

## РОЗДІЛ 2

# ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

### 2.1. Система регулювання аудиторської діяльності в Україні

Аудиторська професія є саморегулюючою та незалежною. Це означає, що держава встановлює лише вимогу здійснення аудиту, а методику та організацію його проведення визначають професійні організації у міжнародних стандартах, положеннях та інструкціях (рис. 2.1).

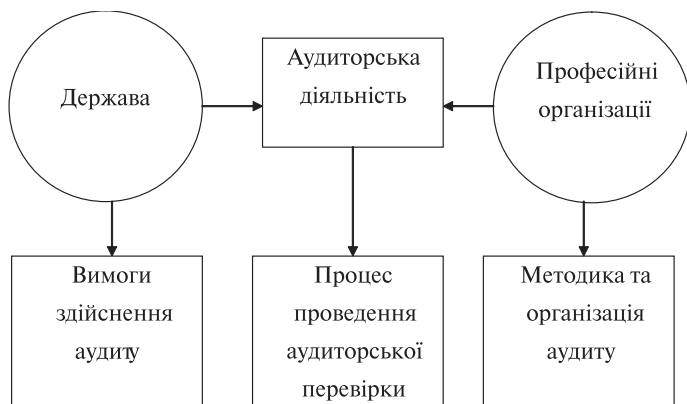


Рис. 2.1. Суб'єкти регулювання аудиторської діяльності

Отже, однією з найважливіших умов забезпечення незалежності аудитора є саморегулювання. Попри це, за ініціативою держави чи професійних організацій така практика визначена, вона характерна для усіх країн, в яких отримала розвиток аудиторська діяльність.

Звернімося за досвідом до зарубіжних країн. Акт про компанії визначає: в яких випадках необхідний аудит, які форми звітності повинен підтвердити аудитор, критерії такого підтвердження, правильність ведення облікових реєстрів та розкриття інформації в них, рівень відповідальності облікових даних вимогам чинного законодавства, незалежність аудитора та виступає її гарантом.

Таким чином, держава встановлює порядок проведення аудиту, а професійні організації розробляють положення чи Кодекс професійної етики.

До їх обов'язків входить:

- розробка кваліфікаційних вимог до професії аудитора;
- регулювання професійної поведінки з допомогою норм і стандартів практичної діяльності і етики;
- соціальний захист професії.

Правове та нормативне забезпечення регулювання аудиторської діяльності України формується з урахуванням досвіду країн з ринковою економікою.

Нормативне регулювання аудиторської діяльності визначає чотири рівня його системи.

**До першого рівня** належить Закон України «Про аудиторську діяльність» (див. дод. 1). У ньому визначені засади функціонування професійної громадської організації – Спілки аудиторів України та Аудиторської Палати України, які знайшли свій розвиток у статутах цих організацій (дод. 5; 6). Порівняння функцій цих організацій надано у табл. 2.1.

Таблиця 2.1. Функції професійних організацій аудиторів України

Функції організацій аудиторів України	Аудиторська Палата України (дод. 2)	Спілка аудиторів України (дод. 3)
1	2	3
Методологічна	Затвердження програм підготовки аудиторів, норм і стандартів аудиту	Розробка методики та рекомендацій з питань аудиторської діяльності
Інформаційна	Сприяння виданню нормативних, методичних актів з питань аудиторської діяльності	Видавництво навчальної, методичної літератури з питань аудиторської діяльності

## Продовження таблиці 2.1

1	2	3
Кадрова	Сертифікація	Участь у навчальній діяльності та сприяння у підготовці кадрів
Ліцензування	Ліцензування та проведення аудиту	-
Організаційна	Підготовка пропозицій з питань розвитку аудиту в Україні, внесення їх на розгляд, реєстрація фірм та аудиторів, що надають самостійно аудиторські послуги, створення регіональних відділень та тимчасових комісій з питань, що визначає АПУ	Внесення пропозицій до органів влади і управління з питань аудиторської діяльності, створення регіональних відділень та тимчасових комісій, визначення їх повноважень та здійснення контрольної діяльності. Розвиток міжнародного співробітництва та співробітництва з державними і громадськими об'єднаннями, підприємствами і установами на території України та за її межами
Контрольна	Розгляд скарг на діяльність окремих аудиторів, аудиторських фірм та застосування стягнень за неналежне виконання їх обов'язків	Сприяння дотриманню законності і проведенню профілактики правопорушень серед членів аудиторських фірм та аудиторів

Як видно з табл. 2.1, основними функціями АПУ є ліцензування та сертифікація аудиторської діяльності, а САУ – розробка методики з пи-

тань аудиторської діяльності, видавництва навчальної та методичної літератури, створення регіональних відділень та визначення їх повноважень.

З метою виконання зазначених функцій Аудиторська Палата України:

- здійснює методологічне управління аудиторськими палатами і аудиторами;
- веде облік аудиторських організацій і аудиторів;
- розробляє положення та інструкції, які регламентують аудиторську діяльність та кваліфікаційні вимоги до аудиторів і встановлює порядок заняття аудиторською діяльністю;
- організовує складання іспитів та атестацій аудиторів, видачу їм ліцензій;
- затверджує розроблені тарифи на основні види аудиторських послуг;
- здійснює контроль за діяльністю аудиторських фірм;
- готує пропозиції та рекомендації щодо зміни чинного законодавства з питань аудиту; сприяє впровадженню нової техніки і нових інформаційних технологій у сферу аудиторської практики.

Аудиторська Палата України створена у 1993 р. Вона нараховує 20 осіб, 5 є представниками Спілки аудиторів України, 5 – центральних органів державної виконавчої влади (Міністерства фінансів України, Головної державної податкової інспекції України, Національного банку України, Міністерства статистики України, Міністерства юстиції України), 10 – окремі фахівці від навчальних, наукових та інших організацій.

Загальні положення щодо сертифікації та ліцензування були викладені у Законі України «Про аудиторську діяльність» та деталізовані у положеннях АПУ.

**Другий рівень** системи нормативного регулювання аудиторської діяльності представлений міжнародними стандартами.

**До третього рівня** відносять внутрішні стандарти (нормативи), що регулюють аудит, але мають допоміжне значення. Вони сприяють реалізації вимог нормативів, розробці заходів та раціональних способів організації аудиторської діяльності, забезпечують єдиний підхід до аудиторської перевірки.

**До четвертого рівня** нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності належить інформація з внутрішньофірмового контролю за якістю аудиту.

Суб'єкти внутрішньофірмового контролю повинні надати умови для забезпечення заходів якості аудиту (рис. 2.2).

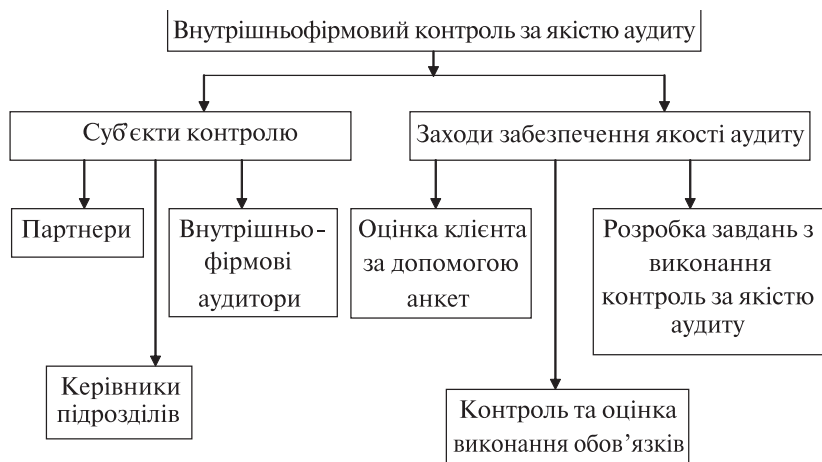


Рис. 2.2. Внутрішньофірмовий контроль за якістю аудиту суб'єктами фінансово-господарської діяльності

Інформація четвертого рівня системи регулювання включає такі етапи перевірки:

- вивчення господарсько-правового статусу підприємства;
- аудит якості стану дебіторської та кредиторської заборгованості;
- контроль за юридичним оформленням відносин з працівниками у сфері товарно-матеріальних цінностей і коштів та трудових відносин між суб'єктами підприємницької діяльності;
- аналіз загального стану документів оперативного управління діяльністю підприємства, оцінку рівня управлінського діловодства на підприємстві.

