні рекомендації з реалізації результатів аудиторської перевірки внутрішнього аудиту і підготовки рішень і пропозицій керівництву підприємства;
- звіти внутрішніх аудиторів про проведені перевірки, консультації і видані рекомендації.

Відділ внутрішнього аудиту відіграє важливу роль у попередженні та виявленні помилок і випадків шахрайства. Внутрішні аудитори мають такі обов'язки: контроль політики підприємства щодо сумнівних боргів; перевірка дотримання даної політики та інші.



Рис. 12.2. Функції внутрішнього аудиту

Основними об'єктами внутрішнього аудиту є:

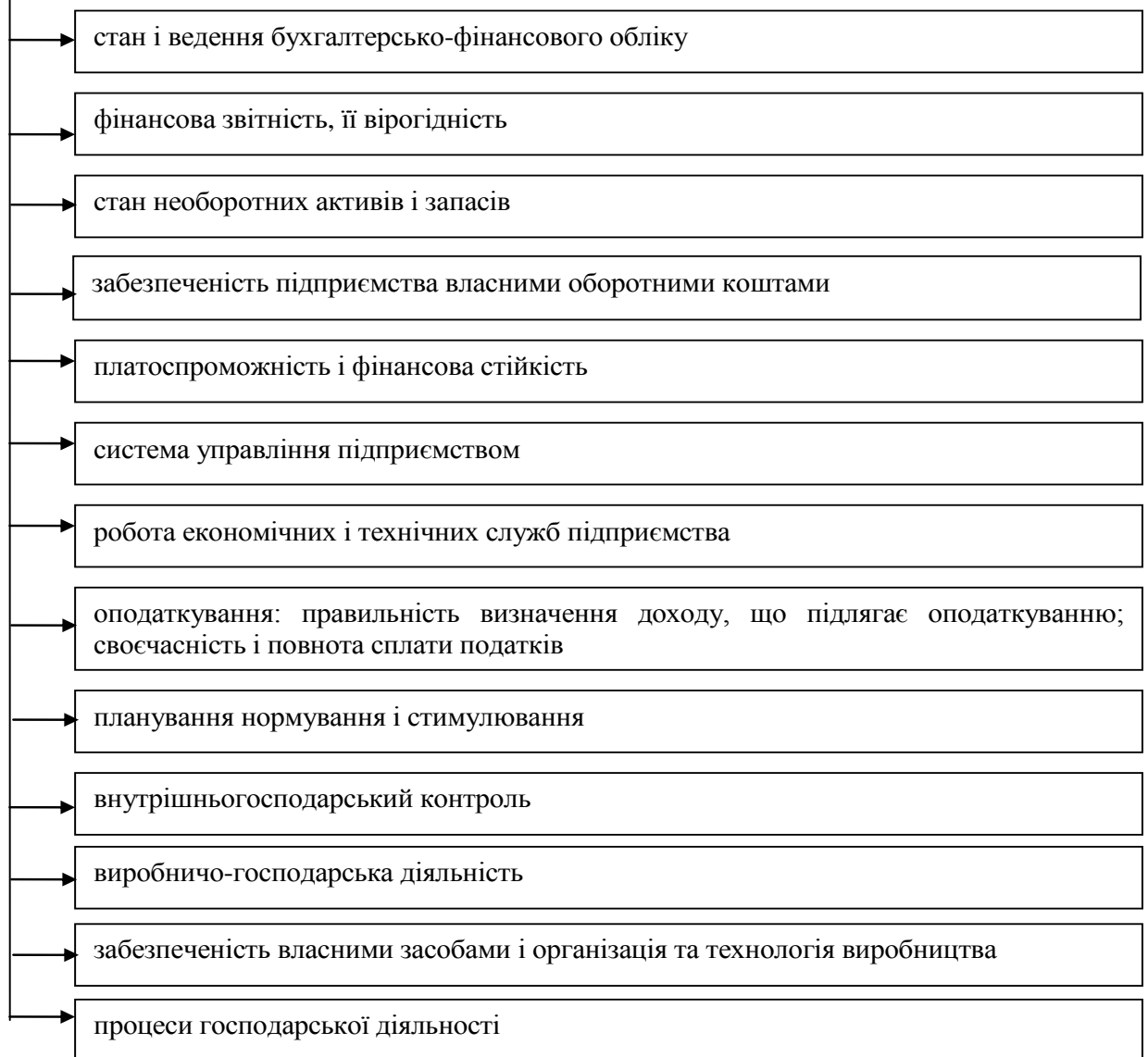


Рис. 12.3. Об'єкти внутрішнього аудиту

Суб'єктами внутрішнього аудиту є внутрішні аудитори підприємства.

До аудиторських послуг внутрішнього аудиту належать: аудит суб'єктів підприємницької діяльності; складання фінансової звітності, податкових декларацій; відновлення кількісно-сумового обліку; консультації з обліку, оподаткування; ведення обліку та розробка методики обліку на конкретних підприємствах.

Вітчизняна та світова практика для працівників внутрішнього аудиту встановлює такі норми:

- повага до особи працівника – основний принцип, яким повинні керуватися аудитори;

- підтримка ділової репутації та іміджу підприємства;
- забезпечення конфіденційності отриманої інформації – не використовувати цієї інформації з метою особистої вигоди або в інтересах третіх осіб;
- не вступати ні прямо, ні опосередковано в комерційні відносини з третіми особами, якщо це зачіпає комерційні інтереси підприємства.

2. Методичні прийоми внутрішнього аудиту. Успішна реалізація завдань раціональної організації внутрішнього аудиту потребує певних умов і передумов. Основною умовою є те, що за останні роки, й особливо після введення у дію Закону України «Про аудиторську діяльність», формується сприятливе середовище для запровадження нових форм контролю, адекватних ринковим відносинам. Так, створюється відповідна нормативна база (національні й міжнародні стандарти з аудиту), у вузах України готують спеціалістів з обліку й аудиту, прийнятий Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», затверджена Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, які сприятимуть високоякісному оновленню основної інформаційної бази аудиту. З кожним роком підвищується кількість наукових праць з аудиту, дослідження поглиблюються, зростає їх практична значущість.

Для документування роботи досвідчені аудитори ведуть свої особисті робочі записи у журналі. Після того, як аудитор отримав детальне уявлення про структуру внутрішнього контролю клієнта, він може оцінити ризик неефективності цієї системи.

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).

Предметом аудиту є господарська діяльність підприємства та інформація про цю діяльність, сформована в системі бухгалтерського обліку та поза його межами з точки зору її достовірності та відповідності чинному законодавству

Предмет аудиту можна розглядати як інформацію про стадії розширеного відтворення: обігу і виробництва.

Метод аудиту доцільно розглядати як сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів, що підлягають дослідженню

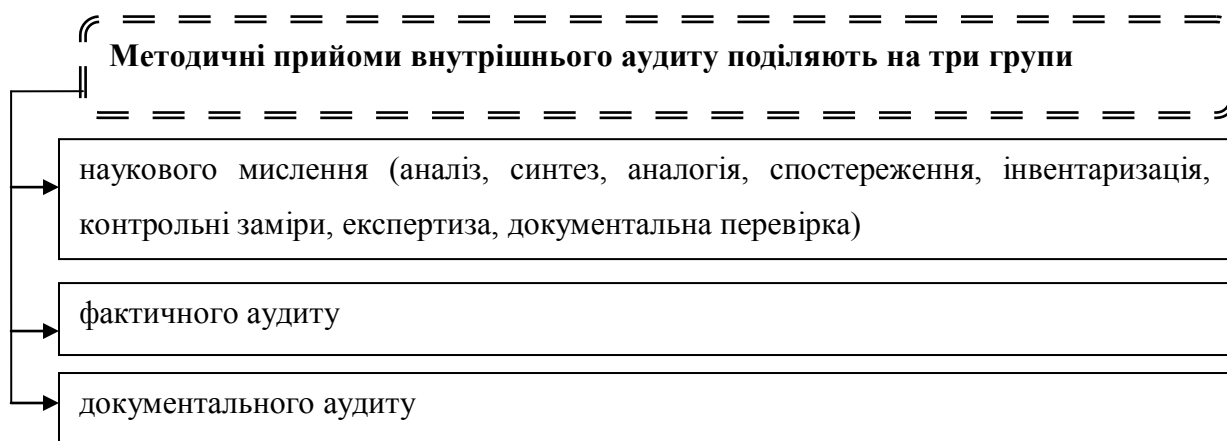


Рис. 12.4. Методичні прийоми внутрішнього аудиту

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

Експертиза – це дослідження експертами із метою вивчення свідчень про факти, які мають значення для правильного вирішення справи

Зустрічна перевірка – це спосіб зіставлення двох примірників одного і того ж документа або різних, пов'язаних між собою єдиними операціями, документів, що знаходяться у різних суб'єктів підприємницької діяльності

Одним із статистичних методів внутрішнього аудиту є **вибірка**

Обман – це навмисне перекручення інформації шляхом підбору, маніпуляції або фальсифікації документів

Помилка – це ненавмисна дія, допущена при обробці або підготовці фінансової інформації в результаті арифметичної помилки, недогляду або неправильного пояснення фактів економічного життя підприємства

Термін «експертиза» означає: аналіз, дослідження, які проводяться спеціалістами, експертами, що завершуються видачею акту, висновку; перевірку дійсності справжності, грошових знаків, цінних паперів, якості товарів, робіт, послуг.

Доказом є не експертиза як спосіб дослідження, а висновок експерта, сформульований на підставі проведеної експертизи.

Отже, у результаті використання цих методів аудиторської перевірки встановлюються факти обману і помилок. Тому аудитору необхідно виконувати свою перевірку з професійною точністю, очікуючи ймовірності обману і помилок.

3. Взаємозв'язок внутрішнього та зовнішнього аудиту. Водночас між внутрішнім і зовнішнім аудитом є суттєві відмінності в рівнях незалежності, меті й часі проведення перевірок.

На відміну від зовнішнього аудиту, який має, як правило, офіційний характер і проводиться вже за оформленою фінансовою звітністю, внутрішній аудит на підприємстві може мати як плановий, так і неплановий характер. Тому для нього характерні всі три етапи контролю: попередній – до здійснення господарських операцій; поточний – під час здійснення господарських операцій – і наступний – після їх здійснення.

Для отримання аудиторських доказів при проведенні внутрішнього аудиту використовуються прийоми фактичного контролю (суцільна і часткова інвентаризація, контрольні обміри, контрольний запуск сировини, експертиза та лабораторні аналізи), обстеження та документальний контроль із застосуванням юридичної перевірки та аналітичних процедур, спостереження, порівняння та зіставлення, зустрічні перевірки, огляд невизначених зобов'язань, підтвердження, опитування, перевірка механічної точності, аудиторська вибірка, а також інші різноманітні прийоми та методи перевірок на вибір аудитора.

Загальним для всіх процедур внутрішнього аудиту (самоконтролю) підприємства є те, що всі вони базуються на захищених принципах і функціях бухгалтерського обліку, таких, як подвійний запис, балансове узагальнення.

4. Використання комп'ютерної техніки в аудиті. Середовище електронної обробки даних (ЕОД) впливає на процедури, які виконуються аудитором з метою досягнення розуміння системи обліку і внутрішнього контролю, на оцінювання властивого ризику і ризику управління, на планування аудиту і ефективність тестів та незалежних процедур перевірки. При ЕОД завдання аудиту не змінюються. Аудитор оцінює вплив ЕОД на доступність проміжних і вихідних даних. Комп'ютерна обробка інформації характеризується таким обсягом перетворень, що для користувача стає складним ідентифікувати і виправити помилки обробки автоматичною генерацією або процедурами обробки інформації. При зверненні до інших програм не завжди можна виправити помилки в обхід основної програми або ручним відбором. При аудиті оцінюють також вплив ЕОД на організаційну структуру користувача програми, доступність даних, існування даних у вигляді файлів та друкованого матеріалу. При значній автоматизації облікових процесів визначають їх вплив на оцінку ризику внутрішнього контролю. При аудиті оцінюють властивий (притаманний) ризик і ризик невідповідності внутрішньої системи контролю і управління. Властивий – через неточності при розробці програмного забезпечення системи.

Вдосконалення комп'ютерних технологій та ускладнення програмного забезпечення має тенденції до збільшення властивого ризику. Системи управління, діалогові системи кінцевих користувачів інформації створюють значне поле для виникнення помилок, а тому значення ризику є великим.

При аудиті в умовах ЕОД, аудитор може використовувати будь-які методи контролю – як вручну, так і за допомогою спеціальних програмних засобів.

Використання ЕОМ в аудиті впливає не тільки на технологію аудиторського контролю, а й на його методологію. Зокрема, на методологію внутрішнього аудиту впливають підходи до процесу комп'ютеризації аудиторської діяльності.

Системи комп'ютеризації аудиторської діяльності повинні складатися з таких компонентів: економіко-математичних; економіко-організаційних та інформаційних моделей, які відображають процес аудиту; технічних, програмних, інформаційних й інших засобів, які забезпечують реалізацію моделей. Відповідно комп'ютерна система складається з функціональної і забезпечувальної частин. Функціональна частина містить у собі сукупність методик, методів і способів виконання аудиту, відображених в інформаційних і методичних моделях, стандартах, нормах. Забезпечувальна частина передбачається для реалізації функцій аудиту, тому вона повинна складатися з інформаційного, програмного, технічного та іншого забезпечення.

В міжнародній практиці це називається «Методи аудиту при сприянні комп'ютера» (МАСК). Необхідність використання МАСК виникає при обставинах, коли відсутні вхідні документи і неможливо простежити повний хід операцій (контрольний слід), а також тоді, коли ефективність аудиту можна значно поліпшити, використовуючи спеціальні комп'ютерні аудиторські програми.

Розрізняють такі методи за допомогою комп'ютера:

1) програмне забезпечення контролю; 2) тестування даних.

Програмне забезпечення контролю складається з комп'ютерних програм, які використовуються як частина процедур перевірки. Необхідність використання програмного забезпечення для проведення перевірки аудитор повинен довести, тобто спеціальне аудиторське програмне забезпечення повинно відповідати вимогам і завданням, які поставлені перед аудитором з перевірки об'єкта аудиту. Таке програмне забезпечення повинно високоефективно взаємодіяти з операційними системами та спеціальними бухгалтерськими прикладними програмами і підпрограмами.

Для проведення А застосовують таке програмне і підпрограмне забезпечення: систему динамічного аналізу (OLAP –online analytical processing); MS Excel; аналітичні модулі компанії IntersoftLab для системи 1С:Підприємство; модулі “Контур-стандарт-аналіз” для 1С:Торгівля і склад.

Розроблена можливість застосування модулів в системах ПАРУС, БЕСТ, ЛУКА, Толстий Ганс.

В аудиті використовують також програми фінансового аналізу: ФінЕксперт; СтатЕксперт; АудитЕксперт.

Тестування даних в умовах ЕОД застосовується під час проведення процедур контролю. Отримані вибірки даних вводять у комп'ютерну систему клієнта і порівнюють з результатами фактичних даних. Для цього створено фіктивний контроль.

На першому етапі аудитор визначає завдання, які необхідно вирішити при перевірці за допомогою спеціального програмного забезпечення.

На другому етапі складається план виконання поставлених завдань і здійснюється оцінка реальності застосування аудиторських програмних засобів. При цьому встановлюється обсяг облікової інформації, роботи аудитора, кількість часу, необхідного для проведення аудиторської перевірки.

На третьому етапі здійснюється налаштування стандартних програмних засобів, розробка нових засобів, необхідних для даної аудиторської перевірки.

На четвертому етапі здійснюється перевірка сформованих на машинних носіях даних із метою підтвердження їх незмінності, оцінюється стан підприємства, що

перевіряється, проводиться тестування та опрацювання за запланованим графіком, проводиться аналіз отриманої інформації, її оцінювання за допомогою бази знань і формується комп'ютерний висновок за перевіреними позиціями.

Контрольні запитання:

1. Як організовується внутрішній аудит на підприємстві?
2. Що розуміють під внутрішнім аудитом?
3. Ким здійснюється внутрішній аудит на підприємстві?
4. Яка мета внутрішнього аудиту?
5. Які основні завдання внутрішнього аудиту?
6. Які основні принципи внутрішнього аудиту?
7. Які основні функції внутрішнього аудиту?
8. Які основні об'єкти та суб'єкти внутрішнього аудиту?
9. Дати характеристику методичним прийомам внутрішнього аудиту.
10. Що розуміють під предметом і методом аудиту?
11. Охарактеризуйте методи внутрішнього аудиту.
12. В чому полягає взаємозв'язок між внутрішнім та зовнішнім аудитом?
13. Дайте характеристику аудиту в умовах електронної обробки даних.
14. Який вплив має використання електронної обробки даних на технологію аудиторського контролю?
15. Назвіть етапи проведення аудиту в умовах застосування комп'ютерної техніки.

Тести:

1. Визначте, яке з наведених тверджень точніше відображає відмінності між зовнішнім і внутрішнім аудитом:

а) зовнішній аудитор повинен бути повністю незалежним від організації, внутрішній аудитор працює в організації та складає звіт для керівництва;

б) служба внутрішнього аудиту створюється відповідно до рішення керівництва організації, а зовнішнього – згідно з порядком, установленим законодавством України;

в) зовнішній аудитор повинен бути обов'язково атестованим (мати сертифікат аудитора), а внутрішній – ні;

г) зовнішній аудитор повинен діяти згідно МСА, а внутрішній – ні.

2. Аудиторські процедури, в яких основну увагу приділяють дослідженню системі внутрішнього контролю, – це:

а) анкета з внутрішнього контролю;

- б) перевірка залишків за рахунками на суттєвість;
- в) тести систем контролю;
- г) опитування.

3. За суб'єктами здійснення аудит поділяється на:

- а) суцільний і вибірковий;
- б) внутрішній і зовнішній;
- в) суб'єктивний і об'єктивний;
- г) обов'язковий і ініціативний.

4. Найбільш простий засіб, який дозволяє швидко провести розрахунки в умовах застосування ЕОД, це:

- а) електронні таблиці;
- б) бази даних;
- в) банки даних;
- г) логарифмічна лінійка.

5. Людино-машинні системи, які забезпечують автоматизоване збирання і обробку інформації, необхідної для оптимізації управління в різних сферах діяльності, – це:

- а) автоматизовані робочі місця;
- б) автоматизовані системи обробки інформації;
- в) електронні системи обробки даних;
- г) комп'ютерне середовище.

6. Яку програму фінансового аналізу не використовують в аудиті:

- а) ФінЕксперт;
- б) СтатЕксперт;
- в) ЕкЕксперт;
- г) АудитЕксперт.

7. Яка програма не застосовується при проведенні аудиту:

- а) MS Excell;
- б) OLAP;
- в) PaintBrush
- г) Intersoft Lab для системи 1С: Підприємство.

8. Вдосконалення комп'ютерних технологій та удосконалення програмного забезпечення має тенденції до:

- а) зменшення властивого ризику;
- б) збільшення властивого ризику;

- в) зменшення системного ризику;
- г) збільшення системного ризику.

