

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Харківський автомобільно-дорожній технікум
Лозівська філія



ПОСІБНИК

для самостійного вивчення
дисципліни «Основи аудиту»
для студентів денної та заочної форми навчання
зі спеціальності: 5.03050901 «Бухгалтерський облік»



Розробив:
викладач Минич Ю.В.

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Харківський автомобільно-дорожній технікум
Лозівська філія



ПОСІБНИК

для самостійного вивчення
дисципліни «**Основи аудиту**»
для студентів денної та заочної форми навчання
зі спеціальності:
5.03050901 «Бухгалтерський облік»

Розробив:
викладач Минич Ю.В.

РОЗГЛЯНУТО ТА УЗГОДЖЕНО

на засіданні циклової комісії

«Бухгалтерський облік»

Протокол № _____

від «__» _____ 20__ р.

Голова ЦК _____

Посібник для самостійного вивчення дисципліни «Основи аудиту» для студентів денної та заочної форми навчання за спеціальністю: 5.03050901 «Бухгалтерський облік», 2016. -168 с.

ЗМІСТ

1. ЗАГАЛЬНІ МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ДО ДИСЦИПЛІНИ.....	4
2. КВАЛІФІКАЦІЙНІ ВИМОГИ.....	6
3. ПРОГРАМА КУРСУ.....	10
4. ПЕРЕЛІК ТЕОРЕТИЧНИХ ПИТАНЬ ДЛЯ ВИВЧЕННЯ ДИСЦИПЛІНИ..	164
5. СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ.....	166

ЗАГАЛЬНІ МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ДО ДИСЦИПЛІНИ

Перехід до економічних методів управління вимагає докорінної перебудови й удосконалення обліку. Насамперед, він повинен орієнтуватися не стільки на зовнішніх споживачів інформації, скільки на задоволення потреб апарату управління підприємством. Об'єктивна потреба посилити інформаційно-аналітичні функції обліку, ліквідувати розрив між можливостями інформаційної системи і потребами управління підприємством зумовлює необхідність створення і розвитку аудиту.

У 80–90-х рр. ХХ ст. в Україні виник новий вид діяльності, названий «аудит». Відтоді він набув широкого застосування, хоча ще досі перебуває на етапі становлення.

Безумовно, розвиток національного аудиту неможливий без всебічного вивчення світової теорії і практики у цій галузі. У світі аудиторський контроль – не нововведення і віддавна застосовується у всіх сферах діяльності.

Необхідність виникнення незалежного аудиту в Україні обумовлена потребою підтвердження достовірності фінансової інформації суб'єкта господарювання. Такого підтвердження вимагають користувачі бухгалтерської (фінансової) звітності. Вони мають бути впевнені в абсолютній якості аудиторського висновку, яким підтверджується достовірність звітності.

До роботи аудиторських фірм і аудиторів висуваються усе жорсткіші вимоги. Вводяться у дію правила (стандарти) аудиторської діяльності, розвивається система подвійного контролю якості роботи аудиторів, з боку держави ставляться додаткові вимоги до їх професійної підготовки.

В цих умовах аудиторські фірми (аудитори) повинні більше уваги приділяти питанням планування аудиту, визначенню аудиторського ризику, суттєвості можливої помилки, документуванню процесу аудиту, розробці його методик. На перешкоді процесу адаптації стоїть вільне застосування терміну «аудит» на практиці, через що виник екологічний аудит, інвестиційний аудит, податковий аудит. Тому насамперед слід чітко визначити суть аудиту, тобто

відповісти на запитання, що таке аудит і яка його суть, зміст, є він спеціальним видом діяльності, чи це – лише проблеми перекладу іншомовного слова?

Дисципліна «Основи аудиту» є складовою частиною загальної системи знань із бухгалтерського обліку, орієнтованих на посилення інформаційно-аналітичної функції обліку, й важливою ланкою в розбудові ринкових відносин. Вона розкриває концептуальні засади збору, систематизації та аналізу облікової інформації з метою формування альтернативних варіантів управлінських рішень.

Метою дисципліни «Основи аудиту» є надання знань і навиків організації та методики аудиту, його удосконалення з урахуванням зарубіжного досвіду та застосування у практичній роботі суб'єктів підприємницької діяльності.

Результатом вивчення дисципліни «Основи аудиту» повинно стати не тільки засвоєння знань з теоретичних основ функціонування інституту аудиту в ринкових економічних умовах та набуття практичних навичок самостійного творчого мислення при підготовці і проведенні аудиторських процедур, а й осмислення того факту, що аудитори в усьому світі виконують важливу суспільну функцію підтвердження достовірності фінансової інформації та допомагають користувачам приймати правильні управлінські рішення.

КВАЛІФІКАЦІЙНІ ВИМОГИ

У результаті вивчення дисципліни студенти повинні

знати:

- сутність контролю як функції управління; поняття аудиту як виду господарського контролю; необхідність в аудиті; підходи щодо необхідності в аудиті; визначення аудиту за нормативними документами;

- суть об'єктивної істини, суть аудиторської інформації та її джерела, класифікацію інформації, яка використовується в аудиті, про можливості відхилення в облікових даних і фінансовій звітності;

- мету аудиту, історію виникнення аудиту, підходи до створення нормативно-правової бази регулювання аудиторської діяльності, порядок сертифікації аудиторів, структуру АПУ, права та обов'язки аудиторів;

- поняття помилки та обману в аудиті; класифікацію помилок у звітності клієнта; значення суттєвості в аудиті; умови та події, що збільшують ризик шахрайства; «золоті» правила аудитора щодо виявлення шахрайства; послідовність дослідження аудитором можливих порушень у клієнта;

- поняття помилки та обману в аудиті; класифікацію помилок у звітності клієнта; значення суттєвості в аудиті; умови та події, що збільшують ризик шахрайства; «золоті» правила аудитора щодо виявлення шахрайства; послідовність дослідження аудитором можливих порушень у клієнта;

- поняття аудиторського ризику та його складових; способи зниження інформаційного ризику користувачам звітності; класифікацію ризиків в аудиті; сутність аудиторського, властивого ризику, ризику контролю та ризику невиявлення; фактори, що впливають на властивий ризик; характерні риси аудиторського ризику, властивого ризику, ризику контролю, ризику невиявлення і підприємницького ризику аудитора;

- суть внутрішнього контролю, завдання внутрішнього контролю, суб'єкти внутрішнього контролю, мету вивчення системи внутрішнього контролю, методи вивчення системи внутрішнього контролю;

- сутність аудиторських доказів, їх джерела та класифікацію; які докази є: релевантними, переконливими, достовірними, доречними; фактори, що

впливають на достовірність доказів; про можливі підробки в документах; які документи вважають фальсифікованими; методи одержання доказів;

- поняття методу і методики аудиту; нормативну базу аудиту, її класифікацію; етапи аудиторської перевірки; види робіт, що підлягають аудиту; порядок організації готівкових розрахунків;

- мету, предмет, об'єкти аудиту статутного фонду, кредиторської заборгованості, валових доходів і витрат підприємства, фінансових результатів, аудит використання фондів і цільового фінансування; нормативно-правове забезпечення аудиту; джерела аудиторських доказів перевірки статутного фонду, кредиторської заборгованості, валових доходів і витрат підприємства, фінансових результатів, використання фондів і цільового фінансування;

- якими нормативними документами слід керуватися аудитору при складанні підсумкових документів; чим відрізняється звіт про результати аудиторської перевірки від аудиторського висновку; структуру аудиторського висновку; види висновків та за яких умов вони видаються.

вміти:

- провести класифікацію видів господарського контролю; сформулювати та довести необхідність в аудиті на сучасному етапі; використовувати на практиці підприємницької діяльності три підходи щодо необхідності в аудиті; проаналізувати становлення аудиту в світі і в Україні;

- дати визначення об'єктивної істини, пізнати об'єктивну істину, визначати джерела пізнання об'єктивної істини, класифікувати докази в аудиті;

- дати визначення аудиторської діяльності, користуватися Законом України «Про аудиторську діяльність» при визначенні основних положень щодо здійснення аудиторської діяльності, відрізнити аудит від супутніх аудиту послуг;

- класифікувати відхилення у фінансовій звітності; відрізняти помилки від шахрайства; встановити відхилення від норм; класифікувати помилки у звітності клієнта; встановлювати суттєвість помилок та фактів обману;

- класифікувати відхилення у фінансовій звітності; відрізняти помилки від шахрайства; встановити відхилення від норм; класифікувати помилки у звітності клієнта; встановлювати суттєвість помилок та фактів обману;

- визначити та оцінити властивий ризик та ризик контролю; прогнозувати ризик невиявлення та встановлювати суттєвість відхилень;

- оцінити систему внутрішнього контролю, перевірити виконання суб'єктами внутрішнього контролю контрольних функцій, виявити причини, що зумовлюють ризик внутрішнього контролю, використовувати різні методи вивчення системи внутрішнього контролю;

- класифікувати докази в аудиті; характеризувати докази з боку їх релевантності, достовірності, об'єктивності, достатності, своєчасності та об'єднаного ефекту; визначити фактори, що впливають на достовірність доказів; використовувати первинний документ як аудиторський доказ;

- здійснювати контроль за дотриманням порядку ведення операцій з готівкою, основними фондами, матеріальними цінностями, трудовими показниками; перевірити ведення касової книги та касових документів; перевірити дотримання встановлених лімітів каси; перевірити цільове використання готівки; перевірити дотримання порядку видачі готівки під звіт та її використання;

- відносити до типових та можливих порушень по операціях з обліку статутного фонду, кредиторської заборгованості, валових доходів і витрат підприємства, фінансових результатів, використання фондів і цільового фінансування;

- дотримуватися принципу конфіденційності щодо інформації, відображеної в робочих документах; визначити різницю між аудиторським звітом, аудиторським висновком за ННА №26 і аудиторським висновком за

ННА №28; скласти аудиторський звіт та аудиторський висновок в усіх його модифікаціях.

ПРОГРАМА КУРСУ

ТЕМА 1. СУТНІСТЬ І ПРЕДМЕТ АУДИТУ

Місце і роль аудиту в системі керування. В теперішніх умовах стану економіки України зростає значення контролю. Сутність контролю можна визначити як систему спостереження та перевірки процесу функціонування та фактичного стану об'єкта управління з метою виявлення обґрунтованості й ефективності прийнятих управлінських рішень, інформування про ці явища керівників органів та усунення несприятливих ситуацій.

В залежності від сфери управління, яку охоплює контроль, виділяють такі його галузі: адміністративний, технічний, екологічний та економічний контроль.

Найважливішою галуззю контролю сьогодні в Україні є економічний контроль.

Економічний контроль має два різновиди: фінансово - економічний та фінансово-господарський контроль.

Фінансово-економічний контроль поділяється на державний та муніципальний контроль.

Фінансово-господарський контроль складається із незалежного контролю та контролю власника.

Контроль власника, у свою чергу, поділяється на внутрішньовідомчий та внутрішньогосподарський контроль.

Традиційними формами економічного контролю є ревізія, тематична перевірка, слідство, зовнішній аудит, внутрішній аудит, експертиза та інші супутні аудиту послуги.

В Україні поняття аудиту визначено в Законі України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р. (у редакції 2006 р.) Згідно з цим Законом, *аудит* – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам

законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єкта господарювання) згідно із вимогами користувачів.

В Законі України «Про аудиторську діяльність» визначено, що суттєвою є така інформація, пропуск якої або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів.

До користувачів фінансової звітності відносяться: власники, керівництво, акціонери підприємств, інвестори, кредитори, страхові організації тощо.

Згідно із ст. 3 Закону України «Про аудиторську діяльність» аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення.

Аудит класифікують за таким ознаками:

Залежно від об'єкту та виконуваної роботи:

- аудит фінансової звітності;
- аудит на дотримання нормативних вимог та відповідності діяльності підприємства;
- операційний аудит.

Аудит фінансової звітності – це аудит достовірності показників річної фінансової звітності підприємства згідно встановленим критеріям.

Погоджений аудит або на відповідність – це оцінка відповідності підприємства або посадової особи вимогам законодавства.

Операційний аудит – це систематичний огляд діяльності підприємства (або окремих його підрозділів) з метою визначення її ефективності. У операційному аудиті перевірки не обмежуються тільки бухгалтерським обліком. Вони можуть включати оцінку організаційної структури, рівня комп'ютеризації, методів виробництва, маркетингу та будь-якої іншої галузі, за якою аудитор є кваліфікованим. Значення операційного аудиту в останні роки зростає, він, як правило, є більш мобільним та схожим на консалтинг адміністрації, ніж на те, що традиційно вважається аудитом.

Залежно від суб'єкта (завдань і мети):

- зовнішній аудит;
- внутрішній аудит.

Зовнішній аудит проводиться незалежними зовнішніми (відносно клієнта-замовника) аудиторами (аудиторською фірмою) на базі укладеного між ними договору.

Внутрішній аудит повинен забезпечувати адекватність управління політиці підприємства на всіх його рівнях, високу конкурентоспроможність і прибутковість підвідомчих одиниць, достовірність і точність обліку, полегшувати проведення зовнішнього аудиту тощо.

У своєму розвитку внутрішній аудит пройшов шлях від детальних перевірок та суцільного контролю документів із простою фіксацією відхилень до надання відповідної експертно-аналітичної оцінки.

Внутрішній аудит може виконувати наступні *завдання*:

- аналіз системи обліку та внутрішнього контролю;
- вивчення бухгалтерської оперативної інформації (за окремими статтями);
- вивчення економічної ефективності управлінських рішень на різних рівнях господарювання;
- аналіз адекватності політики у сфері менеджменту;
- оцінка якості інформації;
- розробка проектів управлінських рішень;
- проведення стратегічного аналізу тощо.

Внутрішній аудит проводиться штатними працівниками - аудиторами всередині підприємства за ініціативою його керівництва.

Залежно від обов'язковості:

- обов'язковий аудит (за законом, регламентований);
- добровільний аудит (ініціативний).

Обов'язковий аудит проводиться аудитором чи аудиторською фірмою у випадках, передбачених чинним законодавством або за дорученням державних органів.

Добровільний аудит проводиться за запрошенням господарюючого суб'єкта на базі укладеного договору між аудитором (аудиторською фірмою) та клієнтом-замовником.

Залежно від історичних стадій розвитку:

- стверджуючий (підтверджувальний) аудит;
- системно-орієнтований аудит;
- аудит, що ґрунтується на ризику.

Підтверджувальний аудит – це перевірка й підтвердження інформації, що міститься у фінансовій звітності, регістрах обліку, первинних документах тощо.

На стадії свого становлення аудит перевіряв та підтверджував практично кожен господарську операцію, у якості робочих документів аудитора обов'язково складалися паралельні облікові регістри до всіх регістрів клієнта. При незначній кількості замовників щодо проведення аудиту, аудитори мали можливість перевірити та висловити свою думку про достовірність фінансової звітності за даними бухгалтерського обліку.

При значному обмеженні замовлень щодо підтвердження достовірності фінансової звітності, аудиторські фірми повинні були шукати достатній обсяг інших видів робіт, виконання яких не суперечило б їхньому статуту, а тому виникла необхідність у наданні послуг з проведення консультацій, ведення та оновлення бухгалтерського обліку тощо, тобто – надання аудиторських послуг. Цей період отримав назву – *період системно-орієнтованого аудиту*.

Системно-орієнтований аудит передбачає здійснення аудиторської перевірки на основі аналізу системи внутрішнього контролю. Крім того, аудитори поступово відходять від слова «підтвердити» звітність клієнта, так як це має на увазі перерозподіл відповідальності за її складання між аудитором і клієнтом, що не є об'єктивним та правомірним. А тому аудитори

лише висловлюють свою немодифіковану чи модифіковану думку, на основі зібраних аудитором доказів, та надають її у відповідному виді звіту (висновку) незалежного аудитора за об'єктом перевірки.

На поточний момент більш розповсюджений вид аудиту, який передбачає ризик, пов'язаний із вибіркоvim дослідженням господарських операцій, виходячи із умов діяльності клієнта та детального вивчення його «проблемних» об'єктів та статей. З одного боку, це дозволяє зменшити ризик аудитора щодо невиявлення відповідних викривлень за означеними «вузькими місцями», а з іншого – збільшує ризик пропуску або не розкриття певної «не відібраної» інформації, яка також може містити викривлення. Цей період дістав назву – період *аудиту, що базується на ризику*.

Залежно від частоти проведення аудиту здійснюється поділ видів аудиту на *первинний* аудит та *періодичний* (той, що виконується певною аудиторською фірмою (аудитором) для даного клієнта вже не вперше, а послідовно із періоду в період) виникає у зв'язку із тим, що проведення аудиту вперше суттєво збільшує ризик і трудомісткість перевірки. Аудитору необхідний додатковий час на пізнання специфіки діяльності клієнта, його слабких і сильних сторін в організації обліку та внутрішнього контролю. Крім того, мають місце певні запитання, які передаються у письмовій формі до попереднього аудитора (аудиторської фірми) про обставини заміни перевіряючих й більш пильна увага та скептицизм до вхідних залишків за рахунками обліку клієнта у випадках відсутності цього зворотного зв'язку. Практика аудиторської діяльності свідчить про переваги періодичного аудиту. Така співпраця взаємовигідна як аудитору, так і клієнту.

Залежно від періоду, що досліджується:

- ретроспективний аудит;
- поточний аудит;
- перспективний аудит.

Ретроспективний аудит досліджує минулий стан об'єкта, поточний – стан об'єкта у теперішній час, *перспективний аудит* передбачає розробку прогнозу на майбутній стан об'єкта.

Залежно від виду супутніх аудиту послуг:

- оглядова перевірка;
- операційна перевірка;
- компіляція обліку.

Оглядова перевірка – це перевірка фінансової звітності без детального вивчення системи обліку й внутрішнього контролю. Оглядова перевірка не передбачає дослідження первинної документації на предмет її достовірності.

Операційна перевірка – це перевірка, яка проводиться аудитором за конкретними питаннями, за переліком яких існує попередня домовленість із клієнтом.

Головною метою аудиту є оцінка ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності та висловлення думки щодо них.

Загалом, предмет аудиту включає контрольний перегляд здійснених господарських операцій з метою оцінки повноти, достовірності та об'єктивності інформації, що надається користувачам.

Предметом аудиту є господарська діяльність підприємства та інформація про цю діяльність, сформована в системі бухгалтерського обліку та поза його межами і яка досліджується за допомогою спеціальних способів і прийомів, вироблених наукою про господарський контроль.

Таким чином, аудитор спрямовує свою увагу у минуле для пізнання істини, її оцінки та формування думки щодо наданої інформації з метою зведення до мінімуму ризику користувачів.

Предмет будь-якої науки конкретизується його об'єктами.

Залежно від направленості аудиту, аудитор у своїй діяльності має справу з об'єктами досить різними за своїм складом, цільовою орієнтацією та іншими характеристиками.

У зв'язку з цим можна виділити сукупний об'єкт аудиту та окремі об'єкти аудиту. Об'єкти аудиту багатогранні та перелічити їх остаточно та повністю достатньо складно. Тому розглянемо їх класифікацію за окремими критеріями. Групування за першою ознакою – *за видами*, що включає об'єкти обліку та об'єкти управління, розглянемо у табл. 1.1. При цьому до об'єктів обліку відносяться: ресурси і джерела їх формування, господарські процеси та фінансові результати. Разом з тим, об'єкти управління включають організаційні форми, методи і функції управління.

Таблиця 1.1.

Класифікація об'єктів аудиту за видами

Групи	Об'єкти
За об'єктами обліку	
Ресурси і джерела їх формування	майно підприємства – активи (необоротні й оборотні) та джерела формування майна – пасиви (капітал і зобов'язання) за конкретними складовими: грошові кошти, виробничі запаси, основні засоби, власний капітал, довгострокові та поточні зобов'язання тощо, як в цілому, так і за видами (наприклад: грошові кошти в касі, грошові кошти на поточному рахунку в банку, інші грошові кошти тощо)
господарські процеси	постачання, виробництва, реалізації
економічні результати діяльності	собівартість, продуктивність праці, доходи, витрати, фінансові результати, прибуток, збиток тощо
За об'єктами управління	
організаційні форми управління	організаційна структура виробництва, структура апарату управління тощо
методи управління	система мотивації праці тощо
функції управління	внутрішній аудит, облік за видами, аналіз за видами, планування тощо

Об'єктами аудиту є конкретні форми прояву предмету аудиту. Тобто це взаємопов'язані економічні, організаційні, технологічні та інші сторони функціонування підприємства, що можуть бути оцінені кількісно і якісно.

Крім того всі об'єкти аудиту доцільно розглянути з іншої сторони щодо їх використання, сфери діяльності, складності тощо, подано в табл. 1.2.

Групування об'єктів аудиту за різними ознаками
(крім групування за видами)

Ознаки	Об'єкти аудиту
За складністю	сукупні ресурси та господарські процеси, цілісні системи управління
	групи ресурсів і господарських процесів, відносно розмежування системи управління
За відношенням до сфери діяльності	матеріально-технічного постачання
	основного і допоміжного виробництва
	господарського обслуговування
	Управління Збуту
За зв'язком об'єктів з часом	в минулому часі
	в теперішньому часі
	в майбутньому часі
За характером оцінки стану об'єктів	за кількісною оцінкою
	за якісною оцінкою
	за кількісною і якісною оцінкою
За тривалістю надходження в діяльності аудитора	постійно знаходяться у межах аудиторського впливу
	періодично оцінюється аудитором
	вимагають першої або разової оцінки
За відношенням об'єктів до завдань та мети аудиту	внутрішнього аудиту
	зовнішнього аудиту

Визначивши, що відноситься до об'єктів аудиту, необхідно з'ясувати, хто є суб'єктами аудиту, інакше – хто саме здійснює аудиторські перевірки.

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» суб'єктами аудиту в Україні можуть бути фізичні особи-аудитори та їх організації (аудиторські фірми).

Організація і місце аудиту в умовах ринкової економіки. В умовах ринкових відносин та різноманітності форм власності виникає необхідність удосконалення функцій управління процесом виробництва, що викликало потребу створення самостійних незалежних органів фінансового контролю – аудиту.

Основною передумовою виникнення аудиту є взаємна зацікавленість підприємства (фірми) в особі його власників (акціонерів), держави в особі відповідних фіскальних органів, що справляють податки і збори та особисто аудитора в забезпеченні реальності та достовірності обліку і звітності.

Аудит є обов'язковою частиною цивілізованого функціонування ринкової економіки кожної країни. За історичними узагальненнями передумовами виникнення аудиту можливо назвати наступне.

По-перше, для вирішення непорозумінь між податковими органами і керівними структурами, для вирішення непорозумінь між податковими органами і керівними структурами, що представляють інтереси власників щодо підвищення ефективності виробництва, державного контролю вже було недостатньо, адже він захищав лише інтереси держави. Це й стало поштовхом до виникнення незалежного контролю, який дістав назву аудиту (від лат. Audio – той, хто вислуховує), тобто службовець, який вислуховує звіти посадових осіб, і, таким чином, контролює їх. В той час вважалося, що усна форма звітів була краще письмової, оскільки будь-який документ можна підробити, а сказати неправду, коли на тебе дивляться суворі очі аудитора, неможливо.

По-друге, аудиторі стали потрібні й незацікавленим сторонам – суду й арбітражу, які відстоювали справедливість.

По-третє, розвиткові аудиту сприяло також розмежування функцій та інтересів підприємців (менеджерів, адміністрації, управлінців), коли власник для керівництва своїми підприємствами почав наймати спеціальний апарат управління. Для попередження недоліків, зловживань, викривлення витрат, приховування доходів, неправильного розподілу прибутків, навмисного присвоєння їх найманими керуючими власники змушені вдаватись до перевірки фінансової звітності незалежним аудитором.

Аудиторські свідчення, їхня класифікація й одержання. Основою найбільш відповідальної і трудомісткої частини роботи аудитора є підготовка аудиторських свідчень по всіх об'єктах контролю. На основі аналізу і

узагальнення даних, аудиторських свідчень аудитор робить висновок про правильність ведення бухгалтерського обліку і достовірності бухгалтерської звітності на перевіряючому підприємстві. Для того щоб зробити даний висновок аудитор під час проведення перевірки у відповідності з програмою збирає на окремих об'єктах контролю необхідні свідчення відносно відповідності до діючого законодавства, встановленим стандартам і затвердженим положенням.

Таким чином, *аудиторські свідчення* - це інформація, які відбирає аудитор з метою складання висновків, на яких ґрунтується його кваліфікаційний висновок про бухгалтерську (фінансову) звітність.

Таким чином, аудитор повинен використати свідчення, які б дозволили забезпечити високу чіткість аудиторського висновку відносно передбаченого в договорі на проведення аудиту об'єкту контролю.

Аудиторські свідчення повинні відповідати ряду вимог, що забезпечать одержання оптимально необхідної інформації, яка дозволить зробити обґрунтований висновок про стан об'єкту аудиту. До вимог відносять:

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

Під *необхідністю* аудиторського свідчення розуміють одержання конкретного необхідного аудиторського свідчення, зміст якого характеризує об'єкт дослідження.

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

Під *повнотою* аудиторського свідчення розуміють об'єм вміщеної в ньому інформації. При суцільній аудиторській перевірці руху об'єкту контролю одержується повна характеристика об'єкту аудиту, а при

вибірковому дослідженні об'єкту аудиту одержуємо дані, що допускають відповідну ступінь ризику.

Під *правильністю* розуміють вимоги, в відповідності з якими в аудиторському свідченні повинні бути проведені всесторонньо перевірені аудитором дані.

Дотримання вказаних вище вимог забезпечує одержання достовірної інформації про стан об'єкту аудиту, необхідної для складання аудиторською висновку.

Для одержання аудиторських доказів використовують інформацію з різних джерел. Основним з них є засновницькі документи (статут, засновницький договір, реєстраційне свідоцтво). Головна книга, реєстри синтетичного і аналітичного обліку – (журнали - ордери, книги, відомості або відповідні машинограми, первинні документи, які підтверджують факти здійснення господарських операцій), акти, довідки перевірок і ревізій контрольно-ревізійних служб, податкової інспекції, розрахунки платежів, бюджет та позабюджетні фонди: нормативна інформація (Положення про оплату праці, норми виробітку, розцінки, тарифи, норми витрат палива, сировини і матеріалів тощо). При необхідності використовують адміністративно-організаційну інформацію, до якої належать накази, розпорядження, протоколи, договори, ліцензії, контракти тощо.

При аудіюванні оплати праці потрібна соціальна інформація: особові справи, трудові книжки, трудові договори, колективний договір. Для перевірки законності господарських операцій, дотримання податкового законодавства керуються нормативно-правовою інформацією.

Важливим джерелом інформації є матеріали інвентаризації майна, розрахунків, незавершеного виробництва, а також безпосередньо самі матеріальні цінності, які можна оглянути, обстежити на предмет їхнього стану і правильності використання.

Ефективність роботи аудитора залежить від вміння поєднувати різні види інформації і давати їм правильну оцінку, а також від вмілого контролю.

Внутрішні документи є більш вірогідними у тому випадку, якщо вони оформлені сторонами, кожна із яких має свої інтереси (акт на оприбуткування, акт на списання). Оформлення і підписання документа кількома особами виключає здебільшого можливість того, що всі вони домовляються про протиправні дії. Із цих міркувань вирішують питання про зустрічні перевірки (зіставлення документів) і про довіру тим чи іншим джерелам. Аудиторські докази - це документально підтверджена інформація, зібрана аудитором під час перевірки, яка підтверджує висновки аудитора щодо будь-якої дії чи події господарюючого суб'єкта. Доказ може стати підтвердженням або спростуванням існування тієї або іншої дії чи події.

Свідчення 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 не мають безпосереднього відношення до 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 підтвержені 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 свідчення 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 операцій неточностей, які перекручують дійсні факти (показники), або при відсутності тих чи інших фактів (показників) інформацію називають недостовірною.

Достовірні докази повинні бути доречними і мати відношення по предмету аудиту. Наприклад, аудитор перевіряв своєчасність оплати за відвантажену продукцію і методом тестування встановив, що в окремих випадках до продажу віднесені суми, по яких бухгалтер зробив некоректні бухгалтерські проводки. Цей доказ свідчить про не достовірність показника звітності Ф. № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) «Чистий 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.

Крім цього, докази, зібрані безпосередньо аудитором, можуть бути недостатньо достовірними і в тому разі, коли він має невисоку кваліфікацію для їх правильної оцінки.

Ступінь об'єктивності. Об'єктивна інформація - це реально існуючі, докази. До об'єктивної інформації можна віднести підтвердження рахунків дебіторів, банківські виписки, результати інвентаризації.

Суб'єктивна інформація - це підтвердження будь-яких осіб про можливі результати. Наприклад, підтвердження адвоката про швидке погашення кредиторської заборгованості.

Достатність. Достатність зібраних доказів встановлюється й кількістю. Тому, розмір вибірки, встановлений аудитором, буде важливим, коли аудитор вирішує, чи буде достатньо йому зібраних свідчень. Так, він може вибрати 200 або 100 документів для дослідження. В першому випадку докази будуть більш достатніми. Крім розміру вибірки слід зважати і на характер елементів вибірки. При перевірці реалізації, стану розрахунків можуть бути вибрані документи з найбільшими сумами або за іншими ознаками (за характеристикою покупців тощо).

Своєчасність - аудиторські свідчення більш достовірні, якщо вони відповідають моменту здійснення фактів.

Наприклад, оцінка ліквідності цінних паперів на дату складання балансу більш переконлива, ніж така ж оцінка на два місяці раніше. А оцінка показників звіту про фінансові результати більш переконлива, якщо вибірка охоплює весь період, а не якусь його частину.

Аудиторські перевірки і тести, використовувані для одержання свідчень. Аудиторські свідчення отримують шляхом фактичного, документального і комбінованого контролю. Основними прийомами документального контролю є: економічний аналіз, перевірка документів за формою і змістом (огляд документів), математична перевірка, зіставлення документів, нормативна перевірка, поопераційна (хронологічна) перевірка, письмові пояснення, письмові запитання.

Використання способів і прийомів економічного аналізу в процесі аудиту є обов'язковим. Перш ніж приступити до перевірки документів, за напрямами виробничо-фінансової діяльності, доцільно зробити попередній аналітичний огляд (аналітичне обстеження) підприємства. Суть такого обстеження полягає в тому, що основні показники виробничо-фінансової діяльності порівнюють за ряд років з показниками підприємств, що працюють

в аналогічних умовах, з плановими показниками тощо. Це дає можливість виявити так звані «вузькі місця», зони ризику і визначити основні напрями перевірки.

Перевірка документів за формою і змістом передбачає виявлення дотримання правил оформлення документів, достовірності і законності відображених у них господарських операцій.

Оглядаючи документ, установлюють, чи складний він за затвердженою формою: заповненість усіх необхідних реквізитів; наявність підписів посадових, матеріально-відповідальних осіб, правомірність цих підписів, відсутність необґрунтованих виправлень, підчищень, помарок тощо.

Уважно стежать за свідченням документа печаткою. Порушення установлених правил у багатьох випадках пов'язані з підробкою документів, щоб з'ясувати цей факт, перевіряють відображені в них операції по суті з точки зору законності і економічної доцільності: установлюють відповідність здійсненої операції діючим законам, постановам, рішенням зборів, правління, рад, інструкціям; правильність застосування норм, тарифів, окладів, лімітів та інших нормативів витрачання коштів, сировини, матеріалів, палива тощо, а також доцільність придбання різних матеріальних цінностей з врахуванням спеціалізації підприємства, плану матеріально-технічного постачання, реальних потреб та ін. Логічним аналізом досліджуваних документів можна установити об'єктивність і можливість виконання господарських операцій взагалі або у вказаних у документі розмірах. Наприклад, зазначення перевезеного вантажу в дорожніх листах у розмірах, що перевищують його вантажопідйомність, списання продукції на реалізацію в розмірах, що перевищують технічні можливості тари, тощо. Проте при безпосередньому огляді (читанні) окремих документів можливість виявлення реальності, вірогідності та законності операцій обмежена, оскільки навіть досвідчений і висококваліфікований спеціаліст не в змозі запам'ятати великої кількості нормативів, крім того, цей прийом не дає бажаних результатів з інших причин.