Таким чином, взаємозв'язок чотирьох рівнів системи нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності сприяє забезпеченню здійснення аудиту на підприємствах України.

## 2.2. Основні етапи проведення аудиторської перевірки

У процесі розвитку аудиторської діяльності відбувається еволюція методики та техніки аудиту, його переорієнтації із виявлення помилок, зловживань, шахрайств на підтвердження законності, об'єктивності фінансової звітності. Викриття шахрайства не є метою аудиторської перевірки

і розглядається аудиторською фірмою чи аудитором лише як одна з причин помилок у фінансовій звітності. Аудиту підлягають зони підвищеного ризику, тому при аудиті розглядаються лише помилки, що суттєво впливають на рішення користувачів.

На керівництво аудиторських фірм та незалежних аудиторів, що здійснюють аудиторську перевірку, покладена відповідальність за організацію ефективної системи внутрішнього контролю.

Основні етапи проведення аудиту представлені у таблицях 2.3 та 2.4.

Таблиця. 2.3. Основні етапи проведення аудиту

Етапи проведення аудиту						
I етап	II етап	III етап	IV етап		V етап	
Підготовчий етап	Укладення договору на здійснення аудиту	Планування	Процес аудиторської перевірки			Підготовка аудиторського висновку та його підписання (заключний етап)
		Вивчення системи внутрішнього контролю, уточнення аудиторського ризику та стратегії аудиту, розробка плану та програми аудиту і витрат часу	Здійснення аудиту, оцінка і тестування системи внутрішнього контролю	Підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку, стратегія низького ризику	Заклучні процедури	

Таблиця 2.4. План аудита

Етапи аудита	Зміст робіт	Джерела інформації	Строки виконання
1	2	3	4
Підготовчий	Знайомство з підприємством клієнта; попередня оцінка аудиторського ризику та його компонентів; попередній вибір стратегії аудита та обсягу робіт; вирішення питання можливості перевірки; вирішення питань договору; обмін з клієнтом листом-зобов'язанням	Преса; взаємопов'язана сторона; третя сторона; фінансова звітність; бесіди з керівництвом і персоналом; попередній аудитор; матеріали попереднього аудиту; юридична документація клієнта	15.03.00

Продовження таблиці 2.4

Укладення договору на здійснення аудиту	Укладання договору	Документи та інформація	16.03.00
Планування	Вивчення системи ВК; уточнення аудиторського ризику та його компонентів; уточнення стратегії аудиту та обсягу робіт	Опитування персоналу; спостереження; попередній аудитор; документи обліку та управління	
Планування	розрахунок суттєвості; розробка плану та програми аудиту; розрахунок бюджету витрат часу	вимога до організації системи ВК; матеріали попереднього аудиту	17.03.00- -19.03.00
Перевірка: - стратегія підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку	Збір аудиторських свідчень; документування перевірки; оцінка аудиторських свідчень; оцінка зразка вибірки; коригування програми аудиту; виконання програми; тестування контрольних процедур	Спостереження; опитування; інвентаризація; перерахунки; документи попереднього аудиту; запитні відповіді; угоди, контракти; облікова документація клієнта; - вимоги до системи ВК;	20.03.00 – 22.03.00
- стратегія низького ризику контролю	підтвердження правильності обраної стратегії; у разі не підтвердження, здійснюється зміна запланованого обсягу тестів підтвердження; збір аудиторських свідчень згідно з переглянутим або запланованим обсягом; документування перевірки; оцінка свідчень	облікова документація клієнта; результати тестування; документи попереднього аудиту; результати перевірки; юридична документація клієнта	23.03.00 – 26.03.00

Заключний етап	Групування виявлених помилок; формування робочого листа можливих виправлень; аналіз суттєвості невивірених помилок; перевірка узгодженості показників після виправлень; оцінка можливості підприємства продовжувати свою діяльність;	Кінцевий варіант звітності; підсумки аудиту; аудиторські свідчення; протоколи зустріч з клієнтом; протоколи обговорення результатів аудиту;	27.03.00- -29.03.00
	оформлення контрольного листа завершення аудиту; вибір аудиторського заключення і формування аудиторського звіту; підпис акта прийому-здачі аудиторського заключення	дповідна записка про незавершені процедури	

У процесі здійснення кожного етапу аудиторської перевірки необхідно визначити вибіркові дослідження, ретельно спланувати забезпечення виконання всіх процедур з метою виключення можливості написання неправильного висновку.

На першому етапі, що передуює складанню договору, аудиторська перевірка потребує попереднього ознайомлення з підприємством-клієнтом та зумовлених нею особливостей. При цьому ознайомлення слід починати з вивчення установчих документів: статуту, протоколів засідань засновників чи акціонерів. З метою чіткого визначення основних напрямів аудиторської перевірки аудитор проводить бесіди з керівником підприємства. Він повинен ознайомитись з основними показниками звітності, що допоможе встановити масштаби діяльності підприємства-клієнта, її результати за період, що підлягає перевірці. Аудитору слід скласти власну, незалежну думку про клієнта.

У період ознайомлення з підприємством-клієнтом аудитору потрібно також визначити обсяг господарських операцій та кількість первинних та зведених документів, що підлягають суцільній перевірці. Велике значення має вивчення зв'язків підприємства з постачальниками, покупцями, замовниками, установами, дотримання господарських договорів та своєчасності розрахунків між ними.



На даному етапі аудитор встановлює обсяг аудиторської перевірки та її тривалість.

Визначивши обсяг перевірки, на другому етапі при укладанні договору на здійснення аудиту, розраховується вартість.

Договір повинен враховувати особливості законодавства, традиції, що склались у господарській діяльності та документальному оформленні в Україні.

Послідовність здійснення процедури укладання угоди з аудиту наведена на рис. 2.3.

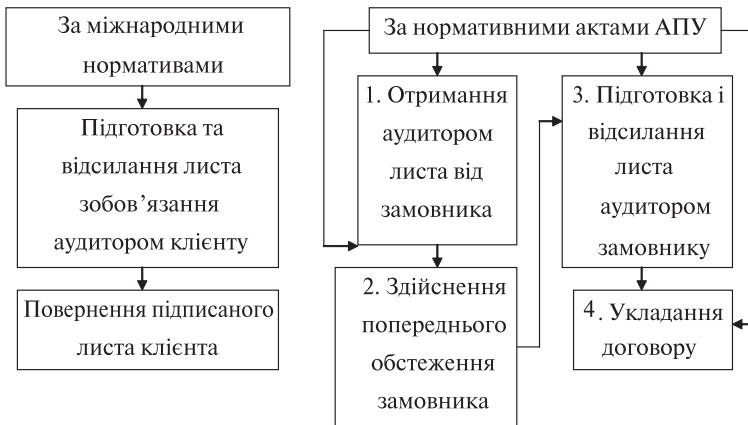


Рис.2.3. Послідовність здійснення процедури укладання угоди з аудиту у міжнародній та аудиторській практиці України

У міжнародній практиці рекомендується складати окремі, незалежні один від одного договори на кожен вид послуг, що виконуються для конкретного замовника.