9. При електронній обробці даних завдання аудиту:

- а) розширюються;
- б) звужуються;
- в) деталізуються;
- г) не змінюються.

10. Внутрішній аудит – це:

- а) перелік інформації, котра є в законодавчих актах, нормативних документах, кошторисах, зафіксованих фактах, які використовують у процесі аудиту для підготовки управлінських рішень;
- б) незалежна діяльність у суб'єкта господарювання на предмет перевірки та оцінки роботи в межах його інтересів;
- в) здійснення перевірки та налаштування стандартних програмних засобів, а також розробка нових засобів, необхідних для даної аудиторської перевірки;
- г) незалежність – визначена чітким встановленням прав, обов'язків і відповідальністю, підвітністю і підлеглистю тільки керівнику підприємства.

11. Мета внутрішнього аудиту:

- а) допомога в господарській діяльності підприємства та в системі бухгалтерського обліку та поза його межами з точки зору її достовірності та відповідності чинному законодавству;
- б) допомога в організації господарської діяльності підприємства та формуванні обліково-звітного процесу підприємства;
- в) допомогти керівництву підприємства і менеджерам структурних підрозділів підприємства ефективно виконувати свої функції;
- г) допомогти системі бухгалтерського обліку підприємства ефективно виконувати свої функції.

12. Функціями внутрішнього аудиту є:

- а) своєчасність, відповідальність, змістовність, чесність, конфіденційність, професіоналізм;
- б) обізнаність, планування, стимулювання, своєчасність, професіоналізм;
- в) стимуляція, конфіденційність, апеляція, організаційність, обачність, реалізація здібностей;
- г) планування, організація, операція, контроль, реалізація матеріалів внутрішнього аудиту.

13. Методичні прийоми внутрішнього аудиту:

- а) наукового мислення, фактичного аудиту, документального аудиту;
- б) абстрактного мислення, оперативного аудиту, внутрішнього аудиту;
- в) філософського мислення, документальної перевірки, зовнішнього аудиту;
- г) професійного мислення, зустрічної перевірки, методика тестування.

14. До аудиторських послуг внутрішнього аудиту належать:

а) аудит зовнішній і внутрішній, консультації з питань організації облікового процесу підприємства, складання схеми документообігу підприємства, складання наказу про облікову політику підприємства;

б) проведення тестування на підприємстві матеріально-відповідальних осіб, контроль за організацією діловодства на підприємстві, консультації з нормативної бази;

в) аудит суб'єктів підприємницької діяльності, складання фінансової звітності, податкових декларацій; відновлення кількісно-сумового обліку; консультації з обліку, оподаткування; ведення обліку та розробка методики обліку на конкретних підприємствах.;

г) консультації власників підприємства щодо визначення стратегічного напрямку діяльності підприємства, аналіз фінансового стану підприємства, надання консультацій з питань менеджменту персоналу.

15. Метод аудиту це:

а) сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів, що підлягають дослідженню;

б) сукупність способів, прийомів і процедур, за допомогою яких досліджується стан фінансово-господарської діяльності підприємства;

в) сукупність методів і процедур, за допомогою яких перевіряється об'єктивність стану бухгалтерського обліку підприємства;

г) всі вищезазначені відповіді є правильними.

Матриця правильних відповідей:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
в	б	б	а	б	в	в	б	г	б	в	г	а	в	а

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 доступу: <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. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р.
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 628 від 27.07.2013р.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» затверджено Наказом Міністерства фінансів України №137 від 28.05.1999 р.
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» затверджено Наказом Міністерства фінансів України №92 від 27.04.2000 р.
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» затверджено Наказом Міністерства фінансів України №242 від 18.10.1999 р.
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» затверджено Наказом Міністерства фінансів України. №246 від 20.10.1999 р.
17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» затверджено Наказом Міністерства фінансів України. №237 від 08.10.1999 р
18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» затверджено Наказом Міністерства фінансів України №20 від 31.01.2000 р.
19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» затверджено Наказом Міністерства фінансів України №91 від 26.04.2000 р.
20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти» затверджено Наказом Міністерства фінансів України №559 від 30.11.2001 р.
21. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» затверджено Наказом Міністерства фінансів України №181 від 28.07.2000 р.
22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» затверджено Наказом Міністерства фінансів України №290 від 29.11.1999 р.
23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р.
24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 353 від 28.12.2000 р.
25. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 205 від 28.04.2001 р
26. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 163 від 07.07.1999 р.
27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 193 від 10.08.2000 р.
28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 «Вплив інфляції» затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 147 від 28.02.2002 р.

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

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

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

32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» затверджено Наказом Міністерства фінансів України №601 від 28.10.2003 р.

33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» затверджено Наказом Міністерства фінансів України №617 від 07.11.2003 р.

34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» затверджено Наказом Міністерства фінансів України №817 від 24.12.2001 р.

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

36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» затверджено Наказом Міністерства фінансів України №790 від 18.11.2005 р.

37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати» затверджено Наказом Міністерства фінансів України №415 від 28.04.2006 р.

38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» затверджено Наказом Міністерства фінансів України №779 від 02.07.2007 р.

39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» затверджено. Наказом Міністерства фінансів України №1090 від 26.08.2008 р.

40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 34 «Платіж на основі акцій» затверджено Наказом Міністерства фінансів України №1577 від 30.12.2008 р.

41. Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» затверджено Наказом Міністерства фінансів України №27 від 25.01.2011 р.

42. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» затверджений наказом Міністерства фінансів України (Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку) № 20 від 18.01.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410

43. Міжнародний стандарт фінансової звітності 2 «Платіж на основі акцій» затверджений наказом Міністерства фінансів України (Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку) № 20 від 18.01.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410

44. Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 «Об'єднання бізнесу» затверджений наказом Міністерства фінансів України (Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку) № 20 від 18.01.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410

45. Міжнародний стандарт фінансової звітності 4 «Страхові контракти» затверджений наказом Міністерства фінансів України (Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку) № 20 від 18.01.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410

46. Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» затверджений наказом Міністерства фінансів України (Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку) № 20 від 18.01.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410

47. Міжнародний стандарт фінансової звітності 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин» затверджений наказом Міністерства фінансів України (Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку) № 20 від 18.01.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410

48. Міжнародний стандарт фінансової звітності 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації» затверджений наказом Міністерства фінансів України (Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку) № 20 від 18.01.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410

49. Міжнародний стандарт фінансової звітності 8 «Операційні сегменти» затверджений наказом Міністерства фінансів України (Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку) № 20 від 18.01.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410

50. Міжнародний стандарт фінансової звітності 9 «Фінансові інструменти» затверджений наказом Міністерства фінансів України (Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку) № 20 від 18.01.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410

51. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність» затверджений наказом Міністерства фінансів України (Радою з Міжнародних

стандартів бухгалтерського обліку) № 20 від 18.01.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410

52. Міжнародний стандарт фінансової звітності 11 «Спільна діяльність» затверджений наказом Міністерства фінансів України (Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку) № 20 від 18.01.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410

53. Міжнародний стандарт фінансової звітності 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання» затверджений наказом Міністерства фінансів України (Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку) № 20 від 18.01.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410

54. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості» затверджений наказом Міністерства фінансів України (Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку) № 20 від 18.01.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410

55. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств затверджений наказом Міністерства фінансів України (Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку) № 20 від 18.01.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410

56. 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.

57. 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.

58. 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.

59. 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.

60. 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.

61. 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.

62. 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.

63. 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.

64. 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.

65. 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.

66. 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.

67. 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.

68. 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.

69. 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.

70. 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.

71. 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.

72. 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.

73. 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.

74. 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.

75. 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.

76. 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.

77. 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.

78. 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.

79. 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.

80. 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.

81. 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.

82. 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.

83. 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.

84. 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.

85. 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.

86. 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.

87. 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.

88. 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.

89. 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.

90. 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.

91. 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.

92. 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.

93. 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.

94. 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.

95. 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.

96. 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.

97. 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.

98. 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.

99. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації» (раніше МСА 920). - Затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.

100. 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.

101. Адамс Р. Основи аудита [Текст] пер. англ.; Под. ред. Я. В. Соколова/ Р.Адамс. – М., 1995. – 398 с.

102. Аудит в Україні –2008 р. Статистика та аналіз ринку аудиторських послуг // Інформаційний бюлетень Аудиторської палати України. – К., 2001. №1. – С. 415-516.

103. 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.

104. Білик М. Д. Організація методика аудиту сільськогосподарських підприємств: Підручник / М. Д. Білик. - К.: КНЕУ, 2003. - 628 с.

105. Білуха М. Т. Курс аудиту [Текст]: підруч. -3-тє вид., перероб/ М.Т. Білуха. – К.: Вища школа. Знання, КОО, 2001. – 574 с.

106. 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.

107. 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.

108. 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.

109. Ватуля І. Д. Аудит. Практикум [Текст]: навч. посіб. – К.: Центр навчальної літератури, 2007. – 304 с.

110. 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.

111. Гуменюк А. Аудит нематеріальних активів: методика проведення [Текст]/ А. Гуменюк, В. Яцюк// Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №2. – С. 57-62.
112. Давидов Г. М. Аудит: підручник / за ред.: Г. М. Давидова, М. В. Кужельного. - 2-ге вид., перероб. і доп. - К.: Знання, 2009. - 495 с.
113. 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.
114. Давидов Л. М. Аудит [Текст]: навч. посіб./ Л.М. Давидов. – К.: Вища школа. Знання, КОО, 2002 – 363 с.
115. 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.
116. Ерофеева В.А. Аудит. Конспект лекций / В.А. Ерофеева, В.А. Пискунов, Т.А. Битюкова. - М.: 2009. — 224 с.
117. Іваніна О. О. Аудит туристичної діяльності [Текст]: навч. посіб./ О.О. Іваніна. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 256 с.
118. Іванова Н.А. Організація і методика аудиту / Н.А. Іванова, О.В. Ролінський. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 216 с.
119. Кобилянська Г. Методика проведення аудиторської перевірки (експортно-імпортних операцій) [Текст]/ Г.Кобилянська// Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №3. – С. 39-48.
120. Коваль І.Г. Аудит (Учебно-метод. пособие) / И. Г. Коваль. - М.: МФЮА, 2004. — 110 с.
121. 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.
122. 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.
123. Крапивко М. Забезпечення суспільного визнання незалежності: новий етап розвитку аудиту [Текст]/ М. Крапивко// Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №12. – С. 25-28.
124. Кругляк Б. Аудит основних засобів промислових підприємств: методичний аспект [Текст]/ Б. Кругляк, А. Гуменюк// Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №7. – С. 50-58.

125. Кужельний М. Теорія аудиту [Текст]/ М. Кужельний, Г. Давидов// Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №5. – С. 44-51.
126. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту [Текст]: навч. посіб./ Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – 2-е вид. – К.: Каравела, 2012. – 560 с.
127. 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.
128. Лісіна В. Документування аудиту як складового елемента системи контролю якості аудиторських послуг [Текст]/ В. Лісіна// Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №9. – С. 40-44.
129. 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.
130. Налетова И.А., Аудит. (Учебное пособие для ССУЗов) / И.А. Налетова, Т.Е. Слободчикова. - М.: Форум: Инфра-М, 2005. — 176 с.
131. 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.
132. 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.
133. 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.
134. Пилипенко І. Національна система аудиту: досвід становлення та спрямування розвитку [Текст]/ І. Пилипенко, В. Шевчук// Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №3. – С. 5-8.
135. Пилипенко І. Національна система аудиту: проблема становлення і розвитку [Текст]/ І. Пилипенко, В. Шевчук// Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №3. – С. 5-12.
136. Піскова Ж. Аудит балансу: особливості проведення [Текст]/ Ж. Піскова// Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №10. – С. 48-51.
137. Редько О. Аудиторські послуги в Україні: перші кроки до ринку [Текст]/ О. Редько// Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №11. – С. 48-55.

138. Редько О. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія [Текст]/ О. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №1. – С. 47-54.
139. Редько О. Ю. Генезис аудиту в Україні – між вчора та завтра [Текст]/ О.Ю. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №4. – С. 22-24.
140. Робертсон Дж. Аудит / Пер. с англ. [Текст]/ Дж. Робертсон. – М., 1993. – 496 с.
141. Скобара В.В. Аудит (Учебник) / Под ред. В.В. Скобара. - М.: Просвещение, 2005. — 479 с.
142. Соколова Е.С. Аудит (Учебное пособие) / Е.С. Соколова. - МФПА, 2003. - 97с.
143. Трофимов А.В. Аудит качества. (Учебное пособие) / А.В. Трофимов. - Тамбов: ТГТУ, 2009. — 96 с.
144. Усач Б. Ф. Організація та методика аудиту [Текст]: підручн./ Б. Ф. Усач, З. О. Душко, М. М. Колос. – К., 2006.– 295 с.
145. Чорна Н. А. Незалежність аудиту: етичний або технічний аспект [Текст]/ Н.А. Чорна, І.А. Гречаник// Аудитор України. – 2007. – №19. – С. 17-21.
146. Чумакова І. Аудит ефективності: Зарубіжний досвід та українські реалії [Текст]/ І. Чумакова// Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №1. – С. 55-62.
147. Шеремет А.Д., Аудит (Учебник) / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. - 5-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2006. — 448 с.
148. 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.

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 фінансової звітності, 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 проведенням 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 аудиту. 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	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

	звітності	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 повноваженнями, та управлінському персоналу	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.
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 аудиторів, клієнт якого звертається до організації, що надає послуги. Цей МСА описує також звіти аудиторів організацій, що надають послуги, які можуть отримати аудиторі клієнта
МСА 450	Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту	Метою аудитора є оцінка: а) впливу на аудит ідентифікованих викривлень; б) впливу невивірених 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 аудиторі 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 прогнозованої фінансової інформації, хоча багато з процедур, наведених в ньому, можуть відповідати цій меті
МСА 550	Пов'язані 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

		<p>вимагають інші МСА.</p> <p>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.</p>
МСА 600	Особливі міркування – аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)	<p>Цілями аудитора є:</p> <p>а) визначення того, чи слід йому діяти як аудитору фінансової звітності групи;</p> <p>б) якщо діє як аудитор фінансової звітності групи:</p> <p>і) повідомлення чіткої інформації аудиторам компонентів щодо обсягу та часу їх роботи з фінансовою інформацією, яка стосується компонентів, та отриманих ними фактичних результатів;</p> <p>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</p>
МСА 610	Використання роботи внутрішніх аудиторів	<p>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</p>
МСА 620	Використання роботи експерта аудитора	<p>Встановлення положень і надання рекомендацій щодо використання роботи експерта в якості аудиторського свідчення</p>
МСА 700	Формування думки та надання звіту щодо фінансової звітності	<p>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</p>
МСА 705	Модифікації думки у звіті незалежного аудитора	<p>Метою аудитора є чітке висловлення у відповідний спосіб модифікованої думки щодо фінансової звітності, яка є необхідною, якщо:</p> <p>а) аудитор на основі отриманих аудиторських доказів доходить висновку, що фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення;</p>

		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	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

	статей фінансового звіту	звітів або певного елемента, рахунку або статті
МСА 810	Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності	Ціллю аудиторів 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 аудиторам зробити на основі огляду висновок, чи привернув його увагу будь-який факт, який дає йому підстави вважати, що проміжна фінансова інформація не є складеною у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовуваної концептуальної основи фінансової звітності. Аудитор робить запити та виконує аналітичні та інші процедури огляду з метою зменшення до помірному 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 прогнозованої фінансової інформації	Описана суть визначення прогнозованої фінансової інформації. Визначається впевненість аудитора щодо прогнозованої фінансової інформації. Обговорюються питання знання бізнесу, прийняття завдання, період, охоплений прогнозованою 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 впевненість 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 аудитор має відповідні знання з предмета аудиту і якщо є обґрунтовані 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.

АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА УКРАЇНИ

РІШЕННЯ

від 23.04.2009 № 201/4

м. Київ

Про Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості аудиторських послуг, створених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог

Керуючись статтею 12 Закону України “Про аудиторську діяльність” від 22 квітня 1993 року № 3125-XII (в редакції Закону від 14.09.2006 № 140-V), з метою здійснення повноважень з організації контролю за якістю аудиторських послуг Аудиторська палата України (далі – АПУ) **ВИРІШИЛА:**

1. Затвердити Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості аудиторських послуг, створених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог (додається).

2. Визнати такими, що втратили чинність:

- Методичні вказівки по перевірці дотримання вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» національних нормативів аудиту та кодексу професійної етики аудиторів України, затверджені АПУ 18.05.2001 (протокол засідання № 101);

- Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні, затверджене рішенням АПУ від 26.05.2005 № 149/5.2;

- Критерії формування Плану зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм та аудиторів, затверджені рішенням АПУ від 27.11.2008 № 196/9.1;

- Тимчасовий порядок формування групи уповноважених контролерів, затверджений рішенням АПУ від 18.12.2008 № 197/7.

3. Секретаріату АПУ оприлюднити це рішення.

**Голова
Аудиторської палати України**

С.О.Столярова

**ПОЛОЖЕННЯ ПРО ЗОВНІШНІ ПЕРЕВІРКИ СИСТЕМ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ,
СТВОРЕНИХ АУДИТОРСЬКИМИ ФІРМАМИ ТА АУДИТОРАМИ ВІДПОВІДНО ДО
ПРОФЕСІЙНИХ СТАНДАРТІВ, ЗАКОНОДАВЧИХ І НОРМАТИВНИХ ВИМОГ**

ЗМІСТ

	Параграф
Вступ.....	1 – 4
I. Визначення.....	5
II. Об'єкт і суб'єкти зовнішніх перевірок систем контролю якості.....	6 – 20
III. План зовнішніх перевірок систем контролю якості.....	21 – 31
IV. Організація та порядок проведення зовнішніх перевірок.....	32 – 61
V. Документування зовнішніх перевірок і забезпечення конфіденційності.....	62 – 77
VI. Розгляд результатів зовнішніх перевірок і розв'язання конфліктів.....	78 – 89
VII. Оприлюднення результатів і моніторинг виконання зовнішніх перевірок.....	90 – 93
VIII. Прикінцеві положення.....	94 – 95
Додатки	

Вступ

1. Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості аудиторських послуг, створених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог (далі – Положення) розроблено відповідно до Закону України "Про аудиторську діяльність", Концептуальної основи контролю аудиторської діяльності в Україні та Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, прийнятих Аудиторською палатою України (АПУ) в якості Національних стандартів аудиту, а також, відповідно до Міжнародного стандарту контролю якості 1 (МСКЯ 1) та Кодексу етики професійних бухгалтерів МФБ (далі - Кодекс етики).

2. Метою цього Положення є забезпечення організації контролю якості аудиторських послуг в Україні шляхом упровадження зовнішніх перевірок систем контролю якості (далі – *зовнішні перевірки*), створених аудиторськими фірмами та аудиторами-підприємцями відповідно до МСКЯ 1 та Положення з національної практики контролю якості 1 "Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг" (далі – ПНП КЯ 1) .