Найбільш ефективним прийомом перевірки документів є їх зіставлення в кількох варіантах: різних примірників взаємопов'язаних документів, документів оперативного, статистичного обліку з бухгалтерським, виконавчим і розпорядчих документів, первинних і похідних.

Широко використовують зіставлення різних примірників документів. По внутрішніх операціях примірники знаходяться в структурних підрозділах, а при зовнішніх - в інших організаціях, установах і підприємствах. Отже, виникає потреба у внутрішніх, так званих, зустрічних, перевірках і зовнішніх. Таке зіставлення дає можливість виявити факти внесення змін у лімітно-забірні карти на списання будівельних і ремонтних матеріалів, у рахунках фактурах - заміни дефіцитних товарів менш цінними, завищення ціни і зниження кількості товарів тощо. Для проведення зовнішньої зустрічної перевірки аудиторам надано право звертатись в установи банку, в інші підприємства і організації. Ефективним є зіставлення різних документів, але взаємопов'язаних: між собою по відображенню виконаних господарських операцій. Так, щоб перевірити повноту оприбуткування коштів, одержаних в банку, потрібно зіставити виписку банку з прибутковим касовим ордером і касовою книгою.

При перевірці достовірності нарахування оплати праці розрахунково-платіжні відомості зіставляють з обліковими листами на виконання робіт, нарядами, табелями обліку робочого часу, з документами, які відображають оприбуткування продукції і виконання робіт (реєстрами на оприбуткування, щоденниками на оприбуткування, дорожніми листами, актами приймання робіт тощо).

Зіставленням виконавчих і розпорядчих документів (доручення на одержання матеріальних цінностей і накладна на оприбуткування, наказ на виплату премій і платіжна відомість тощо) можна установити, що розпорядження виявилось невиконаним або, навпаки, проведено виплату коштів, видачу матеріалів без дозволу. Це може свідчити про зловживання, порушення фінансової дисципліни, зокрема, про знищення виконавчих

документів, про виписку безтоварних накладних, про перевищення повноважень окремими особами та ін.

При зіставленні первинних і похідних документ може з'ясуватись, що в похідних документах відображенні дані, які відсутні в первинних документах, або, навпаки, в первинних і похідних документах одні й ті ж операції відображенні в різних обсягах (наприклад, в касовому ордері зазначена оплата за послуги 1 920 000 грн., а в касовій книзі - 4 920 000 грн.). Такі розходження можуть свідчити про знищення первинних документів, виправлення інформації безпідставне списання коштів і матеріальних цінностей тощо.

Тут слід зазначити, що цей прийом не завжди використовують у повній мірі при аудиті та інших зовнішніх перевірках, у зв'язку з чим ефективність контролю знижується. Перевірка первинних і похідних документів (наскрізна перевірка) повинна охоплювати усі стадії формування інформації: первинний документ - групувальні відомості, реєстри - виробничі звіти або звіти про рух матеріальних цінностей - бухгалтерські реєстри (журнали-ордери, книги) - звіти квартальні й річні.

Існують й інші варіанти зіставлення документів. Знання документальних джерел інформації та їх взаємозв'язку - необхідна умова забезпечення високої результативності використання прийому зіставлення документів.

Окремим об'єктом документального контролю є бухгалтерські реєстри синтетичного і аналітичного обліку. Аудитори установлюють відповідність даних аналітичного обліку синтетичному.

Важливим прийомом є нормативна перевірка документальної інформації яка забезпечує визначення правильності використання норм, розцінок, тарифів, ставок оподаткування доходів, нормативів на списання природних витрат та ін. За допомогою нормативів виявляють перевитрати матеріальних цінностей, коштів, факти безгосподарності, нераціональне використання майна, порушення податкового законодавства, недооприбуткування продукції тощо.

Паралельно з перевіркою правильності списання сировини і матеріалів, нарахування оплати праці, повноти оприбуткування продукції тощо відповідно до норм, перевіряють реальність самих норм і нормативів з урахуванням способів організації та технології виробництва продукції і виконання робіт, розвитку науково-технічного прогресу. Застосування застарілих, необґрунтованих норм приводить до нераціонального використання матеріальних і трудових ресурсів.

Широко використовують прийоми математичної перевірки цифрової інформації в документах. Зокрема, перевіряють підсумки розрахунково-платіжних відомостей, різних звітів, журналів-ордерів та інших бухгалтерських реєстрів, правильність визначення суми податків у податкових деклараціях та інших розрахунках, таксування документів тощо. Виявлені таким чином помилки можуть бути не лише наслідком технічних причин, а й навмисного викривлення інформації в незаконних корисливих цілях.

Суть поопераційної (хронологічної) перевірки полягає в аналізі щоденного поопераційного руху матеріальних цінностей з урахуванням залишків. Цей спосіб використовується в тих випадках, коли є заяви, скарги на окремих відповідальних осіб, і установити порушення чи зловживання іншими прийомами не вдається.

Письмові пояснення - це спосіб виявлення причин та умов виникнення порушень, уточнення окремих питань, які виникли в процесі перевірки, а також спосіб остаточного доказу і визнання вини матеріально відповідальних та службових осіб з приводу нестач, псування матеріальних цінностей, привласнення їх, а також установлення розміру матеріального збитку, який підлягає відшкодуванню. Матеріально відповідальні особи, керівники виробничих підрозділів, спеціалісти зобов'язані давати аудиторам письмові пояснення, якщо в них виникла необхідність під час перевірок. Письмові пояснення підкладають до матеріалів перевірок як робочі документи аудитора.

Письмові запитання направляють у різні установи, організації (лабораторії, науково-дослідні інститути та ін.), а також окремим особам для

з'ясування питань, що виникли, і одержання додаткової інформації про об'єкт контролю. Письмові запитання оформляють самі аудитори або відповідні органи управління, які призначили ревізію чи перевірку із залученням аудиторів.

Із вище наведеного видно, що практика виробила багато прийомів і способів контролю. Завдання полягає в тому, щоб уміло їх поєднувати і вибрати найбільш доцільні при перевірці відповідних господарських фактів. У разі необхідності і виходячи з конкретних завдань використовують натуральний контроль. Основними прийомами натурального (візуального) контролю є: фактичний огляд (обстеження) об'єктів господарювання в природі, інвентаризація, контрольні обміри, контрольні запуски у виробництво сировини і матеріалів, лабораторний аналіз, експертна оцінка, тестування (фактичне опитування осіб). Важливо ці способи застосовувати у зв'язку з різними прийомами і способами документального контролю, що особливо ефективний при внутрішньому аудиті.

Фактичний огляд (обстеження) - це перевірка наявності, стану та правильності використання і експлуатації господарських об'єктів; складських приміщень, робочих місць, а також стану трудової дисципліни, чисельною складу персоналу підприємства та ін,

Перевірку дотримання трудової дисципліни і використання робочого часу працівниками підприємства проводять безпосередньо на робочих місцях шляхом вибіркового спостереження, хронометраж і фотографії робочого часу. Така перевірка дозволяє виявити неявки і запізнення на роботу ступінь зайнятості працівників, фактичні використання на інших посадах, за фахом, простої через незадовільну організацію виробничого процесу. Шляхом зіставлення штатної чисельності по платіжних відомостях і наявності працівників на робочих місцях можуть бути установлені випадки включення у відомість підставних осіб.

Прийом фактичного огляду (обстеження) допомагає визначити напрями більш глибокої документальної перевірки операцій, які виконуються на конкретних робочих місцях з порушенням.

Особливо ефективним і тому найбільш широко використовуваним прийомом натурального контролю є *інвентаризація* - спосіб виявлення фактичної наявності матеріальних цінностей, фактичного стану розрахунків, обсягів незавершеного виробництва шляхом поштучного перерахунку, зважування, обмірювання та зіставлення фактичних залишків з даними бухгалтерського обліку на певну дату. В результаті цього виявляються нестачі, лишки, помилки в обліку, під час проведення інвентаризації матеріальних цінностей визначають їх технічний стан та якість і виявляють пошкоджені, зіпсовані матеріальні цінності з'ясовують причину і винних осіб, які допустили матеріальні втрати. Крім того, виявляються невикористані господарські засоби, так звані неліквіди, що свідчать про недоліки в організації матеріально-технічного постачання, без господарність, марнотратство; заміну дефіцитних товарів неходовими, малоцінними. Одночасно оглядають місця зберігання матеріальних цінностей і установлюють порушення правил складування, невідповідність складських приміщень вимогам: недотримання правил пожежної безпеки та охорони праці тощо.

Виявлені лишки матеріальних цінностей свідчать про неоприбуткування і несвоєчасне оприбуткування, а нестачі - про привласнення і розкрадання майна. Все це свідчить про великі можливості інвентаризації, які потрібно використовувати найбільшою мірою.

Інвентаризація є передусім важливим засобом внутрішньо-господарського контролю і проводиться в обов'язковому порядку в кожному підприємстві, організації, установі згідно з планом-графіком відповідно до інструкції про проведення інвентаризації. Аудитори перевіряють дотримання цього положення для оцінки стану внутрішнього контролю. Під час аудиту в більшості випадків проводять вибіркову інвентаризацію, що пов'язане з

обмеженням часу на перевірки. У зв'язку із цим потрібно виробити найраціональніші підходи до організації вибіркової інвентаризації, зокрема з таких питань: обсяг вибірки, виробничо-матеріальних цінностей, період проведення, характер проведення. Всі ці питання аудитори вирішують за своїм розсудом з врахуванням конкретної ситуації. Щодо обсягу вибірки, то на практиці беруть до двадцяти найменувань матеріальних цінностей на складах загального призначення, на спеціальних складах (палива) можуть проводити повну інвентаризацію. Крім того, повну інвентаризацію проводять у випадках наявності скарг, заяв на адресу конкретних осіб або за умови виявлення зловживань і особливо серйозних порушень під час документальної перевірки матеріальних цінностей по можливості потрібно охопити.

Важливо визначитись, які саме матеріальні цінності слід інвентаризувати. Тут підходять з міркувань вибору найбільш дефіцитних і дорогоцінних матеріальних цінностей. Крім того, враховують й інші фактори: неналежне зберігання окремих матеріальних цінностей, виявлені під час документальних перевірок значні порушення в їх використанні або оприбуткуванні, наявність заяв і скарг конкретного змісту.

Інвентаризацію в усіх випадках проводить комісія, яка призначається розпорядженням керівника. При інвентаризації обов'язково мають бути присутніми матеріально відповідальні особи, а також фахівці (інвентаризація будівельних матеріалів та ін.). Результати інвентаризації оформляють валовими формами інвентаризаційних описів, порівняльних відомостей, актів інвентаризації, хоч не виключена можливість використання форм власною виготовлення. Крім того, матеріально відповідальні особи оформляють пояснювальні записки з приводу нестач, лишків та інших відхилень.

При інвентаризації слід звернути увагу на порядок і техніку вимірювання фактичних залишків; методику визначення нестач з вини матеріально відповідальних осіб; оцінку матеріального збитку з причини пошкоджень, псування та нестач матеріальних цінностей, який підлягає відшкодуванню; визначення природних втрат; порядок і розмір відшкодування

природних втрат, порядок і розмір відшкодування матеріального збитку; порядок списання нестач та ін.

Важливою умовою забезпечення високої ефективності інвентаризації є поєднання їх з іншими прийомами як натурального, так і документального контролю.

Контрольні обміри будівель по-монтажних, ремонтних, наукових, транспортних робіт дають можливість виявити внески та необґрунтоване списання будівельних, ремонтних матеріалів, коштів, тощо. Цей прийом використовують найчастіше при перевірці будівництва як господарським, так і підрядним способом. Контрольні обміри робіт, як і інвентаризацію, потрібно проводити за участю галузевих спеціалістів у складі комісії.

Експертна оцінка використовується для визначення якості виконання окремих робіт на високому професійному рівні висококваліфікованими спеціалістами-експертами. Експертизи проводять для оцінки проекти кошторисів документів, будівельних, ремонтних робіт тощо. Експертизи, таким чином, бувають різних видів: інженерні, технічні, технологічні, бухгалтерські тощо. Кримінологічне дослідження документів має особливе значення (виявляють фіктивну інформацію в документах або фіктивні документи), оскільки згідно із законодавством за оформлення таких документів винних притягають до кримінальної відповідальності. Ознаками фіктивних документів можуть бути підчищення, правлення, виправдання цифр, тексту, дописування цифр і переду чи ззаду реального числа 11 ін. При уважному огляді документа або за допомогою лупи можна помітити порушення структури паперу (шорохуватість, втрата глянце), потоншення паперу чи витирання інформації, інший колір пасти або іншу товщину цифр чи тексту порівняно з основним текстом, різницю в почерку, в надрукованому тексті, пошкодження друкарських ліній або тексту, наявність плям, розпливи пасти, чорнила, згущення тексту в рядках та інше. При неможливості довести фальсифікацію документів на місці контролери вилучають сумнівні документи

з підшивки і направляють на експертизу в правоохоронні органи з дотриманням встановленого порядку вилучення документів.

Тестування (фактичне опитування) службових і матеріально відповідальних осіб проводять з метою одержання необхідної інформації або уточнення окремих моментів, що виникають у процесі перевірки. При цьому важливо продумати перелік питань, їх послідовність за змістом і характером, особливу увагу звернути на знання законодавчих актів з питань обліку оподаткування та інше.

Подумайте над запитаннями:

1. Розкрийте поняття «аудит».
2. Для чого необхідний аудит?
3. Охарактеризуйте обставини, за яких виникає потреба в аудиті.
4. Як визначається аудит в Законі України «Про аудиторську діяльність»?
5. Де, коли і ким був виданий перший законодавчий акт, що регулював діяльність аудиторів?
6. В який період аудит мав назву «підтверджуючий» і яка його суть?
7. Розкрийте передумови виникнення аудиту.
8. Дайте визначення аудиторських свідчень.
9. Які види доказів знаєте?
10. Назвіть класифікацію аудиторських свідчень.
11. Що таке письмове пояснення?
12. Коли застосовується експертна оцінка?
13. Які методи застосовують під час отримання аудиторських свідчень.
14. Коли проводять контрольний замір?
15. З якою метою проводиться аудиторська перевірка щодо інвентаризації на підприємстві?

Виконайте ситуаційну вправу

Графічний диктант (+, -)

<i>Відповідь</i>	<i>№ з/п</i>	<i>Твердження</i>
	1.	Інвентаризацію в усіх випадках проводить комісія, яка призначається розпорядженням керівника.
	2.	Релевантні докази – це докази, які підтверджуються первинними документами та обліковими регістрами.
	3.	Непрямі – це свідчення, що не мають безпосереднього відношення до фактів з даного питання.
	4.	Об'єктивна істина повинна бути підтверджена спостереженнями.
	5.	Тестування (фактичне опитування) службових і матеріально відповідальних осіб проводять з метою одержання необхідної інформації або уточнення окремих моментів, що виникають у процесі перевірки.
	6.	Контрольні обміри будівель по-монтажних, ремонтних, наукових, транспортних робіт дають можливість виявити внески та необґрунтоване списання будівельних, ремонтних матеріалів, коштів, тощо.
	7.	Виявлені лишки матеріальних цінностей свідчать про своєчасне оприбуткування.
	8.	Нестачі свідчать - про привласнення і розкрадання майна.
	9.	Аудиторські свідчення - це інформація, які відбирає аудитор з метою складання висновків, на яких ґрунтується його кваліфікаційний висновок про бухгалтерську (фінансову) звітність.
	10.	Аудиторські свідчення отримують шляхом фактичного, документального і комбінованого контролю.

Перевірте себе:

Тестові завдання

1. Що означає поняття «аудит» у перекладі з латинської мови?

- а) слухати;
- б) проводити перевірку;
- в) проводити;
- г) контролювати.

2. У якому році був прийнятий перший Закон України «Про аудиторську діяльність»?

- a) 1991;
- б) 1993;
- в) 2003;
- г) 1994.

3. У якому році в Україні передбачалося ввести обов'язковий аудит?

- a) 1993;
- б) 1991;
- в) 1995;
- г) 1992.

4. Що таке аудит?

- a) ревізія;
- б) спосіб незалежного контролю;
- в) аналіз;
- г) відповідь а і б є вірними.

5. З якою метою створена система незалежного фінансового контролю?

- a) з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої інформації;
- б) з метою проведення ревізії;
- в) з метою проведення державного контролю;
- г) з метою проведення внутрішньогосподарського контролю.

6. Вкажіть, що є головним завданням аудиту?

- a) проведення ревізії;
- б) перевірка фінансової (бухгалтерської) річної звітності господарських суб'єктів;
- в) проведення аналізу фінансової (бухгалтерської) річної звітності господарських суб'єктів;
- г) підписання договору між аудиторською фірмою та клієнтом.

7. Що означає поняття «аудиторська фірма»?

- a) організація, яка займається ревізійною роботою;

б) організація, займається розглядом претензій від організації про неякісне проведення аудиту;

в) організація, яка здійснює перевірки згідно чинного законодавства на закріпленій за нею території;

г) організація, яка має ліцензію на право здійснення аудиторської діяльності на території України і займається виключно наданням аудиторських послуг.

8. На які види поділяється аудит за місцем виникнення?

а) операційні, стратегічні;

б) обов'язковий, добровільний;

в) зовнішній, внутрішній;

г) договірні, звичайні.

9. На які види поділяється аудит за обсягом поставлених питань?

а) операційні, звичайні, стратегічні;

б) зовнішній, внутрішній, добровільний;

в) обов'язковий, добровільний;

г) загальний, локальний.

10. Як називається один із методів аналітичного дослідження, коли на основі окремих факторів затверджується загальне положення?

а) дедукція;

б) індукція;

в) експеримент;

г) аудит.

Рекомендована література:

1. Аудит в Україні. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту./За ред.проф. Немченко В.В., Редько О.Ю., Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 536с. [ст. 64-79].

2. Виноградова М.О. Аудит: навч.посіб. /М.О.Виноградова, Л.І.Жиднєєва – К.: «Центр учбової літератури», 2014.- 656с. [ст. 23-30], [ст. 77-80].

3. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Основи аудиту: навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти. – Львів: Піча Ю.В.; К.: «Каравела»; Львів: «Новий Світ – 2000», 2002. – 504 с. [ст. 41-45].

ТЕМА 2. МЕТА І ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ АУДИТУ

Згідно із МСА 200 «Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів» метою аудиту фінансової звітності є висновок про те, чи відповідає вона в усіх суттєвих аспектах інструкціям, які регламентують порядок підготовки і подання фінансових звітів.

Загальними принципами аудиту є:

- об'єктивність і незалежність;
- професіоналізм і компетентність;
- конфіденційність;
- контроль за роботою, яка виконується особами, залученими до аудиторської перевірки;
- планування роботи.

Згідно Кодексу професійної етики аудиторів етичними принципами, якими керується аудитор при виконанні своїх обов'язків, є:

- незалежність;
- чесність;
- об'єктивність;
- компетентність та ретельність;
- конфіденційність;
- професійна поведінка, тобто: дотримання субординації, скромність, висока мораль тощо;
- дотримання технічних стандартів.

Основна *мета аудиту* – це формування професійної думки аудитора щодо достовірності первинних даних про факти господарського життя, повноти та своєчасності відображення цих даних в обліку, правильності

ведення обліку відповідно до бухгалтерських стандартів та складання на основі цих даних фінансової звітності, узагальнення сформованої думки в аудиторському звіті, аудиторському висновку, який надається замовнику.

Мета аудиторської перевірки фінансових звітів – дати можливість аудиторів висловити думку про те, чи складені ці фінансові звіти (у всіх суттєвих аспектах) відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності.

Думка аудитора підвищує довіру до фінансових звітів завдяки наданню високого, але не абсолютного рівня впевненості. Абсолютна впевненість в аудиті недосяжна через дію таких чинників: необхідність судження, використання тестування; обмеження, які властиві будь-яким системам бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, – а також через те, що більшість свідчень, які може отримати аудитор, за своїм характером більш переконливі, ніж остаточні.

До нашого життя входять і закріплюються слова «аудит», «аудитор», «аудиторський». Давно відомо про такі явища як аудиторська діяльність, якою займаються фахівці з аудиту, яких в різних країнах називають по-різному: громадськими бухгалтерами, комісарами по рахунках, присяжними бухгалтерами, контролерами економіки тощо. Не зважаючи на відмінності у назві, всі ці особи в більшості країн світу займаються однією і тією ж справою: перевіркою фінансової звітності різних суб'єктів господарювання, та складанням висновків про її достовірність, а також поточним консультуванням клієнтів з облікових, фінансових, правових та інших питань.

Професія аудитора є досить популярною і престижною, хоча й молодою. Слово «аудит» для нас не нове і вже знайоме, виникло понад дві тисячі років тому і походить від латинського слова «audio» – «вислуховувати», а «аудитор» («auditor») – означає «той, що слухає». Отже зміст слова «слухач» вказує на особливу довіру у взаємовідносинах аудитора зі своїми клієнтами і означає уважність, добропорядність, співчутливість, зацікавленість в справах клієнта,

який звернувся до аудитора. Перше основне завдання аудитора полягало у здійсненні перевірки правильності ведення бухгалтерського обліку.

За найбільш розповсюдженою думкою аудит виник в Китаї в 700 р. до н.е., де вже на той час існувала посада Генерального аудитора.

Також існують історичні свідчення того, що в III тис. до н.е. аудит існував у таких рабовласницьких державах як Єгипет, Вавилон, Рим, Греція.

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

У Середньовіччі в бухгалтерському обліку визначився певний застій. Але під час перших Хрестових походів облік був поновлений і особливого розвитку набув у Європі в часи епохи Відродження.

Розвиток господарської діяльності потребував і розвитку певних форм контролю за якістю облікової інформації.

Перші згадки про аудит нашої ери датуються 1130р. У 1285р. королем Великобританії Едвардом I був виданий перший законодавчий акт, який регулював діяльність аудиторів.

Створення незалежного аудиту справедливо вважається однією з найбільш плідних ідей британських бухгалтерів, що підтверджується документально (1285р., 1299р., 1324р., 1377р., 1469р.). Згадки про середньовічний аудит є також у італійських (1384р.) та французьких (1577р.) історичних джерелах.

Могутнім поштовхом у розвитку аудиту стало розмежування функцій та інтересів між власниками і менеджерами при капіталістичному способі виробництва. Для того, щоб запобігти зловживанням, приховуванню витрат і доходів, неправильному розподілу прибутків, навмисному їх присвоєнню найманими менеджерами, власник мусив вдаватися до перевірки фінансової звітності незалежним аудитором. У міру розвитку аудиту поступово змінювались його цілі й методи.

В еволюції аудиту з певною часткою умовності можна виділити такі етапи:

1) до 1600 р. – аудит був державним та незалежним, його основним завданням було викриття шахрайства; масштаби перевірки були детальні і глибинні; правовий контроль облікових книг був офіційно введений в багатьох країнах світу;

2) 1600 – 1850 р.р. – аудит також мав на меті викриття шахрайства та виявлення помилок в облікових записах; перевірки проводилися глибокі. Першу контрольну перевірку проведено в Америці. В Шотландії був прийнятий перший закон про заборону певним посадовим особам служити міськими аудиторами в 1773р. в Единбурзі було зареєстровано 7 присяжних бухгалтерів;

3) 1850 – 1905 р.р. – аудиторські перевірки проводились з метою визначення правдивості та якості фінансової звітності й викриття шахрайства, застосовувались окремі тести з тих чи інших важливих питань. Законодавчо обґрунтовано необхідність незалежного аудиту у Великобританії, Франції, США; офіційно зареєстровано перших аудиторів і створено перші професійні організації бухгалтерів і аудиторів;

4) 1905 – 1940 р.р. – існував державний, незалежний та внутрішній аудит, основним завданням їх було визначення достовірності фінансової звітності, розроблялися тести і вже давалася оцінка внутрішньому контролю на об'єктах, де надавалися аудиторські послуги. В США зроблено спробу стандартизації аудиторського висновку (1917р.), прийнято Закон про аудит в Німеччині (1931р.);

5) 1940 – 1960 р.р. – аудиторами перевірялись достовірність та правдивість фінансової звітності;

6) 1960 р. – донині – визначення достовірності фінансової звітності, при цьому особлива увага приділяється ефективності внутрішнього контролю. З 70-х рр.. починається гармонізація аудиту на регіональному та міжнародному рівнях (1977р. створено Міжнародну федерацію бухгалтерів, Нью-Йорк).

Розвиток аудиту сприяв утворенню великих транснаціональних компаній і фірм.

Аудиторська діяльність в Україні почала розвиватись з переходом до ринкових відносин. Необхідність аудиторської перевірки визнано вперше Законом України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» від 21.02.92р. виникнення цілісної системи аудиту в Україні почалося з прийняттям 22.04.93р. Закону «Про аудиторську діяльність» і створенням Аудиторської палати України.

Сьогодні інформація про фінансовий стан клієнта цікавить багатьох користувачів: акціонерів, власників, інвесторів, постачальників, покупців, державні контролюючі органи, суди, банки, співробітників фірм, адміністрацію тощо. Причому інтереси цих користувачів часто не збігаються, тому необхідною є об'єктивна оцінка фінансової звітності, яку надають аудитори.

У процесі проведення перевірки аудитор прагне сформувати власну думку відносно повноти, точності, оцінки, наявності, часового визначення господарських фактів, належності відповідному господарюючому суб'єкту активів і пасивів та інше.

Сьогодні аудит виділений у самостійну сферу комерційної діяльності і є комплексом професійних послуг з підготовки та надання рекомендацій в сфері обліку та економіки, фінансів і права, а також практичної допомоги в них. Аудитор виступає помічником і захисником свого клієнта і зобов'язаний захищати його інтереси.

Економічна наука дає багато визначень аудиту і в кожному з них викладається його сутність, призначення і мета проведення.

Найдоцільніше розглядати аудит, як це визначено згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93р. – перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти, відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам.

Необхідність проведення аудиту зумовлюється потребою користувачів в інформації про реальний фінансовий стан суб'єктів господарювання.

Користувачами цієї фінансової інформації можуть бути:

- 1) внутрішні (власники, адміністрація, персонал);
- 2) зовнішні (контрагенти - дебітори та кредитори, державні органи та позабюджетні фонди).

Замовники аудиторських послуг визначають обсяги та напрями перевірок у межах своїх повноважень. Максимальні повноваження при визначенні обсягу аудиторських перевірок має власник, а представники державних контролюючих органів і контрагенти – лише в межах, наданих їм законодавством або визначених угодами.

Аудиторська діяльність в Україні здійснюється відповідно до великої кількості нормативних документів, які можна об'єднати у дві групи:

- 1) державні, галузеві та інші законодавчі акти (закони України, положення, інструкції, методичні рекомендації тощо) стосовно бухгалтерського обліку, фінансової звітності, оподаткування, господарської діяльності, права тощо.

- 2) закони України, аудиторські стандарти, нормативи та інші регулятори, які стосуються безпосередньо аудиторської діяльності.

Основні нормативні документи *першої групи* (тобто ті, які мають застосовуватись аудитором обов'язково тільки у чинних редакціях – тобто за останніми змінами та доповненнями до них):

- 1) Господарський кодекс України;
- 2) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- 3) Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;
- 4) НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
- 5) Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності;

6) План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;

7) Податковий кодекс України;

8) Чинні П(С)БО 6-34;

9) Цивільний кодекс України тощо.

До *другої групи* нормативних документів можна віднести:

1) Закон України «Про аудиторську діяльність»;

2) Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту (МСА), огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, редакція 2010 року у двох частинах, українськомовна версія (для здійснення аудиторської діяльності з 01 травня 2011р.);

3) Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту (МСА), огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, редакція 2014 року у двох частинах, українськомовна версія (для здійснення аудиторської діяльності з 01 травня 2014р.);

4) Кодекс етики професійних бухгалтерів (КЕПБ) українськомовна чинна версія КЕПБ, переглянутого у липні 2009 року;

5) офіційні роз'яснення Аудиторської палати України щодо окремих питань по застосуванню стандартів аудиту;

6) інші нормативні акти, прийняті АПУ.

З 1995 року АПУ має офіційне фахове видання – журнал «Аудитор України», а з березня 1997 р. в Україні виходить офіційний журнал «Вісник бухгалтера і аудитора», видавник – САУ та Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ).

За цим питанням більш конкретно розглянемо перший та другий нормативні документи, які безпосередньо відносяться до аудиторської діяльності.

Закон України «Про аудиторську діяльність». Визначимося тільки з його структурою (табл.2.1.).

Структура Закону України «Про аудиторську діяльність»

Розділи	Статті
I. Загальні положення	1. Сфера дії Закону 2. Законодавство про аудиторську діяльність 3. Аудиторська діяльність 4. Аудитор 5. Аудиторська фірма 6. Стандарти аудиту 7. Аудиторський висновок та інші офіційні документи 8. Обов'язкове проведення аудиту 9. Обов'язки суб'єктів господарювання при проведенні аудиту
II. Сертифікація аудиторів і Реєстр аудиторських фірм та аудиторів	10. Сертифікація аудиторів 11. Реєстр аудиторських фірм та аудиторів
III. Аудиторська палата України	12. Повноваження Аудиторської палати України 13. Створення Аудиторської палати України 14. Діяльність Аудиторської палати України 15. Голова Аудиторської палати України
IV. Порядок проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг	16. Загальні умови проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг 17. Підстави для проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг
V. Права та обов'язки аудиторів і аудиторських фірм	18. Права аудиторів і аудиторських фірм 19. Обов'язки аудиторів і аудиторських фірм 20. Спеціальні вимоги
VI. Відповідальність аудиторів та аудиторських фірм	21. Цивільно-правова відповідальність аудиторів та аудиторських фірм 22. Інші види відповідальності аудиторів та аудиторських фірм
VII. Прикінцеві положення	

Аудиторські стандарти і нормативи розробляються на міжнародному рівні та інакше їх називають *міжнародні нормативи аудиту і супутніх послуг*.

Їх випуском за дорученням ради Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) займається Комітет міжнародної аудиторської практики (КМАП).

У кожній країні має здійснюватись локальне регулювання міжнародних нормативів відповідно до практики, що склалася під час аудиту фінансової інформації. Це регулювання може відобразитися у національних стандартах і нормативах.

Так було в Україні до 2003 року. За цей період у 1994-1996 роках було прийнято шість Національних стандартів аудиту, які в 1999 р. були відмінені та введено в дію Національні нормативи аудиту (ННА), яких за чотири роки чинності було розроблено 32; та Кодекс професійної етики аудитора України.

18.04.2003р. Аудиторська палата України на своєму засіданні № 122/2 визнала у якості національних порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів. Ці стандарти підлягають обов'язковому дотриманню та застосуванню аудиторами, аудиторськими фірмами та суб'єктами господарювання до фінансової звітності за 2003 рік, але допускається їх застосування до фінансової звітності попередніх періодів.

Впродовж 2003-2005 років в Україні відбувся перехідний період із застосування означених вище стандартів у якості національних.

Частково стандарти переглядалися і у 2008 році, але певні зміни було опубліковано тільки у журналі «Аудитор України».

Становлення і розвиток в Україні ринкової економіки вимагає від сертифікованих аудиторів постійного вдосконалення своїх професійних знань та поглиблення практичного досвіду.

Так, згідно із п.1 ст.4 Закону України «Про аудиторську діяльність» аудитором може бути фізична особа, яка має сертифікат, що визначає його кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України.

Постійне обов'язкове удосконалення професійних знань сертифікованих аудиторів є однією з умов подовження терміну дії сертифікату аудитора. Цей сертифікат, який видається аудиторіві для проведення аудиту всіх видів

підприємств, крім банків та банківських установ (донедавна використовувалась назва Серія А). Для здійснення аудиторських перевірок банків та банківських установ необхідно мати інший сертифікат (Серія Б), кваліфікаційні вимоги для отримання якого визначаються АПУ з погодженням із Державним банком України.

Аудитор - це висококваліфікований спеціаліст у сфері обліку та контролю, фінансів й аналізу, економіки та права, який має повноваження здійснювати аудиторську діяльність підприємств на договірній основі з подальшим наданням офіційних висновків.

