

## РОЗДІЛ 9

# АУДИТ У КОМП'ЮТЕРНОМУ СЕРЕДОВИЩІ

### **9.1. Вплив комп'ютерної техніки на ефективність проведення аудиту**

Комп'ютеризація є однією з найважливіших стадій науково-технічного прогресу. Комп'ютеризацію пройшли найбільш розвинені країни Заходу, окремі країни третього світу, держави Східної Європи, включаючи і Україну.

Інтенсивний розвиток електронно-обчислювальної техніки і технологій дав значний вплив на ефективність аудиту і вдосконалення його методів. З'явилась можливість не тільки розрахунку, але й перевірки показників ділової активності, фінансової стійкості короткострокової і довгострокової перспективи, ліквідності і платоспроможності, оцінки рентабельності активів та капіталу. Необхідно зауважити, що облікові системи, які застосовують у комп'ютерному середовищі, сприяють проведенню аудиторських перевірок із використанням їх у комп'ютерній мережі клієнтів. Такий прийом методики аудиту із застосуванням комп'ютерів відомий під назвою «СААТs-Computer – Assisted Audit Techniques» [19, с. 120].

Існують дві складові даної програми, які використовуються при внутрішньому аудиті:

1. Програмне забезпечення аудиту.
2. Контрольні дані.

Перша комп'ютерна програма використовується для перевірки змісту файлів клієнта; друга – з метою перевірки функціонування комп'ютерних програм клієнта.

Щоб зробити достовірні висновки згідно з цією програмою, необхідно аудитору оволодіти технічними знаннями обробки даних.

З метою оволодіння методики застосування програмного забезпечення з аудиту можна використати аналітичну перевірку, за допомогою якої розглянути записи клієнта, які збираються у файлах комп'ютера, або скористатись методом контролю, що свідчить про законність, достовірність, повноту та якість результатів перевірки записів у облікових регістрах.

Більшість економістів вважають, що комп'ютер в аудиторській практиці використовується в основному з метою здійснення аналітичних, розрахункових та інших процедур.

Так, Б.Ф. Усач поділяє цю думку і вважає, що вітчизняні аудитори широко використовують комп'ютерну техніку і спеціальні програмні засоби для виконання аналітичних процедур [28, с.178].

На думку професорів С. Ф. Голова, С. Я. Зубилевича, В.С. Рудницького «аналітичні процедури необхідно здійснювати на початковій стадії аудиту з метою оцінювання показників фінансової звітності» [28, с.178].

Практики-економісти вважають, що комп'ютерна техніка використовується переважно з метою ведення обліку за допомогою спеціальних програм.

Згідно з Міжнародним стандартом аудиту 401 «Аудит в середовищі комп'ютерних інформаційних систем» передбачено, що мета і галузь діяльності аудитора не змінюється, коли йдеться про перевірку середовища електронної обробки даних, однак, прикладна програма може поставити аудитора перед необхідністю використання комп'ютера як засобу контролю. Ці різноманітні варіанти використання комп'ютера відомі як «Методи аудиту при сприянні комп'ютера (МАСК)» (дод. 23).

На якість прийняття рішень в аудиторському процесі і підвищення інформаційного забезпечення впливають такі обставини:

- збільшення кількості факторів, які враховуються аудитором при дослідженні поставлених проблем;
- поглиблення аналізу господарських операцій, що здійснюються аудитором при перевірці;
- чітке і досконале формування висновків аудитора.

Забезпечення цих вимог потребує комплексності технологій і впровадження електронної обробки даних, які впливають на перспективність аудиторської перевірки.

Комп'ютерні технології обробки інформації в аудиторському процесі сприяють удосконаленню інтелектуалізації аудиту та науковому обґрунтуванню його висновків.

Ці методи необхідно використовувати із залученням всіх відомих типів конфігурацій комп'ютерів. Необхідність використання даного методу виникає тоді, коли відсутні вхідні документи, неможливо повністю простежити здійснення всіх операцій і коли ефективність аудиту поліпшується за рахунок спеціальної комп'ютерної аудиторської програми.

Міжнародний стандарт аудиту 401 «Аудит в середовищі комп'ютерних інформаційних систем» розглядає два його методи:

- програмне забезпечення контролю;
- тестування.

Програмне забезпечення контролю складається з ряду комп'ютерних програм, які аудитор використовує як частину процедур перевірки, що обробляють контрольні тести системи обліку.

Перевірку методом тестування використовують під час проведення процедур контролю (дод. 24).

Програмним забезпеченням аудитора при аудиторській перевірці є: програми бухгалтерського обліку, юридична база даних, програми аналізу діяльності підприємства, довідники різних ставок податків, курсів валют програми складання звітності та інші свідчення.

Бухгалтерські програми допомагають при аудиторській перевірці. Характерні риси цих програм наведені в табл. 9.1.

Таблиця 9.1. Характерні риси бухгалтерських програм

№ з/п	Характерні риси бухгалтерських програм	Зміст основних рис програм
1	Простота	Програму легко використовувати для цілей аудиту
2	Швидкість	Люба програма повинна працювати швидко
3	Гнучкість	У різних галузях господарювання програма повинна переналагоджуватися на іншу специфіку обліку та звітності (страхові організації, торгівельні фірми)
4	Удосконалений контроль операцій	Контроль має здійснюватися тоді, коли в цьому є потреба
5	Різні форми звітів	Подається інформація в різних розрізах
6	Можливість сторнування операцій	Аудитору необхідно отримати в програмі баланс, що надається в податкову інспекцію, незважаючи на помилки в ньому. Потрібно повідомляти користувачів про виявлені помилки та їх виправлення

Таким чином, у табл.9.1 наведені характерні риси бухгалтерських програм та їх зміст.

Отже, використання комп'ютерної техніки в аудиті скорочує терміни аудиторського процесу і підвищує його вплив на результати діяльності підприємства.

## 9.2. Методика проведення аудиторської перевірки в умовах комп'ютерної обробки даних

Комп'ютерна обробка даних забезпечує автоматизоване збирання і обробку інформації, необхідної для оптимізації управління в різних сферах діяльності.

Вдосконалення аудиторської роботи відповідно до вимог ринку певним чином залежить від комп'ютеризації облікових та аналітичних систем, автоматизованого видавання документів та їх збереження.

Найбільш ефективним шляхом вирішення проблеми є чітка, своєчасна і достовірна методика перевірки кожного об'єкта бухгалтерського обліку.

З метою перевірки окремих розділів обліку застосовується методика, яка наведена в табл. 9.2.

Таблиця 9.2. Методика послідовності перевірки об'єктів бухгалтерського обліку

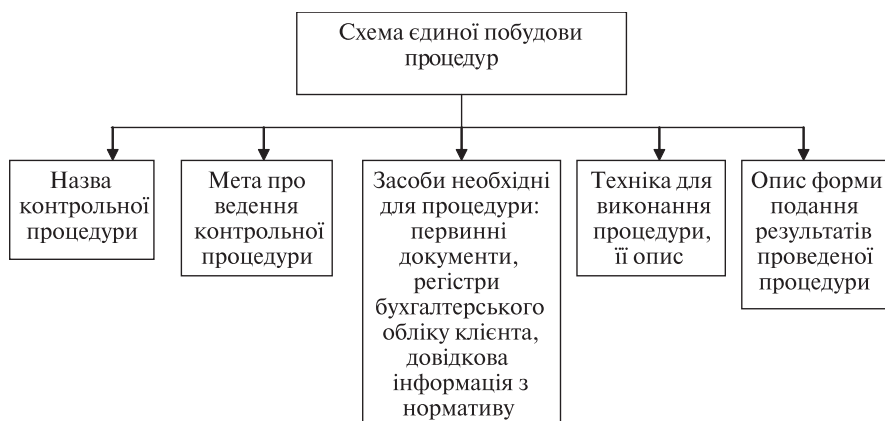
№ з/п	Основні етапи перевірки об'єктів обліку	Виконання основних етапів аудиторської перевірки
1	Вивчення та обґрунтування основних нормативних актів	Відповідність законодавчої та нормативної бази даних аудиторській перевірці
2	Опис дієвої облікової політики згідно з документами наданими аудитору для перевірки	Опис різних варіантів прийнятих облікових рішень; порівняння їх з варіантом, що застосовується клієнтом; надання рекомендацій щодо поліпшення ведення обліку
3	Перелік первинних документів по розділам об'єкта дослідження	Первинні документи, що підлягають аудиторській перевірці з кожного розділу обліку, дозволяють аудитору дійти достовірних висновків про стан реєстрації господарських операцій у первинному обліку та застосування типових форм документів і їх оформлення

4	Перевірка реєстрів синтетичного та аналітичного обліку і фінансової звітності	Визначення відповідності реєстрів синтетичного та аналітичного обліку загальноприйнятим нормам та надання аудиторам необхідних рекомендацій відносно їх застосування. Відповідність форм фінансової звітності Закону України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” та П(С)БО
5	Використання існуючого в фірмі класифікатора можливих порушень та поповнення його за рахунок власного досвіду	Перелік можливих порушень, що мають місце по розділам об'єктів дослідження. Наприклад, для аудиторської перевірки операцій на поточних рахунках банку можна визначити таку класифікацію порушень: привласнення грошей, одержаних у банку, неповне відображення в обліку операцій по поточному рахунку, неправильний підрахунок підсумків в облікових реєстрах, неправильне відображення операцій на поточному рахунку, перерахунок коштів постачальникам по рахункам, що мають незрозумілий або неповний штамп
6	Довідник аудитора для складання аудиторської перевірки	З'ясування питань, які потрібно включити до плану аудиторської перевірки. Виявлення можливих порушень в організації та веденні обліку, оформленні документів, звітності, внутрішньому контролі
7	Перелік методів збирання аудиторських доказів, що застосовуються в результаті перевірки	Основні методи, що застосовуються в результаті аудиторської перевірки: - наявність аудитора при перевірці матеріальних чи грошових коштів або участь в проведенні інвентаризації; - перевірка господарських, бухгалтерських операцій та спостереження за їх виконанням; - усне опитування та одержання письмових підтверджень;

## Продовження таблиці 9.2

		перевірка документів, одержаних від третіх осіб і від клієнтів; -перевірка арифметичних розрахунків; -проведення аналізу господарських операцій діяльності підприємства
8	Опис контрольних процедур	Опис контрольних процедур з метою виявлення можливих порушень чи зловживань по розділам об'єктів дослідження.

Вказані процедури будуються за такою схемою:



Виконання перших п'яти етапів перевірки плану треба проводити за допомогою заповнення анкетних листів, які забезпечують швидкий аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства і стану облікової політики загалом.

Аудит за напрямками обліку потрібно проводити за допомогою програми ТУРБО Бухгалтер версії 5, в якій за допомогою інтерфейсу Windows-98 аудитор формує в одному вікні звіт по журналу господарських операцій в розрізі рахунків бухгалтерського обліку. Для кожного робочого листа є перелік можливих помилок. При виявленні помилки аудитору потрібно ввести у робочий документ зміст проводки із журналу господарських операцій.

При складанні аудиторського висновку аудитор використовує стандартні форми. Робочі листи аудитора і анкети слугують основою для складання аналітичної частини висновку.

Отже, методика проведення аудиторської перевірки в умовах комп'ютеризації є основним напрямом удосконалення аудиту.

### 9.3. Класифікатори економічної інформації, їх види і призначення в аудиторській перевірці

На різних рівнях управління народним господарством системність економічної інформації забезпечується класифікаторами економічної інформації. За їх допомогою об'єкти систематизують за класифікаційними групами, їх ознаками і кодовими позначеннями. Структурна побудова класифікатора залежить від завдань, які вирішуються при застосуванні електронно-обчислювальних машин. При автоматизованій системі обробки інформації вони надають економічним номенклатурам однозначності за допомогою кодів і спрощують декодування для користувачів.

Додаткові ознаки, що мають у класифікаторах, виконують логічні і арифметичні процедури аудиторських даних.

У них за єдиною системою групуються об'єкти, які підлягають кодовому позначенню, що полегшує їх пошук при проведенні аудиторських перевірок.

На підприємствах різних форм власності, де функціонує автоматизована система обробки інформації, застосовується чотири категорії класифікаторів економічної інформації. Їх види, зміст, призначення в аудиті наведені в табл. 9.3.

Таблиця 9.3. Класифікатори економічної інформації, їх види, зміст і призначення в аудиті

№ з/п	Класифікатори, їх види	Зміст	Призначення
1.	Загальнодержавні: „Український класифікатор типів підприємств”, „Класифікатор галузей народного господарства України”, „Класифікатор валог”, „Класифікатор видів економічної діяльності”, „Класифікатор доходів і видатків”, „Класифікатор нормативних документів”, „Класифікатор системи позначень одиниць вимірювання та обліку”, „Класифікатор основних фондів України” тощо	Номенклатури об'єктів класифікації, які діють в Україні	Застосовуються при обміні інформації між автоматизованими системами управління різних рівнів. Призначені для взаємодії складових елементів економічної інформації загальнодержавного рівня

## Продовження таблиці 9.3

2.	Галузеві: „Класифікатор товарів і тари”, „Класифікатор сільськогосподарської продукції”, „Класифікатор будівельних матеріалів”	Галузева інформація і загальнодержавна інформація, яка має специфічні ознаки для галузей народного господарства	Призначається з метою розв'язання спеціальних задач управління в галузевих автоматизованих системах облікової інформації
3.	Регіональні: „Класифікатор об'єднань і підприємств України”	Використовується в межах регіону, а також в загальнодержавних і галузевих класифікаторах для конкретних регіоні	Вирішення конкретних специфічних функціональних задач регіону і взаємодії їх з державними і галузевими
4	Локальні: „Класифікатор бухгалтерських проводок”, „План рахунків бухгалтерського обліку виробничо-господарської діяльності підприємств”, Локальний класифікатор продукції	Інформація, що використовується для об'єднань, підприємств, а також загальнодержавних, регіональних об'єднаних класифікаторів	Вирішення задач управління і аудиту в автоматизованій системі обробки інформації. Забезпечення єдності із загальнодержавними, галузевими і регіональними класифікаторами та декодування даних облікової інформації в аудиторському процесі

В окремих розділах загальнодержавних і галузевих класифікаторів містяться інструкції до їх ведення, якими повинні керуватися аудитори при проведенні аудиту.

Зміст і структура локальних класифікаторів наводиться у складі проектної документації автоматизованої системи обробки інформації окремим документом «Інструкція про порядок внесення змін і доповнень у класифікатор».

Декодування об'єктів дослідження аудитор має відшукати за кодовим позначенням потрібного рядка класифікатора.

Система кодування економічної інформації на окремому підприємстві і методика декодування об'єктів класифікації надається в доку-



менті «Система класифікації і кодування» проекту автоматизованої системи облікової інформації.

Розділ «Описування структури кодових позначень» даного проекту містить номенклатуру об'єктів кодування, структуру і розрядність кодових позначень і їх опис.

Характеристика об'єктів класифікації визначається класифікаційними таблицями. В них передбачено: найменування класифікаційних групуювань кожної групи розрядів кодового позначення відповідно до системи кодування.

Отже, використання класифікаторів економічної і нормативної інформації в аудиті дає змогу автоматизувати пошук в умовах автоматизованої системи обробки даних і декодувати об'єкти дослідження, що скорочує терміни аудиторської перевірки і підвищує вплив на результати діяльності підприємства.

#### **9.4. Процес аудиторської перевірки за допомогою автоматизованої системи**

Важливу роль при проведенні аудиту відіграє автоматизація завдань, які необхідно вирішити аудитору при перевірці в умовах програмного забезпечення. За допомогою цих засобів аудитор здійснює перевірку облікової інформації, моделювання та аналіз з метою з'ясування її повноти, достовірності та правомірності.

З цією метою проводиться порівняння облікових даних з фактичними даними інформаційної системи, а також контроль правильності відновлення даних.

Обчислювальна техніка процесу аудиту дозволяє скоротити терміни перевірки і дає нову можливість чіткої організації і методики його проведення.

За допомогою програмних засобів аудитор має можливість здійснити тестування розрахунків, робити перерахунки і зіставляти отримані результати з нормативними даними, встановити відхилення, з'ясувати їх причини і запропонувати заходи з метою поліпшення облікової та аналітичної роботи, одержати управлінські рішення.

При аудиторській перевірці за допомогою спеціального програмного забезпечення аудитор визначає окремі процедури, які наведені в табл. 9.4.

Таблиця 9.4. Процедури, визначені аудитором за допомогою спеціального програмного забезпечення

№ з/п	Етапи перевірки	Завдання, що вирішуються аудитором за допомогою спеціального програмного забезпечення
1	I етап	Визначення завдань за допомогою програмних засобів і оцінка реальності їх застосування
2	II етап	Складання плану перевірки поставлених завдань. Аналіз облікової політики на підприємстві. Можливість застосування ідеального програмного засобу та визначення потужності обчислювальної техніки і встановлення термінів виконання аудиторських робіт
3	III етап	Підготовка стандартних програмних засобів до роботи, розробка нових стандартних і програмних засобів
4	IV етап	Перевірка даних на машинних носіях
5	V етап	Оцінка стану бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Аналіз отриманої інформації, оцінка її за допомогою бази знань
6	VI етап	Формування комп'ютерного висновку за визначеним аудитором стандартом

Аудитор у режимі запиту перевіряє показники як за окремим завданням, так і за комплексом всіх завдань загалом. Ця перевірка проводиться з метою поглибленого їх дослідження. Запит здійснюється за допомогою інформаційної мови даних з обліку, аналізу і аудиту.

У такому режимі здійснюється перевірка стану облікового процесу, одержання довідок про фінансовий стан підприємства і прогнозування шляхів досягнення мети підприємства — отримання доходу, прибутку, зменшення витрат.

Крім того, в режимі запиту проводиться формування допоміжної інформації: основних показників і окремих даних.

До основних показників належить:

- повнота, своєчасність відображення інформації в первинних, зведених документах, реєстрах бухгалтерського обліку, формах фінансової звітності, яка надійшла з інших автоматизованих робочих місць бухгалтера;
- своєчасність формування показників, відображених у фінансовій звітності;
- вірність розрахунків результатів господарсько-фінансового стану підприємства та їх відображення в обліку;

- правильність розрахунку платежів до бюджету, до Пенсійного фонду, фонду соціального страхування та інших фондів і законність їх відображення у звітних формах;
- достовірність відображення сальдо на початок і кінець звітного періоду за окремими рахунками і вірність їх формування в інформаційній аудиторській базі даних.

З метою виявлення помилок, допущених при підготовці даних, використовуються різні програмні засоби їх редагування або перевірки.

До них відносять:

- тести контролю розміщення символів, призначених для перевірки вхідних даних, а також букв у символних полях.
- тести контролю правильності знака (забезпечують перевірку даних на полях на відповідність знакам плюс і мінус);
- тести контролю пропусків (перевірка поля з метою виявлення вільних від запису місць);
- тести контролю послідовності (відсутність окремих документів та їх наявність за порядковими номерами);
- тести контролю за діапазоном значень і розуміння результатів (це автоматизовані процедури, які показують чи виходить значення даних за встановлені межі).

Контроль процесу обробки та перевірки дає гарантії того, що дані будуть оброблені і перевірені без пропусків.

## **9.5. Питання для обговорення та самоперевірки**

1. Яким міжнародним стандартом аудиту користуються під час аудиту в комп'ютерному середовищі?

2. Чи необхідно аудитору володіти технічними знаннями і навичками роботи на комп'ютері?

3. Скільки ви знаєте складових систем СААТs (Computer – Assisted Audit Techniques)?

4. Що розуміють під терміном «аналітична перевірка»?

5. Які особливості проведення аудиту в умовах використання клієнтом обчислювальної техніки?

6. Яка мета аудиту в умовах КОД?

7. Чи може аудитор використовувати при аудиті роботу експерта в галузі інформаційних технологій, якщо він сам не має спеціальних знань?

8. Чи перевіряє аудитор алгоритм розрахунків, запрограмований у системі КОД клієнта?

9. Яким чином забезпечується актуальність даних у системі КОД?

10. Які обставини впливають на якість прийняття рішень в аудиторському процесі і підвищенні інформаційного забезпечення?

## ДОДАТКИ

Додаток 1

### ЗАКОН УКРАЇНИ ПРО АУДИТОРСЬКУ ДІЯЛЬНІСТЬ

Цей Закон визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів власника

#### Розділ I. Загальні положення

##### ***Стаття 1. Сфера дії Закону***

Положення цього Закону діють на території України і поширюються на усі господарюючі суб'єкти незалежно від форм власності та видів діяльності, органи державної виконавчої влади.

##### ***Стаття 2. Законодавство про аудиторську діяльність***

Аудиторська діяльність регулюється цим Законом, іншими законодавчими і нормативними актами України у випадках, якщо міжнародним договором, в якому бере участь Україна, встановлено інші правила, ніж ті, що містить цей Закон, то застосовуються правила міжнародного договору.

##### ***Стаття 3. Аудиторська діяльність***

Аудиторська діяльність включає в себе організаційне й методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг.

Аудиторські послуги можуть надаватись у формі аудиторських перевірок (аудиту) та пов'язаних з ними експертиз, консультацій з питань

бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних та юридичних осіб.

Прибуток (доход) від аудиторської діяльності оподатковується згідно з чинним законодавством.

#### **Стаття 4. Аудит**

Аудит — це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам.

Аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення.

Аудит може проводитись з ініціативи господарюючих суб'єктів, а також у випадках, передбачених чинним законодавством (обов'язковий аудит).

Затрати на проведення аудиту відносяться на собівартість товару (продукції, послуг).

#### **Стаття 5. Аудитор**

Аудитором може бути громадянин України, який має кваліфікаційний сертифікат про право на заняття аудиторською діяльністю на території України.

Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю індивідуально, створити аудиторську фірму, об'єднатися з іншими аудиторами в спілку з дотриманням вимог цього Закону та інших законів України.

Для здійснення аудиторської діяльності одноособове аудитор повинен на підставі чинного сертифікату отримати ліцензію.

Аудиторам забороняється безпосередньо займатися торговельною, посередницькою та виробничою діяльністю, що не виключає їх права отримувати дивіденди від акцій та доходи від інших корпоративних прав.

Аудитором не може бути особа, яка має судимість за корисливі злочини.

#### **Стаття 6. Аудиторська фірма**

Аудиторська фірма — це організація, яка має ліцензію на право здійснення аудиторської діяльності на території України і займається виключно наданням аудиторських послуг.

Аудиторські фірми можуть створюватися на основі будь-яких форм власності.

Загальний розмір частки засновників (учасників, акціонерів) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному фонді не може перевищувати 30 відсотків.

Аудиторській фірмі дозволяється здійснювати аудиторську діяльність лише за умови, якщо у ній працює хоча б один аудитор.

Керівником аудиторської фірми може бути тільки аудитор.

#### ***Стаття 7. Аудиторський висновок та інші офіційні документи***

Аудиторський висновок — це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), який складається у встановленому порядку за наслідками проведення аудиту і містить в собі висновок стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності.

Аудиторські послуги у вигляді консультацій можуть надаватись усно або письмово з оформленням довідки та інших офіційних документів. Аудиторські послуги у вигляді експертиз оформляються експертним висновком або актом.

Аудиторський висновок аудитора іноземної держави при офіційному його поданні установі, організації або господарюючому суб'єкту України підлягає підтвердженню аудитором України, якщо інше не встановлено міжнародним договором.

#### ***Стаття 8. Публічна бухгалтерська звітність***

Публічна бухгалтерська звітність складається із аудиторського висновку, балансу, звіту про прибутки і збитки, іншої звітності в межах відомостей, які не становлять комерційну таємницю і визначені законодавством для надання користувачам та публікації.

Аудиторський висновок про достовірність, повноту і відповідність чинному законодавству та встановленим нормативам балансу та інших форм публічної бухгалтерської звітності повинен ґрунтуватися на аналізі достатнього обсягу інформації щодо наслідків фінансово-господарської діяльності, в тому числі на вивченні бухгалтерської звітності і документів, які становлять комерційну таємницю і не підлягають публікації.

Відкриття бухгалтерської звітності, що становить комерційну таємницю, для проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг здійснюється користувачами бухгалтерської звітності.

#### ***Стаття 9. Користувачі бухгалтерської звітності***

Користувачами бухгалтерської звітності можуть бути уповноважені на підставі законів України представники органів державної влади, юридичні та фізичні особи, зацікавлені в наслідках господарської діяльності

суб'єктів, в тому числі: власники, засновники господарюючого суб'єкта, кредитори, інвестори та інші особи, які відповідно до чинного законодавства мають право на отримання інформації, що міститься в бухгалтерській звітності.

Користувачі бухгалтерської звітності мають право виступати замовниками на проведення аудиту та виконання інших аудиторських послуг, визначати обсяги та напрями аудиторських перевірок в межах повноважень, наданих законодавством, установчими документами або окремими договорами.

**Стаття 10. Обов'язкове проведення аудиту**

Проведення аудиту є обов'язковим для:

1) підтвердження достовірності та повноти річного балансу і звітності комерційних банків, фондів, бірж, компаній, підприємств, кооперативів, товариств та інших господарюючих суб'єктів незалежно від форми власності та виду діяльності, звітність яких офіційно оприлюднюється, за винятком установ та організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету і не займаються підприємницькою діяльністю, а також суб'єктів з річним господарським оборотом у розмірі не більш як двісті мінімальних заробітних плат;

2) перевірки фінансового стану засновників комерційних банків, підприємств з іноземними інвестиціями, акціонерних товариств, холдингових компаній, інвестиційних фондів, довірчих товариств та інших фінансових посередників;

3) емітентів цінних паперів;

4) державних підприємств при здачі в оренду цілісних майнових комплексів, приватизації, корпоратизації та інших змінах форми власності;

5) порушення питання про визнання неплатоспроможним або банкрутом.

Проведення аудиту є обов'язковим також в інших випадках, передбачених законами України.

**Стаття 11. Відповідальність за дотримання порядку ведення бухгалтерського обліку**

Відповідальність за дотримання порядку ведення бухгалтерського обліку, визначеного законодавством України, своєчасне та повне надання бухгалтерської звітності користувачам та аудиторам покладається на керівника господарського суб'єкта.

Публічна бухгалтерська звітність повинна бути перевірена аудитором (аудиторською фірмою) і може оприлюднюватись протягом року, наступного за звітним.



Аудиторські перевірки не виключають здійснення державними податковими інспекціями контролю за до-триманням податкового законодавства та виконання контрольних функцій іншими суб'єктами, уповноваженими на це законами України.

## **Розділ II.**

### **Сертифікація та ліцензування в аудиторській діяльності**

#### ***Стаття 12. Сертифікація аудиторів***

Сертифікація (визначення кваліфікаційної придатності) аудиторів здійснюється Аудиторською палатою України.

Право на отримання сертифікату мають громадяни України, які здобули вищу освіту, певні знання з питань аудиту та досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах аудитора, ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста або економіста. Наявність певних знань з питань аудиту визначається шляхом проведення відповідного іспиту.

Особи, які не склали іспиту, мають право повторно скласти його не раніш як через рік після прийняття рішення Аудиторською палатою України.

Термін чинності сертифікату не може перевищувати п'яти років.

Члени Аудиторської палати України підлягають сертифікації у встановленому порядку.

Особи, делеговані до Аудиторської палати України першого скликання, підлягають сертифікації з дотриманням вимог цього Закону, за винятком складання іспиту.

#### ***Стаття 13. Ліцензування аудиторської діяльності***

Ліцензія (дозвіл) на заняття аудиторською діяльністю надається Аудиторською палатою України окремим аудиторам або аудиторським фірмам з дотриманням вимог цього Закону та інших законів України.

Клопотання про отримання ліцензій подається до Аудиторської палати України після державної реєстрації аудиторської фірми або окремого аудитора як суб'єкта підприємницької діяльності.

За видачу ліцензії справляється плата у розмірі п'яти мінімальних заробітних плат, яка спрямовується де державного бюджету.

Термін чинності ліцензій не може перевищувати п'яти років.

---

**Розділ III.**  
**Аудиторська палата України**

***Стаття 14. Повноваження Аудиторської палати України***

Повноваження Аудиторської палати України визначаються цим Законом та Статутом Аудиторської палати України.

Статут Аудиторської палати України підлягає затвердженню двома третинами голосів від загальної кількості членів палати.

Аудиторська палата України здійснює сертифікацію і ліцензування суб'єктів, що мають намір займатися аудиторською діяльністю, затверджує програми підготовки аудиторів, норми і стандарти аудиту, веде Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги.

Затвердження норм і стандартів аудиту є виключним правом Аудиторської палати України. Затвержені Аудиторською палатою України норми і стандарти аудиту є обов'язковими для до Grimання підприємствами та організаціями.

***Стаття 15. Створення Аудиторської палати України***

Аудиторська палата України створюється і функціонує як незалежний, самостійний орган на засадах самоврядування.

Аудиторська палата України є юридичною особою, веде відповідний облік та звітність.

Аудиторська палата України набуває повноважень юридичної особи від дня реєстрації у Міністерстві юстиції України на підставі заяви та Статуту, затвердженого в порядку, передбаченому цим Законом. Плата за реєстрацію не справляється.

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

Фахівці від навчальних, наукових та інших організацій делегуються за їх згодою професійною громадською організацією аудиторів України в кількості п'яти представників і по одному представнику за пропозицією Міністерства фінансів України, Головної державної податкової інспекції України, Національного банку України, Міністерства статистики України та Міністерства юстиції України.

Порядок делегування визначається відповідно з'їздом, правлінням, колегією або іншим вищим керівним органом з дотриманням вимог статті 12 цього Закону.

Загальна кількість членів Аудиторської палати України становить двадцять осіб.

Аудиторська палата України створює на території України регіональні відділення, повноваження яких визначаються Аудиторською палатою України.

Ведення поточних справ в Аудиторській палаті України здійснює Секретаріат, який очолює завідуючий. Завідуючий Секретаріатом несе персональну відповідальність за ефективне використання майна та коштів Аудиторської палати України і створення належних умов для виконання функціональних обов'язків її членами.

***Стаття 16. Діяльність Аудиторської палати України***

Термін повноважень членів Аудиторської палати України не може перевищувати п'яти років.

Термін повноважень членів Аудиторської палати України першого скликання не може перевищувати трьох років.

Персональний склад Аудиторської палати України підлягає щорічній ротатції в кількості не менше трьох членів.

Ротатція здійснюється на підставі визначення особистого рейтингу членів Аудиторської палати України шляхом таємного анкетування аудиторів України.

Результати анкетування затверджуються Аудиторською палатою України.

Призначення нових членів Аудиторської палати України замість вибулих здійснюється у встановленому порядку.

Всі рішення Аудиторської палати України приймаються на її засіданні простою більшістю голосів при наявності двох третіх її членів, за винятком рішень, передбачених частиною другою статті 14 цього Закону. В окремих випадках, що підлягають визначенню в Статуті Аудиторської палати України, рішення можуть прийматися шляхом письмового опитування.

При рівності голосів перевага надається рішенню, за яке проголосував головуючий.

Засідання Аудиторської палати України веде головуючий, функції якого виконують по черзі всі члени палати в алфавітному порядку їх прізвищ.

Члени Аудиторської палати України виконують свої обов'язки на громадських засадах.

Матеріальні витрати на сертифікацію покриваються за рахунок осіб, що претендують на отримання сертифікатів, у розмірах, які визначаються Аудиторською палатою України.

#### Розділ IV.

### Професійна громадська організація аудиторів України

#### **Стаття 17. Створення професійної громадської організації аудиторів України**

Аудитори України мають право об'єднатися в громадську організацію за професійними ознаками (Спілку аудиторів України), дотримуючись вимог цього Закону та інших законів України.

Спілка аудиторів України повинна мати фіксоване індивідуальне членство в особі окремих аудиторів або їх колективів.

Спілка аудиторів України може відкривати місцеві осередки при наявності в них не менше п'яти аудиторів, які є членами Спілки. Відкриття місцевих осередків не є обов'язковим.

#### **Стаття 18. Повноваження професійної громадської організації аудиторів України (Спілки аудиторів України)**

Повноваження професійної громадської організації аудиторів України визначаються цим Законом, Законом України «Про об'єднання громадян» та Статутом професійної громадської організації аудиторів України (Спілки аудиторів України).

З метою забезпечення соціального захисту своїх членів Спілка аудиторів України може створювати відповідні фонди, в тому числі фонд соціального страхування.

У порядку, встановленому цим Законом, Спілка аудиторів України має право:

- делегувати своїх представників до Аудиторської палати України та достроково їх відкликати;
- порушувати клопотання про припинення повноважень членів Аудиторської палати України, які делеговані Міністерством фінансів України, Головною державною податковою інспекцією України, Національним банком України, Міністерством статистики України та Міністерством юстиції України;
- вносити на розгляд Аудиторської палати України проекти норм і стандартів аудиту.

Рішення та клопотання з питань делегування, відкликання та припинення повноважень членів Аудиторської палати України приймаються

з'їздом Співки аудиторів України або правління з наступним затвердженням таких рішень з'їздом.

### **Порядок проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг**

#### ***Стаття 19. Загальні умови проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг***

Аудитор може надавати аудиторські послуги індивідуально або як працівник аудиторської фірми.

Аудитор має право індивідуально надавати аудиторські послуги тільки з дня отримання ліцензії на підставі чинного сертифіката.

Аудиторська фірма має право надавати аудиторські послуги з дня отримання ліцензії за наявності в її складі хоча б одного аудитора, що має чинний сертифікат.

Забороняється займатися наданням аудиторських послуг органам державної виконавчої влади, виконавчим органам рад народних депутатів, контрольно-ревізійним установам, що мають державно-владні повноваження, а також окремим особам, яким законами України заборонено здійснювати підприємницьку діяльність.

#### ***Стаття 20. Підстави для проведення аудиту та інших аудиторських послуг***

Аудит проводиться на підставі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником.

Аудиторські послуги у вигляді консультацій можуть надаватися на підставі договору, письмового або усного звернення замовника до аудитора (аудиторської фірми).

В договорі на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг передбачаються предмет і термін перевірки, обсяг аудиторських послуг, розмір і умови оплати, відповідальність сторін.

Замовник має право вільного вибору аудитора (аудиторської фірми) з дотриманням вимог цього Закону.

Замовник зобов'язаний створити аудитору (аудиторській фірмі) належні умови для якісного виконання аудиту.

#### ***Стаття 21. Звіт про наслідки аудиту***

Виконання аудитором (аудиторською фірмою) договору визначається актом прийому-здачі аудиторського висновку або іншого офіційного документа.

Аудиторський висновок складається з дотримання відповідних норм та стандартів і повинен містити підтвердження або аргументовану відмо-

ву від підтвердження достовірності, повноти та відповідності законодавству бухгалтерської звітності замовника.

Порядок оформлення інших офіційних документів за наслідками надання аудиторських послуг визначається Аудиторською палатою України з дотриманням вимог цього Закону та інших актів законодавства України.

## Розділ VI.

### Права та обов'язки аудиторів і аудиторських фірм

#### **Стаття 22. Права аудиторів і аудиторських фірм**

Аудитори і аудиторські фірми України мають право:

1) самостійно визначати форми і методи аудиту на підставі чинного законодавства, існуючих норм і стандартів, умов договору із замовником, професійних знань та досвіду;

2) отримувати необхідні документи, які мають відношення до предмету перевірки і знаходяться як у замовника, так і у третіх осіб.

Треті особи, які мають у своєму розпорядженні документи стосовно предмету перевірки, зобов'язані надати їх на вимогу аудитора (аудиторської фірми). Зазначена вимога повинна бути офіційно засвідчена замовником;

3) отримувати необхідні пояснення в письмовій чи усній формі від керівництва та працівників замовника;

4) перевіряти наявність майна, грошей, цінностей, вимагати від керівництва господарюючого суб'єкта проведення контрольних оглядів, замірів виконаних робіт, визначення якості продукції, щодо яких здійснюється перевірка документів;

5) залучати на договірних засадах до участі в перевірці фахівців різного профілю.