3. Відповідно до МСКЯ 1 та ПНП КЯ 1 усі аудиторські фірми та аудитори – підприємці, (далі – *фірми або суб'єкти аудиторської діяльності*) зобов'язані розробити та впровадити в свою практику таку систему контролю якості, яка б забезпечувала обґрунтовану впевненість у тому, що ці *суб'єкти аудиторської діяльності* та їхній персонал діють відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, Кодексу етики професійних бухгалтерів та законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, а висновки (звіти), що

надаються суб'єктами аудиторської діяльності, відповідають умовам завдання.

4. Це Положення є обов'язковим для всіх суб'єктів аудиторської діяльності в Україні та визначає основні вимоги до організації зовнішніх перевірок і заходи та процедури щодо їх проведення.

І. ВИЗНАЧЕННЯ

5. У цьому Положенні нижченаведені терміни вживаються в такому значенні:

«Стандарти завдань» – міжнародні стандарти, розроблені та затверджені Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ), прийняті Аудиторською палатою України в якості Національних стандартів аудиту. До *стандартів завдань* належать Міжнародні стандарти аудиту (МСА), Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО), Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ) та Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП).

«Професійні стандарти» – *стандарти завдань*, Кодекс етики, Положення з національної практики, інші документи, затверджені АПУ.

«Завдання» – завдання, які виконують фірми відповідно до *стандартів завдань*.

«Завдання з надання впевненості» – *завдання*, в якому фірма висловлює висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів, які не є відповідальною стороною, щодо результату оцінки або визначення предмета завдання за відповідними критеріями.

«Завдання з аудиту» – завдання з надання обґрунтованої впевненості, яке виконується згідно з МСА шляхом перевірки фінансової звітності з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність у всіх суттєвих аспектах і відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.

«Завдання з обов'язкового аудиту» – *завдання з аудиту*, обов'язковість проведення якого встановлена Законом України «Про аудиторську діяльність» та іншими законами України.

«Аудиторські послуги» – *завдання з надання впевненості*, завдання з супутніх послуг, інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю, які можуть надавати *фірми*. Перелік аудиторських послуг визначається АПУ відповідно до *стандартів завдань* та національного законодавства.

«Система контролю якості» – це формалізована сукупність принципів, методів і правил, застосовуваних фірмою для здійснення контролю якості аудиторських послуг (політика контролю якості), а також заходи та дії (процедури), які здійснює фірма для впровадження політики контролю якості та моніторингу відповідності системи контролю якості встановленим вимогам.

«Група з зовнішньої перевірки» - група контролерів, яка сформована Комітетом з контролю за аудиторською діяльністю та направлена головою АПУ для здійснення *зовнішньої перевірки системи контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності*, включених до *Плану зовнішніх перевірок*, затвердженого АПУ.

„*Реєстр аудиторських фірм та аудиторів*” – база даних, що містить інформацію про аудиторські фірми та аудиторів, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці (далі – Реєстр).

«Фірма» – аудиторські фірми та аудитори-підприємці, які здійснюють виключно аудиторську діяльність і внесені до Реєстру.

«Керівник фірми» – посадова особа, яка здійснює керівництво фірмою відповідно до законодавства й установчих документів та має відповідні повноваження укладати від імені фірми договори (угоди), здійснювати інші правочини, наслідком яких є виникнення зобов'язання з надання *аудиторських послуг*.

«Керівництво фірми» – керівник фірми, очолюваний ним виконавчий орган фірми, керівники всіх рівнів фірми.

«Керівник групи із завдання» – керівник фірми, головний (старший) аудитор або інша особа на фірмі, яка має сертифікат аудитора України та відповідає за виконання завдання, й надання висновку (звіт) від імені фірми.

«Група із завдання» – весь персонал, що виконує завдання, включно з експертами, залученими фірмою у зв'язку з цим завданням.

«Персонал» – професіонали, фахівці та молодший персонал з аудиту.

«Професіонали» – керівники кожного з рівнів фірми, які є сертифікованими аудиторами України та мають достатній досвід практичної роботи аудитором.

«Фахівці» – співробітники фірми, які мають достатній досвід практичної роботи аудитором і зайняті в наданні аудиторських послуг, крім професіоналів, а також експерти, яких було залучено Фірмою.

«Молодший персонал з аудиту» – співробітники фірми, які не мають достатнього досвіду практичної роботи аудитором та зайняті в наданні аудиторських послуг.

«Клієнт» – суб'єкт господарювання, який уповноважив фірму надавати аудиторські послуги.

«Документація із завдання» – фіксування, запис виконаної роботи, отриманих результатів і висновків, яких дійшов персонал (іноді використовують такі терміни, як *"робочі документи"* та *"документи"*). Документацію з конкретного завдання збирають у файл із завдання.

«Обґрунтована впевненість» – в контексті цього Положення високий, але не абсолютний рівень впевненості.

«Нагляд протягом виконання завдання» – процедури, що здійснюють призначені або залучені керівником аудиторської фірми особи у статусі аудитора для отримання впевненості стосовно того, що завдання виконуються відповідно до професійних стандартів.

«Перевірка контролю якості виконання завдання» – процедури, що розроблені для цілей забезпечення якості результатів виконаних завдань, здійснюються призначеною або залученою керівником фірми особою у статусі аудитора, спрямовані на встановлення ступеня достатності аудиторських доказів, об'єктивності важливих суджень та відповідності висновків, що висловлені групою із завдання за наслідками його виконання. Результати такої перевірки оформлюються звітом, що містить рекомендації керівникові групи з завдання та керівникові фірми для здійснення відповідних коригувань до надання клієнту аудиторського висновку

«Перевірка завершених завдань» – процедури, що розроблені для цілей моніторингу виконаних завдань та встановлення якості формування остаточного файлу, здійснюються призначеною або залученою керівником фірми особою у статусі аудитора та направлені на отримання доказів щодо дотримання групами з завдання політики та процедур контролю якості фірми.

«Особа, яка перевіряє контроль якості виконання завдання» – керівник Фірми, інша уповноважена або залучена ним особа зі складу професіоналів або відповідно кваліфікована зовнішня особа (група осіб) у статусі аудитора для встановлення ступеня достатності аудиторських доказів, об'єктивності важливих суджень та відповідності висновку (звіту), що висловлені групою із завдання за наслідками його виконання

«Відповідно кваліфікована зовнішня особа» – особа, яка не є співробітником фірми, має знання та кваліфікацію, що дозволяють їй діяти як керівнику групи із завдання, наприклад, фахівець(який має достатній досвід) іншої Фірми, що може виконувати аудит та огляд фінансової звітності або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг, або підприємства чи організації, що надає послуги з контролю якості.

«Моніторинг» – процес, що включає в себе розгляд та оцінку системи контролю якості фірми включно з періодичною перевіркою деяких завершених завдань, який має надати Фірмі обґрунтовану впевненість, що її система контролю якості працює ефективно.

Інші терміни, які використовуються в цьому Положенні, слід застосовувати в контексті *Стандартів завдань* та ПНП КЯ 1.

II. ОБ'ЄКТ ТА СУБ'ЄКТИ ЗОВНІШНІХ ПЕРЕВІРОК

6. Об'єктом зовнішньої перевірки є система контролю якості, впроваджена фірмою відповідно до цього Положення. Зовнішня перевірка здійснюється з метою отримання обґрунтованої впевненості, що політика та процедури, застосовувані фірмою при здійсненні контролю якості аудиторських послуг, є відповідними та дотримуються на практиці, а також з метою надання рекомендацій щодо приведення такої системи у відповідність до міжнародних стандартів. Зовнішня перевірка є періодичною перевіркою системи контролю якості, включаючи перевірку окремих завершених завдань.

7. Відповідно до МСКЯ 1 та ПНП КЯ 1 система контролю якості фірми має складатися з таких елементів:

- а) відповідальність керівництва за організацію контролю якості на фірмі;
- б) етичні вимоги;
- в) прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом, а також виконання специфічних завдань;
- г) людські ресурси;
- г) виконання завдання;
- д) моніторинг.

8. Метою перевірки відповідності системи контролю якості є забезпечення об'єктивної оцінки таких параметрів:

- а) ступеня дотримання фірмою професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог при наданні аудиторських послуг;
- б) ступеня відповідності розробленої системи контролю якості фірми вимогам МСКЯ 1 та ПНП КЯ 1;
- в) ступеня повноти та обґрунтованості документування, а також фактичного виконання політики та процедур контролю якості фірми на практиці.

9. Зовнішня перевірка контролю якості включає перевірку відповідності всіх елементів системи контролю якості, в тому числі й елемента «виконання завдання», перевірка якого здійснюється тільки щодо завершених завдань. Процес зовнішньої перевірки завершених завдань включає відбір окремих завдань без попереднього погодження з фірмою за критеріями, що повинні враховувати такі чинники як:

- розмір фірми;
- кількість офісів фірми;
- операційні характеристики фірми;
- природа та складність професійної діяльності фірми;
- ризики, які пов'язані з клієнтами та конкретними завданнями фірми.

10. Контроль якості аудиторських послуг здійснює АПУ або, за її рішенням, він може делегуватися іншим українським професійним аудиторським організаціям та об'єднанням.

11. Умовами проведення зовнішньої перевірки системи контролю якості фірми є включення її до Плану зовнішніх перевірок згідно з критеріями, визначеними у розділі III цього Положення, та за наявності фірми у Реєстрі на початок зовнішньої перевірки.

12. Повноваження профільної Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики та Комітету з контролю за аудиторською діяльністю щодо їхньої участі в проведенні зовнішніх перевірок визначаються цим Положенням. Відповідальність за технічне здійснення зовнішніх перевірок покладається на Комітет АПУ з контролю за аудиторською діяльністю, який має право залучати як своїх штатних працівників, так і аудиторів-контролерів зі складу групи уповноважених

контролерів. Методологічне та організаційне забезпечення зовнішніх перевірок покладається на Комісію АПУ з контролю якості.

13. Група уповноважених контролерів формується з числа сертифікованих аудиторів, які:

- а) мають не менше 5-ти років чинності сертифіката аудитора;
- б) рекомендовані до складу контролерів регіональними відділеннями громадських професійних об'єднань аудиторів або за письмовою рекомендацією не менше ніж 5 сертифікованих аудиторів, що мають стаж роботи яких за фахом не менше 10-ти років;
- в) пройшли відповідну професійну підготовку з питань контролю якості аудиторських послуг;
- г) склали відповідний екзамен шляхом виконання тестових і ситуаційних завдань.

Одна й та сама особа не може надавати рекомендації більше ніж трьом кандидатам у контролери на рік. У разі порушення рекомендованим контролером вимог Кодексу професійної етики або вимог цього Положення та інших рішень АПУ з контролю якості, особа, що рекомендувала (або відділення професійної громадської організації) позбавляється на майбутнє права на рекомендацію особи контролера.

14. Права уповноваженого контролера.

Уповноважений контролер має право:

- мати власне обґрунтоване судження щодо системи внутрішнього контролю якості;
- у разі необхідності звертатися до співробітників суб'єкта аудиторської діяльності, субпідрядників (співвиконавців) з питань щодо внутрішньої системи контролю якості та її функціонування⁴
- відмовитися від здійснення процедур контролю, якщо персонал або керівництво суб'єкта аудиторської діяльності перешкоджає перевірці;
- відстоювати власну думку щодо оцінки системи внутрішнього контролю якості, яку він перевіряв, перед Комісією АПУ з контролю якості та професійної етики на засіданні АПУ (у разі необхідності).

15. Обов'язки уповноваженого контролера.

Контролер зобов'язаний:

- здійснювати контрольні процедури з обов'язковим дотриманням вимог цього Положення, відповідних стандартів аудиту та Кодексу професійної етики; унеможлилювати власну інтерпретацію їхніх вимог і положень;
- у першу чергу звертати увагу на контроль якості за послугами, які мають суспільне значення (обов'язковий аудит згідно з чинним законодавством, огляд фінансової звітності);
- чітко формулювати та повністю розкривати всі виявлені невідповідності та надавати конкретні рекомендації щодо їх усунення, з урахуванням обставин роботи аудиторської фірми (аудитора - підприємця);
- мати обґрунтовані докази власної думки, унеможлилювати персоналізації відповідальних осіб, не створювати підґрунтя для конфлікту інтересів у аудиторській фірмі за результатами своїх дій;
- зберігати повну конфіденційність щодо виявлених невідповідностей та оцінки результатів системи внутрішнього контролю якості. (Цей пункт не поширюється відносно представників Комісії АПУ з контролю якості та членів АПУ яких контролер повністю інформує);

- демонструвати доброзичливість і толерантність до персоналу суб'єкта аудиторської діяльності, який перевіряється.

Контролеру забороняється:

- досліджувати чи намагатися отримати будь-яким іншим способом інформацію, яка не стосується системи внутрішнього контролю якості в суб'єкта аудиторської діяльності.
- надавати рекомендації чи поради за додаткову винагороду у будь якій формі (гроші, преференції, тощо).
- надавати рекомендації щодо змін у персональному складі виконавців суб'єкта аудиторської діяльності (або співвиконавців) та надавати оцінку професійним якостям співробітників суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється.

Для реалізації своїх прав та обов'язків у відповідності з наданими АПУ уповноваженнями, контролер може вивчати (досліджувати) документи, вказані у п.55 цього Положення, направляти запити до виконавців (співвиконавців) з питань перевірки, здійснювати (за обгрунтованої потреби та з дозволу керівництва суб'єкта аудиторської діяльності) відповідно до мети перевірки внутрішнє тестування виконавців аудиторських послуг.

Уповноважений контролер не може здійснювати зовнішню перевірку суб'єкта аудиторської діяльності того регіону, в якому він зареєстрований.

16. Відбір претендентів на включення до групи уповноважених контролерів здійснює Комітет з контролю. Аудитор, який виявив бажання стати уповноваженим контролером, подає до Комітету з контролю наступні документи:

- заяву й анкету встановленого зразка;
- копію сертифіката аудитора;
- копії свідоцтв про удосконалення професійних знань аудиторів за останні 3-и роки;
- завірену керівником фірми виписку з трудової книжки або довідку, яка підтверджує досвід практичної роботи аудитором не менше 3-х років;
- лист-рекомендацію керівника фірми, в якій працює претендент, з підтвердженням згоди керівника фірми на надання аудитору визначеного обсягу часу (не менше 200 годин на рік) аудитору для виконання функцій уповноваженого контролера (аудитори, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці, надають лист, в якому гарантують можливість виділення визначеного обсягу часу для виконання вказаних функцій).

Копії документів завіряються або керівником фірми, в якій працює претендент, або власноручно аудитором-претендентом, який займається аудиторською діяльністю індивідуально як фізична особа – підприємець.

17. На підставі отриманих документів Комітет АПУ з контролю за аудиторською діяльністю формує групу з претендентів для проведення попереднього тестування претендентів з метою визначення їхньої професійної компетентності. Попереднє тестування передбачає виконання не менше ніж 100 (сто) тестових завдань, що за змістом повинні охоплювати основні положення професійних стандартів. Дата проведення попереднього тестування визначається Комітетом АПУ з контролю за аудиторською діяльністю та доводиться до відома всіх претендентів не пізніше ніж за 15 днів до дати такого тестування. Попереднє тестування здійснюється Комітетом АПУ з контролю за аудиторською діяльністю на періодичній основі та проводиться по мірі формування групи з претендентів у кількості не менше 10 осіб.

18. За результатами попереднього тестування претенденти, які успішно відповіли не менше ніж на 70 відсотків тестових завдань, зараховуються до групи з підготовки уповноважених контролерів. Тренінг-семінари з групами підготовки уповноважених контролерів проводяться за спеціальними програмами, розробленими Комітетом АПУ з контролю за аудиторською діяльністю, які повинні включати питання щодо контролю якості аудиторських послуг і методики проведення зовнішніх перевірок в обсязі не менше 24 академічних годин. Дата проведення відповідного тренінг-семінару визначається Комітетом АПУ з контролю за аудиторською діяльністю та доводиться до відома

членів групи з підготовки уповноважених контролерів не пізніше ніж за 15 днів до початку проведення. Тренінг-семінари проводяться Комітетом АПУ з контролю за аудиторською діяльністю на періодичній основі по мірі формування групи з підготовки уповноважених контролерів у кількості не менше 15 осіб.

19. Після закінчення відповідного тренінг-семінару Комітет АПУ з контролю за аудиторською діяльністю організує складання екзамену шляхом виконання тестових і ситуаційних завдань, в обсязі не менше 50-ти тестових завдань та 2-х ситуаційних завдань. Вказаний екзамен проводиться під контролем членів профільної Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики та/або інших членів АПУ за рішенням Голови АПУ. Результати екзамену затверджуються протоколом засідання профільної Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики та доводяться до відома його учасників протягом 30 календарних днів із дати проведення екзамену.

20. За результатами екзамену члени групи з підготовки уповноважених контролерів, які за свої екзаменаційні роботи отримали не менше ніж 70 балів зі 100 максимально можливих, зараховуються до групи уповноважених контролерів. Персональний та кількісний склад групи уповноважених контролерів і зміни до нього затверджується протоколом засідання профільної Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики та оприлюднюється на сайті АПУ.

21. Після затвердження персонального та кількісного складу групи уповноважених контролерів Комітет АПУ з контролю за аудиторською діяльністю з кожним уповноваженим контролером укладає відповідний договір (угоду) щодо умов і порядку участі уповноваженого контролера в зовнішніх перевірках.

22. У разі, якщо до складу групи уповноважених контролерів зараховані директор аудиторської фірми чи аудитор-підприємець, у договорі на участь у зовнішніх перевірках передбачається умова проведення першочергової перевірки дотримання ними системи контролю якості на практиці.

23. Аудитор може бути виключений зі складу групи уповноважених контролерів:

- а) за власним бажанням шляхом подання до Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю відповідної заяви;
- б) якщо він не брав участі у зовнішніх перевірках протягом календарного року або, якщо його участь у зовнішніх перевірках складала менше 40 годин за календарний рік;
- в) за результатами співбесіди з членами профільної Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики, проведення якої обумовлено поданням від керівництва Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю інформації щодо неналежної професійної компетентності цього аудитора під час виконання ним функцій уповноваженого контролера;
- г) за рішенням профільної Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики у випадку наявності задокументованих доказів порушень цим аудитором стандартів завдань, норм професійної етики, законодавчих і нормативних вимог при здійсненні зовнішніх перевірок;
- г) якщо він не пройшов щорічне удосконалення професійних знань аудиторів за програмами, що включають питання з контролю якості аудиторських послуг;
- д) у разі накладення на нього АПУ стягнень у вигляді призупинення на півроку дії сертифіката аудитора чи анулювання його.

III. ПЛАН ЗОВНІШНІХ ПЕРЕВІРОК СИСТЕМ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ

24. Зовнішні перевірки систем контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності здійснюються на періодичній основі шляхом проведення перевірок кожного суб'єкта аудиторської діяльності не рідше одного разу на шість років.