Аудиторська практика України застосовує два підходи оформлення договорів:

- генеральний договір на проведення аудиту та інших послуг, що документується додатками до генерального договору;
- окремі договори на кожен вид послуг, що виконуються для одного замовника.

Вимоги до змісту договору на проведення аудиту зведені у дод. 7.

Третім етапом проведення аудиту є обов'язкове планування, яке забезпечує ефективне виконання робіт та визначає засоби щодо досягнення цілей аудиту.

Завдання аудиту деталізують мету аудиторської перевірки, яка визначає незалежну думку щодо критеріїв достовірності фінансової звітності, а саме:

- наявність активів та пасивів підприємства на дату бухгалтерського балансу;
- визначення прав і зобов'язань, зазначених у балансі;
- оцінку і розподіл – прийоми оцінки, передбачені стандартами обліку та обліковою політикою підприємства, а звітність відображає реальність інформації, що відбувається протягом звітного періоду;
- повноту відображення інформації;
- перевірку правильності заповнення форм звітності та їх розкриття за окремими розділами (частинами);
- наявність необхідних пояснень, визначених чинним законодавством;
- порівняння різних форм звітності щодо їх відповідності.

Програма аудиторської перевірки є необхідною умовою успішного виконання плану аудиторських робіт.

У ній визначаються завдання, які треба з'ясувати при проведенні аудиту конкретного об'єкта. До цих завдань слід віднести: підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку, процедури перевірки для виконання поставлених завдань, термін проведення аудиту, обсяг перевірки, індекс робочих документів тощо.

Програма повинна бути детальною, використовуватися як інструкція для асистентів та для контролю за правильністю виконання робіт (табл. 2.5).

Прикладом програми аудиту може бути перевірка кредиторської заборгованості.

Таблиця 2.5. Програма аудиту кредиторської заборгованості

Завдання перевірки	Процедури перевірки	Обсяг перевірки	Докази	Виконавці	Строк проведення
1	2	3	4	5	6
1. Оцінка системи ВК	1. Ознайомлення з основними напрямками розрахунків на підприємстві (види, форми розрахунків)	Суцільна	Договори, контракти, форми №1, 1-Б	Старший аудитор	15.03.00-16.03.00
	2. Визначення правильності ведення розрахунків залежно від операцій відповідно до чинного законодавства	Суцільна	Головна книга, баланс, звіти, журнал №3	Старший аудитор, асистент	17.03.00-20.03.00

## Продовження таблиці 2.5

1	2	3	4	5	6
	3. Розгляд класифікації заборгованості, наявність безнадійної заборгованості, виявлення поточних та довгострокових зобов'язань, а також непередбачених	Суцільна	Баланс, журнал №3	Молодший аудитор, асистент	20.03.00- -21.03.00
	4. Ознайомлення з порядком списання заборгованості, визначення причин її виникнення та обґрунтованість стосовно чинного законодавства	Суцільна	Головна книга, баланс, журнал №3, №1	Молодший аудитор, асистент	22.03.00- -24.03.00
2. Реальність існування	1. Впевнення в реальності кредиторської заборгованості, яка відображена в балансі шляхом проведення експертизи відвантажувальних документів та актів звірки	Суцільна	Рахунки-фактури, накладні, платіжні доручення, баланс, журнал №3	Старший і молодший аудитори	24.03.00- -26.03.00
3. Повнота відображення	1. Документальна перевірка	Вибіркова	Первинні документи	Старший аудитор, асистент	26.03.00- -28.03.00
4. Законність	1. Наявність підписів головного бухгалтера та уповноваженої особи		Первинні документи, журнал №3, відомості	Старший аудитор	28.03.00- -29.03.00

Під час призначення персоналу для проведення перевірки треба враховувати:

- кількісний склад;
- якісний склад;
- терміни і види робіт.

Західні фірми призначають для аудиту групу у складі: партнера, менеджера (керівника), старшого аудитора, аудитора, асистента. Кожен з них має своє коло обов'язків:

- партнер несе загальну відповідальність, вирішує найбільш складні питання, затверджує план-графік, приймає рішення щодо аудиторського висновку;
- менеджер – відповідає за поточні відносини з клієнтом, розробляє робочі документи;
- старший аудитор – здійснює поточну аудиторську перевірку, складає програми, контролює молодших співробітників;
- аудитор – виконує перевірку, асистент аудитора – виконує завдання аудитора. В практиці нашої аудиторської діяльності робоча група складається: основний аудитор (старший), молодші аудиторів – 2, асистенти.

Кількісний склад групи повинен враховувати обсяг робіт та бюджет витрат часу. Витрати часу розраховуються, виходячи із кількості днів перевірки, терміну роботи в день та кількості аудиторів, а на етапі планування – уточнюються.

Витрати часу і кількісний склад групи сплануємо таким чином (табл.2.6)

$$14 \text{ днів} * 7 \text{ годин} * 3 == 294 \text{ годин}$$

Таблиця 2.6. Планування уточнення обсягу робіт та бюджету витрат часу

Об'єкти перевірки	Витрати часу			Разом
	Асистент	Молодший аудитор	Старший аудитор	
1	2	3	4	5
Грошові кошти	20	-	5	25
Дебітори	-	50	5	55
Кредитори	15	25	4	44
Довгострокова заборгованість	10	20	5	35
Поточні зобов'язання	10	20	5	35
Прострочена заборгованість	5	10	5	20
Доходи і витрати	-	-	10	10
Прибуток	-	-	10	10
Планування, контроль	-	-	10	10
Звіти	-	-	10	10
Оподаткування	20	-	10	30
Формування справи	-	-	10	10
Разом	80	125	89	294

Цей документ готується на підготовчому етапі і уточнюється на етапі планування і здійснення аудиту.

Для з'ясування більш детального фінансового стану підприємства аудитор повинні проаналізувати бухгалтерський баланс і фінансову звітність, розрахувати фінансові показники, а саме: коефіцієнт поточної ліквідності, коефіцієнт абсолютної ліквідності та коефіцієнт швидкої ліквідності, а потім зробити відповідні висновки.

Четвертий етап аудиторської перевірки визначає найважливіші ділянки об'єкта, які досліджуються в ході аудиту, що мають важливе значення для формування фінансових результатів.

Спочатку аудитор визначає характер аудиторської перевірки – суцільна чи вибіркова.

Для аудитора бригади визначаються питання, що перевіряються. Асистентам чи молодшим аудиторам доцільно доручати суцільну перевірку касових операцій, авансових звітів та виписок з поточних рахунків. Старшим, досвідченим аудиторам – реєстри бухгалтерського та фінансового обліку, звітність, взаємозв'язок облікових даних у реєстрах обліку та фінансовій звітності.

Процес аудиторської перевірки включає: оцінку та тестування, систему внутрішнього контролю, підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку, стратегію низького ризику та заключні процедури.

Це способи перевірки, що використовуються з метою:

- оцінки фінансової стабільності підприємства;
- виявлення помилок у фінансовій звітності;
- визначення надійних показників фінансового стану підприємства.

Застосовуючи тести, аудитор з'ясовує такі завдання:

- перевірка правильності відображення в обліку грошових коштів, виробничих запасів;
- підтвердження заборгованості з дебіторами, кредиторами та наявності актів звірки;
- перевірка правильності відображення облікової інформації за основними засобами та іншими необоротними нематеріальними активами;
- своєчасність проведення інвентаризацій з грошовими коштами і виробничими запасами та ефективність цих перевірок.

Для досягнення мети аудитор повинен зібрати аудиторські свідчення, які допоможуть обґрунтувати його думку щодо достовірності фінансової звітності.