#### **Стаття 23. Обов'язки аудиторів і аудиторських фірм**

Аудитори і аудиторські фірми зобов'язані:

1) належним чином надавати аудиторські послуги, перевіряти стан бухгалтерського обліку і звітності замовника, їх достовірність, повноту і відповідність чинному законодавству та встановленим нормативам;

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

3) зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту та виконанні інших аудиторських послуг. Не розголошувати відомості,

що становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб;

4) відповідати перед замовником за порушення умов договору відповідно до чинних законодавчих актів України;

5) обмежувати свою діяльність наданням аудиторських послуг та іншими видами робіт, які мають безпосереднє відношення до надання аудиторських послуг у формі консультацій, перевірок або експертиз.

#### ***Стаття 24. Спеціальні вимоги***

Забороняється проведення аудиту:

1) аудитором, який має прями родинні стосунки з керівництвом господарюючого суб'єкта, що перевіряється;

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

3) аудитором – членом керівництва, засновником або власником господарюючого суб'єкта, що перевіряється;

4) аудитором – працівником господарюючого суб'єкта, що перевіряється;

5) аудитором – працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва господарюючого суб'єкта, що перевіряється.

## **Розділ VII.**

### **Відповідальність аудиторів і аудиторських фірм**

#### ***Стаття 25. Цивільно-правова відповідальність аудиторів та аудиторських фірм***

За неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу відповідальність, визначену в договорі відповідно до чинного законодавства.

Розмір майнової відповідальності аудиторів (аудиторських фірм) не може перевищувати фактично завданих замовнику збитків з їх вини.

Всі спори майнового характеру між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником вирішуються у встановленому порядку з дотриманням вимог цього Закону.

#### ***Стаття 26. Інші види відповідальності аудиторів***

За неналежне виконання своїх професійних обов'язків до аудитора Аудиторською палатою України можуть бути застосовані стягнення у вигляді попередження, зупинення дії сертифікату та ліцензії на строк до одного року або анулювання сертифікату та ліцензії.

**Стаття 27. Припинення чинності сертифікату та ліцензії**

Припинення чинності сертифікату або ліцензії на аудиторську діяльність здійснюється на підставі рішення Аудиторської палати України у випадках:

- 1) встановлення неодноразових фактів низької якості аудиторських перевірок;
- 2) систематичного чи грубого порушення чинного законодавства України, встановлених норм та стандартів аудиту.

Порядок припинення чинності сертифікату та ліцензії на аудиторську діяльність визначається Аудиторською палатою України.

Рішення Аудиторської палати України щодо припинення чинності сертифікату та ліцензії можуть бути оскаржені до суду або арбітражного суду.

**Розділ VIII.**

**Обов'язки господарюючих суб'єктів при проведенні аудиту**

**Стаття 28. Укладання договору на проведення аудиту**

Господарюючі суб'єкти, для яких законодавством встановлено обов'язкове проведення аудиту, зобов'язані до 1 грудня поточного року повідомити відповідним податковим інспекціям про укладання договору на аудиторську перевірку.

**Стаття 29. Подання аудиторського висновку до податкової інспекції**

Господарюючі суб'єкти, зазначені в пункті 1 статті 10, повинні подати аудиторський висновок та інші документи публічної бухгалтерської звітності до відповідної податкової Інспекції України протягом дев'яти місяців року, що настає за звітним.

Подання аудиторського висновку до відповідної податкової інспекції здійснюється не пізніше десяти днів після закінчення аудиторської перевірки. В разі неподання або несвоечасного подання аудиторського висновку відповідним податковим інспекціям з вини господарюючого суб'єкта до нього застосовуються фінансові санкції та адміністративні штрафи, передбачені законодавчими актами України.

**Стаття 30. Відповідальність господарюючого суб'єкта при проведенні аудиту**

Керівництво господарюючого суб'єкта відповідно до законів України несе персональну відповідальність за повноту та достовірність бухгалтерських та інших документів, які надаються аудитору (аудиторській фірмі) для проведення аудиту.



В разі виявлення фактів недостовірності або неповноти бухгалтерських документів аудитор (аудиторська фірма) зобов'язаний повідомити замовника не пізніше дня закінчення перевірки або надання інших послуг.

*Президент України Л. КРАВЧУК  
м. Київ, 22 квітня 1993 року № 3125-ХІІ*

**ЗАКОН УКРАЇНИ  
ПРО ВНЕСЕННЯ ЗМІН І ДОПОВНЕНЬ  
ДО СТАТТІ 10 ЗАКОНУ УКРАЇНИ «ПРО АУДИТОРСЬКУ ДІЯЛЬНІСТЬ»**

Верховна Рада України постановляє:

Внести до статті 10 Закону України «Про аудиторську діяльність» (Відомості Верховної Ради України, 1993 р., № 23, ст. 243) такі зміни і доповнення:

- у пункті 1 слова «а також суб'єктів з річним господарським оборотом у розмірі не більш як двісті мінімальних заробітних плат» виключити;
- доповнити цей пункт абзацом другим такого змісту: «Обов'язкова аудиторська перевірка річного балансу і звітності господарюючих суб'єктів з річним господарським оборотом менш як двісті п'ятдесят неоподатковуваних мінімумів проводиться один раз на три роки».

*Президент України Л. КУЧМА  
м. Київ, 14 березня 1995 року № 81/95-В*

**Норматив № 3**  
**Мета та загальні принципи аудиту фінансової звітності**

**Зміст**

Параграфи	
Вступ .....	1
Мета аудиту .....	2-3
Загальні принципи аудиту.....	4-6
Масштаб аудиту.....	7
Обґрунтована гарантія.....	8-11
Відповідальність за фінансову звітність.....	12

**Вступ**

1. Цей норматив визначає мету і загальні принципи аудиту фінансової звітності. Його необхідно використовувати в контексті Вимог національних нормативів аудиту.

**Мета аудиту**

2. Метою аудиту фінансової звітності є висловлення аудитором висновку про те, чи відповідає фінансова звітність, в усіх суттєвих аспектах, інструкціям, які регламентують порядок підготовки і представлення фінансових звітів.

3. Незважаючи на те що аудиторський висновок слугує основою довіри до фінансової звітності, для користувача це не може бути достатньою підставою для складення ним оцінки економічної стабільності підприємства в найближчому майбутньому або ефективності роботи його керівництва

**Загальні принципи аудиту**

4. Під час аудиту необхідно дотримуватися вимог «Кодексу професійної етики аудиторів України», затвердженого Аудиторською палатою України.

Аудиторам слід дотримуватися таких етичних принципів:

- об'єктивності і незалежності;

- професїоналїзму і компетентностї;
- конфїденцїйностї
- контролю роботи, що виконується особами, якї залучаються до аудиторської перевірки, планування роботи.

5. Аудитор зобов'язаний надавати аудиторські послуги відповідно до вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» та затверджених Аудиторською палатою України національних нормативів аудиту в Україні і всіх офіційних роз'яснень Аудиторської палати України щодо окремих їх положень.

6. Планування і надання аудиторських послуг аудитор має здійснювати з певною часткою професійного скептицизму, враховуючи, що завжди можуть існувати обставини, котрі призводять до перекручень фінансової звітності за окремими важливими параметрами. Наприклад, аудитор повинен шукати підтвердження заявам керівництва, припускаючи, що вони можуть бути неправильними.

### **Масштаб аудиту**

7. Термін «масштаб аудиту» належить до термінів, пов'язаних з виконанням процедур аудиторської перевірки, необхідних за певних обставин для досягнення мети аудиту. Процедури, котрі необхідні для проведення аудиту, повинні визначатися тільки аудитором з урахуванням Національних нормативів аудиту, вимог законодавства України або згідно з попередньо узгодженими умовами проведення аудиторської перевірки та вимогами до них.

### **Обґрунтована гарантія**

8. Відповідно до Національних нормативів аудит передбачає забезпечення обґрунтованої, але не абсолютної гарантії того, що звітність, яка офіційно оприлюднюється, загалом не містить у собі істотних перекручень. Обґрунтована гарантія – це процес збирання доказів, необхідних аудиторіві для підготовки висновку про те, що загалом немає істотних перекручень у звітності. Обґрунтована гарантія стосується всього процесу аудиту.

9. Незважаючи на це, існують причини, котрі заважають аудиторіві виявити істотні неточності та перекручення, а саме:

- використання тестів під час перевірки;
- обмежувальні фактори, притаманні всім системам бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю (наприклад, можливість змови посадових осіб);

• той факт, що більшість аудиторських доказів носить більше переконувальний, ніж остаточно стверджувальний характер.

10. Під час підготовки аудиторського висновку важливе значення має ставлення аудитора до таких моментів:

а) збір необхідних свідочств про об'єкт аудиту з метою визначення характеру аудиту, терміну його проведення і масштабу аудиторських процедур;

б) підготовка висновків на основі зібраних свідчень.

11. Деякі обмежувальні фактори також можуть вплинути на достовірність існуючої інформації, на основі котрої буде підготовлено висновок щодо окремих аспектів звітності підприємства (наприклад, щодо операцій між спорідненими сторонами). У зв'язку з цим у деяких Національних нормативах аудиту передбачені відповідні процедури, які достатньою мірою забезпечують доказовість таких операцій, тобто наводиться приклад обставин, які посилюють ризик істотного перекручення звітності підприємства.

### **Відповідальність за фінансову звітність**

12. Хоча аудитор відповідає перед замовником аудиту за свій аудиторський висновок про фінансову звітність підприємства, але відповідальність за правильність підготовки і представлення фінансової звітності користувачам згідно з вимогами українського законодавства покладається на керівництво підприємства. Проведення аудиторської перевірки фінансової звітності підприємства не звільняє його керівництво від відповідальності за достовірність і повноту звітності.

13. Процедури засвідчення бухгалтерської звітності підписом і печаткою аудитора (аудиторської фірми), які вимагаються Державною комісією з цінних паперів і фондового ринку та іншими державними установами, не означають солідарну відповідальність аудитора за достовірність і повноту фінансової звітності підприємства з керівництвом підприємства, що перевіряється. Процедури засвідчення фінансової звітності означають підтвердження аудитором відповідності показників фінансової звітності даним головної книги (оборотного балансу) та журналам ордерам, без здійснення ним процедур перевірки достовірності первинної бухгалтерської документації.

## **Норматив № 26** **Аудиторський висновок**

### **Зміст**

Параграфи	
Вступ.....	1-3
Основні елементи аудиторського висновку.....	4-11
Види висновків та їх форма.....	12-13

### **Вступ**

1. Цей норматив розроблений на підставі Закону України «Про аудиторську діяльність», затвердженого Верховною Радою України від 22 04.93 р. Згідно зі статтею 7 і 21 Закону України «Про аудиторську діяльність» аудитор має провести перевірку бухгалтерської річної звітності суб'єкту господарювання з метою надання висновку про достовірність і реальність представленої інформації і її підтвердження або не підтвердження. Норматив регулює основні принципи, за якими складається аудиторський висновок. В ньому говориться, що аудитор повинен проаналізувати й оцінити висновки, одержані на основі отриманих аудиторських доказів, для підготовки аудиторського висновку про перевірену фінансову звітність.

2. Результати аудиту оформлюються у вигляді аудиторського висновку, який повинен містити в собі чітке і ясне уявлення аудитора про перевірену фінансову звітність.

### **Основні елементи аудиторського висновку**

3. Аудиторський висновок складається у вільній формі, але обов'язково в ньому мають бути такі розділи: заголовок; вступ; масштаб перевірки; висновок аудитора про фінансову звітність; дата аудиторського висновку, адреса аудиторської фірми; підпис аудиторського висновку.

### **Заголовок аудиторського висновку**

У заголовку аудиторського висновку говориться про те, що аудиторська перевірка проводилась незалежним аудитором. Дається назва

аудитора або аудиторської фірми. Також наводиться повна назва підприємства, яке перевірялося, та час перевірки.

### **Розділ «Вступ»**

Аудиторський висновок повинен містити інформацію про склад фінансової звітності та дату підготовки звітності. У цьому розділі говориться також про те, що відповідальність за правильність підготовки звітності покладається на керівництво підприємства, про відповідальність аудитора за аудиторський висновок, який обґрунтовується результатами проведеної перевірки. Вступна частина аудиторського висновку може бути наведена з використанням таких висловлювань:

*«Згідно з договором № від 01 січня 19... року аудиторська Фірма (наводиться повна назва аудиторської фірми) провела аудит поданого в додатку зведеного балансу акціонерного комерційного банку (наводиться повна назва банку) (далі — «Банк») станом на 1 січня 19... року, звіту про прибутки і збитки використання прибутку, звіту про затрати на капітальні вкладення, звіту про наявність і рух основних засобів та амортизаційного фонду, звіту про розкрадання та прорахунки за 19... рік. Відповідальність стосовно зазначеної фінансової звітності несе керівництво Банку. Нашим обов'язком є висловлення висновку стосовно цієї фінансової звітності на підставі проведеного...»*

### **Розділ «Масштаб перевірки»**

В аудиторському висновок необхідно наводити масштаб аудиту і зміст проведених робіт. Цей розділ аудиторського висновку дає впевненість його користувачам у тому, що аудиторська перевірка здійснена згідно з вимогами українського законодавства та норм, які регулюють аудиторську практику та ведення бухгалтерського обліку, або відповідно до вимог міжнародних стандартів та практики. У цьому розділі говориться, що перевірка була спланована і підготовлена з достатнім рівнем впевненості про те, що фінансова звітність не має суттєвих помилок.

Під час аудиторської перевірки аудитор має здійснювати оцінку помилок у системах обліку та внутрішнього контролю підприємства на предмет їх суттєвого впливу на фінансову звітність. При оцінці суттєвості помилок аудитор має керуватися положеннями Національного нормативу аудиту № 11 «Суттєвість та її взаємозв'язок з ризиком аудиторської перевірки».

Далі йдеться про те, що аудитор використовував принцип вибіркової перевірки інформації і що під час перевірки він брав до уваги

тільки суттєві помилки. Також дається інформація про принципи бухгалтерського обліку, які використовувалися на підприємствах у період перевірки.

В цьому розділі можна навести такі висловлювання: «Ми провели нашу перевірку згідно з вимогами Закону України «Про аудиторську діяльність» та «Національних нормативів аудиту в Україні». Ці нормативи вимагають, щоб планування та проведення аудиту було спрямоване на одержання розумних підтверджень щодо відсутності у фінансовій звітності суттєвих помилок. Під час аудиту зроблено дослідження шляхом тестування доказів на обґрунтування сум та інформації, розкритих у фінансовому звіті, а також оцінку відповідності застосованих принципів обліку нормативним вимогам щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні, чинним протягом періоду перевірки. Крім того, шляхом тестування здійснено також оцінку відповідності даних звітності з метою оподаткування бухгалтерського обліку. На нашу думку, проведена аудиторська перевірка забезпечує розумну основу для аудиторського висновку».

#### ***Розділ «Висновок аудитора про перевірену фінансову звітність»***

У цьому розділі дається висновок аудитора про фінансову звітність, про її правильність в усіх суттєвих аспектах, а саме:

«Ми підтверджуємо, що за винятком невідповідностей, викладених у додатку № 1, фінансовий (бухгалтерський) звіт в усіх суттєвих аспектах достовірно та повно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 1 січня 19... року згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні».

#### ***Розділ «Дата аудиторського висновку»***

Аудитор повинен проставляти дату аудиторського висновку на день завершення аудиторської перевірки. Дата на аудиторському висновку проставляється в той самий день, коли керівництво підприємства підписує акт прийому-передачі аудиторського висновку. Дата в аудиторському висновку проставляється або перед вступною частиною аудиторського висновку, або біля підпису аудитора.

#### ***Розділ «Підпис аудиторського висновку»***

Аудиторський висновок підписується директором аудиторської фірми або уповноваженою на це особою, яка має відповідну серію сертифікату аудитора України на вид проведеного аудиту.

### **Розділ «Адреса аудиторської фірми»**

В аудиторському висновку вказується адреса дійсного місцезнаходження аудиторської фірми та номер ліцензії на аудиторську діяльність. Ця інформація може розміщатися у кінці аудиторського висновку, після підпису аудитора, так і в матриці бланку аудиторської фірми.

### **Види аудиторських висновків та їх зміст**

4. Висновок може бути позитивним, умовно-позитивним, негативним, або дається відмова від надання висновку про фінансову звітність підприємства. У двох останніх випадках в аудиторському висновку може наводитися короткий перелік аргументів, які підштовхнули аудитора видати такий висновок, що відрізняється від позитивного. У разі потреби у більш докладному описі цих аргументів, аудиторський висновок може містити посилання на інформацію, що наводиться в додатку.

5. Позитивний висновок представляється клієнту у випадках, коли, на думку аудитора, виконано такі умови:

- аудитор отримав всю інформацію й пояснення, необхідні для цілей аудиту;
- надана інформація достатня для відображення реального стану справ на підприємстві;
- є адекватні і достовірні дані з усіх суттєвих питань;
- фінансова документація підготовлена згідно з прийнятою на підприємстві системою бухгалтерського обліку, котра відповідає вимогам українського законодавства;
- фінансова звітність складена на основі дійсних облікових даних й не містить суттєвих суперечностей;
- фінансова звітність складена належним чином за формою, затвердженою у встановленому порядку.

Враховується також стан обліку та фінансової звітності підприємства.

У позитивному висновку наводяться стверджувальні слова, такі як: *«задовольняє вимогам», «належним чином становить», «дає достовірне дійсне уявлення», «достовірно відображає», «знаходиться у відповідності з...», «відповідає».*

Якщо під час аудиторської перевірки в аудитора виникли заперечення або сумніви щодо правильності тих або інших рішень, прийнятих керівництвом підприємства, але йому було представлено аргументоване й переконливе їх обґрунтування, то в аудиторському висновку ці події та рішення наводити необов'язково, оскільки вони не міняють зміст безумовно позитивного висновку.



6. Аудитор не може видати умовно-позитивний висновок при існуванні фундаментальної непевності і незгоди. Існують основні причини фундаментальної непевності: значні обмеження в обсязі аудиторської роботи у зв'язку з тим, що аудитор не може одержати всю необхідну інформацію й пояснення (наприклад, через незадовільний стан обліку), не може виконати всі необхідні аудиторські процедури (наприклад, через обмеження у часі перевірки, які диктуються клієнтом); ситуаційні обставини, непевність у правильності висновків у конкретній ситуації (наприклад, подвійне тлумачення окремих пунктів українського законодавства, що може призвести до значних наслідків і загрожуватиме існуванню в майбутньому). Причини незгоди, неприйнятність системи обліку або порядку проведення облікових операцій; розходження в думках стосовно відповідності фактів або суму фінансовій звітності даним обліку; фундаментальна незгода з повнотою і засобом відображення фактів в обліку та звітності; невідповідність чинному законодавству порядку оформлення або здійснення операцій та встановленим нормам.

7. Будь-яка фундаментальна непевність або незгода є підставою для відмови від надання позитивного висновку. Подальший вибір виду висновку залежить від рівня непевності або незгоди.

7.1. Непевність або незгода вважаються фундаментальними у тому випадку, коли вплив факторів на фінансову інформацію, як викликали непевність чи незгоду, настільки значний, що це може суттєво перевернути дійсний стан справ. Необхідно також урахувувати сукупний ефект усіх непевностей та незгоди на фінансову звітність.

7.8. Наявність фундаментальної незгоди може призвести до представлення клієнту негативного аудиторського висновку. Наявність фундаментальної непевності може стати підставою для відмови від видання аудиторського висновку.

8. У всіх випадках, коли аудитор складає висновок, який відрізняється від позитивного, він повинен дати опис усіх суттєвих причин його непевності і незгоди. Ці причини необхідно коротко навести в окремому розділі висновку, до того розділу, де аудитор висловлює негативний висновок або дає відмову від аудиторського висновку. У цьому ж розділі можуть більш детально обговорюватися моменти негативного характеру, або даватися посилання на додаток до аудиторського висновку, де наводиться опис цих моментів. В останніх розділах висновку аудитор стисло формулює свій висновок стосовно достовірності і повноти фінансової звітності.

9. Якщо аудитор має намір представити клієнтові позитивний висновок, у якому наявна фундаментальна непевність з окремих питань і

наводить свої зауваження, пов'язані з наявністю фундаментальної непевності, то в аудиторському висновку висловлюється аргументована незгода з окремих питань (операціях, проводках, позиціях звітності), і після цього дається остаточний висновок про достовірність і повноту фінансової звітності підприємства. При цьому в своєму висновку він використовує такі ж висловлювання, що й для безумовно позитивного висновку.

10. Якщо заперечення в аудиторському висновку пов'язані з наявністю нефундаментальної незгоди, аудитор обумовлює наявні обмеження в аудиторському висновку, або у додатку до висновку, який є невід'ємною його частиною, і дає позитивний висновок стосовно фінансової звітності підприємства

11. При підготовці негативного аудиторського висновку доречні такі висловлення: «не задовольняє вимогам», «перекручує дійсний стан справ», «не дає справжнього уявлення», «не відповідає», «суперечить».

12. Якщо аудитор дає відмову від представлення аудиторського висновку, він говорить про неможливість на підставі наведених аргументів сформулювати висновок про фінансову звітність підприємства.

13. Рекомендується наступний зміст розділу аудиторського висновку, де наводиться ставлення аудитора до фінансової звітності залежно від виду аудиторського висновку.

***Позитивний висновок (існує безумовна позитивна згода)***

«...В результаті проведення аудиту встановлено: надана інформація дає дійсне й повне уявлення про реальний склад активів та пасивів суб'єкта, що перевіряється. Система бухгалтерського обліку, що використовувалася на підприємстві, відповідає законодавчим та нормативним вимогам.

Фінансову звітність підготовлена на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку і достовірно та повно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 01 січня 19... року згідно з нормативними вимогами щодо бухгалтерського обліку та звітності в Україні».

***Позитивний висновок (існує нефундаментальна непевність)***

«... У зв'язку з неможливістю перевірки фактів, які стосуються, наприклад, неучасті аудитора в інвентаризації активів, неможливості підтвердити початкові залишки в балансі з причини того, що аудит проводився іншою аудиторською фірмою, а також з причини обмеженості інформації ми не можемо дати висновок за вказаними моментами, однак,

ці обмеження мають незначний вплив на фінансову звітність та на стан справ загалом.

Ми підтверджуємо те, що за винятком обмежень, які зазначені (або «які викладені у додатку № 1 до аудиторського висновку»), фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах достовірно і повно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 01 січня 19... року згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні».

***Умовно-позитивний висновок (існує фундаментальна незгода)***

«...Під час проведеної аудиторської перевірки встановлено, що операції (дається перелік операцій, або пишеться: «які викладені у додатку № 1 до аудиторського висновку»), проведені з порушенням встановленого порядку. Проте зазначені невідповідності мають обмежений вплив на фінансову звітність і не перекидують загальний фінансовий стан підприємства.

Ми підтверджуємо, що за винятком невідповідностей, викладених у додатку № 1, фінансовий звіт в усіх суттєвих аспектах достовірно та повно подає фінансову інформацію про Банк станом на 01 січня 19... року згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні».

***Негативний аудиторський висновок***

«У результаті проведення аудиту встановлено, що за звітний період Підприємство допустило суттєві порушення і перекидання (дається перелік порушень, або пишеться: «які викладені в додатку № 1 до цього висновку»). Допущені порушення суттєво впливають на фінансову звітність підприємства та перекидують реальний стан справ. Фінансова звітність має суттєві перекидання і недостовірно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 01 січня 19... року, не виконані такі вимоги щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні (в стислій формі дається перелік питань, стосовно яких не виконані вимоги з організації обліку, або пишеться: «з питань які наводяться в додатку № 1»).

Таким чином, дані бухгалтерського обліку і фінансової звітності не дають достовірного уявлення про дійсний стан справ на Підприємстві, що склався на 01 січня 19... року».

***Аудиторський висновок, в якому робиться відмова  
від надання висновку аудитора***

«... У зв'язку з неможливістю перевірки фактів, які стосуються (вказати факти) з причини (вказати причини неможливості), ми не можемо надати висновок стосовно вказаних моментів.

Наведені моменти істотно впливають на дійсний стан справ загалом (в основному).

У зв'язку з відсутністю достатніх аудиторських доказів, ми не можемо видати об'єктивний аудиторський висновок щодо фінансової звітності, підготовленої станом на 01 січня 19... року».

## МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 200 МЕТА ТА ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

(Цей Стандарт є чинним. Додаток містить зміни до  
Стандарту, які наберуть чинності в майбутньому)

### Зміст

Параграф	
Вступ.....	1
Мета аудиторської перевірки.....	2-3
Загальні принципи аудиторської перевірки .....	4-6
Обсяг аудиторської перевірки.....	7
Обґрунтована впевненість.....	8-11
Відповідальність за фінансові звіти.....	12

**Додаток:** Зміни до МСА 200 внаслідок прийняття МСА 315, 330 та 500 (переглянуто) – чинні для аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, що починаються 15 грудня 2004 р. або пізніше цієї дати

*Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 200 «Мета та загальні принципи аудиторської перевірки» слід читати в контексті «Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та супутніх послуг», яка визначає застосування та статус МСА.*

### Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартів та надання рекомендацій щодо мети та загальних принципів аудиторської перевірки фінансових звітів. Цей МСА слід читати разом із МСА 120 «Концептуальна основа Міжнародних стандартів аудиту».

## Мета аудиторської перевірки

**2. Мета аудиторської перевірки фінансових звітів полягає в наданні аудиторіві можливості висловити думку стосовно того, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності.** Для висловлення аудиторської думки використовуються формулювання: «справедливо й достовірно відображає» або «відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах», які є еквівалентними термінами.

3. Незважаючи на те що думка аудитора збільшує довіру до фінансових звітів, користувач не може вважати, що думка є гарантією майбутньої життєздатності суб'єкта господарювання або свідченням вміння чи ефективності ведення управлінським персоналом справ суб'єкта господарювання.

## Загальні принципи аудиторської перевірки

**4. Аудиторіві слід дотримуватися «Кодексу етики професійних бухгалтерів», розробленого Міжнародною Федерацією бухгалтерів.** Етичними принципами, що ними керується аудитор, виконуючи свої професійні обов'язки, є:

- а) незалежність;
- б) чесність;
- в) об'єктивність;
- г) професійна компетентність та належна ретельність;
- г) конфіденційність;
- д) професійна поведінка;
- е) дотримання технічних стандартів.

**5. Аудиторіві слід проводити аудиторську перевірку відповідно до МСА.** У них містяться основні принципи і процедури, а також відповідні рекомендації у формі пояснювального та іншого матеріалу.

**6. Аудитор повинен планувати і проводити аудиторську перевірку з професійним скептицизмом, усвідомлюючи, що можуть існувати обставини, які є причинами суттєвого викривлення у фінансових звітах.** Професійний скептицизм означає, що аудитор критично оцінює, ставлячи під сумнів, обґрунтованість отриманих аудиторських доказів та очікує на виявлення аудиторських доказів, які суперечать (чи ставлять під сумнів) достовірність документів або пояснень управлінського персоналу. Наприклад, професійний скептицизм потрібен протягом усього процесу проведення аудиторської перевірки для зменшення ризику невиявлення підозрілих обставин, надмірного узагальнення під час формування висновків з аудиторських спостережень і використання помилкових припущень при визначенні характеру, часу й обсягу аудиторських процедур та оціню-

ванні їх результатів. Плануючи та проводячи аудиторську перевірку, аудитор не робить попередніх припущень ні про нечесність, ні про безсумнівну чесність управлінського персоналу. Відповідно, пояснення управлінського персоналу не замінюють достатні та відповідні аудиторські докази для формування обґрунтованих висновків, що їх буде покладено в основу аудиторської думки<sup>1</sup>.

### ***Обсяг аудиторської перевірки***

7. Термін «обсяг аудиторської перевірки» стосується процедур аудиту, що їх за даних обставин вважають необхідними для досягнення мети аудиторської перевірки. Згідно з МСА процедури, необхідні для проведення аудиторської перевірки, повинні визначатись аудитором з урахуванням вимог МСА, відповідних професійних організацій, законодавства, нормативних актів та, за потреби, умов завдання з аудиторської перевірки та вимог до звітності.

### ***Обґрунтована впевненість***

8. Згідно з МСА аудиторська перевірка призначена надати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансові звіти загалом не містять суттєвих викривлень. Поняття обґрунтованої впевненості пов'язане з накопиченням аудиторських доказів, потрібних аудиторіві для висновку про відсутність суттєвих викривлень у фінансових звітах, розглянутих загалом. Обґрунтована впевненість стосується всього процесу аудиторської перевірки.

9. Однак існують обмеження, властиві аудиторській перевірці, які впливають на можливості аудитора виявити суттєві викривлення. Це є наслідком дії таких чинників, як:

- використання вибіркового тестування;
- обмеження, властиві будь-якій системі бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю (наприклад, можливість змови);

---

<sup>1</sup> Параграф 6 відображає зміни, зазначені в МСА 240 «Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок під час аудиторської перевірки фінансових звітів» та є чинним для аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, що закінчуються 30 червня 2002 р. або пізніше. Первісний текст параграфа 6 наведено далі:

**Аудиторіві слід планувати та проводити аудиторську перевірку з професійним скептицизмом, усвідомлюючи, що можуть існувати обставини, які є причиною суттєвого викривлення у фінансових звітах.** Наприклад, аудитор, як правило, очікуватиме знайти докази на підтримку пояснень управлінського персоналу та не припускатиме, що вони обов'язково правильні.

- факту, що більшість аудиторських доказів скоріше переконуючі, ніж остаточні.

10. Крім того, робота, що її виконує аудитор для формування думки, базується на його судженнях, зокрема, про:

а) збирання аудиторських доказів (наприклад, у визначенні характеру часу та обсягу аудиторських процедур);

б) складання висновків на основі зібраних доказів (наприклад визначення обґрунтованості оцінок, зроблених управлінським персоналом під час складання фінансових звітів).

11. Крім того, на переконливість наявних доказів, на основі яких формуються висновки про твердження у фінансових звітах, можуть впливати інші обмеження (наприклад, операції між зв'язаними сторонами). Для таких випадків у деяких МСА визначено спеціальні процедури, які, завдяки характерові окремих тверджень, дають достатні аудиторські докази за відсутності:

а) незвичайних обставин, які збільшують ризик суттєвих викривлень за межі звичайно очікуваного; або

б) будь-якої ознаки наявності суттєвих викривлень.

### ***Відповідальність за фінансові звіти***

12. Тим часом, як аудитор несе відповідальність за формування і висловлення думки стосовно фінансових звітів, відповідальність за підготовку й надання фінансових звітів покладається на управлінський персонал суб'єкта господарювання. Аудиторська перевірка фінансової звітності не звільняє управлінський персонал від його відповідальності.

### ***Особливості застосування в державному секторі***

1. Незалежно від того, проводиться аудиторська перевірка у приватному чи державному секторі, основні принципи аудиту залишаються незмінними. Проте мета й обсяг проведення аудиторських перевірок у державному секторі можуть бути іншими. Часто ці фактори пов'язані з відмінностями щодо аудиторських повноважень, вимогами законодавства або формою звітності (наприклад, від суб'єктів господарювання державного сектора можуть вимагати складання додаткових фінансових звітів).

2. Проводячи аудиторські перевірки суб'єктів господарювання державного сектора, аудитор повинен брати до уваги конкретні вимоги будь-яких інших положень, постанов або наказів міністерств, що впливають на аудиторські повноваження, а також певні вимоги аудиту (зокрема, треба бра-



ти до уваги питання національної безпеки). Аудиторські повноваження можуть бути визначені конкретніше, ніж у приватному секторі, й охоплювати ширший спектр завдань та обсяг аудиту, ніж зазвичай застосовуваний до аудиту фінансових звітів суб'єктів господарювання приватного сектора. Повноваження і вимоги можуть також впливати на ступінь свободи дій аудитора під час установаження суттєвості, доповідь про шахрайство і помилки, а також на форму аудиторського висновку. Можуть існувати відмінності у підході та стилі аудиту. Проте ці відмінності не повинні стосуватись основних принципів і процедур аудиту.

Додаток

**Зміни до МСА 200 внаслідок прийняття МСА 315, 330 та 500  
(переглянутого) – чинні для аудиторських перевірок фінансових звітів за  
періоди, що починаються 15 грудня 2004 р. або пізніше**

Стандарти з аудиторського ризику, випущені в жовтні 2003 р., зумовили зміни до МСА 200. Стандарти з аудиторського ризику складаються з МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвого викривлення», МСА 330 «Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків», та МСА 500 (переглянутого) «Аудиторські докази». Стандарти з аудиторського ризику та зміни до МСА 200 є чинними для аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, що починаються 15 грудня 2004 р. або пізніше. Після набрання чинності зміни до МСА 200 будуть внесені в основний текст Стандарту і цей Додаток буде вилучено.

9. Аудитор не може отримати абсолютну впевненість, оскільки існують обмеження, властиві аудиторській перевірці, які впливають на можливість аудитора виявити суттєві викривлення. Це є наслідком дії таких чинників, як:

- а) використання тестування;
- б) обмеження, властиві будь-якій системі бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю (наприклад, можливість нехтування ним керівництва або змови);

в) більшість аудиторських доказів є радше переконливими, ніж остаточно.

10. Крім того, на переконливість наявних доказів, на основі яких формуються висновки про конкретні твердження<sup>1</sup> у фінансових звітах можуть впливати інші обмеження (наприклад, операції між зв'язними сторонами). Для таких випадків у деяких МСА визначено спеціальні аудиторські процедури, які, завдяки характерові конкретних тверджень, дають достатні аудиторські докази за відсутності:

а) незвичайних обставин, які збільшують ризик суттєвих викривлень вище очікуваного за звичайних умов; або

б) будь-якої ознаки наявності суттєвих викривлень.

11. Відповідно, внаслідок наведених чинників, аудиторська перевірка не є гарантією того, що фінансові звіти вільні від суттєвого викривлення.

### **Аудиторський ризик та суттєвість**

12. Суб'єкти господарювання додержуються розробленої стратегії досягнення своїх цілей та залежно від характеру своєї діяльності та галузі, регуляторного середовища, в якому вони функціонують, а також розміру та складності, вони стикаються з багатьма ризиками бізнесу<sup>2</sup>. Управлінський персонал несе відповідальність за ідентифікацію таких ризиків та відповіді на них. Проте не всі ризики пов'язані зі складанням фінансових звітів. Аудитор у кінцевому підсумку цікавиться лише ризиками, які можуть впливати на фінансові звіти.

13. Аудитор отримує та оцінює аудиторські докази для одержання обґрунтованої впевненості в тому, чи відображають фінансові звіти справедливо і достовірно (або чи подають достовірно, у всіх суттєвих аспектах) відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Концепція обґрунтованої впевненості визнає, що існує ризик невідповідності аудиторської думки. Ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку, коли фінансові звіти суттєво викривлені, відомий як «аудиторський ризик»<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> У параграфах 15-18 МСА 500 «Аудиторські докази» розглядається застосування тверджень під час отримання аудиторських доказів.

<sup>2</sup> У параграфах 30-34 МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвого викривлення» розглядається концепція ризиків бізнесу та їх зв'язок з ризиками суттєвого викривлення.

<sup>3</sup> Це визначення аудиторського ризику не охоплює ризик того, що аудитор може помилково висловити думку, що фінансові звіти суттєво викривлені.

14. Аудиторів слід планувати та виконувати аудиторську перевірку для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, який узгоджується з метою перевірки. Аудитор зменшує аудиторський ризик шляхом розробки та виконання аудиторських доказів, на яких ґрунтуватиметься аудиторська думка. Якщо аудитор зменшує аудиторський ризик до прийнятно низького рівня, отримують обґрунтовану впевненість.