25. Щорічні зовнішні перевірки проводяться у відповідності до Плану зовнішніх перевірок, який затверджується на наступний рік не пізніше дати чергового засідання АПУ у листопаді поточного року та оприлюднюється до кінця поточного року на сайті АПУ та у офіційних виданнях АПУ.
26. План зовнішніх перевірок на наступний рік формується за даними Реєстру поточного року з урахуванням аналітичної інформації, отриманої за результатами аналізу звітів аудиторських фірм (аудиторів) про виконані роботи (надані послуги) (форма № 1 – аудит) за попередній рік, та з врахуванням результатів моніторингу аудиторської діяльності за поточний рік.
27. Враховуючи періодичність зовнішніх перевірок, до Плану зовнішніх перевірок на наступний рік включається одна шоста частина від загальної кількості суб'єктів аудиторської діяльності, яка визначається згідно з Реєстром поточного року, та суб'єкти аудиторської діяльності, перелік яких визначається АПУ за результатами моніторингу аудиторської діяльності в поточному році.
28. Кількість суб'єктів аудиторської діяльності, які будуть включені до Плану зовнішніх перевірок від регіону (далі – квота регіону), визначається шляхом множення відношення кількості суб'єктів аудиторської діяльності регіону до їхньої загальної кількості по Україні на загальну кількість суб'єктів аудиторської діяльності, визначених згідно з п.27 цього Положення.
29. У межах квоти регіону визначається конкретний перелік суб'єктів аудиторської діяльності від регіону (далі – перелік від регіону), які включаються до Плану зовнішніх перевірок. Перелік від регіону формується за результатами відбору суб'єктів аудиторської діяльності на підставі значень інтегрального коефіцієнта в порядку зменшення, тобто до переліку від регіону в межах квоти регіону включаються ті суб'єкти аудиторської діяльності, які мають більше значення інтегрального коефіцієнта ніж інші. Інтегральний коефіцієнт розраховується на підставі даних звітів за формою № 1 – аудит за попередній рік шляхом ділення суми добутоків загальної кількості замовлень із конкретного виду завдання та фактичного обсягу наданих послуг за цим видом завдання та діленням на відповідний нормуючий коефіцієнт для кожного виду завдань. Значення нормуючих коефіцієнтів для кожного виду завдань і приклад розрахунку інтегрального коефіцієнта наведено в додатку 1 до цього Положення.
30. До переліку від регіону в наступних роках не включаються суб'єкти аудиторської діяльності, які пройшли зовнішні перевірки в попередніх роках та отримали позитивну оцінку їх систем контролю якості в порядку, визначеному цим Положенням. До переліку від регіону понад квоту регіону можуть включатися суб'єкти аудиторської діяльності, рішення про включення яких до Плану зовнішніх перевірок прийняла АПУ за результатами моніторингу аудиторської діяльності таких суб'єктів у поточному році.
31. Новостворені суб'єкти аудиторської діяльності, які були внесені до Реєстру вперше у поточному році, будуть включені до Плану зовнішніх перевірок в порядку, визначеному у п.25 цього Положення, з урахуванням року, за який такий суб'єкт аудиторської діяльності вперше надав АПУ звіт за формою № 1 – аудит. Суб'єкти аудиторської діяльності, що були створені у поточному році шляхом реорганізації діяльності інших суб'єктів аудиторської діяльності та є їхніми правонаступниками, відповідно до їхньої заяви на адресу АПУ можуть бути включені до Плану зовнішніх перевірок на наступний рік року за результатами діяльності в минулому році таких реорганізованих суб'єктів аудиторської діяльності.
32. Суб'єкти аудиторської діяльності, які не отримали позитивної оцінки їх системи контролю якості в порядку, визначеному цим Положенням, будуть включені до Плану зовнішніх перевірок у наступних роках на загальних підставах відповідно до вимог розділу III цього Положення.
33. Проект Плану зовнішніх перевірок на наступний рік відповідно до вимог розділу III цього Положення формується Комітетом АПУ з контролю за аудиторською діяльністю та надається на розгляд профільній Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики не пізніше 31 жовтня поточного року. Профільна Комісія АПУ з контролю якості та професійної етики на своєму черговому засіданні розглядає та, в разі необхідності, доопрацьовує проект Плану зовнішніх перевірок і пропонує його для затвердження на черговому засіданні АПУ у листопаді поточного року.
34. Після затвердження АПУ План зовнішніх перевірок на наступний рік до 31 грудня поточного року оприлюднюється в офіційному виданні АПУ «Аудитор України» та розміщується на веб-сайті АПУ. Після цього Комітет з контролю за аудиторською діяльністю деталізує цей план у

квартальні плани зовнішніх перевірок з урахуванням оптимального використання наявних ресурсів АПУ для проведення таких перевірок і погоджених термінів проведення зовнішніх перевірок із кожним суб'єктом аудиторської діяльності, що включений до Плану зовнішніх перевірок. Погодження термінів проведення зовнішніх перевірок здійснюється до 20 січня року, в якому має відбутися перевірка. В разі непогодження окремими суб'єктами аудиторської діяльності цих термінів в указаний строк Комітет з контролю за аудиторською діяльністю самостійно планує проведення зовнішніх перевірок цих суб'єктів. Квартальні плани зовнішніх перевірок затверджуються Головою АПУ до 31 січня року, в якому має відбутися перевірка, та є обов'язковими для виконання всіма суб'єктами зовнішніх перевірок. У разі відмови суб'єкта аудиторської діяльності від проведення зовнішньої перевірки АПУ має право застосувати до нього стягнення в порядку, визначеному цим Положенням та іншими нормативними документами АПУ.

IV. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ ЗОВНІШНІХ ПЕРЕВІРОК

35. Організація та забезпечення проведення зовнішніх перевірок здійснюється Комітетом з контролю за аудиторською діяльністю шляхом:

- а) формування групи з проведення зовнішньої перевірки;
- б) відповідного планування проведення зовнішніх перевірок;
- в) нагляду за роботою групи з проведення зовнішньої перевірки;
- г) консультування членів групи з проведення зовнішньої перевірки зі складних та спірних питань та розгляду й вирішення суперечностей між ними;
- г) своєчасної підготовки звітів за результатами проведення зовнішніх перевірок та належного інформування членів профільної Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики про результати зовнішніх перевірок.

36. Відповідно до затверджених квартальних планів зовнішніх перевірок з метою забезпечення проведення зовнішньої перевірки конкретного суб'єкта аудиторської діяльності Комітет АПУ з контролю за аудиторською діяльністю формує групу з проведення зовнішньої перевірки. До складу такої групи можуть бути включені як штатні працівники Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю, так і залучені аудитори-контролери з групи уповноважених контролерів. Керівником групи з зовнішньої перевірки може бути виключно штатний працівник Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю.

37. Персональний та кількісний склад групи з проведення зовнішньої перевірки визначається та затверджується головою Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю не пізніше ніж за 30 календарних днів до дати початку проведення зовнішньої перевірки. Група з проведення зовнішньої перевірки не може складатися менше ніж з двох осіб.

38. При формуванні персонального складу групи з проведення зовнішньої перевірки голова Комітету з контролю повинен враховувати дані обліку завантаженості штатних працівників Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю та аудиторів-контролерів з групи уповноважених контролерів з метою визначення наявності у цих осіб достатнього часу для належного виконання ними відповідної зовнішньої перевірки.

39. Під час визначення та до моменту затвердження персонального складу групи з проведення зовнішньої перевірки кожен із кандидатів у члени такої групи повинен письмово поінформувати голову Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю про факти і обставини, що можуть заважати цій особі під час проведення зовнішньої перевірки діяти чесно, об'єктивно, з належним професійним скептицизмом, а також що можуть свідчити про наявність конфлікту інтересів. За наявності вказаних фактів і обставин голова Комітету з контролю за аудиторською діяльністю не має права включати кандидата у члени групи з проведення зовнішньої перевірки.

40. Після затвердження персонального складу групи з проведення зовнішньої перевірки керівник цієї групи протягом не більше ніж 5 робочих днів з дати затвердження з метою планування зовнішньої перевірки повинен сформулювати попередній файл, що міститиме інформацію про суб'єкта аудиторської діяльності, який підлягатиме перевірці. Зокрема, цей попередній файл може містити (включати) таку інформацію та документи:

- копії документів, які були подані суб'єктом аудиторської діяльності до АПУ для внесення

його до Реєстру;

- копії звітів за формою № 1 – аудит за три попередні роки;
- матеріали моніторингу, який здійснюється АПУ;
- інша інформація, яка є в АПУ щодо зазначеного суб'єкта аудиторської діяльності.

41. За результатами аналізу даних з попереднього файлу керівник групи з проведення зовнішньої перевірки планує зовнішню перевірку. План зовнішньої перевірки складається з графіка та програми проведення конкретної зовнішньої перевірки, а також переліку типових документів, які мають бути підготовлені під час її проведення.

42. Процес планування зовнішньої перевірки повинен бути завершений не пізніше ніж за 22 календарні дні до дати початку її проведення. План з проведення зовнішньої перевірки, затверджується головою Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю. За результатами планування зовнішньої перевірки керівник групи з зовнішньої перевірки може запропонувати голові Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю внести зміни до персонального та кількісного складу групи з проведення зовнішньої перевірки. Остаточне рішення з цього питання з врахуванням вимог п.п.35 і 36 цього Положення голова Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю повинен прийняти не пізніше ніж за 21 календарний день до дати початку проведення зовнішньої перевірки.

43. Комітет АПУ з контролю за аудиторською діяльністю шляхом письмового листування з суб'єктом аудиторської діяльності не пізніше ніж за 10 календарних днів до дати початку проведення зовнішньої перевірки:

- узгоджує конкретні терміни перевірки;
- повідомляє про осіб – контролерів, яких планується залучити до перевірки ;
- надсилає суб'єкту аудиторської діяльності попередню анкету (форма якої наведена в додатку 2 до цього Положення) та перелік документів, які слід підготувати до перевірки.

44. Направлення на перевірку має містити наступну інформацію:

- а) назву суб'єкта аудиторської діяльності, який підлягає зовнішній перевірці, та дані, що чітко ідентифікують суб'єкта аудиторської діяльності;
- б) дату початку проведення зовнішньої перевірки та дату її закінчення;
- в) склад групи з проведення зовнішньої перевірки;
- г) мету та загальні умови проведення зовнішньої перевірки відповідно до вимог цього Положення;
- д) перелік документів, які суб'єкт аудиторської діяльності повинен підготувати на момент проведення зовнішньої перевірки.

45. Направлення на перевірку складається на офіційному бланку АПУ, в двох примірниках, підписується Головою АПУ та скріплюється печаткою АПУ.

46. Після отримання направлення на перевірку керівництво суб'єкта аудиторської діяльності має право відхилити особу будь-якого з членів групи з проведення зовнішньої перевірки на обґрунтованих підставах (наприклад, конфлікт інтересів, не відповідність вимогам цього Положення). Обґрунтована незгода щодо персонального складу групи з проведення зовнішньої перевірки має бути надіслана суб'єктом аудиторської діяльності листом до Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю не пізніше ніж за 5 днів до дати початку проведення зовнішньої перевірки. Ненадходження цієї незгоди в указаний термін свідчить про погодження складу групи з проведення зовнішньої перевірки суб'єктом аудиторської діяльності.

47. Керівництво суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, в ході перевірки також має право обґрунтовано вимагати заміни члена групи з проведення зовнішньої перевірки з причин порушення останнім норм професійної етики чи вимог цього положення. Комітет АПУ з контролю за аудиторською діяльністю після з'ясування обставин повинен виконати вимогу суб'єкта аудиторської діяльності.

48. Члени групи з проведення зовнішньої перевірки з другим примірником направлення на перевірку мають прибути за фактичним місцезнаходженням суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, в день, визначений датою початку проведення зовнішньої перевірки. Перенесення дати початку проведення зовнішньої перевірки за наявності обґрунтованих підстав можливе за ініціативою суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, не більше ніж на 3 календарні дні. Дата початку проведення зовнішньої перевірки у випадках, які унеможливають проведення перевірки за незалежних від суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, обставин (у разі захворювання, смерті керівника, тощо), узгоджується таким суб'єктом аудиторської діяльності з Комітетом АПУ контролю за аудиторською діяльністю окремо. Факт перенесення дати початку проведення зовнішньої перевірки повинен бути погоджений аудиторською фірмою (приватним аудитором) не пізніше ніж за 5 календарних днів до попередньо запланованої дати початку проведення зовнішньої перевірки.

49. У випадку, якщо суб'єкт аудиторської діяльності, що перевіряється, за своїм фактичним місцезнаходженням не має постійного офісу, то він з метою забезпечення проведення зовнішньої перевірки у погоджені терміни зобов'язаний орендувати тимчасовий офіс та повідомити його адресу Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю не пізніше ніж за 3 дні до дати початку проведення зовнішньої перевірки.

50. Після прибуття групи з проведення зовнішньої перевірки до офісу суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, керівник цієї групи надає керівнику суб'єкта аудиторської діяльності другий примірник направлення на перевірку. Керівник суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, робить на цьому примірнику запис про факт прибуття групи з проведення зовнішньої перевірки та повертає його керівнику групи. В перший день проведення зовнішньої перевірки члени групи з проведення зовнішньої перевірки надають керівнику суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, власноруч засвідчену копію зазначеної у п.81 цього Положення заяви-зобов'язання з конфіденційності (форма якої наведена в додатку 3 до цього Положення), а також, на письмову вимогу керівника суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, з дотриманням порядку, викладеного у п.82 цього Положення, складають і надають керівнику суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, зобов'язання про нерозголошення комерційної таємниці такого суб'єкта аудиторської діяльності (або аналогічний за змістом документ).

51. Проведення зовнішньої перевірки здійснюється групою з зовнішньої перевірки відповідно до графіка зовнішньої перевірки та програми проведення конкретної зовнішньої перевірки. Програма проведення конкретної зовнішньої перевірки розробляється на етапі планування зовнішньої перевірки та повинна містити питання, наведені у типовій програмі (додаток 4 до цього Положення).

Керівник групи з зовнішньої перевірки може вносити відповідні зміни до програми проведення конкретної зовнішньої перевірки в процесі її проведення тільки за погодженням з головою Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю.

52. Термін проведення зовнішньої перевірки залежить від розміру суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, кількості його офісів, складності виконуваних ним завдань. Граничний термін виконання зовнішньої перевірки не може перевищувати 10 днів, а безпосередньо в офісі суб'єкта аудиторської діяльності – 5 днів.

53. Зовнішня перевірка суб'єкта аудиторської діяльності здійснюється з метою отримання обґрунтованої впевненості, що політика і процедури, застосовувані цим суб'єктом при здійсненні контролю якості аудиторських послуг, є відповідними та дотримуються на практиці.

54. Програма зовнішньої перевірки повинна, зокрема, містити такі питання:

- а) дотримання суб'єктом аудиторської діяльності, що перевіряється, вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» щодо умов здійснення аудиторської діяльності;
- б) наявність письмового документа з викладеною політикою та процедурами контролю якості, які застосовує суб'єкт аудиторської діяльності, наявність розроблених і прийнятих внутрішньофірмових стандартів, інших внутрішньофірмових документів, які регламентують питання контролю якості;

- в) дослідження внутрішньофірмових документів системи контролю якості в цілому й вираження думки про її відповідність;
- г) оцінку дотримання суб'єктом аудиторської діяльності, що перевіряється, етичних вимог;
- д) оцінку відповідності політики та процедур щодо людських ресурсів, зокрема щодо забезпечення компетентності та професійного розвитку;
- е) оцінку практичного здійснення завдань, насамперед завдань з аудиту (від прийняття клієнта до завершення аудиту й видачі аудиторського висновку, оформлення документації з завдань відповідно до Професійних стандартів);
- ж) оцінку інших чинників, що впливають на відповідність системи контролю якості.

55. При здійсненні зовнішньої перевірки можуть вивчатися такі документи:

- установчі й правовстановлюючі документи;
- фінансова звітність;
- сертифікати аудиторів;
-
- внутрішньофірмові документи системи якості;
- документи по роботі з кадрами;
- документи з планування завдань,
- документація з завдань (робочі документи), висновки, звіти, тощо.

56. Для перевірки якості виконання окремого завдання використовується спеціальний контрольний аркуш (зразок наведено в додатку 5 до цього Положення).

57. Відбір завдань для зовнішньої перевірки повинен ґрунтуватися на комплексній оцінці ризику аудиторської практики суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється. Для цього виконується аналіз роботи суб'єкта аудиторської діяльності протягом періоду, що перевіряється. Крім того, при відборі завдань для зовнішньої перевірки мають ураховуватися такі фактори ризику:

- завдання в галузях, пов'язані з необхідністю залучення відповідних фахівців (експертів) у цій галузі;
- великі й складні завдання, а також завдання, пов'язані з високим ризиком;
- завдання, що викликають великий суспільний інтерес;
- завдання, що вперше виконуються;
- завдання в галузях, які раніше не перевірялися й не аналізувалися;
- завдання, після закінчення виконання яких видається модифікований аудиторський висновок.

58. Відбір завдань для перевірки здійснюються членом групи з зовнішньої перевірки із загальної сукупності завдань, таким чином, щоб ця вибірка була репрезентативна й задовольняла досягненню цілей перевірки, викладених у цьому Положенні. Відібрані завдання повинні відноситися до усього періоду, що перевіряється.

59. Для кожного відібраного для перевірки завдання складається коротка характеристика й присвоюється індекс, що фіксується в робочих документах групи з зовнішньої перевірки. В подальшому як допоміжний метод розпізнавальної системи в перевірці використовується індекс завдання або його коротка характеристика. Використання коротких характеристик завдання рекомендується для довідкових цілей протягом всієї перевірки.

60. До початку проведення перевірки по кожному відібраному завданню потрібно отримати остаточні файли із завдання (вони мають бути доступними членам групи з проведення зовнішньої

перевірки після прибуття в офіс суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється).

61. Характер, обсяг і час процедур зовнішньої перевірки, які застосовуються членами групи з проведення зовнішньої перевірки, повинні відповідати обставинам перевірки і є питаннями професійного судження членів групи з проведення зовнішньої перевірки. Під час зовнішньої перевірки зокрема застосовуються такі процедури:

- перевірка записів і документів;
- запити керівництву суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється;
- опитування персоналу суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється;
- спостереження;
- аналітичні процедури.

62. Керівництво суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, повинно довести до відома персоналу інформацію щодо проведення зовнішньої перевірки, демонструвати доброзичливе ставлення до членів групи з зовнішньої перевірки, заохочувати працівників до співпраці із членами групи з зовнішньої перевірки.

63. Персонал суб'єкта аудиторської, що перевіряється, діяльності зобов'язаний:

- створити членам групи з зовнішньої перевірки умови для виконання покладених на них АПУ завдань;
- не перешкоджати отриманню необхідної інформації. Не вводити членів групи з зовнішньої перевірки у оману шляхом фальсифікації даних або іншими способами;
- поважати честь та гідність членів групи з зовнішньої перевірки;
- максимально врахувати усі рекомендації членів групи з зовнішньої перевірки.

Керівництву та персоналу суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, або співвиконавцям, членам Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю та членам АПУ, забороняється здійснювати у будь-якій формі тиск на членів групи з зовнішньої перевірки з метою зміни своєї думки щодо системи внутрішнього контролю якості, яку вони перевіряли.