Аудиторськими свідченнями вважається інформація, що стосується достовірності фінансової звітності.

Отримані свідчення мають відповідати вимогам щодо їх кількості та якості. Чим більше свідчень зібрано, тим обґрунтованіше буде висновок. Кількість свідчень залежить від оцінки властивого ризику та ризику контролю. Якість свідчень не залежить від їх кількості, а тільки від їх достовірності та своєчасності і відповідності завданням аудиту.

Отримані аудиторські свідчення повинні стосуватись періоду, що перевіряється, за звітний рік, квартал. Так, для підтвердження статей балансу важливо отримати інформацію ближче до дати складання балансу, тому річна інвентаризація всіх активів, капіталу та зобов'язань має проводитись не раніше 1 жовтня звітного року.

На третьому етапі аналітичні процедури допомагають виявити такі відхилення, що потребують додаткового тестування. Наприклад, різке зростання дебіторської чи кредиторської заборгованості у порівнянні з минулими звітними періодами, зменшення обсягу реалізації готової продукції, прибутку тощо.

Після закінчення аудиторської перевірки аудитор ще раз на підставі перевіреної звітності проводить її аналіз за допомогою фінансових коефіцієнтів, порівняння фактичних значень показників із попередніми роками, середньогалузевими показниками, щоб застерегти інвесторів від можливого банкрутства.

Слід відмітити, що найбільше застосування в аудиторській діяльності отримав аналіз фінансової звітності.

На останньому етапі аудитор складає аудиторський висновок, який залежить від оцінки отриманих свідчень.

### **2.3. Порядок укладення договору на проведення аудиту**

Закон України «Про аудиторську діяльність» визначає право замовника на вільний вибір аудитора. Міжнародний досвід залишає право остаточного його вибору за аудитором.

Таким чином, незалежність аудитора при виборі клієнта є наслідком недооцінки принципу аудиторської діяльності в Україні.

Проте аудиторські фірми України мають вже досвід оцінки вибору замовника. Критерії оцінки узагальнюються у листку оцінки властивого ризику та ризику контролю, розробленого за зразком, що використовується у США та Великобританії (дод. 7).

Деякі фірми України інформацію про результати попереднього обстеження збирають шляхом опитування, що є підставою для подальшого вивчення замовника.

У національній практиці можливий конкурсний вибір аудиторських фірм замовником.

Роль замовника виконує держава, при цьому обов'язковим має бути попереднє обстеження замовника. До підписання договору на проведення аудиту слід здійснити обмін листом між замовником та аудитором (дод. 8).

Лист між замовником і аудитором має важливе значення, оскільки це новий вид діяльності для України. Його потрібно використовувати з метою призначення особливостей аудиту, розподілу відповідальності між аудитором та замовником.

Після вибору та схвалення клієнта укладається договір (дод. 9), на підставі якого можуть надаватись аудиторські послуги у вигляді консультацій.

Складання його регламентується Законом України «Про аудиторську діяльність» (див. дод. 1).

У договорі визначаються такі розділи:

- предмет і термін перевірки;
- обсяг аудиторських послуг;
- розмір і умови оплати;
- відповідальність сторін.

Процедури укладання договору на проведення аудиту наведено (рис. 2.3).

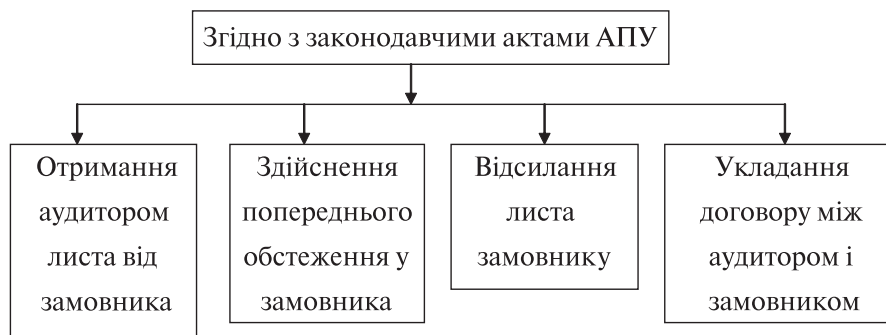


Рис. 2.3 Основні процедури укладання договору на проведення аудиту

Як уже зазначалось, в аудиторській практиці на підприємствах України застосовують два підходи оформлення договорів:

- генеральний договір (на проведення аудиту);

- окремі незалежні один від одного договори на кожен вид послуг, що виконуються для одного замовника.

Слід відмітити, що національна практика рекомендує застосовувати другий підхід оформлення договору, щоб розділити відповідальність за аудит та інші послуги і визначити їх обсяг.

Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» (див. дод. 1, ст.23, п.2) аудитор повинен повідомити замовників про виявлені під час проведення аудиту недоліки ведення бухгалтерського обліку і звітності. Тому в договорі потрібно передбачити та конкретизувати порядок і форму надання такої інформації. Недоліки повинні повідомлятися листом до керівництва підприємства.

Замовник має підтвердити свою згоду щодо отримання необхідних документів від третіх осіб та надання пояснень у письмовій чи усній формі.

## **2.4. Планування проведення аудиту**

Відповідно до міжнародного стандарту 300 «Планування аудиту» були закладені методичні рекомендації щодо планування діяльності аудиторської фірми, які спрямовані на якісне і своєчасне виконання аудиторських робіт. [11, с.278].

Планування забезпечує своєчасне і ефективне виконання робіт.

Його завдання деталізують мету аудиту.

Деталізація мети стосується критеріїв достовірності звітності, до яких відносять:

- реальність існування активів та пасивів підприємства на дату складання бухгалтерського балансу;
- права та зобов'язання, зазначені у балансі;
- оцінка окремих статей балансу;
- перевірка і підтвердження повноти господарських операцій;
- наявність необхідних пояснень щодо складання звітності.

Ці завдання потребують подальшої деталізації щодо кожної статті фінансової звітності. Вона необхідна при складанні плану та програми аудиту. У процесі планування складають два основних документи:

- загальний план;
- програму перевірки.

Зміст цих документів має ураховувати вимоги міжнародних стандартів аудиту.



«Планування аудиту» включає такі розділи:

- вступ;
- планування роботи;
- загальний план аудиторської перевірки;
- програма аудиторської перевірки;
- зміни та уточнення у загальному плані та в програмі аудиторської

перевірки.

Найголовнішою вимогою до сучасного аудиту є його обов'язкове планування, яке забезпечує своєчасне та ефективне виконання робіт.

Науковці С.Ф. Голов, С.Я. Зубилевич зазначають, що «планування – це визначення засобів для досягнення цілей аудиту» [18, с.68].

Під час планування використовується наступна інформація:

- умови договору (терміни, звітування перед клієнтами, вартість оплати за послуги та інші);
- складаються і заповнюються анкети оцінки ризику;
- нормативно-правові документи, що регулюють аудит;
- наявність аудиторських доказів;
- рівень довіри до системи внутрішнього контролю;
- облікова інформація підприємства;
- визначений рівень ризику та суттєвості.

Планування аудиту включає складання загального плану, розробку аудиторської програми, допомагає аудитору організувати працю, здійснити обстеження за роботою асистентів.

План розробляється таким чином, аби в ньому визначався час проведення кожної конкретної аудиторської процедури. У плані повинен відображатись перелік і обсяг виконаних робіт, строки виконання, процедури, що здійснюються аудитором.

Складений план аудиту переглядається керівником підприємства, що підвищує якість та ефективність аудиту.

За розробку плану відповідає аудитор. При складанні плану аудитор має враховувати:

- умови контракту;
- уточнення інформації щодо складання договору;
- вплив на результати перевірки законодавчої та нормативної бази з обліку та аудиту;
- умови, що потребують доцільності їх розкриття;
- рівень аудиторського ризику;
- правдивість аудиторських доказів.