15. Аудиторський ризик – це функція ризику суттєвого викривлення фінансових звітів (або просто «ризик суттєвого викривлення») (тобто перевірки) та ризику того, що аудитор не виявить таке викривлення («ризик невиявлення»). Аудитор виконує аудиторські процедури, аби оцінити ризик суттєвого викривлення та прагне обмежити ризик невиявлення, виконуючи подальші аудиторські процедури, що ґрунтуються на цій оцінці (див. МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвого викривлення» та МСА 330 «Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків»). Процес аудиторської перевірки пов'язаний із використанням професійного судження при розробці аудиторського підходу шляхом застосування його до тих аспектів, що можуть бути неправильними (тобто, визначаючи потенційні викривлення, що можуть виникнути) на рівні тверджень (див. МСА 500 «Аудиторські докази») та виконання аудиторських процедур відповідно до оцінених ризиків з метою отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів.

16. Аудитора цікавлять суттєві викривлення, і він не несе відповідальності за виявлення викривлень, несуттєвих для фінансових звітів загалом. Аудитор розглядає, чи є суттєвим вплив ідентифікованих невірних викривлень, окремо або в сукупності, для фінансових звітів загалом. Суттєвість та аудиторський ризик взаємозв'язані (див. МСА 320 «Суттєвість в аудиті»). З метою розробки аудиторських процедур для визначення, чи є викривленням, суттєвим для фінансових звітів, взятих, як ціле, аудитор розглядає ризик суттєвого викривлення на двох рівнях: загальному рівні фінансових звітів та за класами операцій, залишками на рахунках, розкриттям інформації та пов'язаними з нею твердженнями<sup>1</sup>.

17. Аудитор розглядає ризик суттєвого викривлення на загальному рівні фінансових звітів, який означає ризик суттєвого викривлення, що стосується всіх фінансових звітів, взятих загалом, та потенційно може впливати на багато тверджень. Ризик такого характеру часто пов'язаний

---

<sup>1</sup> МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвого викривлення» надає додаткові рекомендації щодо вимоги до аудитора оцінювати ризики суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів та рівні тверджень.

з середовищем контролю суб'єкта господарювання (хоч ризик також може бути пов'язаним із іншими чинниками, наприклад, погіршенням економічних умов), та необов'язково є ризиком, який можна ідентифікувати щодо конкретних тверджень на рівні класу операцій, залишку на рахунку або розкриття інформації. Тобто, цей загальний ризик відображає обставини, які збільшують ризик того, що суттєві викривлення можуть бути в будь-якій кількості різних тверджень, наприклад, через недотримання внутрішнього контролю управлінським персоналом. Такий ризик може бути особливо значущим під час розгляду аудитором ризику суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Відповідь аудитора на оцінений ризик суттєвого викривлення на загальному рівні фінансових звітів складається з розгляду знань, навичок та здатності персоналу, якому доручені значні обов'язки щодо завдання, включаючи залучення експертів, відповідних рівнів нагляду та можливості існування подій або умов, що можуть викликати значний сумнів щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність безперервно.

18. Аудитор розглядає також ризик суттєвого викривлення на рівні класу операцій, залишку на рахунку та розкриття інформації, тому що такий аналіз прямо допомагає визначити характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур на рівні тверджень<sup>1</sup>. Аудитор намагається отримати достатні та відповідні аудиторські докази на рівні класу операцій, залишку на рахунку та розкриття інформації таким чином, який надасть аудиторіві можливість, на етапі завершення аудиторської перевірки, висловити думку про фінансові звіти загалом при прийняттю низькому рівні аудиторського ризику. Аудитор застосовує різні підходи для досягнення цієї мети<sup>2</sup>.

19. Наступні параграфи надають пояснення компонентів аудиторського ризику. Ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень складається з таких двох компонентів:

- «властивий ризик» — це чутливість твердження до викривлення, яке може бути суттєвим, окремо або в сукупності з іншими тверд-

---

<sup>1</sup> МСА 330 «Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків» надає додаткові рекомендації щодо вимоги до аудитора розробляти та виконувати подальші аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків на рівні тверджень.

<sup>2</sup> Аудитор може скористатися моделлю, яка визначає загальний взаємозв'язок між компонентами аудиторського ризику мовою математики з метою отримання відповідного рівня ризику невиявлення. Деякі аудитори вважають таку модель корисною під час планування аудиторських процедур для досягнення потрібного аудиторського ризику, хоч застосування такої моделі не виключає судження, властивого процесу аудиторської перевірки.

женнями, якщо припустити, що немає відповідних процедур контролю. Ризик таких викривлень більший для деяких тверджень та пов'язаних з ними класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації, ніж для інших. Наприклад, ймовірніше, що будуть викривлені складні обчислення, ніж прості. Рахунки, що складаються з сум, отриманих на основі облікових попередніх оцінок, яким притаманна значна невпевненість оцінки, становлять більший ризик, ніж рахунки, що складаються з відносно рутинних, фактичних даних. Зовнішні дані, що спричиняють ризики бізнесу, також можуть впливати на властивий ризик. Наприклад, вдосконалення технологій може зробити певний продукт застарілим і бути тим самим причиною більшої схильності запасів до завищення. Крім обставин, притаманних певному твердженню, чинники суб'єкта господарювання та його середовища, що пов'язані з кількома або всіма класами операцій, залишками на рахунках або розкриттям інформації, можуть впливати на властивий ризик, пов'язаний з конкретним твердженням. Ці чинники можуть охоплювати, наприклад, відсутність робочого капіталу, достатнього для продовження діяльності, або спад у галузі, що характеризується великою кількістю банкрутств;

- «ризик контролю» — це ризик того, викривленню, яке може виникнути, і яке може бути суттєвим окремо або разом з іншими викривленнями у твердженні, буде неможливо своєчасно запобігти або виявити та виправити за допомогою системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Цей ризик є функцією ефективності структури та функціонування системи внутрішнього контролю в досягненні мети суб'єкта господарювання стосовно підготовки фінансових звітів суб'єкта господарювання. Деякий ризик контролю існує завжди внаслідок властивих обмежень системи внутрішнього контролю.

20. Властивий ризик та ризик внутрішнього контролю — це ризики суб'єкта господарювання; вони існують незалежно від аудиторської перевірки фінансових звітів. Від аудитора вимагається оцінити ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень як основи для подальших аудиторських процедур, хоч така оцінка є більше судженням, ніж точною оцінкою ризику. Якщо оцінка аудитором ризику суттєвого викривлення складається також з очікування операційної ефективності процедур контролю, аудитор виконує тести контролю для підтвердження оцінки ризику, МСА, як правило не посилається окремо на оцінку властивого ризику

та ризику контролю, а переважно на комбіновану оцінку «ризика суттєвого викривлення». Хоч МСА, звичайно, описують комбіновану оцінку властивого ризику та ризику контролю, залежно від аудиторських методів, які аудитор вважає кращими, чи методологій та міркувань практичності. Оцінку ризику суттєвого викривлення можна виражати в кількісних одиницях, наприклад, у відсотках, або не кількісних одиницях. У будь-якому випадку необхідність здійснювати відповідні оцінки ризику для аудитора є важливішою, ніж різні підходи, за допомогою яких вони здійснюються.

21. «Ризик невиявлення» — це ризик того, що аудитор не виявить викривлення, яке існує в твердженні і може бути суттєвим окремо або разом з іншими викривленнями. Ризик невиявлення — це функція ефективності аудиторської процедури та її застосування аудитором. Ризик невиявлення неможливо зменшити до нуля, тому що аудитор, як правило, не перевіряє весь клас операцій, всі залишки на рахунках або розкриття всієї інформації, а також внаслідок інших чинників. Ці інші чинники охоплюють можливість того, що аудитор може набрати невідповідну аудиторську процедуру, неправильно застосувати відповідну аудиторську процедуру або неправильно тлумачити результати аудиторської перевірки. Ці інші чинники зазвичай можна враховувати за допомогою відповідного планування, належного призначення персоналу до групи з виконання завдання застосування професійного скептицизму та нагляду і огляду виконаної аудиторської роботи.

22. Ризик невиявлення пов'язаний з характером, часом та обсягом процедур аудитора, які визначає аудитор для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. При даному рівні аудиторського ризику прийнятний рівень ризику невиявлення обернено пропорційний оцінці ризику суттєвого викривлення на рівні тверджень. Чим більший ризик суттєвого викривлення існує, на думку аудитора, тим меншим можна прийняти ризик невиявлення. І навпаки, чим менший ризик суттєвого викривлення існує, на думку аудитора, тим більшим можна прийняти ризик невиявлення.

### **Відповідальність за фінансові звіти**

23. У той час, як аудитор несе відповідальність за формування та висловлення думки стосовно фінансових звітів, відповідальність за складання та достовірне подання фінансових звітів згідно із застосовною концептуальною основою фінансової звітності є відповідальністю управлінського персоналу суб'єкта господарювання при здійсненні нагляду особами

яким довірено найвище управління<sup>1</sup>. Аудиторська перевірка фінансових звітів не звільняє управлінський персонал або найвищий управлінський персонал від їхньої відповідальності.

#### **Дата набрання чинності**

24. Цей МСА чинний для аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, що починаються 15 грудня 2004 р. або пізніше.

---

<sup>1</sup> Структури управління варіюються в різних країнах, відображаючи культурне та правове середовище. Отже, відносна відповідальність управлінського персоналу та найвищого управлінського персоналу може варіюватись залежно від правової відповідальності в конкретній юрисдикції.

**ПРИЙНЯТИЙ З'ЇЗДОМ АУДИТОРІВ УКРАЇНИ  
14 ЛЮТОГО 1992 Р. ПРОТОКОЛ № 1**

**СТАТУТ СПІЛКИ АУДИТОРІВ УКРАЇНИ КИЇВ - 1993**

**1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ**

1.1. Спілка аудиторів України (надалі — Спілка) є громадське об'єднання, яке об'єднує на добровільній основі громадян України, які займаються аудиторською діяльністю.

1.2. Спілка в своїй діяльності керується Конституцією України, чинним законодавством та цим Статутом.

1.3. Діяльність Спілки поширюється па територію України.

1.4. У своїй діяльності Спілка не переслідує комерційних цілей і не ставить перед собою завдань щодо отримання та перерозподілу прибутку між своїми членами.

1.5. Спілка не несе відповідальності за зобов'язаннями своїх членів та територіальних відділень, як і члени Спілки та територіальні відділення не відповідають за зобов'язаннями Спілки.

**2. МЕТА ТА ЗАВДАННЯ**

2.1. Мета діяльності Спілки полягає в об'єднанні зусиль аудиторів для захисту своїх законних прав та інтересів та сприяння розвитку аудиторської діяльності в Україні.

2.2. Для досягнення поставленої мети Спілка в установленому порядку вирішує такі завдання:

- представляє законні інтереси своїх членів в органах державної влади та управління України;
- вносить пропозиції до органів влади і управління з питань аудиторської діяльності;
- сприяє дотриманню законності і проведенню профілактики правопорушень серед своїх членів;
- в разі необхідності приймає участь у формуванні та виконанні національних програм соціально-економічного розвитку;
- здійснює співробітництво з державними і громадськими об'єднаннями, підприємствами і установами, а також приватними особами



як на території України, так і за її межами з питань, що відносяться до статутних завдань Співки;

- забезпечує членів Співки необхідними видами інформаційних, консультативних та інших послуг;
- інформує громадськість про роботу Співки.

2.3. Для виконання поставлених завдань Співка в порядку, встановленому чинним законодавством:

- розробляє на основі узагальнення практики науково обґрунтовані методи та рекомендації з питань аудиторської діяльності;
- бере участь у навчальній та просвітницькій діяльності, сприяє підготовці та перепідготовці кадрів, проведенню наукового та ділового туризму, обміну досвідом, в тому числі за кордоном;
- може здійснювати господарську та іншу комерційну діяльність шляхом створення госпрозрахункових установ та організацій із статусом юридичної особи, засновувати підприємства;
- розвиває міжнародне співробітництво, бере участь в роботі міжнародних громадських (неурядових) організацій;
- створює цільові фонди для здійснення соціальних гарантій та фінансової підтримки діяльності, що відповідає цілям та завданням Співки;
- бере участь у об'єднанні інтелектуальних та матеріальних ресурсів аудиторів, у формуванні системи інформаційного забезпечення аудиторської діяльності;
- створює спільні ради з аудиторськими організаціями інших країн, представляє в них законні інтереси своїх членів, може вступати в міжнародні громадські (неурядові) організації аудиторів;
- організує видавництво газет, журналів, навчальної, методичної та довідкової літератури, книг з питань аудиторської діяльності.

2.4. Співка є юридичною особою, має самостійний баланс, печатку і штамп зі своїм найменуванням та емблему, зразки яких затверджуються Правлінням і реєструються у встановленому законом порядку, а також рахунки в установах банку (зокрема, валютний).

2.5. Місцезнаходження керівних органів Співки — м. Київ.

### **3. ЧЛЕНИ СПІВКИ АУДИТОРІВ УКРАЇНИ ЇХ ПРАВА ТА ОБОВ'ЯЗКИ**

3.1. Членство в Співці індивідуальне.

3.2. Індивідуальними членами Співки можуть бути й громадяни України, іноземні громадяни, які займаються аудиторською діяльністю, визнають Статут Співки, згідно з ним виконують взяті на себе зобов'язання та сплачують членські внески.

3.3. Прийом у члени Спілки здійснюється Правлінням Спілки згідно з письмовою заявою того, хто вступає. Заява вступника розглядається в місячний строк з дня її подання. Рішення про вступ до Спілки приймається двома третинами голосів.

3.4. Члени Спілки мають право:

- добровільно вступати до Спілки та виходити з неї за письмовою заявою;
- обирати та бути обраним до керівних органів Спілки;
- брати участь в обговоренні всіх питань діяльності Спілки;
- вносити пропозиції щодо організації виконання Спілкою своїх завдань;
- звертатись за допомогою до Спілки для захисту своїх законних інтересів;
- користуватися інтелектуальним надбанням, матеріально-технічною, інформаційною та організаційною базою Спілки відповідно до обсягу свого вкладу в її створення.

3.5. Члени Спілки зобов'язані:

- брати участь в реалізації завдань Спілки, своєчасно та якісно виконувати прийняті рішення;
- інформувати Спілку про свою діяльність, надавати пропозиції щодо вирішення існуючих проблем правовими або організаційними заходами;
- дотримуватися вимог Статуту Спілки, брати активну участь в її діяльності, виконувати доручення і рішення керівних органів Спілки;
- своєчасно сплачувати вступні та членські внески;
- дотримуватися конфіденційності обумовленої інформації.

3.6. За порушення цього Статуту до члена Спілки можуть бути застосовані такі заходи впливу, як застереження та виключення з Спілки.

3.7. Членство в Спілці припиняється у випадках:

- виходу із Спілки за письмовою заявою;
- виключення із Спілки.

3.8. Підставами для виключення можуть бути:

- систематичне невиконання вимог Статуту;
- вчинення дій, що дискредитують діяльність аудитора;
- вчинення дій, несумісних з статутною діяльністю Спілки.

#### **4. СТРУКТУРА СПІЛКИ АУДИТОРІВ УКРАЇНИ ТА ЇЇ КЕРІВНИХ ОРГАНІВ**

4.1. Основою діяльності Спілки є добровільність і рівноправність її членів, самоврядування, законність і гласність. Спілка будується за професійними та територіальними принципами.

4.2. Основу Співки складають територіальні відділення, які здійснюють свою роботу на підставі своїх Положень, які не суперечать Статуту співки, приймаються їх керівними органами та затверджуються Правлінням Співки. В разі реєстрації місцевими органами державної виконавчої влади територіальні відділення набувають статусу юридичної особи. Територіальні відділення обирають свої керівні органи на власних зборах. Чисельність керівного органу, форму його обрання, строк повноважень, а також форми роботи визначаються зборами територіальної о відділення, а також Положенням про відділення.

4.3. Вищим керівним органом Співки є з'їзд делегатів Співки, який скликається один раз на два роки. Час та місце проведення, норми представництва і порядок обрання делегатів встановлюється Правлінням Співки за місяць перед з'їздом. Позачерговий з'їзд скликається за ініціативою Правління або за вимогою не менше третини територіальних відділень.

4.4. Рішення з'їзду приймається за наявності двох третин від спільної кількості, відкритим або закритим голосуванням присутніх делегатів.

4.5. З'їзд Співки:

- розглядає та затверджує основні напрями діяльності Співки;
- розглядає та затверджує Статут Співки, вносить зміни та доповнення до нього;
- затверджує програми діяльності Співки та звіти про їх виконання;
- обирає голову Співки, його заступників, Правління та Ревізійну комісію строком на 2 роки, але не більше ніж на 2 строки;
- заслуховує і затверджує звіти голови, Правління і Ревізійної комісії;
- вирішує питання по реорганізації або ліквідації Співки.

4.6. В період між з'їздами вищим керівним органом Співки є Правління на чолі з головою. Правління Співки:

- скликає з'їзди Співки, попередньо розглядає питання, які виносяться на з'їзд;
- вирішує питання про прийняття в члени Співки або виключення з неї;
- затверджує Положення про територіальні відділення, Ревізійну комісію;
- призначає дирекцію Співки, виконавчого директора та затверджує Положення про нього;
- керує діяльністю Співки в період між з'їздами;
- встановлює розміри вступних та членських внесків;
- затверджує зразки, печатки, емблеми, атрибутику;

- розпоряджається коштами та майном Спілки, встановлює порядок їх використання і контролює його виконання;
- визначає шляхи реалізації рішень з'їзду Спілки;
- координує діяльність членів Спілки;
- утворює постійні комісії, секції та групи, покликані сприяти досягненню цілей та завдань, що стоять перед Спілкою;
- представляє Спілку у взаєминах з державними установами, громадськими та міжнародними (неурядовими) організаціями;
- вирішує інші питання, що впливають з цього Статуту.

#### 4.7. Голова Спілки:

- здійснює загальне керівництво Спілкою між засіданнями Правління;
- забезпечує виконання рішень з'їзду та правління Спілки;
- представляє Спілку у взаєминах з державними установами, громадськими та міжнародними (неурядовими) громадськими організаціями аудиторів;
- має право підпису фінансових документів як перша особа;
- укладає договори і угоди від імені Спілки;
- розглядає інші питання, які відносяться до його компетенції.

4.8. В період відсутності голови Спілки на одного із заступників покладається виконання функцій голови Спілки.

4.9. На дирекцію Спілки покладається здійснення виконавчих функцій. Дирекцію Спілки очолює виконавчий директор, який відповідає за координацію та сприяння діяльності членам Спілки.

4.10. Виконавчий директор Спілки затверджується Правлінням Спілки та діє на підставі Положення.

#### 4.11. Ревізійна комісія:

- проводить ревізію господарсько-фінансової діяльності Спілки;
- готує та подає результати перевірок на засіданнях Правління і з'їзду Спілки. Ревізійна комісія діє на підставі Положення про неї.

4.12. Діловодство, бухгалтерський облік та інші види робіт щодо забезпечення діяльності Спілки можуть виконувати окремі особи на договірних умовах з дирекцією Спілки.

4.13. Спілки, створені нею установи та організації зобов'язані вести оперативний та бухгалтерський облік, статистичну звітність в органах державної податкової інспекції та вносити до бюджету платежі у порядку і розмірах, передбачених законодавством.

## **5. КОШТИ СПІЛКИ АУДИТОРІВ УКРАЇНИ**

5.1. Кошти Спілки формуються з:

- вступних та членських внесків членів Спілки;
- добровільних внесків та відрахувань трудових колективів підприємств, організацій та громадян;
- прибутків від видавничої, господарської та іншої комерційної діяльності, створених госпрозрахункових установ і організацій, заснованих підприємств;
- відрахувань від діяльності госпрозрахункових структур, заснованих Спілкою;
- інших надходжень, не заборонених чинним законодавством.

5.2. Кошти Спілки не можуть перерозподілятися між членами Спілки і використовуються згідно з чинним законодавством на проведення заходів, передбачених Статутом, організаційно-господарські потреби та утримання штатного апарату.

5.3. Спілка може мати у власності приміщення, споруди, інвентар, обладнання, транспортні засоби, цінні папери, кошти (також в іноземній валюті) та інше майно, необхідне для діяльності Спілки, реалізації її цілей та завдань.

5.4. Кошти та інше майно Спілки, зокрема, в разі її ліквідації, не може перерозподілятися між її членами і використовується для виконання статутних завдань або на благодійні цілі, а у випадках, передбачених законодавством, за рішенням суду спрямовується в дохід держави.

## **6. ПРИПИНЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ СПІЛКИ АУДИТОРІВ УКРАЇНИ**

6.1. Припинення діяльності Спілки може провадитися шляхом реорганізації або ліквідації згідно з чинним законодавством.

6.2. Реорганізація Спілки здійснюється за рішенням з'їзду Спілки. Ліквідація Спілки здійснюється за рішенням з'їзду Спілки або за рішенням суду.

6.3. Для вирішення питань, пов'язаних з ліквідацією Спілки, створюється ліквідаційна комісія, яка контролює отримання коштів від дебіторів для боргів та розпродаж майна Спілки.

6.4. Після припинення діяльності Спілки одержане у безкоштовне користування або в оренду майно повертається власникам.

6.5. Майно спілки, ліквідованої за рішенням з'їзду, спрямовується на цілі, передбачені цим Статутом.

Прийнятий засіданням Аудиторської палати України 28 жовтня 1993 р.

## **СТАТУТ АУДИТОРСЬКОЇ ПАЛАТИ УКРАЇНИ**

### **1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ**

1.1. Аудиторська палата України (надалі – АПУ) є незалежним самостійним органом, мета якого сприяти розвитку, вдосконаленню та уніфікації аудиторської справи в країні.

1.2. АПУ здійснює свою діяльність на підставі Закону України «Про аудиторську діяльність», інших законодавчих актів та цього Статуту.

1.3. АПУ функціонує на засадах самоврядування. Місцезнаходження АПУ – м. Київ.

1.4. АПУ є юридичною особою, має свою печатку, емблему та іншу атрибутику, а також рахунки в банку.

1.5. АПУ набуває повноважень юридичної особи від дня реєстрації у Міністерстві юстиції України на підставі заяви та цього Статуту.

1.6. АПУ створює Спостережну Раду, на яку покладається здійснення контролю за діяльністю Секретаріату АПУ, виконання представницьких та організаційних функцій відповідно до Положення про Спостережну Раду і рішень АПУ.

1.7. АПУ веде бухгалтерський облік та складає звітність в установленому порядку.

### **2. ПОВНОВАЖЕННЯ АПУ**

2.1. Повноваження АПУ визначаються чинним законодавством та цим Статутом.

2.1.1. Головними завданнями АПУ є сприяння розвитку аудиту в країні, вирішення на єдиній методологічній основі принципів питань аудиторської діяльності в Україні.

2.2. Аудиторська палата України:

2.2.1. Здійснює сертифікацію і ліцензування суб'єктів, що мають намір займатися аудиторською діяльністю.

2.2.2. Затверджує норми і стандарти аудиту та програми підготовки аудиторів.

2.2.3. Веде Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги. Оприлюднює дані Реєстру.

2.2.4. Створює на території України регіональні відділення, визначає їх повноваження і контролює діяльність.

2.2.5. Встановлює розмір плати за проведення сертифікації осіб, які претендують на отримання сертифікату.

2.2.6. Розглядає скарги на діяльність окремих аудиторів та аудиторських фірм з питань її компетенції.

2.2.7. Застосовує до аудиторів стягнення за неналежне виконання своїх професійних обов'язків у вигляді попередження, зупинення дії сертифікату та ліцензії на строк до одного року або анулювання сертифікату та ліцензії.

2.2.8. Сприяє виданню нормативних, методичних та інших матеріалів з питань аудиторської діяльності.

2.2.9. Готує пропозиції з питань розвитку аудиту в Україні та вносить їх на розгляд відповідних інстанцій.

2.2.10. Бере участь в роботі міжнародних організацій з питань аудиту.

2.2.11. Визначає порядок оформлення офіційних документів за наслідками надання аудиторських послуг.

2.3. Для виконання своїх повноважень АПУ може створювати тимчасові комісії та робочі групи з питань, віднесених до її компетенції.

### **3. ЧЛЕНИ АПУ, ЇХ ПРАВА ТА ОBOB'ЯЗКИ**

3.1. Члени АПУ набувають відповідних повноважень з дня їх делегування до АПУ в порядку і на умовах, визначених Законом України «Про аудиторську діяльність» та цим Статутом.

3.2. Повноваження члена АПУ не можуть передаватися іншим особам.

3.3. Термін повноважень членів АПУ не повинен перевищувати п'яти років. Термін повноважень членів АПУ першого скликання не може перевищувати трьох років.

3.4. Члени АПУ підлягають сертифікації в установленому порядку. Особи, делеговані до АПУ першого скликання, підлягають сертифікації за винятком складання іспиту.

3.5. Члени АПУ мають право:

3.5.1. Брати участь в обговоренні питань, що розглядаються на засіданнях АПУ.

3.5.2. Вносити пропозиції та проекти рішень для розгляду на засіданнях АПУ.

3.5.3. Одержувати від Секретаріату АПУ інформацію про діяльність АПУ.

3.5.4. Користуватися матеріально-технічною базою АПУ для виконання своїх функціональних обов'язків.

3.5.5. Мати інші права на підставі відповідних рішень АПУ.

3.6. Члени АПУ зобов'язані:

3.6.1. Додержуватися Закону України «Про аудиторську діяльність», інших законів України, положень цього Статуту та рішень АПУ.

3.6.2. Бути присутніми на засіданнях АПУ. Пропуск більше трьох засідань поспіль без поважних причин розглядається як підстава для клопотання про дострокове припинення повноважень члена АПУ.

3.6.3. Мати інші обов'язки на підставі відповідних рішень АПУ.

3.7. Члени АПУ виконують свої обов'язки на громадських засадах. Витрати членів АПУ на службові відрядження покриваються за рахунок коштів АПУ на підставі рішення АПУ.

#### **4. ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ АПУ**

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

4.2. Фахівці від навчальних, наукових та інших організацій делегуються за їх згодою професійною громадською організацією аудиторів України в кількості п'яти представників і по одному представнику за пропозицією Міністерства фінансів України, Головної державної податкової інспекції України, Національного банку України, Міністерства статистики України та Міністерства юстиції України.

4.3. Порядок делегування до АПУ визначається з'їздом, правлінням, колегією або іншим керівним органом установ та організацій, які уповноважені на це Законом України «Про аудиторську діяльність» з дотриманням вимог ст. 12 Закону.

4.4. Загальна кількість членів АПУ становить двадцять осіб.

4.5. Персональний склад АПУ підлягає щорічній ротації в кількості не менше трьох членів. Ротація здійснюється на підставі визначення особистого рейтингу членів АПУ шляхом таємного анкетування аудиторів України, відповідно до Положення про ротацію, яке затверджує АПУ.



4.6. Призначення нових членів АПУ замість вибулих здійснюється в установленому порядку з дотриманням вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» та положень цього Статуту.

## **5. ЗАСІДАННЯ ТА ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ АПУ**

5.1. Всі рішення АПУ приймаються на її засіданнях простою більшістю голосів при наявності двох третин її членів, за винятком рішень, передбачених п. 5.2 цього Статуту.

5.2. Рішення з питань затвердження Статуту, внесення змін та доповнень до нього приймаються двома третинами голосів від загальної кількості членів АПУ.

5.3. При рівності голосів перевага надається рішенню, за яке проголосував головуючий.

5.4. Засідання АПУ веде головуючий, функції якого виконують по черзі всі члени АПУ в алфавітному порядку їх прізвищ.

5.5. Порядок проведення засідань АПУ визначається Регламентом, який затверджується АПУ.

5.6. В окремих випадках, на підставі письмової пропозиції не менше п'яти членів АПУ, рішення можуть прийматися шляхом письмового опитування всіх членів АПУ.

5.7. Порядок проведення письмового опитування членів АПУ з метою прийняття відповідних рішень визначається регламентом.

## **6. СЕКРЕТАРІАТ АПУ**

6.1. Ведення поточних справ в АПУ здійснює Секретаріат, який очолює завідуючий.

6.2. Завідуючий Секретаріатом АПУ призначається рішенням АПУ.

6.3. Повноваження завідуючого Секретаріатом АПУ, його права та обов'язки визначаються Положенням про Секретаріат АПУ, який затверджується АПУ.

6.4. Завідуючий Секретаріатом несе персональну відповідальність за ефективне використання майна та коштів АПУ і створення належних умов для виконання функціональних обов'язків її членів.

6.5. Діловодство, бухгалтерський облік та інші види робіт із забезпечення діяльності АПУ можуть виконувати окремі особи на договірних умовах.

## **7. СПОСТЕРЕЖНА РАДА**

7.1. Контроль за діяльністю Секретаріату здійснює Спостережна Рада АПУ.

7.2. Спостережна Рада формується у складі трьох членів АПУ.

7.3. Персональний склад Спостережної Ради затверджується рішенням АПУ.

7.4. Повноваження Спостережної Ради визначається Положенням про Спостережну Раду, яке затверджує АПУ.

7.5. На Спостережну Раду покладається здійснення контролю за діяльністю Секретаріату АПУ, виконання представницьких та організаційних функцій відповідно до Положення про Спостережну Раду і рішень АПУ.

## **8. РЕГІОНАЛЬНІ ВІДДІЛЕННЯ АПУ**

8.1. Регіональні відділення АПУ створюються на території України рішенням АПУ.

8.2. На регіональні відділення АПУ покладаються здійснення сертифікації суб'єктів, що мають намір займатися аудиторською діяльністю та виконання інших функцій відповідно до рішень АПУ.

8.3. Порядок формування та обсяг повноважень регіональних відділень АПУ визначається Положенням про регіональні відділення, яке затверджується АПУ.

## **9. СЕРТИФІКАЦІЯ АУДИТОРІВ**

9.1. Сертифікація (визначення кваліфікаційної придатності) аудиторів здійснюється АПУ та її регіональними відділеннями на основі Положення про сертифікацію, яке затверджується АПУ.

9.2. Право на отримання сертифікату мають громадяни України, які здобули вищу освіту, певні знання з питань аудиту та досвід роботи не менше трьох років поспіль на посадах аудитора, бухгалтера, ревізора, економіста, юриста, фінансиста. Наявність певних знань з питань аудиту визначається шляхом проведення відповідного іспиту. Термін чинності сертифікату не може перевищувати 5 років.

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

9.4. Матеріальні витрати на сертифікацію покриваються за рахунок осіб, що претендують на отримання сертифікату.

9.5. Розмір плати на сертифікацію визначається рішенням АПУ.

9.6. За неналежне виконання своїх професійних обов'язків до аудитора можуть бути застосовані стягнення у вигляді зупинення дії на строк до одного року або анулювання сертифікату.

9.7. Припинення чинності сертифікату здійснюється на підставі рішення АПУ у випадках:

1) встановлення неодноразових фактів низької якості аудиторських перевірок;

2) систематичного чи грубого порушення чинного законодавства України, встановлених норм та стандартів аудиту.

9.8. Порядок припинення чинності сертифікату визначається в Положенні про сертифікацію аудиторів.

9.9. Рішення АПУ щодо припинення чинності сертифікату можуть бути оскаржені в суді або арбітражному суді.

## **10. ЛІЦЕНЗУВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

10.1. Ліцензія (дозвіл) на заняття аудиторською діяльністю надається АПУ окремим аудиторам або аудиторським фірмам з дотриманням вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», інших законів України та Положення про ліцензування аудиторської діяльності, яке затверджується рішенням АПУ.

10.2. Клопотання про отримання ліцензії подається до АПУ після реєстрації аудиторської фірми або окремого аудитора як суб'єкта підприємницької діяльності та при наявності сертифікату.

10.3. За видачу ліцензії стягується плата у розмірі п'яти мінімальних заробітних плат, яка спрямовується до державного бюджету.

10.4. Термін ліцензії не може перевищувати п'яти років.

10.5. За неналежне виконання своїх професійних обов'язків до аудитора можуть бути застосовані стягнення у вигляді зупинення дії на строк до одного року або анулювання ліцензії.

10.6. Припинення чинності ліцензії здійснюється на підставі рішення АПУ у випадках:

1) встановлення неодноразових фактів низької якості аудиторських перевірок;

2) систематичного чи грубого порушення чинного законодавства України, встановлених норм та стандартів аудиту.

10.7. Порядок припинення чинності ліцензії визначається в Положенні про ліцензування аудиторської діяльності, яке затверджується АПУ.

10.8. Рішення АПУ щодо припинення чинності ліцензії можуть бути оскаржені в суді або арбітражному суді.

## **11. ФІНАНСОВО-МАТЕРІАЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АПУ**

11.1. Кошти АПУ формуються шляхом:

- надходжень від сертифікації;

- добровільних внесків або відрахувань Спілки аудиторів України та інших громадських організацій;
- інших надходжень, не заборонених чинним законодавством.

11.2. Майно АПУ формується за рахунок власних коштів і становить її власність.

11.3. АПУ не може безпосередньо одержувати майно та кошти від аудиторів та аудиторських фірм, окрім плати за сертифікацію.

11.4. Ефективне використання коштів та майна АПУ забезпечує Секретаріат.

11.5. Напрями та обсяги використання майна і коштів АПУ визначаються відповідними кошторисами та планами, які складаються завідувачем Секретаріатом і затверджуються рішенням АПУ.

## **12. ЗАКЛЮЧНІ ПОЛОЖЕННЯ**

12.1. АПУ може припинити свою діяльність тільки у випадках, спеціально передбачених законодавством.