64. На етапі завершення зовнішньої перевірки системи контролю якості керівник групи з зовнішньої перевірки узагальнює отриману інформацію, обґрунтовує висновки щодо відповідності перевіреної системи контролю якості встановленим вимогам, а також повідомляє попередні результати перевірки керівнику суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється. При цьому керівник групи з зовнішньої перевірки зобов'язаний повідомити керівнику суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, і обговорити з ним:

- хід проведеної перевірки;
- істотні зауваження;
- відзначені сильні й слабкі сторони в системі контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється;
- пропозиції щодо вдосконалення роботи.

65. Під час обговорення керівник групи з зовнішньої перевірки повідомляє керівнику суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, загальну форму складання майбутнього звіту й обговорює з ним попередній зміст звіту.

66. Спірні питання, які можуть виникати у членів групи з проведення зовнішньої перевірки, або між керівником цієї групи та керівником суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, вирішуються шляхом консультацій з головою Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю або, за потреби, з членами профільної Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики, іншими членами АПУ.

V. Документування зовнішніх перевірок і забезпечення конфіденційності

67. Група з зовнішньої перевірки зобов'язана належним чином задокументувати процес

проведення зовнішньої перевірки з метою підтвердження виконаної роботи. Документація, що відноситься до зовнішньої перевірки, містить:

- а) опис запланованих заходів і дій;
- б) опис та зміст процедур з проведення зовнішньої перевірки;
- в) оцінку дотримання суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, Професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, відповідності застосування системи контролю якості;
- г) опис виявлених недоліків та рекомендації щодо їх виправлення та подальшого уникнення;
- д) звіти за результатами виконання зовнішньої перевірки.

68. Форма, зміст та обсяг документації з зовнішньої перевірки залежить від таких чинників:

- а) розмір суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, природа та складність її бізнесу, організаційної структури;
- б) ризики, які пов'язані з клієнтами суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, та конкретними завданнями;
- в) характер процедур, які слід виконати;
- г) важливість отриманих доказів під час проведення зовнішньої перевірки;
- д) характер та обсяг ідентифікованих недоліків;

69. Прикладами відповідної документації з зовнішньої перевірки можуть бути контрольні листки, тести, огляди, запити, протоколи зустрічей, тощо.

70. За результатами зовнішньої перевірки системи контролю якості та обговорення їх з керівником суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, група з зовнішньої перевірки складає і представляє на розгляд голові Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю звіт за наслідками зовнішньої перевірки системи контролю якості (далі – звіт з перевірки).

71. Звіт з перевірки повинен бути підготовлений керівником групи з зовнішньої перевірки протягом 5-ти робочих днів від дати завершення зовнішньої перевірки.

72. Звіт з перевірки повинен містити такі елементи (розділи):

- заголовок,
- адресат,
- вступний розділ;
- описовий розділ;
- фактичні результати зовнішньої перевірки (в тому числі, виявлені невідповідності між системою внутрішнього контролю якості та вимогами до неї за МСА та Кодексом професійної етики, підсумкову оцінку стану системи внутрішнього контролю якості професійних аудиторських послуг);
- рекомендації щодо коригувальних дій, які повинно вжити керівництво суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється;
- підпис голови Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю та керівника групи з зовнішньої перевірки.

73. Дата звіту з перевірки має відповідати календарній даті, станом на яку членами групи з зовнішньої перевірки отримані й оцінені всі необхідні та наявні документи і відомості, пов'язані з проведенням зовнішньої перевірки, а також повністю завершені будь-які та всі процедури перевірки.

74. Голова Комітету АПУ контролю за аудиторською діяльністю протягом 3-х днів розглядає і підписує звіт з перевірки та передає по одному примірнику звіту з перевірки та проекту висновку щодо відповідності системи контролю якості встановленим вимогам (далі – Висновок щодо

відповідності системи контролю) до профільної Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики та керівнику суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється.

75. Керівник суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, за потреби, може протягом 3-х днів після отримання звіту з перевірки направити до Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики лист із запереченням або незгодою з результату перевірки

76. Усі особи, які відповідно до цього Положення залучаються до процесу проведення зовнішньої перевірки і у зв'язку з цим отримують доступ до відповідних документів і відомостей, повинні забезпечити конфіденційність інформації, яка стане їм відома у зв'язку зі здійсненням своїх повноважень.

77. Для контролера встановлюють нижче наведений перелік конфіденційної інформації, яку йому забороняється оприлюднювати у будь-якій спосіб та у будь-якій формі. Посилання на конфіденційні дані заборонені й для написання звіту про результати перевірки. Ці дані можуть

оприлюднюватися тільки з письмового дозволу суб'єкта аудиторської діяльності, що перевірявся, для розв'язання конфлікту інтересів при розгляді результатів перевірки.

До конфіденційної інформації в контексті цього Положення належить :

- перелік замовників суб'єкта аудиторської діяльності;
- порядок ціноутворення професійних послуг (погодинні ставки, методика визначення вартості, надбавки та знижки), їх вартість;
- зміст офіційних результатів надання аудиторських послуг;
- зміст робочих документів суб'єкта аудиторської діяльності;
- методологія та техніка перевірок або надання інших професійних послуг;
- особисті дані виконавців і співвиконавців, у т.ч. розмір їхніх гонорарів (доходів);

78. Конфіденційна інформація може бути відкрита уповноваженому контролеру в ході перевірки або стати відома з документів, які він досліджує, але вона не є обов'язковою для перевірки.

79. Порушення конфіденційності контролером розглядається Дисциплінарною комісією АПУ як суттєве порушення Кодексу професійної етики з відповідним порядком притягнення до відповідальності та накладення на аудиторів стягнень, прийнятих АПУ.

80. Зазначені у п. 76 цього Положення особи зобов'язані впродовж 3-х років зберігати у таємниці та не допускати розголошення інформації й відомостей, що стали їм відомі у зв'язку із участю у проведенні зовнішньої перевірки; не розголошувати та не використовувати отриману інформацію у будь-який спосіб та для будь-яких цілей, окрім тих, що пов'язані з виконанням їх функціональних обов'язків.

81. Усі співробітники Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю, які в будь-який спосіб залучаються до процесу проведення зовнішньої перевірки зобов'язані один раз на рік складати і підписувати заяви-зобов'язання щодо нерозголошення конфіденційної інформації, до якої вони отримують доступ у зв'язку зі здійсненням своїх повноважень із фіксацією в цих заявах-зобов'язаннях переліку такої конфіденційної інформації. Форма заяви-зобов'язання щодо нерозголошення конфіденційної інформації наведена у додатку 3 до цього Положення.

82. Складання зазначених у п.81 цього Положення заяв-зобов'язань про нерозголошення конфіденційної інформації не виключає складання додатково особами, які входять до складу групи з зовнішньої перевірки, на письмову вимогу керівника суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, зобов'язання про нерозголошення комерційної таємниці (або аналогічного за змістом документа). Необхідними умовами складання таких зобов'язань(або аналогічних за змістом документів) є наявність у суб'єкта аудиторської діяльності, що перевірявся, на момент початку перевірки затверджених у встановленому порядку і чинних переліку відомостей, що становлять комерційну таємницю, форми зобов'язання про нерозголошення комерційної таємниці, положення про комерційну таємницю, а також ознайомлення під підпис осіб, які входять до складу групи з зовнішньої перевірки, із названими документами.

83. Зобов'язання щодо конфіденційності та невикористання інформації не поширюються на

загальнодоступну інформацію, а також на відповідні державні органи, яким така інформація повинна надаватись відповідно до чинного законодавства.

84. Комітет АПУ з контролю за аудиторською діяльністю повинен забезпечити зберігання документації з зовнішньої перевірки протягом періоду не менше 6-ти років від дати звіту з перевірки.

85. Протягом періоду зберігання документації із зовнішньої перевірки Комітет АПУ з контролю за аудиторською діяльністю зобов'язаний забезпечити:

- можливість доступу до документації із зовнішньої перевірки;
- запис змін, які було внесено до документації із зовнішньої перевірки;
- доступ уповноваженим сторонам (наприклад, членам профільної Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики) для проведення моніторингу виконання зовнішніх перевірок або інших цілей.

86. Конкретні заходи та дії щодо зберігання документації із зовнішньої перевірки розробляє та впроваджує Комітет АПУ з контролю за аудиторською діяльністю.

VI. РОЗГЛЯД РЕЗУЛЬТАТІВ ЗОВНІШНІХ ПЕРЕВІРОК ТА РОЗВ'ЯЗАННЯ КОНФЛІКТІВ

87. Профільна Комісія АПУ з контролю якості та професійної етики протягом тижня розглядає отриманий від голови Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю звіт з перевірки, проект висновку та лист (за наявності) керівника суб'єкта аудиторської перевірки, що перевірявся, затверджує висновок щодо відповідності системи контролю (далі – Висновок), готує та представляє на обговорення або Дисциплінарної комісії АПУ, а після цього на засіданні АПУ, або (якщо рішення не носить негативного характеру) – безпосередньо на засіданні АПУ проект рішення за наслідками перевірки.

88. Комісія АПУ з контролю якості та професійної етики може затвердити такі види висновків щодо відповідності системи контролю:

- позитивний;
- позитивний з окремими зауваженнями;
- умовно-позитивний;
- негативний;
- про відсутність системи контролю якості.

89. Позитивний висновок надається за умови впровадження суб'єктом аудиторської діяльності, що перевірявся, відповідної системи контролю якості, яка забезпечує обґрунтовану впевненість у тому, що сама фірма та її персонал діють у відповідності до Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, Кодексу етики професійних бухгалтерів та законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, а висновки (звіти), що надаються фірмою, відповідають умовам завдання.

90. Позитивний висновок з окремими зауваженнями надається, коли суб'єкт аудиторської діяльності, що перевірявся, в цілому запровадив систему контролю якості, але система має окремі несуттєві недоліки чи слабкості, для усунення яких не потрібен великий обсяг робіт та багато часу.

91. Умовно-позитивний висновок надається, коли суб'єкт аудиторської діяльності, що перевірявся, в цілому запровадив відповідну систему контролю якості, але виявлені під час зовнішньої перевірки недоліки чи слабкості системи контролю якості можуть бути усунені шляхом застосування заходів, розробка та впровадження яких потребує суттєвого обсягу робіт та багато часу. Наприклад, суттєві недоліки контролю якості під час виконання завдань з обов'язкового аудиту.

92. Негативний висновок надається, коли запроваджена суб'єктом аудиторської діяльності, що перевірявся, система контролю якості в цілому не відповідає МСКЯ 1 та ПНП КЯ 1.

93. Висновок про відсутність системи контролю надається, коли суб'єкт аудиторської діяльності, що перевірявся, не створив систему контролю якості.

94. АПУ на своєму черговому засіданні за результатами розгляду висновків приймає відповідне рішення. В разі наявності позитивного висновку або позитивного висновку з окремими зауваженнями АПУ приймає рішення, що суб'єкт аудиторської діяльності, що перевірявся, успішно пройшов зовнішній контроль якості професійних послуг. У цьому випадку йому видається свідоцтво про відповідність системи контролю якості.

95. Якщо за наслідками зовнішньої перевірки суб'єкту аудиторської діяльності, що перевірявся, надано умовно-позитивний висновок, за рішенням АПУ для нього визначається термін (не менше 6 місяців) для вжиття відповідних заходів з метою усунення недоліків чи слабкостей системи контролю якості. Після закінчення вказаного терміну Комітет АПУ з контролю за аудиторською діяльністю перевіряє усунення недоліків суб'єктом аудиторської діяльності, що перевірявся, і надає Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики проект нової редакції висновку. Комісія АПУ з контролю якості та професійної етики за наслідками розгляду готує та представляє АПУ новий проект рішення, що приймається на черговому засіданні АПУ.

96. За умови надання негативного висновку суб'єкт аудиторської діяльності, що перевірявся, вважається таким, що не пройшов зовнішню перевірку. За рішенням АПУ для нього визначається термін (не менше 12 місяців) для вжиття відповідних заходів з метою усунення суттєвих недоліків чи суттєвих слабкостей системи контролю якості. Такий суб'єкт аудиторської діяльності включається до Плану зовнішніх перевірок на наступний рік.

97. У разі повторного отримання умовно-позитивного або негативного висновку АПУ інформує громадськість через ЗМІ та адресно, а також відповідні державні регуляторні органи про ризик отримання неякісних аудиторських послуг від певних суб'єктів аудиторської діяльності в Україні.

98. За умови відсутності системи контролю якості суб'єкт аудиторської діяльності підлягає виключенню з Реєстру.

99. Витяг з рішення АПУ щодо відповідності чи невідповідності системи контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності впродовж 5-ти календарних днів з дати набуття чинності відповідного рішення АПУ надсилається Секретаріатом АПУ суб'єкту аудиторської діяльності, що перевірявся.

VII. ОПРИЛЮДНЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА МОНІТОРИНГ ВИКОНАННЯ ЗОВНІШНІХ ПЕРЕВІРОК

100. Комісія АПУ з контролю якості та професійної етики регулярно узагальнює всі зауваження та рекомендації за результатами зовнішнього контролю якості і оприлюднює їх на сайті АПУ та в офіційному виданні – журналі «Аудитор України» один раз на пів року.

101. Оприлюднення результатів зовнішніх перевірок шляхом публікації в офіційному виданні АПУ та розміщенні на сайті АПУ переліку суб'єктів аудиторської діяльності, які отримали свідоцтво про відповідність системи контролю якості, здійснюється один раз на календарний рік не пізніше 31 січня року, наступного за роком, в якому проводилися зовнішні перевірки цих суб'єктів аудиторської діяльності.

102. Інформація про суб'єктів аудиторської діяльності, які отримали свідоцтво про відповідність системи контролю якості, надається АПУ уповноваженим державним органам, які відповідно до чинного законодавства, ведуть окремі реєстри аудиторів.

103. Аналіз результатів зовнішніх перевірок включається в щорічний звіт, який АПУ подає до Кабінету Міністрів України.

104. Не менше ніж раз на рік профільна Комісія АПУ з контролю якості та професійної етики проводить моніторинг діяльності Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю щодо проведення ним зовнішніх перевірок. Моніторинг передбачає перевірку виконання Комітетом з контролю за аудиторською діяльністю окремих завершених зовнішніх перевірок шляхом аналізу документації із зовнішніх перевірок, а також обґрунтованості звітів за результатами проведення цих зовнішніх перевірок.

VIII. ПРИКІНЦЕВІ ПОЛОЖЕННЯ

105. Фінансування проведення зовнішніх перевірок здійснюється АПУ за рахунок надходжень,

визначених чинним законодавством та Статутом АПУ, в порядку, що визначається АПУ.

106. У контексті цього Положення до 1 жовтня 2013 року для визначення тривалості періоду, що перевіряється, необхідно за дату початку цього періоду використовувати дату, з якої набрало чинності ПНП КЯ 1, а саме, 1 жовтня 2007 року, а за дату закінчення – дату, з якої розпочинається зовнішня перевірка суб'єкта аудиторської діяльності. В подальшому, тривалість періоду, що перевіряється, становитиме 6 років – від дати завершення попередньої зовнішньої перевірки до дати початку наступної зовнішньої перевірки.

107. Це Положення набуває чинності з 1 травня 2009 року.

108. Це Положення не поширюється на здійснення перевірок матеріалів скарг, що надійшли на суб'єктів аудиторської діяльності.

109. На період з 2009 по 2013 роки зовнішні перевірки контролю якості аудиторських послуг поширюються виключно на послуги з виконання завдань з аудиту та огляду.

Значення нормуючих коефіцієнтів та приклад розрахунку інтегрального коефіцієнта для метою формування Плану зовнішніх перевірок

Таблиця 1. Значення нормуючих коефіцієнтів за видами аудиторських послуг

Види аудиторських послуг	Відповідно до коду рядка звіту за формою № 1 – аудит	Значення нормуючого коефіцієнта
Обов'язковий аудит фінансової звітності	111	1000
Ініціативний аудит фінансової звітності	112	1100
Огляд історичної фінансової інформації	113	1200
Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації	114	1500
Супутні послуги	120	2000
Інші професійні послуги	130	2500
Організаційне та методичне забезпечення аудиту	140	2000

Приклад розрахунку інтегрального коефіцієнта

Розрахунок інтегрального коефіцієнта здійснюється відповідно до п.29 Положення на підставі даних звітів за формою № 1 – аудит за попередній рік як сума добутків, визначених шляхом множення загальної кількості замовлень з конкретного виду завдання на фактичний обсяг наданих послуг за цим видом завдання та діленням на відповідний нормуючий коефіцієнт для кожного виду завдань, наведений вище в таблиці 1. Приклад ілюстративного розрахунку інтегрального коефіцієнта наведено нижче в таблиці 2.

Таблиця 2

Назва показників	Код рядка	Кількість замовлень (угод), одиниць	Фактичний обсяг наданих послуг (без ПДВ), тис. грн.	Значення нормуючого коефіцієнта	Значення інтегрального коефіцієнта $6 = 3 \times 4 / 5$
1	2	3	4	5	6
Обов'язковий аудит фінансової звітності	111	20	250	1000	5,00
Ініціативний аудит фінансової звітності	112	22	210	1100	4,20
Огляд історичної фінансової інформації	113	5	25	1200	0,10
Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації	114	8	75	1500	0,40
Супутні послуги	120	20	140	2000	1,40
Інші професійні послуги	130	30	240	2500	2,88

Організаційне та методичне забезпечення аудиту	140	6	68	2000	0,20
Сумарне значення інтегрального коефіцієнта за всіма видами аудиторських послуг					14,19

Попередня анкета проведення перевірки системи контролю якості

за період з _____ до _____

1.1. Загальні відомості про суб'єкт аудиторської діяльності, який підлягає перевірці:

Повне найменування:

Скорочене найменування:

Юридична адреса:

Поштова адреса: _____

Прізвище, ім'я, по батькові керівника _____

Номер сертифіката аудитора,
керівника: _____

Свідоцтво про державну реєстрацію: № _____ видано _____ (ким
видано), _____ (дата видачі), Внесені зміни № _____ від _____

Свідоцтво про внесення до реєстру аудиторських фірм та аудиторів

Є членом: (перелічити найменування професійні об'єднання членами яких є суб'єкт аудиторської
діяльності) _____

№ п/ п	Питання	Відповідь	Чи були зміни у контрольному періоді?	
			Так	Ні
1.	Загальна кількість штатних співробітників на дату закінчення періоду контролю,			
	у тому числі сертифікованих аудиторів			
2.	Кількість штатних співробітників, які приймали участь в аудиторських перевірках у контрольному періоді			
3.	Загальна кількість проведених аудиторських перевірок за контрольний період			
4.	Загальна кількість договорів на здійснення супутніх та інших послуг			

	за контрольний період					
5.	Список сертифікованих аудиторів:					
	№	П.І.Б.	Серія сертифіката	Номер сертифіката	Строк закінчення дії	Членство в аудиторських профоб'єднаннях (яких?)
	1.					
	2.					
	3.					
					