Для отримання сертифіката претендент подає до АПУ або до регіонального відділення (РВ) АПУ необхідні документи, які реєструє Секретаріат АПУ або РВ АПУ у спеціальному журналі.

Аудитором може бути громадянин України, який має кваліфікаційний сертифікат на право займатися аудиторською діяльністю.

Сертифікації аудиторів присвячено ст.10 Розділ II Закону України «Про аудиторську діяльність». У ньому визначено вимоги до фізичних осіб, які мають право на отримання сертифікату аудитора. В провадження цих вимог АПУ 31.05.2007 р. прийнято Рішення № 178/6 «Положення про сертифікацію аудиторів» (дія цього положення не поширюється на порядок сертифікації аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків), в якому визначені у Законі критерії подано наступним чином (п. 2.1):

Право на отримання сертифікату мають кандидати, які мають:

- повну вищу економічну або юридичну освіту, документ про здобуття якої визначається в Україні (не нижче освітньо-кваліфікаційного рівня спеціаліста чи магістра);

- необхідні знання з питань аудиту, бухгалтерського обліку, фінансів, економіки, оподаткування, та господарського права;

- досвід роботи не менше 3-х років підряд на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора;

- успішно скласти письмовий кваліфікаційний іспит.

Також ст. 10 Закону України «Про аудиторську діяльність», визначено, що сертифікацією аудиторів займається виключно аудиторська палата України. Кваліфікаційний іспит проводиться за програмою, затвердженою АПУ. Білет охоплює два етапи. Перший етап – письмове тестування, другий етап – письмове розв’язування практичних завдань. Результати першого етапу – повідомляють кандидатам упродовж двох тижнів. Одночасно особам, що успішно склали перший етап кваліфікаційного іспиту, повідомляють час і місце проведення другого етапу кваліфікаційного іспиту. Результати другого етапу кваліфікаційного іспиту повідомляють упродовж одного місяця.

Особи, які не склали іспит, мають право повторно скласти його не раніше як через рік після цієї спроби. Результат успішно складеного першого етапу кваліфікаційного іспиту дійсний упродовж одного року.

Термін дії сертифіката не перевищує 5 років. Продовження терміну чинності сертифіката здійснюється через п’ять років за підсумками контрольного тестування за фахом у порядку встановленому АПУ.

Відповідно до п. 10 Положення про сертифікацію аудиторів право на продовження терміну чинності сертифіката мають аудитори, термін чинності сертифіката яких закінчується за умови, якщо вони у період терміну чинності сертифіката:

- не менше трьох років займались аудиторською діяльністю як фізичні особи - підприємці або у складі аудиторської фірми на посаді аудитора, або обіймали посади бухгалтера, фінансиста чи економіста (в тому числі на похідних від професій посадах), або надавали інші послуги, пов’язані з професійною діяльністю, визначені затвердженим АПУ переліком послуг;

- займаючись аудиторською діяльністю як фізичні особи – підприємці, своєчасно подавали звіти про виконані ними роботи (за формою № 1 – аудит) та підтверджували свою аудиторську діяльність;

- щороку успішно проходили контрольні тестування за підсумками удосконалення професійних знань за програмами, затвердженими АПУ, або за програмою удосконалення професійних знань аудиторів банків, або щороку

удосконалювати професійні знання згідно з розділом VI Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України;

- до них не застосовувалися стягнення з боку АПУ у вигляді зупинення чинності сертифіката.

31 травня 2007 року АПУ своїм Рішенням № 178/5 затвердила Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України. У зв'язку із чим сертифіковані аудитори повинні щорічно у обсязі 40 годин здійснювати підвищення кваліфікації шляхом участі у лекціях та семінарах, які проводять тільки засновані АПУ Центри удосконалення знань аудиторів за визначеними АПУ програмами. Підсумком підвищення кваліфікації є щорічне контрольне тестування, яке проводить АПУ.

Відповідно до п.11.4. Положення про сертифікацію аудиторів анулювання сертифіката здійснюється на підставі рішення АПУ:

- з ініціативи аудитора;
- у зв'язку із судимістю;
- з інших підстав, передбачених чинним законодавством України та цим Положенням.

Починаючи з 01.01.2011 року Рішенням АПУ «Про встановлення плати за проведення сертифікації та включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів» №224/10 від 23 грудня 2010 року визначено:

1. Встановити плату за проведення сертифікації фізичних осіб на право зайняття аудиторською діяльністю:

1.1. за кожний етап кваліфікаційного іспиту для осіб, які звернулись із заявами про допущення їх до кваліфікаційного іспиту з метою отримання сертифіката аудитора, у розмірі 3000 грн., у т.ч. ПДВ;

1.2. за щорічне контрольне тестування за підсумками удосконалення професійних знань аудиторів у розмірі 400 грн., у т.ч. ПДВ;

1.3. за продовження терміну чинності сертифіката у розмірі 3000 грн., у т.ч. ПДВ.

У кожній аудиторській фірмі необхідно розподіляти обов'язки між персоналом та бажано, щоб існувала спеціалізація між аудиторами (наприклад, один з них є фахівцем з аудиту основних засобів, другий – запасів, третій – витрат і доходів, четвертий – заробітної плати тощо). Це дасть змогу аудиторам зосередитись на якомусь одному або декількох напрямках перевірки й максимально знати всі нюанси щодо організації та методики ведення обліку цих об'єктів. З іншого боку, це може, уповільнити перевірку у випадку хвороби, звільнення чи інших обставин відсутності певного працівника. Тому, через деякий період бажано робити *ротацію* кадрів.

Ротація - це призначення нових членів АПУ на заміну членів АПУ, що вибули. Ротація здійснюється щороку в період з 1 по 31 жовтня на підставі визначення особистого рейтингу членів АПУ шляхом таємного анкетування аудиторів України.

Кожен працівник аудиторської фірми повинен бути ознайомленим зі своєю посадовою інструкцією. Посадові інструкції розробляються на основі довідника кваліфікаційних характеристик працівників. У Довіднику зазначено, що посадові інструкції розробляються для кожної конкретної *штатної посади*, яка затверджена *штатним розкладом* на підставі затвердженої структури підприємства.

Головною міжнародною професійною організацією бухгалтерів і аудиторів є Міжнародна федерація бухгалтерів, яка заснована у 1977 році та за даними 2015 року об'єднує 159 професійних організацій із 124 країн, що представляють понад 2,5 мільйона професійних бухгалтерів-практиків, які працюють в промисловості, торгівлі, державному секторі, освіті тощо.

Головний офіс МФБ знаходиться у Нью-Йорку. За організаційною структурою вона складається із шести Рад та декількох груп.

Згідно з міжнародною практикою аудиту у кожній країні повинна існувати *вища аудиторська установа*.

В Україні питання, пов'язані з діяльністю та професійним захистом аудиторів регулюють: Аудиторська палата України (АПУ) та Спілка аудиторів України. АПУ очолює аудиторську діяльність в Україні. Вона розташована у м. Київ. У 24 обласних центрах України створено регіональні відділення (РВ) на правах уповноважених представництв АПУ.

Відповідно до законодавства АПУ є *неурядовим органом* та створюється і функціонує як незалежний самостійний орган на засадах самоврядування, є юридичною особою та має свій *Статут*.

В Україні аудиторська діяльність регулюється Законом України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р., на основі якого було створено Аудиторську палату України 28 жовтня 1993 р.

Всі рішення АПУ приймаються на Засіданнях АПУ просто більшістю голосів при наявності двох третин її членів, за винятком певних рішень, передбачених законодавством та статутом АПУ. Веденням поточних справ в АПУ здійснює *секретаріат*, який очолює *завідуючий*.

Контроль за діяльністю секретаріату здійснює *Спостережна рада АПУ*. При Спостережній раді створено шість комісій. До роботи в комісіях АПУ залучаються експерти, які не є членами АПУ.

АПУ формується на п'ять років з 20 осіб шляхом делегування до її складу:

- 10 представників, визначених ст.13 Закону України «Про аудиторську діяльність» від державних органів, а саме по одному представнику;
- 10 висококваліфікованих аудиторів з безперервним стажем аудиторської діяльності не менше п'яти років, представники фахових навчальних закладів та наукових організацій.

Засідання Аудиторської палати України веде головуєчий, функції якого виконують по черзі всі члени палати в алфавітному порядку їх прізвищ. Члени АПУ виконують свої обов'язки на громадських засадах.

Згідно зі ст.12 Закону України «Про аудиторську діяльність» Аудиторська палата України виконує наступні основні завдання:

- 1) здійснює сертифікацію осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю;
- 2) затверджує стандарти аудиту;
- 3) затверджує програми підготовки аудиторів та за погодженням з Національним банком України програми підготовки аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків;

Графічне відображення структури АПУ наступне (рис. 2.1):

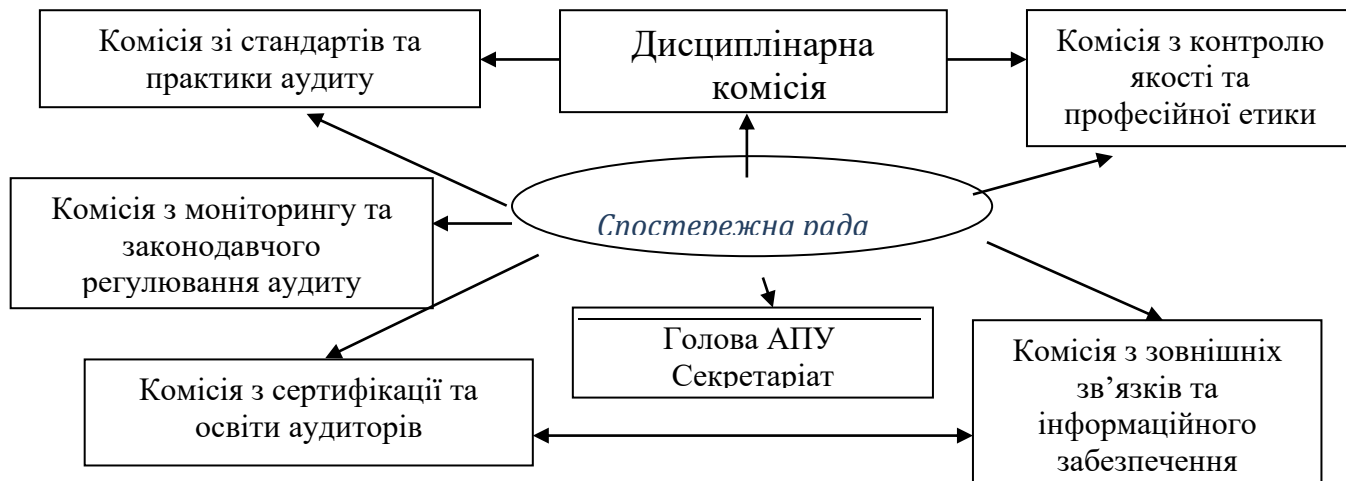


Рис. 2.1. Структура Аудиторської палати України

- 4) веде Реєстр (аудиторських фірм та аудиторів);
- 5) здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог цього Закону, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;
- 6) здійснює заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг;
- 7) регулює взаємовідносини між аудиторами (аудиторськими фірмами) в процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосовує до них стягнення;
- 8) здійснює інші повноваження, передбачені цим Законом та Статутом Аудиторської палати України.

Щорічно АПУ отримує від аудиторських фірм та аудиторів звіти про виконані ними роботи, здійснює їх аналіз та подає до Кабінету Міністрів України узагальнену інформацію про стан аудиторської діяльності в Україні.

Рішенням АПУ №252/5 від 05.07.2012 р. затверджено Стратегію діяльності АПУ на 2012-2017 роки, в якій зазначається чотири пріоритетних завдання на цей період:

1. Захист інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації;
2. Задоволення внутрішніх потреб професійного ринку аудиту України;
3. Забезпечення визнання важливої ролі аудиторської професії в суспільстві;
4. Покращення регулярної діяльності у сфері аудиту.

14 лютого 1992 р. створено САУ, яка є Всеукраїнським професійним громадським об'єднанням, що об'єднує на добровільних засадах чинних (сертифікованих) аудиторів. *Мета діяльності САУ* – об'єднати зусилля аудиторів для захисту їх законних прав й інтересів та сприяти розвитку аудиторської діяльності в Україні.

Виконавчим органом САУ є Рада САУ на чолі з Президентом та Виконавчим комітетом.

При Раді САУ створено п'ять комісій:

- комісія з національних стандартів аудиту;
- комісія з питань освіти та підвищення кваліфікації аудиторів;
- комісія по зв'язках з громадськістю та міжнародних зв'язках;
- комісія по контролю за дотримання вимог стандартів аудиту та КЕПБ;
- правова комісія.

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.

Найвищим органом САУ є З'їзд членів САУ, який може бути двох видів: черговий, що проводиться щорічно та звітно-виборчий, що скликається один раз у три роки не пізніше 1 квітня.

У порядку, встановленому законодавством України, Спілка аудиторів України має наступні завдання та права (табл.2.2):

Таблиця 2.2

Завдання та права САУ

Найменування	Складові
Завдання	<ul style="list-style-type: none">- представляти законні інтереси своїх членів в органах державної влади та управління України;- вносити пропозиції до органів влади і управління з питань аудиторської діяльності;- здійснювати правовий захист своїх членів;- забезпечувати членів спілки необхідними видами інформаційних та консультативних послуг.
Права	<ul style="list-style-type: none">- делегувати своїх представників до АПУ та достроково їх відкликати;- вносити на розгляд АПУ проекти норм і стандартів аудиту.

Аудиторська діяльність містить у собі організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок і надання інших аудиторських послуг.

Аудитором не може бути призначений працівник, що у цей час чи до цього працював чи працює на підприємстві, з яким укладений договір на проведення аудиту. Період, що повинен пройти після звільнення з роботи на підприємстві не менш 2-х років.

Завдання аудитора в аудиторській фірмі:

1) Забезпечення проведення аудиту та надання аудиторських послуг із дотриманням єдиних методологічних засад, установлених Законом України «Про аудиторську діяльність», Національними нормативами аудиту та Кодексом етики аудитора.

2) Дотримання спеціальних вимог щодо заборони проведення аудиту:

- аудитором, який має прями родинні зв'язки з керівництвом суб'єкта

господарювання, що перевіряється;

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

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

- аудитором – працівником суб'єкта господарювання, що перевіряється;

- аудитором – працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва суб'єкта господарювання, що перевіряється.

Права аудиторів і аудиторських фірм:

1) Самостійно визначати форми і методи аудиту на підставі діючого законодавства, існуючих норм і стандартів, умов до говору з замовником, професійних знань і досвіду.

2) Одержувати необхідні документи, що мають відношення до предмета перевірки і знаходяться як у замовника, так і у третіх осіб. Треті особи, що мають у своєму розпорядженні (банки, постачальники і т.п.) документи щодо предмета перевірки, зобов'язані надати їх за вимогою аудитора (ауд. фірми). Зазначена вимога повинна бути офіційно засвідчена замовником.

3) Одержувати необхідні пояснення в письмовій чи усній формі від керівництва і працівників замовника.

4) Перевіряти первинну документацію з обліку фінансово-господарської діяльності замовника, облікові реєстри, перевіряти наявність майна, грошей, цінностей, проводити інвентаризацію готівки в касах, цінних паперів, матеріальних цінностей, жадати від керівництва проведення контрольних оглядів вимірів виконаних робіт, визначення якості продукції.

5) Залучати на договірних засадах до участі в перевірці фахівців різного профілю, крім тих, котрі працюють у замовника, перебувають з ними в родинних стосунках, чи ведуть спільний бізнес.

Обов'язки аудиторів і аудиторських фірм:

1) Належним чином надавати аудиторські послуги, перевіряти стан бухгалтерського обліку і звітності замовника, їх достовірність, повноту і

відповідність чинному законодавству та встановленим нормативам.

2) Повідомляти власників, уповноважених ними осіб, замовників про виявлені під час проведення аудиту недоліки ведення бухгалтерського обліку і звітності.

3) Зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту та виконанні інших аудиторських послуг. Не розголошувати відомостей, що становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб.

4) Відповідати перед замовником за порушення умов договору відповідно до чинних законодавчих актів України.

5) Обмежувати свою діяльність наданням аудиторських послуг та іншими видами робіт, які безпосередньо стосуються надання аудиторських послуг у формі консультацій, перевірок або експертиз.

Подумайте над запитаннями:

1. Які нормативні документи регулюють аудиторську діяльність в Україні?
2. Що відносяться до повноважень Аудиторської палати України?
3. Які комісії діють у складі АПУ?
4. Які аудиторські фірми мають право на здійснення аудиторської діяльності?
5. Хто здійснює сертифікацію аудиторів?
6. Наявність яких спеціалістів передбачає типова організаційна структура управління аудиторською фірмою?

Перевірте себе:

Тестові завдання – Варіант 1

1. Що означає поняття «аудиторська фірма»?

- а) організація, яка займається ревізійною роботою;
- б) організація, займається розглядом претензій від організації про неякісне проведення аудиту;

в) організація, яка здійснює перевірки згідно чинного законодавства на закріпленій за нею території;

г) організація, яка має ліцензію на право здійснення аудиторської діяльності на території України і займається виключно наданням аудиторських послуг.

2. Ким затверджується порядок сертифікації аудиторів?

а) Аудиторською палатою України;

б) відповідь а і в є вірними;

в) аудитори, які здійснюватимуть аудит банків – за погодженням з Національним банком України;

г) Спілкою аудиторів.

3. Що є метою аудиту?

а) формування професійної думки аудитора щодо достовірності первинних даних про факти господарського життя;

б) висновок про те, чи відповідає вона в усіх суттєвих аспектах інструкціям, які регламентують порядок підготовки і подання фінансових звітів;

в) вирішення конкретних завдань, які визначаються законодавством, системою нормативного регулювання аудиторської діяльності, а також договірними зобов'язаннями аудитора та клієнта;

г) всі варіанти відповідей є вірними.

4. Перші згадки про аудит нашої ери датуються:

а) 1130 р.;

б) 1230 р.;

в) 1360 р.;

г) 1380 р.

5. Хто може бути користувачами фінансової інформації про реальний фінансовий стан суб'єктів господарювання?

а) власники, адміністрація, персонал;

б) контрагенти - дебітори та кредитори, державні органи та позабюджетні фонди;

- в) внутрішні і зовнішні;
- г) всі варіанти відповідей є вірними.

6. Хто займається випуском міжнародних нормативів аудиту і супутніх послуг за дорученням ради Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ)?

- а) Комітет міжнародної аудиторської практики (КМАП);
- б) Спілка аудиторів України;
- в) Аудиторська палата України;
- г) Національний банк України.

7. Сертифікацією аудиторів займається виключно:

- а) Спілка аудиторів України;
- б) Кабінет міністрів України;
- в) Аудиторська палата України;
- г) Верховна Рада України.

8. Сертифікат, який видається аудиторіві для проведення аудиту всіх видів підприємств, крім банків та банківських установ називається...

- а) Серія А;
- б) Серія Б;
- в) Серія АБ;
- г) всі варіанти відповідей є вірними.

9. Термін дії сертифіката не перевищує:

- а) 3 років;
- б) 5 років;
- в) 1 року;
- г) 3,5 років.

10. Що таке ротація?

- а) це призначення нових членів аудиторської фірми на заміну членів аудиторської фірми, що вибули;
- б) це призначення нових членів САУ на заміну членів САУ, що вибули;
- в) це призначення нових членів АПУ на заміну членів АПУ, що вибули;

г) всі відповіді є вірними.

Рекомендована література:

1. Аудит в Україні. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту./За ред.проф. Немченко В.В., Редько О.Ю., Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 536с. [ст. 9-12].
2. Виноградова М.О. Аудит: навч.посіб./М.О.Виноградова, Л.І.Жиднєва – К.: «Центр учбової літератури», 2014.- 656с. [ст. 48-77].
3. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Основи аудиту: навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти. – Львів: Піча Ю.В.; К.: «Каравела»; Львів: «Новий Світ – 2000», 2002. – 504 с. [ст.17-24].
4. Огійчук М.Ф., Новіков І.Т., Рагуліна І.І. Аудит: організація і методика: Навч. посібник. 2-ге вид., перероб. і допов. – К.: Алерта, 2012. – 664 с. [ст. 18].

ТЕМА 3. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ, АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК І ОЦІНКА СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ Й АУДИТУ

Нормативні документи:

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітні 1993 р. (із змінами та доповненнями) // Відомості Верховної Ради України. – 1993. - №23.
2. МСА 400 «Оцінка ризиків та внутрішній контроль».
3. ННА 12 «Оцінка системи внутрішнього контролю».
4. ННА 19 «Споріднені сторони».
5. ННА 32 «Оцінка властивого ризику і ризику невідповідності внутрішнього контролю, їх вплив на незалежні процедури аудиторської перевірки».

Відхилення в бухгалтерській звітності клієнта присутні майже завжди. Аудитори в ході перевірки зобов'язані виявити ту їх частину, в результаті якої суттєво перекручена звітність в цілому. Відхилення в бухгалтерській

звітності можуть бути суттєвими і несуттєвими, допущені навмисно і ненавмисно.

Суттєві відхилення – це відхилення, які можуть вплинути на рішення користувача фінансової звітності. Класифікація відхилень у фінансовій звітності і ймовірність їх виявлення за допомогою методів господарського контролю.

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

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

В результаті допущених відхилень у звітності не тільки перекручуються показники роботи підприємства, але й може завдаватися шкода власникам (засновникам), персоналу підприємства, кредиторам, Держбюджету та іншим зацікавленим сторонам. Наприклад, протизаконних дій це може бути, присвоєння матеріальних цінностей або грошових коштів певним особам.

Помилка – ненавмисне перекручення фінансової інформації в результаті арифметичних чи логічних помилок в облікових записах і групуваннях, недогляді у повноті обліку чи неправильного подання фактів господарської діяльності, наявності та стану майна, розрахунків тощо.

Практика аудиту доводить, що всі помилки, які можуть мати місце у звітності клієнта, належать до одного з наступних видів.

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

Суттєвість - одне з найважливіших понять аудиту , яке передбачає , що аудитор не повинен перевіряти всю діяльність підприємства або всю його звітність з точністю до одиниць, в яких вона складена. *Суттєвість* – це виражена в абсолютних одиницях можливість інформації вплинути на рішення її користувача. Не може існувати ніякої точної формули для вираження цього поняття. Говорячи про суттєвість аудитор передбачає, що в кожному конкретному випадку для кожного підприємства необхідно ту величину активів, пасивів або фінансових результатів, яка може змінити думку щодо звітності і вплинути на рішення її користувача.

Шахрайство - це навмисно неправильне відображення господарських операцій та подання на цій основі заздалегідь перекрученої, недостовірної звітної інформації її користувачам.

Найбільш повне визначення приведено в ННА№7 «Помилки та шахрайство». Саме тут визначення шахрайство доповнене переліком можливих фактів обману. Проте в цьому визначенні не прослідковується мета протиправних дій.

Дуже лаконічним і точним є визначення поняття шахрайства Дж. Робертсоном. Він трактує, що «це навмисне внесення фіктивної інформації у фінансові звіти з метою ведення будь-кого в оману, яке несе за собою збиток для інвесторів і кредиторів».

Помилка ненавмисне перекручення фінансової інформації в результаті арифметичних чи логічних помилок в облікових записах і групуваннях, недогляді у повноті обліку чи неправильного подання фактів господарської діяльності, наявності та стану майна, розрахунків тощо.

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

Як шахрайство, так і помилка є відхиленням: від діючого законодавства; від нормативних актів, що регулюють діяльність організації і методологію обліку; внаслідок недотримання протягом звітного року прийнятої облікової

політики відображення в бухгалтерському обліку окремих господарських операцій та оцінки майна; внаслідок порушення принципу віднесення прибутків та витрат до відповідних періодів; в результаті недотримання єдності в розмежуванні обліку витрат, які належать до витрат виробництва та збуту, за рахунок прибутку і спеціальних джерел покриття; внаслідок недотримання тотожності даних аналітичного обліку оборотам і залишкам по рахунках синтетичного обліку тощо.

Слід пам'ятати, що відповідальність за виявлення і обґрунтування шахрайства чи помилки несе аудитор. ННА№7 «Помилки і шахрайство» передбачено, що аудитор відповідає за аудиторський висновок про фінансову звітність підприємства і не повинен відповідати за виявлення абсолютно всіх фактів шахрайства і помилок, котрі можуть істотно вплинути на достовірність фінансової звітності підприємства. Проте, аудитор повинен отримати гарантію відсутності істотних випадків і фактів такого роду для написання позитивного аудиторського висновку.

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

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

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

Відповідальність за факти шахрайства або помилок лягає на винуватців та на керівництво підприємства. Відповідальність за фінансову звітність

підприємства, включно з відповідальністю за попередження та виявлення фактів шахрайства та помилок. Покладається на керівництво підприємства, котре постійно підтримує відповідність і ефективність систем обліку і внутрішнього контролю підприємства.

При проведенні аудиторського дослідження особливу увагу слід приділити виявленню навмисних порушень, тобто фактам шахрайства.

Під *шахрайством* слід розуміти такі дії, як змова, маніпуляція обліковими записами, знищення результатів господарських операцій, фальсифікація та підробка бухгалтерських документів, неадекватні записи в обліку.

Шахрайство проявляється в наступних діях:

Маніпуляція обліковими записами – навмисне використання неправильних (некоректних бухгалтерських проводок чи записів сторно з метою перекручення даних бухгалтерського обліку та звітності.

Знищення результатів відображення господарських операцій – проведення записів в облікових регістрах методом сторно, аналогічних за змістом та сумами основним бухгалтерським проводкам.

Фальсифікація бухгалтерських документів та записів - оформлення заздалегідь неправильних чи підроблених документів (авізо, рахунків, векселів тощо) і записів на рахунках бухгалтерського обліку, що перекручують дійсність:

Неадекватні записи в обліку – відображення фінансової інформації в системі рахунків у неповному обсязі (непотрібні виправлення по книжках і рахунках бухгалтерського обліку, порушення кореспонденції рахунків, неповні файли, не відображені в обліку господарські операції).

Незвичні операції – разова угода та господарські операції регулюючого чи вимушеного характеру, платежі за роботу та послуги, які є надлишковими або надмірними.

При виявленні шахрайства чи помилки аудиторю слід з'ясувати у керівництва і персоналу підприємства їх причини та вплив на фінансову

звітність. Якщо, на його думку шахрайство чи помилка могли викликати неправильне відображення звітності, для відновлення істини він повинен виконати додаткові процедури, які вважає необхідними. Характер додаткових процедур залежить від виду шахрайства чи помилки і від ступеня їх впливу на зміст фінансової звітності.

У випадку, коли шахрайство чи помилка могли бути попереджені або виявлені при внутрішньому контролі. Але цього не відбулось, аудитор повинен переглянути свою попередню оцінку щодо цієї системи і, зменшивши довіру до неї, розширити коло інформації, що перевіряється.

У випадку, коли шахрайство чи помилка відбулись за участю представника керівництва підприємства, аудитор повинен перевірити достовірність отриманих від нього раніше даних та відомостей.

Аудитор зобов'язаний своєчасно повідомити керівництво підприємства про виявлення шахрайства чи помилки, навіть якщо потенційний вплив виявлених порушень на фінансову звітність незначний. Якщо ж шахрайство чи помилка суттєві, аудитор має право переглянути питання про свої зобов'язання перед клієнтом.

Виявлені факти шахрайства та значних помилок повинні бути доведеними. Коли виникають сумніви щодо непричетності керівництва підприємства до виявлених порушень, аудитор повинен порадитись з юристом щодо застосування відповідних законодавчих процедур.

Умови або події, які збільшують ризик шахрайства та помилки клієнта, поділяються на декілька груп.

1. Цілісність або компетентність управлінського персоналу: значне та довготривале не доукомплектування облікового персоналу; недоліки в усуненні слабких сторін внутрішнього контролю; часті зміни в юридичному відділі або у відділі внутрішнього аудиту.

2. Незвичайні впливи у рамках підприємства: галузь переживає кризу, і можливість банкрутства підприємства зростає; підприємство має значні внески в галузях, які переживають кризу; підприємство в значній мірі

залежить від одного замовника або невеликої групи замовників; на бухгалтерський персонал здійснювали тиск з метою складання фінансової звітності в короткі строки.

3. Незвичайні операції: незвичайні угоди, особливо в кінці року, які суттєво впливають на величину фінансових показників; платежі за послуги (зокрема адвокатам, консультантам та ін.), які не відповідають кількості та якості наданих послуг.

4. Проблеми отримання необхідних аудиторських доказів через: неадекватність записів (неповні файли, зайві виправлення в книжках і рахунках, не відображені в обліку операції); неадекватність документального оформлення операцій, відсутність підтверджуючих документів та зміна документів (особливо якщо це стосується незвичних операцій); різниця між обліковими записами і підтвердженням третьої сторони; суперечливі аудиторські докази та зміни, які мають суттєвий вплив на інформацію щодо показників фінансово-господарської діяльності; неточні або необґрунтовані відповіді керівництва підприємства на запитання аудитора.

Шахрайство частіше направлене на об'єкти, які є потенційними об'єктами крадіжки. Тому аудиторам необхідно звернути особливу увагу на можливість крадіжки грошових коштів з використанням комп'ютера, засобів з високою вартістю, які легко переміщуються, а також засобів, які можуть бути легко перетворені на гроші (наприклад, цінні папери).

Особливо уважно аудитор повинен перевіряти наступні факти: вихідну інформацію; незвичні внески грошових коштів; платежі за не отримані товари чи отримані, але які не вимагались або одержані та оплачені за підвищеними цінами; списання засобів або розпорядження засобами з вартістю, яка є нижчою, ніж їх ринкова ціна; використання коштів клієнта для особистих потреб (комп'ютерів, легкових машин, послуг, офісу тощо).

Для виявлення шахрайства аудиторі необхідно: визначити мотиви шахрайства у клієнта; ознайомитись з персоналом, особливо з керівним персоналом, оцінити його моральні принципи, умови праці та порядок її

оплати; виявити умови, що можуть сприяти можливості здійснення шахрайства (ставлення керівництва до цього питання, відсутність охорони, контролю та ін.); виявити ознаки шахрайства шляхом виконання аналітичних процедур; провести суцільну та вибіркочу перевірку об'єктів з найбільшим ризиком не виявлення порушень.

Шахрайство, як правило, здійснюється з метою приховування факту змови, підробки, фальсифікації, навмисного перекручення операцій. Аудитор не може припускати, що керівництво підприємства є нечесним, але і не може припускати, що воно є безумовно чесне.

Термін «*помилка*» означає ненавмисне викривлення у фінансовій звітності, включаючи пропуск суми або розкриття, наприклад: помилку при збиранні або обробці даних, на основі яких готуються фінансові звіти; неправильне облікове твердження, зроблене внаслідок пропуску або неправильної інтерпретації фактів; помилку в застосуванні облікових принципів щодо вимірювання, визнання, класифікації, подання або розкриття.

Залежно від періодичності здійснення помилки поділяються на: випадкові (арифметичні помилки, пропуски, неправильне заповнення звітних форм, неправильні проводки), помилки, які повторюються (постійно робиться неправильне бухгалтерське проведення).

За характером помилки, які можуть бути у звітності, можна поділити на такі види:

1. Неповнота відображення операцій: означає, що у бухгалтерському обліку не знайшли відображення всі факти господарських операцій.

2. Обґрунтованість облікових записів: означає, що факт господарської операції відображений в обліку без достатніх на те підстав (включено в баланс майно, на яке підприємство не має права власності – майно, яке отримано за договором комісії). Ці помилки приводять до завищення показників звітності.

3. Помилки в періодизації: пов'язані з неправильним розподіленням операцій по облікових періодах, коли їх відображають у фінансовій звітності наслідки операцій «не свого» звітного періоду.

4. Помилки у записах: означають, що або операція відображена не на тому рахунку, на якому мала бути, або зроблена помилка у проведеній сумі.

5. Помилки в оцінці: пов'язані з тим, що були неправильно оцінені активи і пасиви, які відображені у звітності (наприклад, неправильно зроблено оцінку резерву сумнівних боргів).