-----  
 назва аудиторської фірми

## ЛИСТОК ОЦІНКИ ВЛАСТИВОГО РИЗИКУ ТА РИЗИКУ КОНТРОЛЮ

-----  
 назва підприємства

Номер \_\_\_\_\_

Етап робіт \_\_\_\_\_ схвалення замовника

Склав: \_\_\_\_\_ дата \_\_\_\_\_ Перевірив \_\_\_\_\_ дата \_\_\_\_\_

Питання	Ризик		Лжепела інформації
	високий	низький	
<i>Зовнішні фактори властивого ризику (загальний стан галузі)</i>			
1. Який загальний стан економіки галузі?			
спад виробництва	Так	Ні	
депресія	Так	Ні	
зростання ділової активності	Так	Ні	
2. Чи вплинули негативно на розвиток підприємств у галузі:			
загальний стан економіки в Україні	Так	Ні	
ріст рівня інфляції	Так	Ні	
чинне законодавство	Так	Ні	
зміни офіційного обмінного курсу іноземних валют	Так	Ні	
зміни ставок % банків за короткостроковий кредит	Так	Ні	
Інші (вказати)			
3. Чи відноситься продукція галузі до:			
конкурентоспроможної	Ні	Так	
швидко старіючої	Так	Ні	
енергоємної	Так	Ні	
матеріалоємної	Так	Ні	
трудомної	Так	Ні	
4. Чи характерний для галузі тривалий виробничий цикл?	Так	Ні	

## Продовження додатка 7

5. Чи залежить галузь від імпорتنих поставок паливно-мастильних матеріалів, енергії, сировини тощо?	Так	Ні	
6. Чи відбувались у галузі протягом звітного періоду:			
банкрутства (консервація виробництва)	Так	Ні	
страйки	Так	Ні	
7. Чи отримує галузь значні дотації від уряду?	Ні	Так	
8. Чи спостерігались значні зміни у тенденції прибутковості (збитковості) серед підприємств галузі?	Так (Ні)	Ні (Так)	
<i>Внутрішні фактори властивого ризику та ризику контролю</i>			
1. Яка форма власності підприємства?			
державна	Ні	Так	
приватна і т.д.	Так	Ні	
2. Як здійснюється керівництво підприємством?			
одноосібне	Так	Ні	
колегіальне	Ні	Так	
3. Чи має керівництво:			
достатню кваліфікацію	Ні	Так	
практичний досвід роботи	Ні	Так	
4. Чи має керівництво негативну репутацію?	Так	Ні	
5. Чи є ознаки недостатньої чесності керівництва?	Так	Ні	
6. Чи не знаходиться керівництво під чийось впливом?	Так	Ні	
7. Чи здатне керівництво на невиправданий ризик?	Так	Ні	
8. Чи є причини у керівництва прикрасити фінансовий стан підприємства (перекрутити його показники)?	Так	Ні	
(Вкажіть, які саме: зміна форми власності, необхідність отримання кредиту, необхідність підтримання певного курсу акцій, можлива зміна власника, інші )			

9. Чи відбулися у звітному періоді (очікуються найближчим часом після його закінчення) зміни:			
у складі керівництва	Так	Ні	
у складі власників	Так	Ні	
форми власності	Так	Ні	
10. Чи існує чіткий розподіл функціональних обов'язків на підприємстві?	Ні	Так	
11. Чи співпадає реальний розподіл повноважень членів керівництва з формальним?	Ні	Так	
12. Чи передбачений організаційною структурою підприємства орган внутрішнього контролю?			
ревізійна комісія	Ні	Так	
відділ внутрішнього аудиту	Ні	Так	
інші (вказати)			
13. Чи усвідомлює керівництво важливість бухгалтерського обліку?	Ні	Так	
14. Чи немає конфлікту між керівництвом та головним бухгалтером?	Так	Ні	
15. Чи здійснюються інвентаризації перед складанням річної звітності?	Ні	Так	
16. Чи укладені договори про матеріальну відповідальність у передбачених законодавством випадках?	Ні	Так	
17. Чи відбулись зміни у складі традиційних користувачів звітності у звітному періоді (передбачаються найближчим часом після його закінчення)? (вказати, які саме)	Так	Ні	
18. Чи були випадки крадіжок, зловживань на підприємстві?	Так	Ні	
19. Чи спостерігається висока плинність кадрів серед:			
працівників бухгалтерії	Так	Ні	
матеріально відповідальних осіб	Так	Ні	
20. Чи є підприємство позивачем (відповідачем) у судовій справі?	Так	Ні	
21. Чи є філії (дочірні підприємства)?	Так	Ні	
22. Чи вистачає підприємству власних обігових коштів?	Ні	Так	

## Продовження додатка 7

23. Чи використовуються підприємством позики? (вказати, які саме)	Так	Ні	
24. Чи спостерігається високий рівень постійних витрат?	Так	Ні	
25. Чи є підприємство збитковим (прибутковим)?	Так (Ні)	Ні (Так)	
26. Чи були значні фінансові втрати на підприємстві? (вказати причину)	Так	Ні	
27. Чи залежить підприємство від:			
незначної кількості замовників	Так	Ні	
незначної кількості постачальників	Так	Ні	
28. Чи носять постійний характер порушення зобов'язань:			
постачальників перед підприємством	Так	Ні	
підприємства перед замовниками	Так	Ні	
29. Чи здійснює підприємство кілька видів діяльності?	Так	Ні	
30. Які форми оплати переважають на підприємстві:			
Готівкова	Так	Ні	
безготівкова	Ні	Так	
бартерна	Так	Ні	
31. Чи здійснювались нетрадиційні господарські операції протягом звітного періоду?	Так	Ні	
32. Який спосіб обліку реалізації застосовується на підприємстві:			
нарахування	Так	Ні	
касовий	Ні	Так	
33. Чи високий ступінь складності здійснюваних господарських операцій?	Так	Ні	
34. Чи здійснює підприємство зовнішньоекономічну діяльність?	Так	Ні	
35. Чи застосовується на підприємстві:			
ручна обробка інформації	Ні	Так	
комп'ютерна	Так	Ні	
36. Чи здійснювались перевірки діяльності підприємства у звітному році:			
ДПАУ	Ні	Так	



вищою організацією	Ні	Так	
іншими уповноваженими органами (вказати, якими саме)	Ні	Так	
37. Чи проводився аудит у попередньому звітному періоді?	Ні	Так	
38. Чи змінився аудитор підприємства?	Так	Ні	
39. Чи сплачувало підприємство значні санкції по податках і платежах:			
у попередньому звітному періоді	Так	Ні	
протягом звітного періоду	Так	Ні	
40. Чи при попередньому аудиті:			
піднімалися питання обмеження аудиту	Так	Ні	
виникали суперечки щодо розміру оплати	Так	Ні	
інші конфлікти із працівниками аудиторської фірми	Так	Ні	
зафіксовані недоліки у системі внутрішнього контролю	Так	Ні	
порушувалась незалежність аудиторів	Так	Ні	
41. Чи відбувались у звітному періоді:			
зміни в обліковій політиці підприємства	Так	Ні	
зміни у виробничій діяльності (освоєння нових видів діяльності, продукції тощо)	Так	Ні	
маркетинговій політиці (освоєння нових ринків збуту, нова цінова політика тощо)	Так	Ні	
42. Чи є ще якісь особливі обставини, що можуть вплинути на оцінку ризику? (Вказати, які саме)			

Попередня оцінка властивого ризику:

Низький \_\_\_\_\_ середній \_\_\_\_\_ високий  
(потрібне обвести)

Попередня оцінка ризику контролю:

Низький \_\_\_\_\_ середній \_\_\_\_\_ високий  
(потрібне обвести)

**ЛИСТ ЗАМОВНИКА ДО ПОПЕРЕДНЬОГО АУДИТОРА**

Повідомляємо, що аудит нашої бухгалтерської звітності за 20\_\_\_\_ р. буде здійснювати \_\_\_\_\_

назва аудиторської фірми

У зв'язку з цим просимо надати можливість представнику цієї фірми \_\_\_\_\_

посада, прізвище, ініціали

ознайомитись із матеріалами аудиту бухгалтерської звітності за попередній рік та дати відповідь на певні питання з цього приводу. Наперед вдячні за допомогу. Ваші відповіді не будуть розглядатись як порушення конфіденційності щодо наших відносин.

\_\_\_\_\_ дата

\_\_\_\_\_ підпис

\_\_\_\_\_ розшифровка підпису

## ДОГОВІР ПРО НАДАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 200 \_\_\_\_ р. м. \_\_\_\_\_  
Аудиторська фірма « \_\_\_\_\_ », іменована в подальшому «Ви-  
конавець», в особі директора \_\_\_\_\_

з однієї сторони і \_\_\_\_\_ іменований в подаль-  
шому «Замовник», в особі \_\_\_\_\_, діючі  
на основі своїх установчих документів, уклали цей договір про наступне:

### 1. ПРЕДМЕТ ДОГОВОРУ

1.1. Замовник доручає, а Виконавець приймає на себе зобов'язання  
про надання послуг:

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

### 2. ВАРТІСТЬ ПОСЛУГ І ПОРЯДОК РОЗРАХУНКІВ

2.1. Вартість послуг по цьому договору визначається за погодженням  
сторін і є договірною.

Договірна ціна по цьому договору є комерційною таємницею як Ви-  
конавця, так і Замовника.

2.2. Вартість наданих послуг складає \_\_\_\_\_

в т.ч. податок на додану вартість у сумі \_\_\_\_\_ грн.

2.3. Розрахунок проводиться у такому порядку:

- 50 відсотків суми договору попередня плата до початку аудиторської перевірки;
- 50 відсотків суми в 3-денний строк після підписання акту прийняття-здачі аудиторського висновку. За несвоєчасне перерахування Замовник виплачує пеню в розмірі \_\_\_\_\_ відсотків за кожний день прострочки, а у випадку відмови від послуг Виконавця з причин, не передбачених договором, виплачує штраф у розмірі \_\_\_\_\_ відсотків від суми, не виплаченої за договором.

### 3. ПРАВА І ОBOB'ЯЗКИ СТОРІН

3.1. Замовник зобов'язується:

3.1.1. Представити можливість проводити аудит у масштабах, які забезпечують виконання договірних зобов'язань у повному обсязі.

3.1.2. Вказати коло осіб, які мають право доступу до інформації та документів про результати аудиту на вимогу Виконавця, якщо це не суперечить інтересам Замовника.

3.1.3. Представити всі необхідні документи та облікові дані, довідки, розрахунки, надавати необхідні пояснення, завірені підписами та печаткою адміністрації.

3.1.4. Забезпечити, у разі потреби, отримання від третіх осіб первинної документації, яка стосується діяльності Замовника, необхідних відомостей та документів, належним чином оформлених і завірених.

3.1.5. Чітко дотримуватись висновків, рекомендацій та пояснень, вказаних в заключенні про результати аудиторської експертизи.

3.1.6. При відрядженні спеціалістів Виконавця за місцем знаходження Замовника створити всі необхідні умови для повноцінного та якісного виконання останніми договірних зобов'язань з наданням житла, харчування, а також у разі потреби проїзду до місця роботи.

3.1.7. Перерахувати на розрахунковий рахунок Виконавця суму, передбачену договором.

3.1.8. До компетенції Замовника відноситься погодження можливості участі в роботі внутрішніх контрольних органів представника Виконавця з метою представлення та захисту інтересів Замовника.

3.2. Замовник має право:

3.2.1. Визначити коло осіб, які мають право доступу до результатів аудиту.

3.2.2. Під свою відповідальність залишити за собою право невнесення змін у звітність на основі результатів аудиторської експертизи.

3.3. Виконавець зобов'язується:

3.3.1. Проводити перевірку стану бухгалтерського обліку та звітності Замовника, їх достовірність і відповідність чинному законодавству, давати оцінку стану обліку та звітності.

3.3.2. Повідомляти колу осіб, уповноважених Замовником, про всі виявлені під час проведення аудиту випадки порушення чинного законодавства і вимог до ведення бухгалтерського обліку та складу звітності.

3.3.3. Зберігати конфіденційність отриманої у процесі аудиту ділової та іншої інформації, що стосується фінансової та комерційної діяльності Замовника, розголошення якої може завдати збиток клієнту, крім ви-

падків представлення відомостей за рішенням судових органів. При проведенні планових та позапланових ревізій Замовника контролюючо-ревізійними органами направляти своїх спеціалістів для участі в роботі ревізій від імені та в інтересах Замовника за погодженням з цими органами.

3.4. Виконавець має право:

3.4.1. Самостійно визначати форми і методи аудиту, керуватися особистими професійними судженнями і навичками згідно з завданнями договору і чинним законодавством.

3.4.2. Мати доступ до будь-якої інформації та документації, що стосується діяльності Замовника, яка знаходиться як у останнього, так і у третіх осіб.

3.4.3. Отримувати будь-які документи, роз'яснення у письмовій формі, завірені підписами і печаткою Замовника.

3.4.4. Не дотримуватись комерційної таємниці Замовника, якщо його діяльність спрямована на підлив державного устрою, розголошення державної таємниці або підпадає під кримінальну відповідальність.

3.4.5. За домовленістю із Замовником надавати останньому додаткові послуги, не передбачені цим договором, на основі додаткової угоди до даного договору.

#### **4. ДОДАТКОВІ УМОВИ**

4.1. Результати аудиту оформлюються висновком, засвідченим підписом аудитора, з оцінкою стану бухгалтерського обліку і звітності, рекомендаціями і поясненнями.

4.2. Момент виконання договірних зобов'язань визначається актом здачі-прийняття аудиторського висновку.

#### **5. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ СТОРІН**

5.1. У випадку відмови від проведення аудиту під час даного договору за ініціативою Замовника останній виплачує Виконавцю штраф у розмірі \_\_\_\_\_ відсотків від суми договору (з врахуванням ПДВ).

5.2. Усі непорозуміння щодо даного договору вирішуються методом узгодження спірних питань з урахуванням інтересів і вимог обох сторін без участі судових органів, враховуючи специфіку наданих послуг.

5.3. За невиконання договірних зобов'язань без поважних причин Виконавець виплачує штраф у розмірі \_\_\_\_\_ відсотків від суми договору.

5.4. У випадку порушення Виконавцем п. 3.3.3 Замовник має право вимагати повернення заподіяного збитку у порядку, передбаченому цим договором.

5.5. Замовник несе відповідальність за повноту і достовірність документів та іншої інформації, пред'явленої Виконавцю для аудиторської експертизи. У випадку порушення вимог даного п.п. Замовник виплачує всю вартість замовлення згідно з договором, а Виконавець має право розірвати договір в односторонньому порядку.

5.6. Виконавець несе відповідальність за результати аудиту згідно з чинним законодавством

## **6. ТЕРМІН ДІЇ ДОГОВОРУ**

6.1. Договір вступає в силу з моменту його підписання сторонами.

6.2. Договір не може бути розірваний в односторонньому порядку, за виключенням випадків, передбачених цим договором.

6.3. Закінчення терміну дії договору \_\_\_\_\_ 200\_\_ р.

## **7. ОСОБЛИВІ УМОВИ**

7.1. Сторони зобов'язані зберігати комерційну таємницю.

7.2. Перелік інформації показників, які становлять комерційну таємницю, визначається сторонами.

## **8. ЮРИДИЧНІ АДРЕСИ ТА РЕКВІЗИТИ СТОРІН**

**Виконавець:** Адреса \_\_\_\_\_

Розрахунковий рахунок № \_\_\_\_\_

**Замовник:** Адреса \_\_\_\_\_

Розрахунковий рахунок № \_\_\_\_\_

**ВІД ВИКОНАВЦЯ**

Директор аудиторської фірми \_\_\_\_\_

**ВІД ЗАМОВНИКА**

\_\_\_\_\_

## МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 330 АУДИТОРСЬКІ ПРОЦЕДУРИ ВІДПОВІДНО ДО ОЦІНЕНИХ РИЗИКІВ

(чинний для аудиторських перевірок фінансових звітів  
за періоди, що починаються 15 грудня 2004 р. або пізніше)\*

### ЗМІСТ

Параграф	
Вступ.....	1-4
Загальні дії.....	4-6
Аудиторські процедури у відповідь на ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень.....	7-9
Розгляд характеру, часу та обсягу подальших аудиторських процедур.....	10-21
Тести контролю.....	22-47
Процедури по суті.....	48-64
Адекватність подання та розкриття інформації.....	65
Оцінювання достатності та відповідності отриманих аудиторських доказів.....	66-72
Документація.....	73
Дата набрання чинності.....	74

*Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 330 «Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків» слід читати в контексті «Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та супутніх послуг», яка визначає застосування та статус МСА*

---

\* Стандарти, які стосуються аудиторського ризику, МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвого викривлення», МСА 330 та МСА 500 (переглянутий) «Аудиторські докази» обумовлюють зміни в МСА 200 «Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів». Ці зміни наведені у Додатку до МСА 200 та набирають чинності для аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, що починаються 15 грудня 2004 р. або пізніше. Стандарти, які стосуються аудиторського ризику, обумовили відповідні зміни в інших МСА, з якими можна ознайомитися на сторінці РМСАНВ в Інтернеті <http://www.iaasb.org>

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартних положень та надання рекомендацій щодо визначення загальних характеристик, а також планування та виконання подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів та тверджень при аудиторській перевірці фінансових звітів. Розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи систему внутрішнього контролю та оцінку ризиків суттєвого викривлення, наведено в МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвого викривлення».

2. Далі наведений огляд вимог цього Стандарту:

- **Загальні дії.** Цей розділ вимагає від аудитора визначити загальні дії для розгляду ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів та надає рекомендації щодо характеру цих дій у відповідь.
- **Аудиторські процедури у відповідь на ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень.** Цей розділ вимагає від аудитора розробляти та виконувати подальші аудиторські процедури, включаючи перевірки ефективності процедур контролю, якщо це доречно або потрібно, та процедури по суті, характер, визначення часу та обсяг яких відповідають оціненим ризикам суттєвого викривлення на рівні тверджень. Крім того, цей розділ містить питання, які аудитор розглядає, оцінюючи характер, час та обсяг таких аудиторських процедур.
- **Оцінювання достатності та відповідності отриманих аудиторських доказів.** Цей розділ вимагає від аудитора оцінити, чи залишається відповідною оцінка ризиків, та зробити висновок, чи було отримано достатньо відповідних аудиторських доказів.
- **Документація.** Цей розділ установлює відповідні вимоги до документації.

3.3 метою зниження аудиторського ризику до прийнятно низького рівня аудиторів слід визначити загальні дії у відповідь на оцінені ризики на рівні фінансових звітів, розробити та виконати аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків на рівні тверджень. Загальні дії у відповідь, а також характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур – це питання професійного судження аудитора. На додаток до вимог цього МСА аудитор також дотримується вимог та рекомендацій МСА 240 «Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок під час аудиторської перевірки фінансових звітів», відповідаючи на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.



### Загальні дії

4. Аудиторів слід визначити загальні дії для розгляду ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів. Такі дії можуть складатися з необхідності зберігати професійний скептицизм аудиторській групі під час збору та оцінювання аудиторських доказів, призначення досвідченішого персоналу або спеціалістів з особливими навичками або використання експертів<sup>1</sup>, забезпечення більшого ступеня нагляду або включення додаткових елементів непередбачуваності при відборі подальших аудиторських процедур, які слід виконати. Крім того, аудитор може вносити загальні зміни в характер, визначення часу або обсяг аудиторських процедур як загальної дії, наприклад, виконуючи процедури по суті на кінець періоду, а не на проміжну дату.

5. Оцінка ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів залежить від розуміння аудитором середовища контролю. Ефективне середовище контролю може надати можливість аудиторів більше довіряти внутрішньому контролю і достовірності аудиторських доказів, отриманих від суб'єкта господарювання, і тому, наприклад, надасть можливість аудиторів провести деякі аудиторські процедури на проміжну дату, а не на кінець періоду. Якщо середовище контролю має недоліки, аудитор, як правило, проводить більше аудиторських процедур станом на кінець року, а не на проміжну дату, шукає більше аудиторських доказів на основі процедур по суті, змінює характер аудиторських процедур, аби отримати переконливіші аудиторські докази, або збільшує кількість ділянок аудиту, які слід включити в обсяг аудиту.

6. Отже, такі міркування суттєво впливають на загальний підхід аудитора, наприклад, більша увага процедурам по суті (підхід по суті) або підхід, в якому використовуються тести контролю та процедури по суті (комбінований підхід).

Аудиторські процедури у відповідь на ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень

7. Аудиторів слід планувати та виконувати подальші аудиторські процедури, характер, визначення часу та обсяг яких відповідають оціненим ризикам суттєвого викривлення на рівні тверджень. Мета полягає в визначенні аудитором чіткого зв'язку між характером, часом та обсягом подальших аудиторських процедур та оцінкою ризиків. Під час подальших аудиторських процедур аудитор розглядає такі питання:

---

<sup>1</sup> Призначення персоналу для виконання конкретного завдання відображає оцінку аудиторського ризику, яка ґрунтується на розумінні аудитором суб'єкта господарювання.

- суттєвість ризику;
- ймовірність того, що відбудеться суттєве викривлення;
- характеристики класу операцій, залишку на рахунку або розкриття відповідної інформації;
- характер конкретних заходів контролю, які використовує суб'єкт господарювання і, зокрема, є вони ручними чи автоматизованими;
- чи очікує аудитор отримати аудиторські докази, аби визначити ефективність процедур контролю суб'єкта господарювання в запобіганні, виявленні або виправленні суттєвих викривлень;
- характер аудиторських процедур, найважливіших для дій у відповідь на оцінені ризики.

8. Оцінка аудитором ідентифікованих ризиків на рівні тверджень створює основу для розгляду відповідного аудиторського підходу до планування та виконання подальших аудиторських процедур. У деяких випадках аудитор може визначити, що, лише виконавши тести контролю, він зможе досягти ефективної дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення щодо конкретного твердження. В інших випадках аудитор може визначити, що тільки виконання процедур по суті є відповідним щодо конкретних тверджень, і тому аудитор виключає вплив процедур контролю з відповідної оцінки ризику. Це може відбуватися тому, що процедури оцінки аудиторського ризику не ідентифікували будь-які процедури контролю, які відповідають твердженню, або тому, що тестування ефективності процедур контролю було б неефективним. Проте аудиторіві необхідно бути впевненим, що виконання лише процедур по суті щодо відповідного твердження буде ефективним у зменшенні ризику суттєвого викривлення до прийнятно низького рівня. Часто аудитор може визначити, що комбінований підхід із застосуванням як тестів операційної ефективності заходів контролю, так і процедур по суті є ефективним. Незалежно від обраного підходу аудитор планує та виконує процедури по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку на рахунку та розкриття інформації, як цього вимагає параграф 49.

9. У випадку зовсім малих суб'єктів господарювання, може не бути багато заходів контролю, які міг би ідентифікувати аудитор. З цієї причини ймовірно, що подальші аудиторські процедури аудитора будуть переважно процедурами по суті. В таких випадках на додаток до питань, розглянутих у параграфі 8, аудитор розглядає, чи можливо у відсутності процедур контролю отримати достатні та відповідні аудиторські докази.

## Розгляд характеру, визначення часу та обсягу подальших аудиторських процедур

### *Характер*

10. Характер подальших аудиторських процедур пов'язаний з їхнім призначенням (тести контролю або процедури по суті) та їхнім типом, (тобто перевірка, спостереження, запит, підтвердження, перерахунок, повторне виконання або аналітичні процедури. Певні аудиторські процедури можуть бути більш відповідними для деяких тверджень, ніж інші. Наприклад, стосовно доходу тести контролю можуть бути найбільш чутливими до оцінених ризиків викривлення в твердженні про повноту, у той час як процедури по суті можуть бути найбільш чутливими до оцінених ризиків викривлення в твердженні про існування.

11. Вибір аудитором аудиторських процедур ґрунтується на оцінці ризику. Чим вища оцінка ризику аудитором, тим достовірніші та доречніші аудиторські докази, яких прагне аудитор від процедур по суті. Це може впливати як на тип аудиторських процедур, які слід виконати, так і на їх поєднання. Наприклад, аудитор може підтвердити повноту умов контракту з третьою стороною, перевібивши документи.

12. Визначаючи, які аудиторські процедури слід виконати, аудитор розглядає підстави для оцінки ризику суттєвого викривлення на рівні тверджень для кожного класу операцій, залишку на рахунках та розкриття інформації. Це включає розгляд конкретних характеристик кожного класу операцій, залишку на рахунках або розкриття інформації (тобто властиві ризики) та того, чи враховує оцінка аудиторського ризику заходи контролю суб'єкта господарювання (тобто ризик контролю). Наприклад, якщо аудитор вирішує, що існує менший ризик того, що відбудеться суттєве викривлення внаслідок конкретних характеристик класу операцій без розгляду пов'язаних з ним процедур контролю, аудитор може визначити, що аналітичні процедури по суті самі можуть надати достатні та відповідні аудиторські докази. З іншого боку, якщо аудитор очікує, що існує менший ризик того, що відбудеться суттєве викривлення, позаяк суб'єкт господарювання має ефективні процедури контролю, та аудитор планує розробити процедури по суті, виходячи з ефективного функціонування таких процедур контролю, тоді аудитор виконує тести контролю для отримання аудиторських доказів щодо його операційної ефективності. Це може бути, наприклад, для класу операцій з достатньо постійними, нескладними характеристиками, які регулярно обробляються та контролюються інформаційною системою суб'єкта господарювання.

13. Аудитор повинен отримати аудиторські докази щодо точності та повноти інформації, яку створює інформаційна система суб'єкта господарювання, коли цю інформацію використовують при виконанні аудиторських процедур. Наприклад, якщо аудитор використовує нефінансову інформацію або бюджетні дані, створені за допомогою інформаційної системи суб'єкта господарювання, при виконанні аудиторських процедур, як-от суттєві аналітичні процедури або тести контролю, аудитор отримує аудиторські докази щодо точності та повноти такої інформації. Подальші рекомендації див. у МСА 500 «Аудиторські докази», параграф 11.

#### ***Визначення часу***

14. Визначення часу означає, коли виконуються аудиторські процедури, або період чи дату, до яких відносяться аудиторські докази.

15. Аудитор може виконувати тести контролю або процедури по суті на проміжну дату або на кінець періоду. Чим вищий ризик суттєвого викривлення, тим ймовірніше, що аудитор вирішить, що ефективніше виконати процедури по суті ближче до кінця періоду або на кінець періоду, ніж на більш ранню дату, або виконати аудиторські процедури в неоголошений або непередбачений час (наприклад, виконуючи аудиторські процедури на відібраних ділянках і не оголошуючи про це). З іншого боку, виконання аудиторських процедур раніше кінця періоду може допомогти аудиторіві в ідентифікації значущих питань на ранньому етапові аудиторської перевірки і, отже, вирішити їх за допомогою управлінського персоналу або розробити ефективний аудиторський підхід для вирішення цих питань. Якщо аудитор виконує тести контролю або процедури по суті раніше кінця періоду, він розглядає додаткові докази, потрібні для решти періоду (див. параграфи 37-38 та 56-61).

16. Розглядаючи, коли виконувати аудиторські процедури, аудитор розглядає також такі питання:

- середовище контролю;
- коли буде наявною відповідна інформація (наприклад, електронні файли можна в подальшому переписати або процедури, за якими слід спостерігати, можуть відбуватися лише в певні моменти часу);
- характер ризику (наприклад, якщо існує ризик завищення доходів з метою відповідності прогнозам доходів шляхом створення фальшивих угод про продаж, аудитор може перевірити контракти, наявні на дату кінця періоду);
- період або дату, до яких відносяться аудиторські докази.

17. Певні аудиторські процедури можна виконати лише на кінець періоду або після кінця періоду, наприклад, узгодження фінансових звітів з обліковими реєстрами та перевірку коригувань, зроблених під час складання фінансових звітів. Якщо існує ризик того, що суб'єкт господарювання може укласти незаконні контракти про продаж, або операції можуть не бути закінченими на кінець періоду, аудитор виконує процедури відповідно до такого конкретного ризику. Наприклад, якщо операції є суттєвими окремо, або помилка у визначенні дати може спричинити суттєве викривлення, аудитор, як правило, перевіряє операції на дату, близьку до кінця періоду.

### **Обсяг**

18. Обсяг охоплює величину конкретної аудиторської процедури, яку потрібно виконати, наприклад, розмір вибірки або кількість спостережень за діяльністю з контролю. Обсяг аудиторської процедури визначається за судженням аудитора після розгляду суттєвості, оцінених ризиків та ступеня впевненості, яку аудитор планує отримати. Зокрема, аудитор, як правило, збільшує обсяг аудиторських процедур, якщо ризик суттєвого викривлення збільшується. Проте збільшення обсягу аудиторської процедури буде ефективним, тільки якщо аудиторські процедури самі є відповідними конкретному ризику; тому розгляд характеру аудиторської процедури є дуже важливим.

19. Застосування комп'ютеризованих методів аудиту (КМА) може надати можливість більш докладної перевірки електронних операцій та облікових файлів. Такі методи можна застосовувати для відбору операцій для вибірки з основних електронних файлів, для сортування операцій з конкретними характеристиками або перевірки всієї генеральної сукупності замість вибірки.

20. Обґрунтовані висновки, як правило, можна зробити на основі методів вибіркової перевірки. Однак, якщо кількість вибірок із генеральної сукупності занадто мала, підхід на основі вибіркової перевірки не буде прийнятним для досягнення конкретної мети аудиторської перевірки, або, якщо винятки належним чином не простежуються, буде неприйнятний ризик того, що висновок аудитора на основі вибірки може відрізнятись від висновку, отриманого в разі застосування цієї аудиторської процедури до всієї генеральної сукупності. МСА 530 «Аудиторська вибірка та інші процедури вибіркової перевірки» містить рекомендації з використання вибірки.

21. В цьому Стандарті йдеться про застосування різних аудиторських процедур у комбінації як про один з аспектів характеру виконання розг-

ланих тестів. Однак аудитор розглядає відповідність обсягу тестів при виконанні різних аудиторських процедур у поєднанні.

### **Тести контролю**

22. Аудиторові потрібно виконати тести контролю, якщо оцінка аудиторського ризику містить очікування ефективності процедур контролю, або якщо процедури по суті самі собою не надають достатні та відповідні аудиторські докази на рівні тверджень.

23. Якщо оцінка аудитором ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень містить очікування того, що процедури контролю функціонують ефективно, аудиторів слід виконати тести контролю для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів того, що процедури контролю функціонували ефективно в відповідні проміжки часу протягом періоду, що перевіряється. Див. параграфи 39-44 щодо розгляду використання аудиторських доказів ефективності процедур контролю, отриманих у попередніх аудиторських перевірках.

24. Оцінка аудитором ризику суттєвого викривлення на рівні тверджень може включати очікування ефективності процедур контролю; в цьому випадку аудитор виконує тести контролю для отримання аудиторських доказів його ефективності. Тести ефективності контролю виконують стосовно лише тих процедур контролю, які, за визначенням аудитора, відповідно, розроблені для запобігання або виявлення та виправлення суттєвого викривлення в твердженні. У параграфах 104-106 МСА 315 розглядається ідентифікація процедур контролю на рівні тверджень, які можуть усунути або виявити та виправити суттєве викривлення в класі операцій, залишку на рахунках або розкритті інформації.

25. Якщо згідно з параграфом 115 МСА 315 аудитор визначив, що неможливо або нереально зменшити ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень до прийнятно низького рівня на основі аудиторських доказів, отриманих лише шляхом виконання процедур по суті, аудиторів слід виконати тести відповідних процедур контролю, аби отримати аудиторські докази їхньої ефективності. Наприклад, як наведено у параграфі 115 МСА 315, аудитор може встановити, що неможливо планувати ефективні процедури по суті, які самі по собі надають достатні та відповідні аудиторські докази на рівні твердження, якщо суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність з використанням ІТ, і документація про операції не створюється або не зберігається іншими засобами, а лише за допомогою системи ІТ.

26. Тестування ефективності процедур контролю відрізняється від отримання аудиторських доказів про те, що заходи контролю впроваджені.

Під час отримання аудиторських доказів впровадження за допомогою виконання процедур оцїнки ризиків аудитор визначає, що відповідні процедури контролю існують, і що суб'єкт господарювання використовує їх. При виконанні тестів ефективності аудитор отримує аудиторські докази того, що процедури контролю функціонують ефективно. Це включає отримання аудиторських доказів того, як застосовуються процедури контролю у відповідні проміжки часу протягом періоду, що перевіряється, послїдовність їх застосування, та хто і як їх застосовує. Якщо суттєво відмінні процедури контролю застосовувалися в різні проміжки часу періоду, що перевіряється, аудитор розглядає їх окремо. Аудитор може визначити, що тестування ефективності процедур контролю одночасно з оцїнкою їх структури та отриманням аудиторських доказів їх впровадження є ефективним.

27. Хоча деякі процедури оцїнки ризиків, які виконує аудитор для оцїнки структури системи контролю та визначення, можуть не бути спеціально розроблені як тести контролю, проте вони надають аудиторські докази про ефективність процедур контролю і, отже, слугують тестами контролю. Наприклад, аудитор міг зробити запити про те, як управлінський персонал використовує бюджети, спостерігати порівняння управлінським персоналом передбачених у бюджеті витрат на місяць з фактичними витратами, та перевірити звіти, що стосуються відхилень сум фактичних витрат від передбачених у бюджеті. Ці аудиторські процедури надають знання структури бюджетної політики суб'єкта господарювання, чи була вона впроваджена, а також можуть надати аудиторські докази щодо ефективності функціонування бюджетної політики в запобіганні або виявленні суттєвих викривлень у класифікації витрат. За таких обставин аудитор розглядає, чи є достатніми аудиторські докази, отримані від цих аудиторських процедур.

### *Характер тестів контролю*

28. Аудитор відбирає аудиторські процедури для отримання впевненості щодо ефективності процедур контролю. Згідно з підвищенням запланованого рівня впевненості аудитор шукає достовірніші аудиторські докази. За обставин, коли аудитор приймає підхід, що складається в основному з тестів контролю, зокрема, в зв'язку з тими ризиками, щодо яких неможливо або недоцільно отримати достатні та відповідні аудиторські докази лише на основі процедур по суті, аудитор, як правило, виконує тести контролю для отримання більшого рівня впевненості щодо його ефективності.

**29. Аудиторів слід виконати інші аудиторські процедури в комбінації з запитами для тестування ефективності процедур контролю.** Хоч тести ефективності процедур контролю відрізняються від процесу отримання розуміння структури та впровадження процедур контролю, вони, як правило, включають такі самі аудиторські процедури, як і ті, що використовуються для оцінки структури та впровадження процедур контролю, а також можуть включати повторне виконання контролю аудитором. Оскільки запит сам собою не є достатнім, аудитор використовує комбінацію аудиторських процедур для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів стосовно операційної ефективності процедур контролю. Процедури контролю, піддані тестуванню шляхом виконання запитів у комбінації з перевіркою та повторним виконанням надають зазвичай більше впевненості, ніж процедури контролю, щодо яких аудиторські докази складаються лише із запитів та спостережень. Наприклад, аудитор може зробити запити та спостерігати процедури суб'єкта господарювання з обробки надходжень грошових коштів для тестування ефективності процедур контролю за надходженням грошових коштів. Оскільки спостереження доцільне лише в той момент часу, в який воно здійснюється, аудитор доповнює спостереження запитами персоналові суб'єкта господарювання і може також перевірити документацію про функціонування таких процедур контролю в інші проміжки часу протягом періоду, який перевіряється, для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів.

**30. Характер конкретної процедури контролю впливає на тип аудиторської процедури, потрібної для отримання аудиторських доказів стосовно того, чи ефективно функціонувала процедура контролю у відповідні проміжки часу протягом періоду, що перевіряється.** Для деяких процедур контролю доказом ефективності є документація. За таких обставин аудитор може вирішити перевірити документацію для отримання аудиторських доказів ефективності. Проте для інших процедур контролю такої документації може не бути, або вона буде недоречною. Наприклад, документація про операцію може не існувати внаслідок деяких чинників середовища контролю, як-от розподіл повноважень та відповідальності, або для деяких типів діяльності з контролю, зокрема, процедури контролю, що виконуються комп'ютером. За таких обставин аудиторські докази ефективності можна отримати за допомогою запитів у поєднанні з іншими аудиторськими процедурами, такими, як спостереження або застосування КМА.

**31. При плануванні тестів контролю аудитор розглядає необхідність отримання аудиторських доказів, що підтверджують ефектне функціо-**



нування процедур контролю, пов'язаних із твердженням, а також інших непрямих процедур контролю, від яких ці процедури контролю залежать. Наприклад, аудитор може ідентифікувати огляд даних про клієнта у звіті про винятки при продажах у кредит у порівнянні з дозволеним рівнем кредиту клієнта, як пряму процедуру контролю, пов'язану зі твердженням. В таких випадках аудитор розглядає ефективність огляду даних про клієнта у звіті, а також процедури контролю, пов'язані з точністю інформації в звіті (наприклад, загальні заходи контролю ІТ).

32. У випадку автоматизованого контролю прикладних програм, внаслідок послїдовності, яка властива обробці за допомогою ІТ, аудиторські докази впровадження контролю, якщо вони розглядаються в поєднанні з аудиторськими доказами, отриманими стосовно ефективності загальних заходів контролю суб'єкта господарювання (і зокрема, процедур контролю за змінами) можуть надати достатні аудиторські докази їхньої ефективності протягом відповідного періоду.

