

НАВЧАЛЬНО-МЕТОДИЧНА КАРТКА
ЛЕКЦІЙНЕ ЗАНЯТТЯ № 2
ТЕМА 1. СУТНІСТЬ І ПРЕДМЕТ АУДИТУ

Дисципліна: «Основи аудиту».

Тема заняття. Аудиторські свідчення, їхня класифікація й одержання. Аудиторські перевірки і тести, використовувані для одержання свідчень.

Поняття, що підлягають засвоєнню: істина, об'єктивна істина, процес пізнання, джерела інформації, можливі відхилення у фінансовій звітності, аудиторські свідчення, аудиторські докази, джерела доказів, прямі докази, непрямі свідчення, релевантні докази, зовнішній доказ, внутрішній доказ, методи отримання аудиторських свідчень.

Тип заняття: формування компетентностей.

Вид заняття: інтерактивне заняття (дискусійна група).

Дидактична мета:

1. Навчальна: сформулювати поняття аудиторські свідчення, надання студентам теоретичних знань щодо класифікації аудиторських свідчень та методів їх одержання.

2. Розвиваюча: розвивати зацікавленість у застосуванні набутих знань.

3. Виховна: прищепити професійні якості (уважність, охайність, аналітичний погляд на дану тему).

4. Методична: активізація самостійної роботи студентів на заняттях з дисципліни «Основи аудиту».

Методичні рекомендації: основними відмінностями програм аудиту (розширених планів) від планів за конкретним об'єктом є розкриття в програмах завдань перевірки аудиторськими процедурами та підтвердження думки аудитора певними доказами.

При вивченні цієї теми увага повинна бути приділена саме джерелам, прийомам та процедурам одержання аудиторських свідчень, їхнім видам та вимогам до них.

Необхідно пригадати, що особливістю бухгалтерського обліку є обов'язкове документальне відображення всіх змін у господарських засобах та джерелах їх формування. Тому аудит у якості аудиторських доказів остаточно приймає тільки документальне підтвердження певного факту господарської діяльності. Крім того, абсолютно всі дії аудитора мають бути зафіксовані в його робочих документах. Це надає значної ваги вивченню аудиторської документації, її функцій та класифікації.

Необхідно пам'ятати, що аудитори працюють здебільшого з конфіденційною інформацією клієнта, тому дуже важливим є питання порядку використання та збереження документації з аудиту.

Міжпредметні та міждисциплінарні зв'язки:

Забезпечуючі дисципліни: Політична економія, Економіка підприємства, Бухгалтерський облік, Гроші та кредит, Інформаційні системи і технології в обліку, Економічний аналіз.

Забезпечувані дисципліни: Фінанси підприємства, Облік і звітність в бюджетних установах, Контроль і ревізія, Фінансовий облік, Організація обліку на підприємствах малого бізнесу, Податкова система.

Навчально – методичне забезпечення лекції:

Засоби навчання: наочні посібники, роздатковий матеріал до теми, короткий конспект заняття, слайди (чорнило з ручкою на слайді свідчить про те, що це потрібно законспектувати).

Завдання заняття:

Знати: 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.

Вміти: дати визначення об'єктивної істини, пізнати об'єктивну істину, визначати джерела пізнання об'єктивної істини, класифікувати докази в аудиті.

Література:

1. 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.266-275].

ХІД ЗАНЯТТЯ

1. Організаційний момент

1. Привітання.
2. Перевірка присутніх.
3. Перевірка підготовленості студентів до заняття.

2. Актуалізація опорних знань

(повторення попередньо вивченого матеріалу)

Викладач роздає студентам тестові завдання на повторення: 10 тестових завдань на три варіанта. Студенти виконують – 10 хв. і потім перевіряють один одного (взаємоперевірка). Викладач говорить правильні відповіді. Бланки з відповідями видають викладачу для перевірки.

Критерії оцінювання:

1. Повторення попередньої теми складається з 10 тестових завдань: 1 правильна відповідь – 0,3 бала **max = 3 балів**

Тестові завдання – Варіант 1

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»?