6. Неправильне відображення інформації: виникає при неправильному перенесенні сальдо рахунків у звітні форми (наприклад, при взаємному згортанні дебіторської і кредиторської заборгованості), а також при відображенні результатів операцій по невідповідних статтях, недостатність інформації у звітності, тобто відсутність пояснень та розкриття.

Відповідальність за фінансову звітність підприємства, включно з відповідальністю за попередження та виявлення фактів шахрайства та помилок, покладається на керівництво підприємства.

При проведенні аудиторського дослідження правильності відображення в обліку і звітності витрат та встановлення собівартості продукції (робіт, послуг) необхідно впевнитися у відсутності типових помилок і порушень. Розглянемо деякі з них.

- Одним із найпоширеніших порушень, які призводять до перекручення собівартості продукції (робіт, послуг), є неправильний розрахунок амортизації. Амортизація основних засобів є значним і, водночас, легко регулюючим елементом затрат на виробництво. Викривлення її величини може бути досягнуте порушенням діючих норм, продовженням нарахування амортизаційних відрахувань після закінчення терміну експлуатації основних засобів, неправильним визначенням первісної вартості, неправильним застосуванням прискореної амортизації.

- Послуги, отримані зі сторони і спожиті в виробничому процесі підприємства, входять до собівартості продукції на основі рахунків, пред'явлених постачальниками, як правило, на початку наступного місяця. З метою штучного зниження величини цих затрат такі записи можуть відкладатися на наступний місяць, що найбільш доступно для послуг, які

споживаються рівномірно протягом усього місяця. Можливість такого викривлення обліку витрат полегшується тим, що повнота і своєчасність відображення цих даних контролюється записами про оплату послуг на грошових рахунках. При нормальній постановці обліку спожитих послуг, навіть за відсутності рахунків постачальників чи надходження їх із запізненням, повинна бути внесення у витрати виробництва за попереднім орієнтованим розрахунком.

- Вразливим для достовірності обліку операцій є розподілення транспортно-заготівельних витрат (відхилень у вартості матеріалів). Тут можливі порушення, пов'язані з їх повним списанням (без віднесення частини їх на вартість залишку матеріалів), чи, навпаки, відмова від списання і залишення їх на балансі. На практиці зустрічається різний підхід до списання дебетових і кредитових відхилень залежно від загального стану витрат на виробництво. Зокрема збільшують частку кредитових (червоних) відхилень, які списують, і зменшують частку дебетових відхилень, коли загальні витрати перевищують їх нормативну величину.

- Однією з умов повноти і достовірності обліку затрат на заробітну плату є правильне відображення в обліку виникнення і використання резерву на оплату відпусток. Як свідчить аудиторська практика, сьогодні деякі суб'єкти господарювання відмовляються від створення резерву за умови рівномірного протягом року надання відпусток працівникам підприємства. Відмова від створення резерву може призвести до штучного приховування витрат, не кажучи вже про те, що при цьому затрати на оплату відпусток отримують нерівномірний характер. Проте за наявності такого резерву не виключається можливість викривлення облікових даних у частині витрат на оплату відпустки. Тут необхідне точне дотримання ряду вимог, без яких враховані затрати будуть недостовірними.

Із точки зору дотримання облікової політики можуть бути допущені такі помилки:

- порушення вимоги незмінності вибраного на початку періоду, що перевіряється (облікового року), методу обліку витрат та калькуляції собівартості продукції, їх відповідності нормативним документам (позамовний, попроцесний (простий), попередільний, нормативний методи калькуляції);

- помилки в розмежуванні й віднесенні витрат за звітними періодами (залишки незавершеного виробництва, витрати грудня в січні і навпаки);

- помилки в нарахуванні зносу за основними засобами і віднесення на рахунки витрат;

- помилки в нарахуванні зносу за нематеріальними активами, малоцінними та швидкозношуваними предметами і віднесення сум зносу на витрати виробництва;

- недотримання встановленого порядку розподілу накладних витрат;

- безпідставне віднесення фактичних сум витрат за відрядженнями (особливо за кордон), представницьких витрат, витрат на рекламу, оплату аудиторських послуг та інших витрат і їх віднесення на витрати виробництва.

Досвід проведення аудиторських перевірок переконує, що можна виділити такі помилки (викривлення) при веденні обліку витрат на виробництво:

- необгрунтоване завищення (заниження) величини матеріальних витрат, незавершеного виробництва, сум з оплати праці та ін.;

- внесення до витрат виробництва адміністративних витрат та витрат на збут,

- необгрунтоване віднесення на витрати виробництва звітного періоду транспортних витрат, що належать до залишку невикористаних запасів;

- віднесення капітальних вкладень в основні засоби на витрати виробництва і обігу;

- внесення в собівартість витрат, виробничий характер яких не обгрунтований;

- внесення витрат у собівартість без належного документального обґрунтування і виправдовуючих первинних документів;
- внесення витрат на відрядження, не пов'язаних із підприємницькою діяльністю організації, у собівартість;
- внесення амортизації нематеріальних активів, вартість яких не підтверджена документально, у собівартість;
- внесення витрат на утримання невиробничих основних засобів у собівартість.

Виявлені помилки і порушення узагальнюють у робочому документі.

На основі вище сказаного можна зробити такі *висновки*:

За характером помилки, які можуть бути у звітності, можна поділити на такі види:

1. Неповнота відображення операцій.
2. Обґрунтованість облікових записів.
3. Помилки в періодизації.
4. Помилки у записах.
5. Помилки в оцінці.
6. Неправильне відображення інформації.

Розвиток аудиту за останніх двадцять-тридцять років обумовив виникнення нового підходу до проведення аудиторських перевірок. Цей підхід передбачає планування, розрахунок, уточнення й оцінку такого показника, як аудиторський ризик.

Аудиторський ризик – це ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку, якщо фінансові звіти містить суттєво викривлену інформацію.

Про аудиторський ризик варто говорити тому, що висновки аудитора щодо достовірності фінансової звітності можуть бути помилковими. Завжди існує ймовірність того, що помилки або неточності, які суттєво можуть вплинути на господарську діяльність, у перевірених документах не знайдено і вчасно не виправлено. Як правило, ці помилки виявляють згодом персонал

клієнта, інший аудитор або один із зовнішніх контрольних органів (податковий інспектор, контрольно-ревізійна служба та ін.).

Є інформаційний, підприємницький та аудиторський ризик. Інформаційний ризик передбачає собою ймовірність того, що у публічній фінансовій звітності підприємства (організації) містяться істотні помилки чи неточності. Цей ризик існує не для аудиторів, а для користувачів фінансової звітності – акціонерів, інвесторів, кредиторів, державних органів тощо, яких може ввести в оману недостовірна інформація. Інформаційний ризик не можна ототожнювати з аудиторським, бо він є лише стимулом для замовників аудиторських послуг, адже висновок аудиторів – це певна гарантія достовірності фінансових звітів підприємств.

На інформаційний ризик у ринкових умовах прямо впливає ризик підприємницької діяльності, який залежить від багатьох факторів: від законодавчої системи, податкової політики, конкуренції тощо. Цей ризик також прямо не пов'язаний з аудиторським і стосується конкретного підприємства чи організації. Таким чином, види ризиків, які розглянули беруть до уваги аудитори, але прямого функціонального зв'язку з показником аудиторського ризику згадані види ризиків не мають.

Аудиторський ризик – це наслідок двох чинників: ризику того, що можуть бути суттєві помилки, а також того, що цих істотних помилок не виявлять.

З поняттям аудиторського ризику тісно пов'язане поняття суттєвості в аудиті.

Суттєвість - це ймовірність того, що застосовувані аудиторські та інші, в тому числі юридичні, експертні та інші процедури дозволяють визначити наявність помилки у звітності економічного суб'єкта та оцінити їх вплив на прийняття відповідних рішень її користувачам. Інформація про окремі активи, зобов'язання, доходи, витрати і господарських операціях, а також складових капіталу вважається суттєвою, якщо її пропуск або перекручення може

вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової (бухгалтерської) звітності.

Як же пов'язана суттєвість з аудиторськими ризиками? Між суттєвістю і аудиторським ризиком існує зворотна залежність, тобто чим вище рівень суттєвості, тим нижче рівень аудиторського ризику, і навпаки. Зворотна залежність між суттєвістю і аудиторським ризиком приймається аудитором до уваги при визначенні характеру, строків проведення та обсягу аудиторських процедур. Наприклад, якщо після закінчення планування конкретних аудиторських процедур аудитор визначає, що прийнятний рівень суттєвості нижче, то аудиторський ризик підвищується.

Внутрішньогосподарський ризик (IR) – це ризик того, що в реєстрах бухгалтерського обліку і відповідно у фінансовій звітності клієнта міститься недостовірні інформація.

Внутрішні чинники:

- специфічні особливості діяльності, здійснюваної економічним суб'єктом;
- чесність персоналу економічного суб'єкта, який здійснює керівництво та відповідальний за ведення обліку та підготовку звітності;
- досвід і кваліфікація працівників, відповідальних за ведення обліку та підготовку звітності;
- хибність основних угод;
- схильність окремих статей балансу неправильного поданням, особливо, якщо за цими статтями були проведені виправлення в попередньому періоді;
- виконання незвичайних і комплексних угод, особливо ближче до кінця року.

Зовнішні чинники:

- особливості функціонування та поточного економічного становища галузі, в якій діє економічний суб'єкт;
- зміна попиту з боку замовників;

- зміна методу облікової оцінки, що виникло в результаті виходу нового нормативного документа;

- технологічні досягнення в галузі;

- фактори, що впливають на галузь в цілому.

Ризик засобів контролю означає ризик того, що не можна своєчасно запобігти можливим викривленням залишку на рахунку (або класу операцій), які можуть бути суттєвими, або їх не можна своєчасно виявити та виправити за допомогою систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

Розуміння системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

Система бухгалтерського обліку – це упорядкована система збору, реєстрації та узагальнення інформації в грошовому вираженні про майно і зобов'язання організацій і їхньому русі шляхом суцільного, безперервного і документального обліку всіх господарських операцій.

Система внутрішнього контролю – це сукупність організаційних заходів, методик і процедур, використовуваних керівництвом особи в якості засобів для впорядкованого і ефективного ведення фінансово-господарської діяльності, забезпечення збереження активів, виявлення, виправлення і запобігання помилок і спотворення інформації, а також своєчасної підготовки достовірної фінансової (бухгалтерської) звітності.

Що повинен перевірити аудитор?

- здійснення операцій проводиться по загальному або спеціальним дозволом керівництва;

- чи своєчасно ведеться облік всіх операцій та інших подій в точних суми, на належних чи рахунках і в належні звітні періоди з тим, щоб зробити можливою підготовку фінансової (бухгалтерської) звітності відповідно до встановленого порядку;

- яка можливість доступу до активів та записів, чи тільки з дозволу керівництва;

- чи регулярно складання врахованих активів з активами, що є в наявності, і чи вжито належних заходів щодо будь-яких розбіжностей.

Які уявлення про систему бух. обліку і внутрішнього контролю він при цьому отримає?

- основні групи і типи операцій, здійснюваних аудіруємим особою;
- способи ініціювання таких операцій;
- основні регістри бухгалтерського обліку, методи систематизації та зберігання первинних документів і рахунки бухгалтерського обліку, які використовуються при підготовці фінансової (бухгалтерської) або іншої звітності;
- процес ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової (бухгалтерської) звітності від моменту ініціювання важливих операцій та інших подій до моменту їх включення до фінансової (бухгалтерської) звітності.

Чим ефективніша система внутрішньогосподарського контролю, тим нижче рівень ризику контролю.

Ризик невиявлення означає ризик того, що аудиторські процедури по суті не дозволяють виявити спотворення залишків коштів по рахунках бухгалтерського обліку або груп операцій, що може бути істотним по окремо або в сукупності з перекрученнями залишків коштів за іншими рахунками бухгалтерського обліку або групи операцій.

Ризик невиявлення відрізняється від властивого ризику і ризику контролю тим, що дані ризики існують незалежно від аудиторської перевірки фінансової звітності і визначаються особливостями здійснюваної діяльності підприємства, а також специфікою окремих операцій.

Ризик невиявлення є показником ефективності і якості роботи аудитора і залежить від: порядку проведення конкретної перевірки; кваліфікації аудиторів; ступеня їх попереднього знайомства з діяльністю економічного суб'єкта.

Аудитор зобов'язаний на основі оцінки властивого і ризику невідповідності контролю визначити допустимий у своїй роботі ризик невиявлення і з урахуванням мінімізації ризику невиявлення спланувати відповідні аудиторські процедури.

Методи зниження ризику невиявлення:

- 1) Збільшення витрат часу на перевірку;
- 2) Підвищення обсягів аудиторських вибірок.

Модифікація застосованих аудиторських процедур, передбачивши збільшення їх кількості та зміни їх суті.

Наприклад, аудитор може проводити наскрізний тест, тобто простежити проходження кількох операцій через всю систему бухгалтерського обліку (схема).

Тести засобів контролю включають:

- перевірку документів, що підтверджують операції та інші події, з метою отримання аудиторських доказів щодо належного застосування засобів внутрішнього контролю на практиці, наприклад, перевірку наявності дозволу на проведення операції;

- направлення запитів та контролю за застосуванням засобів внутрішнього контролю, які не оформляються документально, наприклад, визначення дійсного виконавця будь-якої функції, а не того, кому належить її виконувати;

- повторне застосування засобів внутрішнього контролю, наприклад, звірка банківських рахунків, з тим, щоб упевнитися, що дані дії були правильно виконані аудіруємим особою.

Ризик супроводжує будь-яку діяльність. Немає практичного способу звести аудиторський ризик до нуля. Рішення про прийнятність ступеня ризику приймає аудитор на основі очікувань користувача. І для того, щоб заздалегідь визначитися, наскільки ризиковано проведення аудиту на тому чи іншому підприємстві, аудитор розраховує величину прийнятного аудиторського ризику.

Прийнятний аудиторський ризик (ПАР) - це суб'єктивно встановлений рівень ризику, який готовий взяти на себе аудитор.

Прийнятний аудиторський ризик (ПАР) виражає міру готовності аудитора надати позитивний висновок без застережень за умови, що

ймовірність існування суттєвих помилок у фінансовій звітності клієнта після проведення аудиту не перевищує величини ПАР, яка може коливатися в межах від 0 до 1 (або від 0% до 100%). Практично аудитор завжди прагне мінімізувати значення ПАР, оскільки високе значення цього показника загрожує фінансовими втратами у випадку конфлікту з клієнтом, а також падінням іміджу аудитора (аудиторської фірми).

Існують два основні методи оцінки аудиторського ризику: оціночний (інтуїтивний); кількісний.

Оціночний (інтуїтивний) метод полягає в тому, що аудитори, виходячи з власного досвіду і клієнта, визначають аудиторський ризик на підставі звітності в цілому або окремих груп операцій, як високий, ймовірний або малоімовірний і використовують цю оцінку в плануванні аудиту.

Кількісний метод передбачає кількісний розрахунок численних моделей аудиторського ризику і є найбільш точним.

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

$$\text{ПАР} = \text{ВР} \cdot \text{РК} \cdot \text{РН} \quad (1)$$

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

ВР — внутрішньогосподарський ризик (Inherent risk);

РК — ризик контролю (Control risk);

РН — ризик невиявлення (Detection risk).

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

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

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

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

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

Мабуть, на 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:

$$PН = PАР / ВР \cdot РК \quad (2)$$

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.

Розмір оцінки аудиторського ризику може не тільки виражатися у відсотках, коефіцієнтах, абсолютному числовому значенні, а й визначатися аудитором усно: «низький», «середній», «високий», що часто застосовується на практиці.

Застосовуючи модель аудиторського ризику при плануванні аудиту можна піти одним з двох запропонованих шляхів або скористатися двома шляхами одночасно. Один спосіб використання моделі аудиторського ризику допоможе аудитору в оцінці плану аудиту з точки зору його кваліфікованості. Припустимо, що аудитор маючи майбутній план аудиту, вважає, що властивий ризик становить 100%, ризик контролю – 50% та ризик не виявлення – 10%. Вичисливши по цим даним ризик складає не більш ніж 4%, то він може вважати. Що потенційний план приємливий.

Величина аудиторського ризику завжди знаходиться між 0 і 100%. Слід зазначити, що існуючі методики визначення ступеню ризику являються приблизними. Задача удосконалювання наявних методів оцінки ризику і створення нових, є актуальною в усьому світі.

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 (ризик 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.

Аудиторський ризик – це побоювання, що аудитор може висловити невідповідну думку про фінансову звітність підприємства, яка має суттєву недостовірну інформацію, тобто – ризик того, що аудитор може позитивно оцінити баланс та інші форми звітності тоді, коли вони приховують в собі істотно непевну інформацію, яка не відповідає реальності.

Ймовірність того, що висновок про відсутність помилки в кожній із статей звітності буде правильним, залежить від 3-х факторів:

- від організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, що перевіряється;

- від надійності систем контролю, які існують на підприємстві, що перевіряється;

- від аудиторських процедур, які застосовує аудитор у процесі перевірки.

Будь-який економічний суб'єкт має свою цільову функцію, яка реалізується та досягається за допомогою ефективно діючого управління. Важливою функцією управління суб'єктом господарювання є внутрішній контроль.

Внутрішній контроль, будучи функцією управління, виступає засобом двостороннього зв'язку між об'єктом управління і органом управління, інформуючи про дійсний стан об'єкта і фактичне виконання управлінських рішень.

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

Суб'єктами внутрішнього контролю є :

- управлінський персонал та спеціалісти, до функції яких входить попередній, поточний та наступний контроль;

- обліковий персонал на чолі з головним бухгалтером, якому належать функції контролю на всіх етапах відображення господарських процесів;

- спеціальні внутрішні контролюючі служби, створені на підприємстві з метою проведення того чи іншого контролю;

- спостережні ради;

- ревізійні комісії;
- інвентаризаційні комісії;
- комісії для розслідування якихось незвичайних подій;
- внутрішні аудиторські служби.

Внутрішні аудитори залежні, підпорядковані вищестоящому керівництву, вони проводять перевірки як планові, так і позапланові за вказівкою керівництва; за результатами складають звіт про проведену роботу, звітують перед керівництвом, дають оцінку, рекомендації, поради та інформацію. Вони не зобов'язані мати сертифікат. Це може бути фахівець з бухгалтерського обліку, економіст, фінансист.

До об'єктів внутрішнього аудиту слід відносити:

- ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової звітності на підприємстві;
- стан активів та забезпеченість ними підприємства, що перевіряється;
- основні показники фінансового стану підприємства;
- систему управління підприємством;
- якість роботи планово-економічних та технологічних служб;
- розміри податків, обов'язкових зборів та платежів;
- основні процеси господарської діяльності підприємства;
- систему внутрішньо-господарського контролю;
- дотримання трудової дисципліни.

Під час розробки ефективної системи внутрішнього контролю адміністрація підприємства має переслідувати такі *ціль*:

- забезпечення управлінської ланки надійною і своєчасною інформацією;
- забезпечення збереження активів і документів підприємства, а також раціональне й ефективне використання майна економічного суб'єкта;
- забезпечення ефективності господарської діяльності, досягнення і збереження фінансової стійкості економічного суб'єкта;

- дотримання персоналом економічного суб'єкта вимог законодавчих і нормативних актів, що регулюють діяльність суб'єкта й організацію бухгалтерського і податкового обліку;

- дотримання персоналом економічного суб'єкта внутрішніх правил і розпоряджень;

- забезпечення виконання принципів прийнятої облікової політики підприємства.

Як функція управління, внутрішній контроль виконує такі завдання:

- дає інформацію щодо процесів, які відбуваються в суб'єкта господарювання;

- допомагає приймати найбільш доцільні рішення із загальних і спеціальних питань розвитку підприємства;

- надає можливість судити про правильність прийнятих рішень, своєчасність і результативність їх виконання;

- дозволяє своєчасно виявити і усунути ті умови і фактори, які не сприяють ефективному веденню виробництва і досягненню поставленої мети;

- дозволяє скорегувати діяльність суб'єкта господарювання або окремих його виробничих підрозділів;

- дає можливість встановити, які саме служби і підрозділи підприємства, а також напрямки його діяльності сприяють досягненню поставленої мети і підвищенню результативності діяльності підприємства.

У зв'язку з цим внутрішній контроль є одним із найбільш ефективних (за умови вмілого використання функцій контролю) засобів контролю органами управління.

Основні вимоги, що пред'являються до первинних документів, є їх обов'язкові реквізити. До них належать: назва документу; код їх форми; місце складання; номер та дата документа; зміст господарської операції; натуральні чи вартісні вимірники; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції; підписи осіб, які здійснили господарську операцію.

Обов'язковою умовою для складання документів є те, що вони повинні складатися у момент здійснення операцій або після їх закінчення.

Однією з основних вимог до документів, які зберігаються на підприємстві, є те, що вони повинні бути послідовно пронумеровані, достатньо простими, чіткими і розраховані для багаторазового використання. Вимоги щодо формування, збереження і використання бухгалтерської документації встановлені «Положенням про документальне забезпечення записів бухгалтерського обліку».

Дозвіл на здійснення господарських операцій визначений інструкціями Міністерства фінансів України та іншими документами, обов'язковими для первинних документів.

Стаття 7 Закону «Про аудиторську діяльність» визначає основні напрями діяльності аудиту. До них відноситься: перевірка достовірності фінансової звітності; повнота і відповідність її встановленим нормативним актам бухгалтерського обліку; консультації з обліку та експертизи, перевірка економічних та технічних аспектів комплексу об'єктів, що перевіряються аудитором. Одним із напрямів діяльності внутрішніх аудиторів може бути організація й удосконалення документообігу на підприємстві.

Іншим напрямом може бути вивчення системи підбору персоналу. У цьому разі аудитор вивчає методи, що використовуються на підприємстві для підбору кадрів (підприємство може скористатися послугами засобів масової інформації, кадрових агентств, використовувати особисті зв'язки співробітників). Фахівець з внутрішнього аудиту вивчає систему тестування, що застосовується для визначення рівня кваліфікації претендентів і його відповідності вакантній посаді. Після проведеного дослідження, збору інформації аудитор надає рекомендації для розробки більш ефективної системи добору кадрів. Старанність і виважений підхід до цього процесу безпосередньо впливають на подальший виробничий процес господарюючого суб'єкта, організацію його роботи, ефективність роботи в цілому, та підрозділів зокрема.

З метою успішного функціонування підприємства, підвищення рівня рентабельності, збереження та збагачення його активів необхідний налагоджений механізм управління, найважливішим елементом якого є повсякденний внутрішній контроль рис.3.1.

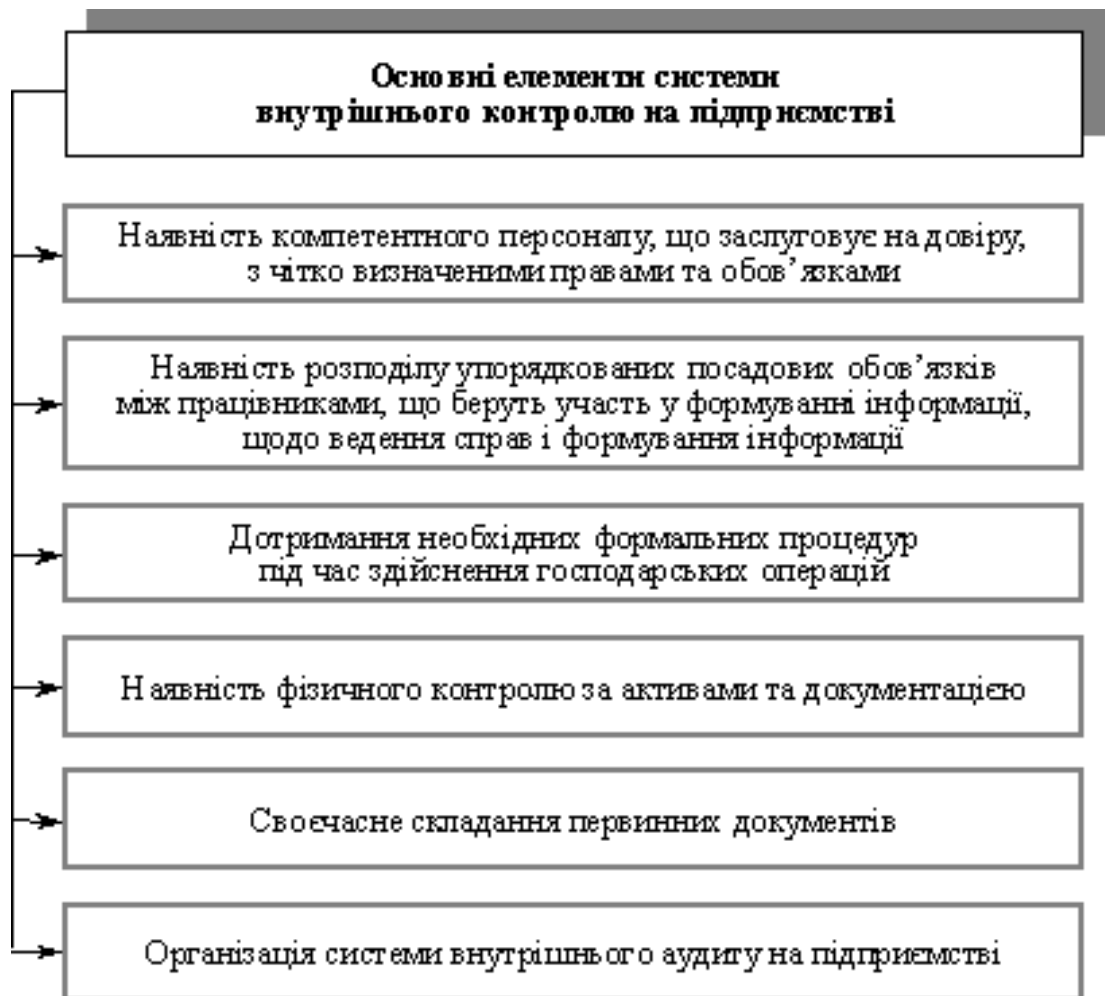


Рис. 3.1. Основні елементи функціонування системи внутрішнього контролю.

Система внутрішнього контролю визначає всі внутрішні правила та процедури контролю, запроваджені керівництвом підприємства для досягнення поставленої мети – забезпечення (в межах можливого) стабільного і ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньогосподарської політики, збереження та раціональне використання активів підприємства, запобігання та викриття фальсифікацій, помилок, точність і повнота бухгалтерських записів, своєчасна підготовка надійної фінансової інформації.

При формуванні ефективної системи внутрішнього контролю адміністрація суб'єкта господарювання повинна забезпечити:

- надійну інформацію, яка необхідна для успішного керівництва діяльністю суб'єкта господарювання;
- збереження активів і документів – уникнення фактів крадіжок, псування та нецільового використання майна, знищення і розголошення інформації (в тому числі тієї, що міститься в облікових регістрах, комп'ютерних базах даних);
- ефективність господарської діяльності – виключення шляхом контрольних процедур дублювання, невиробничих витрат, нераціонального використання всіх видів ресурсів; оптимізація податкових платежів, зміцнення розрахункової дисципліни;
- відповідність визначеним обліковим принципам – обов'язкове виконання працівниками встановлених на підприємстві інструкцій і правил, а також вимог нормативних документів;
- надійну систему бухгалтерського обліку.

Система внутрішнього контролю включає три основні елементи: середовище контролю, систему бухгалтерського обліку та незалежні процедури перевірки.

1. Середовище контролю, де відбуваються операції, – це заходи і записи, які характеризують загальне ставлення керівництва і власників підприємства до діючої системи внутрішнього контролю, значення діючої системи внутрішнього контролю для підприємства.

2. Система бухгалтерського обліку – це заходи і записи підприємства, шляхом яких бухгалтерські операції оформлюються в регістрах бухгалтерського обліку. Така система визначає, збирає, аналізує, підраховує, класифікує, записує, підсумовує і надає інформацію про операції та інші заходи.

3. Незалежні процедури перевірки – це аудиторські процедури, які використовуються аудитором для визначення того, чи були фінансово-

господарські операції клієнта належним чином санкціоновані, правильно оформлені і відображені в облікових регістрах, а також чи всі помилки в процесі ведення справ і реєстрації даних по них виявляються максимально швидко.

При вивченні системи внутрішнього контролю необхідно оцінити вплив одержаних результатів на подальшу перевірку достовірності фінансової звітності підприємства. Процес оцінювання складається з кількох основних етапів на рис.3.2.



Рис. 3.2. Основні етапи оцінювання системи внутрішнього контролю на підприємстві.

Аудитор зобов'язаний оцінювати систему внутрішнього контролю клієнта не менше ніж наступні три етапи:

1) Загальне ознайомлення з системою внутрішнього контролю; (аудитору слід отримати загальне уявлення про специфіку і масштаб діяльності клієнта, систему його бухгалтерського обліку). За підсумками первинного ознайомлення аудитор повинен прийняти рішення про те, чи доцільно йому в своїй роботі спиратись на систему внутрішнього контролю клієнта.

2) Первинна оцінка надійності системи внутрішнього контролю здійснюється на основі методики і прийомів, які аудиторські організації розробляють самостійно.

У процесі первинної оцінки надійності системи внутрішнього контролю аудитор зобов'язаний брати до уваги те, що:

- перевіряють бухгалтерську і господарську документацію клієнта всього звітного періоду, а не тільки окремих періодів часу;

- при перевірці необхідно приділити більше уваги тим періодам, діяльність в яких мала особливості чи відмінності порівняно з діяльністю типовою для всього періоду в цілому;

- оцінка окремих засобів контролю як «низької» не виключає можливості оцінки надійності інших окремих засобів контролю як «середньої» чи «високої». Аудитор, який прийняв за підсумками процедури первинної оцінки рішення про довіру системі внутрішнього контролю, зобов'язаний в ході аудиторської перевірки здійснювати процедури підтвердження достовірності цієї оцінки.

3) Підтвердження достовірності оцінки системи внутрішнього контролю.

Від аудитора вимагається скласти і задокументувати власне чітке уявлення про внутрішній контроль підприємства та умов його здійснення, яке було б достатнє для формування стратегії перевірки.

Всі етапи оцінки системи внутрішнього контролю повинні належним чином документуватись із зазначенням аргументів, якими керувався аудитор, даючи відповідну оцінку надійності всієї системи чи окремим засобам контролю або приймаючи рішення, яке вплине на планування аудиторських послуг.

Практика аудиту дозволяє виділити такі основні процедури, за допомогою яких аудитор може отримати розуміння функціонуєчої на підприємстві системи внутрішнього контролю:

- дослідження результатів попередніх аудиторських перевірок;
- аналітичне дослідження інструктивних та розпорядчих документів підприємства, які регламентують функціонування СВК;
- співбесіда з працівниками підприємства;
- відслідковування операцій;
- перевірка документації підприємства;

- спостереження за виконанням процедур контролю.

Процедури підтвердження достовірності оцінки системи внутрішнього контролю здійснюються в період перевірки на основі методики і прийомів, які розробляються аудиторською організацією самостійно.

Методи, які використовуються системою внутрішнього контролю, спрямовані на реалізацію поставлених цілей та завдань, і включають:

1) бухгалтерські методи (застосування плану рахунків і подвійний запис, проведення інвентаризації і документування господарських операцій, балансове узагальнення);

2) управлінські методи (визначення центрів відповідальності та центрів виникнення витрат, нормування витрат);

3) контрольно-ревізійні методи (перевірка документів, арифметичної точності розрахунків; вивчення дотримання правил обліку окремих господарських операцій, інвентаризація, усне опитування, запит і підтвердження тощо).

До функцій внутрішнього контролю можна віднести:

а) контроль повноважень;

б) контроль облікових процедур;

в) контроль господарських засобів.

Контроль повноважень - це функція, яка спрямована на запобігання зловживанням посадових осіб та працівників суб'єкта господарювання, обмеження неефективних операцій; обмеження можливостей проведення змін в облікових записах без належного санкціонування.

Особа, яка обіймає певну посаду в управлінській структурі підприємства, повинна чітко знати коло своїх обов'язків і мати обмежені повноваження, які, у свою чергу, є достатніми для виконання посадових обов'язків.