33. Відповідаючи на оцінку ризиків, аудитор може планувати виконання тестів контролю одночасно з перевіркою докладної інформації про ту саму операцію. Мета тестів контролю – оцінити, чи ефективно функціонує контроль. Мета перевірки докладної інформації – виявлення суттєвого викривлення на рівні тверджень. Хоч ці цілі різні, обидві можуть бути досягнуті паралельно шляхом виконання тесту контролю та перевірки докладної інформації щодо тієї самої операції, відомих також, як тест подвійного призначення. Наприклад, аудитор може перевіряти рахунок-фактуру, аби визначити, чи був він санкціонований, та отримати суттєві аудиторські докази про операцію. Аудитор ретельно розглядає структуру та оцінку таких тестів для досягнення обох цілей.

34. Відсутність викривлень, виявлена процедурами по суті, не надає аудиторських доказів, що процедури контролю, пов'язані зі твердженням, що перевіряється, є ефективними. Однак викривлення, які аудитор виявляє шляхом виконання процедур по суті, розглядаються аудитором при оцінюванні операційної ефективності відповідних процедур контролю. Суттєве викривлення, виявлене за допомогою аудиторських процедур, яке не було ідентифіковано суб'єктом господарювання, як правило, є ознакою наявності суттєвого недоліку внутрішнього контролю, про який повідомляють управлінський персонал та найвищий управлінський персонал.

### ***Визначення часу тестів контролю***

35. Визначення часу тестів контролю залежить від мети аудитора та визначає період довіри до таких процедур контролю. Якщо аудитор пере-

віряє процедури контролю у конкретний проміжок часу, він отримує лише аудиторські докази того, що процедури контролю функціонували ефективно протягом цього часу. Однак, якщо аудитор перевіряє процедури контролю протягом всього періоду, він отримує аудиторські докази ефективності функціонування процедур контролю протягом періоду.

36. Аудиторські докази, які стосуються лише конкретного часу, можуть бути достатніми для мети аудитора, наприклад, під час виконання тестів контролю за інвентаризацією запасів суб'єкта господарювання на кінець періоду. З іншого боку, якщо аудиторіві потрібні аудиторські докази ефективності контролю протягом періоду, аудиторські докази, які стосуються лише конкретного часу, можуть бути недостатніми, тому аудитор доповнює ці тести іншими тестами контролю, які можуть надати аудиторські докази того, що контроль функціонував ефективно у відповідні проміжки часу протягом періоду, що перевіряється. Ці інші тести можуть складатися з тестів моніторингу процедур контролю суб'єктом господарювання.

37. Якщо аудитор отримує аудиторські докази ефективності процедур контролю протягом проміжного періоду, аудиторіві слід визначити, які додаткові аудиторські докази необхідно отримати щодо решти періоду. Визначаючи це, аудитор розглядає значущість оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень, конкретні процедури контролю, тести яких проводилися протягом проміжного періоду, ступінь, до якого були отримані аудиторські докази ефективності цих процедур контролю, тривалість решти періоду, рівень, до якого аудитор має намір зменшити подальші процедури по суті, виходячи з довіри до процедур контролю та середовища контролю. Аудитор отримує аудиторські докази про характер та обсяг будь-яких значних змін внутрішнього контролю, включаючи зміни в інформаційній системі, процесах та персоналі, що відбуваються після проміжного періоду.

38. Додаткові аудиторські докази можна отримати, наприклад, розширивши проведення тестів ефективності процедур контролю на решту періоду або здійснюючи тести моніторингу процедур контролю суб'єктом господарювання.

39. Якщо аудитор планує використати аудиторські докази ефективності процедур контролю, отримані у попередніх аудиторських перевірках, аудиторіві слід отримати аудиторські докази того, чи відбулися зміни в цих конкретних процедурах контролю після попередньої аудиторської перевірки. Аудиторіві треба отримати аудиторські докази стосовно того, чи відбулися такі зміни, шляхом запитів у поєднанні з спостереженням

або перевіркою для підтвердження розуміння цих конкретних процедур контролю. Параграф 23 МСА 500 зазначає, що аудитор виконує аудиторські процедури для встановлення існування доречності аудиторських доказів, отриманих у попередніх періодах, коли аудитор планує використати ці аудиторські докази в поточному періоді. Наприклад, при виконанні попередньої аудиторської перевірки аудитор може визначити, що автоматизований контроль функціонував за призначенням. Аудитор отримує аудиторські докази для визначення того, чи відбулися зміни в автоматизованому контролі, які впливають на його ефективне функціонування, наприклад, за допомогою запитів управлінському персоналові та перевірки журналів, аби визначити, чи були змінені процедури контролю. Розгляд аудиторських доказів таких змін може підтвердити збільшення або зменшення очікуваних аудиторських доказів, які потрібно отримати у поточному періоді, щодо ефективності процедур контролю.

40. Якщо аудитор планує довіряти процедурам контролю, які змінилися з часу їхньої останньої перевірки, аудиторіві слід провести тести ефективності таких процедур контролю в поточній аудиторській перевірці. Зміни можуть впливати на доречність аудиторських доказів, отриманих у попередніх періодах, які більше можуть не бути підставою для подальшої довіри. Наприклад, зміни в системі, які надають можливість суб'єктові господарювання отримувати новий звіт від системи, можливо, не впливатимуть на доречність аудиторських доказів попереднього періоду; проте зміна, яка призводить до того, що дані збирають або обчислюють іншим чином, впливатиме.

41. Якщо аудитор планує довіряти процедурам контролю, які не змінювалися часу їхнього останнього тестування, аудиторіві слід проводити тести ефективності таких процедур контролю принаймні один раз у кожній третій аудиторській перевірці. Як зазначено в параграфах 40 та 44, аудитор може не довіряти аудиторським доказам ефективності процедур контролю отриманим у попередніх аудиторських перевірках, стосовно процедур контролю, які змінилися з часу їх останнього тестування, або процедур контролю, що послаблюють значний ризик. Рішення аудитора довіряти аудиторським доказам, отриманим у попередніх аудиторських перевірках – це питання професійного судження. Крім того, тривалість періоду часу між повторним виконанням тестів таких процедур контролю також є питанням професійного судження, але вона перевищувати два роки.

42. Розглядаючи, чи доцільно використовувати аудиторські докази ефективності процедур контролю, отримані у попередніх аудиторських

перевірках, та якщо так, тривалість періоду часу до виконання повторних тестів контролю, аудитор враховує:

- ефективність інших елементів внутрішнього контролю, включаючи середовище контролю, моніторинг заходів контролю суб'єктом господарювання та процес оцінки ризиків суб'єктом господарювання;
- ризики, що виникають із характеристик контролю, включаючи ручний він чи автоматизований (розгляд конкретних ризиків, що виникають внаслідок ручного чи автоматизованого контролю див. у МСА 315, параграфи 57-63);
- ефективність загальних процедур контролю ІТ;
- ефективність контролю та його застосування суб'єктом господарювання, включаючи характер та величину відхилень у застосуванні контролю на основі тестів ефективності у попередніх аудиторських перевірках;
- чи спричиняє ризик внаслідок зміни обставин відсутність зміни конкретної процедури контролю;
- ризик суттєвого викривлення та ступінь довіри до контролю.

Як правило, чим вищий ризик суттєвого викривлення, або чим більша довіра до процедур контролю, тим, можливо, коротшим має бути період часу. Чинники, які зазвичай зменшують період для повторного тестування контролю або спричиняють недовіру до аудиторських доказів, отриманих у попередніх аудиторських перевірках, включають таке:

- недоліки середовища контролю;
- недоліки моніторингу заходів контролю;
- значну частку ручного елемента у відповідних процедурах контролю;
- зміни в персоналі, які суттєво впливають на застосування контролю;
- зміни обставин, які свідчать про необхідність зміни контролю;
- недоліки загальних заходів контролю ІТ

43. Якщо існує багато процедур контролю, щодо яких аудитор визнає відповідним застосування аудиторських доказів, отриманих у попередніх аудиторських перевірках, аудиторві слід проводити тести ефективності деяких процедур під час кожної аудиторської перевірки. Мета такої вимоги – виключити можливість того, що аудитор може застосувати підхід параграфу 41 до всіх процедур контролю, яким аудитор має намір довіряти, але може провести тести всіх цих процедур контролю в одному періоді аудиторської перевірки, не виконуючи тести контролю під час двох наступних періодів аудиторської перевірки. Крім отримання аудиторських доказів ефективності процедур контролю, що перевіряються у поточній аудиторській перевірці, виконання таких тестів надає допоміжні докази постійної ефективності середовища контролю і тому сприяє рішен-

ню про доцільність довіри до аудиторських доказів, отриманих у попередніх аудиторських перевітках. Отже, якщо аудитор визначає згідно з параграфами 39-42, що доцільно використовувати аудиторські докази, отримані у попередніх аудиторських перевітках, щодо багатьох процедур контролю, аудитор планує провести тести достатньої частини процедур контролю в їх генеральній сукупності у кожному періоді аудиторської перевірки, і тести кожної процедури контролю проводити принаймні під час кожної третьої аудиторської перевірки.

44. Якщо, відповідно до параграфу 108 МСА 315, аудитор визначив, що оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень є значним, і аудитор планує довіряти ефективності процедур контролю, призначених зменшити цій значний ризик, аудиторіві слід отримати аудиторські докази ефективності цих процедур контролю на основі тестів контролю, виконаних у поточному періоді. Чим вищий ризик суттєвого викривлення, тим більше аудиторських доказів отримує аудитор стосовно того, що відповідні процедури контролю функціонують ефективно. Відповідно, хоча аудитор часто розглядає інформацію, одержану у попередніх аудиторських перевітках, під час розробки тестів контролю для зниження значного ризику, він не довіряє аудиторським доказам, отриманим у попередній аудиторській перевірці щодо ефективності процедур контролю за такими ризиками, а, навпаки, отримує аудиторські докази ефективності процедур контролю за такими ризиками у поточному періоді.

#### ***Обсяг тестів контролю***

45. Аудитор планує тести контролю для отримання достатніх і відповідних аудиторських доказів того, що процедури контролю функціонували ефективно протягом періоду довіри. Питання, які аудитор може розглядати при визначенні обсягу тестів контролю, включають такі:

- частоту виконання контролю суб'єктом господарювання протягом періоду;
- тривалість часу протягом періоду аудиторської перевірки, коли аудитор довіряє операційній ефективності контролю;
- доречність та достовірність аудиторських доказів, які потрібно отримати при підтвердженні того, що контроль запобігає або виявляє та виправляє суттєві викривлення на рівні тверджень;
- обсяг отримання аудиторських доказів від тестів інших процедур контролю, пов'язаних з твердженням;
- ступінь, до якого аудитор планує довіряти операційній ефективності контролю при оцінці ризику (і отже, скоротити процедури по суті, виходячи з довіри до такого контролю);

- очікувані відхилення від процедур контролю.

46. Чим більше аудитор довіряє операційній ефективності процедур контролю при оцінці ризику, тим більший обсяг тестів контролю. Крім того, аудитор збільшує обсяг тестів контролю згідно із збільшенням величини відхилення від процедур контролю. Проте аудитор розглядає, чи свідчить величина відхилення про недостатність контролю для зменшення ризику суттєвого викривлення на рівні тверджень до ризику, оціненого аудитором. Якщо очікується, що величина очікуваного відхилення буде надто високою, аудитор може вирішити, що тести контролю щодо конкретного твердження можуть бути неефективними.

47. Завдяки послідовності, яка властива обробці за допомогою ІТ, аудиторіві може виявитися непотрібним збільшувати обсяг тестування автоматизованого контролю. Автоматизований контроль має функціонувати послідовно, поки програма (включаючи таблиці, файли або інші постійні дані, які використовує програма) не змінюється. Якщо аудитор визначає, що автоматизований контроль функціонує за призначенням (це можна зробити під час первинного впровадження контролю або пізніше), аудитор розглядає виконання тестів для визначення того, що контроль продовжує функціонувати ефективно. Такі тести можуть включати визначення того, що зміни програми не вносяться без виконання відповідних процедур контролю за змінами програми, що для обробки операцій застосовується санкціонована версія програми, та що ефективні інші загальні заходи контролю. Такі тести також можуть складатися з визначення того, що зміни до програм не були зроблені, як може бути у випадку, коли суб'єкт господарювання застосовує пакет прикладних програм, не змінюючи або не обслуговуючи їх. Наприклад, аудитор може перевірити запис адміністрування захистом ІТ для отримання аудиторських доказів того, що протягом періоду не було несанкціонованого доступу.

### **Процедури по суті**

48. Процедури по суті виконуються для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень і складаються з перевірки докладної інформації про класи операцій, залишки на рахунках та розкриття інформації, а також аналітичних процедур по суті. Аудитор планує та виконує процедури по суті, які мають відповідати оцінці ризику суттєвого викривлення.

49. Незалежно від оцінених ризиків суттєвого викривлення аудиторіві слід розробити та виконати процедури по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку на рахунку та розкриття інформації. Ця вимога

відображає той факт, що оцінка аудитором ризику є питанням судження і може не бути достатньо точною для ідентифікації всіх ризиків суттєвого викривлення. Крім того, існують властиві обмеження внутрішнього контролю, в тому числі нехтування ним управлінським персоналом. Відповідно, хоч аудитор може визначити, що ризик суттєвого викривлення можна зменшити до прийнятно низького рівня, виконавши лише тести контролю для конкретного твердження, пов'язаного з класом операцій, залишком на рахунках або розкриттям інформації (див. параграф 8), аудитор завжди виконує процедури по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку на рахунках та розкриття інформації.

50. Аудиторські процедури по суті мають складатися з таких аудиторських процедур, пов'язаних із процесом перевірки фінансових звітів на кінець періоду:

- узгодження фінансових звітів з первинними обліковими записами;
- перевірка суттєвих журнальних проводок та інших коригувань, зроблених під час складання фінансових звітів.

Характер та обсяг перевірки аудитором журнальних проводок та інших коригувань залежить від характеру та складності процесу фінансової звітності суб'єкта господарювання та пов'язаних з ним ризиків суттєвого викривлення.

**51. Якщо, згідно з параграфом 108 МСА 315, аудитор визначив, що оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні твердження є значним, аудиторіві слід виконати процедури по суті, які конкретно відповідають на цей ризик.** Наприклад, якщо аудитор ідентифікує, що на управлінський персонал здійснюється тиск щодо виконання прогнозів з прибутків, може існувати ризик того, що управлінський персонал завищує обсяг реалізації шляхом неналежного визнання доходу, пов'язаного з угодами про продаж, умови яких включають визнання доходу, або шляхом оформлення рахунків-фактур на продаж до відвантаження. За таких обставин аудитор може, наприклад, розробити зовнішні підтвердження не лише аби підтвердити суми заборгованості, але й підтвердити докладну інформацію в угодах про продаж, включаючи дати, будь-які права на повернення та умови доставки. Крім того, аудитор може вважати ефективним доповнити такі зовнішні підтвердження запитами не фінансовим працівникам суб'єкта господарювання щодо будь-яких змін в угодах про продаж та умовах доставки.

52. Якщо підхід до значних ризиків складається лише з процедур по суті, аудиторські процедури, доцільні для розгляду таких значних ризиків, складатимуться лише з перевірки докладної інформації або поєднання перевірки докладної інформації та аналітичних процедур по суті. Аудитор розглядає рекомендації у параграфах 53–64 при визначенні характеру, та

обсягу процедур по суті для значних ризиків. З метою отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів процедури по суті, пов'язані зі значними ризиками, найчастіше призначені для отримання аудиторських доказів з високим рівнем достовірності.

### *Характер процедур по суті*

53. Аналітичні процедури по суті застосовують, як правило, більше до крупних обсягів операцій, які можна передбачити в часі. Перевірки докладної інформації зазвичай більш відповідають аудиторським доказам стосовно певного твердження про залишки на рахунках, включаючи існування та оцінку вартості. В деяких випадках аудитор може визначити, що виконання лише аналітичних процедур по суті може зменшити ризик суттєвого викривлення до прийнятно низького рівня. Наприклад, аудитор може визначити, що виконання лише аналітичних процедур по суті є відповіддю на оцінені ризики суттєвого викривлення для класу операцій, коли оцінка ризику аудитором підтверджується отриманням аудиторських доказів внаслідок виконання тестів операційної ефективності процедур контролю. В інших ситуаціях аудитор може визначити, що відповідними будуть лише перевірки докладної інформації, або що поєднання аналітичних процедур по суті та перевірок докладної інформації найбільш відповідає оціненим ризикам.

54. Аудитор розробляє докладні тести у відповідь на оцінені ризики з метою отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів, щоб досягти запланованого ступеня впевненості на рівні тверджень. Під час розробки процедур по суті, пов'язаних з твердженням щодо існування або наявності, аудитор обирає з статей, що містяться у фінансових звітах, суму та отримує відповідні аудиторські докази. З іншого боку, під час розробки аудиторських процедур, пов'язаних з твердженням щодо повноти, аудитор обирає аудиторські докази, які свідчать, що стаття має бути включена у відповідну суму в фінансових звітах, та перевіряє, чи включена ця стаття. Наприклад, аудитор може перевірити подальші виплати грошових коштів, аби визначити, чи не випущені будь-які придбання з кредиторської заборгованості.

55. Під час розробки аналітичних процедур по суті аудитор розглядає такі питання:

- доречність застосування аналітичних процедур до конкретного твердження;
- достовірність даних, внутрішніх чи зовнішніх, виходячи з яких розробляються очікування щодо відображених у звітності сум або показників;



- чи є достатньо точним очікування для визначення суттєвого викривлення на потрібному рівні впевненості;
- суму будь-яких відхилень у відображених у звітності сумах в очікуваних величинах, яка буде прийнятною.

Аудитор розглядає процедури контролю, якщо вони є, за підготовленою суб'єктом господарювання інформацією, що використовується аудитором при застосуванні аналітичних процедур. Якщо такі процедури ефективні, аудитор має більше довіри до достовірності інформації і, отже, до результатів аналітичних процедур. В інших випадках аудитор може розглядати, чи проводилася аудиторська перевірка інформації у поточному або попередньому періоді. Визнаючи аудиторські процедури, які слід застосувати до інформації, на якій базується очікування аналітичних процедур по суті, аудитор враховує рекомендації в параграфі 11 МСА 500.

#### ***Визначення часу процедур по суті***

56. Якщо процедури по суті виконуються на проміжну дату, аудиторів слід виконати подальші процедури по суті або процедури по суті у поєднанні з тестами контролю, щоб охопити період, що залишився, які забезпечують обґрунтовану основу для поширення аудиторських висновків на період з проміжної дати до кінця періоду.

57. За деяких обставин процедури по суті можна виконувати на проміжну дату. Це збільшує ризик невиявлення аудитором суттєвих викривлень, що можуть існувати на кінець періоду. Цей ризик збільшується, якщо тривалість періоду, що залишився, збільшується. Розглядаючи, чи виконувати процедури по суті на проміжну дату, аудитор враховує такі чинники:

- середовище контролю та інші відповідні процедури контролю;
- наявність інформації на пізнішу дату, необхідну для аудиторських процедур;
- мету процедур по суті;
- оцінений ризик суттєвого викривлення;
- характер класу операцій або залишку на рахунках та пов'язане з ними твердження;
- можливості аудитора виконати відповідні процедури по суті або процедури по суті у поєднанні з тестами контролю, аби охопити період, що залишився, з метою зменшення ризику того, що викривлення, які існують на кінець періоду, не будуть виявлені.

58. Хоча від аудитора не вимагається отримувати аудиторські докази щодо операційної ефективності процедур контролю, щоб мати обґрунто-

вану основу для поширення аудиторських висновків на період з проміжної дати до кінця періоду, аудитор розглядає, чи є достатнім виконання лише процедур по суті для охоплення періоду, що залишився. Якщо аудитор доходить висновку, самі процедури по суті будуть недостатніми, виконуються тести операційної ефективності відповідних процедур контролю, або процедури по суті виконують станом на кінець року.

59. За обставин, коли аудитор визначив ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, відповідь аудитора на ці ризики може включати зміну визначення часу аудиторських процедур. Наприклад, аудитор може дійти висновку, що у разі наявності ризиків навмисного викривлення або маніпуляцій аудиторські процедури з поширення аудиторських висновків на основі проміжного періоду на кінець періоду не будуть ефективними. За таких обставин аудитор може вирішити, що необхідно виконати процедури по суті на кінець або майже на кінець звітної періоду для розгляду ідентифікованого ризику суттєвого викривлення внаслідок шахрайства (див. МСА 240).

60. Як правило, аудитор порівнює та узгоджує інформацію стосовно залишку на кінець періоду з порівнювальною інформацією на проміжну дату для ідентифікації сум, які здаються незвичними, перевіряє будь-які такі суми та виконує аналітичні процедури по суті або перевірки докладної інформації щодо проміжного періоду. Якщо аудитор планує виконати аналітичні процедури по суті стосовно проміжного періоду, аудитор розглядає, чи можна обґрунтовано прогнозувати залишки конкретних класів операцій або рахунків на кінець періоду стосовно сум, відносної суттєвості та структури. Аудитор розглядає, чи є відповідними процедури суб'єкта господарювання для аналізу та коригування таких класів операцій або залишків на рахунках на проміжні дати та для встановлення відповідності дат. Крім того, аудитор розглядає, чи буде інформаційна система, що стосується фінансової звітності, надавати інформацію стосовно залишків на кінець періоду та операцій протягом частини періоду, що залишився, тобто чи достатня вона для того, щоб надати можливість перевірити суттєві незвичні операції або проводки (включаючи операції або проводки на кінець періоду або близько до кінця періоду), інші причини значних відхилень або очікувані відхилення, які не відбулися, та зміни у складі класів операцій або залишках на рахунках. Процедури по суті, пов'язані з рештою періоду, залежать від того, чи виконав аудитор тести контролю.

61. Якщо викривлення виявлені в класах операцій або залишках на рахунках на проміжну дату, аудитор, як правило, змінює відповідну оці-

нку ризику та запланований характер, час або обсяг процедур по суті, що охоплюють період, що залишився, та стосуються цих класів операцій або залишків на рахунках, або розширює чи повторює аудиторські процедури на кінець періоду.

62. Використання аудиторських доказів на основі застосування процедур по суті у попередній аудиторській перевірці недостатнє для розгляду ризику суттєвого викривлення у поточному періоді. У більшості випадків аудиторські докази від виконання процедур по суті у попередньому періоді надають мало аудиторських доказів щодо поточного періоду або зовсім не надають їх. Щоб використати аудиторські докази, отримані у попередньому періоді, в поточному періоді як аудиторські докази по суті, аудиторські докази та пов'язаний з ними предмет не слід змінювати фундаментально прикладом аудиторського доказу, отриманого внаслідок виконання процедур по суті у попередньому періоді, які можуть бути доречними в поточному році, – судове рішення стосовно структури сек'юритизації, в якій не відбулося змін протягом поточного періоду. Як вимагає параграф 23 МСА 500, якщо аудитор планує використати аудиторські докази, отримані внаслідок виконання процедур по суті у попередній аудиторській перевірці, він виконує аудиторські процедури протягом поточного періоду для встановлення існування доречності аудиторських доказів.

### ***Обсяг виконання процедур по суті***

63. Чим вищий ризик суттєвого викривлення, тим більший обсяг процедур по суті. Оскільки ризик суттєвого викривлення враховує внутрішній контроль, обсяг процедур по суті можна збільшити внаслідок незадовільних результатів тестів операційної ефективності процедур контролю. Проте збільшення обсягу аудиторської процедури є доречним лише тоді, коли сама аудиторська процедура є доречною для конкретного ризику.

64. Під час розробки перевірок докладних тестів обсяг тестування, як правило, розглядають з точки зору розміру вибірки, на який впливає ризик суттєвого викривлення. Проте аудитор розглядає також інші питання, включаючи те, чи буде більш ефективним використати інші вибіркові процедури тестування, наприклад, відбір крупних або незвичних статей з генеральної сукупності замість виконання репрезентативної вибірки або стратифікації генеральної сукупності на рівно складені підсукупності для вибірки. МСА 530 містить рекомендації щодо застосування вибірки та інших методів відбору статей для перевірки. Під час розробки аналітичних процедур по суті аудитор розглядає суму відхилення від очікування,

яка може бути прийнятною без подальшої перевірки. На такий розгляд впливає в основному, суттєвість та відповідність бажаному рівню впевненості. Визначення цієї суми пов'язано з розглядом можливості того, що поєднання викривлень у конкретному залишку на рахунку, класі операцій або розкриття інформації може у сукупності призвести до неприйнятної суми. Під час розробки аналітичних процедур по суті аудитор збільшує потрібний рівень впевненості відповідно до збільшення ризику суттєвого викривлення. МСА 520 «Аналітичні процедури» надає рекомендації застосування аналітичних процедур під час аудиторської перевірки.

### **Адекватність подання та розкриття інформації**

65. Аудиторів слід виконувати аудиторські процедури, щоб оцінити, чи відповідає загальне подання фінансових звітів, включаючи відповідне розкриття інформації, прийнятній концептуальній основі звітності. Аудитор розглядає, чи представлені окремі фінансові звіти таким чином, що вони відображають відповідну класифікацію та опис фінансової інформації. Подання фінансових звітів відповідно до прийнятої концептуальної основи фінансової звітності включає адекватне розкриття інформації щодо суттєвих питань. Ці питання пов'язані з формою, структурою та змістом фінансових звітів та приміток, що додаються до них, включаючи, наприклад, використані терміни, ступінь докладності, класифікацію статей у звітах та основи наведених сум. Аудитор розглядає, чи розкрив управлінський персонал конкретне питання з огляду на обставини та факти, про які знає аудитор на той час. При виконанні оцінки загального подання фінансових звітів, включаючи відповідне розкриття інформації, аудитор розглядає оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень. Роз'яснення твердження, пов'язаного з поданням та розкриттям інформації, див. у параграфі 17 МСА 500.

### **Оцінювання достатності та відповідності отриманих аудиторських доказів**

66. Виходячи з виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів, аудиторів слід оцінити, чи залишаються відповідними оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень.

67. Аудиторська перевірка фінансових звітів — процес накопичення та повторення. Під час виконання аудитором запланованих аудиторських процедур отримані аудиторські докази можуть спричинити зміну характеру, часу або обсягу інших запланованих аудиторських процедур аудитором. Увагу аудитора може привернути інформація, яка суттєво відрізняється від інформації, на якій ґрунтувалася оцінка ризику. Наприклад, ступінь

викривлень, які виявляє аудитор, виконуючи процедури по суті, може змінити судження аудитора щодо оцінки ризику і свідчити про суттєвий недолік внутрішнього контролю. Крім того, аналітичні процедури, виконанні на етапі загального огляду, можуть вказувати на попередньо невизнаний ризик суттєвого викривлення. За таких обставин аудиторіві може бути потрібним переоцінити запланові аудиторські процедури, виходячи з переглянутого аналізу оцінених ризиків для всіх або деяких класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації та відповідних тверджень. Параграф 119 МСА 315 наводить подальші рекомендації з перегляду оцінки ризику аудитором.

68. Концепція ефективності функціонування процедур контролю визнає, що можуть відбуватися деякі відхилення у способі застосування процедур контролю суб'єктом господарювання. Відхилення від встановлених процедур контролю може зумовлюватися такими чинниками, як зміни основного персоналу, значні сезонні коливання обсягів операцій та суб'єктивні помилки. Якщо такі відхилення виявляються під час виконання тестів контролю, аудитор звертається з запитом, аби зрозуміти ці питання та можливі наслідки, наприклад, запитуючи про визначення часу змін персоналу, який виконує основні функції внутрішнього контролю. Аудитор визначає, чи надають виконані тести контролю відповідну основу для довіри до контролю, чи необхідні додаткові тести контролю, або чи слід розглянути можливі ризики викривлення, застосовуючи процедури по суті.

69. Аудитор не може припускати, що факт шахрайства або помилки є лише окремим випадком, і тому розглядає, як виявлення викривлення впливає на оцінені ризики суттєвого викривлення. До формулювання висновку про аудиторську перевірку аудитор оцінює, чи зменшився аудиторський ризик до прийнятно низького рівня та чи слід переглянути характер, час та обсяг аудиторських процедур. Наприклад, аудитор переглядає таке:

- характер, визначення часу та обсяг процедур по суті;
- аудиторські докази операційної ефективності відповідних процедур контролю, включаючи процес оцінки ризику суб'єкта господарювання.

70. Аудиторіві слід зробити висновок, чи були отримані достатні та відповідні аудиторські докази для зменшення ризику суттєвого викривлення у фінансових звітах до прийнятно низького ризику. При формулюванні думки аудитор враховує всі відповідні аудиторські докази незалежно від того, чи здаються вони такими, що підтверджують або суперечать твердженням у фінансових звітах.

71. Достатність та відповідність аудиторських доказів на підтримку висновків аудитора в ході аудиторської перевірки – це питання професійного судження. Судження аудитора стосовно того, що є достатніми та відповідними аудиторськими доказами, залежить від таких чинників:

- значущість можливого викривлення в твердженнях та ймовірність того, що воно матиме суттєвий вплив окремо або в сукупності з іншими потенційними викривленнями на фінансові звіти; ефективність дій у відповідь та процедур контролю управлінського персоналу щодо розгляду ризиків;
- досвід, набутий протягом попередніх аудиторських перевірок стосовно подібних можливих викривлень;
- результати виконаних аудиторських процедур, включаючи те, чи виявили аудиторські процедури конкретні випадки шахрайства чи помилок;
- джерело та достовірність наявної інформації;
- переконливість аудиторських доказів;
- розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи його систему внутрішнього контролю.

72. Якщо аудитор не отримав достатні та відповідні аудиторські докази щодо суттєвого твердження у фінансових звітах, аудиторів слід спробувати одержати подальші аудиторські докази. Якщо аудитор не в змозі отримати достатні та відповідні аудиторські докази, йому слід висловити умовно-позитивну думку або відмовитися від її висловлення. Подальші рекомендації див. у МСА 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність».

### Документація

73. Аудиторів слід документувати загальні дії у відповідь на проблеми оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів та характер, визначення часу та обсяг подальших аудиторських процедур, зв'язок цих процедур з оціненими ризиками на рівні тверджень та результати аудиторських процедур. Крім того, якщо аудитор планує використати аудиторські докази операційної ефективності процедур контролю, отримані у попередніх аудиторських перевірках, аудиторів треба документувати висновки, сформульовані щодо довіри до таких процедур контролю, які були перевірені в попередній аудиторській перевірці. Спосіб документування цих питань ґрунтується на професійному судженні аудитора. МСА 230 «Документація» встановлює стандартні положення та наводить рекомендації щодо аудиторської перевірки фінансових звітів.

### **Дата набрання чинності**

74. Цей МСА набирає чинності для аудиторських перевірок за періоди, що починаються 15 грудня 2004 або пізніше.

### **Особливості застосування в державному секторі**

1. При проведенні аудиторських перевірок суб'єктів господарювання державного сектора аудитор повинен урахувати законодавство і будь-які інші відповідні нормативні акти, накази та директиви міністерств, які впливають на аудиторську перевірку, а також будь-які інші спеціальні вимоги до аудиту. Ці чинники можуть впливати, наприклад, на рішення аудитора під час встановлення суттєвості та судження про характер та обсяг аудиторських процедур, які слід застосувати. Параграф 3 цього МСА може застосовуватися лише після врахування таких обмежень,

**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 400  
ОЦІНКА РИЗИКІВ ТА ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ  
(чинний стандарт; його буде відкликано  
після вступу в дію МСА 315 та 330)\***

**Зміст**

Параграф	
Вступ.....	1-10
Властивий ризик.....	11-12
Системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.....	13-20
Ризик контролю.....	21-39
Взаємозв'язок між оцінками властивого ризику та ризику контролю...	40
Ризик не виявлення.....	41-47
Аудиторський ризик на малих підприємствах.....	48
Обговорення недоліків.....	49

**Додаток:** Ілюстрація взаємозв'язку між компонентами аудиторського ризику

*Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 400 «Оцінка ризиків та внутрішній контроль» слід розуміти в контексті «Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та супутніх послуг», де вказано застосування та статус МСА*

**Вступ**

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення положень і надання рекомендацій для досягнення розуміння систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю та аудиторського ризику і його компонентів: властивого ризику, ризику контролю та ризику невиявлення.

---

\* МСА 315 “Розуміння суб’єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”, та МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” чинні для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються на дату або пізніше 15 грудня 2004 р.



2. Аудитор повинен достатньо розуміти системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, щоб спланувати аудиторську перевірку й розробити ефективний аудиторський підхід. Аудитор повинен використовувати своє професійне судження для оцінки аудиторського ризику і для розробки аудиторських процедур, аби забезпечити зменшення цього ризику до допустимо низького рівня.

3. «Аудиторський ризик» — це ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку, якщо фінансові звіти містять суттєво викривлену інформацію. Аудиторський ризик поділяється на три різновиди: властивий ризик, ризик контролю та ризик невиявлення.

4. «Властивий ризик» — це ризик викривлення залишку на рахунку (або класу операцій), який може бути суттєвим, окремо або разом з викривленням залишків на інших рахунках (або класів операцій), якщо припустити відсутність відповідних заходів внутрішнього контролю.

5. «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 (або класів операцій), не можна буде своєчасно запобігти (або виявити та виправити його) за допомогою систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

6. «Ризик невиявлення» — 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 (або класів операцій).

7. «Облікова система» — це послідовність завдань та записів суб'єкта господарювання, за допомогою якої відображають операції і яка є засобом ведення обліку. За допомогою таких систем визначають, збирають, аналізують, обчислюють, класифікують, записують, підсумовують і відображають у звітності господарські операції та інші події.

8. «Система внутрішнього контролю» — це політика і процедури (заходи внутрішнього контролю), прийняті управлінським персоналом суб'єкта господарювання для сприяння досягненню цілей управлінського персоналу щодо забезпечення (наскільки це можливо) правильного й ефективного ведення господарської діяльності, у тому числі дотримання політики управлінського персоналу, а також забезпечення збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам і виявлення їх, точності й повноти облікових записів, своєчасної підготовки достовірної фінансової інформації. Система внутрішнього контролю включає й інші питання, безпосередньо пов'язані з функціями облікової системи:

а) «середовище контролю» – охоплює загальне ставлення, обізнаність дії директорів та управлінського персоналу щодо системи внутрішнього контролю та її важливості для суб'єкта господарювання. Середовище контролю впливає на ефективність характерних процедур контролю. Жорстке середовище контролю разом, наприклад, із заходами посиленого бюджетного контролю й ефективного функціонування внутрішнього аудиту можуть суттєво доповнити конкретні процедури контролю. Проте жорстке середовище саме по собі не забезпечує ефективності системи внутрішнього контролю. Фактори, відображені в середовищі контролю:

- діяльність ради директорів та її комітетів;
- філософія управлінського персоналу і стиль роботи;
- організаційна структура суб'єкта господарювання, а також розподіл повноважень і відповідальності;
- система контролю управлінського персоналу, в тому числі функціонування внутрішнього аудиту, кадрова політика і процедури та розподіл обов'язків;

б) «процедури контролю» – політика і процедури на додаток до середовища контролю, розроблені управлінським персоналом для досягнення конкретних цілей суб'єкта господарювання. До процедур контролю належать:

- звітність, перевірка й підтвердження результатів звірянь;
- перевірка арифметичної точності записів;
- контроль за прикладними програмами та середовищем комп'ютерних інформаційних систем, наприклад, шляхом розробки заходів контролю над:
  - змінами комп'ютерних програм;
  - доступом до файлів з даними;
  - ведення й перевірка контрольних рахунків і пробних балансів
- візування документів і контроль за документами;
- порівняння внутрішніх даних із зовнішніми джерелами інформації;
- порівняння результатів інвентаризації грошових коштів у касі, залишків й запасів з даними обліку;
- обмеження прямого фізичного доступу до активів та записів;
- порівняння та аналіз фінансових результатів із сумами бюджету.