У загальному плані повинні відображатись ключові завдання:

- схвалення замовника та укладання договору;
- огляд результатів попереднього аудиту;
- аналіз звітності;
- аудиторські процедури;
- тотожність синтетичного та аналітичного обліку згідно з зведеними документами та реєстрами;
- співставлення бухгалтерського обліку із системою внутрішнього контролю на підприємстві;
- коригування програми з урахуванням виявлених недоліків та зон ризиків.

Після укладення договору розпочинаються роботи першого рівня планування. При цьому визначаються конкретні виконавці з урахуванням професійного рівня персоналу та його зайнятості.

Під час призначення виконавців ураховується: кількісний та якісний склад, а також терміни і види робіт. На першому етапі планування розробляється попередній бюджет часу.

Для розрахунку бюджету часу приймається до уваги попередня оцінка властивого ризику та ризику контролю, рівня суттєвості та попередній досвід.

Одним із найважливіших моментів виконання плану аудиторських робіт є програма аудиту.

*Програма аудиту* — це документ, що містить завдання аудиту для конкретного об'єкта, процедури, необхідні для виконання поставлених завдань, обсяг і термін їх виконання.

Аудиторська програма включає:

- тестування операцій;
- аналітичні процедури;
- тестування статей балансу.

Тестування операцій необхідне для виявлення помилок і порушень, що впливають на правильне відображення показників фінансової звітності.

Аналітичні процедури є важливим засобом аудиторської перевірки. Це — способи перевірки, що використовуються для:

- оцінки фінансової стабільності підприємства;
- виявлення помилок у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;
- скорочення обсягу тестів.

Тестування статей балансу базується на даних Головної книги. Їх основними завданнями є:

- підтвердження сум з рахунків дебіторів і кредиторів;

- перевірка грошової наявності у касі та на рахунках у банку;
- з'ясування відхилень у результаті перевірки бухгалтерських даних господарських операцій та результатів аудиторської перевірки.

Основними вимогами змісту аудиторських програм, встановлених аудиторською фірмою є:

- з'ясування змісту програм;
- встановлення термінів їх перевірки;
- отримання інформації для виконання кожної аудиторської процедури.

У разі потреби програма коригується.

Узагальнення результатів планування аудиту оформлюється запискою, що включає:

- оцінку властивого ризику на підприємстві;
- оцінку ефективності внутрішнього контролю та ризику контролю;
- склад аудиторської групи;
- використання внутрішніх аудиторів;
- терміни виконання аудиту;
- дату завершення аудиту.

Складання типових програм з допомогою Аудиторської Палати України сприятиме здійсненню якості та ефективності аудиторських перевірок.

## **2.5. Аудиторський ризик та суттєвість в аудиті**

Згідно з міжнародними стандартами аудиту 400 «Оцінка ризику і внутрішній контроль» і 330 «Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків» визначаються методичні рекомендації щодо оцінки властивого ризику і ризику невідповідності внутрішнього контролю, їх вплив на незалежні процедури аудиту.

Про актуальність аудиторського ризику свідчить те, що в міжнародних стандартах 400 і 330 розглядаються його складові і методика розрахунку (дод. 10; дод. 11).

*Мета стандартів* – визначити повне поняття ризику і тестування системи внутрішнього контролю, оцінки ризиків з метою розробки процедур аудиту.

Щоб оцінити аудиторський ризик, необхідно аудитору виконати роботу на проведення аудиту з найменшим допуском помилок і забезпечити ефективність аудиторської перевірки.

Особливо важливе вивчення аудиторського ризику при аудиті зон ризику, коли оцінюються найбільш значні позиції об'єкта перевірки з урахуванням особливостей діяльності підприємства.

Зони розраховуються з усіх напрямів аудиторської перевірки.

Загальний аудиторський ризик включає: властивий ризик, ризик контролю і ризик виявлення помилок.

*Властивий ризик* — це ризик, пов'язаний з функціонуванням підприємства та наявністю виявлених помилок при перевірці бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що виникають під дією зовнішніх та внутрішніх факторів.

Властивий ризик оцінюється на підготовчому етапі, коли аудитор знайомиться з підприємством. Ризик контролю визначається системою бухгалтерського обліку та системою внутрішнього контролю.

Згідно з міжнародним стандартом 400 *ризик контролю* — це ризик того, що викривленню залишку на рахунку (або класу операцій), які могли б виникнути і які могли б бути суттєвими, окремо або разом із викривленнями залишків на інших рахунках, не можна буде своєчасно запобігати за допомогою систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

Ризик системи бухгалтерського обліку залежить від помилок, що допускаються у результаті документування господарських операцій, неправильного відображення їх у регістрах обліку при складанні фінансової звітності. Це дає змогу підтвердити, що система обліку неефективна і не надійна. Такі помилки у системі обліку виникають, коли часто змінюється законодавство чи нормативні документи. Така ситуація потребує доброзичливого ставлення, збільшує обсяг робіт, і в результаті можуть виникати помилки через нерозуміння нормативних та законодавчих актів.

Для оцінки розміру ризику системи бухгалтерського обліку аудитор повинен вивчити характер діяльності підприємства замовника; кваліфікацію робітників бухгалтерії; рівень знань працівників облікового персоналу та розподіл посадових обов'язків між ними.

Ризик системи бухгалтерського обліку також залежить від помилок, виявлених у попередній аудиторській перевірці.

Виявлення помилок означає, що на підприємстві знижується рівень довіри до системи обліку.

Під час аудиту необхідно більшу увагу зосередити на статті балансу з високим ризиком.

Ризик системи внутрішнього контролю з'ясовує, що існуюча система контролю на підприємстві не може виявити допущені помилки в системі обліку чи запобігти їм.

На підготовчому етапі аудитор вивчає:

- порядок обробки облікових даних на підприємстві;
- ведення внутрішнього контролю;
- методику здійснення внутрішнього контролю.

Складові внутрішнього контролю включають:

- організаційну систему внутрішнього контролю;
- систему документування та інформації;
- матеріальні засоби захисту;
- штат;
- систему спостереження.

Складовою аудиторського ризику є ризик виявлення (невиявлення) помилок.

Відповідно до міжнародного стандарту 400 *ризик виявлення помилок* – це ризик того, що аудиторські процедури, по суті, не виявлять викривлення залишку на рахунку (або класу операцій), які можуть бути суттєвими, окремо або разом з викривленнями залишків на інших рахунках.

У міжнародному стандарті 320 «Суттєвість в аудиті» відзначено, «що у процесі проведення аудиту аудитор повинен оцінювати суттєвість у взаємозв'язку з ризиком» [11, с.348].

Цей ризик аудитор встановлює для себе сам. Він тісно пов'язаний з ризиком системи обліку і внутрішнього контролю. Чим вище ризик обліку і контролю, тим менший ризик виявлення помилок. Це означає, що аудитор повинен запланувати і виконати значний обсяг незалежних процедур. Якщо ризик контролю і власний ризик не залежать від аудитора, і він не може на нього вплинути, то ризик виявлення помилок є результатом аудиторської перевірки якості роботи аудитора. За цей ризик аудитор несе повну відповідальність, тому він повинен зробити все необхідне, щоб звести ризик «виявлення» помилок до мінімуму.

Для цього необхідно вибрати правильний спосіб одержання аудиторських документів і провести більшу кількість аудиторських процедур. Найбільш достовірними вважаються докази, одержані аудитором власноруч.

Досвід роботи аудиторів України незначний, тому використовується зарубіжний досвід, розраховуючи, що при надійних системах обліку і внутрішнього контролю встановлюється високий поріг виявлення помилок. Це дозволяє зберегти обсяг аудиторських процедур, тестів і зосередити увагу на ділянках, пов'язаних з найбільшим ризиком.