Контроль облікових процедур – це функція, яка направлена на створення умов для правильного та своєчасного оформлення санкціонованих (дозволених і передбачених обліковою політикою та іншими внутрішніми

документами) облікових записів (за датою, сумами, реквізитами). Кожна узгоджена та санкціонована господарська операція повинна бути правильно та своєчасно зафіксована та систематизована в системі обліку. Причому необхідно забезпечити правильний вимір та оцінку такої операції.

Контроль господарських засобів – ця функція системи внутрішнього контролю сприяє збереженню майна підприємства, обмежує шахрайство та інші види зловживань щодо матеріальних цінностей.

Склад і структура служби внутрішнього аудиту можуть бути наступними:

1. Керівник служби (сертифікований аудитор). Складає план-графік перевірок всіх підрозділів, визначає склад групи для перевірки діяльності філій, контролює підготовку до перевірки філій і документальне оформлення результатів дій, здійснює аналіз фінансово-господарської діяльності, проводить консультації з окремих питань, контролює виконання наказів і розпоряджень керівника головного підприємства з господарських питань, складає загальний звіт про виконану службою внутрішнього аудиту роботу.

2. Спеціаліст по розрахунках. Проводить аналіз фінансових потоків між підрозділами та головним підприємством, надає консультації з фінансових питань, бере участь у складанні загального плану і програми внутрішнього аудиту, в поточному контролі за фінансовою діяльністю підрозділів, складанням звітів про результати внутрішнього аудиту.

3. Спеціаліст з документальних перевірок звітності. Складає план-графік перевірок підрозділів, комплектує виїзну групу, організовує і здійснює поточний контроль роботи з підрозділами, складає загальний план і програму внутрішнього аудиту, доводить до відома керівників служби основні результати аудиту, які можуть вплинути на зміст і висновки звіту про внутрішній аудит, бере участь у підготовці, безпосередньо здійснює і документально оформлює результати аудиторських дій, складає звіт за результатами внутрішнього аудиту, організовує і контролює роботу учасників виїзної групи внутрішніх аудиторів, проводить консультації, перевірку

виконання наказів і розпоряджень керівника головного підприємства з фінансово-господарських питань.

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

Подумайте над запитаннями:

1. Що Ви розумієте під аудиторським ризиком?
2. Наведіть основні види ризику.
3. Охарактеризуйте властивий ризик.
4. Які фактори впливають на властивий ризик?
5. На що повинен звернути увагу аудитор при дослідженні властивого ризику?
6. Що таке ризик контролю?
7. В чому полягає тестування величини ризику контролю?
8. В чому полягає ризик невиявлення при проведенні аудиторських процедур.
9. Порівняйте всі види ризику за ступенем відповідальності аудитора.
10. Як оцінюється аудиторський ризик?
11. Які системи внутрішнього контролю вам відомі?
12. Сформулюйте мету внутрішнього контролю.
13. Як формується середовище внутрішнього контролю?
14. Чи впливає на організацію внутрішнього контролю підпорядкованість підприємств?
15. Наведіть складові системи бухгалтерського обліку як елементу структури внутрішнього контролю.
16. Як впливає форма бухгалтерського обліку на організацію внутрішнього контролю?

Виконайте ситуаційну вправу

Виконати тест, проставивши відповідні позначки навпроти наведених нижче тверджень (так — « + », ні — « - »):

Таблиця 1

Тест контролю знань

<i>Відповідь</i>	<i>№ з/п</i>	<i>Твердження</i>
	1.	Аудиторський ризик полягає у формуванні неправильної думки щодо фінансової звітності компанії.
	2.	Аудитори зацікавлені в найнижчих значеннях загального аудиторського ризику.
	3.	Аудитор може повністю покластися на ефективність системи внутрішнього контролю, щоб не виконувати ряду процедур.
	4.	Немає практичного способу звести аудиторський ризик до нуля.
	5.	Чим вище рівень суттєвості, тим нижче рівень аудиторського ризику
	6.	Чим ефективніше система внутрішньогосподарського контролю, тим нижче рівень ризику контролю.
	7.	Внутрішній ризик і ризик контролю не залежить від аудитора.
	8.	Внутрішньогосподарський ризик і ризик контролю залежать насамперед від адміністрації і персоналу клієнта.
	9.	Ризик невиявлення залежить від аудитора
	10.	Чим більший ризик суттєвого викривлення існує, тим менший ризик суттєвого викривлення можна прийняти.

Перевір себе:

Тестові завдання – Варіант 1

1. Яка кількість видів перекручувань в бухгалтерському обліку і в бухгалтерському звіті може бути?

а) 3;

б) 2;

в) 1;

г) правильна відповідь наведена.

2. Як називається навмисно неправильне відображення і представлення даних бухгалтерського обліку і бухгалтерського звіту одним або декількома особами зі складу керівництва або підприємства, що служить?

- а) відхилення;
- б) протизаконні дії;
- в) помилка;
- г) шахрайство.

3. Які помилки виникають у тому випадку коли бухгалтер неправильно реєструє який-небудь факт господарської діяльності і робить це постійно?

- а) спеціальні помилки;
- б) просто помилки;
- в) повторювані помилки;
- г) специфічні.

4. Як називаються ті дії посадових осіб, які суперечать законодавству і здійснюються навмисно або ненавмисно?

- а) відхилення;
- б) протизаконні дії;
- в) помилка;
- г) шахрайство.

5. Як називається те, що може вплинути на рішення користувача фінансової звітності?

- а) відхилення;
- б) протизаконні дії;
- в) помилка;
- г) суттєві відхилення.

6. Як називається ненавмисне перекручування фінансової інформації в результаті арифметичних або логічних погрешностей в облікових записах і угрупованнях, недогляд повноти обліку?

- а) відхилення;
- б) протизаконні дії;
- в) помилка;
- г) шахрайство.

7. Як називається навмисне використання неправильних (некоректних) бухгалтерських проводок і сторонніх записів з метою перекручування даних бухгалтерського обліку і бухгалтерської звітності?

- а) маніпуляція обліковими даними;
- б) фальсифікація бухгалтерських документів і записів;
- в) знищення результатів господарських операцій;
- г) неадекватні записи.

8. Яку має назву відображення фінансової інформації в системі рахунків у неповному обсязі?

- а) маніпуляція обліковими даними;
- б) фальсифікація бухгалтерських документів і записів;
- в) знищення результатів господарських операцій;
- г) неадекватні записи.

9. Що називається, сторонні записи аналогічні по змісту і сумах основним бухгалтерським проводкам?

- а) маніпуляція обліковими даними;
- б) фальсифікація бухгалтерських документів і записів;
- в) знищення результатів господарських операцій;
- г) незвичайні операції.

10. Як називається разові угоди і господарські операції регулюючого або змушеного характеру, платежі за роботу і послуги, платежі, що представляються зайвими і надмірними?

- а) маніпуляція обліковими даними;
- б) фальсифікація бухгалтерських документів і записів;
- в) знищення результатів господарських операцій;
- г) незвичайні операції.

11. До внутрішнього контролю за економією засобів і ресурсів можна віднести:

- а) контроль за використанням засобів, контроль за використанням електроенергії;
- б) контроль за складанням плану соціального розвитку;
- в) контроль за складанням свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності.

12. За змістом і функціями внутрішньогосподарський контроль можна поділити на:

- а) внутрішній, зовнішній;
- б) попереджувальний, перманентний, ретроспективний;
- в) однопредметний, багатопредметний.

13. Суб'єктами внутрішнього контролю є:

- а) планові та кошторисні матеріали;
- б) адміністрація підприємства, бухгалтерія;
- в) господарські операції.

14. Плани-графіки складають такі суб'єкти:

- а) працівники бухгалтерії;
- б) працівники планового відділу;
- в) ревізійні комісії.

15. Об'єктом внутрішнього контролю є:

- а) виробнича, господарська та фінансова діяльність організації, яка перевіряється;
- б) громадська організація;
- в) аудиторський контроль.

Рекомендована література:

1. Аудит в Україні. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту. / За ред.. проф. Немченко В.В., Редько О.Ю., Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 536 с.

2. Виноградова М.О. Аудит: навч. посіб./М.О.Виноградова, Л.І.Жиднєєва – К.: «Центр учбової літератури», 2014.- 656с.

3. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Основи аудиту: навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти. – Львів: Піча Ю.В.; К.: «Каравела»; Львів: «Новий Світ – 2000», 2002. – 504 с. [ст.180-192].

4. Огійчук М.Ф., Новіков І.Т., Рагуліна І.І. Аудит: організація і методика: Навч. посібник. 2-ге вид., перероб. і допов. – К.: Алерта, 2012. – 664 с.

5. Рядська В.В., Петраков Я.В. Аудит: Практикум. – К.: Центр учбової літератури, 2009.- 464 с.

ТЕМА 4. АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ

Нормативні документи:

1. МСА 500 «Аудиторські докази»
2. МСА 230 "Аудиторська документація"
3. ННА 14 «Аудиторські докази»
4. ННА 25 «Залучення експертів»

Після прийняття зобов'язань з виконання аудиторської перевірки аудитор повинен провести певні аудиторські процедури для одержання аудиторських доказів. Аудитору, під час перевірки, необхідно отримати достатні та відповідні аудиторські докази, щоб мати змогу сформувану не модифіковану чи модифіковану думку аудитора.

Світовий досвід отримання аудиторських доказів узагальнено в розділі МСА 500-599, який так і називається – «Аудиторські докази».

Аудиторські докази - це інформація, одержана аудитором для вироблення думок, на підставі яких ґрунтується підготовка аудиторського висновку та звіту.

Метою МСА 500 є встановлення стандартних положень і надання рекомендацій стосовно:

- того з чого складаються аудиторські докази під час аудиту фінансової звітності;

- відповідальності аудитора за розробку й виконання аудиторських процедур для отримання достатніх і прийнятих аудиторських доказів;

- можливості сформулювати обґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора.

При цьому не передбачається, що аудитор розглядатимуть усю інформацію, яка може існувати.

Аудиторські докази, які є накопичувальними за характером, охоплюють:

- аудиторські докази, отримані від аудиторських процедур, виконаних під час аудиту;

- аудиторські докази, отримані з інших джерел, таких як попередні аудиторські перевірки та процедури контролю якості на фірмі.

Класифікація аудиторських доказів за наступними критеріями:

1. За джерелом отримання:

- *зовнішні* – це інформація, отримана від третіх осіб у письмовій формі;

- *внутрішні* – це інформація, отримана від суб'єкта господарювання в усній чи письмовій формі;

- *змішані*.

2. За формою надання:

- *візуальні* – отримуються шляхом спостереження (наприклад, за використанням робочого часу на суб'єкті господарювання) при умові їх документального оформлення;

- *документальні* – підтверджуються даними первинних документів, облікових реєстрів та звітності суб'єкта господарювання;

- *усні* – можуть бути прийнятими тільки тоді, коли, наприклад, посадова особа сама дає інформацію про окремі порушення законодавчої та нормативної бази.

3. За відношенням до об'єкту перевірки:

- *прямі* – належать безпосередньо до питання, яке перевіряється;

- *непрямі* – це інформація, яка не має безпосереднього відношення до питань, які перевіряються. Наприклад, надійність системи внутрішнього контролю є непрямим доказом відсутності суттєвих помилок у фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

Джерелами аудиторських доказів можуть бути: звітність: фінансова, податкова, статистична; Оборотна відомість за синтетичними рахунками та Головна книга; облікові реєстри синтетичного й аналітичного обліку; первинні документи та звіти матеріально відповідальних осіб; матеріальні активи; бізнес-плани, кошториси, калькуляції, розпорядчі документи; матеріали ревізій і перевірок, проведених різними органами; матеріали внутрішнього контролю; письмові та усні заяви працівників підприємства і третіх осіб відносно змісту досліджуваних об'єктів.

Надійність аудиторських доказів залежить від:

- джерела їх отримання (внутрішнього чи зовнішнього);
- форми їх надання (візуальної, документальної чи усної).

Аудиторські докази мають відповідати *критеріям* достатності (кількості) та прийнятності (якості).

На *кількість* необхідних аудиторських доказів впливає:

- *ризик викривлення* (чим вищий ризик, тим більше аудиторських доказів може знадобитися);
- *якість* таких аудиторських доказів (чим вища якість, тим менше потрібно аудиторських доказів).

Це означає, що достатність та відповідність аудиторських доказів є взаємозалежними. Однак слід пам'ятати, що отримання більшої кількості аудиторських доказів не може компенсувати їхню низьку якість.

Достатність аудиторських доказів – це критерій оцінки кількості аудиторських доказів.

Достатність є виміром кількості аудиторських доказів, відповідність є виміром їх якості та надійності, а також адекватна конкретному твердженню. Як правило, аудитор вважає за необхідне опиратися на аудиторські докази, що

мають не тільки достатній, а й переконливий характер, і часто знаходять їх у різних джерелах для підтвердження одного й того самого твердження.

Відповідність аудиторських доказів – це критерій оцінки їх якості. Відповідність аудиторських доказів по іншому ще може називатись – «доречність» або «релевантність».

Релевантні докази – це докази, які мають цінність для вирішення поставленої проблеми.

Крім означених двох критеріїв, аудиторські докази повинні відповідати і наступним вимогам: необхідність; обґрунтованість; повнота; правильність тощо.

Для здійснення аудиту (аудиторської перевірки) аудиторська фірма (приватний підприємець (ПП) – аудитор) повинна отримати від замовника (клієнта) письмове звернення у вигляді Листа-замовлення (Листа-пропозиції). Остаточно визначеної форми цього документу не існує, тому він може бути як достатньо загальним, так і більш детальним.

Однак у Листі-замовленні обов'язково мають бути відображені: мета аудиту (аудиторської перевірки) масштаб (період) перевірки; форма надання звіту за перевіркою; місце та терміни проведення аудиту; умови оплати за виконані роботи (надані послуги); участь замовника у перевірці та його відповідальність тощо.

Аудиторська фірма (ПП-аудитор) вивчає Лист-замовлення, узгоджує умови завдання з аудиту з управлінським персоналом клієнта чи за потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями та у випадку згоди направляє клієнту Лист-зобов'язання (Лист-згоду).

До написання листа-зобов'язання та укладення договору на аудиторську перевірку аудитори здійснюють попереднє планування аудиту, який на практиці часто називають попередньою експертизою стану справ клієнта.

Після укладання договору на аудиторську перевірку і перед початком її проведення великі аудиторські компанії, що використовують «конвеєрний підхід» до аудиторської перевірки, передає клієнту перелік документів (їх копій), які в обов'язковому порядку повинні бути представлені аудиторам. Цей

перелік може бути різним, але, як правило, включає наступні основні групи документів:

1. Загальна інформація:

- Копія бухгалтерської звітності за звітний рік;
- Головна книга за станом на 31 грудня;
- копії всіх договорів про видачу позик;
- копії всіх протоколів зборів правління компанії;
- список всіх юридичних консультантів та їх гонорарів з описом видів виконаних робіт (складається окремо для кожного консультанта);
- копії всіх найважливіших і великих договорів з зазначенням умов і строків їх виконання;
- копії статутних документів компанії (статут), а також документи про реєстрацію компанії в підсумкових органах і ліцензії;
- копія наказу про облікову політику.

2. Фінансові результати:

- Щомісячні дані про виручку від реалізації продукції (робіт, послуг), про виручку від іншої реалізації, позареалізаційних результати;
- письмові роз'яснення про суттєві зміни в рух коштів за будь-який місяць;
- щомісячні дані про витратах і витратах на реалізацію продукції (робіт, послуг), іншої реалізації та позареалізаційних результатах;
- письмові роз'яснення в разі істотних змін у рух коштів за окремі місяці;
- документи, що підтверджують походження інших доходів;
- планові калькуляції собівартості одиниці продукції;
- документи, що підтверджують збитки і фінансові санкції, списання збитків.

3. Нематеріальні активи

Список всіх нематеріальних активів із зазначенням наступних дані: найменування і опис активів; дата придбання; норма амортизації; первісна вартість.

4. Матеріальні активи

Список всіх матеріальних активів із зазначенням наступних дані: найменування і опис активів; дата придбання; первісна вартість; норма амортизації.

Необхідно також представити копії сертифікатів володіння усіма довгостроковими фінансовими вкладеннями.

5. Малоцінні та швидкозношувані предмети

Список всіх МШП на 31 грудня із зазначенням наступних дані: найменування і опис активів; дата придбання; первісна вартість; накопичений знос.

6. Витрати майбутніх періодів

Докладний список всіх витрат майбутніх періодів, загальні суми яких відповідають вказаним у балансі станом на 31 грудня, з зазначенням таких відомостей: найменування та опис витрат майбутніх періодів; дата платежу; сума платежу.

7. Товарно-матеріальні запаси

Список всіх товарно-матеріальних запасів, загальні суми яких відповідають вказаним у балансі станом на 31 грудня, з зазначенням таких відомостей: найменування і опис активів; продажна ціна; собівартість.

8. Дебіторська заборгованість

Список всіх дебіторських заборгованостей на 31 грудня, загальні суми яких відповідають вказаним у балансі, із зазначенням таких дані: назва клієнта; сума дебіторської заборгованості; оцінка суми, яку компанія може не отримати; перерахунок дебіторської заборгованості з наступним категоріями: поточна, один місяць, від одного до двох місяців, більше шести місяців.

9. Грошові кошти в банку та готівкові кошти:

- копії банківських виписок за всіма залишками на рахунках на 31 грудня;

- банківські документи, що підтверджують кошти в дорозі на 31 грудня, включаючи іноземну валюту.

10. Податки

Схеми всіх видів податків (включаючи ПДВ, соціальне страхування, податок на прибуток) необхідно показати наростаючим підсумком:

- початок: залишок на 31 грудня (повинен відповідати зазначеному в баланс на 31 грудня);

плюс: нараховані податки за рік (необхідно представити роз'яснення розрахунку податків);

мінус: платежі податків (необхідно подати копії перекладів коштів або підтвердження їх одержання з податкових органів).

Разом: залишок на 31 грудня (повинен відповідати зазначеному в баланс на 31 грудня).

11. Наміри і непередбачені витрати

Огляд всіх намірів і непередбачених витрат (витрати на юридичні послуги, наміри щодо придбання активів, відкриття кредитних ліній та акредитивів).

12. Акціонерний капітал (статутний капітал) і резерви

Підтверджуючі документи щодо збільшення і використання всіх фондів і резервів.

13. Прибуток і використання прибутку

Інформація про перенесення прибутку з рахунку 81 на рахунок 80.

Аудиторські процедури є певними діями, які аудиторів необхідно обрати у відповідь на оцінені ризики на рівні фінансових звітів, а також розробити та виконати ці дії (тобто – процедури) у відповідності до оцінених ризиків на рівні тверджень. Загальні дії, а також характер, час та обсяг наступних аудиторських процедур – це питання професійного судження аудитора.

У процесі розробки і виконання аудиторських процедур аудитор повинен брати до уваги доречність та достовірність інформації, що використовуватиметься як аудиторські докази. У разі використання інформації, наданої суб'єктом господарювання, аудитор повинен оцінити, чи є

ця інформація достатньо достовірною та прийнятною для досягнення мети аудиту.

Аудиторські процедури або їхні поєднання здійснюються залежно від ситуації, в якій аудитор їх застосовує. Аудиторські процедури поділяються на:

- процедури оцінки ризику;
- подальші аудиторські процедури: тести заходів внутрішнього контролю, якщо це вимагається МСА або якщо аудитор вирішив провести їх;
- процедури по суті включно з детальними тестами та аналітичними процедурами по суті.

Тести заходів внутрішнього контролю загалом поділяються на дві групи:

- незалежні тести;
- тести на відповідність.

Окремо необхідно зупинитись на тестах на відповідність, які використовуються як перед проведенням аудиту, так і в процесі самої перевірки. Їх застосування дасть можливість виявити ті об'єкти аудиту чи окремі операції, яким необхідно приділити більше часу та за якими провести перевірку більш ретельно.

Аудитор повинен проводити тести на відповідність, як правило не повідомляючи про це особу, яка підлягає тестуванню. Запитання повинні бути поставлені таким чином, щоб особа змогла відповідати на них не замислюючись. Якщо особі, яка підлягає контролю, давати час на обмірковування відповіді або на її підготовку, то вона не завжди дасть ту відповідь, яка відображає реальний стан окремих операцій чи розрахунків.

Всі отримані результати аудитор повинен зафіксувати у робочих документах, попередньо відмітивши відповіді у заготовлених тестах.

Для здійснення *процедур по суті* аудитор використовує один чи кілька типів аудиторських процедур, наведених у МСА 500, - всього їх сім. А саме:

- перевірка;
- спостереження;
- зовнішнє підтвердження;

- повторне обчислення;
- повторне виконання;
- аналітичні процедури;
- запити.

Перевірка складається з вивчення записів, документів або матеріальних активів.

Спостереження полягає у стеженні за процесом або процедурою, яка виконується іншими особами, наприклад, за підрахунком товарно-матеріальних запасів працівниками компанії або за виконанням процедур контролю, але не з точки зору аудиту.

Запит – це звернення за інформацією до обізнаних осіб суб'єкта господарювання або поза його межами. Запити можуть бути різними: від офіційних письмових запитів, адресованих третім сторонам, до неофіційних усних запитів, адресованих працівникам суб'єкта господарювання. Відповіді на запити можуть забезпечити аудитора інформацією, якою він раніше не володів або яка підтверджує аудиторські докази.

Підтвердження складається з відповіді на запит щодо інформації, яка міститься в облікових записах. Наприклад, аудитор зазвичай шукає безпосереднього підтвердження дебіторської заборгованості через контакт із дебіторами.

Обчислення полягає у перевірці арифметичної точності показників первинних документів та реєстрів обліку або у самостійному проведенні підрахунків.

Для здійснення аудиторської вибірки необхідно, щоб перелік відібраних певним чином елементів сукупності, що перевіряється, дозволив здійснити висновок щодо всієї сукупності (генеральної сукупності).

Аудиторська вибірка буває двох *типів*:

- статистична, яка використовує *методи*: поворотна вибірка; безповоротна вибірка; механічна вибірка; серійна вибірка;

- нестатистична (довільна), яка використовує методи: блочний відбір; хаотичний відбір; оціночний метод.

Вибірка повинна бути доречною та повною.

Одержавши докази процедурами перевірки на суттєвість, аудитор повинен комплексно оцінити їх достатність та відповідність разом із даними, одержаними в результаті тестів систем контролю, для обґрунтування тверджень фінансової звітності.

Твердження фінансової звітності - це твердження керівництва, висловлені усно чи втілені у фінансовій звітності. Вони можуть бути поділені на такі категорії:

- наявність: актив чи пасив є на конкретну дату;
- права й обов'язки: актив чи пасив відображає стан підприємства на певну дату;
- факт події: здійснена операція чи подія, пов'язана з підприємством у конкретний період;
- повнота: немає не відображених в обліку активів, пасивів, операцій чи подій або інших нерозкритих позицій;
- оцінка: оцінка активів і пасивів зроблена правильно, і вони відображені в усіх статтях в обліку за правильною вартістю;
- вимір: операція чи інша подія в повному обсязі відображена в обліку, а надходження й видатки відображені у відповідному періоді;
- представлення і розкриття: позиція фінансової звітності розкрита, класифікована й описана за правилами її підготовки.

Аудиторські докази переконливіші, якщо докази, отримані з різних джерел, узгоджуються і є різними за характером. За таких обставин аудитор отримав би вищий сукупний рівень упевненості порівняно з отриманим від аудиторських доказів при окремому розгляді. І навпаки, якщо аудиторські докази, отримані з одного джерела, не відповідають доказам, отриманим з іншого, то аудитор визначає, які додаткові процедури потрібні для усунення такої невідповідності.

Якщо є сумніви щодо суттєвого твердження у фінансовому звіті, аудитор повинен одержати достатні та відповідні аудиторські докази для усунення такого сумніву. Якщо їх неможливо одержати, аудитор повинен висловити умовно-позитивну думку або відмовитися від висловлення думки.

Формулюючи аудиторський висновок, аудитор звичайно не здійснює суцільну перевірку всієї інформації, оскільки висновків щодо залишків на рахунку, класу операцій чи контролю можна досягти шляхом судження чи статистичної вибірки.

На судження, для підтвердження якого є достатні та відповідні аудиторські докази, впливають такі факти:

- аудиторська оцінка виду та ступеня властивого ризику на рівні фінансового звіту й на рівні залишків на рахунках або класів операцій;
- системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, а також оцінка ризику контролю;
- суттєвість статті, що перевіряється;
- досвід, набутий під час попередніх аудиторських перевірок;
- результати аудиторських процедур (серед них імовірне шахрайство або помилка);
- джерело та достовірність наявної інформації.

Одержуючи аудиторські докази проведенням тестів контролю, аудитор повинен розглянути достатність і відповідність аудиторських доказів для підтвердження встановленого рівня ризику контролю.

Функціями систем обліку та внутрішнього контролю, щодо яких аудитор одержує аудиторські докази, є: *структура*: системи обліку та внутрішнього контролю розроблені так, щоб запобігати суттєвим викривленням або виявляти і виправляти їх; *функціонування*: системи ефективно функціонували (не функціонували) протягом певного періоду.

Аудит, здійснений аудиторською фірмою або приватним підприємцем-аудитором, має супроводжуватись обов'язковим документуванням, тобто відображенням отриманої інформації в робочій документації з аудиту. Крім

того, всі ті дії, які здійснює аудитор у процесі аудиторської перевірки, в тому числі й для отримання аудиторських доказів, він має обов'язково вносити до своїх робочих документів.

Основним чинником, пов'язаним з вимогами, визначеннями та застосуванням робочої документації аудитора, на сьогодні є МСА 230 «Аудиторська документація». МСА 230 розглядає конкретну відповідальність аудитора за складання аудиторської документації для аудиту фінансової звітності. У додатку до цього стандарту наведено перелік інших МСА, що містять конкретні вимоги до документації та рекомендації.

До аудиторської документації, яка відповідає вимогам МСА 230 та конкретним вимогам інших доречних МСА відносять (п. 2):

а) докази наявності основи аудитора для висновку про досягнення загальних цілей аудитора;

б) докази того, що аудит планувався та виконувався відповідно до МСА і застосовних законодавчих і нормативних вимог.

Аудиторська документація, згідно з п. 3 МСА 230, потрібна ще для багатьох додаткових цілей, включаючи такі:

- допомагати аудиторській групі із завдання планувати та виконувати аудит;

- допомагати членам аудиторської групи із завдання, відповідальним за нагляд, з метою керування та здійснення нагляду за аудиторською роботою, а також виконання їх обов'язків щодо огляду відповідно до МСА 220;

- давати змогу аудиторській групі із завдання звітувати про свою роботу;

- зберігати запис питань, що мають постійну значущість для майбутніх аудитів;

- надавати можливість проводити огляди та перевірки контролю якості відповідно до МСКЯ 1 або національних вимог, які принаймні є такими самими суворими;

- уможлилювати проведення зовнішніх перевірок відповідно до застосовних законодавчих, нормативних або інших вимог.

Метою аудитора відповідно до п. 5 МСА 230 є підготовка документації, яка надає:

- а) достатній і відповідний запис основи для аудиторського звіту;
- б) докази того, що аудит планувався та виконувався відповідно до МСА і застосовних законодавчих та нормативних вимог.

Термін «документація з аудиту» є синонімом до терміна «робочі документи аудитора».

Функціями робочих документів (РД) аудитора є:

- обґрунтування надання певного виду аудиторського звіту (висновку) та свідчення відповідності аудиторських процедур, що здійснені під час перевірки, прийнятим стандартам;
- полегшення процесу управління, нагляду та контролю якості аудита;
- сприяння розробці методологічного підходу до процесу аудиту;
- допомога аудитору в його роботі.

Необхідність створення та використання РД полягає у захисті аудитора від обвинувачень у необґрунтованості його *професійного судження* (думки) або у невідповідності виконаних норм аудиторських процедур стандартам. Аудитор фіксує отримані у процесі аудиту свідчення, які мають доказову силу для підтвердження обраного аудитором висновку. Крім того, РД відображають доказовість відповідності здійснених процедур вимогам МСА.

Аудиторська документація згідно із п. Д3 МСА 230 «Аудиторська документація» може бути записаною на папері чи електронних або інших носіях інформації.

Приклади аудиторської документації охоплюють:

- програми (розширені плани) аудиту;
- результати аналітичних процедур;
- меморандуми з конкретних питань;
- резюме важливих питань;
- листи-підтвердження та листи-пропозиції;
- контрольні переліки;

- листування (включаючи електронною поштою) стосовно значущих питань.

Аудитор може включати витяги чи копії записів суб'єкта господарювання (наприклад, значущі та конкретні контракти і угоди як складову аудиторської документації). Проте аудиторська документація не замінює облікових записів суб'єкта господарювання.

Вигляд поточної робочої документації може бути різним як на паперових, так і на електронних носіях: графік, план, програма, таблиця, тести, договір, опитувальні листи до управлінського персоналу, первинні та зведені бухгалтерські документи, реєстри, звітність тощо.

Необхідно зауважити, що аудитор може використовувати тільки копії (ксерокопії) бухгалтерської та іншої документації клієнта, вилучати оригінали він не має права.

Підсумкова робоча документація складається з:

- розширеного звіту аудитора;
- листа інформування найвищого управлінського персоналу (у окремих випадках);
- звіту незалежного аудитора відповідно до вимог МСА (аудиторського висновку);
- рекомендацій клієнту. За термінами зберігання.

Поточна (термінова) робоча документація повинна зберігатися не менше 3-х років з моменту закінчення аудиту, що обумовлено терміном позовної давності в Україні. Однак п. Д23 МСА 230 «Аудиторська документація» визначають інший мінімальний термін зберігання документації із завдання з аудиту — не менше 5 років від дати аудиторського звіту, тому для зведення непорозумінь до мінімуму бажано дотримуватись саме останнього терміну.

Постійного зберігання — документи, що мають зберігатися упродовж періоду, який аудиторська фірма вважає необхідним. Це документи, які можуть стати в нагоді у майбутньому: копії аудиторських звітів та висновків, загальних, установчих документів та бухгалтерської звітності підприємств, що

перевірялися. Цей термін може бути у межах від 5 до 25-ти (чи інший строк) років.

Подумайте над запитаннями:

1. Що можна віднести до джерел аудиторських доказів?
2. Які способи аудитор застосовує, щоб одержати аудиторські докази?
3. Які фактори впливають на достовірність аудиторських доказів?
4. Як класифікують докази в аудиті?
5. Охарактеризуйте візуальні, документальні та усні докази.
6. В яких випадках використовується інвентаризація для одержання доказів?

Виконайте ситуаційну вправу

1. Визначити, чи правильні наведені в табл. твердження.

Умова завдання

Таблиця 1

Твердження щодо аудиторських доказів

№	Твердження	Так	Ні
1	Чим більше зібрано доказів, тим менш достовірний висновок		
2	Якість доказів залежить від їхньої кількості		
3	Усні докази – надійне джерело інформації		
4	Якщо ризик контролю високий, треба зібрати більше доказів		
5	Докази несуттєво впливають на аудиторське судження		
6	Повнота і цінність аудиторських доказів залежить від уміння застосовувати відповідні способи у процедурах аудиту		
7	Відомі такі види доказів: документальні, фізичні, хімічні, письмові, усні, математичні, ревізійні.		

Рекомендована література:

1. Виноградова М.О. Аудит: навч. посіб./М.О.Виноградова, Л.І.Жиднеєва – К.: «Центр учбової літератури», 2014.- 656с. [ст.166-178].

2. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Основи аудиту: навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти. – Львів: Піча Ю.В.; К.: «Каравела»; Львів: «Новий Світ – 2000», 2002. – 504 с. [ст.221-238].

3. Огійчук М.Ф., Новіков І.Т., Рагуліна І.І. Аудит: організація і методика: Навч.посібник. 2-ге вид., перероб. і допов. – К.:Алерта, 2012. – 664с. [ст.266-271].

4. Рядська В.В., Петраков Я.В. Аудит: Практикум. – К.: Центр учбової літератури,2009.- 464 с.

ТЕМА 5. АУДИТ АКТИВІВ, ПАСИВІВ І ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Нормативні документи:

1. Інструкція про організацію роботи по готівковому обігу установами банків України, затверджена постановою правління НБУ від 19.02.2001 р. № 69.