- А) 1991;
- Б) 1993;
- В) 2003;
- Г) 1994.

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

- А) 1993;
- Б) 1991;
- В) 1995;
- Г) 1992.

4. Що таке аудит?

- А) ревізія;
- Б) спосіб незалежного контролю;
- В) аналіз;
- Г) відповідь а і б є вірними.

5. З якою метою створена система незалежного фінансового контролю?

- А) 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?

- А) 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»?

- 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.

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.

Тестові завдання – Варіант 2

1. Що означає певний розмір недослідженої або не повністю вивченої інформації, висновки з якої можуть змінитися і вплинути на результати проведення аудиту?

- А) суттєвість;
- Б) рішення;
- В) ризик;
- Г) процес.

2. Що таке аудит?

- А) ревізія;
- Б) спосіб незалежного контролю;
- В) аналіз;
- Г) відповідь а і б є вірними.

3. З якою метою створена система незалежного фінансового контролю?

- А) 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.

4. Вкажіть, що є головним завданням аудиту?

- А) 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.

5. 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.

6. На які види поділяється аудит за місцем виникнення?

- А) операційні, стратегічні;
- Б) обов'язковий, добровільний;
- В) зовнішній, внутрішній;
- Г) договірні, звичайні.

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

- А) операційні, звичайні, стратегічні;
- Б) зовнішній, внутрішній, добровільний;
- В) обов'язковий, добровільний;

Г) загальний, локальний.

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

А) дедукція;

Б) індукція;

В) експеримент;

Г) аудит.

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

А) слухати;

Б) проводити перевірку;

В) проводити;

Г) контролювати.

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

А) 1991;

Б) 1993;

В) 2003;

Г) 1994.

Тестові завдання – Варіант 3

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. На які види поділяється аудит за місцем виникнення?

А) операційні, стратегічні;

Б) обов'язковий, добровільний;

В) зовнішній, внутрішній;

Г) договірні, звичайні.

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

А) операційні, звичайні, стратегічні;

Б) зовнішній, внутрішній, добровільний;

В) обов'язковий, добровільний;

Г) загальний, локальний.

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

А) дедукція;

Б) індукція;

В) експеримент;

Г) аудит.

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

- А) слухати;
- Б) проводити перевірку;
- В) проводити;
- Г) контролювати.

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

- А) 1991;
- Б) 1993;
- В) 2003;
- Г) 1994.

7. Що означає певний розмір недослідженої або не повністю вивченої інформації, висновки з якої можуть змінитися і вплинути на результати проведення аудиту?

- А) суттєвість;
- Б) рішення;
- В) ризик;
- Г) процес.

8. Що таке аудит?

- А) ревізія;
- Б) спосіб незалежного контролю;
- В) аналіз;
- Г) відповідь а і б є вірними.

9. З якою метою створена система незалежного фінансового контролю?

- А) 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.

10. Вкажіть, що є головним завданням аудиту?

- А) 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.

<i>Правильні відповіді:</i>		
Варіант 1	Варіант 2	Варіант 3
1. а	1. а	1. г
2. б	2. б	2. в
3. а	3. а	3. а
4. б	4. б	4. б
5. а	5. г	5. а
6. б	6. в	6. б

7. г	7. а	7. а
8. в	8. б	8. б
9. а	9. а	9. а
10. б	10. б	10. б

3. Мотивація навчальної діяльності

(оголошення теми, мети, завдання заняття)

Тема. Аудиторські свідчення, їхня класифікація й одержання. Аудиторські перевірки і тести, використовувані для одержання свідчень.

Дидактична мета:

1. Навчальна: сформулювати поняття аудиторські свідчення, надання студентам теоретичних знань щодо класифікації аудиторських свідчень та методів їх одержання.

2. Методична: активізація самостійної роботи студентів на заняттях з дисципліни «Основи аудиту».

Завдання заняття:

Знати: 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.

Вміти: дати визначення об'єктивної істини, пізнати об'єктивну істину, визначати джерела пізнання об'єктивної істини, класифікувати докази в аудиті.

Знання по цій темі будуть потрібні при вивченні дисципліни Контроль і ревізія.