Ризик «виявлення» помилок поділяється на:

- ризик аналітичного огляду;
- ризик неефективності тестового контролю.

Ризик розраховується на підготовчому етапі. Він не є постійною величиною і може змінюватись впродовж аудиторської перевірки. При цьому аудитор коригує його величини.

Єдиної методики визначення величини аудиторського ризику не існує. Кожною фірмою чи аудитором проводяться самостійно розрахунки ризику.

За даними зарубіжного досвіду допустимою величиною загального аудиторського ризику є величина, що визначається межею від 1 до 5%. Значення загального аудиторського ризику, наприклад, для Великобританії дорівнює 5%.

Вибираючи методику розрахунку аудиторського ризику, аудитор повинен визначити:

- термін перевірки;
- характер діяльності клієнта;
- попередні підсумки перевірки.

Звідси можливо визначити модель розрахунку аудиторського ризику:

$$AR = IR \times KR \times DR, \quad (2.1)$$

де:

AR – аудиторський ризик;

IR – властивий ризик;

KR – ризик контролю;

DR – ризик виявлення помилок.

Цю модель аудиторського ризику можна деталізувати.

Для визначення загальної величини аудиторського ризику можна застосовувати ризик аналітичних процедур (PR).

При цьому модель визначення загального аудиторського ризику буде мати такий вигляд:

$$AR = IR \times KR \times PR \times QR, \quad (2.2)$$

де:

PR – ризик застосування аналітичних процедур;

QR – ризик тестування підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку та господарських операцій.

Ризик тестування складається ще з двох елементів – ризику вибіркового дослідження (WR) та ризику, не пов'язаного з вибіркоvim дослідженням (NR).

Остаточний вигляд модель матиме такий:

$$AR = IR \times KR \times PR \times WR \times NR \quad (2.3)$$

У практичній діяльності модель аудиторського ризику застосовується по-різному.

Аудитори зацікавлені у найнижчих значеннях аудиторського ризику ( $AR \rightarrow 0$ ).

Якщо властивий ризик ( $IR \rightarrow 1$ ) та ризик контролю ( $KR \rightarrow 1$ ), тим нижче повинен бути ризик виявлення помилок ( $DR \rightarrow 0$ ).

При кількісній оцінці компонентів ризику необхідно визначити такі критерії:

- властивий ризик та ризик контролю не можуть дорівнювати 0 (тобто  $IR \neq 0$  і  $KR \neq 0$ ), тому аудитори не можуть покладатися на ефективність системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку;

- ризик невиявлених помилок ніколи не може дорівнювати 0 ( $DR \neq 0$ );

- в умовах високого властивого ризику та ризику контролю ( $IR \rightarrow 0$ ,  $CR \rightarrow 0$ ) аудитор має значні шанси дійти правильного висновку ( $DR \rightarrow 0$ ,  $AR \rightarrow 0$ ).

Якщо аудиторська перевірка проведена аудитором не на достатньому рівні, то значення аудиторського ризику складатиме більше 50%.

Наприклад: властивий ризик = 0,8  
ризик контролю = 0,9  
ризик виявлення = 0,8  
аудиторський ризик = 0,576 ( $0,8 \times 0,8 \times 0,9$ ), тобто >50%.

Ризик виявлення помилок розраховується на підставі такої формули:

$$DR = \frac{AR}{IR \times KR} \quad (2.4)$$

Крім кількісної оцінки ризику, застосовується інший підхід. Компоненти ризику визначаються як «низький», «середній», «високий».

Залежність між компонентами аудиторського ризику наведена у табл. 2.7.

Таблиця 2.7. Залежність між компонентами аудиторського ризику

Властивий ризик (IR)	Ризик контролю (KR)	Ризик невиявлення помилок (DR)	Аудиторський ризик (AR)
Низький	Низький	Високий	Високий
Низький	Середній	Середній	Високий
Середній	Середній	Середній	Середній
Низький	Низький	Середній	Низький
Високий	Високий	Низький	Низький

Дані табл. 2.7 показують: якщо вплив зовнішніх факторів на можливість помилок у звітності незначний (IR оцінений як низький), система внутрішнього контролю достатня і функціонує ефективно (KR оцінений як низький), то ризик невиявлення помилок буде високим (DR високий), аудиторський ризик при цьому теж буде високий.

У результаті перевірки фінансової звітності аудитор оцінює виявлені ним помилки. Вони бувають *суттєвими*<sup>1</sup> (матеріальними) і *несуттєвими* (нематеріальними).

Згідно з міжнародним стандартом 320 «Суттєвість в аудиті» визначено, що аудитор повинен оцінювати суттєвість, визначаючи характер, розрахунок часу та обсягу аудиторських процедур і оцінюючи наслідки викривлень (дод.12).

Аудитор, оцінюючи рівень відповідності зовнішньої звітності реальній дійсності, використовує поняття «матеріальність».

На думку американських вчених, помилки у фінансовому обліку та внутрішньому аудиті або пропуски у звітності вважаються матеріальними (важливими), якщо у результаті цього користувачі цієї звітності будуть дезорієнтовані під час прийняття власних рішень або зазнають збитків.

Розрізняють **три основних рівня** матеріальності помилок і пропусків.

**До першого рівня** відносять помилки і пропуски, суми яких незначні та не впливають на остаточне рішення користувача цієї інформації. Такі помилки та пропуски у звітності вважаються нематеріальними (непринциповими, несуттєвими).

<sup>1</sup> Суттєвою або матеріальною, на Заході вважають помилку, яка окремо або у сукупності з іншими викривляє фінансову звітність на суму 4-5% від загального підсумку звітності, або сама по собі незначна чи змінює фінансовий результат на протилежний: збиток – на прибуток та навпаки.



Помилки та пропуски, що впливають на прийняття рішень користувачем бухгалтерською звітністю, відносять **до другого рівня** матеріальності. Незважаючи на це, внутрішня звітність загалом об'єктивно відображає реальну дійсність. Наприклад, аудитор при перевірці виписки банку на кінець звітного періоду встановив невідповідність суми грошових коштів на поточному рахунку їх сумі, показаній у балансі. Виявлена помилка є матеріальною.

**До третього рівня** матеріальності відносять такі помилки та пропуски в обліку і внутрішній звітності, через які неможливо визнати достовірність та об'єктивність усієї звітної інформації загалом. Використовуючи таку інформацію, можна прийняти неправильні рішення.

Встановивши третій рівень матеріальності помилок, аудитор у висновку відображає негативну думку стану бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Рівень матеріальності помилок та пропусків застосовується у міжнародній практиці аудиту.

Розрізняють такі етапи практичного використання рівня матеріальності:

1) попередній розрахунок максимально допустимої суми помилок та пропусків в обліку для об'єктів, що тестуються;

2) розподіл загальної максимально допустимої величини помилок між елементами всередині об'єкта, що тестується;

3) визначення через тестування облікових і звітних даних фактичної величини допущених помилок за окремими елементами;

4) узагальнення фактичної величини помилок і пропусків на об'єкті, що тестується;

5) порівняння попередньо розрахованої допустимої величини та пропусків (етап 1) з фактично встановленою (етап 4) та підсумковим заключенням.

**На першому етапі** на основі професійного досвіду та попереднього аналізу фінансової звітності аудитор визначає допустимі межі помилок і пропусків, наявність яких не дезорієнтує користувачів інформацією.