2. Положення про ведення касових операцій в національній валюті в Україні, затверджене постановою Правління НБУ від 19.02.2001 р. № 72.

3. П(С)БО 7 «Основні засоби», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000р. № 92 /останні зміни 8 лютого 2014р. №48.

4. П(С)БО 9 «Запаси», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 /останні зміни 9 грудня 2011р. №1591.

5. П(С)БО 16 «Витрати», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 /останні зміни 27 червня 2013р. №627.

6. МСА 200 «Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності».

7. МСА 300 «Планування».

Мета аудиту відповідно до МСА 200 «Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації щодо основних засобів.

Виходячи з мети, основними *завданнями* аудиту основних засобів є:

- контроль за дотриманням чинного законодавства щодо операцій з основними засобами;
- перевірка правильності документального оформлення операцій, пов'язаних з рухом основних засобів;
- перевірка правильності визнання, класифікації та оцінки необоротних активів;
- перевірка фактичної наявності і стану основних засобів;
- перевірка правильності нарахування амортизації;
- виявлення фактів неефективного використання основних засобів, реалізації їх за заниженою ціною, заниження оцінки, необґрунтованого списання;
- оцінка придатності наявних основних засобів для експлуатації;
- перевірка правильності визначення фінансових результатів від реалізації основних засобів;
- перевірка правильності проведення індексації, переоцінки основних засобів;
- перевірка операцій з орендованими і переданими в оренду основними засобами;
- встановлення джерел фінансування відтворення основних засобів;
- аналіз показників використання основних засобів тощо.

Об'єкти аудиту основних засобів - це групи основних засобів, їх первісна, залишкова, справедлива, ліквідаційна і відновлювана вартість, а також правильність документального оформлення операцій з основними засобами, достовірність синтетичного та аналітичного обліку, реальність відображення вартості основних засобів і зносу у фінансовій звітності; економічні й технічні показники використання основних засобів; організація їх обліку та стан внутрішнього контролю.

Джерелами аудиту основних засобів є три основні групи носіїв інформації:

А) фінансова звітність: Баланс (Звіт про фінансовий стан) 2013 р.; Звіт про власний капітал; Примітки до річної фінансової звітності.

Б) Регістри обліку:

Регістрами аналітичного обліку необоротних активів є: журнальна форма – Журнал 4 та відомості 4.1, 4.2, 4.3; спрощена форма – Відомість 4-м; книжково-журнальна форма – Книга К-26.

Регістрами аналітичного обліку довгострокових фінансових інвестицій є: журнальна форма – Журнал 4 та відомості 4.2; спрощена форма – Відомість 4-м; книжково-журнальна форма – Книга К-39.

В) Первинні документи.

Загальний перелік документів, які використовуються для відображення руху необоротних активів умовно можна розподілити на дві частини: документи, які використовують для обліку декількох або всіх об'єктів обліку; документи, притаманні тільки основним засобам – з шифром ОЗ.

Основні документи першої групи, які застосовуються для різних об'єктів обліку, в тому числі використовуються і при відображенні руху основних засобів, наступні: Форма № М-2 Довіреність, Форма № 868 Рахунок-фактура, Форма № 1-ТН Товарно-транспортна накладна, Видаткова накладна, Акт виконаних робіт (наданих послуг), Податкова накладна, Форма № М-11 Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, Акт оцінки товарно-матеріальних цінностей, Акт приймання-передачі товарно-матеріальних цінностей, Форма КО-1 Прибутковий касовий ордер, Форма КО-2 Видатковий касовий ордер, Платіжне доручення, Форма № ФКЧ-1 чи ФКЧ-2 Фіскальний касовий чек на товари (послуги) (Чек РРО), Форма № РК-1 чи РК-2 Розрахункова квитанція, Товарний чек, Бухгалтерська довідка (розрахунок бухгалтерії); юридична, технічна, технологічна документація – статут, установчий договір; накази (розпорядження) керівника; договори (купівлі-продажу, виконання робіт, надання послуг, дарування, безкоштовної передачі, бартеру тощо), кошторису, ліцензії, сертифікати, технічні умови, технічні паспорти тощо.

Документи з руху основних засобів, які визначено Наказом Міністерства фінансів № 352 – Форма № 03-1 Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, Форма № 03-2 Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів, Форма № 03-3 Акт на списання основних засобів, Форма № 03-4 Акт на списання автотранспортних засобів, Форма № 03-5 Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини, Форма № 03-6 Інвентарна картка обліку основних засобів, Форма № 03-7 Опис інвентарних карток по обліку основних засобів, Форма № 03-8 Картка обліку руху основних засобів, Форма № 03-9 Інвентарний список основних засобів, Форма № 03-14 Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств), Форма № 03-15 Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій), Форма № 03-16 Розрахунок амортизації по автотранспорту.

Стратегія проведення аудиту основних засобів розробляється виходячи із норм МСА 300 «Планування». На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства.

Оцінивши систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор переходить до планування аудиту, кінцевим результатом якого є складання плану аудиту.

Аудит основних засобів може проводитися у такій послідовності:

1) дослідження облікової політики підприємства, зокрема щодо основних положень організації обліку основних засобів (визнання, класифікація, оцінка, переоцінка, методи нарахування амортизації тощо);

2) встановлення забезпеченості бухгалтерії підприємства діючими нормативними документами, що регламентують облік основних засобів; типовими первинними документами з обліку основних засобів, регістрами синтетичного і аналітичного обліку, що застосовуються за даною формою обліку;

3) ознайомлення з даними останньої інвентаризації основних засобів, її результатами та своєчасністю;

4) перевірка наявності наказів керівника про створення на підприємстві постійно діючої комісії зі списання основних засобів, переліку матеріально відповідальних осіб та встановлення наявності договорів про повну матеріальну відповідальність;

5) перевірка наявності картотеки основних засобів, правильності ведення інвентарних карток;

6) встановлення відповідності даних синтетичного та аналітичного обліку і бухгалтерського балансу (має бути ув'язка за сальдо на початок місяця, оборотами за місяць і сальдо на кінець місяця);

7) встановлення наявності орендованих основних засобів, правильності їх обліку, ознайомлення з договорами оренди (лізингу) основних засобів, що укладені з юридичними і фізичними особами.

Аудит наявності основних засобів доцільно починати з їх інвентаризації. Під час перевірки звертається увага на наявність технічних паспортів та іншої технічної документації.

Аудитор повинен стежити за ходом інвентаризації основних засобів, оцінити правильність її методики, документальне оформлення, відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку. По результатам аудиту може бути оформлено робочий документ.

У випадку встановлення задовільного стану проведення інвентаризації на підприємстві аудитор може користуватися її даними для складання аудиторського висновку.

Типовими порушеннями в обліку основних засобів є такі:

- недотримання в наказі про облікову політику вимог чинного законодавства щодо обліку основних засобів;

- неповнота заповнення первинних документів з обліку основних засобів або їх відсутність;

- відсутність інвентарного обліку основних засобів;

- порушення порядку проведення інвентаризації основних засобів та відображення її результатів в обліку;

- невірна оцінка основних засобів;
- необґрунтоване списання основних засобів;
- помилки під час проведення переоцінки основних засобів;
- невірне нарахування амортизації основних засобів та її віднесення на об'єкти обліку;
- невідповідність даних синтетичного та аналітичного обліку тощо.

Основою господарської діяльності підприємств є матеріальні цінності: виробничі запаси, готова продукція, товари, тара, малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП) (рахунки класу 2 «Запаси»). Аудитор керується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

Мета аудиту запасів – підтвердити законність господарських операцій щодо запасів та правильності відображення їх в обліку, а також установити дотримання підприємством вимог П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати».

Предмет аудиту запасів – господарські процеси та операції, пов'язані з оприбуткуванням, наявністю, рухом, використанням та іншим вибуттям запасів, а також відносин, що виникають при цьому на підприємстві та за його межами.

Об'єктами аудиту є: елементи облікової політики; приймання цінностей за кількістю і якістю, норми витрачання; МШП, товари і тара; первинні документи, реєстри обліку, звітність; інформація про порушення ведення в обліку, нестачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізії, перевірок, висновках аудиторів і постановах правоохоронних органів.

Джерелами аудиту запасів є три основні групи носіїв інформації:

А) фінансова звітність: Баланс (Звіт про фінансовий стан); Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід); Примітки до річної фінансової звітності.

Б) Регістри обліку:

Регістрами аналітичного обліку запасів є: журнальна форма – Журнал 5 (розділ III) або 5А, відомості 5.1; спрощена форма: виробничі запаси, готова продукція, товари – Відомість 2-м; виробництво – Відомість 5-м; книжково-журнальна форма: виробничі запаси – Журнал К-8, Книга К-27 або К-30; МШП – Книга К-27; виробництво – Книга К-39; готова продукція – Журнал К-6, Книга К-27, або К-30.

товари – Журнали К-2, К-3, К-4, К-5, Книги К-27, К-29, К-30, К-39.

В) Первинні документи за об'єктами запасів:

- документи, які використовують для обліку декількох або всіх об'єктів обліку (такі як і для необоротних активів);

- документи, притаманні тільки запасам (Форма № М-4 Прибутковий ордер, Форма № М-7 Акт про прийом (приймання) матеріалів, Закупівельний акт, Форма № М-11 Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів; документи з вибуття запасів у середині підприємства – Форма № М-8 Лімітно-забірна картка, Форма № М-9 Лімітно-забірна картка, Форма № М-10 Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів, Форма № М-11 Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, Форма № М-12 Картка №__ складського обліку матеріалів, Форма № М-16 Матеріальний ярлик; документ з обліку запасів у бухгалтерії – Форма № М-14 Відомість обліку залишків матеріалів на складі, Форма № М-19 Матеріальний звіт.

У момент отримання запасів представник покупця надає постачальнику Довіреність Форми М-2.

Завданнями аудиту запасів в цілому є:

- правильність віднесення активів підприємства до запасів та до їхніх видів;

- забезпечення зберігання запасів і дотримання встановлених нормативів їхнього виробничого використання;

- правильність визначення первісної або чистої вартості виробничих запасів;

- повнота та правильність відображення в обліку надходження та вибуття запасів за їхніми напрямками;
- доцільність вибору підприємством методу списання запасів на витрати та дотримання його в обліку;
- правильність формування, розподілу та списання транспортно-заготівельних витрат по запасах;
- правильність формування, розподілу та списання торгової націнки на підприємствах торгівлі, які застосовують для обліку товарів метод ціни продажу;
- правильність розподілу вартості використаних на виробництво запасів за видами витрат та за об'єктами калькулювання;
- законність і правильність відображення в обліку надходження, переміщення і списання видів запасів;
- дотримання вимог щодо проведення інвентаризації запасів;
- контроль правильності документального оформлення операцій з обліку витрат і виходу продукції;
- оцінювання стану синтетичного та аналітичного обліку запасів тощо.

Аудитор, отримавши завдання на проведення аудиту запасів, складає план і програму проведення аудиту, і відповідно до цього розпочинає проводити перевірку.

Починається перевірка з оцінки методики та організації обліку запасів, зазначених у Наказі про облікову політику, а саме:

- яка облікова оцінка запасів;
- відповідно до якого методу оцінки вибуття запасів проводиться їх списання за різними напрямками: відпуском на виробництво, реалізацію, для власних потреб тощо;
- які рахунки і субрахунки передбачені робочим планом рахунків для обліку запасів;

- на яких рахунках здійснюється і який метод використовується для накопичення витрат і проведення розрахунку транспортно-заготівельних витрат за кожним видом запасів;

- чи наявний і раціонально складений графік документообороту за виробничими запасами;

- чи розроблено порядок складання і подання звітів матеріально відповідальними особами;

- чи наявний та фактично виконується план проведення інвентаризації запасів тощо.

Наступним кроком аудитора є вивчення показників фінансової звітності щодо відображення інформації про наявність та рух запасів, їх видів.

Разом з тим, аудитор здійснює опитування посадової особи. Далі аудитор починає проводити перевірку залишків і оборотів по рахунках, використовуючи процедури по суті, тобто – здійснюючи сам процес перевірки, застосовуючи при цьому різні методи і прийоми фактичного та документального контролю.

Перевірку запасів аудитор розпочинає з порівняння інформації про наявність запасів за кожною статтею Балансу (Звіту про фінансовий стан), де відображено залишки за статтями даного об'єкта перевірки, із даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками (оборотного балансу) і даними Головної книги (в основному, перевірку здійснюють на звітну дату, на початок і кінець року).

Особливу увагу необхідно звернути на наступні операції:

- своєчасність оприбуткування всіх товарно-матеріальних цінностей, їхня відповідність даним попередніх інвентаризацій, результати цих інвентаризацій та правильність розрахунку результатів;

- фактичне використання методу вибуття запасів та його відповідність методу, зазначеному в наказі Про облікову політику;

- правильність розрахунку транспортно-заготівельних витрат за кожним видом запасів окремо, а також необхідно з'ясувати, чи включені у розрахунок

ТЗВ вартість запасів, що списані у результаті псування, втрат тощо, так як їх необхідно списувати на витрати з урахуванням фактичної собівартості;

- правильність застосування та відображення ПДВ на запаси, які надійшли на підприємство чи реалізовані покупцям;

- наявність випадків відшкодування вартості нестач і втрат запасів з вини матеріально відповідальної особи та правильність відображення їх в обліку;

- своєчасність оприбуткування запасів у результаті виявлення лишків при інвентаризації, отримання цінних відходів при ліквідації основних засобів тощо;

- правильність складання звітів матеріально відповідальними особами, наявність підписів матеріально відповідальної особи на звітах, наявність та правильність оформлення договорів про повну матеріальну відповідальність та ін.

При виявленні відхилень, аудитор повинен здійснити записи у робочі документи, при цьому необхідно з'ясувати, в якому періоді виникли ці відхилення або невідповідності, чи є вони суттєвими. За цим до робочого документа обов'язково необхідно додати докази (копії первинних документів, реєстрів тощо, зроблених із застосуванням засобів копіювальної техніки).

До типових та можливих порушень в операціях з обліку запасів слід віднести:

- незадовільну організацію складського господарства та зберігання запасів;

- невиконання завдань по заготівлі запасів, що спричинило простої виробничого процесу;

- неправильне визначення первісної вартості придбаних запасів;

- неправильний облік надходження та розрахунок списання транспортно-заготівельних витрат;

- порушення правил приймання вантажів;

- неповне оприбуткування запасів;

- неправильний розрахунок торгової націнки та її списання на реалізацію;
- нераціональне використання сировини, матеріалів, напівфабрикатів тощо у виробництві, порушення норм і лімітів відпуску;
- нестачі, крадіжки, псування, привласнення матеріальних цінностей;
- неправильне визначення розміру компенсації завданих підприємству збитків;
- незадовільне оформлення первинних документів;
- відсутність розподілу виробничих витрат між видами виробництв;
- неправильне визначення обсягів і сум незавершеного виробництва;
- неправильне формування та підрахунок виробничої собівартості;
- невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку;
- незадовільна організація бухгалтерського обліку запасів тощо.

Аудит у трудовій сфері — це система заходів зі збору інформації, її аналізу й оцінки на цій основі ефективності діяльності підприємства з організації праці та регулювання соціально-трудових відносин та їхньої відповідності критеріям чинного українського законодавства.

Об'єктом аудиту в трудовій сфері є трудовий колектив, персонал підприємства та його діяльність.

Джерелами для аудиторського розгляду та аналізу є: інформація відділів праці й заробітної плати, планового відділу, бухгалтерії; акти ревізій, перевірок; документи відділу кадрів — пояснювальні записки, протоколи виробничих нарад, листи, догани, заяви і скарги працівників, а також опитування, інтерв'ю і соціологічні тести.

Аудит у трудовій сфері класифікується за такими ознаками:

- періодичністю проведення;
- повнотою охоплення об'єктів, що вивчаються;
- залежно від методів аналізу.

Основні напрями аудиту конкретизуються для кожного окремого підприємства і залежать від цілей аудиту. Тому аудит у трудовій сфері здійснюється в трьох напрямках:

- економічному — визначення конкурентоспроможності підприємства у трудовій сфері, оцінка ефективності функціонування служб управління трудовими ресурсами та доцільності проведення аудиту;

- соціально-психологічному — передбачає оцінку соціально-трудоких відносин на підприємстві;

- організаційно-технологічному — перевірка документації та аналіз показників, що засвідчують легітимність і ефективність діяльності підприємства.

Аудит трудових показників здійснюється за планом і зазвичай у чотири етапи:

- підготовчий етап, що передбачає розробку внутрішньофірмових документів (наказів, розпоряджень, у яких визначені терміни, завдання, виконавці й учасники аудиту), а також планів і програм розгляду аналізованої інформації;

- збір інформації — спостереження, виміри, опитування, обробка статистичних даних, зіставлення бухгалтерських та інших даних;

- обробка інформації — порівняння організації праці на аналогічних підприємствах, з'ясування причин плинності кадрів, виявлення та обґрунтування втрат робочого часу тощо;

- узагальнення і представлення оцінних результатів, висновків і рекомендацій замовникові.

Аудит у трудовій сфері охоплює:

- аудит ефективності управління персоналом, в якому використовується безліч методик, що дає змогу оцінити ефективність кадрових управлінських заходів у вартісному виразі. За допомогою таких категорій, як втрати і упущені можливості, аудитор показує адміністрації й керівникові підприємства серйозність економічних втрат від непрофесійного управління

соціально-трудовими процесами, зокрема від втрат робочого часу, можливість нових підходів до управління персоналом;

- аудит ефективності використання персоналу — припускає аналіз чисельності, структури, руху працівників на підприємстві загалом і його підрозділами у динаміці; аудит використання робочого часу, продуктивності праці; витрати фонду оплати праці; навчання і соціальні потреби;

- аудит використання робочого часу — розпочинається з аналізу планового обсягу робочого часу. Порівняння планових (розрахункових, базисних) показників з фактичними дає змогу виявити неефективні втрати робочого часу;

- аудит якості праці — охоплює велику кількість умов і показників, зокрема: певний рівень кваліфікації працівників, відсутність порушень техніки безпеки тощо. Як показник трудової діяльності якість праці можна застосовувати, переносючи її зміст на якість продукції;

- аудит продуктивності праці — має на меті з'ясування ступеня виконання виробничих планів зі зростання продуктивності праці та її динаміки, вивчення впливу підвищення продуктивності праці на обсяг господарської діяльності, впливу факторів — на продуктивність праці;

- аудит витрат коштів на оплату праці — передбачає низку послідовних розрахунків: визначення розмірів заробітної плати за категоріями персоналу; обґрунтування форм і систем оплати праці; аналіз ефективності систем преміювання; аналіз розподілу і використання засобів, що спрямовуються у фонд споживання.

Аудитор вивчає методи обліку затрат на виробництво і калькулювання фактичної собівартості продукції. Залежно від виду продукції, її складності, типу і характеру організації виробництва в промисловості найчастіше виділяють: попереджальний метод — на підприємствах з однорідною за вихідним матеріалом і характером обробки масовою продукцією з неперервним технологічним процесом; позамовний метод — в індивідуальному і дрібносерійному виробництвах, а також при виконанні

дослідних, експериментальних, ремонтних та інших робіт. Аудитор оцінює обґрунтованість застосування того чи іншого методу обліку затрат і його вплив на правильність визначення собівартості продукції.

З'ясовується правильність вибору на підприємстві способу розподілення непрямих затрат між об'єктами калькулювання, з тим, щоб встановити, наскільки економічно обґрунтовано оцінюється продукція, яка виробляється.

У процесі аудиту собівартості звертають увагу на організацію обліку руху напівфабрикатів (деталей) у виробництві. Порядок організації обліку руху напівфабрикатів залежить від особливостей технологічної організації виробництва, номенклатури напівфабрикатів (деталей), які виготовляються, порядку приймання виконаних робіт, умов зберігання та інших факторів. Для повної впевненості в обґрунтованості формування собівартості аудитор необхідно оцінювати організацію зведеного обліку затрат на виробництво.

При аудиті собівартості особливу увагу приділяють вивченню складу затрат за видами калькуляційних статей. Така перевірка затрат розкриває їх цільове призначення і зв'язок із технологічним процесом, дає змогу визначити, як формуються затрати за видами виробленої продукції і місцями їх виникнення (цехи, дільниці, бригади), а також виявити невиробничі втрати і результати внутрішньозаводського госпрозрахунку.

Калькуляційні статті являють собою одноелементні або комплексні витрати. Для перевірки комплексних статей аудитор залучає кошториси і порівнює планові й фактичні затрати, звертаючи особливу увагу на допущені втрати і перевитрати.

Одним із найважливіших напрямів аудиту є вивчення поелементного складу і структури затрат у динаміці за ряд років, що дає змогу аудиторам позначити головні напрями пошуку резервів зниження собівартості продукції. До цих затрат з урахуванням їх економічного змісту належать: матеріальні затрати (за вирахуванням вартості повернених відходів); затрати на оплату праці; відрахування на соціальні потреби; амортизація основних фондів; інші затрати.

В елементі «Матеріальні затрати» знаходить відображення вартість сировини і матеріалів, які придбані зі сторони, покупних матеріалів, комплектуючих виробів, робіт і послуг виробничого характеру, природної сировини, придбаного зі сторони палива, покупної енергії всіх видів. Аудитор вивчає повноту оприбуткування матеріальних цінностей і дотримання норм їх витрачання на виробництво продукції. Установлюється правильність визначення вартості матеріальних ресурсів. Вона формується виходячи з цін їх придбання (без врахування податку на додану вартість), націнок (надбавок), комісійних винагород збутових організацій, вартості послуг товарних бірж, мита, плати за транспортування, збереження і доставку.

У вартість матеріальних ресурсів входять також затрати підприємств на придбання тари й упаковки.

Аудитору необхідно звернути увагу на обґрунтованість вилучення із затрат на матеріальні ресурси вартості повернених відходів і правильність їх оцінки.

Важливим елементом, що утворює собівартість продукції і підлягає перевірці, є «Затрати на оплату праці». У цьому елементі групуються витрати на оплату праці основного виробничого персоналу підприємства, враховуючи премії робітникам і службовцям за виробничі результати, стимулюючі й компенсуючі виплати, а також затрати на оплату праці працівників, які зайняті в основній діяльності, але не значаться в штаті підприємства. При цьому аудитор бере до уваги, що виплати заробітної плати за фактично виконану роботу, розраховані виходячи з відрядних розцінок, тарифних ставок і посадових окладів у відповідності з прийнятими на підприємстві формами і системами оплати праці, входять до собівартості в повній сумі, яка виявлена за відповідними розрахунковими документами.

Вивчаються компенсаційні виплати (оплата праці у зв'язку з підвищенням цін і індексацією доходів, виплати матерям по догляду за дитиною і т. ін.), які повинні входити до собівартості тільки в порядку норм, передбачених законодавством.

При перевірці затрат на оплату праці аудитор також враховує, що до них входять: вартість продукції, яка видається в порядку натуральної оплати працівникам, вартість предметів (форменого одягу, обмундирування), які безкоштовно видаються окремій категорії працівників, виплати, обумовлені районним регулюванням оплати праці.

Ретельному дослідженню підлягають виплати, передбачені законодавством про працю, за невідпрацьований на виробництві (неявочний) час. Значну частку цих затрат, поряд з оплатою пільгових годин підлітків, перерв у роботі матерів для годування дитини, оплати часу для виконання державних обов'язків і т. п., становлять виплати винагород за вислугу років, оплата чергових і додаткових відпусток. Якщо підприємство створювало резерв витрат на оплату чергових і додаткових відпусток, на виплату винагород за вислугу років, то встановлюється обґрунтованість операцій за рахунком 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

Перевіряючи статтю «Амортизація основних фондів», аудитор встановлює правильність і законність відображення сум амортизаційних відрахувань. Вони повинні рахуватися за обраним методом, рекомендованим П(с)БО 7 «Основні засоби».

Мета аудиту грошових коштів – встановити достовірність даних щодо їхньої наявності та руху, повноти і своєчасності відображення інформації в первинних та зведених документах й облікових регістрах, правильності ведення обліку грошових коштів і розрахунків відповідно до прийнятої облікової політики, достовірності відображення залишків у звітності господарюючого суб'єкта.

Предмет аудиту грошових коштів – господарські процеси та операції, пов'язані з рухом грошових коштів та інших коштів, а також відносини, що виникають при цьому на підприємстві та за його межами.

Об'єктами аудиту грошових коштів можуть бути:

1) Елементи облікової політики: П(С)БО, якими керується підприємство при веденні обліку грошових коштів; номенклатура робочих бухгалтерських

рахунків, а також будова аналітичних рахунків з обліку грошових коштів; розподіл посадових обов'язків серед працівників і графік документообігу, графік здачі звітів касирів; порядок здачі виручки касирами підприємства; порядок укладання договору про повну матеріальну відповідальність; визначення ліміту центральної (головної) каси чи операційних кас у розрізі окремих підрозділів підприємства; порядок проведення інвентаризації коштів.

2) Операції з обліку коштів: грошові кошти (готівка) в касі чи операційних касах підприємства; грошові кошти на рахунках у банку; грошові кошти в національній валюті; грошові кошти в іноземній валюті; інші кошти.

3) Записи в первинних та зведених документах, реєстрах обліку та у звітності.

4) Інформація про порушення ведення в обліку нестачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізії, перевірок, висновках аудиторів і постановах правоохоронних органів.

Три основні групи носіїв інформації:

А) фінансова звітність (Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про рух грошових коштів, Примітки до річної фінансової звітності);

Б) реєстри аналітичного обліку грошових коштів є: журнальна форма – Журнал 1, відомості 1.1, 1.2, 1.3; спрощена форма – Відомість 1-м; книжково-журнальна форма: грошові кошти в касі – Журнал К-1; грошові кошти на поточному рахунку – Журнал К-1 (1а); інші грошові кошти – Книга К-13, К-17, К-39.

В) первинні документи. Первинні та зведені документи з обліку грошових коштів у касі (готівки) затверджено Постановою Правління НБУ № 252.

Документи з руху грошових коштів у касі (готівки): Форма № КО-1 Прибутковий касовий ордер, Форма № КО-2 Видатковий касовий ордер, Форми № КО-3, КО-3а Журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів, Форма № КО-4 Касова книга, Форма № КО-5 книга обліку

виданих та прийнятих старшим касиром грошей, Відомість на виплату грошей.

У якості підтверджувального документу здачі готівки в банк та зарахування її на поточний рахунок підприємства є Заява на переказ готівки.

Для відображення операцій на *поточному рахунку в банках* використовуються наступні первинні та зведені документи: платіжне доручення, платіжна вимога-доручення, платіжна вимога, розрахунковий чек, меморіальний ордер, виписка банку.

Завданнями аудиту грошових коштів у цілому є:

- перевірка організації та методики обліку грошових коштів, визначених Наказом про облікову політику;

- перевірка наявності та використання підприємством різних валют для господарської діяльності;

- визначення організаційної структури руху грошових коштів і наявності поточних рахунків на підприємстві;

- оцінювання стану синтетичного та аналітичного обліку коштів, якості відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку облікових регістрах та звітності;

- перевірка наявності грошових коштів у підприємства та виявлення нестач або надлишків;

- перевірка наявності та руху коштів на поточних та інших рахунках в установах комерційних банків, підтверджених виписками та первинними документами, включаючи рух коштів у іноземній валюті;

- перевірка стану збереження грошових коштів та цінних паперів у касі та правильності організації ведення касового господарства;

- перевірка дотримання Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні та ін.

Аудитор, отримавши завдання на проведення аудиту грошових коштів, складає план і програму проведення аудиту та, відповідно до неї, розпочинає проводити перевірку.

Починається перевірка з оцінки методики та організації обліку грошових коштів, зазначених у Наказі про облікову політику.

Аудит грошових коштів необхідно починати з оцінки даних фінансової звітності, а саме – Балансу (Звіту про фінансовий стан), з якого з'ясовують суму грошових коштів у національній та іноземній валюті, та залишки грошових коштів у касі на початок і кінець звітного періоду та порівнюють з Оборотною відомістю за синтетичними рахунками, щоб дійсно підтвердити залишки у розрізі окремих рахунків: каса, поточний рахунок (за кожним рахунком у установі банку), інші рахунки в установах комерційних банків. Всі ці суми грошових коштів також необхідно порівняти з Головною книгою та регістрами бухгалтерського обліку. У випадку невідповідності сум аудитор фіксує порушення у робочих документах.

Аудит грошових коштів (готівки) у касі у касі в більшості випадків починається за спостереженням аудитора за інвентаризацією готівки у касі на початку проведення аудиту в цілому по підприємству.

Необхідно провести одночасну інвентаризацію в усіх касах, при цьому з'ясувати, чи допускаються внутрішні переміщення готівки між касами у тих випадках, коли кошти передбачено здавати безпосередньо через інкасаторів. У таких випадках можуть виникати зловживання з боку управлінського персоналу, а саме: крадіжки, тимчасове користування коштів тощо.

Аудитор повинен визначитись з лімітом каси, розрахованим і затвердженим підприємством. Наступним, аудитор повинен перевірити Касову книгу та Звіти касирів з метою з'ясування – чи не було перевищення ліміту каси за період, що перевіряється, та чи використовувались кошти за призначенням.

Аудитор, перевіряючи прибуткові та видаткові касові ордери, повинен звернути увагу як на заповнення всіх реквізитів, так і на виплату заробітної плати і коштів за разовими трудовими угодами, розрахунки з нештатними працівниками, видачу коштів під звіт на закупівлю матеріальних цінностей

(тут обов'язково перевіряється наявність наказу керівника підприємства про те, кому можуть видаватися кошти під звіт) тощо.

Аудит грошових коштів на поточних рахунках у національній та іноземних валютах починається зі з'ясування – які рахунки і в яких банках має підприємство, при цьому аудитор повинен занести у робочі документи як номер рахунку, так і назву установи комерційного банку, в якому цей рахунок знаходиться та суму залишку на рахунку відповідно виписці на кінець звітного періоду, за який проводиться аудит. Аудитор порівнює отриману інформацію із даними фінансової звітності, Оборотною відомістю за синтетичними рахунками, Головною книгою, регістрами аналітичного та синтетичного обліку. У випадку виявлення відхилень він фіксує цю інформацію у робочих документах.

Аудитор перевіряє операції по суті з метою виявлення сумнівних операцій чи незаконного перерахування коштів у результаті зловживань, крадіжки управлінського персоналу. При виявленні таких зловживань після збору всіх необхідних доказів аудитор зобов'язаний відобразити виявлені зловживання у своїх робочих документах та повідомити керівництво підприємства.

Особливу увагу необхідно приділити перевірці коштів на поточних розрахункових рахунках у іноземній валюті та відображенні цих операцій на рахунках бухгалтерського обліку, а саме – курсових різниць, операцій з придбання та продажу іноземної валюти, своєчасно перерахування коштів за призначенням.

Аудит грошових коштів на інших рахунках в установі банку необхідно проводити, починаючи із виявлення рахунків, які має підприємство в установі банку, перевірка аналітичного обліку по рахунках, особливості організації обліку (рахунки і субрахунки за робочим планом рахунків, документообіг, регістри аналітичного та синтетичного обліку). При проведенні перевірки необхідно з'ясувати наявність договору з банком по тому чи іншому рахунку, які умови по депозитному рахунку, своєчасність зарахування на рахунок

коштів, повернутих установою банку, правильність відображення у обліку зарахованих відсотків як суми фінансових доходів.

Аудиторська перевірка *коштів у дорозі* починається з вивчення кожної господарської операції з коштів у дорозі суцільним способом. При цьому, аудитор повинен з'ясувати причини виникнення кожної такої операції, перевірити правильність закриття за кожною.

Ці операції можуть виникати у момент здачі виручки у вечірню касу в останній день місяця, тому аудитор повинен перевірити, чи всі кошти зараховано на поточний рахунок, чи були випадки невідповідності сум, зданих через інкасатора та зарахованих на поточний рахунок, і як відображено в обліку такі розбіжності. Аудитор повинен перевірити правильність відображення операцій з придбання та продажу іноземної валюти, так як на підприємстві ці кошти не завжди правильно відображають на рахунках. Ці кошти також є коштами в дорозі.