9. У процесі аудиторської перевірки фінансових звітів аудитора цікавить лише та політика й ті процедури в системах бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, які стосуються тверджень у фінансових звітах. Розуміння відповідних аспектів систем бухгалтерського обліку і внутрі-

шнього контролю (поряд з оцїнкою властивого ризику й ризику контролю та іншими думками) дає аудиторів змогу:

а) визначити типи можливих суттєвих викривлень, які могли б з'явитися у фінансових звітах;

б) урахувати фактори, які впливають на ризик суттєвих викривлень;

в) розробити відповідні аудиторські процедури.

10. Розробляючи аудиторський підхід, аудитор бере до уваги попередню оцїнку ризику контролю (в поєднанні з оцїнкою властивого ризику), щоб визначити відповідний ризик невиявлення, який може бути прийнятним для тверджень у фінансових звітах, та щоб визначити характер, час і обсяг процедур по суті.

### **Властивий ризик**

11. Розробляючи загальний план аудиторської перевірки, аудитор повинен оцїнити властивий ризик на рівні фінансового звіту. Розробляючи програму аудиторської перевірки, аудитор повинен установити зв'язок такої оцїнки з суттєвими залишками на рахунках і класами операцій на рівні тверджень або припустити високий рівень властивого ризику щодо твердження.

12. Під час оцїнювання властивого ризику аудитор використовує професійне судження для оцїнки численних факторів, наприклад:

На рівні фінансового звіту:

- чесність управлінського персоналу;
- досвід і знання управлінського персоналу, а також зміни в його складі за період (наприклад, недосвідченість управлінського персоналу може вплинути на підготовку фінансових звітів суб'єкта господарювання);
- незвичайний тиск на управлінський персонал (наприклад, обставини, внаслідок яких управлінський персонал може схилитися до викривлення фінансових звітів, а саме: велике число банкрутств у цій галузі або нестача капіталу в суб'єкта господарювання для продовження діяльності);
- характер бізнесу суб'єкта господарювання (наприклад, потенційна можливість технологічного старіння його продукції та послуг, складність структури його капіталу, значущість зв'язаних сторін, а також кількість приміщень і географічне розташування виробничих потужностей);
- фактори, що впливають на галузь, до якої належить суб'єкт господарювання (наприклад, економічні та конкурентні умови спричинені фінансовими тенденціями й показниками, а також зміни в техно-

логії, споживчому попиті та в обліковій практиці, спільній для цієї галузі).

На рівні залишків рахунків і класу операцій:

- рахунки фінансових звітів, які можуть бути чутливими до викривлень, наприклад, рахунки, які потребували коригувань у попередньому періоді або які пов'язані з високим ступенем оцінки;
- складність основних операцій та інших подій, що можуть потребувати використання роботи експерта;
- рівень судження, необхідного для визначення сальдо рахунків;
- чутливість активів до втрат або незаконного привласнення (наприклад, найпривабливіші й рухомі активи, зокрема, грошові кошти);
- здійснення незвичайних і складних операцій, особливо наприкінці або ближче до кінця звітного періоду;
- операції, що не піддаються звичайній обробці.

### **Системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю**

13. Заходи внутрішнього контролю, які стосуються системи бухгалтерського обліку, сприяють досягненню таких цілей:

- операції здійснюються за загальним або спеціальним дозволом управлінського персоналу;
- всі операції та інші події відразу обліковуються в точних сумах, на відповідних рахунках та в належних звітних періодах так, щоб уможливити підготовку фінансових звітів відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності;
- доступ до активів та облікових записів дозволяється лише за розпорядженням управлінського персоналу;
- активи, відображені в обліку, порівнюються з наявними активами з достатньою періодичністю; стосовно будь-яких розбіжностей вживаються відповідні заходи.

### **Системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю**

14. Системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю не можуть забезпечити управлінський персонал переконливими доказами того, що цілей досягнуто, оскільки їм властиві деякі обмеження. Ці обмеження охоплюють таке:

- звичайну вимогу управлінського персоналу, щоб витрати, пов'язані зі здійсненням внутрішнього контролю, не перевищували очікуваних вигод;
- більша частина заходів внутрішнього контролю має тенденцію спрямовуватися на традиційні, а не на незвичайні операції;

- можливість помилки внаслідок людського фактору – через недбалість, неуважність, помилки в судженні й неправильне розуміння інструкцій;
- можливість уникнути заходів внутрішнього контролю шляхом змови представника управлінського персоналу (або працівника) із зовнішніми (стосовно суб'єкта господарювання) або внутрішніми сторонами;
- можливість того, що особа, відповідальна за здійснення внутрішнього контролю, зловживатиме відповідальністю (наприклад, представник управлінського персоналу, який діє в обхід процедур внутрішнього контролю);
- можливість того, що процедури можуть стати невідповідними через зміни в умовах, а їх виконання може погіршитися.

#### ***Розуміння систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю***

15. Отримуючи розуміння систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю з метою планування аудиторської перевірки, аудитор одержує знання про організацію систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю та їх функціонування. Наприклад, аудитор може провести «наскрізну» перевірку, тобто простежити кілька операцій у системі бухгалтерського обліку. Якщо обрані операції є типовими операціями, що проходять через усю систему, то цю процедуру можна розглядати як частину тестів контролю. Характер і обсяг наскрізної перевірки, виконаної аудитором, самі по собі не можуть бути достатніми відповідними аудиторськими доказами, щоб забезпечити оцінку ризику контролю як радше низького, ніж високого.

16. Характер, розрахунок часу та обсяг процедур, виконуваних аудитором для отримання розуміння систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, змінюватимуться залежно від факторів, серед яких:

- розмір та складність суб'єкта господарювання і його комп'ютерної системи;
- міркування щодо суттєвості;
- застосовувані заходи внутрішнього контролю;
- характер документування суб'єктом господарювання конкретних заходів внутрішнього контролю;
- аудиторська оцінка властивого ризику.

17. Як правило, аудитор отримує розуміння систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю (яке є важливим для аудиторської пере-

вірки) використовуючи попередній досвід роботи із суб'єктом господарювання й доповнюючи його:

а) запитами до відповідних представників управлінського персоналу, середньої ланки управління та інших співробітників на різних рівнях організаційної структури суб'єкта господарювання, поряд із посиланням на документацію замовника, наприклад, положення про організацію роботи відділів, посадові інструкції та схеми організації виробництва;

б) перевіркою створених документів і здійснених записів у процесі функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;

в) спостереженням за діяльністю та операціями суб'єкта господарювання, включаючи спостереження за організацією комп'ютерних операцій, управлінням персоналом і характером обробки операцій.

### **Система бухгалтерського обліку**

18. Аудитор повинен розуміти системи бухгалтерського обліку так, щоб визначити і зрозуміти:

а) основні класи операцій, що здійснюються суб'єктом господарювання;

б) як такі операції санкціонуються;

в) суттєві облікові записи, підтверджувальні документи й рахунки у фінансових звітах;

г) процес ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності від моменту ініціювання суттєвих операцій (та інших подій) до моменту їх внесення до фінансових звітів.

### ***Середовище контролю***

19. Аудитор повинен одержати достатнє розуміння середовища контролю, щоб оцінити ставлення директорів і управлінського персоналу, їх поінформованість і дії стосовно заходів внутрішнього контролю, їх важливості для суб'єкта господарювання.

### ***Процедури контролю***

20. Аудитор має одержати достатнє розуміння процедур контролю для розробки плану аудиторської перевірки. Одержуючи таке розуміння, аудитор повинен розглянути відомості про наявність (або відсутність) процедур контролю, отримані від розуміння середовища контролю й системи бухгалтерського обліку, щоб визначити потребу додаткових знань про процедури контролю. Оскільки процедури контролю інтегровані до середовища контролю й системи бухгалтерського обліку, то, отримуючи

розуміння про них, можна здобути деякі знання про процедури контролю (наприклад, одержуючи розуміння про систему бухгалтерського обліку грошових коштів, аудитор, як правило, дізнається про проведення звіряння банківських рахунків). Як правило, розробляючи загальний план аудиторської перевірки, не є обов'язковим розуміння процедур контролю щодо кожного твердження у фінансових звітах, за кожним залишком рахунку і класу операцій.

## **Ризик контролю**

### ***Попередня оцінка ризику контролю***

21. Попередня оцінка ризику контролю – це оцінювання ефективності систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання стосовно запобігання суттєвим викривленням та виявленню й виправленню їх. Певний ризик контролю завжди існує внаслідок властивих обмежень будь-якої системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

22. Після здобуття впевненості щодо обізнаності з системами бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю аудитор повинен попередньо оцінити ризик контролю на рівні тверджень про кожний суттєвий залишок або клас операцій.

23. Як правило, аудитор оцінює ризик контролю на високому рівні щодо деяких або всіх тверджень, якщо:

- а) системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання не є ефективними; або
- б) оцінка ефективності систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання не є дієвою.

24. Попередня оцінка ризику контролю щодо тверджень у фінансових звітах має бути високою за винятком випадків, коли аудитор:

- а) може визначити заходи внутрішнього контролю стосовно тверджень, які, з певною ймовірністю, запобігатимуть суттєвим викривленням або виявлятимуть і виправлятимуть такі викривлення;
- б) планує проводити тести контролю для підтвердження оцінки.

### ***Документація щодо розуміння та оцінки ризику контролю***

25. Аудитор повинен відобразити в робочих документах аудиторської перевірки:

- а) отримане розуміння систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання;

б оцінку ризику контролю. Якщо ризик контролю оцінено як радше низький, ніж високий, то аудитор повинен задокументувати обґрунтування висновків.

26. Можна використовувати різні методи документування інформацію стосовно систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Обрання конкретного методу є предметом судження аудитора. Звичайні методи, що застосовуються окремо або в поєднанні один з одним, — це характеристики описового характеру, анкети, контрольні листи і схеми організації виробництва. На форму та обсяг документації впливають розмір і складність структури суб'єкта господарювання, а також характер його систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Загалом, що складніша система бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання і що більшими за обсягом є аудиторські процедури, то більшим повинен бути обсяг документації аудитора.

#### *Тести контролю*

27. Тести контролю виконуються з метою отримання аудиторських доказів щодо ефективності:

а) організації систем обліку та внутрішнього контролю, тобто чи організовані вони належним чином, щоб запобігати суттєвим викривленням та виявляти й виправляти їх;

б) функціонування внутрішнього контролю протягом певного періоду.

28. Деякі процедури, що виконуються для отримання розуміння систем обліку і внутрішнього контролю можуть спеціально не плануватися як тести контролю, але можуть забезпечити аудиторськими доказами щодо ефективності організації та здійснення заходів внутрішнього контролю стосовно визначених тверджень, тобто слугувати за тести контролю. Наприклад, отримуючи розуміння систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю щодо грошових коштів, аудитор може отримати докази ефективності процесу банківського звіряння шляхом запиту та спостереження.

29. Якщо аудитор доходить висновку, що процедури, виконані для отримання розуміння систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, також надають аудиторські докази стосовно відповідності організації та ефективності здійснення політики і процедур стосовно окремого твердження у фінансовому звіті, то аудитор може використати ці аудиторські докази (за умови їх достатності) для підтвердження оцінки ризику контролю як радше низького, ніж високого.

30. Тести контролю можуть містити:



- перевірку документів, які підтверджують операції та інші події, для отримання аудиторських доказів належного функціонування заходів внутрішнього контролю; це, наприклад, перевірка наявності дозволу на здійснення операції;
- запити щодо заходів внутрішнього контролю та спостереження за ними, що не залишають «аудиторського сліду», наприклад, визначення дійсного виконавця кожної функції, а не того, кому слід її виконувати;
- повторне застосування заходів внутрішнього контролю, наприклад, звіряння банківських рахунків для того, щоб упевнитися в їх правильному веденні суб'єктом господарювання.

31. Аудитор повинен одержати аудиторські докази шляхом проведення тестів контролю для підтвердження будь-якої оцінки ризику контролю як радше низького, ніж високого. Що нижча оцінка ризику контролю, то більше підтверджень аудитор має одержати щодо належної організації та ефективного функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

32. У процесі отримання аудиторських доказів щодо ефективного функціонування заходів внутрішнього контролю аудитор розглядає, як їх застосовують, яка послідовність їх застосування протягом періоду, а також те, хто їх застосовував. Поняття ефективного функціонування припускає можливу появу відхилень. Відхилення від передбачених заходів контролю можуть бути спричинені змінами у складі основного персоналу, суттєвими сезонними коливаннями обсягів операцій та помилками внаслідок людського фактору. Якщо аудитор виявить відхилення, то він здійснює запити стосовно цих питань, зокрема, стосовно періодичності змін у складі працівників, які виконують ключові функції внутрішнього контролю. Після цього аудитор переконується в тому, що тести контролю належним чином охоплюють період, протягом якого відбулися зміни або коливання.

33. У середовищі комп'ютерних інформаційних систем цілі тестів контролю не відрізняються від цілей тестів контролю при ручній обробці даних, однак, деякі аудиторські процедури можуть змінюватись. Аудитор може вважати за необхідне віддати перевагу використанню комп'ютеризованих методів аудиту. Використання таких методів (наприклад, інструментів дослідження файлів або даних аудиторської перевірки) може бути доцільним, коли системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю не надають наочного свідчення, яке б документально підтверджувало здійснення заходів внутрішнього контролю, запрограмованих у комп'ютерній системі бухгалтерського обліку.

34. На підставі результатів тестів контролю аудитор повинен оцінити організовані й функціональні заходи внутрішнього контролю, передбачені в попередній оцінці ризику контролю. Результатом оцінки відхилень може стати висновок аудитора щодо необхідності перегляду визначного рівня ризику контролю. У таких випадках аудитор повинен модифікувати характер, час та обсяг запланованих процедур по суті.

***Якість і своєчасність аудиторських доказів***

35. Певні типи аудиторських доказів, отримані аудитором, є достовірнішими за інші. Як правило, спостереження аудитора забезпечує більш достовірні аудиторські докази порівняно із запитами (наприклад, аудитор може одержати аудиторський доказ щодо належного розподілу обов'язків, спостерігаючи за особою, яка застосовує процедуру контролю, або здійснюючи запита відповідних співробітників). Однак аудиторський доказ, отриманий за допомогою таких тестів контролю, як спостереження, стосується лише моменту часу здійснення цієї процедури. Отже, аудитор може вирішити доповнити цими процедурами інші тести контролю, які можуть надати аудиторський доказ щодо інших періодів.

36. Визначаючи відповідні аудиторські докази для підтвердження висновків щодо ризику контролю, аудитор може розглянути аудиторські докази, отримані під час попередніх аудиторських перевірок. Якщо здійснення завдання триватиме, аудитор буде обізнаний із системами бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю внаслідок попередньо проведеної роботи, але йому треба поновлювати отримані знання й розглянути необхідність отримання додаткових аудиторських доказів щодо будь-яких змін у системі контролю. Перш ніж покладатися на процедури, виконані в ході попередніх аудиторських перевірок, аудитор має одержати аудиторські докази, що підкріплюють цю довіру. Аудитор повинен одержати аудиторські докази щодо характеру, часу та обсягу будь-яких змін у системах бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, що відбулися з моменту виконання цих процедур, та після отримання доказів оцінити їх вплив на довіру аудитора. Що більше часу проходить з моменту виконання таких процедур, то меншою буде впевненість у них.

37. Аудитор повинен розглянути здійснення заходів внутрішнього контролю протягом усього періоду. Якщо в різний час протягом періоду, застосовувалися засоби контролю, які значно відрізнялись один від одного, аудитор повинен окремо розглянути кожний захід. Якщо здійснення заходів контролю припинялося в окремий період, то це вимагає окремого

розгляду характеру, строків і обсягу аудиторських процедур, необхідних для операцій та інших подій нього періоду

38. Аудитор може вирішити провести кілька тестів контролю під час проміжного відвідування суб'єкта господарювання до закінчення звітного періоду. Однак аудитор не може покладатися на результати таких тестів без урахування потреби одержати додаткові докази стосовно частини звітного періоду, що залишилися. При цьому слід розглянути:

- результати проміжних тестів; тривалість періоду, що залишився;
- чи відбулися зміни в системах бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю протягом періоду, що залишився;
- характер і суму операцій та інших подій, а також відповідних залишків на рахунках;
- середовище контролю, особливо наглядові заходи;
- процедури перевірки по суті, що їх аудитор планує провести.

#### ***Остаточна оцінка ризику контролю***

39. До завершення аудиторської перевірки, керуючись результатами процедур по суті та іншими отриманими аудиторськими доказами, аудитор повинен розглянути підтвердження оцінки ризику контролю.

#### **Взаємозв'язок між оцінками властивого ризику та ризику контролю**

40. Управлінський персонал часто реагує на ситуації, пов'язані з властивим ризиком, організацією систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю для запобігання викривленням та для виявлення і виправлення викривлень, а тому часто властивий ризик і ризик контролю тісно взаємопов'язані. У таких ситуаціях, якщо аудитор намагається оцінити властивий ризик і ризик контролю окремо, виникає можливість невідповідної оцінки ризику. Отже, в таких випадках аудиторський ризик можна визначити точніше шляхом комбінованої оцінки.

#### **Ризик невиявлення**

41. Рівень ризику невиявлення прямо пов'язаний з аудиторськими процедурами по суті. Оцінка ризику контролю аудитора – поряд з оцінкою властивого ризику – впливає на характер, строки й обсяг аудиторських процедур по суті, які слід здійснити для зменшення ризику невиявлення, а отже, зменшення аудиторського ризику до допустимо низького рівня. Навіть якщо аудиторіві доведеться перевірити сто відсотків залишків на рахунках (або операцій цього класу), завжди буде певний ри-

зик невиявлення, тому, наприклад, більша частина аудиторських доказів має радше переконливий, ніж остаточний характер.

42. Аудитор повинен розглянути оцінені рівні властивого ризику та ризику контролю, визначаючи характер, час і обсяг процедур по суті, необхідних для зменшення аудиторського ризику до допустимо низького рівня. При цьому аудитор розглядає:

а) характер процедур по суті, наприклад, проведення тестів, орієнтованих на незалежні сторони за межами суб'єкта господарювання, а не тестів, орієнтованих на сторони або документацію всередині нього; або проведення детальних тестів для досягнення конкретної мети аудиту (на додаток до аналітичних процедур);

б) час виконання процедур по суті, наприклад, їх проведення наприкінці звітного періоду, а не раніше;

в) обсяг процедур по суті, наприклад, використання більшого обсягу вибірки.

43. Існує зворотний взаємозв'язок між ризиком невиявлення й загальним рівнем властивого ризику та ризику контролю. Наприклад, якщо властивий ризик і ризик контролю високі, треба, щоб допустимий ризик невиявлення був низьким, що уможливить зменшення аудиторського ризику до допустимо низького рівня. Якщо ж, навпаки, властивий ризик і ризик контролю мають низький рівень, аудитор може прийняти висщий ризик невиявлення, однак, зменшити аудиторський ризик до допустимо низького рівня. У Додатку до цього МСА наведено ілюстрації взаємозв'язку між компонентами аудиторського ризику.

44. Оскільки тести контролю і процедури по суті різняться за своїми цілями, результати одного типу процедур можуть сприяти досягненню цілей інших. Викривлення, виявлені під час процедур по суті, можуть спонукати аудитора модифікувати попередню оцінку ризику контролю. У Додатку до цього МСА наведено ілюстрації взаємозв'язку між компонентами аудиторського ризику.

45. Оцінені рівні властивого ризику та ризику контролю не можуть бути достатньо низькими, щоб ліквідувати потребу в проведенні аудитором будь-яких процедур по суті. Незалежно від оцінених рівнів властивого ризику й ризику контролю, аудитор має провести деякі процедури по суті стосовно суттєвих залишків рахунків і класів операцій.

46. Аудиторська оцінка компонентів аудиторського ризику може змінюватися у процесі аудиторської перевірки; наприклад, під час процедур по суті аудитор може одержати інформацію, яка суттєво відрізняється від тієї, на основі якої аудитор попередньо оцінив властивий ризик і ри-

зик контролю. У таких випадках аудитор повинен модифікувати заплановані процедури по суті, ґрунтуючись на перегляді оцінок властивого ризику та ризику контролю.

47. Що вища оцінка властивого ризику й ризику контролю, то більше аудиторських доказів аудитор повинен одержати, проводячи процедури по суті. Якщо і властивий ризик, і ризик контролю оцінюються як високі, аудитор повинен розглянути, чи забезпечують процедури по суті достатніми й відповідними аудиторськими доказами для зменшення ризику невиявлення а відповідно, аудиторського ризику до допустимо низького рівня. Коли аудитор установлює, що ризик невиявлення щодо твердження у фінансовому звіті стосовно суттєвого залишку або рахунку класу операцій не можна зменшити до допустимо низького рівня, аудитор повинен висловити умовно-позитивну думку або відмовитися від висловлення думки.

#### **Аудиторський ризик на малих підприємствах**

48. Аудиторів слід одержати однаковий рівень упевненості для висловлення безумовно-позитивної думки щодо фінансових звітів і малих, і великих підприємств. Однак багато заходів внутрішнього контролю не практикуються стосовно малих підприємств. Наприклад, на малих підприємствах облікові процедури можуть виконуватися невеликою кількістю осіб, які можуть виконувати обов'язки, пов'язані з обробкою та збереженням документації; отже, розподіл обов'язків може бути або він може бути досить обмеженим. У деяких випадках невідповідний розподіл обов'язків може компенсуватися системою жорсткого управлінського контролю, коли наглядові заходи контролю з боку власника зумовлені особистим знанням діяльності суб'єкта господарювання й особистою участю в операціях. Коли можливість розподілу обов'язків обмежена й не вистачає аудиторських доказів стосовно наглядових заходів, тоді аудиторські докази, необхідні для підтвердження думки аудитора стосовно фінансових звітів, можна отримати, лише провівши процедури по суті.

#### **Обговорення недоліків**

49. Отримавши знання систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю та провівши тести контролю, аудитор може дізнатися про недоліки в цих системах. Аудитор повинен повідомити в найкоротший термін управлінський персонал відповідного рівня відповідальності про суттєві недоліки організації або функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, що були ним виявлені. Як правило, кон-

такт з управлінським персоналом з приводу суттєвих недоліків проходить у письмовій формі. Однак, якщо аудитор вважає, що доцільнішим є усний контакт, такий контакт слід задокументувати в робочих документах аудитора. Під час контакту важливо зазначити, що у звіті вказані лише ті недоліки, які стали відомі аудиторіві під час аудиторської перевірки, а також що перевірка не була організована для визначення відповідності внутрішнього контролю цілям управління.

### ***Особливості застосування в державному секторі***

1. Згідно з параграфом 8 цього МСА аудитор повинен усвідомлювати, що на цілі управління суб'єктів господарювання державного сектора можуть впливати інтереси, які стосуються громадської відповідальності; крім того, можуть існувати цілі, джерелами яких є законодавство, нормативні акти, постанови уряду й директиви міністерств. Оцінюючи ефективність процедур внутрішнього контролю щодо цілей аудиторської перевірки, аудитор повинен розглянути джерело і характер таких цілей.

2. Параграф 9 цього МСА констатує, що при аудиторській перевірці фінансових звітів аудитор враховує лише ту політику і процедури в системах бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, які стосуються тверджень у фінансових звітах. Аудитори державного сектора часто виконують додаткові обов'язки стосовно заходів внутрішнього контролю, навіть щодо аудиторської перевірки фінансових звітів. Огляд заходів внутрішнього контролю може бути ширшим і детальнішим, ніж при аудиторській перевірці фінансових звітів у приватному секторі.

3. Параграф 49 цього МСА стосується контакту з приводу недоліків. Для аудиторів державного сектора можуть передбачатися додаткові вимоги щодо звітності. Наприклад, можливо, треба буде звітувати перед законодавчим чи іншим урядовим органом про недоліки системи внутрішнього контролю, виявлені в фінансовому звіті та під час інших аудиторських перевірок.

### Ілюстрація взаємозв'язку між компонентами аудиторського ризику

Наведена таблиця ілюструє, як допустимий рівень ризику невиявлення може змінюватися залежно від оцінок властивого ризику та ризику системи контролю.

		Оцінка ризику контролю аудитором		
		Висока	Середня	Низька
Оцінка властивого ризику аудитором	Висока	Найнижча	Нижча	Середня
	Середня	Нижча	Середня	Вища
	Низька	Середня	Вища	Найвища

Заштриховані ділянки таблиці стосуються ризику невиявлення.

Існує зворотний зв'язок між ризиком невиявлення й загальним рівнем властивого ризику та ризику контролю. Наприклад, якщо властивий ризик і ризик контролю є високими, то треба, щоб допустимий рівень ризику невиявлення був низьким, - для зменшення аудиторського ризику до допустимо низького рівня. З іншого боку, коли властивий ризик і ризик контролю є низькими, аудитор може допустити вищий ризик невиявлення і зменшити аудиторський ризик до допустимо низького рівня.

**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 320  
СУТТЄВІСТЬ В АУДИТІ  
(чинний стандарт)**

**Зміст**

Параграф	
Вступ.....	1-3
Суттєвість.....	4-8
Взаємозв'язок між суттєвістю й аудиторським ризиком.....	9-11
Оцінка наслідків викривлень.....	12-16

*Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 320 «Суттєвість в аудиті» слід розуміти в контексті «Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та супутніх послуг», де вказано застосування та статус МСА*

**Вступ**

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення положень і надання рекомендацій щодо поняття суттєвості та її взаємозв'язків з аудиторським ризиком.

2. У процесі проведення аудиторської перевірки аудитор повинен оцінювати суттєвість у взаємозв'язку з аудиторським ризиком.

3. У «Концептуальній основі фінансової звітності», розробленій Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, поняття «суттєвість» визначається так:

«Інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічне рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від величини суми статті або значущості помилки, допущеної за певних обставин у зв'язку з пропуском чи неправильним відображенням. Таким чином, суттєвість скоріше виступає певним порогом або критерієм відсікання, а не основною якісною характеристикою, яка має бути притаманною інформації, щоб вона стала корисною».



### Суттєвість

4. Аудиторська перевірка фінансових звітів має на меті надання аудиторіві можливості висловити думку про те, чи складені ці фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності. Оцінка суттєвості є предметом професійного судження.

5. Розробляючи план аудиту, аудитор установлює прийнятний рівень суттєвості з метою виявлення суттєвих (з кількісної точки зору) викривлень. Однак треба й враховувати обсяг (кількість), і характер (якість) викривлень. Прикладами якісних викривлень є: недостатній чи невідповідний опис облікової політики, коли є ймовірність того, що користувач фінансових звітів буде введений в оману таким описом, а також ненадання інформації про порушення нормативних вимог, коли є ймовірність того, що подальше накладення нормативних обмежень суттєво зменшить операційні можливості.

6. Аудитор повинен розглянути можливість викривлень порівняно невеликих сум, які в сукупності можуть вплинути на фінансові звіти. Наприклад, помилка у процедурі, проведеній наприкінці місяця, може свідчити про потенційне суттєве викривлення, яке виникне, якщо така помилка повторюватиметься кожного місяця.

7. Аудитор розглядає суттєвість і на рівні фінансових звітів у цілому, і стосовно сальдо окремих рахунків, класів операцій та інформації, що розкривається. На суттєвість можуть впливати законодавчі й нормативні вимоги, а також фактори, що стосуються сальдо окремих рахунків фінансових звітів і взаємозв'язків між ними. У результаті можна отримати різні рівні суттєвості залежно від розгляданого аспекту фінансових звітів.

8. Аудитор повинен оцінювати суттєвість:

а) визначаючи характер, розрахунок часу та обсягу аудиторських процедур;

б) оцінюючи наслідки викривлень.

### Взаємозв'язок суттєвістю й аудиторським ризиком

9. Плануючи аудиторську перевірку, аудитор розглядає питання про те, що могло б спричинити суттєве викривлення фінансових звітів. Аудиторська оцінка суттєвості, що сальдо окремих рахунків і класів операцій, допомагає аудиторіві вирішити, наприклад, питання про те, які статті досліджувати, а також те, чи треба використовувати вибірку й аналітичні процедури. Це дає аудиторіві змогу відібрати аудиторські процедури, котрі, як передбачається, в сукупності зменшать аудиторський ризик до прийняттого низького рівня.

10. Між суттєвістю й аудиторським ризиком є зворотній зв'язок, тобто, чим вищий рівень суттєвості, тим нижчий аудиторський ризик, і навпаки. Аудитор ураховує зворотній зв'язок між суттєвістю й аудиторським ризиком при визначенні характеру, розрахунку часу та обсягу аудиторських процедур. Наприклад, якщо після планування конкретних аудиторських процедур аудитор визначає, що прийнятий рівень суттєвості нижчий, аудиторський рівень підвищується. Аудитор компенсує це:

а) знижуючи оцінений рівень ризику контролю, якщо це можливо, і підтверджуючи знижений рівень за допомогою проведення розширених або додаткових тестів контролю; або

б) знижуючи ризик невиявлення помилки шляхом зміни характеру, розрахунку часу та обсягу запланованих процедур по суті.

### ***Суттєвість і аудиторський ризик при оцінці аудиторських доказів***

11. Аудиторська оцінка суттєвості й аудиторського ризику на початковій стадії планування може відрізнитися від оцінки після проведення підсумків аудиторських процедур. Це може бути спричинено зміною обставин або зміною знань аудитора в результаті аудиторської перевірки. Наприклад, якщо аудиторська перевірка планується до кінця звітної періоду, аудитор прогнозуватиме результати господарської діяльності й фінансовий стан. Якщо фактичні результати діяльності й фінансовий стан істотно відрізняються від прогнозованих, оцінка суттєвості й аудиторського ризику також може змінюватися. Крім того, плануючи аудиторську перевірку, аудитор може навмисно встановлювати прийнятий рівень суттєвості на рівні нижчому, ніж той, що передбачається використати для результатів аудиторської перевірки. Це може бути зроблено з метою зменшення ймовірності невиявлення викривлень, а також з метою надання аудиторі певної безпеки для оцінки наслідків викривлень, виявлених у процесі аудиторської перевірки.

### **Оцінка наслідків викривлень**

12. Оцінюючи достовірність подання інформації у фінансових звітах, аудитор повинен оцінити, чи є суттєвою сукупність не виправлених викривлень, виявлених під час аудиту.

13. Сукупність не виправлених викривлень охоплює:

а) конкретні викривлення, виявлені аудитором, зокрема, прямий вплив не виправлених викривлень, виявлених під час аудиту в попередніх періодах;

б) найкращу можливу аудиторську оцінку інших викривлень, що їх не можна конкретно визначити (тобто прогнозованих помилок).

14. Аудитор повинен розглянути, чи є сукупність не виправлених викривлень суттєвою. Якщо аудитор дійде висновку про те, що викривлення можуть виявитися суттєвими, йому треба розглянути питання про зменшення аудиторського ризику за допомогою розширення аудиторських процедур або внесення управлінським персоналом змін до фінансових звітів. У будь-якому випадку управлінський персонал може побажати внести зміни у фінансові звіти з урахуванням виявлених викривлень.

15. Якщо управлінський персонал відмовляється вносити виправлення до фінансових звітів, а результати розширених аудиторських процедур не дають аудиторові змоги зробити висновок, що сукупність не виправлених викривлень не є суттєвою, аудитор має розглянути питання про внесення відповідного пояснювального параграфу до аудиторського висновку згідно з МСА 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність».

16. Якщо сукупність не виправлених викривлень, виявлених аудитором, наближається до рівня суттєвості, аудитор повинен визначити, чи є ймовірність того, що не виявлені викривлення, розглянуті разом із сукупними не виправленими викривленнями, можуть перевищити рівень суттєвості. Отже, в міру того, як сукупні не виправлені викривлення наближаються до рівня суттєвості, аудитор має розглянути питання про зменшення ризику за допомогою проведення додаткових аудиторських процедур або вимагати від управлінського персоналу внесення змін до фінансових звітів з урахуванням виявлених викривлень.

### ***Особливості застосування в державному секторі***

1. Оцінюючи суттєвість, крім застосування професійного судження, аудитор державного сектора повинен урахувати будь-які закони або нормативні акти, що можуть вплинути на цю оцінку. У державному секторі суттєвість ґрунтується також на «контексті й характері» статті і включає, наприклад, поряд із вартістю, і чутливість. Чутливість охоплює багато питань, серед яких – відповідність вимогам органів влади й законодавства чи інтересам громадськості.

**Питання для іспиту на сертифікат серії «А» із загальноекономічних питань**

1. Державна програма переходу України на міжнародну систему обліку, статистики і аудиту.
2. Склад витрат виробництва (обігу), що відносяться на собівартість продукції (робіт, послуг).
3. Порядок індексації заборгованості при визначенні собівартості продукції.
4. Порядок виконання банками доручень підприємств щодо перерахування платежів.
5. Санкції, які можуть застосовуватися підприємствами до підприємств-боржників.
6. Санкції, які можуть застосовуватися до підприємств оптової та роздрібною торгівлі за прострочку платежів товаровиробникам сільськогосподарської продукції та продовольства.
7. Порядок розрахунків підприємств оптової та роздрібною торгівлі з підприємствами — постачальниками товарів.
8. Основні характеристики векселів. Порядок вексельних розрахунків підприємств.
9. Порядок митного оформлення товарів та інших предметів, які перетинають кордон України.
10. Порядок оформлення страхових резервів у страхових компаніях.
11. Виплати, що включаються у розрахунок середньої заробітної плати.
12. Порядок віднесення на собівартість процентів за використання кредитів банків.
13. Порядок застосування норм прискореної амортизації активної частини основних засобів.
14. Методика оцінки вартості об'єктів приватизації.
15. Форми безготівкових розрахунків між суб'єктами підприємницької діяльності.
16. Порядок визначення та використання курсу гривні. Курс валюти.
17. Індикативні ціни та їх використання при здійсненні суб'єктами підприємницької діяльності України експортно-імпортних операцій.
18. Порядок державного регулювання цін в умовах наявності монополії на виробництво окремих видів продукції.

**Питання для іспиту на сертифікат серії «А» з бухгалтерського обліку**

1. Бухгалтерський облік, суть, предмет і метод обліку.
2. Технологія бухгалтерського обліку, відображення операцій на рахунках, види бухгалтерських проводок.
3. Форми бухгалтерського обліку.
4. Реформа бухгалтерського обліку. В чому, на ваш погляд, її необхідність, зміст і можливості проведення.
5. Закон України «Про бухгалтерський облік» (проект). Зміст і призначення.
6. Документування господарських операцій і відображення їх у бухгалтерських реєстрах.
7. Бухгалтерський баланс: методика його складання, зміст та призначення окремих статей балансу, методика читання балансу.
8. Звіт про фінансові результати та їх використання (зміст, методика складання, аналізу і використання при проведенні аудиту).
9. Облік статутного фонду.
10. Облік фондів спеціального призначення.
11. Облік фінансових результатів підприємства.
12. Облік валютних операцій.
13. Облік цінних паперів власної емісії та операцій з ними.
14. Облік розрахунків з товарних операцій (з постачальниками, кредиторами тощо).
15. Облік товарних операцій (розрахунків з покупцями, замовниками тощо).
16. Облік фінансових вкладень.
17. Облік кредитних операцій (короткотермінових, довготермінових).
18. Облік праці та її оплати. Облік своєчасно неоподаткованої зарплати.
19. Облік страхування працюючих та розрахунків по страхуванню.
20. Облік наявності та руху виробничих запасів на складах та в бухгалтерії.
21. Інвентаризація, визначення її результату та відображення у бухгалтерському обліку.
22. Облік товарних запасів і витрат обігу у підприємствах роздрібної торгівлі.
23. Побудова обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів, нарахування зносу по них.
24. Облік нематеріальних активів.
25. Основи побудови обліку витрат діяльності (об'єкти, система рахунків тощо).