Помилки, що знаходяться нижче мінімальної межі, вважаються нематеріальними, а ті, що вище максимальної межі, вважаються матеріальними та розцінюються залежно від першого чи другого рівня матеріальності. Якщо помилка знаходиться у середині вказаних меж, то аудитору потрібне додаткове залучення інформації та більш детальний її аналіз із метою віднесення виявленої помилки до матеріальної чи нематеріальної. Чим нижче межі допустимої величини помилок, тим більша інформаційна база необхідна аудитору для тестування.

При визначенні таких меж аудитор здійснює індивідуальний підхід до кожного клієнта, визначає критерії для розрахунку меж допустимої помилки.

Слід відмітити, що неможливо встановити для всіх підприємств загальну величину максимально допустимої помилки незалежно від розмірів активів та пасивів балансу підприємства.

Аудиторські фірми самостійно розробляють основні положення щодо застосування критерію матеріальності на практиці, а також щодо визначення меж максимально допустимих помилок і пропусків.

Використовуючи інформацію фінансової звітності та результати попередніх аудиторських перевірок, аудитор розраховує вартісну величину межі фактично допустимої помилки стосовно кожного клієнта.

**На другому етапі** аудитор розподіляє загальну величину меж максимально допустимої помилки між елементами всередині вибраного критерію.

У цьому випадку аудитор визначає верхню та нижню межу оборотних активів, розподіляє їх між статтями всередині даного розділу. Спочатку аудитор може визначити верхні та нижні межі допустимої помилки для таких статей розділу балансу «Оборотні активи», як запаси; дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги; дебіторська заборгованість за розрахунками; грошові кошти та їх еквіваленти.

**На третьому етапі** аудитор визначає кілька основних циклів і тестує господарські операції та статті балансу у кожному із них. Наприклад, аудитор вибирає для тестування статтю балансу «Запаси». Спочатку він визначає, чи всі виробничі запаси були оприбутковані на склад та відображені в аналітичному та синтетичному обліку. Аудитор здійснює вибірку прибуткових документів по виробничим запасам та з'ясовує ступінь повноти відображення інформації в ній. На основі репрезентивних вибірок визначається значення фактичних помилок, які сумуються та переносяться за допомогою статистичних методів на всю сукупність, що вивчається.

Припустимо, що у результаті перевірки по рахунку «Виробничі запаси» аудитор виявив перевищення облікових даних на 23500 грн над їх реальною величиною. При цьому було досліджено первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку по операціях з виробничими запасами на суму 230000 грн, а загальне значення сукупності, що тестувалася, склало 1170000 грн. У результаті розрахунків фактична помилка по рахунку «Виробничі запаси» складе 119543 грн ( $23500 : 230000 \times 1170000$ ).

Це один із найбільш простих способів перенесення виявленої фактичної помилки на всю сукупність, що вивчається. Отримані дані відображені у табл. 2.8.

**На четвертому етапі** аудитор узагальнює суму помилок за всіма статтями, що підлягали тестуванню (див. табл. 2.8).

**На п'ятому етапі** загальна сума фактичної помилки (139643 грн) порівнюється з попередньою, визначеною за мінімальною (108950 грн) та максимальною межею (217900 грн).

Таблиця 2.8. Узагальнення фактичних результатів, отриманих після тестування (грн.)

Назва критеріїв окремих статей розділу балансу «Оборотні активи»	Сума статей балансу, грн	Мінімальна межа		Максимальна межа		Фактична помилка, розрахована у результаті тестування
		%	сума	%	сума	
1. Запаси	1755000	5	87750	10	175500	119543
2. Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	30000	5	1500	10	3000	1200
3. Дебіторська заборгованість за розрахунками	390000	5	19500	10	39000	18300
4. Грошові кошти та їх еквіваленти	4000	5	200	10	400	600
Разом за розділом II «Оборотні активи»	2179000	5	108950	10	217900	139643

У зв'язку з тим, що фактична помилка, розрахована у результаті тестування, більша за мінімальну межу та менша за максимальну межу, аудиторі необхідно розширити інформаційну базу тестування з метою збирання допоміжних фактів про ступінь достовірності даних за розділом балансу «Оборотні активи».

Якщо загальна сума фактичної помилки перевищує максимальну межу попередньої, то достовірність та об'єктивність зовнішньої звітності клієнта ставиться аудитором під сумнів (грошові кошти та їх еквіваленти).

У випадку, коли сума фактичної помилки за рахунком (дебіторська заборгованість за розрахунками) менша за мінімальну межу максимально допустимої помилки, тоді виявлені помилки та пропуски нематеріальні і баланс за даним рахунком відображає реальну дійсність.

Професійні стандарти у більшості країн не вимагають здійснення кількісної оцінки суттєвості. Оцінку допустимої помилки матеріальності розглядають: по абсолютній або відносній величині.

Серед кількісних підходів до оцінки суттєвості найбільш поширено використовуються відносні показники.

Це означає, що помилки до 5% аудитор не бере до уваги; більше 10% вважаються суттєвими і аудитор вимагає внесення виправлень до фінансової звітності.

Якщо помилки знаходяться в інтервалі від 5 - 10%, то рішення щодо їх суттєвості приймає аудитор.

Для фондомістких підприємств використовують загальний підсумок активів, а для інших підприємств – дохід від реалізації або підсумок оборотних активів, тобто тільки один базисний показник. Наприклад: щодо відношення показників звіту ф. 2 «Фінансові результати» можуть використовувати такі показники:

- 1) дохід від реалізації;
- 2) прибуток до оподаткування (ПДВ);
- 3) прибуток після оподаткування.

Щодо показників бухгалтерського балансу:

- 1) загальна сума активів;
- 2) підсумок оборотних активів;
- 3) чистий оборотний капітал;
- 4) акціонерний капітал.

При розрахунку суттєвості береться до уваги коливання базисного показника.

В аудиторській практиці України перша спроба застосування концепції суттєвості була здійснена в 1995 р. АПУ запропонувала таке визначення суттєвості: *суттєвість* – це суперечність у показниках первинних документів, аналітичному обліку і звітності, що перевищують еквівалент 10\$ США у національній валюті України на день складання певних документів, а також розходження, які впливають на зміну показників первинних документів, аналітичного обліку, статей річного балансу та річної звітності і тягнуть за собою їх зменшення чи збільшення.

Цей підхід суперечить міжнародній практиці, яка розглядає суттєві помилки, визначені аудитором, від виправлення яких відмовився замовник.

Проблеми визначення і використання суттєвості в аудиторській практиці України пов'язані з відмінностями в організації обліку та аудиту. Основним споживачем звітності і результатів аудиту є податкова інспекція. Облік повністю підпорядкований системі оподаткування, тому слід вважати суттєвими всі розходження, що впливають на величину прибутку до оподаткування, а також інших показників, на підставі яких розраховуються чинні податки та обов'язкові платежі.

## 2.6. Питання для обговорення і самоперевірки

1. Назвіть суб'єкти регулювання аудиторської діяльності.
2. Які обов'язки виконують професійні організації?
3. Порівняйте основні функції САУ та АПУ.
4. Назвіть вимоги до стандартів.
5. Як класифікуються стандарти аудиту?
6. Дайте визначення планування аудиторської діяльності.
7. Які складові плану та програми аудиторської перевірки?
8. Що ви розумієте під «суттєвістю»?
9. Назвіть етапи планування аудиторської перевірки.
10. Розкрийте методика визначення аудиторського ризику.
11. Визначте внутрішньогосподарський ризик та ризик контролю.
12. Назвіть об'єкти внутрішнього контролю.
13. На якому етапі аудиторської перевірки проводиться оцінка ефективності системи внутрішнього контролю?
14. Що потрібно встановити аудитору при перевірці системи внутрішнього контролю?
15. За яких умов система внутрішнього контролю вважається ефективною?
16. Назвіть основні етапи проведення аудиту.
17. Які ви знаєте складові етапи плану та програми аудиторської перевірки?
18. Визначте зміст робіт підготовчого та заключного етапу аудиту.
19. Перелічіть умови, що забезпечують якісне складання плану.
20. Яка послідовність здійснення процедур укладення угоди з аудиту в міжнародній та аудиторській практиці України?
21. Які способи включає процес аудиторської перевірки?
22. Яким вимогам повинна відповідати фінансова звітність?
23. Яким нормативом АПУ визначається складання аудиторського висновку?