До типових та можливих порушень по операціях з обліку грошових коштів слід віднести:

- незадовільне оформлення первинних документів;
- складання первинних касових документів не в день руху готівки;
- відсутність укладеного договору про повну матеріальну відповідальність з касиром;
- перевищення ліміту залишку готівки у касі або взагалі відсутності документу щодо встановлення ліміту;
- порушення встановленого порядку проведення інвентаризацій грошових коштів та документів;
- невідповідність сум у касових ордерах та у Звіті касира;
- видача готівки під звіт особам без повного звіту за попередній аванс;
- недостовірність підписів осіб, які отримали гроші;
- виплата готівки за фіктивними рахунками або документами;
- включення до платіжних документів підставних осіб;
- невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку тощо.

Мета аудиту власного капіталу – встановити достовірність первинних даних відносно формування та використання власного капіталу, повноти та своєчасності відображення інформації в первинних та зведених документах й облікових регістрах, правильність ведення обліку власного капіталу відповідно до установчих документів та облікової політики, достовірність відображення стану власного капіталу у звітності підприємства.

Предмет аудиту власного капіталу – господарські операції та процеси, пов'язані з формуванням власного капіталу та його складових, а також відносини, що виникають при цьому між підприємствами та його власниками та учасниками.

Об'єктами аудиту власного капіталу можуть бути:

1) Елементи облікової політики:

- П(С)БО, якими керується підприємство при веденні обліку власного капіталу;
- номенклатура робочих бухгалтерських рахунків;
- порядок обліку курсових різниць протягом звітного періоду;
- порядок створення й використання резервного капіталу;
- оцінка внесків й порядок збільшення статутного (іншого зареєстрованого) капіталу;
- порядок розподілу чистого прибутку та ін.

2) Операції з обліку:

- формування та використання статутного капіталу;
- формування та використання пайового капіталу;
- формування та використання додаткового капіталу;
- формування та використання резервного капіталу;
- формування та використання вилученого капіталу та ін.

3) Записи в первинних документах, регістрах обліку та у звітності.

4) Інформація про порушення ведення в обліку нестачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізії, перевірок, звітах аудиторів.

Необхідно пригадати, які питання, визначені в темі, пов'язані з об'єктами або групами об'єктів перевірки та які аудиторські докази, розглядаються на трьох основних групах носіїв інформації:

- А) фінансовій звітності;
- Б) реєстрах обліку;
- В) первинних документах.

Відображення об'єктів власного капіталу у фінансовій звітності, а саме: Статутний капітал – Баланс (Звіт про фінансовий стан) код рядка – 1400 Зареєстрований (пайовий) капітал, Звіт про власний капітал– графа 7 «Резервний капітал».

Регістрами аналітичного обліку капіталу є:

- журнальна форма – Журнал 7;
- спрощена форма – Відомість 5-м;
- книжково-журнальна форма: за всіма видами капіталу (крім пайового) – Книга К – 39; пайовий капітал – Книга К-20 (20-1).

Окремих первинних документів для складових власного капіталу, які застосовуються тільки для їх відображення, не існує.

Тому, первинними документами з обліку власного капіталу є документи, що використовуються для обліку кореспондуючих до власного капіталу об'єктів.

Якщо капітал (здебільше – статутний), згідно визначених у певних документах часток, формується необоротними активами, грошовими коштами та запасами, то склад первинних документів буде наступним (табл.5.1).

Таблиця 5.1

Первинні документи з формування власного капіталу необоротними активами, грошовими коштами та запасами

Група активів	Первинні документи
Грошовими коштами (один з зазначених документів у залежності від форми оплати)	- Прибутковий касовий ордер Форма № КО-1; - Платіжне доручення; - Повідомлення/квитанція.

Запасами (незалежно від виду) – весь наданий комплект	- Акт оцінки ТМЦ – шифр відсутній; - Акт приймання – передачі ТМЦ – шифр відсутній; - Прибутковий ордер Форма № М-4.
Необоротними активами (основними засобами) – весь наданий комплект	- Акт оцінки ТМЦ – шифр форми відсутній; - Акт приймання – передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів Форма № ОЗ – 1.
Нематеріальними активами (право інтелектуальної власності) – весь наданий комплект	- Акт оцінки ТМЦ – шифр форми відсутній; - Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів Форма № НА-1

Завданнями аудиту власного капіталу в цілому є:

- перевірка достовірності відображення показників щодо власного капіталу в обліку та звітності, встановлення законності й правильності їх формування та цілеспрямованого використання;

- встановлення повноти формування статутного (іншого зареєстрованого) капіталу, відповідності фактичних внесків учасників умовам установчих документів, дотримання строків внесення часток до статутного (іншого зареєстрованого) капіталу;

- перевірка розрахунків щодо неоплаченого та вилученого капіталів;

- перевірка стабільності величини статутного (іншого зареєстрованого) капіталу, його відповідності розміру, визначеному установчими документами;

- перевірка правильності формування та використання інших видів капіталу: пайового, додаткового, резервного, капіталу у дооцінках.

Аудит власного капіталу необхідно розпочати із ознайомлення з фінансовою звітністю та загальними документами підприємства.

Після отримання завдання на проведення аудиту власного капіталу, склавши план і програму проведення аудиту, аудитор відповідно до неї розпочинає проводити перевірку.

При проведенні аудиту аудиторська фірма повинна виділити для себе, принаймні, чотири напрями перевірки:

1) аудит установчих документів (припускає перевірку юридичних основ на право функціонування економічного суб'єкта відповідно до чинного законодавства);

2) аудит формування статутного (іншого зареєстрованого) капіталу (перевірка правильності та своєчасності формування статутного капіталу);

3) аудит розрахунків із засновниками (перевірка правильності формування статутного капіталу, проміжних і остаточних розрахунків із засновниками (учасниками));

4) аудит оподаткування при формуванні статутного (іншого зареєстрованого) капіталу і при розрахунках із засновниками (перевірка нарахування і сплати податків та інших обов'язкових платежів).

Для узагальнення інформації про стан і рух статутного капіталу економічного суб'єкта призначений пасивний балансовий субрахунок 401 «Статутний капітал», на якому відображається статутний капітал господарських товариств, державних і комунальних підприємств. За кредитом субрахунку 401 «Статутний капітал» відображається збільшення статутного капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення). Сальдо за цим рахунком повинно відповідати розміру статутного капіталу, зафіксованому в установчих документах підприємства.

Аудитору необхідно перевірити чи проводяться записи по субрахунках 401 та 403 «Інший зареєстрований капітал» лише у випадках збільшення чи зменшення статутного (іншого зареєстрованого) капіталу. Треба нагадати, що такі зміни необхідно відображати тільки у встановленому порядку і тільки після внесення відповідних змін в установчі документи підприємства.

До типових та можливих порушень по операціях з обліку власного капіталу слід віднести:

- незадовільне оформлення первинних документів;
- порушення нормативних документів щодо формування та використання видів власного капіталу;

- невнесення (неповне внесення) впродовж першого року засновниками часток до статутного капіталу;
- несвоєчасне внесення змін до реєстру акціонерів (якщо їх чисельність більша за 50 %);
- неправильне документування часток засновників, які були внесені до статутного (іншого зареєстрованого) капіталу або повернуті;
- залишок за кредитом субрахунків 401 «Статутний капітал» або 403 «Інший зареєстрований капітал» не відповідає заявленому в установчих документах;
- недотримання вимог нормативних документів;
- наявність фіктивних документів;
- невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку тощо.

Мета аудиту кредиторської заборгованості – зібрати докази щодо висловлення думки аудитора про правильність, своєчасність та повноту відображення в обліку розрахунків підприємства з постачальниками та іншими кредиторами.

Предмет аудиту – господарські процеси та операції, пов'язані з розрахунками підприємства за зобов'язаннями перед кредиторами, а також відносини, що виникають при цьому на підприємстві та за його межами.

Об'єктами аудиту зобов'язань можуть бути:

1) Елементи облікової політики: П(С)БО, якими керується підприємство при веденні обліку зобов'язань; номенклатура робочих бухгалтерських рахунків; порядок проведення інвентаризації розрахунків; форми бланків документів, реєстрів обліку, звітності; терміни подання документів до бухгалтерії для пред'явлення рахунків.

2) Операції з обліку розрахунків: з постачальниками та підрядниками; за кредитними операціями; з різними кредиторами та іншими операціями; за податками; за зборами; з оплати праці та ін.

3) Записи в первинних документах, реєстрах обліку та у звітності.

4) Інформація про порушення ведення в обліку нестачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізій, перевірок, висновках аудиторів і постановах правоохоронних органів.

Джерела аудиторських доказів щодо окремого об'єкта або групи об'єктів перевірки, розглядаються з використанням трьох основних груп носіїв інформації:

- А) фінансова звітність;
- Б) реєстри обліку;
- В) первинні документи.

Баланс (Звіт про фінансовий стан) відображає у рядку 1615 Поточну кредиторська заборгованість за: товари, роботи, послуги.

Реєстрами аналітичного обліку зобов'язань є: журнальна форма; спрощена форма (Відомість 3-м); книжково-журнальна форма: короткострокові позики – Книга К-39; векселі видані – Книга К-17 або К-39; постачальники та підрядники – Книга К-15 (15а) або К-17; податки й платежі – Книга К-17; інші кредитори – Книга К-17 або К-39.

Зупинимось тільки на одній кредиторській заборгованості, яка найчастіше виникає на підприємстві.

Первинними бухгалтерським документами щодо виникнення заборгованості перед постачальниками та підрядниками є документи з надходження товарів, виробничих запасів, МШП, здійснених виконаних робіт, наданих послуг:

- Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
Форма № М-11, Видаткова накладна або Товарно-транспортна накладна
Форма № 1- ТН, що одержуються в момент, коли визначені об'єкти надійшли на склад;

- Акт виконаних робіт (наданих послуг) – одержуються в момент, коли роботи було виконано чи послуги було надано;

- Податкова накладна, складається одночасно із Накладною-вимогою форми №11, Видатковою накладною або Актом виконаних робіт (наданих

послуг) в момент відвантаження або виконання, якщо постачальник/підрядник є платником ПДВ.

Зменшується кредиторська заборгованість, як правило, шляхом оплати підприємством постачальнику/підряднику за отримані товари, виробничі запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети, виконані роботи, надані послуги, що відображається платіжними документами.

Завданнями аудиту кредиторської заборгованості є: перевірка достовірності залишків; дотримання фінансово-розрахункової дисципліни та її вплив на платоспроможність підприємства; реальність кожної заборгованості, особливо простроченої; встановлення основної форми розрахунків з постачальниками та підрядниками; правильність віднесення за термінами погашення, законність виникнення і своєчасність погашення кредиторської заборгованості.

Програму аудиту необхідно скласти на основі плану, деталізуючи завдання з визначенням конкретних процедур, джерел аудиторських доказів (звітність, реєстри обліку, первинні документи, документи від інших осіб та зібрана інформація аудиторами), термінів аудиту.

Починається аудит з оцінки методики та організації обліку зобов'язань, зазначених у Наказі про облікову політику:

- оцінює наявність та терміни кредиторської заборгованості;
- уточнює у робочому плані рахунків, які саме рахунки і субрахунки використовує підприємство і яким чином деталізує інформацію щодо кредиторської заборгованості.

На основі завдання та програми проведення перевірки, аудитор приступає до проведення аудиту кредиторської заборгованості.

Розглянемо методику проведення за одним напрямом: аудит розрахунків з постачальниками та підрядниками. Після ознайомлення з обліковою політикою, робочим планом рахунків і посадовою інструкцією бухгалтера, необхідно починати порівнювати суми заборгованості по Балансу (Звіту про фінансовий стан) з даними Оборотної відомості за рахунком 63 «Розрахунки з

постачальниками та підрядниками», Головною книгою та регістрами аналітичного обліку.

Також необхідно з'ясувати терміни виникнення кредиторської заборгованості, виявити наявність заборгованості, термін позивної давності за якою минув і за якою пройшло більше, ніж 90 днів від терміну її виникнення та терміну погашення, визначеного договором. При перевірці аналітичного обліку необхідно з'ясувати, чи всі залишки на кінець попереднього місяця у розрізі постачальників або підрядників відповідають сумах залишків на початок наступного місяця, а також виявити прострочену кредиторську заборгованість.

Кредиторська заборгованість терміном більше одного необхідно перевірити від моменту виникнення до моменту її погашення чи списання, обов'язково проаналізувати первинні документи, відповідно до яких така кредиторська заборгованість погашена.

Крім того, аудитор повинен перевірити, яким чином закрита прострочена кредиторська заборгованість, термін позивної давності за якою минув, при цьому з'ясувати наявність Наказу керівника про віднесення цієї заборгованості на доходи та правильність відображення даних господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

До типових та можливих порушень по операціях з обліку кредиторської заборгованості слід віднести:

- незадовільне оформлення первинних документів (застосування нетипових чи недоречних форм, відсутність підписів, печаток, не заповнення всіх необхідних реквізитів);
- безпідставне відвантаження готової продукції, товарів, здійснення робіт, послуг тощо і виникнення кредиторської заборгованості;
- неправильна класифікація сум кредиторської заборгованості на довгострокову та короткострокову;
- зарахування сплачених сум кредиторської заборгованості на погашення заборгованості невідповідних кредиторів тощо.

Мета аудиту витрат, доходів і фінансових результатів – зібрати достатні та прийнятні докази для формування думки аудитора щодо достовірності, об'єктивності та законності відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності витрат, доходів та фінансових результатів, а також установити дотримання підприємством вимог П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати».

Предмет аудиту витрат, доходів і фінансових результатів – господарські процеси та операції, пов'язані з накопиченням та списанням витрат діяльності, з визначенням доходів та фінансових результатів діяльності, а також відносини, що виникають при цьому в середині підприємств та за його межами.

Об'єктами аудиту витрат, доходів і фінансових результатів можуть бути:

1) Елементи облікової політики: П(С)БО, якими керується підприємство при веденні обліку витрат, доходів і фінансових результатів; номенклатура робочих бухгалтерських рахунків; розмежування витрат за кожною класифікаційною групою витрат від звичайної діяльності; критерії оцінювання витрат; розмежування доходу за кожною класифікаційною групою доходів від звичайної діяльності; первинні документи з обліку витрат, доходів і фінансових результатів.

2) Операції з обліку: собівартості реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг; витрат періоду за складовими; витрат за елементами; фінансових витрат; інших витрат; доходу від реалізації продукції, товарів, виконання робіт, надання послуг; інших операційних доходів; доходів від участі в капіталі; інших фінансових доходів; фінансових результатів за видами діяльності тощо.

3) Записи в первинних документах, регістрах обліку та у звітності.

4) Інформація про порушення ведення в обліку, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізії, перевірок, звітах аудиторів.

Джерела аудиторських доказів об'єктів перевірки розглядаються за трьома основними групами носіїв інформації:

А) фінансової звітності (Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Примітки до річної фінансової звітності);

Б) Регістри аналітичного обліку витрат є: журнальна форма – Журнал 5 або 5а; спрощена форма – Відомість 5-м; книжково-журнальна форма: собівартість реалізованої готової продукції – Книга К-17 або К-39; собівартість реалізованих товарів - Книга К-17 або К-39; собівартість реалізованих робіт і послуг – Книга К-39; адміністративні витрати – Книга К-21; витрати на збут – Книга К-22 або К-23; інші види витрат діяльності – Книга К-39.

Регістрами аналітичного обліку доходів та фінансових результатів є:

- журнальна форма – Журнал 6;
- спрощена система – Відомість 5-м;
- книжково-журнальна форма – Книга К-39.

В) Первинні документи з обліку витрат, доходів і фінансових результатів. Первинні документи, які притаманні тільки витратам, в практиці національного обліку відсутні.

Відображення та накопичення собівартості реалізації відбувається на підставі Бухгалтерської довідки (розрахунків бухгалтерії) або з використанням документів, розроблених підприємством самостійно для обліку виробництва.

Перелік первинних документів з визнання (накопичення) адміністративних витрат та витрат на збут практично не відрізняється:

- нарахування необоротних активів - ОЗ-14, ОЗ-15, ОЗ-16 або розрахунок, складений на самостійно виготовленій формі документу;
- списання виробничих запасів – накладна певного виду (М-11, Видаткова накладна, ТН-1 тощо);
- списання МШП – МШ-8;
- списання витрат на відрядження – Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт;

- нарахування заробітної плати – П-5, П-6, П-7 тощо.

Для визначення (накопичення) інших операційних витрат використовуються як документи, зазначені для адміністративних витрат і витрат на збут, так і документи, пов'язані з результатами інвентаризації товарно-матеріальних цінностей:

- Інвентаризаційний опис основних засобів Форма інв-1;
- Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів Форма НА-4;
- Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей Форма М-21 та ін.

Списання всіх видів витрат на фінансовий результат оформляється Бухгалтерськими довідками (розрахунками бухгалтерії).

Первинні документи, які притаманні тільки доходам і фінансовим результатам в практиці національного обліку також відсутні.

Первинними документами, що підтверджують наявність та суму доходів від реалізації є: накладна певного виду; акт виконаних робіт (наданих послуг); податкова накладна (якщо продавець є платником ПДВ); договори з покупцями (не є обов'язковими).

Формування фінансового результату та використання прибутку також оформлюється Бухгалтерськими довідками (розрахунками бухгалтерії).

Завдання аудиту витрат, доходів і фінансових результатів:

- перевірка правильності віднесення витрат і доходів до певних видів діяльності;
- перевірка правильності визначення фінансового результату від основної, операційної, фінансової, інвестиційної діяльності;
- перевірка правильності визначення чистого фінансового результату до оподаткування;
- перевірка правильності розрахунку суми витрат (доходу) з податку на прибуток;

- перевірка правильності визначення чистого фінансового результату після оподаткування;

- перевірка відповідності показників за витратами, доходами і фінансовими результатами Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) нормативним документам, які регламентують порядок його підготовки;

- правильність відображення витрат, доходів і фінансових результатів у системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Програму аудиту доходів, витрат і фінансових результатів доцільно складати за окремими напрямками видів діяльності: основної, іншої операційної, фінансової та інвестиційної на основі завдань і плану, деталізуючи процедури та визначаючи джерела отримання доказів. Крім того, необхідно врахувати, скільки осіб будуть приймати участь у перевірці та термін перевірки, визначений завданням для проведення аудиту доходів, витрат і фінансових результатів. Загальні підходи при проведенні аудиту витрат, доходів і фінансових результатів необхідно поділити на наступні етапи:

- *попереднє вивчення* Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) щодо правильності складання та наявності можливих відхилень за даними реєстрів обліку. Для цього необхідно скористатись даними Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), Головної книги, Оборотної відомості за синтетичними рахунками, реєстрами обліку за рахунками 79 «Фінансові результати», 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи», 90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 96 «Витрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», 98 «Податок на прибуток». При виявленні відхилень аудитор фіксує ці факти у своїх робочих документах. Якщо відхилень не виявлено, аудитор переходить до наступного етапу;

- *перевірка витрат* здійснюється за декількома напрямками, а саме:

1) Перевірка правильності списання на витрати прямих матеріальних, трудових, інших прямих та загальновиробничих витрат і формування виробничої собівартості – за рахунком 23 «Виробництво» та собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) – за рахунком 90 «Собівартість реалізації».

2) Перевірка правильності відображення адміністративних витрат і витрат на збут, які не включаються до складу виробничої собівартості та собівартості реалізації.

При здійсненні аудиту даних видів витрат необхідно використовувати П(С)БО 16 «Витрати», перевіряти дані синтетичного і аналітичного обліку за рахунками 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут», з'ясувати наявність розробленого та затвердженого Наказом про облікову політику підприємства склад статей означених витрат, первинні документи з правильності списання матеріальних витрат на потреби апарату управління підприємства та потреби збуту, правильність нарахування заробітної плати, а саме – перевірити віднесення нарахованої заробітної плати працівникам на певний вид витрат, при цьому з'ясувати правильність включення витрат із заробітної плати за демонтаж, ремонт чи монтаж основних засобів, а також витрати за обслуговування основних засобів, переданих у оренду. Аудиторіві необхідно пам'ятати, що закриття рахунків 92 та 93 здійснюється тільки у дебет субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

3) Перевірка правильності відображення як в обліку, так і у звітності інших операційних витрат у розрізі субрахунків і в цілому за рахунком 94 «Інші витрати операційної діяльності». Закривається рахунок 94 у дебет субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

4) Перевірка відображення у обліку та звітності фінансових витрат, витрат від участі в капіталі та інших витрат, а також витрат від надзвичайних подій.

При аудиті цих видів витрат необхідно перевірити та порівняти дані синтетичного та аналітичного обліку за рахунками 95 «Фінансові витрати», 96

«Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», з'ясувати чинність кожної господарської операції, методику нарахування і списання витрат за кожним конкретним випадком. Закриття рахунків 95 та 96 здійснюється тільки у дебет субрахунку 792 «Результат фінансових операцій», рахунок 97 – у дебет субрахунку 793 «Результат іншої діяльності»;

- перевірка доходів також здійснюється поетапно, а саме:

1) Аудит доходів від реалізації (інакше – доходів від основної операційної діяльності) доцільно починати зі з'ясування галузевих особливостей та внутрішніх стандартів, а саме – з Наказу про облікову політику, з договорів продажу, їх реєстрація, ведення та оформлення.

Аудит починається з порівняння даних Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) з даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками, даними Головної книги, реєстрів аналітичного обліку за рахунком 70 «Доходи від реалізації».

Аудитор повинен перевірити відповідність між реалізованою продукцією (товарами), виконаними роботами, наданими послугами та даними реєстрів обліку за рахунками 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

Крім того, аудитор повинен перевірити правильність оформлення випуску продукції та його відповідність її реалізації. Закриття субрахунків 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 702 «Дохід від реалізації товарів» та 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» здійснюється у кредит субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

2) Аудит інших операційних доходів.

3) Аудит доходу від участі в капіталі, аудит інших фінансових доходів, аудит інших доходів.

За цими етапами аудитор повинен перевірити правильність відображення доходів від оренди основних засобів, операцій з іноземною валютою, доходів від фінансових операцій, капітальних інвестицій тощо. Закриття рахунку 71 «Інший операційний дохід», здійснюється у кредит

субрахунку 791 «Результат операційної діяльності», рахунків 72 «Дохід від участі в капіталі» та 73 «Інші фінансові доходи» - у дебет субрахунку 792 «Результат фінансових операцій», рахунку 74 «Інші доходи» - у дебет субрахунку 793 «Результат іншої діяльності»;

- перевірка фінансових результатів.

До типових та можливих порушень по операціях з обліку витрат, доходів і фінансових результатів слід віднести:

- незадовільне оформлення первинних документів (застосування нетипових чи недоречних форм, відсутність підписів, печаток, не заповнення всіх необхідних реквізитів) або взагалі – відсутність первинних документів;

- віднесення на собівартість реалізованої продукції витрат операційної діяльності (витрат на відрядження понад норм, оплати викидів шкідливих речовин понад ліміт, витрат, пов'язаних з митними процедурами тощо);

- відсутність достовірної оцінки витрат і доходів та неймовірність щодо економічної вимоги;

- неправильне формування доходів та витрат за бартерними операціями;

- неправильне розмежування витрат за звітними періодами;

- неправильне визначення собівартості реалізації за галузями, видами діяльності;

- неможливість або неправильне визначення достовірної оцінки ступеня завершеності виконаних робіт;

- неналежність відображених доходів підприємству;

- неправильна класифікація доходів за видами діяльності підприємства;

- неправильність визначення чистого доходу;

- неправильно визначено фінансовий результат до оподаткування;

- невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку тощо.

До цільового фінансування і цільових надходжень належать кошти, які виділяються для здійснення заходів цільового призначення (у тім числі отримана гуманітарна допомога). Кошти цільового фінансування і цільових

надходжень можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб тощо.

Кошти, одержані з фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення, мають також суворе цільове призначення, тобто їх використання на виплату допомоги й компенсацій громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи.

Для обліку цільового фінансування і цільових надходжень призначений рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». За кредитом рахунка 48 відображають кошти цільового призначення, отримані як джерело фінансування певних заходів, за дебетом - використані суми за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум.

Аналітичний облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень та витрат здійснюється за їх призначенням та джерелами надходжень.

Подумайте над запитаннями:

1. Охарактеризуйте методику аудиту основних фондів.
2. Назвіть типові та можливі порушення по операціях з обліку основних фондів.
3. Вкажіть джерела аудиторських доказів перевірки запасів.
4. В чому полягає завдання аудиту собівартості продукції.
5. Назвіть типові та можливі порушення по операціях з обліку грошових коштів.
6. Назвіть завдання, об'єкти, джерела аудиту статутного фонду.
7. Назвіть завдання, об'єкти, джерела аудиту кредиторської заборгованості.
8. Назвіть завдання, об'єкти, джерела аудиту валових доходів.
9. Назвіть завдання, об'єкти, джерела аудиту витрат підприємства.
10. Назвіть завдання, об'єкти, джерела аудиту фінансових результатів.

11. Назвіть завдання, об'єкти, джерела аудиту використання фондів і цільового фінансування.

Перевір себе:

Варіант 1

<i>№ з/п.</i>	<i>Продовжити речення</i>
1.	Основними завданнями аудиту основних засобів є:
2.	Об'єкти аудиту основних засобів – це
3.	Джерелами аудиту основних засобів є
4.	Типовими порушеннями в обліку основних засобів є такі:
5.	Мета аудиту запасів –

Варіант 2

<i>№ з/п.</i>	<i>Продовжити речення</i>
1.	Мета аудиту власного капіталу –
2.	До типових та можливих порушень по операціях з обліку витрат, доходів і фінансових результатів слід віднести:
3.	Загальні підходи при проведенні аудиту витрат, доходів і фінансових результатів необхідно поділити на наступні етапи:
4.	Об'єктами аудиту зобов'язань можуть бути:
5.	Мета аудиту кредиторської заборгованості –

Рекомендована література:

1. Виноградова М.О. Аудит: навч. посіб./М.О.Виноградова, Л.І.Жиднеєва – К.: «Центр учбової літератури», 2014.- 656с.

2. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Основи аудиту: навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти. – Львів: Піча Ю.В.; К.: «Каравела»; Львів: «Новий Світ – 2000», 2002. – 504 с.

3. Огійчук М.Ф., Новіков І.Т., Рагуліна І.І. Аудит: організація і методика: Навч. посібник. 2-ге вид., перероб. і допов. – К.: Алерта, 2012. – 664 с.

ТЕМА 6. АУДИТОРСЬКИЙ ЗВІТ І ІНШІ ПІДСУМКОВІ ДОКУМЕНТИ.

Нормативні документи:

1. ННА № 6 «Документальне оформлення аудиторської перевірки».
2. ННА № 26 «Аудиторський висновок».
3. ННА № 27 «Інша інформація в документах, які стосуються перевіреної аудито-ром фінансової звітності підприємства».
4. ННА № 28 «Аудиторські висновки спеціального призначення».
5. МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності».

По закінченню аудиторської перевірки аудитор складає два підсумкових документи: аудиторський висновок та звіт про результати аудиторської перевірки.

Головним результатом кропіткої роботи аудитора по виконанню договору на аудит фінансової звітності є аудиторський висновок.

Стаття 7 Закону України «Про аудиторську діяльність» дає таке визначення аудиторського висновку.

Аудиторський висновок – це документ, що складений відповідно до стандартів аудиту та передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися при її складанні. Концептуальними основами можуть бути закони та інші нормативно-правові акти України, П(С)БО, внутрішні вимоги та положення суб'єктів господарювання, інші джерела.

Висновок може бути позитивним (безумовно—позитивний, позитивний висновок, що містить пояснювальний параграф), умовно-позитивним,

негативним, або дається відмова від надання висновку про фінансову звітність підприємства. У двох останніх випадках в аудиторському висновку може наводитися короткий перелік аргументів, які підштовхнули аудитора видати такий висновок, який відрізняється від позитивного.

В частині звіту «Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність» включається пояснення того, що управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності, а також за такий внутрішній контроль, який він вважає необхідним для складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилок.

Цей розділ аудиторського висновку дає впевненість його користувачам у тому, що аудиторська перевірка здійснена відповідно до вимог українського законодавства та норм, які регулюють аудиторську практику та ведення бухгалтерського обліку, або відповідно до вимог міжнародних стандартів та практики. У цьому розділі говориться, що перевірка була спланована і підготовлена з достатнім рівнем впевненості у тому, що фінансова звітність не має суттєвих помилок. Під час аудиторської перевірки аудитор повинен робити оцінку помилок у системах обліку та внутрішнього контролю підприємства на предмет їх суттєвого впливу на фінансову звітність. Оцінюючи суттєвість *помилки*, аудитор повинен керуватися положеннями Міжнародного стандарту аудиту № 320 «Суттєвість в аудиті». Далі аудитор відмічає, що в ході аудиту ним використовувалися принципи вибіркової перевірки інформації і що під час перевірки він брав до уваги тільки *суттєві помилки*. Також дається інформація про принципи бухгалтерського обліку, які використовувалися на підприємствах у період перевірки. У цьому розділі можна навести такі висловлювання: «Ми провели нашу перевірку у відповідності з вимогами Закону України «Про аудиторську діяльність» та «Міжнародних стандартів аудиту». Ці нормативи вимагають, щоб планування та проведення аудиту було спрямоване на одержання переконливих тверджень

щодо відсутності у фінансовій звітності суттєвих помилок. Під час аудиту зроблено дослідження шляхом тестування доказів на обґрунтування сум та інформації, розкритих у фінансовому звіті, а також оцінку відповідності застосованих принципів обліку нормативним вимогам щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні, чинним протягом періоду перевірки. Крім того, шляхом тестування здійснено також оцінку відповідності даних звітності меті оподаткування бухгалтерського обліку. На нашу думку, проведена аудиторська перевірка забезпечує розумну основу для аудиторського висновку». У розділі «Аудиторська думка» дається висновок аудитора про фінансову звітність, про її правильність за всіма суттєвими аспектами, а саме: «Ми підтверджуємо, що за винятком невідповідностей, викладених у додатку № 1, фінансовий (бухгалтерський) звіт в усіх суттєвих аспектах достовірно та повно подає фінансову інформацію про Товариство станом на 01 січня 20__ року згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні».

Необхідно пам'ятати, що надання аудиторського звіту замовнику здійснюється за таких умов:

- звіт адресується замовникові із зазначенням дати складання;
- звіт підписується керівником аудиторської фірми або особою, вповноваженою на це керівником і аудитором (керівником бригади аудиторів), який здійснював перевірку;
- звіт звіряється печаткою аудиторської фірми;
- кожна сторінка аудиторського звіту повинна бути підписана аудитором, який здійснював перевірку (і завірена його особистою печаткою – за наявності).

Якщо аудитор робить свій висновок, що фінансова звітність складена клієнтом в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності, то він висловлює думку, яку прийнято називати не модифікованою, а звіт, складений на її підставі – безумовно-позитивним.

У розділі «Дата аудиторського звіту» аудитор повинен поставити дату аудиторського висновку на день завершення аудиторської перевірки. Дата в аудиторському звіті проставляється або перед вступною частиною аудиторського звіту або біля підпису аудитора. Аудиторський висновок підписується директором аудиторської фірми або уповноваженою на це особою, яка має відповідну серію сертифіката аудитора України на вид проведеного аудиту.

Аудитор повинен підготувати висновок, який відрізняється від позитивного, якщо керівництво клієнта не вносить виправлення в фінансову звітність, а аудитор вважає це за необхідне, та аудиторський висновок ще не передавався клієнтові.

Якщо аудиторський висновок передано клієнтові, аудитор повинен повідомити про це керівництво клієнта, яке відповідає за оприлюднення звітності або її публікацію, про недопустимість публікації звітності без відповідного коригування коли фінансовий звіт все-таки випущений без внесення змін, аудитор повинен вжити заходів для інформування про це користувачів фінансової звітності стосовно наявності свого діючого і дійсного аудиторського висновку. Прийняття рішення про такі дії буде залежати від правової підтримки аудитора і рекомендацій юриста.