26. Облік витрат виробничої діяльності за елементами затрат.
27. Побудова обліку готової продукції власного виробництва.
28. Облік реалізації продукції (товарів).
29. Облік доходів від реалізації продукції (товарів).
30. Облік фінансових результатів, їх розподілу та використання.
31. Характеристика системи рахунків.
32. Заключні операції після здачі балансу за річного звіту.
33. Склад, призначення та порядок ведення забалансових рахунків.
34. Облік витрат на відрядження та їх відшкодування.
35. Організація бухгалтерського обліку основних засобів виробництва (придбання, рух, відновлення, списання).
36. Порядок індексації основних фондів і обліку її результатів.
37. Облік нарахувань та сплати до бюджету податку на додану вартість.
38. Склад та порядок подання бухгалтерської звітності у державні контролюючі органи, оприлюднення звітності.
39. Облік кредиторської та депонентської заборгованості.
40. Склад типових реєстрів журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку.
41. Порядок віднесення витрат до видатків майбутніх періодів, їх списання на собівартість продукції.
42. Порядок обліку бартерних операцій.
43. Облік розрахунків з бюджетом.

#### **Питання для іспиту на сертифікат серії «А» з питань права**

1. Поняття аудиту в законодавстві.
2. Супутні аудиту роботи.
3. Порядок створення та функції аудиторських фірм.
4. Порядок створення підприємств та господарських товариств.
5. Повноваження керівних органів підприємств та господарських товариств.
6. Ліквідація та реорганізація підприємств та господарських товариств.
7. Правове регулювання банківських операцій.
8. Порядок відкриття поточних та бюджетних рахунків в банках.
9. Правова основа створення страхових компаній. Види страхування.
10. Види іноземних інвестицій.
11. Правові основи створення та регулювання підприємств з іноземними інвестиціями.
12. Декларування товарів та вантажів.

13. Здійснення валютних операцій підприємствами та господарськими товариствами.
14. Види зовнішньоекономічної діяльності.
15. Ліцензування та квотування у сфері зовнішньоекономічної діяльності.
16. Спеціальні економічні зони: законодавчо-правовий статус.
17. Правовий статус довірчих товариств.
18. Правовий статус інвестиційних фондів. Порядок їх створення і використання.
19. Законодавча база створення та операції товарних бірж.
20. Правовий статус фондових бірж.
21. Цінні папери, порядок їх випуску, обігу, види діяльності щодо випуску і обігу.
22. Господарські суперечки та порядок їх розв'язання.
23. Економіко-правовий аналіз та його застосування в аудиторській діяльності.
24. Міжнародні нормативні акти з питань аудиту.
25. Поняття оприлюднення звітності в законодавстві України.
26. Порядок укладання та зміст колективного договору.
27. Умови, за яких не допускається здійснення діяльності із випуску та обігу цінних паперів.
28. Державний контроль за випуском і обігом цінних паперів.
29. Порядок переміщення через митний кордон України товарів та інших предметів. Митна декларація.
30. Правові основи створення та регулювання діяльності підприємств з іноземними інвестиціями.
31. Правова основа придбання іноземними інвесторами майна та окремих видів майнових прав в Україні.
32. Зловживання монопольним становищем на ринку, неправомірні угоди між підприємствами.
33. Правові умови створення підприємства та його державна реєстрація.
34. Утворення і використання майна підприємства.
35. Ліквідація і реорганізація підприємства.
36. Захист права власності.
37. Обмеженнях здійсненні підприємницької діяльності.
38. Право на здійснення зовнішньоекономічної діяльності.
39. Договори (контракти) зовнішньоекономічної діяльності та вимоги, що застосовуються до них.

40. Правові основи регулювання зовнішньоекономічної діяльності.
41. Дії підприємств і неправомірні угоди, які відносяться до зловживання монополістичним становищем на ринку.
42. Відповідальність підприємств за порушення антимонопольного законодавства.
43. Державні органи фінансового контролю: їх функції, права та обов'язки.
44. Види підприємницької діяльності, які потребують державного ліцензування та порядок видачі таких ліцензій.
45. Договір на аудиторські послуги: зміст та порядок складання.
46. Порядок створення холдингових компаній.
47. Черговість здійснення платежів з рахунків клієнтів у комерційних банках.
48. Здійснення валютних операцій підприємствами та господарськими товариствами.
49. Поняття застави у законодавстві України. Предмет, сфера застосування, зберігання, страхування предмету застави.
50. Питання банкрутства у законодавстві України, оголошення банкрутства, його наслідки і задоволення вимог кредиторів.
51. Порядок переміщення іноземної валюти через кордон України.

#### **Екзаменаційні питання на сертифікат серії «А» з оподаткування**

1. Права державних податкових інспекцій при здійсненні ними своїх повноважень.
2. Порядок стягнення невнесених у строк платежів.
3. Порядок накладення податковою інспекцією адміністративних штрафів на посадових осіб.
4. Визначення недоїмки по податках та інших обов'язкових платежах.
5. Порядок нарахування пені за несвоєчасну сплату податків та інших обов'язкових платежів.
6. Порядок стягнення недоїмок з підприємств, організацій, закладів та іноземних юридичних осіб.
7. Джерела погашення недоїмок з податку та інших обов'язкових платежах.
8. Порядок надання відстрочки та розстрочки з податків та інших обов'язкових платежів.
9. Порядок оскарження дій посадових осіб податкових інспекцій та інших державних органів стягнення обов'язкових платежів.



10. Об'єкт оподаткування, платники та порядок обчислення і сплати акцизного збору.

11. Особливості обчислення та сплати акцизного збору по товарах, ввезених в Україну, виготовлених з давальницької сировини, а також придбаних для промислової переробки.

12. Порядок сплати, повернення та зарахування до бюджету акцизного збору.

13. Об'єкт оподаткування прибутковим податком та особливості його визначення.

14. Суми, які підлягають включенню у сукупний оподатковуваний прибуток при визначенні прибуткового податку з громадян.

15. Пільги з прибуткового податку з громадян та порядок їх надання.

16. Методика складання та перевірки річної декларації з прибуткового податку.

17. Платники, об'єкти та порядок обчислення і сплати податку з власників транспортних засобів.

18. Податок на додану вартість, визначення оподатковуваного обороту у різних галузях господарювання, податкові пільги, передбачені законодавчими актами України.

19. Порядок обчислення та сплати земельного податку.

20. Порядок сплати та ставки державного мита.

21. Оподаткування бартерних операцій податком на додану вартість у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

22. Порядок визначення оподатковуваного обороту для розрахунку податку на додану вартість та особливості його визначення у промисловості, торгівлі, громадському харчуванні, при обміні товарами.

23. Податок на додану вартість — його платники, об'єкт, порядок і строки на подання декларацій.

24. Пільги по податку на додану вартість, відшкодування та кредитування податку.

25. Місцеві податки. Законодавство. Порядок нарахування оплати.

26. Оподаткування іноземних юридичних осіб».

27. Податок на прибуток суб'єктів господарської діяльності.

28. Порядок обчислення та сплати відрахувань на фінансування автотранспортного господарства.

29. Платники, порядок обчислення та сплати податку з транспортних засобів.

30. Порядок обчислення оподатковуваного прибутку підприємствами України.

31. Операції, що не є об'єктом оподаткування при обчисленні податку на прибуток.
32. Суми, на які зменшується прибуток при визначенні податку на прибуток.
33. Особливості визначенні виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) при обчисленні прибутку від товарообмінних операцій.
34. Особливості обчислення прибутку від здійснення операцій з цінними паперами, борговими зобов'язаннями та вимогами, а також від надання матеріальних цінностей в оренду (лізинг).
35. Особливості оподаткування прибутку підприємств і організацій агропромислового комплексу.
36. Особливості обчислення прибутку від здійснення страхової діяльності при визначенні податку на прибуток страхових компаній.
37. Особливості визначення виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), одержаної підприємствами в іноземній валюті, здійснення форвардних, ф'ючерсних операцій, а також операцій з опціонами при обчисленні податку на прибуток.
38. Ставки податку на прибуток підприємств і організацій та порядок їх застосування.
39. Особливості оподаткування прибутку підприємств з іноземними інвестиціями.
40. Порядок зменшення податку на прибуток при визначенні суми, яка перераховується підприємствами до бюджету.
41. Порядок обчислення та сплати авансових платежів по податку на прибуток.
42. Порядок на термін сплати податку на прибуток підприємств і організацій.
43. Усунення подвійного оподаткування прибутку підприємств та організацій.
44. Порядок встановлення, розрахунку та сплати податку на рекламу.
45. Мито та його види, нарахування та сплата мита.
46. Порядок надання підприємствам податкового кредиту.
47. Загальна структура майнових, ресурсних і неподаткових платежів, місцевих податків і зборів та їх класифікація.
48. Порядок обчислення і сплати коштів за порушення державних стандартів, норм і правил суб'єктами підприємництва.
49. Порядок обчислення і сплати платежів за спеціальне використання прісних водних ресурсів.
50. Система оподаткування, класифікація податків.

51. Порядок нарахування та сплати до бюджету коштів фонду по здійсненню заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи і соціального захисту населення.

52. Порядок застосування фінансових санкцій до підприємств – порушників валютного законодавства України.

53. Методика визначення обсягів прибутку, що підлягає оподаткуванню.

**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 500 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ)  
АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ  
(чинний для аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди,  
що починаються 15 грудня 2004 р. або пізніше)\***

**Зміст**

Параграф	
Вступ.....	1-2
Концепція аудиторських доказів.....	3-6
Достатні та відповідні аудиторські докази.....	7-14
Використання тверджень при отриманні аудиторських доказів.....	19-38
Аудиторські процедури при отриманні аудиторських доказів.....	19-25
Перевірка записів або документів.....	26-27
Перевірка матеріальних активів.....	28
Спостереження.....	29
Запити.....	30-34
Підтвердження.....	35
Перерахування.....	36
Повторне виконання.....	37
Аналітичні процедури.....	38
Дата набрання чинності.....	39

*Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 500 (переглянутий) «Аудиторські докази» слід читати в контексті «Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, надання впевненості та супутних послуг», яка визначає застосування та статус МСА.*

\* Стандарти, які стосуються аудиторського ризику, - МСА 315 «Розуміння суб'єкту господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвого викривлення», МСА 330 «Аудиторські процедури у відповідно до оцінених ризиків» та МСА 500 (переглянутий) обумовили зміни в МСА 200 «Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів». Ці зміни наведені у Додатку до МСА 200 та набирають чинності для аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, що починаються 15 грудня 2004 р. Або пізніше. Стандарти, які стосуються аудиторського ризику, обумовлюють відповідні зміни в інших МСА, з якими можна ознайомитися на сторінці РМСАНВ в Інтернеті <http://www.iaasb.org>.

## **Вступ**

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартних положень і надання рекомендацій стосовно того, з чого складаються аудиторські докази в аудиторській перевірці фінансових звітів, кількості та якості аудиторських доказів, які слід отримувати, та аудиторських процедур, які використовують аудитори для одержання цих аудиторських доказів.

2. Аудитор повинен одержати достаті та відповідні аудиторські докази, щоб мати змогу сформулювати обґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора.

### **Концепція аудиторських доказів**

3. «Аудиторські докази» – це вся інформація, яку використовує аудитор для формулювання висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка; вони охоплюють інформацію, яка міститься в облікових записах, що є основою фінансових звітів та іншої інформації. Не очікується, що аудитори розглядатимуть всю інформацію, яка може існувати. Аудиторські докази, які є накопичувальними за характером, охоплюють аудиторські докази, отримані від аудиторських процедур, виконаних в ході аудиторської перевірки, і можуть містити аудиторські докази, отримані з інших джерел, наприклад, попередні аудиторські перевірки процедури контролю якості на фірмі щодо прийняття клієнтів та продовження роботи з ними.

4. Облікові записи, як правило, складаються з записів первісних проводок та підтверджувальних записів, наприклад, чеків та записів систем електронного переведення платежів; рахунків-фактур; контрактів; головних та допоміжних книг; журнальних проводок та інших коригувань фінансових звітів, які не відображаються в офіційних журнальних проводках; а також записів, наприклад, відомості обліку робіт та електронні таблиці, що підтверджують розподіл витрат, обчислення, звіряння та розкриття інформації. Проводки в облікових записах часто здійснюються, записуються, обробляються та наводяться в звітності в електронній формі. Крім того, облікові записи можуть бути складовою інтегрованих систем, які здійснюють обмін даними та підтверджують усі аспекти фінансової звітності, діяльності та цілі дотримання відповідності суб'єктом господарювання.

5. Управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансових звітів на основі облікових записів суб'єкта господарювання. Аудитор отримує деякі аудиторські докази, перевіряючи облікові записи, наприклад, за допомогою аналізу та огляду, повторно виконуючи процеду-

ри, яких дотримувалися в процесі підготовки фінансової звітності, та звіряючи відповіді типи та використання тієї самої інформації. За допомогою виконання таких аудиторських процедур аудитор може визначити, що облікові регістри є внутрішньо послідовними та узгоджуються з фінансовими звітами. Проте, оскільки самі облікові записи не забезпечують достатні аудиторські докази, на яких ґрунтується думка аудитора про фінансові звіти, аудитор отримує інші аудиторські докази.

6. Інша інформація, яку аудитор може використати як аудиторські докази, охоплює: протоколи зборів; підтвердження третіх сторін; висновки аналітиків; порівняльні дані про конкурентів (аналіз оціночних показників); посібники з процедур контролю; інформацію, отриману аудитором за допомогою таких аудиторських процедур, як запит, спостереження та перевірка; а також іншу інформацію, розроблену аудитором або доступну йому, яка надає аудитору можливість дійти висновку на основі достатніх доказів.

#### **Достатні та відповідні аудиторські докази**

7. Достатність – це критерій кількості аудиторських доказів. Відповідність – це оцінка якості аудиторських доказів, тобо їх доречності та достовірності щодо підтвердження класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації і пов'язаних з нею тверджень або виявлення викривлень в них. На кількість необхідних аудиторських доказів впливає ризик викривлення (чим вище ризик, тим більше аудиторських доказів може знадобитися), а також якість таких аудиторських доказів (чим вища якість, тим менше потрібно аудиторських доказів). Відповідно, достатність та відповідність аудиторських доказів взаємозалежні. Однак отримання більшої кількості аудиторських доказів не може компенсувати їхню низьку якість.

8. Певний комплекс аудиторських процедур може надати аудиторські докази, які є доречними для одних тверджень, але недоречними для інших. Наприклад, перевірка записів та документів, пов'язаних з погашенням дебіторської заборгованості після закінчення періоду, може надати аудиторські докази стосовно існування та оцінки вартості, але необов'язково щодо відповідності відсічення на кінець року. З іншого боку, аудитор часто отримує аудиторські докази з різних джерел або різного характеру, які відносяться до того самого твердження. Наприклад, аудитор може аналізувати строки погашення дебіторської заборгованості та подальше погашення дебіторської заборгованості, щоб отримати аудиторські докази, пов'язані з оцінкою резервів сумнівних боїв. До того ж отримання ауди-

торських доказів, пов'язаних із конкретним твердженням, наприклад, фізичним існуванням записів, не змінює отримання аудиторських доказів стосовно іншого твердження, наприклад, вартості запасів.

9. На достовірність аудиторських доказів впливає їхнє джерело та характер; вона залежить від конкретних обставин, за яких їх одержують. Можна розробити загальні правила щодо достовірності різних типів аудиторських доказів; проте є важливі винятки з таких загальних правил. Навіть якщо аудиторські докази отримані з незалежного джерела, зовнішнього для суб'єкта господарювання, можуть існувати обставини, які впливають на достовірність отриманої інформації. Наприклад, аудиторські докази, отримані з незалежного зовнішнього джерела, мажуть бути недостовірними, якщо джерело не є добре поінформованим. Незважаючи на визнання можливості існування винятків, наведені далі загальні правила щодо достовірності аудиторських доказів мажуть бути корисними:

- аудиторські докази достовірніші, якщо отримані з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання;
- аудиторські докази, отримані з внутрішніх джерел, достовірніші, якщо відповідні процедури внутрішнього контролю є ефективними;
- аудиторські докази, отримані безпосередньо аудитором (наприклад, спостереження за застосуванням контролю), достовірніші, ніж аудиторські докази, отримані непрямо або шляхом припущення (наприклад, запит про застосування контролю);
- аудиторські докази достовірніші, якщо вони існують у формі документів, що зберігаються на паперових, електронних чи інших носіях (наприклад, стенограма зборів, записана під час їх проведення, достовірніша, ніж пізніше усне подання обговорюваних питань);
- аудиторські докази, отримані із оригіналів документів, достовірніші, ніж аудиторські докази, отримані з ксерокопій чи копій, переданих факсом.

10. Аудитор рідко займається засвідченням автентичності документації, він не має професійної підготовки експерта з такого засвідчення автентичності, і від нього не очікується, що він є таким експертом. Проте аудитор розглядає достовірність інформації, яку використовують як аудиторські докази, наприклад, ксерокопії, факси, документи на плівці, у цифровій чи іншій електронній формі відображення, включаючи розгляд заходів контролю за їхньою підготовкою та збереженням, якщо доречно.

11. Якщо аудитор використовує інформацію, створену суб'єктом господарювання, для виконання аудиторських процедур, йому слід отримати аудиторські докази щодо точності та повноти інформації. Для отри-

мання аудитором достовірних аудиторських доказів, інформація, на якій базуються аудиторські процедури, має бути повною та точною. Наприклад, під час аудиторської перевірки доходу з застосуванням стандартних цін до записів обсягу реалізації, аудитор розглядає точність інформації щодо цін та повноту і точність даних щодо обсягу реалізації. Отримання аудиторських доказів щодо повноти та точності інформації, створеної інформаційною системою суб'єкта господарювання, можна здійснювати одночасно з фактичною аудиторською процедурою, застосованою до інформації, оскільки отримання таких доказів є невід'ємною частиною самої аудиторської процедури. В інших ситуаціях аудитор, можливо, отримує аудиторські докази точності та повноти такої інформації, перевіряючи заходи контролю за створенням та збереженням інформації. Проте в деяких ситуаціях аудитор може визначити, що необхідні додаткові аудиторські процедури. Такі додаткові процедури можуть, наприклад, включати застосування комп'ютеризованих методів аудиту (КМА) для перерахування інформації.

12. Аудитор зазвичай отримує вищий рівень впевненості на основі послідовних аудиторських доказів, отриманих із різних джерел чи різного характеру, ніж на основі окремих аудиторських доказів при окремому розгляді. Крім того, отримання аудиторських доказів із різних джерел чи різного характеру може свідчити, що окремий аудиторський доказ є недостовірним. Наприклад, підтверджувальна інформація з джерела, яке не залежить від суб'єкта господарювання, може підвищити рівень впевненості, отриманої на основі пояснень управлінського персоналу. І навпаки, якщо аудиторські докази, отримані з одного джерела, не відповідають доказам, отриманим з іншого, то аудитор визначає, які додаткові процедури потрібні для усунення такої невідповідності.

13. Аудитор розглядає зв'язок між витратами на одержання аудиторських доказів і користю отриманої інформації. Однак питання пов'язаної з цим складності чи витрат само по собі не є достатньою підставою для невиконання аудиторської процедури, щодо якої немає альтернативи.

14. Для формування аудиторської думки аудитор не перевіряє всю наявну інформацію, оскільки висновків можна зазвичай дійти, застосовуючи методи вибіркової перевірки та інші підходи до відбору статей для перевірки. Крім того, аудитор, як правило, вважає за необхідне покластися не аудиторські докази, що є рідше переконливими, ніж остаточними; проте, аби отримати обґрунтовану впевненість, аудитор не задовольняється аудиторськими доказами, що є менш, ніж переконливі. Аудитор застосовує професійне судження та ставиться з професійним скептицизмом,



оцїнюючи кїлькїсть та якїсть аудиторських доказів і, отже, їхню достатнїсть та вїдповїднїсть для пїдтвердження аудиторської думки.

### **Використання тверджень при отриманнї аудиторських доказів**

15. Управлїнський персонал несе вїдповїдальнїсть за достовїрне подання фїнансових звїтїв, якї вїдображають характер та дїяльнїсть суб'єкта господарювання. Пояснюючи, що фїнансовї звїти справедливо й достовїрно вїдображають (або подають достовїрно, в усїх суттєвих аспектах) вїдповїдно до застосованої концептуальної основи фїнансової звїтнїстї, управлїнський персонал явно чи неявно робить твердження щодо визнання, оцїнки, подання рїзних елементїв фїнансових звїтїв та розкриття пов'язаної з ними вїнформацїї.

16. Аудиторвї слїд достатньо докладно використовувати твердження щодо класїв операцїй, залишкїв на рахунках та подання й розкриття вїнформацїї для формування основи для ризикїв суттєвого викривлення, планування та виконання подальших аудиторських процедур. Аудитор використовує твердження пїд час оцїнювання ризикїв, розглядаючи рїзнї типи потенцїйно можливих викривлень, якї можуть вїдбутися, і таким чином плануючи аудиторські процедури у вїдповїдь на оцїненї ризики. В вїнших МСА обговорюються конкретнї ситуацїї, коли аудиторвї необхїдно одержати аудиторські докази на рївнї тверджень.

17. Твердження, якї використовує аудитор, подїляються на такї категорїї:

а) твердження щодо класїв операцїй та подїй за перїод, що перевїряється:

I) наявнїсть: операцїї та подїї, якї вїдображенї в звїтнїстї, вїдбулися та стосуються суб'єкта господарювання;

II) повнота: вїдображенї всї операцїї та подїї, якї мають бути вїдображенї в звїтнїстї;

III) точнїсть: суми та вїншї данї, якї стосуються вїдображених в звїтнїстї операцїй та подїй, вїдображенї належним чином;

IV) вїдсїчення: операцїї та подїї, вїдображенї у вїдповїдному звїтному перїодї;

V) операцїї та подїї, вїдображенї на вїдповїдних рахунках;

б) твердження про залишки на рахунках на кїнець перїоду:

I) вїснування: активи, зобов'язання та частки участї в капїталї вїснують;

II) права і зобов'язання: суб'єкт господарювання утримує чи контролює права на активи, зобов'язання є зобов'язаннями суб'єкта господарювання;

III) повнота: відображені всі активи, зобов'язання та частки участі в капіталі, які мають бути відображені в звітності;

IV) оцінка вартості та розподіл: активи, зобов'язання та частки участі в капіталі включені в фінансові звіти у відповідних сумах та будь-які остаточні коригування оцінки вартості та розподілу відображені в звітності відповідним чином;

в) твердження про подання та розкриття інформації:

I) наявність та права й зобов'язання: події, операції та інші питання, інформація про які розкрита, відбулися та стосуються суб'єкта господарювання;

II) повнота: включено розкриття всієї інформації, яку слід включити в фінансові звіти;

III) класифікація та зрозумілість: фінансова інформація подана та визначена відповідним чином і розкриття інформації чітко сформульоване;

IV) точність та оцінка вартості: фінансова та інша інформація розкрита достовірно й у відповідних сумах.

18. Аудитор може використовувати твердження так, як наведено вище, або висловлювати їх іншим чином за умови охоплення всіх наведених аспектів. Наприклад, аудитор може обрати поєднання твердження про операції та події з твердженням про залишки на рахунках. Ще один приклад: може не бути окремого твердження, пов'язаного з відсіченням операцій та подій, якщо твердження щодо наявності та повноти містять належний розгляд відображення операцій в правильному обліковому періоді.

### **Аудиторські процедури для одержання доказів**

19. Аудитор отримує аудиторські докази для формулювання обґрунтованих висновків, на яких базується аудиторська думка, виконуючи аудиторські процедури з метою:

а) отримання розуміння про суб'єкт господарювання та його середовище, включаючи його систему внутрішнього контролю, для оцінки суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів та тверджень (аудиторські процедури, які виконують з цією метою, зазначаються в МСА як «процедури оцінки ризиків»);

б) якщо необхідно, або якщо аудитор вирішив це зробити, перевірки операційної ефективності процедур контролю в запобіганні або виявленні та виправленні суттєвих викривлень на рівні тверджень (аудиторські процедури, які виконують з цією метою, зазначаються в МСА як «тести контролю»);

в) виявлення суттєвих викривлень на рївнї тверджень (аудиторськї процедури, якї виконують з цїєю метою, зазначаються в МСА як «процедури по сутї» і складаються з перевїрки докладної їнформації про класи операцій, залишки на рахунках та розкриття їнформації і аналітичнї процедури по сутї).

20. Аудитор завжди виконує процедури оцїнки ризиків для забезпечення задовільної основи для оцїнки ризиків на рївнї фїнансових звїтїв та тверджень. Проте самї собою процедури оцїнки ризиків не забезпечують достатнї та вїдповїднї аудиторськї докази, на яких базується аудиторська думка, вони доповнюютьсї подальшими аудиторськими процедурами у формї тестїв контролю, за необхїдностї, та процедурами по сутї.

21. Тести контролю необхїднї за двох обставин. Якщо оцїнка аудиторського ризику включає очїкування операційної ефектївностї процедур контролю, аудитор повиннї протестувати цї процедури контролю для пїдтвердження оцїнки ризику. Крім того, якщо самї процедури по сутї не надають достатнї та вїдповїднї аудиторськї докази, аудитор має виконати тести процедур контролю для отримання аудиторських доказїв щодо їхньої операційної ефектївностї.

22. Аудитор планує та виконує процедури по сутї, якї б вїдповїдали оцїнцї ризиків суттєвого викривлення, що охоплює результати тестїв контролю, якщо вони є. Оцїнка аудиторського ризику є питанням судження і не може бути достатньо точним для того, аби їдентифїкувати всї ризики суттєвого викривлення. Крім того, їснують властивї обмеження системи внутрїшнього контролю, включаючи ризик недотримання їх управлїнським персоналом, можливїсть суб'єктивної помилки та вплив змїн у системах. Отже, процедури по сутї щодо суттєвих класїв операцій, залишків на рахунках та розкриття їнформації завжди необхїднї для отримання вїдповїдних та достатнїх аудиторських доказїв.

23. Аудитор використовує один чи кїлька типїв аудиторських процедур, наведених далї в параграфях 26–38. Цї аудиторськї процедури або їхнє поєднання можна використати як процедури оцїнки ризику, тести контролю або процедури по сутї залежно вїд ситуації, в якїї аудитор застосовує їх. За певних обставин аудиторськї докази, отриманї в попереднїх аудиторських перевїрках, можуть надавати аудиторськї докази, якщо аудитор виконує аудиторськї процедури для встановлення продовження їхньої доречностї.

24. Характер та визначення часу аудиторських процедур, якї слїд використати, можуть залежати вїд того, що деякї облїковї данї та їнша їнформація можуть бути наявними лише в електроннїй формї або в певнї мо-

менти чи періоди часу. Первинні документи, наприклад, замовлення та придбання, транспортні накладні, рахунки-фактури та чеки можуть бути замінені електронним обміном повідомленнями. Наприклад, суб'єкти господарювання можуть користуватися системами електронної комерції чи обробки зображень. В електронній комерції суб'єкт господарювання та його клієнти чи постачальники користуються комп'ютерами, підключеними до відкритої мережі, наприклад, Інтернету, для ведення бізнесу електронними засобами. Придбання, доставка, вистанлення рахунків, одержання грошових коштів та операції з виплати грошових коштів часто повністю здійснюються шляхом електронного обміну повідомленнями між сторонами. У системах обробки зображень документи сканують та конвертують в електронні зображення для полегшення їхнього зберігання та посилання на них. Відповідна інформація в електронній формі може існувати в певний момент часу. Проте така інформація може не відтворюватися після визначеного періоду часу, якщо файли змінюються, а резервних файлів не існує. Політика суб'єкта господарювання щодо збереження такої інформації може вимагати від аудитора прохання збереження деякої інформації для огляду аудитором або виконання аудиторських процедур у той час, коли інформація доступна.

25. Якщо інформація існує в електронній формі, аудитор може проводити певні аудиторські процедури, зазначені нижче, за допомогою КМА.

### ***Перевірка записів або документів***

26. Перевірка складається з вивчення записів або документів, як внутрішніх, так і зовнішніх, що зберігаються на папері, електронних та інших носіях інформації. Перевірка записів і документів надає аудиторські докази різного ступеня достовірності залежно від їх характеру і джерела, а також, у разі внутрішніх записів та документів, залежно від ефективності процедур контролю за їх створенням. Прикладом перевірки, яка застосовується як тести контролю, є перевірка записів або документів на підтвердження їх санкціонованості.

27. Деякі документи являють собою прямий аудиторський доказ існування активу, наприклад, документ, який є фінансовим інструментом – акцією чи облігацією. Перевірка таких документів не обов'язково може надавати аудиторські докази права власності на них чи вартості. Крім того, перевірка виконаного контракту може надати аудиторські свідчення стосовно застосування суб'єктом господарювання облікової політики, наприклад, визнання доходу.

### ***Перевірка матеріальних активів***

28. Перевірка матеріальних активів полягає в фізичній перевірці активів. Перевірка матеріальних активів може надати достовірні аудиторські докази щодо їх існування, але необов'язково докази прав та зобов'язань чи оцінки вартості активів. Перевірка окремих статей запасів, як правило, супроводжує спостереження за інвентаризацією.

### ***Спостереження***

29. Спостереження охоплює нагляд за процесом або процедурою, що виконуються іншими особами, наприклад, спостереження аудитора за здійсненням інвентаризації запасів персоналом суб'єкта господарювання або виконанням заходів контролю. Спостереження надає аудиторські докази щодо виконання процесу чи процедур, але обмежується певним моментом часу, в якому відбувається спостереження, а також тим, що сам факт спостереження може впливати на виконання процесу чи процедур. Див. подальші рекомендації з спостереження за інвентаризацією в МСА 501 «Аудиторські докази: додаткові міркування щодо окремих статей».

### ***Запити***

30. Запит – це процес звернення за інформацією, як фінансовою, так і нефінансовою, до обізнаних осіб суб'єкта господарювання або поза його межами. Запит – це аудиторська процедура, яка широко застосовується в ході аудиторської перевірки та часто доповнює виконання інших аудиторських процедур. Запити можуть бути різного роду: від офіційних письмових запитів до неофіційних усних запитів. Оцінювання відповідей на запити є невід'ємною частиною процесу запиту.

31. Відповіді на запити можуть надати аудиторіві інформацію, якою він раніше не володів, або яка підтверджує аудиторські докази. В інших випадках відповіді можуть надати інформацію, яка суттєво відрізняється від іншої інформації, яку отримав аудитор, наприклад, інформацію стосовно можливостей управлінського персоналу уникати процедур контролю. У деяких випадках відповіді на запити є основою для зміни чи виконання додаткових аудиторських процедур аудитором.

32. Аудитор виконує аудиторські процедури додатково до використання запитів для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів. Запит сам по собі, як правило, не надає достатні аудиторські докази для виявлення суттєвого викривлення на рівні тверджень. Крім того, запит сам по собі не є достатнім для перевірки операційної ефективності процедур контролю.

33. Хоча підтвердження доказів, отриманих шляхом запитів, часто є особливо важливим, у випадку запитів щодо наміру управлінського персоналу інформація, наявна для підтвердження наміру управлінського персоналу, може бути обмеженою. У таких випадках розуміння історії виконання управлінським персоналом оголошених намірів щодо активів та забав'язань, причин, наведених управлінським персоналом стосовно вибору конкретного плану дій, та спроможності управлінського персоналу дотримуватися конкретного плану дій можуть надати відповідну інформацію про наміри управлінського персоналу.

34. Стосовно деяких питань аудитор отримує письмове пояснення управлінського персоналу для підтвердження відповідей на усні запити. Наприклад, аудитор, як правило, отримує письмові пояснення управлінського персоналу щодо суттєвих питань, коли не можна обґрунтовано очікувати, що існуватимуть інші достатні та відповідні аудиторські докази, або коли якість інших аудиторських доказів низька. Подальші рекомендації щодо письмових пояснень див. у МСА 580 «Пояснення управлінського персоналу».

### ***Підтвердження***

35. Підтвердження, які є особливим типом запитів, — це процес отримання інформації щодо пояснень управлінського персоналу чи існуючих умов безпосередньо від третіх сторін. Наприклад, аудитор може шукати прямого підтвердження дебіторської заборгованості шляхом контакту з дебіторами. Підтвердження часто застосовуються щодо залишків на рахунку та їх компонентів, але їх не слід обмежувати лише такими статтями. Наприклад, аудитор може просити підтвердити умови угод або операції, які суб'єкт господарювання має з третіми сторонами; прохання про підтвердження сформульовано так, аби спитати, чи були внесені зміни до угод, та якщо так, то які саме. Підтвердження також використовуються для отримання аудиторських доказів щодо відсутності певних умов, наприклад, відсутність «побічних угод», які можуть вплинути на визнання доходу. Подальші рекомендації щодо підтверджень див. у МСА 505 «Зовнішні підтвердження».

### ***Перерахування***

36. Перерахування полягає в перевірці арифметичної точності документів чи записів. Перерахування можна виконувати із застосуванням інформаційних технологій, наприклад, шляхом отримання електронного файлу від суб'єкта господарювання та застосування КМА для перевірки точності сум у файлі.

### ***Повторне виконання***

37. Повторне виконання полягає в незалежному виконанні аудитором процедур чи заходів контролю, що початково виконувалися як частина систем внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, або вручну, або з застосуванням КМА, наприклад, повторне виконання класифікації дебіторської заборгованості за строками погашення.

### ***Аналітичні процедури***

38. Аналітичні процедури складаються з оцінки фінансової інформації шляхом дослідження важливих зв'язків між фінансовими і нефінансовими даними. Аналітичні процедури охоплюють також подальше вивчення визначених відхилень та зв'язків, які суперечать іншій релевантній інформації або відрізняються від прогнозованих сум. Подальші рекомендації щодо аналітичних процедур див. у МСА 520 «Аналітичні процедури».

### ***Дата набрання чинності***

39. Цей МСА набирає чинності для аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, які починаються з 15 грудня 2004 р. або пізніше.

### ***Особливості застосування в державному секторі***

1. При проведенні аудиторських перевірок суб'єктів господарювання у державному секторі аудитор повинен урахувати законодавство і будь-які інші відповідні нормативні акти, накази та директиви міністерства, які впливають на аудиторську перевірку, а також будь-які інші спеціальні вимоги до аудиту. При формулюванні тверджень щодо фінансових звітів управлінський персонал стверджує, що операції та події відповідають законодавству чи вимогам відповідного органу влади на додаток до тверджень у параграфі 15 цього МСА.

**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 720 ІНША ІНФОРМАЦІЯ В  
ДОКУМЕНТАХ, ЩО МІСТЯТЬ ПЕРЕВІРЕНІ ФІНАНСОВІ ЗВІТИ  
(чинний стандарт)**

**Зміст**

Параграф	
Вступ.....	1-8
Доступ до іншої інформації.....	9
Розгляд іншої інформації.....	10
Суттєві суперечності.....	11-13
Суттєве викривлення факту.....	14-18
Наявність іншої інформації після дати аудиторського висновку.....	19-23

*Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 720 «Інша інформація в документах, що містять перевірені фінансові звіти» слід розуміти в контексті «Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та супутніх послуг», де вказано застосування та статус МСА*

**Вступ**

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення положень і надання рекомендацій щодо розгляду аудитором іншої інформації, стосовно якої аудитор не зобов'язаний надавати аудиторський висновок, і яка міститься в документах, що входять до складу перевірених фінансових звітів. Цей МСА застосовується до річного звіту, застосовуватися й до інших документів, наприклад тих, що використовуються при пропозиції цінних паперів для продажу та випуску.

2. Аудитор повинен ознайомитися з іншою інформацією, щоб виявити наявність суттєвих суперечностей з перевіреними фінансовими звітами.