24. Розкрийте права замовника під час виконання робіт згідно з договором з аудиторською фірмою чи аудитором.

25. Назвіть види «аудиторського ризику» та визначте його суть.

26. Які застосовуються концепції сучасного методологічного підходу до здійснення аудиту фінансової звітності?

## 2.7. Практичний блок

2.7.1. Складіть програму аудиторських перевірок за розділами аудиту та розподіліть роботу між виконавцями:

- аудит обліку виробничих запасів;
- аудит готової продукції, її реалізації та доходів підприємства;
- аудит розрахунків з кредиторами.

2.7.2. Складіть програму аудиту з обліку основних засобів у вигляді таблиці у ТзОВ «Ясень», в якому працює 78 штатних працівників, 3 сумісники. Річний фонд оплати праці 243 тис. грн. За планом аудит з обліку основних засобів проводить один аудитор і 2 асистенти. Термін проведення аудиту 10 календарних днів.

Зразок

*Програма аудиту з обліку основних засобів у ТзОВ «Ясень»*

Підприємство, що перевіряється \_\_\_\_\_  
Термін проведення аудиту \_\_\_\_\_  
Кількість людино-годин \_\_\_\_\_  
Прізвище, ім'я, по батькові \_\_\_\_\_  
керівника аудиторської групи \_\_\_\_\_  
Запланований аудиторський ризик \_\_\_\_\_  
Запланована суттєвість \_\_\_\_\_

№ з/п	Аудиторські процедури за їх розділами	Період проведення процедур	Виконавці	Обсяг перевірки	Назва робочих документів аудитора	Примітки

2.7.3. Оформіть у вигляді зразка розрахунок фактичної помилки з результатів тестування.

Назва статей розділів пасиву балансу “Власний капітал”	Сума статей балансу, грн.	Мінімальна межа		Максимальна межа		Фактична помилка, розрахована в результаті тестування
		%	сума	%	сума	
1. Статутний капітал	875390	?	?	?	?	?
2. Резервний капітал	253750	?	?	?	?	?
3. Неоплачений капітал	125187	?	?	?	?	?
4. Додатковий капітал	87890	?	?	?	?	?
5. Нерозподілені прибутки (збитки)	123193	?	?	?	?	?

## 2.8. Контрольний блок

### 2.8.1. Тести

1. В Україні процес аудиту регулюється:

- державою;
- громадськими професійними аудиторськими організаціями;
- Аудиторською палатою України;
- Комісією при Президентові України.

2. За чий рахунок сплачуються послуги аудиторів, які проводять обов'язкові аудиторські перевірки, на вимогу державних органів:

- господарського суб'єкта;
- державного бюджету;
- за рахунок аудиторської фірми;
- за рахунок органів дізнання.

3. Строк проведення аудиторської перевірки не повинен перевищувати:

- одного місяця;
- двох місяців;
- 1,5 місяця;
- 10 днів.

4. Оплату праці аудитора здійснюють за кошти:
- а) державного бюджету;
  - б) за кошти суб'єкта, що перевіряється, за ставками, які склалися на базі попиту та пропозицій;
  - в) за кошти фонду Аудиторської палати України;
  - г) за коштів, які надаються Міністерством фінансів України.
5. Рада аудиторів складається з:
- а) 18 чоловік;
  - б) 19 чоловік;
  - в) 20 чоловік.
6. Хто здійснює керівництво Аудиторської палати України:
- а) Міністерство юстиції;
  - б) Президент України;
  - в) Міністерство економіки;
  - г) є незалежним самостійним органом.
7. За рахунок яких коштів здійснюються повторні перевірки:
- а) за рахунок власних коштів;
  - б) за рахунок коштів держбюджету;
  - в) за рахунок позикових коштів;
  - г) за рахунок коштів аудиторської фірми.
8. Що є об'єктом експертизи:
- а) звітність;
  - б) первинні документи;
  - в) нормативні документи;
  - г) статистичні документи.
9. Де відбуваються експертизи
- а) у приміщенні слідчих органів;
  - б) у приміщенні експертної установи;
  - в) в іншому спеціалізованому приміщенні;
10. Аудиторські фірми реєструються:
- а) як індивідуальні підприємці;
  - б) як юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність;
  - в) як підприємства, які організовані з метою здійснення аудиторської діяльності;
11. Аудиторською діяльністю в Україні мають право займатися:
- а) тільки фізичні особи;
  - б) фізичні та юридичні особи, які належать лише до державної форми власності;
  - в) фізичні та юридичні особи незалежно від форм власності;



г) тільки юридичні особи.

12. Індивідуальні аудитори та учасники товариства несуть:

а) повну відповідальність;

б) відповідальність, обмежену розмірами їх вкладів;

в) обмежену відповідальність плюс додаткову в п'ятикратному розмірі Статутного фонду.

13. Аудиторські фірми та аудитори можуть займатися:

а) тільки аудиторською та пов'язаною з нею діяльністю;

б) крім аудиторської, можуть займатися й підприємницькою діяльністю;

в) комерційною та комісійною торгівлею.

14. Аудиторські фірми починають свою діяльність:

а) з моменту держреєстрації господарського товариства;

б) з моменту відкриття розрахункового рахунку в банку;

в) з моменту включення в реєстр аудиторів та аудиторських фірм.

15. Суб'єктами аудиту є:

а) підприємства та їх об'єднання;

б) організації та установи;

в) банки та кредитні установи;

г) страхові організації, товарні та фондові біржі;

д) інвестиційні, пенсійні, суспільні та інші фонди;

є) громадяни, які здійснюють самостійну підприємницьку діяльність;

ж) аудиторські фірми та аудитори, які працюють самостійно.

### **2.8.2. Графічний диктант**

На основі наведеної таблиці визначити відповіді, проставляючи їх графічно у рядок:

«Так» – «+»

«Ні» – «-».

Чи правильно, що:

1. Стандарти аудиту – це загальні керівні матеріали для допомоги аудиторам у виконанні їх обов'язків з аудиту фінансової звітності.

2. За розробку плану аудиту відповідає керівник підприємства.

3. Тестування статей балансу базується на даних Головної книги.

4. Мета нормативів – визначення поняття ризику і тестування системи внутрішнього контролю оцінки ризиків з метою розробки процедур аудиту.

5. Властивий ризик – це ризик, пов'язаний з функціонуванням підприємства та наявністю виявлених помилок при перевірці бухгалтерсь-

кого обліку та фінансової звітності, що виникають під впливом зовнішніх та внутрішніх факторів.

6. Виявлення помилок означає, що на підприємстві знижується рівень довіри до системи обліку.

7. Ризик виявлення помилок поділяється на:

- а) ризик синтетичного обліку;
- б) ризик аналітичного обліку;
- в) ризик неефективності тестового контролю.

8. Професійні стандарти у більшості країн вимагають здійснення кількісної оцінки суттєвості.

9. В аудиторській практиці України перша спроба застосування концепції суттєвості здійснена в 1998 році.

10. Методичні рекомендації щодо планування діяльності аудиторської фірми були закладені згідно з міжнародним стандартом 300 «Планування аудиту».

Результати відповідей наведені в таблиці.

**Таблиця 2.8. Визначення правильних відповідей на поставлені запитання**

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10