Розділ 2. Професійна діяльність

Які види послуг здійснює суб'єкт аудиторської діяльності					
№п/п	Види послуг	Так	Ні	У т.ч. обов'язковий	Примітки
1.	Завдання з надання впевненості:				
1.1.	Аудит історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності.				
1.2.	Огляд історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності.				
1.3.	Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації.				
1.3.1.	Оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи внутрішнього контролю (аудиту).				
1.3.2.	Оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) використання виробничих потужностей.				
1.3.3.	Оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) функціонування системи управління.				
1.3.4.	Оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи матеріального стимулювання та оплати праці персоналу.				
1.3.5.	Оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем управління персоналом.				
1.3.6.	Оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) інформаційних систем (технологій).				
1.3.7.	Оцінка (перевірка) ефективності систем інформаційної безпеки діяльності підприємств.				
1.3.8.	Оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем корпоративного управління.				
1.3.9.	Оцінка відповідності діяльності підприємства вимогам законодавства (податкового, митного, господарського та ін.).				

1.3.10.	Оцінка (перевірка) відповідності вимогам законодавства управлінських рішень або окремих господарських операцій.				
1.3.11.	Економічні експертизи (у тому числі судова за наявності відповідної атестації судового експерта).				
1.3.12.	Оцінка вартості активів (у тому числі незалежна за наявності кваліфікаційного свідоцтва оцінювача).				
1.3.13.	Оцінка (тестування) надійності системи бухгалтерського обліку.				
1.3.14.	Оцінка (тестування) відповідності рівня професійних знань персоналу, задіяного у фінансово-господарській діяльності.				
1.3.15.	Здійснення на замовлення розрахунків (економічний, фінансовий, стратегічний та інші види аналізу) для оцінки стану та результатів господарської діяльності.				
1.3.16.	Перевірка прогнозованої фінансової інформації.				
1.3.17.	Інші завдання, які виконуються як завдання з надання впевненості.				
1.3.10.	Оцінка (перевірка) відповідності вимогам законодавства управлінських рішень або окремих господарських операцій.				
1.3.11.	Економічні експертизи (у тому числі судова за наявності відповідної атестації судового експерта).				
1.3.12.	Оцінка вартості активів (у тому числі незалежна за наявності кваліфікаційного свідоцтва оцінювача).				
1.3.13.	Оцінка (тестування) надійності системи бухгалтерського обліку.				
1.3.14.	Оцінка (тестування) відповідності рівня професійних знань персоналу, задіяного у фінансово-господарській діяльності.				
1.3.15.	Здійснення на замовлення розрахунків (економічний, фінансовий, стратегічний та інші види аналізу) для оцінки стану та результатів господарської діяльності.				

1.3.16.	Перевірка прогнозної фінансової інформації.				
1.3.17.	Інші завдання, які виконуються як завдання з надання впевненості.				
2.	Супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг:				
2.1	Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації.				
2.2.	Завдання з підготовки фінансової інформації.				
3.	Інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм), визначені Законом України «Про аудиторську діяльність»:				
3.1.	Ведення бухгалтерського обліку.				
3.2.	Складання фінансових звітів.				
3.3	Відновлення бухгалтерського обліку.				
3.4.	Консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності.				
3.4.1.	Обрання облікової політики.				
3.4.2.	Встановлення та дотримання методології бухгалтерського обліку.				
3.4.3.	Організація бухгалтерського обліку; консолідація фінансової звітності.				
3.4.4.	Трансформація звітності за іншою, ніж застосовувана, концептуальною основою.				
3.4.5.	Інші види консультацій з питань обліку та звітності.				
3.5.	Консультації з питань системи внутрішнього контролю.				
3.6.	Консультації з питань оподаткування, у тому числі з організації податкового обліку та податкової звітності.				
3.7.	Складання податкових декларацій та звітів.				
3.8.	Консультації з питань застосування інформаційних технологій.				
3.9.	Консультації з інших питань управління та ведення бізнесу.				
3.9.1.	Правове забезпечення прийняття				

	(або результатів прийняття) управлінських рішень щодо зміни форм власності, форм господарювання, функцій власності, легітимності окремих господарських операцій тощо.				
3.9.2.	Організаційне забезпечення управління - структуризація, реструктуризація, перебудова, розробка нової системи обліку, внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту, управління в цілому, розробка внутрішніх інструкцій для посадових осіб, внутрішніх стандартів корпоративного управління тощо.				
3.9.3.	Інформаційне забезпечення управління – консультування з питань вибору програмних продуктів або технічної бази з автоматизації обліку та внутрішнього контролю (аудиту), розробка схем документообігу, форм внутрішніх документів і напрямів інформаційних потоків в системі управління; проведення тренінгів, семінарів з питань обліку, оподаткування, правового забезпечення та організації управління, безпеки бізнесу тощо.				
3.9.4.	Управління грошовими потоками, інвестиційної політики.				
3.10.	Розробка для замовника документів, необхідних для легалізації, організації та здійснення господарської діяльності (статути, накази, внутрішні норми та правила, посадові інструкції, документи системи стимулювання персоналу тощо).				
3.11.	Проведення професійних тренінгів для бухгалтерів та керівників з питань, що належать до професійної компетенції аудиторів.				
3.12.	Представлення інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді.				

3.13.	Інші види аудиторських послуг, надання яких не суперечить стандартам аудиторської діяльності, Кодексу професійної етики аудитора та які не заборонені чинним законодавством України, рішеннями Аудиторської палати України.				
4	Організаційне та методичне забезпечення аудиту.				
4.1.	Розробка і видання методичних матеріалів (вказівок, рекомендацій, практичних посібників, внутрішніх стандартів, програмного забезпечення тощо).				
4.2.	Проведення професійних тренінгів для практикуючих аудиторів.				
4.3.	Здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг.				

Керівник
суб'єкта аудиторської діяльності

_____ 200_р

(П.І.Б.)

МП

ЗАЯВА - ЗОБОВ'ЯЗАННЯ**про нерозголошення конфіденційної інформації
до якої отримано доступ у зв'язку із проведенням
зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських послуг****Підстави для заповнення:**

- ст.505, 506 Цивільного кодексу України від 16.01.2003 р. № 435-IV;
- ст. 30 Закону України “Про інформацію” від 02.10.1992 р. № 2657-XII
- частина перша п. 74 «Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості, впроваджених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих та нормативних вимог», рішення АПУ № _____ від _____.2009 р.

У зв'язку з тим, що

Я, _____

(П. І. Б. повністю; паспорт громадянина України серія номер дата і місце видачі; місце проживання)

(посада в Комітеті з контролю за аудиторською діяльністю АПУ або інші підстави для участі в зовнішніх перевірках систем контролю якості, зокрема, належність до групи уповноважених контролерів)

для здійснення своїх повноважень отримую доступ до комерційної таємниці та конфіденційної інформації суб'єктів зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських послуг, а саме, до:

- документів з планування зовнішньої перевірки систем контролю якості;
- документів, в яких зафіксовані політики і процедури суб'єктів зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських послуг;
- остаточних файлів завдань у зв'язку зі здійсненням процедур їх відбору і здійснення перевірок відібраних завдань;
- документів, складених під час проведення зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських послуг;
- проектів і остаточних редакцій звітів, які готуються групами з зовнішньої перевірки;
- письмових зауважень і додаткових пояснень, що надаються суб'єктами зовнішніх перевірок до Комісії АПУ з контролю якості і професійної етики щодо результатів проведення зовнішньої перевірки

зобов'язуюся виконувати вимоги „Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості, впроваджених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог», затверджених рішенням Аудиторської палати України від _____.2009 № _____ щодо збереження в таємниці і невикористання у власних інтересах або інтересах третіх осіб зазначених вище в цій заяві-зобов'язанні конфіденційної інформації та відомостей.

Я **визнаю та підтверджую**, що це зобов'язання у разі потреби може бути використано проти мене Аудиторською палатою України та/або відповідним суб'єктом зовнішньої перевірки

систем контролю якості аудиторських послуг.

(підпис)

П. І. Б. повністю

(посада в Комітеті з контролю за аудиторською діяльністю АПУ або інші підстави для участі в зовнішніх перевірках систем контролю якості, зокрема, належність до групи уповноважених контролерів)

“ ___ ” _____ 200__ року

**ПИТАННЯ ТИПОВОЇ ПРОГРАМИ ЗОВНІШНЬОЇ ПЕРЕВІРКИ
СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ СУБ'ЄКТА АУДИТОРСЬКОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ**

№ з/п	Питання	Відповіді	Примітки <i>(посилання на документи групи із зовнішньої перевірки систем контролю якості, які обумовлюють заповнення, відповідей)</i>	Законодавчі вимоги; МСКЯ-1, ПНПКЯ-1; Документи, затверджені АПУ <i>(посилання на конкретні пункти/статті відповідних нормативних документів, вимоги яких не дотримані суб'єктом перевірки)</i>
1. Дотримання суб'єктом аудиторської діяльності вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» щодо умов здійснення аудиторської діяльності.				
1.1.	Склад засновників (учасників, акціонерів, власників) – чи належить 70% статутного капіталу сертифікованим АПУ аудиторам.			
1.2.	Наявність чинного сертифіката аудитора у керівника протягом періоду, за який здійснюється перевірка (період перевірки).			
1.3.	Чи працює керівник суб'єкта аудиторської діяльності на цьому суб'єкті за основним місцем роботи. Якщо ні, то яка робота (зайнятість) є його основним місцем роботи.			
1.4.	Види послуг, що надавалися суб'єктом аудиторської діяльності за період перевірки.			
1.5.	Знаходження суб'єкта аудиторської діяльності у Реєстрі аудиторських фірм та аудиторів протягом всього періоду перевірки			
2. Відповідальність керівництва за організацію контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності				
2.1.	Наявність письмового документа з викладеною політикою та процедурами контролю якості, які застосовує суб'єкт аудиторської діяльності, наявність розроблених і прийнятих внутрішньофірмових стандартів, інструкцій, методик, інших внутрішньофірмових документів, які регламентують питання контролю якості (навести їх назви та дати затвердження).			
2.2.	Наявність підрозділу (співробітника), який відповідає			

	за організацію внутрішньо фірмового контролю якості.			
3. Дотримання етичних вимог				
3.1.	Наявність вимог з дотримання принципів професійної етики аудиторів у письмових документах з викладеною політикою та процедурами контролю якості, які застосовує суб'єкт аудиторської діяльності. Чи відповідають ці вимоги Кодексу професійної етики, який застосовується в Україні?			
3.2.	Які процедури з контролю дотримання професійної етики передбачені у суб'єкта аудиторської діяльності?			
3.3	Яким чином суб'єкт аудиторської діяльності забезпечує виконання вимог статті 20 Закону України «Про аудиторську діяльність» щодо випадків заборони проведення аудиту?			
4. Відповідність політики та процедур щодо людських ресурсів				
4.1	Вимоги до найму співробітників (чи є у суб'єкта аудиторської діяльності кваліфікаційні вимоги для фахівців під час приймання на роботу?)			
4.2	Забезпечення компетентності та професійного розвитку фахівців:			
4.2.1	Чи є у суб'єкта аудиторської діяльності вимоги щодо підвищення кваліфікації фахівців?			
4.2.2	Дотримання вимог АПУ щодо постійного удосконалення професійних знань аудиторів.			
4.2.3	Яким чином забезпечена можливість для навчання персоналу за місцем роботи?			
4.3	Вимоги щодо відповідності кваліфікації співробітників посадам:			
4.3.1	Наявність посадових інструкцій.			
4.3.2	Чи встановлений контроль за якістю роботи кожного фахівця?			
4.3.3	Яким чином здійснюється оцінка якості роботи фахівців? Періодичність такої оцінки.			
4.3.4	Чи здійснюється ведення «особистих справ» співробітників, в яких відображаються результати їх			

	роботи?			
4.4	Вимоги до персоналу під час виконання завдань			
4.4.1	Розподіл функцій співробітників під час проведення аудиту.			
4.4.2	Наявність керівника, який є відповідальним за контроль якості під час виконання конкретного завдання з аудиту.			
4.4.3	Призначення по кожному аудиту осіб, які відповідають за перевірку.			
4.4.4	Наявність письмових організаційно-розпорядчих документів по кадровому складу групи з аудиту.			
4.4.5	Наявність графіка призначення на виконання завдань з аудиту.			
4.4.6	Які заходи застосовуються до співробітників у разі невиконання чи невідповідного виконання покладених на них зобов'язань.			
4.5	Підтримка створеної системи інформаційного забезпечення роботи фахівців			
4.5.1	Чи визначаються області, в яких потрібне консультування співробітників?			
4.5.2	Чи сформована бібліотека нормативної та довідкової літератури? Як забезпечується доступ співробітників до такої літератури?			
4.5.3	Наявність у суб'єкта аудиторської діяльності підрозділу (фахівців), чи залучається відповідно кваліфікована зовнішня особа для консультування співробітників?			
4.5.5	Як документується робота з внутрішнього консультування фахівців.			
4.5.4	Наявність процедур вирішення розбіжності думок.			
4.5.5	Наявність системи інформаційної безпеки.			
5. Відповідність політики та застосовуваних процедури прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом				
5.1	Наявність задокументованої політики прийняття нового завдання та продовження співпраці з клієнтом.			

5.2	Чи проводиться періодична оцінка існуючих клієнтів та її документування?			
5.3	Яким чином суб'єкт аудиторської діяльності розглядає питання прийняття клієнта? Документування питань прийняття клієнта.			
6. Моніторинг відповідності політики та процедур контролю якості				
6.1	Чи призначена особа відповідальна за здійснення моніторингу.			
6.2	Періодичність здійснення аналізу необхідних змін і доповнень до письмового документа з викладеною політикою та процедурами контролю якості.			
6.3	Періодичність визначення необхідних коригувальних дій і поліпшень, які необхідно внести в систему.			
6.4	Яким чином інформується відповідний персоналу фірми про недоліки, ідентифіковані в системі контролю якості?			
6.5	Чи вживаються заходи відповідним персоналом фірми щодо своєчасного впровадження необхідних змін у політику та процедури контролю якості?			
6.6	Періодичність перевірок завершених завдань.			
6.7	Чи існує система вжиття заходів за результатами оцінки кожного з завершених завдань?			

до „Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості, впроваджених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих та нормативних вимог»,

КОНТРОЛЬНИЙ АРКУШ

перевірки якості виконання окремого завдання

у зв'язку із проведенням зовнішньої перевірки систем контролю якості аудиторських послуг

<i>Суб'єкт перевірки (повна назва, код ЄДРПОУ, місцезнаходження)</i>
<i>Дата складання Контрольного аркуша</i>
<i>Код документа</i>

1. Найменування завдання, яке було прийнято суб'єктом перевірки _____

2. Короткий зміст (опис) завдання, яке було прийнято суб'єктом перевірки _____

3. Характер завдання, яке було прийнято суб'єктом перевірки (приналежність завдання до: завдань з аудиту; завдань з огляду; завдань з надання впевненості, інших ніж аудит або огляд; супутніх послуг - завдань з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації або завдань з підготовки фінансової інформації; інших аудиторських послуг)

4. Керівник групи із завдання суб'єкта перевірки (П.І.Б. повністю; посада; серія, номер, дата видачі і період чинності виданого АПУ сертифіката аудитора) _____

5. Повний склад групи із завдання суб'єкта перевірки (вказати весь персонал, включно із експертами: П.І.Б. повністю; посада; за наявності - серія, номер, дата видачі; період чинності документів, які підтверджують професійну компетентність) _____

6. Дата прийняття завдання суб'єктом перевірки _____

7. Дата складання і підписання суб'єктом перевірки документа(ів), який(і) є результатом виконання завдання (дата завершення виконання завдання) _____

8. Особа, що здійснювала внутрішній контроль якості виконання завдання (П.І.Б. повністю; серія, номер, дата видачі і період чинності виданого АПУ сертифіката аудитора; підстави реалізації повноважень з контролю якості виконання завдання)

9. Результати виконаної перевірки якості виконання окремого завдання наведені у Таблиці.

Таблиця

№ з/п	Питання перевірки охоплюють всі етапи завдання – процедури до прийняття завдання; прийняття завдання; планування; виконання; нагляд; перевірка; документування; інформування)	Так	Ні	Примітки <i>(посилання на документи групи із зовнішньої перевірки систем контролю якості та/або документи із файлу завдання та/або інші документи, які обумовлюють заповнення, відповідно, рядка [3] «Так» або рядка [4] «Ні»)</i>	Законодавчі вимоги; Стандарти завдань (МСА, МСЗО, МСЗНВ, МССП); Кодекс етики професійних бухгалтерів; МСКЯ-1, ПНПКЯ-1; Документи, затверджені АПУ <i>(посилання на конкретні пункти/статті відповідних нормативних документів, вимоги яких не дотримані суб'єктом перевірки)</i>
[1]	[2]	[3]	[4]	[5]	[6]

10. Керівник групи із зовнішньої перевірки систем контролю якості **підтверджує**, що ним особисто оглянуті та перевірені всі документи, складені групою із зовнішньої перевірки систем контролю якості, яка знаходиться під його управлінням, щодо перевірки якості виконання цього окремого завдання. Кожен документ, складений групою із зовнішньої перевірки систем контролю якості, має заголовок, позначення (індекс), містить відповідні перехресні посилання з іншими документами.

11. Керівник групи із зовнішньої перевірки систем контролю якості **підтверджує**, що виконана робота з перевірки якості виконання цього окремого завдання оформлена відповідними документами, складеними групою із зовнішньої перевірки систем контролю якості.

12. Суб'єктом перевірки під час прийняття, планування; виконання; нагляду; перевірки; інформування і документування цього окремого завдання **дотримані встановлені ним політика і процедури** щодо системи контролю якості **(ТАК/НІ)**.

13. Документи із файлу цього окремого завдання відображають виконану суб'єктом перевірки роботу щодо висловлених ним важливих суджень **(ТАК/НІ)**.

14. Висновок (звіт або інший документ), який складений суб'єктом перевірки і є результатом виконання ним цього окремого завдання, відповідає умовам завдання **(ТАК/НІ)**.

Керівник групи із зовнішньої перевірки систем контролю якості
Дата складання _____ Підпис _____ (П.І.Б.) _____

АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА УКРАЇНИ

Р І Ш Е Н Н Я

21.06.2007 N 180

Про Статут Аудиторської палати України

З метою приведення у відповідність до вимог чинного законодавства України Статуту Аудиторської палати України Аудиторська палата України ВИРШИЛА:

1. Затвердити Статут Аудиторської палати України в новій редакції.
2. Відмінити рішення АПУ від 07.05.2007 N 177 та від 21.12.2006 N 169/7 "Про Статут Аудиторської палати України".
3. Завідувачу секретаріату Аудиторської палати України Довгоруку П.Г. забезпечити державну реєстрацію Статуту Аудиторської палати України в установленому чинним законодавством України порядку.
4. Контроль за виконанням даного рішення залишаю за собою.