4. Сприйняття і засвоєння нових знань

Переходимо до вивчення нової теми, щоб вивчити і засвоїти тему, ми розглянемо матеріал за таким планом заняття.

ПЛАН ЛЕКЦІЇ:

1. Аудиторські свідчення, їхня класифікація й одержання.
2. Аудиторські перевірки і тести, використовувані для одержання свідчень.

Нормативні документи:

1. Національний норматив аудиту (ННА) № 14 «Аудиторські докази».
2. Національний норматив аудиту (ННА) № 25 «Залучення експертів».

1. 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 підтверджені зовнішніми джерелами.

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

Релевантні - це докази, які мають цінність для вирішення поставленої проблеми. Наприклад, доказ того, що на підприємстві переключена 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.

Висновок: Отже, 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.

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

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.

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

2. 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 напрямками 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 результат й 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, виконавчих 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 заниження 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 документів 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 натурі, 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 внутрішньогосподарського 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 вибірккову інвентаризацію, що пов'язане з обмеженням часу на перевірки. У зв'язку із цим потрібно виробити найраціональніші підходи до організації вибірккових інвентаризацій, 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: інженер 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 установленого 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.

Висновок: В різноманітних багатьох способів аудитор повинен уміти вибрати найбільш сприйнятливий у конкретній ситуації і стосовно до поставлених завдань. Високій ефект дасть поєднання різних прийомів і способів та використання у системі.

Загальний висновок: Основою найбільш відповідальної і трудомісткої частини роботи аудитора є підготовка аудиторських свідчень по всіх об'єктах контролю. *Аудиторські свідчення* - це інформація, які відбирає аудитор з метою складання висновків, на яких ґрунтується його кваліфікаційний висновок про бухгалтерську (фінансову) звітність.

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.

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; головна книга, реєстри синтетичного і аналітичного обліку; акти, довідки перевірок і ревізій контрольно-ревізійних служб, податкової інспекції, розрахунки платежів, бюджет та позабюджетні фонди: нормативна інформація. 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.

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

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

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.

5. Закріплення нових знань

(закріплення вивченого матеріалу)

Викладач роздає студентам графічний диктант на закріплення нового матеріалу. Студенти перевіряють один одного (взаємоперевірка). Викладач говорить правильні відповіді. Відповіді видають викладачу для аналізу. Помилки обговорюються із викладачем.

Критерії оцінювання

2. Закріплення вивченого матеріалу за допомогою графічного диктанту 1
правильна відповідь – 0,2 бала **max = 2 бали**

Бланк для відповіді

Графічний диктант (+, -)

<i>Відповідь</i>	<i>№ пп.</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.

Правильна відповідь
Графічний диктант (+, -)

<i>Відповідь</i>	<i>№ пп.</i>	<i>Твердження</i>
+	1	Інвентаризацію в усіх випадках проводить комісія, яка призначається розпорядженням керівника.
- (Прямі)	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.
- (доказами)	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.
- (неоприбуткування і несвоєчасне)	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.

6. Підсумки заняття

«Зворотній квиток» – заповнення анонімних карток, на одному боці яких студенти пишуть найважливіше з того, чого вони навчилися за це заняття, а на другому боці – питання, на яке вони хотіли б знайти відповідь.

Робимо підсумок сьогоднішнього заняття. Оголошення оцінок.

7. Домашнє завдання

Вивчити і опрацювати новий матеріал.

Законспектувати СРС: Методика аудита з використанням прийомів і методів контролю. Заходи щодо виїзду на об'єкт перевірки. Методи і технології аудита, комп'ютеризація аудиторської діяльності.

Міжнародні правила (стандарти) аудита. Концепції і постулати аудита. Особливі принципи, що регулюють аудит. Загальні стандарти. Стандарти практичної роботи. Стандарти звітності. Система норм аудита в Україні.

Стандарти і норми аудита, аудиторські робочі документи. Стадії і процедури. Планування перевірки і зміст планових документів, висновок договорів і надання аудиторських послуг.

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. 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].

Укладач : викладач, спеціаліст II категорії
Минич Ю.В.