Аудитор повинен отримати від адміністрації підприємства інформацію, яка необхідна для уточнення його думки про достовірність фінансової звітності. Аудитору необхідно отримати докази того, що керівництво підприємства, яке перевіряється знає відповідальність за надання аудитору достовірної фінансової звітності.

Письмова інформація від адміністрації може бути в одній з наступних форм:

- лист, підписаний керівництвом клієнта;
- документ, підготовлений аудитором;
- копія протоколу засідання ради директорів або правління підприємства чи завірена копія звіту підприємства.

В письмових доказах підприємство вказує про достовірність всіх суттєвих аспектів фінансової звітності, з припущенням того, що жодних інших доказів, цілком напевно, не існує.

При отриманні документальної інформації від керівництва можна обмежитися інформацією, визнаною аудитором, суттєвою для звітності підприємства.

Аудитор під час перевірки може отримати безліч інформації від керівництва підприємства. Вона може надаватися як за власним бажанням керівництва, так і на вимогу аудитора. Якщо така інформація стосується суттєвих позицій фінансової звітності підприємства, від аудитора вимагається:

- отримати перевірені докази з внутрішніх джерел інформації підприємства або із зовнішніх;
- оцінити зрозумілість та відповідність даних, наданих керівництвом клієнта та зіставити їх з іншими аудиторськими доказами та іншою інформацією, яка отримана від керівництва підприємства;
- вирішити, які особи в достатній мірі можуть пояснити зміст інформації, що надають.

Необхідно знати аудитору, що інформація, яка надається керівництвом підприємства, не може замінити інші докази, котрі аудитор може отримати.

Якщо аудитору не вдалося отримати необхідну кількість доказів щодо показників, які визнані суттєвими, а такі докази на думку аудитора існують в принципі, можливість скласти думку з цього питання вважається обмеженою. При цьому аудитор враховує, що з цього питання інформація від керівництва отримана.

Може бути така ситуація, коли інформація, яка надана керівництвом клієнта, буде єдиним доступним джерелом аудиторських доказів.

Якщо інформація, отримана від керівництва клієнта, суперечить іншим аудиторським доказам, аудитору необхідно з'ясувати причину цих суперечностей і, в разі необхідності, переглянути надійність всіх інших наданих керівництвом даних.

Якщо керівництво відмовляється надати інформацію, необхідну для аудиторської перевірки, то можливість аудитора сформулювати висновок вважається обмеженою і він може скласти аудиторський висновок, який відрізняється від позитивного. Аудитор у таких випадках оцінює надійність всієї іншої, надійної керівництвом, інформації і визначає розмір впливу такої відмови керівництва на твердження аудиторського висновку.

Результати аудиторської перевірки відображаються в аудиторському звіті, що складається відповідно до МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності». МСА 700 розглядає відповідальність аудитора за формулювання думки щодо фінансової звітності, форму та зміст аудиторського звіту.

Аудиторський звіт містить інформацію про:

- стан бухгалтерського обліку;
- стан внутрішнього контролю;
- достатність і достовірність фінансової звітності.

За практикою аудиторської діяльності аудиторський звіт складається на основі зібраних аудиторських доказів аудитором і свідчить про результати аудиту, є наслідком правильності застосування аудиторських процедур у процесі проведення аудиторської перевірки й оцінки стану бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності.

Аудиторський звіт повинен містити чітко сформульовану думку, викладену письмово. Він може складатися у доцільній формі, але в ньому обов'язково мають бути такі частини, яких МСА 700 для аудиторського звіту з аудитів, проведених відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, визначає десять:

- 1) заголовок;
- 2) адресат;
- 3) вступний параграф;
- 4) відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність;
- 5) відповідальність аудитора;

- б) аудиторська думка;
- 7) інша відповідальність аудитора щодо звітності;
- 8) підпис аудитора;
- 9) дата аудиторського звіту;
- 10) адреса аудитора.

Аудиторський звіт повинен містити чітко сформульовану думку аудитора щодо фінансових звітів клієнта. Аудитор має оцінити власні висновки (міркування), зроблені завдяки отриманим аудиторським доказам, - ці висновки будуть основою для формування його думки.

Саме думка аудитора є вирішальною при формуванні виду аудиторського звіту.

МСА 700 говорить саме про *немодифіковану думку* аудитора, яка формує *безумовно-позитивний* вид аудиторського звіту. Якщо ж таку думку висловити неможливо, то вона змінюється, тобто модифікується. Підставою для цього можуть бути обставини, коли аудитор:

а) доходить висновку, що виходячи з отриманих аудиторських доказів фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення;

або

б) не може отримати достатні і належні аудиторські докази для того, щоб зробити висновок, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень, то він висловлює модифіковану думку в аудиторському звіті відповідно до МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».

МСА 705 розглядає відповідальність аудитора за надання відповідного звіту за обставин, при яких аудитор приймає рішення про необхідність модифікації аудиторської думки щодо фінансової звітності.

Якщо фінансова звітність містить суттєві викривлення, аудитор повинен обговорити це питання з управлінським персоналом і, залежно від концептуальної основи та способу вирішення цього питання визначити, чи потрібно висловлювати модифіковану думку відповідно до МСА 705. У випадках, коли аудитор доходить висновку, що фінансова звітність вводить в

оману, він повідомляє управлінський персонал та залежно від способу вирішення визначає, як і яким чином слід надати інформацію у аудиторському звіті.

У результаті модифікації можуть бути надані три інші види аудиторської думки (і відповідно до цього – виду звіту):

- умовно-позитивна;
- негативна;
- відмова від висловлення (надання) думки.

Аудитор висловлює *умовно-позитивну думку* в разі, якщо він:

а) отримавши достатні і прийнятні аудиторські докази, доходить висновку, що взяті окремо або в сукупності викривлення є суттєвими, проте не всеохоплюючими для фінансової звітності; або

б) не має змоги отримати достатні і прийнятні аудиторські докази для обґрунтування думки, проте доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути суттєвим, проте не всеохоплюючим.

Аудитор висловлює негативну думку, якщо він, отримавши достатні і прийнятні аудиторські докази, доходить висновку, що викривлення, взяті окремо або в сукупності, є одночасно і суттєвими, і всеохоплюючими для фінансової звітності.

Аудитор відмовляється від висловлення думки, якщо він не має можливості отримати достатні і прийнятні аудиторські докази для обґрунтування думки і доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути одночасно суттєвим та всеохоплюючим.

У всіх випадках, коли аудитор надає думку, яка відрізняється від безумовно-позитивної, він повинен чітко описати всі обґрунтовані причини.

Якщо аудитор модифікує думку щодо фінансової звітності, він повинен додатково до окремих елементів, передбачених вимогами МСА 700, включити до аудиторського звіту параграф із описанням питання, що призвело до

модифікації. Аудитор наводить цей параграф безпосередньо перед параграфом аудиторського звіту, в якому висловлена думка. Цей параграф може мати назву залежно від обставин:

- «Підстава для висловлення умовно-позитивної думки»,
- «Підстава для висловлення негативної думки» або
- «Підстава для відмови від висловлення думки».

У цьому параграфі аудитор повинен обґрунтувати з проведенням опису основи зміни для модифікації думки та визначає кількісний вплив його на фінансову звітність, крім випадків коли це зробити неможливо, про що зазначається у звіті.

Крім цього, у цьому параграфі зазначається також причини неможливості отримання достатніх і прийнятих доказів у процесі аудиту, на основі чого надається модифікована думка, навіть коли аудитор висловив негативну аудиторську думку.

Якщо аудитор модифікує аудиторську думку, то для параграфа «Висловлення думки» він використовує заголовок «Умовно – позитивна думка», «Негативна думка» або «Відмова від висловлення думки» залежно від обставин.

При висловленні *умовно-позитивної думки* через існування суттєвого викривлення у фінансовій звітності, аудитор повинен зазначити у параграфі «Висловлення думки», що на його думку, за винятком впливу питань (питання), описаного у параграфі «Підстава для висловлення умовно-позитивної думки»:

- фінансова звітність відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності в рамках звітування;

Або

- фінансова звітність була складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності в рамках звітування згідно з концептуальною основою достовірного подання, але якщо

це є результатом неможливого отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів, аудитор використовує відповідне формування «за винятком можливого впливу операцій, описаних у параграфі...».

При висловленні *негативної думки*, аудитор повинен зазначити у параграфі «Висловлення думки», що на його думку, через те, що операції мають не тільки суттєвий, а й всеохоплюючий вплив на показники фінансової звітності, описаних у параграфі «Підстава для висловлення негативної думки» та:

- фінансова звітність не надає достовірну та справедливую інформацію;
- фінансова звітність не була складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до вимог концептуальної основи».

Якщо аудитор *відмовляється від висловлення думки* через неможливість отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, він повинен зазначити у параграфі «Висловлення думки», що:

- у зв'язку з тим чи іншим питанням, описаним у параграфі «Підстава для відмови від висловлення думки», аудитор не мав можливості отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, що формували б підставу для висловлення аудиторської думки та відповідно аудитор не висловлює думку щодо фінансової звітності.

Якщо аудитор *відмовляється від висловлення думки* через неможливість отримати достатні і прийнятні аудиторські докази, він повинен змінити вступний параграф аудиторського звіту, де зазначається, що аудитор отримав завдання виконати аудит фінансової звітності. Однак, у зв'язку з питанням, описаним у параграфі «Підстава для відмови від висловлення думки», що «ми не мали можливість отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, що формували б підставу для висловлення аудиторської думки...».

Практика аудиту свідчить, що у більшості випадків негативну думку аудитор висловлює в тому випадку, коли виявляється суттєвий вплив на показники фінансової звітності в результаті зловживання, якщо аудитор отримав достатні докази цих зловживань і перевірів всі документи і реєстри.

У випадку, якщо керівництво клієнта підприємства, звітність якого перевіряється, відмовляється надати всі документи, реєстри тощо, для того щоб аудитор висловив свою думку, то він надає відмову від висловлення думки.

Приклади аудиторських звітів, у яких висловлено безумовно-позитивну та модифіковані аудиторські думки, надано у наступному питанні.

Аудиторський звіт повинен містити чітко сформульовану думку, викладену письмово (п. 20 МСА 700). Він може складатися у довільній формі, але в ньому обов'язково мають бути такі частини, яких МСА 700 для аудиторського звіту з аудитів, проведених відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, визначає десять (таблиця 6.1):

Таблиця 6.1

Структура аудиторського звіту відповідно до МСА 700

Частини звіту	Зміст частин
Заголовок (п. 21)	Чітко вказується, що це є зміст незалежного аудитора (див. п. Д15).
Адресат (п. 22)	Визначається для кого призначений аудиторський звіт, тобто — визначається, відповідно до яких завдань його складено (див. п. Д16)
Вступний параграф (п. 23)	Надається (див. пп. Д17-Д19): - назва суб'єкта господарювання, фінансова звітність якого перевірена аудитором; - підтвердження, що фінансова звітність перевірена аудитором; - назва кожного з фінансових звітів, що входять до складу фінансової звітності; - посилання на стислий виклад суттєвих облікових політик та іншу пояснювальну інформацію; - дата або період, які охоплюються кожним фінансовим звітом, до входить до складу фінансової звітності.

Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність (пп. 24-27)	Включається пояснення того, що управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, а також за такий внутрішній контроль, який він вважає необхідним для складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень
--	--

	унаслідок шахрайства або помилки (див. п. Д20-Д23).
Відповідальність аудитора (пп. 28-33)	Зазначається, що відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо фінансової звітності на основі результатів аудиту, здійснюється посилення на застосування відповідних стандартів (див. пп. Д24-Д26).
Аудиторська думка (пп. 34-37)	У разі висловлення немодифікованої думки щодо фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи, обов'язково необхідно пояснювати (див. пп. Д27-Д33): - фінансова звітність відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах... відповідно до [застосована концептуальна основа фінансової звітності]; або - фінансова звітність надає достовірну та справедливую інформацію про... відповідно до [застосована концептуальна основа фінансової звітності] В аудиторській думці завжди має бути зазначена юрисдикція походження концептуальної основи.
Інша відповідальність аудитора щодо звітності (пп. 38-39)	Інша відповідальність повинна розглядатися в окремому розділі аудиторського звіту, якщо вона є додатковою по відношенню до визначеної МСА відповідальності аудитора за надання звіту щодо фінансової звітності — тобто, якщо розглядаються певні питання, які вважаються додатковими (див. пп. Д34-Д36).
Підпис аудитор (п. 40)	Зазначається, що аудиторський звіт повинен бути підписаний (див. п. Д37).
Дата аудиторського звіту (п. 41)	Датується не раніше від дати, на яку аудитор отримав достатні та відповідні аудиторські докази, на основі яких буде ґрунтуватися його думка щодо фінансової звітності (див. пп. Д38-Д41)
Адреса аудитора (п. 42)	Констатується, що повинно бути зазначене місцеперебування в юрисдикції, де практикує аудитор.

Нижче наведено три ілюстративних приклади аудиторських звітів щодо фінансової звітності, яка складена відповідно до застосованих концептуальних основ, але перевірка здійснювалась щодо різних завдань аудиту. Ці звіти включають елементи, про які йдеться в параграфах 21-42 (для більшої їхньої деталізації див. пп. Д15-Д41).

Необхідно пам'ятати, що надання аудиторського звіту замовнику здійснюється за таких умов:

- звіт адресується замовникові із зазначенням дати складання;
- звіт підписується керівником аудиторської фірми або особою, вповноваженою на це керівником і аудитором (керівником бригади аудиторів), який здійснював перевірку;
- звіт завіряється печаткою аудиторської фірми;
- кожна сторінка аудиторського звіту повинна бути підписана аудитором, який здійснював перевірку (і завірена його особистою печаткою - за наявності останньої).

Якщо аудитор робить свій висновок, що фінансова звітність складена клієнтом в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, то він висловлює думку, яку прийнято називати *немодифікованою*, а звіт, складений на її підставі - *безумовно-позитивним*.

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Раді директорів Публічного акціонерного товариства «Мрія»

Ми здійснили аудит Балансу акціонерного товариства «Мрія» станом на 31 грудня 201__ року, що додається, і відповідних Звітів про фінансові результати, про рух грошових коштів та про власний капітал за рік, що закінчився на вказану дату. Відповідальність за цю фінансову звітність несе керівництво акціонерного товариства.

Нашим обов'язком є подання думки про фінансову звітність на основі аудиту, що ми здійснили.

Ми здійснили аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудит так, щоб забезпечити достатню впевненість щодо того, чи не містить фінансова звітність суттєвих викривлень. До аудиту належить отримання, на основі тестів, доказів, що підтверджують суми та розкриття, які містяться у фінансовій звітності.

Ми вважаємо, що проведений нами аудит забезпечує достатню основу для надання нашої думки.

(Далі йдуть продовження різного виду аудиторських звітів)

Продовження в випадку надання безумовно-позитивної аудиторської думки

На нашу думку, фінансова звітність надає достовірну інформацію та об'єктивно відображає фінансове положення акціонерного товариства станом на 31 грудня 201__ року, результатів її господарської діяльності, руху грошових коштів та власного капіталу за рік, що закінчився, на вказану дату відповідно до національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Продовження у випадку надання умовно-позитивної аудиторської думки

Як було вказано в Примітці 2 до фінансової звітності, не передбачалося ніякого відображення амортизації основних засобів у фінансових звітах, що, за нашою думкою, не відповідає П(С)БО.

Відрахування на амортизацію за рік, що закінчився 31 грудня 201__ року, має дорівнювати _____ грн, на основі прямолінійного методу із застосуванням 5% річних для будівель і споруд та 20% - для обладнання. Відповідно, необоротні активи мають бути зменшені на суму накопиченої амортизації, що дорівнює _____ грн, нерозподілений прибуток має бути зменшений на _____ грн і, відповідно, чисті збитки за 201__ рік мають бути збільшені _____ грн.

На нашу думку, за винятком впливу, що має попередній параграф на фінансову звітність, ця звітність надає достовірну та об'єктивну картину фінансового стану акціонерного товариства на 31 грудня 201__ року, результатів її господарської діяльності, руху грошових коштів та власного капіталу за рік, що закінчився, на вказану дату, відповідно до національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Продовження у випадку висловлення негативної думки аудиторської думки

Як оговорювалось у Примітці 6 до фінансової звітності, акціонерне товариство не нараховує податків на прибуток, які виникають внаслідок

тимчасових різниць між фінансовим прибутком та прибутком, що підлягає оподаткуванню.

Крім того, акціонерне товариство використовує методи нарахування амортизації, які базується на строках корисної служби основних засобів, які є помітно короткими та ніяк не обґрунтованими.

П(С)БО вимагають, щоб відбувалося нарахування відстроченого податку, а амортизація основних засобів здійснювалася протягом строку їхньої реально оціненої корисної служби.

Через відхилення від П(С)БО, зазначені вище, на 31 грудня 201__ року вартість товарно-матеріальних цінностей була завищена на _____ грн за рахунок включення до виробничих накладних витрат амортизації поверх норм, яка розраховується із строку корисної служби активів; накопичена амортизація становить _____ грн понад суму, яка розраховується, виходячи із реального строку корисної служби активів. Крім того, розподіленого податку на прибуток у розмірі _____ грн не було відображено, що призвело до збільшення нерозподіленого прибутку на _____ грн. Для року, який закінчився 31 грудня 201__ року, собівартість проданих товарів було збільшено на _____ грн через вплив обліку амортизації, про який згадувалося вище, не був нарахований відстрочений податок на прибуток у розмірі _____ грн, що призвело до збільшення чистого прибутку на _____ грн.

На нашу думку, через вплив випадків, які були оговорені у попередньому параграфі, фінансова звітність не надає достовірної і об'єктивної картини фінансового положення акціонерного товариства станом на 31 грудня 201__ року або результатів її господарської діяльності, руху грошових коштів та власного капіталу за рік, що закінчився на вказану дату, відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Далі подаються закінчення всіх трьох звітів

30 квітня 201__ року

ТОВ Аудиторська фірма «Професіонал»

вул. Шевченка, 116, офіс 19-20 підпис розшифровка

м. Полтава, Україна

М.П.

Зразок відмови від висловлення аудиторської думки

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Раді директорів Публічного акціонерного товариства «Мрія»

Ми підписали Лист-зобов'язання на здійснення аудиту акціонерного товариства «Мрія» станом на 31 грудня 201__ року, що додається , і відповідних Звітів про фінансові результати, про рух грошових коштів та про власний капітал за рік, що закінчився на вказану дату. Відповідальність за цю фінансову звітність несе керівництво акціонерного товариства.

У Міжнародних стандартах аудиту вимагається, щоб ми планували та здійснювали аудит для отримання достатньої впевненості щодо того, чи не містить фінансова звітність суттєвих викривлень. До аудиту належить отримання, на основі тестів , доказів, що підтверджують суми та розкриття, які містяться у фінансовій звітності. Також аудит включає оцінювання облікових принципів, що застосовуються, і суттєвих оцінок керівництвом, а також оцінку загального подання фінансової звітності.

Як зазначено в наступному параграфі, нам не вдалося здійснити аудит для отримання достатньої впевненості щодо того, чи фінансова звітність не містить суттєвих викривлень.

Ми не спостерігали за інвентаризацією запасів станом на 31 грудня 201__ року, тому що вона відбувалася до того, як ми отримали замовлення на аудит акціонерного товариства. Через характер запасів акціонерного товариства ми не змогли застосувати інших аудиторських процедур для перевірки кількості запасів. Запаси, відображені в наданому балансі , представляють близько 50% всіх активів акціонерного товариства станом на 31 грудня 201__ року.

Внаслідок важливості проблеми, що обговорювалась у попередньому параграфі, ми відмовляємося від висловлення думки про фінансову звітність.

30 квітня 201__ року

ТОВ Аудиторська фірма «Професіонал»
вул. Шевченка, 116, офіс 19-20 підпис розшифровка
м. Полтава, Україна
М.П.

Рекомендується такий зміст розділу аудиторського висновку, в якому наводиться ставлення аудитора до фінансової звітності залежно від виду аудиторського висновку.

Позитивний висновок (є безумовна позитивна згода)

«У результаті проведення аудиту встановлено: надана інформація дає достовірне й повне уявлення про реальний склад активів та пасивів суб'єкта, що перевіряється. Система бухгалтерського обліку, що використовувалася на підприємстві, відповідає законодавчим та нормативним вимогам; фінансову звітність підготовлено на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку і достовірно та повно наданої фінансової інформації про підприємство станом на 1 січня 201_ року згідно з нормативними вимогами до бухгалтерського обліку та звітності в Україні».

Позитивний висновок (є нефундаментальна непевність)

«...У зв'язку з неможливістю перевірки фактів, які стосуються, наприклад, неучасті аудитора в інвентаризації активів, неможливості підтвердити початкові залишки в балансі з причини того, що аудит проводився іншою аудиторською фірмою, а також з причини обмеженості інформації ми не можемо дати висновок щодо зазначених моментів, однак ці обмеження мають незначний вплив на фінансову звітність та на стан справ у цілому. Ми підтверджуємо, що за винятком обмежень, зазначених вище (або які викладені у додатку № 1 до аудиторського висновку), фінансова звітність, у всіх суттєвих аспектах, достовірно і повно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 1 січня 201_ року згідно з нормативними вимогами до організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні».

Умовно-позитивний висновок (є фундаментальна незгода)

«...Під час проведеної аудиторської перевірки встановлено, що операції (додається перелік операцій, або пишеться: "які викладені у додатку № 1 до аудиторського висновку") проведені з порушенням встановленого порядку. Проте зазначені невідповідності мають обмежений вплив на фінансову звітність і не перекручують загальний фінансовий стан підприємства. Ми підтверджуємо, що за винятком невідповідностей, викладених, у додатку № 1, фінансовий звіт в усіх суттєвих аспектах достовірно та повно подає фінансову інформацію про банк станом на 1 січня 201_ року згідно з нормативними вимогами до організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні».

Негативний аудиторський висновок

«У результаті проведення аудиту встановлено, що за звітний період підприємством були допущені суттєві порушення і перекручення (дається перелік порушень, або пишеться: «які викладені в додатку № 1 до цього висновку»). Допущені порушення суттєво впливають на фінансову звітність підприємства та перекручують реальний стан справ. Фінансова звітність має суттєві перекручення і недостовірно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 1 січня 201_ року. Не виконані такі вимоги до організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні (в стислій формі дається перелік питань, стосовно яких не виконані вимоги з організації обліку, або пишеться: «з питань, які наводяться в додатку № 1»).

Таким чином, дані бухгалтерського обліку і фінансової звітності не дають достовірного уявлення про дійсний стан справ на Підприємстві, що склався на 1 січня 201_ року».

Аудиторський висновок, в якому робиться відмова від надання висновку аудитора.

«...У зв'язку з неможливістю перевірки фактів, які стосуються (зазначати факти), з причини (зазначати причини неможливості) ми не можемо надати висновок стосовно зазначеного.

Наведене вище істотно впливає на дійсний стан справ у цілому (в основному).

У зв'язку з відсутністю достатніх аудиторських доказів, ми не можемо видати об'єктивний аудиторський висновок з фінансової звітності, підготовленої станом на 1 січня 201_ року».

Подумайте над запитаннями:

1. Які підсумкові документи складаються за результатами аудиту?
2. Які види висновків складаються та які відмінності між ними?
3. З яких обставин аудитор може відмовитися від видачі аудиторського висновку?
4. Яка різниця між висновком і звітом аудитора?
5. У яких випадках аудитор може скласти негативний аудиторський висновок?

Рекомендована література:

1. Виноградова М.О. Аудит: навч. посіб./М.О.Виноградова, Л.І.Жиднєєва – К.: «Центр учбової літератури», 2014.- 656с. [ст. 392-401].
2. Немченко В.В., Редько О.Ю. Аудит в Україні. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту: підручник. – К.: «Центр учбової літератури», 2012.- 536с. [ст. 323-328].
3. Огійчук М.Ф., Новіков І.Т., Рагуліна І.І. Аудит: організація і методика: Навч. посібник. 2-ге вид., перероб. і допов. – К.: Алерта, 2012. – 664 с. [ст. 590-601].
4. Радська В.В., Я.В.Петраков Аудит. Навч. пос. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 416 с. [ст. 237-262].

ПЕРЕЛІК ТЕОРЕТИЧНИХ ПИТАНЬ ДЛЯ ВИВЧЕННЯ ДИСЦИПЛІНИ

1. Суть, значення і поняття аудиту в ринкових умовах.
2. Предмет, метод і об'єкти аудиту.
3. Міжнародні стандарти аудиту.
4. Організація управління аудитом в Україні.
5. Підготовка і сертифікація аудиторів.
6. Порядок створення аудиторських фірм та їх реєстр.

7. Професійна етика аудиторів, їх права й обов'язки.
8. Організація праці аудиторів.
9. Об'єкта організації процесу зовнішнього аудиту.
10. Етапи проведення аудиту.
11. Критерії та методи оцінки фінансової звітності аудитором.
12. Характеристика методів аудиторського контролю.
13. Методичні прийоми аудиту.
14. Процедури аудиту.
15. Аудит облікових оцінок.
16. Аудит пов'язаних сторін.
17. Події, які мають суттєвий вплив і відбуваються після дати складання фінансової звітності.
18. Суть аудиторського ризику.
19. Методика визначення величини аудиторського ризику.
20. Суттєвість та її взаємозв'язок з аудиторською перевіркою.
21. Оцінка помилок і ризику в аудиторській діяльності.
22. Види, поняття та причини виникнення помилок.
23. Поняття та шляхи здійснення обману та наслідки помилок та обману.
24. Способи виявлення помилок та обману. Оцінка матеріальності.
25. Дії аудитора під час виявлення шахрайства та помилок.
26. Необхідність вибіркового дослідження в аудиті та передумови його застосування.
27. Методи отримання вибірки й оцінки результатів та їх взаємозв'язок.
28. Етапи вибіркового дослідження.
29. Визначення сукупності й одиниці вибірки і допустимих відхилень.
30. Послідовність проведення аудиту та його стадії.
31. Загальний план аудиторської перевірки.
32. Поняття аудиторських доказів (свідчень). Джерела отримання аудиторських доказів.
33. Види аудиторських доказів і процедури їх отримання.
34. Структура робочого документа. Види та склад робочих документів.
35. Поняття та склад аудиторського звіту.

36. Аудиторський висновок. Види аудиторських висновків.
37. Методика аудиту окремих видів активів.
38. Методика аудиту окремих видів пасивів.
39. Мета та завдання аудиту зовнішньоекономічної діяльності.
40. Предмет та об'єкти аудиту операцій зовнішньоекономічної діяльності.
41. Методика аудиту операцій зовнішньоекономічної діяльності..
42. Особливості аудиту спільних підприємств.
43. Оцінка аудитором подій, що стались після складання фінансової звітності.
44. Види аудиторських послуг та їх відмінність від аудиту. Об'єкти організації аудиторських послуг.
45. Звітність аудитора про надані аудиторські послуги.
46. Послуги аудитора з компіляції.
47. Організація внутрішнього аудиту та його об'єкти.
48. Методика внутрішнього аудиту.
49. Аудит в комп'ютерному середовищі.
50. Інформаційне та технічне забезпечення аудиторської діяльності.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ:

1. Господарський кодекс України: Офіційний текст від 16.01.2003 р. № 436-ІУ (зі змінами та доповненнями) [Електрон. ресурс] / Режим доступу: liga.net.
2. Кодекс етики професійних бухгалтерів 2009 Міжнародної федерації бухгалтерів/ Перекл. з англ. мови за ред. С.Я.Зубілевич./ К.: ФПБАУ, 2010. — 124 с.
3. Кодекс законів про працю: Офіційний текст від 10.12.1971 р. № 322-УІІІ [Електрон. ресурс] / Спосіб доступу: liga.net.
4. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Офіційний текст від 07.12.1984 р. № 2181-ШІ [Електрон. ресурс] / Режим доступу: liga.net.
5. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356 [Електрон. ресурс] / Режим доступу: liga.net.
6. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 [Електрон. ресурс] / Режим доступу: liga.net.
7. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 (зі змінами та доповненнями) [Електрон. ресурс]. — Режим доступу: zakon.rada.gov.ua.
8. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року. / Міжнародна федерація бухгалтерів. Перекл. з англ. мови. [Електрон. ресурс]. — Режим доступу: aru.com.ua.
9. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2012 року. / Міжнародна федерація бухгалтерів. Перекл. з англ. мови. [Електрон. ресурс]. — Режим доступу: aru.com.ua.

10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електрон. ресурс]. — Режим доступу: liga.net.
11. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-УІ (зі змінами та доповненнями) [Електрон. ресурс]. — Режим доступу: pau.kiev.ua.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 (зі змінами і доповненнями) [Електрон. ресурс] / Режим доступу: liga.net.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1-34 (зі змінами та доповненнями) [Електрон. ресурс] / Режим доступу: liga.net.
14. Про забезпечення аудиторськими фірмами системи зберігання аудиторської документації та іншої конфіденційної інформації: Рішення Аудиторської палати України від 03.11.2011р. № 240/10 (зі змінами та доповненнями) [Електрон. ресурс]. — Режим доступу: <http://apu.org.ua>.
15. Атамас П.И. Бухгалтерський обліку галузях економіки: навч. посібник / П.Й.Атамас. — К.: ЦНЛ, 2010. — 390 с.
16. Аудит / В.И.Лазуренко, В.Ю.Захарченко, А.О.Соболь. — Донецьк: Каштан, 2011. — 494 с.
17. Аудит. Методика документування. / [За ред. Пилипенка]. К.: ІВЦ Держкомстату України, 2003. — 457 с.
18. Аудит, методика і організація: навч. посіб. / Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, М. Ю. Карпенко. — Х.: ХНАМГ, 2007. — Ч. 1. — 163 с.
19. Аудит: організація і методика: навч. посіб./ М.Ф.Огійчук, І.Т.Новіков, І.І.Рагуліна. — К.: Алерта, 2010. — 584 с.
20. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підруч. / Ф.Ф.Бутинець. — Житомир: ПИ «Рута», 2005. — 512 с.
21. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Ю.А.Верига, М.О.Виноградова, Т.В.Гладких та ін. — К.: ПУЛ, 2010. — 500 с.

22. Бухгалтерський облік: первинні документи і порядок їх заповнення: навч. посіб.: / Г. Кім, В.В. Сопко, Ю.Г. Кім. — К: Центр навчальної літератури, 2006. — 480с.
23. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: навч.-практ. посіб. / Н.І. Верхоглядова, В.ПШило, С.Б.Ільїна та ін. — К: Центр учбової літератури, 2010. — 536 с.
24. Верхоглядова Н.І. Бухгалтерський облік: теорія і практика: навч. посіб. / Н.І. Верхоглядова. — К: ЦНЛ, 2010. — 254 с.
25. Виноградова М.О. Аудит: навч.-метод. посіб. В 2-х ч. / М.О. Виноградова. — Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. — Ч. I. — 272 с.
26. Виноградова М.О. Аудит: навч.-метод. посіб. В 2-х ч. / М.О. Виноградова. — Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. — Ч. II. — 177 с.
27. Гура НО. Облік видів економічної діяльності: навч. посіб. / НО. Гура. — К.: ЦУЛ, 2010. — 320 с.
28. Засадна Х.О. Бухгалтерський облік основних господарських операцій у програмі 1С: Бухгалтерія 7.7 / Х.О.Засадна, Р.Г.Шурпенкова. — К.: ЦНЛ, 2010. — 238 с.
29. Іванова Н.А. Організація і методика аудиту: навч. посіб. / Н.А. Іванова, О.В. Ролінський — К.: ЦУЛ, 2008. — 216 с.
30. Лубенець С.В. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті: навч. посіб. / С.В.Лубенець — Львів: Магнолія-2006, 2010. — 264 с.
31. Моделі та методи прийняття рішень в аналізі і аудиті / А.В.Череп, Н.М.Шмиголь, О.М.Бутник. — К: Кондор, 2011. — 328с.
32. Облік, аналіз і аудит : навч. посіб./ Т.М. Серікова, В.Д. Панікаров, Є.П. Кожанова та ін. — Х.: ВД «ІНЖЕК», 2003. — 380с.
33. Сайт lfhadtbuh.jimdo.com.