*Голова Аудиторської палати України**С.О.Столярова*

Додаток 1

СТАТУТ

Аудиторської палати України

1. Загальні положення

1.1. Аудиторська палата України (далі - АПУ) є незалежним органом, створеним згідно з Законом України "Про аудиторську діяльність" для забезпечення регулювання і вдосконалення аудиторської діяльності в Україні як системи незалежного фінансового контролю.

1.2. АПУ функціонує на засадах самоврядування і здійснює свою діяльність на підставі Закону України "Про аудиторську діяльність", інших законодавчих актів та цього Статуту.

1.3. АПУ є юридичною особою, веде відповідний облік та звітність, має свою печатку, емблему та іншу атрибутику, рахунки в банках, наділена цивільною правоздатністю і дієздатністю, може набувати майнові та немайнові права, виступати засновником та учасником інших юридичних осіб, бути позивачем та відповідачем у суді, мати у власності рухоме та нерухоме майно, що необхідне їй для виконання статутних завдань та організації своєї діяльності.

1.4. АПУ набуває повноважень юридичної особи з дня реєстрації її у Міністерстві юстиції України на підставі заяви та цього Статуту.

1.5. АПУ є неприбутковою організацією. У своїй діяльності АПУ не переслідує комерційних цілей і не має на меті отримання прибутку.

1.6. Найменування:

українською мовою:

повне - Аудиторська палата України;

скорочене - АПУ;

російською мовою:

повне - Аудиторская палата Украины;

скорочене - АПУ;

англійською мовою:

повне - The Auditors' Chamber of Ukraine;

скорочене - The AChU.

1.8. Місцезнаходження АПУ - м. Київ.

2. Повноваження АПУ

2.1. Повноваження АПУ визначаються Господарським кодексом України, Законом України "Про аудиторську діяльність", цим Статутом та іншими нормативно-правовими актами України.

2.2. Завданням АПУ є методологічне і нормативно-правове забезпечення аудиту в Україні, регулювання та контроль аудиторської діяльності.

2.3. Для виконання статутних завдань АПУ здійснює такі повноваження:

2.3.1. затверджує стандарти аудиту та визначає перелік послуг, які можуть надавати аудитори відповідно до стандартів аудиту;

2.3.2. здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог Закону України "Про аудиторську діяльність", стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;

2.3.3. здійснює заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг;

2.3.4. регулює взаємовідносини між аудиторами (аудиторськими фірмами) у процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосовує до них стягнення;

2.3.5. розглядає скарги на діяльність окремих аудиторів (аудиторських фірм) з питань її компетенції;

2.3.6. визначає порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків у вигляді попередження, зупинення чинності сертифіката на строк до одного року або анулювання сертифіката, виключення з Реєстру;

2.3.7. здійснює організацію взаємодії між суб'єктами аудиторської діяльності, координацію їх взаємовідносин з державою в особі її органів;

2.3.8. бере участь у розробці проектів нормативно-правових актів у сфері аудиторської діяльності відповідно до чинного законодавства України;

2.3.9. 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;

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

2.3.11. розробляє та затверджує локальні нормативні акти АПУ;

2.3.12. затверджує порядок сертифікації аудиторів, порядок продовження терміну чинності сертифікатів аудиторам України та, за погодженням з Національним банком України, порядок сертифікації та порядок продовження терміну чинності сертифікатів аудиторам, які здійснюватимуть аудит банків;

2.3.13. здійснює сертифікацію осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю, та продовження терміну чинності сертифікатів аудиторам України;

2.3.14. встановлює та затверджує розмір плати за проведення сертифікації осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю, за продовження терміну чинності сертифікатів аудиторам України, за включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів;

2.3.15. затверджує програми підготовки аудиторів та, за погодженням з Національним банком України, програми підготовки аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків;

2.3.16. здійснює програмне та методичне забезпечення удосконалення професійних знань аудиторів України;

2.3.17. затверджує програми науково-методологічної, інформаційно-методичної, експертної роботи і викладацької діяльності членів АПУ та кошториси програм;

2.3.18. затверджує Регламент АПУ;

2.3.19. створює на території України регіональні відділення АПУ, визначає їх повноваження і контролює їх діяльність;

2.3.20. веде Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, визначає порядок його ведення та забезпечення;

2.3.21. бере участь у роботі національних та міжнародних організацій з питань аудиту;

2.3.22. здійснює організаційні заходи щодо скликання та проведення з'їзду аудиторів України;

2.3.23. здійснює інші повноваження, передбачені Законом України "Про аудиторську діяльність" та цим Статутом.

2.4. Перелік повноважень АПУ, визначений пунктом 2.3 цього Статуту, не є вичерпним.

2.5. АПУ щорічно отримує від аудиторських фірм та аудиторів звіти про виконані ними роботи за формою, затвердженою АПУ, здійснює їх аналіз та подає до Кабінету Міністрів України узагальнену інформацію про стан аудиторської діяльності в Україні.

2.6. АПУ для реалізації повноважень організовує:

2.6.1. за погодженням з Міжнародною федерацією бухгалтерів переклад на державну мову, експертизу, редагування та видання стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів;

2.6.2. переклад матеріалів з питань бухгалтерського обліку та аудиту, що надходять до АПУ від Міжнародної федерації бухгалтерів, Європейської федерації бухгалтерів малого та середнього бізнесу, інших міжнародних організацій та міжнародних науково-практичних конференцій;

2.6.3. розробку, затвердження та оприлюднення програм підготовки аудиторів, програм кваліфікаційних іспитів для отримання сертифікату аудитора, програм сертифікації аудиторів в Україні, програм постійного обов'язкового підвищення кваліфікації аудиторів в Україні, програм удосконалення професійних знань аудиторів, тестів та ситуаційних завдань, науково-методичних роз'яснень з питань аудиту, форм річної звітності аудиторів про виконані ними роботи та інших документів з питань організації та діяльності аудиторів та аудиторських фірм;

2.6.4. розробку, впровадження та супроводження програмного забезпечення для ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, бази даних сертифікованих аудиторів України, прийняття, перевірки, аналізу та узагальнення звітів аудиторських фірм та аудиторів про виконані ними роботи.

2.7. АПУ забезпечує розробку, затвердження, видання та впровадження в практику аудиторської діяльності стандартів аудиту.

2.8. АПУ вирішує питання методичного та фінансового забезпечення, організації та проведення контролю якості аудиторських послуг, дотримання аудиторськими фірмами та аудиторами вимог чинного законодавства, стандартів аудиту, норм професійної етики та рішень АПУ, а також заходів по забезпеченню незалежності аудиторів.

2.9. АПУ надає, у окремо визначеному АПУ порядку, суб'єктам аудиторської діяльності офіційну інформацію щодо дотримання ними професійних стандартів.

2.10. Для виконання своїх функцій, здійснення контролю якості аудиторських послуг, дотримання аудиторськими фірмами та аудиторами вимог чинного законодавства, стандартів аудиту, норм професійної етики, заходів по забезпеченню незалежності аудиторів, забезпечення якості документів або прийнятих АПУ рішень, АПУ може створювати експертні ради, комісії, робочі групи із числа членів АПУ та залучених фахівців, які не є членами АПУ.

2.11. За виконання робіт, перелік яких затверджує АПУ, фахівцям відшкодовуються витрати згідно з кошторисом та/або виплачується винагорода в розмірах, затверджених АПУ, в межах чинного законодавства.

2.12. Для забезпечення прозорості фінансової сторони своєї діяльності АПУ оприлюднює на власному сайті річний кошторис та звіти про його виконання не рідше одного разу на рік.

3. Порядок формування АПУ

3.1. АПУ формується на паритетних засадах шляхом делегування до її складу аудиторів та представників державних органів.

3.2. Загальна кількість членів АПУ становить двадцять осіб.

3.3. Від державних органів делегують по одному представнику Міністерство фінансів України, Міністерство юстиції України, Міністерство економіки України, Державна податкова адміністрація України, Національний банк України, Державний комітет статистики України, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку України, Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України, Рахункова палата України та Головне контрольно-ревізійне управління України.

3.4. До складу АПУ від аудиторів делегуються в кількості десяти осіб висококваліфіковані аудитори з безперервним стажем аудиторської діяльності не менше п'яти років, представники фахових навчальних закладів та наукових організацій.

3.5. Право аудиторів обирати представників до складу АПУ і бути обраними реалізується через рішення, які приймаються на з'їзді аудиторів України.

3.6. Порядок делегування представників до АПУ визначається відповідно з'їздом аудиторів України, колегією державних органів або іншим вищим керівним органом.

3.7. Призначення нових членів АПУ замість вибулих здійснюється у порядку, встановленому Законом України "Про аудиторську діяльність".

3.8. Повноваження члена АПУ можуть бути припинені достроково за рішенням органу, який його делегував.

4. Члени АПУ, їх права та обов'язки

4.1. Члени АПУ набувають відповідних повноважень з дня їх делегування до АПУ в порядку і на умовах, визначених Законом України "Про аудиторську діяльність" та цим Статутом.

4.2. Повноваження члена АПУ не можуть передаватися іншим особам.

4.3. Термін повноважень члена АПУ становить п'ять років. Одна і та ж особа не може бути делегована до АПУ більше двох термінів підряд.

4.4. Члени АПУ мають право:

- вносити питання на порядок денний засідань АПУ, пропозиції та проекти рішень для розгляду на засіданнях АПУ;

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

- брати участь у прийнятті рішень АПУ шляхом голосування;

- одержувати від Голови АПУ та працівників Секретаріату АПУ інформацію про діяльність АПУ, в тому числі про витрачання коштів за кошторисом;

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

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

- брати участь у підготовці та сертифікації аудиторів, розробці інформаційно-методичних матеріалів, експертизі проектів нормативно-правових актів;

- брати участь у здійсненні контролю якості аудиту та аудиторських послуг, здійснювати за дорученням АПУ перевірку аудиторських фірм та аудиторів з питань дотримання ними вимог чинного законодавства, стандартів аудиту, норм професійної етики та рішень АПУ, а також заходів по забезпеченню незалежності аудиторів;

- отримувати відшкодування витрат згідно із затвердженими АПУ кошторисами та винагороду в межах чинного законодавства за науково-методологічну, викладацьку, інформаційно-методичну, експертну роботу, виконану за затвердженими АПУ програмами;

- звертатися до суб'єктів аудиту в Україні із запитам та за роз'ясненнями щодо їх професійної діяльності.

Члени АПУ мають інші права на підставі відповідних рішень АПУ.

4.5. Члени АПУ зобов'язані:

- додержуватися Конституції України, Господарського та інших кодексів України, Закону України "Про аудиторську діяльність", інших законів України, а також інших законодавчих та нормативно-правових актів, виданих відповідно до чинного законодавства України, положень цього Статуту, стандартів аудиту та Кодексу професійної етики, рішень АПУ;

- бути чесними, об'єктивними та неупередженими при розв'язанні професійних конфліктів інтересів, прилюдно захищати імідж професійного аудитора та пропагувати його перед суспільством;
- бути присутніми на засіданнях АПУ та приймати активну участь у роботі АПУ;
- періодично звітувати перед АПУ про виконання своїх повноважень;
- члени АПУ мають інші обов'язки на підставі відповідних рішень АПУ.

4.6. Члени АПУ несуть відповідальність за здійснення повноважень, визначених Законом України "Про аудиторську діяльність", цим Статутом, Регламентом АПУ, Положеннями про комісії АПУ.

4.7. АПУ на своїх засіданнях у разі необхідності може заслуховувати члена АПУ про виконання ним своїх повноважень та окремих доручень АПУ.

4.8. Члени АПУ, за винятком Голови АПУ, виконують свої обов'язки на громадських засадах. Витрати членів АПУ на службові відрядження за рішенням АПУ відшкодовуються за рахунок коштів АПУ в межах чинного законодавства та затверджених АПУ кошторисів.

5. Засідання та прийняття рішень АПУ

5.1. Рішення АПУ приймаються на її засіданнях простою більшістю голосів за наявності більш як половини її членів, за винятком випадків, передбачених Законом України "Про аудиторську діяльність" та цим Статутом.

5.2. Рішення з питань затвердження Статуту, внесення змін та доповнень до нього приймається двома третинами голосів від загальної кількості членів АПУ.

5.3. При рівності голосів перевага надається рішенню, за яке проголосував Голова АПУ, а при відсутності Голови АПУ на черговому засіданні - головуючий на цьому засіданні.

5.4. Головує на засіданнях АПУ Голова АПУ, а за його відсутності на черговому засіданні - один із членів АПУ. Порядок обрання головуючого, за відсутності голови АПУ, визначається Регламентом АПУ.

5.5. Порядок проведення засідань АПУ, підготовки питань до розгляду та прийняття рішень визначаються Регламентом АПУ, який затверджується АПУ.

5.6. В окремих випадках, на підставі письмової пропозиції не менше п'яти членів АПУ, рішення можуть прийматись шляхом письмового опитування всіх членів АПУ.

5.7. Порядок проведення письмового опитування членів АПУ з метою прийняття відповідних рішень визначається Регламентом АПУ.

5.8. Рішення АПУ набувають чинності та підлягають оприлюдненню в журналі "Аудитор України" чи іншому виданні та на офіційному сайті АПУ в порядку, визначеному Регламентом АПУ.

5.9. Рішення АПУ може бути оскаржене у порядку, встановленому законодавством України. Порядок оскарження визначається Регламентом АПУ та чинним законодавством України.

5.10. Порядок роботи, засади формування і організації діяльності методологічних та експертних рад, комісій, робочих груп із числа членів АПУ та залучених фахівців, які не є членами АПУ, та інших аналогічних формувань визначається Регламентом АПУ.

6. Голова АПУ

6.1. Голова АПУ обирається із числа її членів на термін здійснення своїх повноважень члена АПУ більшістю голосів від загальної кількості членів АПУ.

6.2. Голова АПУ виконує свої повноваження на професійній основі.

6.3. Голова АПУ:

6.3.1. здійснює керівництво АПУ у відповідності з вимогами чинного законодавства України в порядку, визначеному цим Статутом, Регламентом АПУ та іншими локальними нормативними актами АПУ, несе відповідальність за організацію виконання рішень АПУ;

6.3.2. організовує розробку та затвердження Концепції діяльності АПУ, Програми діяльності АПУ, Регламенту АПУ, кошторисів АПУ, програм науково-методологічної, викладацької, інформаційно-методичної, експертної роботи, положень про структурні підрозділи і Регіональні відділення АПУ та інших аналогічних документів;

6.3.3. координує діяльність членів АПУ при здійсненні ними своїх повноважень згідно з вимогами чинного законодавства та цього Статуту;

6.3.4. представляє АПУ у взаємовідносинах з органами державної влади, органами місцевого самоврядування, іншими суб'єктами, а також із національними та міжнародними організаціями;

6.3.5. здійснює поточний контроль за діяльністю Секретаріату АПУ;

6.3.6. готує пропозиції по забезпеченню ефективної роботи АПУ;

6.3.7. розглядає проекти матеріалів, підготовлених на засідання АПУ, і складає, на підставі отриманих від членів АПУ та власних пропозицій, проект порядку денного засідання АПУ;

6.3.8. головує на засіданнях АПУ;

6.3.9. підписує протоколи, рішення АПУ, документи та листи від імені АПУ, фінансові та банківські документи АПУ, якщо інше не буде визначено відповідними Рішеннями та Регламентом АПУ;

6.3.10. забезпечує контроль за виконанням прийнятих рішень АПУ;

6.3.11. забезпечує організаційні заходи щодо формування нового складу АПУ;

6.3.12. періодично звітує АПУ про виконання своїх повноважень;

6.3.13. здійснює інші повноваження, передбачені законодавством та цим Статутом.

6.4. Голова АПУ несе відповідальність за забезпечення організаційних заходів щодо виконання плану роботи АПУ, кошторису АПУ та концепції розвитку аудиту в Україні і регулярно інформує членів АПУ про стан виконання прийнятих рішень.

6.5. Голова АПУ може мати заступників, які обираються АПУ зі складу її членів.

6.6. Голова АПУ може бути достроково звільнений з посади за рішенням АПУ прийнятим більшістю голосів від загальної кількості членів АПУ та в інших випадках, передбачених законодавством України. Порядок прийняття рішення про дострокове звільнення Голови АПУ з посади (відкликання) та підстави для його прийняття визначаються Регламентом АПУ.

7. Секретаріат АПУ

7.1. Ведення поточних справ та своєчасне інформаційне забезпечення роботи членів АПУ здійснює Секретаріат, який очолює завідувач.

7.2. Завідувач Секретаріату АПУ призначається і звільняється рішенням АПУ за поданням Голови АПУ. Порядок призначення і звільнення завідувача Секретаріату АПУ визначається Регламентом АПУ. Завідувач Секретаріату підпорядковується Голові АПУ.

7.3. Повноваження завідувача Секретаріату АПУ, його права та обов'язки визначаються Положенням про Секретаріат АПУ, яке затверджується АПУ.

7.4. Завідувач Секретаріату несе персональну відповідальність за ефективне використання майна та коштів АПУ і створення належних умов для виконання членами АПУ своїх обов'язків, визначених чинним законодавством України, цим Статутом, Регламентом АПУ та іншими локальними нормативними актами АПУ.

7.5. Завідувач Секретаріату АПУ має право без доручення діяти від імені АПУ в межах своїх обов'язків, визначених чинним законодавством України, цим Статутом, Регламентом АПУ, Положенням про Секретаріат АПУ та іншими локальними нормативними актами АПУ, у тому числі укладати господарські договори та інші угоди, необхідні для забезпечення діяльності АПУ, представляти АПУ в стосунках з юридичними та фізичними особами з питань забезпечення діяльності та рішень АПУ.

7.6. Діловодство, бухгалтерський облік та інші види робіт із забезпечення діяльності АПУ виконують окремі фізичні (наймані працівники) або юридичні особи на договірних умовах.

7.7. Тривалість та розпорядок робочого дня визначаються внутрішнім розпорядком, затвердженим Головою АПУ. Порядок надання відпусток, враховуючи додаткові, та інші умови праці визначаються трудовим законодавством України.

7.8. Штатний розпис, вимоги до професійного і кваліфікаційного складу працівників, форми, системи, порядок і розміри оплати праці, призначення додаткових пільг визначається АПУ і передбачається кошторисом надходжень і витрат АПУ, який затверджується в порядку, визначеному Регламентом АПУ.

7.9. АПУ здійснює контроль за діяльністю Секретаріату АПУ, а також виконання ним своїх функцій відповідно до Положення про Секретаріат АПУ згідно із Регламентом АПУ.

8. Регіональні відділення АПУ

8.1. Регіональні відділення АПУ створюються на території України рішенням АПУ і є підрозділами АПУ.

8.2. Порядок створення та діяльності регіональних відділень визначається Регламентом АПУ.

8.3. Порядок формування, фінансування та повноваження регіонального відділення АПУ визначається Положенням про регіональне відділення, яке затверджується АПУ.

8.4. АПУ здійснює контроль за діяльністю Регіональних відділень згідно із Регламентом АПУ.

9. Фінансово-матеріальне забезпечення АПУ

9.1. Джерелами фінансування діяльності АПУ можуть бути:

- плата за проведення сертифікації фізичних осіб на право зайняття аудиторською діяльністю та за продовження терміну чинності сертифікатів аудиторам України;
- плата за включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, а також плата за продовження терміну дії Свідоцтва;
- добровільні внески, що надходять від професійних організацій аудиторів України;
- надходження у вигляді дивідендів та інших пасивних доходів від господарської діяльності юридичних осіб, створених за участю АПУ;
- інші джерела, не заборонені законодавством України.

9.2. Майно АПУ формується за рахунок власних коштів і становить її власність. АПУ може мати у своїй власності будівлі, споруди, устаткування, комп'ютерну та офісну техніку, транспортні засоби, грошові кошти, в тому числі в іноземній валюті, цінні папери та інше майно.

9.3. Кошти і майно АПУ використовуються виключно для здійснення статутних завдань АПУ, на оплату праці працівників АПУ та залучених осіб і не підлягають розподілу між членами АПУ та аудиторами.

9.4. Законне та ефективне використання коштів і майна АПУ забезпечує Секретаріат.

9.5. Напрямки та обсяги використання майна і коштів АПУ визначаються кошторисами, затвердженими в установленому порядку. Завідувач Секретаріату АПУ до першого листопада кожного року надає членам АПУ проект кошторису на наступний рік у термін визначений АПУ та доповідає на засіданні АПУ про виконання кошторису за звітний період.

9.6. Перевірки використання коштів відповідно до кошторису АПУ, а також виконання Секретаріатом АПУ своїх функцій відповідно до Положення про Секретаріат АПУ здійснюються щорічно. У разі необхідності до такої перевірки, окрім членів АПУ, за рішенням АПУ можуть залучатися незалежні аудиторські фірми, окремі експерти.

9.7. Майно АПУ у разі її реорганізації чи ліквідації має бути передано в установленому законом порядку іншій неприбутковій організації відповідного виду.

10. Облік та звітність

10.1. Фінансово-господарська діяльність АПУ здійснюється відповідно до планів та кошторисів, які затверджуються АПУ.

10.3. АПУ здійснює оперативний та бухгалтерський облік результатів своєї діяльності, а також складає фінансову та статистичну звітність і подає її у встановленому порядку та обсязі уповноваженим державним органам.

10.2. Перевірки фінансово-господарської діяльності АПУ здійснюються державними органами відповідно до законодавства України.

11. Порядок внесення змін до Статуту АПУ

11.1. Внесення змін до Статуту є компетенцією АПУ. Порядок прийняття рішення про внесення змін до Статуту АПУ визначається Регламентом АПУ.

11.2. Рішення АПУ з питань змін у Статуті АПУ підлягають реєстрації у встановленому чинним законодавством України порядку.

12. Заключні положення

12.1. АПУ припиняє свою діяльність у випадках, визначених чинним законодавством.

12.2. Спори, що виникають між АПУ і українськими та іноземними юридичними особами, а також громадянами, вирішуються у відповідності із чинним законодавством у судовому порядку.

12.3. На період до погодження та затвердження цього Статуту, Регламенту АПУ, локальних нормативних актів АПУ і внутрішніх документів діють раніше затверджені Статут та інші документи в частині, що не суперечить Закону України "Про аудиторську діяльність"

СТАТУТ

*від 04.06.92 Зареєстровано Міністерством
м. Київ юстиції України
4 червня 1992 року
Свідоцтво N 251*

*Перереєстровано 24 березня 1993 року,
зі змінами і доповненнями, погодженими
Мін'юстом України 19 травня 1995 року
та 26 травня 1998 року*

Статут Спілки аудиторів України

(Зі змінами і доповненнями, внесеними 2 з'їздом САУ 29 червня 1993 року, зі змінами і доповненнями, внесеними 3 з'їздом САУ 22 жовтня 1994 року, зі змінами і доповненнями, внесеними позачерговим з'їздом САУ 4 березня 1998 року)

Прийнятий з'їздом аудиторів України 14 лютого 1992 року протокол N 1, зі змінами і доповненнями, внесеними 2 з'їздом САУ 29 червня 1993 року, зі змінами і доповненнями, внесеними 3 з'їздом САУ 22 жовтня 1994 року, зі змінами і доповненнями, внесеними позачерговим з'їздом САУ 4 березня 1998 року

1. Загальні положення

1.1. Спілка аудиторів України (надалі - Спілка) є Всеукраїнською професійною громадською організацією, яка об'єднує сертифікованих аудиторів України.

1.2. Спілка створена на підставі Конституції України, Закону України "Про аудиторську діяльність" та інших законодавчих актів України. Повноваження Спілки визначаються Законами України "Про аудиторську діяльність", "Про об'єднання громадян" та цим Статутом.

1.3. Діяльність Спілки поширюється на територію України.

1.4. У своїй діяльності Спілка не переслідує комерційних цілей і не ставить перед собою завдань щодо отримання прибутку з метою перерозподілу між своїми членами.

1.5. Спілка аудиторів України може відкривати місцеві осередки (територіальні відділення) при наявності в них не менше п'яти сертифікованих аудиторів, які є членами Спілки.

1.6. У Спілці забезпечується демократизм внутрішньоспілкових відносин. Спілка створена і діє на принципах самоврядування, виборності та підзвітності керівних органів, аудиторів, законності і гласності.

1.7. Спілка не несе відповідальності по зобов'язаннях своїх членів та територіальних відділень, як і члени Спілки та територіальні відділення не відповідають по зобов'язаннях Спілки.

1.8. Спілка є юридичною особою. Має самостійний баланс, печатку, штампи та символіку, зразки якої затверджуються Радою Спілки і реєструються згідно з встановленим законодавством України порядком, а також рахунки в установах банку (в тому числі валютний).

1.9. Місцезнаходження центральних керівних органів Спілки - місто Київ.

2. Мета та завдання

2.1. Мета діяльності Спілки полягає в об'єднанні зусиль аудиторів для захисту своїх законних прав та інтересів та сприяння розвитку аудиторської діяльності в Україні.

2.2. Для досягнення поставленої мети Спілка у визначеному порядку вирішує такі завдання:

- представляє законні інтереси своїх членів в органах державної влади та управління України;

- вносить пропозиції до органів влади і управління з питань аудиторської діяльності;

- сприяє дотриманню законності і проведенню профілактики правопорушень серед своїх членів;

- у разі необхідності бере участь у формуванні та виконанні національних програм соціально-економічного розвитку;

- здійснює співробітництво з державними і громадськими об'єднаннями, підприємствами і установами, а також з приватними особами як на території України, так і за її межами з питань, що відносяться до статутних завдань Спілки;

- здійснює правовий і соціальний захист своїх членів;

- забезпечує членів Спілки необхідними видами інформаційних, консультативних та інших послуг;

- інформує громадськість про роботу Спілки.

2.3. Для виконання поставлених завдань Спілка в порядку, встановленому чинним законодавством:

- розробляє на основі узагальнення практики науково обґрунтовані методи та рекомендації з питань аудиторської діяльності;

- бере участь у навчальній та просвітницькій діяльності, сприяє підготовці кадрів, проведенню наукового та ділового туризму, обміну досвідом, у тому числі за кордоном;

- може здійснювати господарську та іншу комерційну діяльність шляхом створення госпрозрахункових установ та організацій зі статусом юридичної особи, засновувати підприємства;

- розвиває міжнародне співробітництво, бере участь у роботі міжнародних громадських (неурядових) організацій;

- створює цільові фонди для здійснення соціальних гарантій та фінансової підтримки діяльності, що відповідає цілям та завданням Спілки;
- бере участь у об'єднанні інтелектуальних та матеріальних ресурсів, у формуванні системи інформаційного забезпечення аудиторської діяльності;
- створює спільні ради з аудиторськими організаціями інших країн, представляє в них законні інтереси своїх членів, може вступати в міжнародні громадські (неурядові) організації аудиторів;
- організовує видавництво газет, журналів, учбової, методичної та довідкової літератури, книг з питань аудиторської діяльності.

2.4. У порядку, встановленому Законом України "Про аудиторську діяльність" та цим Статутом, Спілка має право:

- делегувати своїх представників до Аудиторської палати України та достроково їх відкликати;
- порушувати клопотання про припинення повноважень членів Аудиторської палати, які делеговані Міністерством фінансів України, Головною державною податковою інспекцією України, Національним банком України, Міністерством статистики України та Міністерством юстиції України;
- вносити на розгляд Аудиторської палати проекти норм і стандартів аудиту.

3. Члени Спілки аудиторів України, їх права та обов'язки

3.1. Спілка аудиторів України має фіксоване членство в особі окремих аудиторів або їх колективів.

3.2. Індивідуальними членами Спілки можуть бути громадяни України, які мають сертифікат аудитора, визнають Статут Спілки, відповідно з ним виконують взяті на себе зобов'язання та сплачують членські внески. Колективними членами Спілки можуть бути трудові колективи аудиторських фірм.

3.3. Прийом в індивідуальні члени Спілки здійснюється територіальним відділенням Спілки на підставі письмової заяви аудитора. Прийом у колективні члени Спілки здійснюється Радою Спілки на підставі рішення трудового колективу аудиторської фірми. Заява вступника розглядається в місячний термін з дня її подання.

3.4. Члени Спілки мають право:

- добровільно вступати до Спілки та виходити з неї за письмовою заявою;
- обирати та бути обраними до керівних органів Спілки;
- брати участь в обговоренні всіх питань діяльності Спілки;
- вносити пропозиції щодо організації виконання Спілкою своїх завдань;
- звертатись за допомогою до Спілки для захисту своїх законних інтересів;
- користуватися інтелектуальним надбанням, матеріально-технічною, інформаційною та організаційною базою Спілки, відповідно до обсягу свого вкладу в її створення.

3.5. Члени Спілки зобов'язані:

- брати активну участь у реалізації завдань Спілки, своєчасно та якісно виконувати прийняті рішення;
- інформувати Спілку про свою діяльність. Надавати пропозиції щодо вирішення існуючих проблем правовими та організаційними заходами;
- дотримуватися вимог Статуту Спілки, брати активну участь в її діяльності, виконувати доручення і рішення керівних органів;
- членам Спілки забороняється бути членами інших організацій, які ставлять перед собою завдання, альтернативні САУ;
- своєчасно сплачувати членські внески.

3.6. За активну участь у роботі Спілки та вагомий внесок у розвиток аудиту в Україні членам Спілки можуть присвоюватись почесні звання Спілки аудиторів України, вони можуть заохочуватись іншими засобами Спілки, а також представлятись до державних нагород і почесних звань.

3.7. За порушення цього Статуту до члена Спілки можуть бути застосовані такі заходи впливу, як попередження та виключення зі Спілки.

3.8. Членство у Спілці припиняється у випадках:

- виходу зі Спілки за письмовою заявою;
- виключення зі Спілки.

3.9. Підставами для виключення можуть бути:

- невиконання вимог Статуту;
- вчинення дій, що дискредитують діяльність аудитора;
- непродовження строку дії сертифіката аудитора, або після зупинення його дії.

Виключення з членів Спілки здійснюється територіальним відділенням Спілки.

Член Спілки має право протягом трьох місяців оскаржити рішення про його виключення в Раді Спілки, яка приймає з цього питання остаточне рішення.

Подання скарги зупиняє виконання рішення територіального відділення.

4. Структура Спілки аудиторів України та її керівних органів

4.1. Основою діяльності Спілки є добровільність і рівноправність її членів, самоврядування, законність і гласність. Спілка будується за професійними та територіальними принципами.

4.2. Основу Спілки складають територіальні відділення, місцеві осередки, які здійснюють свою роботу на підставі своїх положень, що не суперечать Статуту Спілки, приймаються їх керівними органами та затверджуються Радою Спілки.

Територіальні відділення обирають свої керівні органи на власних зборах. Чисельність керівного органу, форму його обрання, строк повноважень, а також форми роботи визначаються зборами територіального відділення, а також Положенням про відділення. Територіальні відділення можуть набувати статусу юридичної особи в разі їх реєстрації місцевими органами державної виконавчої влади.

4.3. Вищим керівним органом Спілки є з'їзд делегатів Спілки, який скликається один раз на рік. Час та місце проведення, норми представництва і порядок обрання делегатів встановлюється Радою Спілки за місяць перед з'їздом. Позачерговий з'їзд скликається за ініціативою Ради Спілки або вимогою не менше третини територіальних відділень.

4.4. З'їзд вважається правомірним у разі присутності двох третин обраних делегатів. Рішення з'їзду вважається прийнятним, якщо за нього проголосувало більше ніж половина присутніх делегатів.

4.5. З'їзд Спілки:

- розглядає та затверджує Статут Спілки, вносить зміни та доповнення до нього;
- обирає Президента Спілки, Раду Спілки, Ревізійну комісію та Комісію з питань аудиторської етики терміном на чотири роки;
- визначає головні напрямки діяльності Спілки;
- розглядає апеляції на рішення Ради Спілки;
- заслуховує і затверджує звіти Президента Спілки, Ревізійної комісії та Комісії з питань аудиторської етики;
- за поданням Ради Спілки припиняє діяльність територіальних відділень (місцевих осередків) Спілки;
- вирішує питання щодо реорганізації або ліквідації Спілки;
- реалізує право власності на майно та кошти Спілки, делегуючи право розпорядження в період між з'їздами Ради Спілки.

4.6. В період між з'їздами керівним органом Спілки є Рада Спілки, яка обирається на три роки. Кількісний склад Ради Спілки визначається з'їздом. На засідання Ради Спілки запрошуються голови регіональних відділень (місцевих осередків) Спілки з правом дорадчого голосу.

Рада Спілки:

- керує діяльністю Спілки в період між з'їздами;
- скликає з'їзд Спілки, попередньо розглядає питання, які виносяться на з'їзд;
- здійснює господарське управління майном та коштами Спілки;
- утворює постійні комісії, секції та групи для виконання завдань, що стоять перед Спілкою;
- приймає рішення про утворення територіальних відділень (місцевих осередків) Спілки та координує їх діяльність;
- робить подання на з'їзд про припинення діяльності територіальних відділень;
- затверджує Положення про територіальні відділення, Ревізійну комісію та Комісію з питань аудиторської етики;
- призначає виконавчого директора;
- за поданням виконавчого директора затверджує штат Виконавчого комітету Спілки та затверджує Положення про нього;
- затверджує бюджет та кошторис витрат;
- затверджує зразки печатки, штампів, емблеми та іншу символіку;
- встановлює розміри вступних та членських внесків;
- розглядає скарги про виключення з членів Спілки;
- приймає рішення про присвоєння почесних звань Спілки аудиторів України;
- відповідно до Закону України "Про аудиторську діяльність" приймає рішення з питань делегування та призупинення повноважень членів Аудиторської палати України з наступним затвердженням на з'їзді;
- приймає рішення про створення підприємств та організацій для забезпечення положень Статуту Спілки;
- приймає на свій розгляд інші питання, що впливають з цього Статуту, за винятком тих, що віднесені до виключної компетенції з'їзду.

4.7. Засідання Ради Спілки проводяться не частіше одного разу в два місяці і вважаються правомірними, якщо з'явилося не менше двох третин членів Ради Спілки. Рішення Ради Спілки приймаються простою більшістю голосів.

4.8. Вищою посадовою особою Спілки є Президент, який обирається з'їздом на три роки. Президент є одночасно головою Ради Спілки.

Президент Спілки:

- здійснює загальне керівництво Спілкою;
- представляє Спілку у взаємовідносинах з державними органами, громадськими всеукраїнськими та міжнародними (неурядовими) організаціями;
- скликає та організовує роботу Ради Спілки;
- забезпечує виконання рішень з'їзду Спілки;
- як перша особа має право підпису фінансових документів;
- розглядає всі інші питання, що стосуються діяльності Спілки.

4.9. Здійснення виконавчих функцій покладається на Виконавчий комітет Спілки, працівники якого працюють на контрактній основі.

Виконавчий комітет Спілки:

- забезпечує виконання рішень Ради Спілки;
- складає бюджет Спілки і подає його на затвердження Радою Спілки;
- забезпечує виконання фінансово-господарської діяльності Спілки.

Очолює Виконавчий комітет Спілки виконавчий директор, який працює на контрактній основі.

Виконавчий директор:

- здійснює фінансово-господарські функції по забезпеченню діяльності Спілки;
- укладає господарські договори;

Виконавчого комітету;

- підписує господарські документи і представляє Спілку з питань, що відносяться до компетенції

- в межах штатного розпису призначає та звільняє персонал Виконавчого комітету Спілки.

4.10. Ревізійна комісія:

- проводить ревізію господарсько-фінансової діяльності Спілки;
- готує та подає результати перевірок на засідання Ради і з'їзду Спілки;
- здійснює контроль за дотриманням керівними органами Спілки вимог Статуту та інших нормативних документів Спілки.

4.11. Комісія з питань етики обирається з'їздом Спілки терміном на п'ять років у складі п'яти осіб і підзвітна тільки з'їзду.

Комісія з питань етики діє на підставі Положення, яке затверджується Радою Спілки.

4.12. Спілка, створені нею установи та організації зобов'язані вести оперативний бухгалтерський облік, статистичну звітність, зареєструватись в органах державної податкової адміністрації та вносити до бюджету платежі в порядку і розмірах, передбачених законодавством.

5. Кошти Спілки аудиторів України

5.1. Кошти Спілки формуються з:

- вступних та членських внесків Спілки;
- добровільних внесків та відрахувань трудових колективів, підприємств, організацій та громадян;
- прибутків від видавничої, господарської та іншої комерційної діяльності, створених госпрозрахункових установ і організацій, заснованих підприємств.

5.2. Кошти Спілки не можуть перерозподілятися між членами Спілки і використовуються у відповідності з чинним законодавством на проведення заходів, передбачених Статутом, організаційно-господарські потреби та утримання штатного апарату.

5.3. Спілка може мати у власності приміщення, споруди, інвентар, обладнання, транспортні засоби, цінні папери, кошти (також в іноземній валюті) та інше майно, необхідне для діяльності Спілки, реалізації її цілей та завдань.

5.4. Кошти та інше майно Спілки, в тому числі в разі її ліквідації, не можуть перерозподілятися між її членами і використовуються для виконання статутних завдань або благодійних цілей, а у випадках, передбачених законодавством, актами та рішенням суду спрямовуються в доход держави.

6. Припинення діяльності Спілки аудиторів України

6.1. Припинення діяльності Спілки може проводитися шляхом реорганізації або ліквідації у відповідності з чинним законодавством.

6.2. Реорганізація Спілки здійснюється за рішенням з'їзду Спілки. Ліквідація Спілки здійснюється за рішенням з'їзду або за рішенням суду.

6.3. Для вирішення питань, пов'язаних з ліквідацією Спілки, створюється ліквідаційна комісія, яка контролює отримання коштів від дебіторів для торгів та розпродаж майна Спілки.

6.4. Після припинення діяльності Спілки одержане у безкоштовне користування або в оренду майно повертається власникам.

"Все о бухгалтерском учете" N 55(237) 20 июня 1998