3. «Суттєва суперечність» є, коли певна інформація суперечить тій інформації, яка міститься в перевірених фінансових звітах. Суттєва суперечність може викликати сумніви щодо аудиторських висновків, зроблених аудитором згідно з аудиторськими доказами, одержаними рані-



ше, а також викликати сумніви щодо аудиторської думки про фінансові звіти.

4. Як правило, суб'єкт господарювання щорічно публікує документ, який містить перевірені фінансові звіти, разом з аудиторським висновком щодо них. Цей документ часто називають «річним звітом». Публікуючи такий документ, суб'єкт господарювання може до нього включити (керуючись законом або традицією) іншу інформацію (і фінансову, і нефінансову). В цьому МСА така фінансова й нефінансова інформація називається «іншою інформацією».

5. Прикладами іншої інформації є звіт управлінського персоналу (або ради директорів) про діяльність суб'єкта господарювання, фінансові результати або основні факти, дані про зайнятість, заплановані капітальні витрати, фінансові коефіцієнти, імена посадових осіб і директорів, а також вибіркові кварталні дані.

6. За певних обставин аудитор має передбачені законом або контрактом зобов'язання з надання висновку окремо щодо іншої інформації. За інших обставин аудитор не має такого зобов'язання. Проте аудитор повинен розглянути іншу інформацію, складаючи висновок про фінансові звіти, позаяк достовірність перевірених фінансових звітів може бути поставлена під сумнів суперечностями, які можуть бути між перевіреними фінансовими звітами та іншою інформацією.

7. Деякі юрисдикції вимагають від аудитора виконання особливих процедур щодо іншої інформації, наприклад, необхідних додаткових даних і проміжної фінансової інформації. Якщо подібної інформації немає або вона має недоліки, аудиторіві, можливо, доведеться зазначити це в аудиторському висновку.

8. Якщо аудитор має зобов'язання надати висновок конкретно щодо іншої інформації, то його обов'язки визначаються характером завдання, національним законодавством та професійними стандартами. Якщо аудитор має обов'язки стосовно огляду іншої інформації, йому треба дотримуватися рекомендації щодо завдань з огляду у відповідних МСА.

### **Доступ до іншої інформації**

9. Щоб аудитор міг розглянути іншу інформацію, включену в річний звіт, потрібен своєчасний доступ до такої інформації. Тому аудитор повинен домовитися із суб'єктом господарювання про одержання такої інформації до дати аудиторського висновку. За певних обставин не вся інша інформація може бути наявною до такої дати. У такому разі аудитор має дотримуватися рекомендацій, викладених у параграфах 20-23.

### **Розгляд іншої інформації**

10. Мета та обсяг аудиту фінансових звітів формулюються на основі умови обмеження відповідальності аудитора інформацією, зазначеною в аудиторському висновку. Відповідно, аудитор не несе окремої відповідальності за викладення іншої інформації належним чином.

### **Суттєві суперечності**

11. Якщо під час ознайомлення з іншою інформацією аудитор виявляє суттєву суперечність, йому слід визначити, чи треба вносити поправки до перевірених фінансових звітів або до іншої інформації.

12. Якщо треба внести поправки до перевірених фінансових звітів, але суб'єкт господарювання відмовляється це зробити, аудитор повинен висловити умовно-позитивну або негативну думку.

13. Якщо треба внести поправки до іншої інформації, але суб'єкт господарювання відмовляється це зробити, аудитор повинен розглянути включення до аудиторського висновку пояснювального параграфа, який описує суттєві суперечності, або здійснити інші заходи. Вжиті заходи (наприклад, попадання аудиторського висновку або відмова від завдання) залежатимуть від конкретних обставин, а також від характеру та значущості суперечності. Аудитор повинен також розглянути можливість одержання юридичної консультації щодо подальших дій.

### **Суттєве викривлення факту**

14. Знайомлячись з іншою інформацією з метою виявлення суттєвих суперечностей, аудитор може знайти безперечне суттєве викривлення факту.

15. У цьому МСА «суттєве викривлення факту» в іншій інформації наявне при неправильному поданні або викладенні такої інформації, не пов'язаній з питаннями у перевірених фінансових звітах.

16. Якщо аудитор виявить, що інша інформація містить суттєве викривлення факту, йому слід обговорити це питання з управлінським персоналом суб'єкта господарювання. Обговорюючи це питання з управлінським персоналом, аудитор може не мати можливості оцінити достовірність іншої інформації та відповіді управлінського персоналу на запити аудитора; у такому випадку він повинен розглянути, чи є обґрунтовані розбіжності в судженні або думці.

17. Якщо аудитор усе-таки вважає, що є безперечне суттєве викривлення він повинен попросити в управлінського персоналу дозвіл на консультацію з компетентною третьою стороною (наприклад, юридичним консультантом суб'єкта господарювання), а також має розглянути отримані рекомендації.

18. Якщо аудитор дійде висновку, що в іншій інформації міститься безперечне суттєве викривлення факту, але управлінський персонал відмовляється його усунути, аудитор повинен розглянути можливість подальших відповідних заходів. Ужиті заходи можуть включати письмове повідомлення осіб, які несуть повну відповідальність за загальне управління суб'єктом господарювання, про занепокоєність аудитора щодо іншої отримання юридичної консультації.

### **Наявність іншої інформації після дати аудиторського висновку**

19. Якщо аудитор не має всієї іншої інформації до дати аудиторського висновку, він повинен ознайомитися з нею при першій нагоді для подальшого виявлення суттєвих суперечностей.

20. Якщо при ознайомленні з іншою інформацією аудитор виявляє суперечність або дізнається про безперечне суттєве викривлення факту, він визначає, чи є потреба переглянути перевірені фінансові звіти або іншу інформацію.

21. Якщо перегляд фінансових звітів є доречним, треба дотримуватися рекомендацій МСА 560 «Подальші події».

22. Якщо доцільно переглянути іншу інформацію (за згоди господарювання на перегляд), аудитор повинен виконати процедури, потрібні за цих обставин. Процедури можуть включати огляд заходів, ужитих управлінським персоналом щодо повідомлення осіб, які одержали раніше опубліковані фінансові звіти, аудиторський висновок щодо них та іншу інформацію, про проведення перегляду.

23. Якщо визнано доцільним переглянути іншу інформацію, але управлінський персонал відмовляється від перегляду, аудитор повинен розглянути можливість вжиття подальших відповідних заходів. Ужиті заходи можуть включати письмове повідомлення осіб, які несуть повну відповідальність за загальне управління суб'єктом господарювання, про занепокоєння аудитора щодо іншої інформації та отримання юридичної консультації.

### **Особливості застосування в державному секторі**

1. Цей МСА застосовується в контексті аудиторської перевірки фінансових звітів. У державному секторі аудитор може часто мати передбачену законом або контрактом відповідальність за надання висновку щодо іншої інформації. Як зазначено в параграфі 8 цього МСА, процедури, викладені в цьому МСА, не є достатніми для дотримання вимог законодавства та інших вимог щодо аудиту, наприклад, стосовно висловлення думки щодо досто-

*вірності показників діяльності або іншої інформації, що міститься в річному звіті. Було б недоречним застосовувати цей МСА за обставин, коли аудитор зобов'язаний висловити думку щодо такої інформації. За відсутності особливих вимог аудиту стосовно «іншої інформації» застосовуються загальні принципи, які викладені в цьому МСА.*

## МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 230 ДОКУМЕНТАЦІЯ (чинний стандарт)

### Зміст

Параграф	
Вступ.....	1-4
Форма і зміст робочих документів.....	5-12
Конфіденційність, забезпечення зберігання й утримування робочих документів та право власності на них.....	13-14

*Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 230 «Документація» слід розуміти в контексті «Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та супутніх послуг», де вказано застосування та статус МСА*

### Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення положень і надання рекомендацій щодо документації у контексті аудиту фінансових звітів.

2. Аудитор повинен документально оформити інформацію, яка є важливою з погляду формування доказів на підтримку аудиторської думки, а також доказів того, що аудиторську перевірку виконано згідно з МСА.

3. Термін «Документація» означає матеріали (робочі документи), підготовлені аудитором (і для аудитора) або одержані ним у зв'язку з проведенням аудиторської перевірки та зберігаються в нього. Робочі документи можуть бути у формі даних на папері, на плівці, на електронних чи інших носіях.

4. Робочі документи:

- а) допомагають планувати і проводити аудиторську перевірку;
- б) допомагають здійснювати нагляд і перевірку аудиторської роботи;
- в) містять аудиторські докази, отримані в результаті проведеної аудиторської роботи, на підтримку думки аудитора.

### Форма та зміст робочих документів

5. Аудитор повинен скласти робочі документи, які є достатньо повними й детальними для забезпечення загального розуміння аудиторської перевірки.

6. Аудитор повинен відображати в робочих документах інформацію щодо планування аудиторської роботи, характеру, часу та обсягу виконаних аудиторських процедур, їх результатів, а також висновків з отриманих аудиторських доказів. Робочі документи мають містити пояснення аудитора щодо всіх важливих питань, які потребують висловлення думки, а також висновків про них аудитора. Якщо питання стосовно принципів або суджень є складними, то в робочі документи треба вносити відповідні факти, що були відомі аудиторіві на час формулювання висновків.

7. Обсяг робочих документів залежить від професійного судження аудитора, оскільки документування кожного питання, розглянутого аудитором, не потрібне й не доцільне. Оцінюючи обсяг робочих документів, що їх треба підготувати і зберігати, корисно з'ясувати, що було б необхідно надати іншому аудиторіві, в якого немає попереднього досвіду проведення такої аудиторської перевірки, аби він зрозумів виконану роботу і підґрунтя для прийнятих принципових рішень (але не детальні аспекти аудиторської перевірки). Цей інший аудитор зможе уявити детальні аспекти аудиторської перевірки, обговоривши їх з аудитором, який підготував робочі документи.

8. На форму і зміст робочих документів впливають такі чинники:

- характер завдання;
- форма аудиторського висновку;
- характер і складність висновку;
- характер і стан систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю суб'єкта господарювання;
- потреба (за певних обставин) у керівництві, нагляді й перевірці роботи, виконуваної асистентами;
- використання у процесі аудиторської перевірки конкретних методів та прийомів.

9. Робочі документи складаються й систематизуються так, щоб вони відповідали обставинам і потребам аудитора в кожній конкретній аудиторській перевірці. Використання стандартизованих робочих документів (наприклад, контрольних переліків, зразків листів стандартної організації робочих документів) може збільшити ефективність їх підготовки і перевірки. Це полегшує делегування роботи й, водночас, є засобами контролю й її якості.

10. Для збїльшення ефективностї аудиторської перевїрки аудитор може користуватися графїками, аналітичною чи їншою документацією, підготовленою суб'єктом господарювання. За таких обставин аудитор повинен упевнитися, що ці матеріали підготовленї належним чином.

11. До складу робочих документів, як правило, входять:

- інформація, що стосується правової форми та організаційної структури суб'єкта господарювання;
- копії важливих юридичних документів, угод, протоколів або витяги з них;
- інформація стосовно галузі промисловостї, економічного та законодавчого середовища, в якому діє суб'єкт господарювання;
- докази процесу планування, включаючи програми аудиту та будь-які зміни до них;
- докази розуміння аудитором систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю;
- докази оцінки властивого ризику, ризику контролю та будь-які зміни цих оцінок;
- докази розгляду аудитором роботи внутрішнього аудиту й висновки з цього;
- аналіз операцій і залишків;
- аналіз важливих показників і тенденцій;
- запаси про характер, час та обсяг виконаних аудиторських процедур та їх результати;
- докази, що робота асистентів була виконана під наглядом і перевірена;
- вказівки на те, хто й коли виконував аудиторські процедури;
- детальна інформація про процедури, застосовані до компонентів, фінансові звіти яких перевіряє їнший аудитор;
- копії протоколів спілкування та листування з їншими аудиторами, з експертами та їншими третїми сторонами;
- копії листів або записок з питань аудиту, повідомлених або обговорених із суб'єктом господарювання, зокрема умови, завдання й суттєві недолїки внутрішнього контролю;
- листи з поясненнями управлінського персоналу, одержані від суб'єкта господарювання;
- висновки аудитора із суттєвих аспектів аудиторської перевїрки, виявлених за допомогою аудиторських процедур, включаючи те, як були розв'язані або враховані винятки чи незвичайні події, якщо вони були;

- копії фінансових звітів та аудиторського висновку.

12. У разі повторних аудиторських перевірок деякі папки з робочими документами можна класифікувати як «постійні» аудиторські папки, що поповнюються новою інформацією, важливою для всіх аудиторських перевірок, на відміну від поточних аудиторських папок, що містять інформацію, пов'язану переважно з аудитом за один конкретний період.

### **Конфіденційність, забезпечення зберігання й утримування робочих документів та право власності на них**

13. Аудиторів слід використовувати відповідні процедури, аби забезпечити конфіденційність і збереження робочих документів протягом періоду, достатнього для задоволення потреб суб'єкта професійної бухгалтерської практики, а також щоб задовольнити правові та професійні вимоги зберігання таких документів.

14. Робочі документи є власністю аудитора. Хоча на розсуд аудитора частина чи витяги з робочих документів і можуть надаватися суб'єктові господарювання, вони не замінюють облікових записів суб'єкта господарювання.



**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 800**  
**АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ПРИ ВИКОНАННІ ЗАВДАНЬ З АУДИТУ**  
**СПЕЦІАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ**  
(чинний стандарт)

**Зміст**

Параграф	
Вступ.....	1-2
Загальні міркування.....	3-8
Висновки щодо фінансових звітів, складених відповідно до всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку.....	9-11
Висновки щодо компонентів фінансових звітів.....	12-17
Висновки щодо виконання контрактних угод.....	18-20
Висновки щодо узагальнених фінансових звітів.....	21-25
Додаток 1: приклади висновків щодо фінансових звітів, складених відпо- відно всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку	
Додаток 2: приклади звітів щодо компонентів фінансових звітів	
Додаток 3: Приклади висновків щодо виконання контрактних угод	
Додаток 4: Приклади висновків щодо узагальнених фінансових звітів	

*Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення» слід розуміти в контексті «Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості т супутніх послуг», де вказано застосування та статус МСА*

**Вступ**

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення положень і надання рекомендацій у зв'язку з аудиторськими завданнями спеціального призначення, зокрема:

- фінансові звіти, складені відповідно до всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку;
- конкретні рахунки, елементи рахунків або статті у фінансовому звіті (в подальшому висновки щодо компонентів фінансових звітів);
- виконання контрактних угод; узагальнені фінансові звіти.

Цей МСА не застосовується при проведенні завдань з огляду, погоджених процедур та підготовки інформації.

2. Аудитор повинен переглянути й оцінити висновки, зроблені на основі аудиторських доказів, отриманих під час аудиторського завдання спеціального призначення, як підставу для висловлення думки. У звіті слід чітко в письмовій формі висловити думку.

### Загальні міркування

3. Характер, розрахунок часу та обсягу роботи, яку слід виконати в контексті аудиторського завдання спеціального призначення, варіюватимуться залежно від обставин. Перед тим, як почати виконувати аудиторське завдання спеціального призначення, аудитор повинен переконатися, що угода із замовником визначає точний характер завдання, а також форму і зміст висновку, який буде наданий.

4. Плануючи аудиторську роботу, аудитор має чітко зрозуміти мету використання інформації, що міститиметься у висновку, а також те, хто, ймовірно, користуватиметься цією інформацією. Щоб уникнути використання аудиторського висновку в непередбачених цілях, аудитор може зазначити у висновку, з якою метою він надається, і викласти будь-які обмеження щодо його розповсюдження та використання.

5. До висновку аудитора щодо завдання з аудиту спеціального призначення, крім висновку щодо узагальнених фінансових звітів, слід включити перелічені далі основні елементи, викладені, як правило, за такою схемою:

- а) заголовок I<sup>1</sup>;
- б) адресат;
- в) вступний параграф;
  - i) опис перевіреної фінансової інформації;
  - ii) положення про відповідальність управлінського персоналу суб'єкта господарювання та відповідальність аудитора;

<sup>1</sup> У заголовку може бути доречним використання терміна «незалежний аудитор» для того, щоб відрізнити аудиторський висновок від звітів, що можуть бути надані іншими особами, такими як посадові особи суб'єкта господарювання, або від висновків інших аудиторів, які можуть не дотримуватися етичних вимог, що їх додержується незалежний аудитор.

- г) параграф, що описує обсяг характер аудиторської перевірки;
  - і) посилання на МСА, які застосовуються до аудиторських завдань спеціального призначення, або на відповідні національні стандарти чи практику;
  - ii) опис роботи, виконаної аудитором;
- г) параграф, що містить думку стосовно фінансової інформації;
- д) дата звіту;
- е) адреса аудитора;
- є) підпис аудитора.

Бажано дотримуватися відповідності форми і змісту аудиторського висновку, оскільки це сприяє кращому його розумінню користувачем.

6. Якщо суб'єкт господарювання надає фінансову інформацію державним органам, довіреним особам, страховим компаніям та іншим організаціям, то може бути встановлено формат аудиторського висновку. Такі висновки за встановленим форматом можуть не відповідати вимогам цього МСА. Наприклад, визначений висновок може вимагати підтвердження факту, якщо є доречним висловлення думки з питань, що виходять за межі обсягу аудиту, або може не включати суттєві формулювання. Якщо треба надати висновок у визначеній формі, аудитор повинен розглянути суть і формулювання визначеного висновку і (за потреби) внести необхідні зміни, згідно з вимогами цього МСА, змінивши формулювання або додавши окремий висновок.

7. Коли інформація, щодо якої аудитор надає висновок, ґрунтується на виконанні угоди, то аудитор повинен розглянути, чи не вніс управлінську персонал суттєвих змін до тлумачення угоди, готуючи інформацію Тлумачення є суттєвим, якщо прийняття іншого обґрунтованої тлумачення викликало б суттєві розбіжності у фінансовій інформації.

8. Аудитор повинен розглянути, чи достатньо розкриті у фінансовій інформації будь-які суттєві тлумачення завдання, на яких вона ґрунтується. В аудиторському висновку щодо завдання з аудиту спеціального призначення аудитор може зробити посилання на примітку в фінансовій інформації, яка подає опис таких тлумачень.

### **Висновки щодо фінансових звітів, складених відповідно до всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку**

9. Всеохопна основа бухгалтерського обліку містить ряд критеріїв, використовуваних при підготовці фінансових звітів; ці критерії застосовуються до всіх суттєвих статей і мають ґрунтовне підтвердження, фінансові звіти можуть бути складені для спеціального призначення відповід-

но до всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку («інша всеохопна основа бухгалтерського обліку»). Сукупність бухгалтерських методів або процедур, призначених для виконання конкретних завдань, не є всеохопною основою бухгалтерського обліку. Інші всеохопні концептуальні основи фінансової звітності можуть включати:

- висновки щодо фінансових звітів, складених відповідно до всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні або національні стандарти бухгалтерського обліку;
- ті, що використовуються суб'єктом господарювання для складання декларації про доходи;
- основа, за якою обліковуються надходження та виплати грошових коштів;
- положення про фінансову звітність, ухвалені державним регулювальним органом.

10. До аудиторського висновку щодо фінансових звітів, складених відповідно до іншої всеохопної основи бухгалтерського обліку, слід включити твердження, яке зазначає застосувану основу бухгалтерського обліку, або слід зробити посилання на примітку до фінансових звітів з такою інформацією. Думка повинна констатувати, чи складено фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах відповідно до визначеної основи бухгалтерського обліку. Терміни, які використовуються для висловлення аудиторської думки, такі: «справедливо й достовірно відображають» або «подають достовірно в усіх суттєвих аспектах» (ці терміни еквівалентні). У Додатку 1 до цього МСА наведено приклади аудиторських висновків щодо фінансових звітів, підготовлених відповідно до іншої всеохопної основи бухгалтерського обліку.

11. Аудитор розглядає, чи свідчить назва або примітки до фінансових звітів про те, що вони не підготовлені відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку чи національних стандартів. Наприклад, фінансовий звіт, підготовлений для цілей оподаткування, може мати назву «Звіт про доходи й витрати стосовно розрахунку податку на прибуток». Якщо фінансові звіти, підготовлені відповідно до іншої всеохопної основи, не мають відповідної назви або якщо основа бухгалтерського обліку невідповідно розкрита, то аудитор повинен надати відповідним чином модифікований висновок.

### **Висновки щодо компонентів фінансових звітів**

12. Аудитора можуть просити висловити думку щодо одного чи кількох компонентів фінансових звітів (наприклад, щодо дебіторської

заборгованості, запасів, нарахування премій працівникам чи резерву для сплати прибуткового податку). Таке завдання можна виконувати, як окреме завдання чи одночасно з аудитом фінансових звітів суб'єкт господарювання. Однак результати виконання такого завдання відображаються в аудиторському висновку щодо фінансових звітів загалом, а отже, аудитор повинен висловити думку лише щодо чи того підготовлений перевірений компонент в усіх суттєвих аспектах відповідно до визначеної основи бухгалтерського обліку.

13. Багато статей фінансових звітів взаємозалежні (наприклад, реалізація й дебіторська заборгованість, запаси і кредиторська заборгованість). Тому, готуючи аудиторський висновок щодо компонента фінансових звітів, аудитор не завжди здатен проаналізувати окремо предмет аудиторської перевірки і йому треба перевірити іншу фінансову інформацію. Визначаючи обсяг роботи, аудитор повинен розглянути ті статті фінансових звітів, які є взаємопов'язаними й можуть вплинути на інформацію, щодо якої треба висловити аудиторську думку.

14. Аудитор має розглянути поняття суттєвості стосовно того компонента фінансових звітів, щодо якого готується висновок. Наприклад, окремих залишок на рахунку, порівняно з фінансовими звітами загалом, дає меншу основу для визначення суттєвості. Отже, аудиторська перевірка є ширшою, ніж перевірка того самого компонента у зв'язку зі складанням висновку щодо фінансових звітів загалом.

15. Щоб у користувачів не створилося враження, що висновок стосується всіх фінансових звітів, аудитор повинен порадити замовникові не додавати до фінансових звітів суб'єкта господарювання висновок щодо компонента.

16. До аудиторського висновку стосовно компонента фінансових звітів слід включити твердження, яке вказує на основу бухгалтерського обліку, відповідно до якої цей компонент наданий, або посилання на угоду, яка визначає цю основу. Аудиторська думка має констатувати чи відповідає складений компонент визначеній основі бухгалтерського обліку в суттєвих аспектах. У Додатку 2 до цього МСА наведено приклади аудиторських висновків щодо компонентів фінансових звітів.

17. Висловлюючи негативну думку або відмовляючись від висловлення думки щодо фінансових звітів загалом, аудитор повинен підготувати висновок щодо компонентів фінансових звітів лише тоді, коли ці компоненти не великі, щоб складати більшу частину фінансових звітів. Інакше думка щодо всіх фінансових звітів втрачає своє значення.

### **Висновки щодо виконання контрактних угод**

18. Аудиторів, можливо, треба буде надати висновок щодо виконання суб'єктом господарювання визначених контрактних угод (наприклад, договорів про випуск облігацій або угод про надання позик). Такі договори, як правило, вимагають від суб'єкта господарювання виконання визначених умов, наприклад, виплати відсотків, забезпечення визначених фінансових коефіцієнтів, обмеження виплат дивідендів і використання доходів від продажу майна.

19. Завдання з висловлення думки щодо виконання суб'єктом господарювання контрактних угод слід виконувати лише тоді, коли аспекти виконання загалом стосуються питань бухгалтерського обліку й фінансових питань, які не виходять за межі професійної компетенції аудитора. Однак, якщо окремі питання, котрі є складовою завдання, перебувають поза компетенцією аудитора, аудитор повинен розглянути необхідність використання роботи експерта.

20. У висновку слід указати, чи виконав суб'єкт господарювання, на думку аудитора, конкретні контрактні угоди. У Додатку 3 до цього МСА наведено приклади аудиторського висновку щодо виконання контрактних угод (окремий висновок і висновок, що додається до фінансових звітів).

### **Висновок щодо узагальнених фінансових звітів**

21. Суб'єкт господарювання може підготувати фінансові звіти, які узагальнюють перевірені аудитором річні фінансові звіти, для інформування груп користувачів, зацікавлених лише в основній інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання й результати його діяльності. Якщо аудитор не висловив думки щодо фінансових звітів, на підставі яких складено узагальнені фінансові звіти, то аудитор не повинен надавати висновок щодо них.

22. Узагальнені фінансові звіти містять менше подробиць, ніж річні перевірені аудитором фінансові звіти. Тому такі фінансові звіти повинні зазначати узагальнений характер інформації й містити попередження, що для кращого розуміння фінансового стану суб'єкта господарювання та Результатів його діяльності узагальнені фінансові звіти слід читати разом з останніми перевіреними фінансовими звітами суб'єкта господарювання, які включають розкриття всієї інформації, що її вимагає відповідна концептуальна основа фінансової звітності.

23. Узагальнені фінансові звіти повинні мати належну назву, в якій відзначається, що основою для них стали перевірені аудитором фінансові звіти, наприклад: узагальнені фінансові звіти, підготовлені на підставі

перевірених аудитором фінансових звітів за рік, що закінчився 31 грудня 19X1 р.».

24. Узагальнені фінансові звіти не містять усієї інформації, що її вимагає концептуальна основа фінансової звітності для підготовки фінансових звітів, які перевіряються аудитором. Отже, такі формулювання, як «справедливо й достовірно відображають» або «подають достовірно в усіх суттєвих аспектах» не використовуються аудитором при висловленні думки щодо узагальнених фінансових звітів.

25. До аудиторського висновку щодо узагальнених фінансових звітів включити розташовані в запропонованому далі порядку такі основні елементи:

- а) заголовок<sup>1</sup>;
- б) адресат;
- в) опис перевірених аудитором фінансових звітів, що стали підставою для складання узагальнених фінансових звітів;
- г) посилання на дату аудиторського висновку щодо первинних фінансових звітів і на тип аудиторської думки про таку звітність;
- г) думка про те, чи відповідає інформація, що міститься в узагальнених фінансових звітах, інформації у перевірених аудитором первинних фінансових звітах. Якщо аудитор надав модифікований висновок щодо первинних фінансових звітів, але впевнений в узагальнених фінансових звітах, то в аудиторському висновку слід констатувати, що хоч узагальнені фінансові звіти й не суперечать первинним фінансовим звітам, їх складено на підставі фінансових звітів, щодо яких надано модифікований аудиторський висновок;
- д) твердження або посилання на примітку в узагальнених фінансових звітах, яка вказує, що для кращого розуміння результатів фінансової діяльності та стану суб'єкта господарювання, а також обсягу проведеного аудиту, узагальнені фінансові звіти слід читати разом з первинними фінансовими звітами та аудиторським висновком щодо них;
- е) дата звіту;
- є) адреса аудитора;
- ж) підпис аудитора.

У Додатку 4 до цього МСА наведено приклади аудиторських висновків щодо узагальнених фінансових звітів.

---

<sup>1</sup> Див. посилання 1.

***Особливості застосування в державному секторі***

1. Деякі із завдань, що розглядаються в умовах приватного сектора як завдання спеціального призначення», не є такими в умовах державного сектора. Наприклад, висновки щодо фінансових звітів, складених відповідно до всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку, в державному секторі є радше нормою, ніж виключенням. Це слід узяти до уваги й забезпечити аудитора рекомендаціями стосовно його відповідальності щодо оцінки того, чи призведе облікова політика до неправдивої інформації.

2. Слід також мати на увазі, що аудиторські висновки державного сектора зазвичай є загальнодоступними, а тому неможливо обмежити їх використання особливою групою користувачів.



**Приклади висновків щодо фінансових звітів, складених відповідно до всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку**  
**Звіт про надходження і виплату грошових коштів**

**АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ДЛЯ...**

Ми перевірили звіт Компанії АВС про надходження і виплату грошових коштів за рік, що закінчився 31 грудня 19Х1 р.<sup>1</sup> Відповідальність за підготовку цього звіту несе управлінський персонал Компанії АВС. Ми несемо відповідальність за висловлення думки щодо звіту, який додається, на підставі нашої аудиторської перевірки.

Ми провели аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику). Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку, щоб одержати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансовий звіт не містить суттєвих викривлень. Аудит передбачає перевірку шляхом тестування доказів, які підтверджують суми та розкриття інформації у фінансовому звіті. Аудиторська перевірка включає й оцінювання застосовуваних принципів бухгалтерського обліку та суттєвих облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінювання подання фінансового звіту загалом. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка дає обґрунтовану підставу для висловлення нашої думки.

Політика Компанії передбачає підготовку звіту, що додається, на основі надходжень і виплат коштів. На цій основі доходи визнаються на момент надходження, а не на момент виникнення дебіторської заборгованості, а витрати визнаються на момент сплати, а не на момент нарахування.

На нашу думку, фінансовий звіт, що додається, справедливо й достовірно відображає (або подає достовірно, в усіх суттєвих аспектах) отримані доходи й понесені витрати Компанії станом на 31 грудня 19Х1 р., результат її діяльності та рух грошових коштів за рік, що закінчився, згідно з касовим методом обліку надходжень і витрат, описаним у Підтримці Х.

АУДИТОР

Дата  
Адреса

---

<sup>1</sup> Надати відповідну вказівку, посилаючись на номери сторінок або зазначаючи конкретний звіт.

---

**Фінансові звіти, складені стосовно розрахунку податку на прибуток**

**АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ДЛЯ ...**

Ми перевірили фінансові звіти, складені стосовно розрахунку податку на прибуток Компанії АВС, що додаються, за рік, що закінчився 31 грудня 19X1 р.<sup>1</sup>. Відповідальність за підготовку цих звітів несе управлінський персонал Компанії АВС. Ми несемо відповідальність за висловлення думки щодо звітів на підставі нашої аудиторської перевірки.

Ми провели аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику). Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку, щоб одержати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень. Аудит передбачає перевірку шляхом тестування доказів, які підтверджують суми та розкриття інформації у фінансових звітах. Аудиторська перевірка включає й оцінювання застосовуваних принципів бухгалтерського обліку та суттєвих облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінювання подання фінансових звітів у цілому. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка дає обґрунтовану підставу для висловлення нашої думки.

На нашу думку, фінансові звіти справедливо й достовірно відображають (або подають достовірно в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан Компанії станом на 31 грудня 19X1 р., а також її прибутки та витрати за рік, що закінчився, згідно з основою бухгалтерського обліку що її використовують стосовно оподаткування прибутку), описаною у Примітці Х.

**АУДИТОР**

Дата  
Адреса

---

<sup>1</sup> Див. посилання 3.

**Приклади висновків щодо компонентів фінансових звітів  
Реєстр дебіторської заборгованості**

**АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ДЛЯ ...**

Ми перевірили реєстр дебіторської заборгованості Компанії АВС, який додається за рік, що закінчився 31 грудня 19X1 р.<sup>1</sup>. Відповідальність за підготовку цього звіту несе управлінський персонал Компанії АВС. Ми несемо відповідальність за висловлення думки щодо реєстру на підставі нашої аудиторської перевірки.

Ми провели аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику). Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку, щоб одержати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень. Аудит передбачає перевірку шляхом тестування доказів, які підтверджують суми та розкриття інформації у фінансових звітах. Аудиторська перевірка включає й оцінювання застосовуваних принципів бухгалтерського обліку та суттєвих облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінювання подання фінансових звітів у цілому. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка дає обґрунтовану підставу для висловлення нашої думки.

На нашу думку, реєстр дебіторської заборгованості справедливо й достовірно відображає (або подає достовірно, в усіх суттєвих аспектах) стан дебіторської заборгованості Компанії станом на 31 грудня 19X1 р., відповідно до ...<sup>2</sup>

**АУДИТОР**

Дата  
Адреса

---

<sup>1</sup> Див. посилання 3.

<sup>2</sup> Зазначити відповідні національні стандарти або зробити посилання на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку чи на будь-яку іншу описану основу бухгалтерського обліку.

---

## Реєстр участі у прибутках

### АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ДЛЯ...

Ми перевірили реєстр участі DEF у прибутках, який додається, за рік, що закінчився 31 грудня 19X1 р.<sup>1</sup> Відповідальність за підготовку цього реєстру несе управлінський персонал компанії ABC. Ми несемо відповідальність за висловлення думки щодо реєстру на підставі нашої аудиторської перевірки.

Ми провели аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику). Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку, щоб одержати обґрунтовану впевненість у тому, що реєстр не містить суттєвих викривлень. Аудит передбачає перевірку шляхом тестування доказів, які підтверджують суми та розкриття інформації у фінансових звітах. Аудиторська перевірка включає й оцінювання застосовуваних принципів бухгалтерського обліку та суттєвих облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінювання подання реєстру загалом. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка дає обґрунтовану підставу для висловлення нашої думки.

На нашу думку, реєстр справедливо й достовірно відображає (або подає достовірно, в усіх суттєвих аспектах) участь DEF у прибутках Компанії станом на 31 грудня 19X1 р., згідно з умовами трудової угоди між DEF і Компанією, датованої 1 червня 19X0.

АУДИТОР

Дата

Адреса

---

<sup>1</sup> Див. посилання 3.

**Приклади висновків щодо виконання контрактних угод  
Окремий висновок**

**АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ДЛЯ...**

Ми провели аудиторську перевірку Компанії АВС на предмет дотримання принципів бухгалтерського обліку й фінансової звітності, викладених у розділах XX-XXX Контракту, укладеного з банком DEF 15 травня 19X1 р.

Ми провели аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, які застосовуються при аудиті виконання контрактних угод (або вказати відповідні національні стандарти і практику). Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку, щоб одержати обґрунтовану впевненість у тому, що Компанія АВС виконала відповідні розділи Контракту. Аудит передбачає перевірку шляхом тестування. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка дає обґрунтовану підставу для висловлення нашої думки.

На нашу думку, Компанія в усіх суттєвих аспектах виконала контрактні угоди (за розділами Контракту, зазначеними в попередніх параграфах) щодо дотримання принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, станом на 31 грудня 19X1 р.

**АУДИТОР**

Дата  
Адреса

**Висновок, який супроводжує фінансові звіти**

**АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ДЛЯ...**

Ми провели аудиторську перевірку балансу компанії ABC, який додається, станом на грудня 19X1 р., а також відповідних звітів про прибутки і збитки та рух коштів за рік, що закінчився (можливе посилав на номери сторінки). Відповідальність за ці фінансові звіти несе управлінський персонал компанії. Ми несемо відповідальність за висновки щодо цих фінансових звітів на підставі аудиторської перевірки.

Ми провели також аудиторську перевірку Компанії ABC щодо дотримання принципів бухгалтерського обліку й фінансової звітності, викладених у розділах XX-XX Контракту, укладеного з банком DEF 15 травня 19X1 р.

Ми провели аудиторську перевірку згідно з Міжнародними стандартами аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику). Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку, щоб одержати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень, а також що Компанія ABC виконала відповідні розділи Контракту. Аудит передбачає перевірку шляхом тестування доказів, які підтверджують суми розкриття інформації у фінансових звітах. Аудиторська перевірка включає й оцінювання застосовуваних принципів бухгалтерського обліку та суттєвих облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінювання надання звітів загалом. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка надає обґрунтовану підставу для висловлення нашої думки.

На нашу думку:

а) фінансові звіти справедливо й достовірно відображають (або подають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан компанії станом на 31 грудня 19X1 р. та результат її діяльності і рух грошових коштів, за рік, що закінчився, відповідно до...;

б) компанія в усіх суттєвих аспектах виконала контрактні угоди щодо дотримання принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, за зазначеними в попередніх параграфах розділами контракту, станом на 31 грудня 19X1 р.

**АУДИТОР**

Дата

Адреса

**Приклади висновків щодо узагальнених фінансових звітів  
Якщо висловлено безумовно-позитивну думку  
щодо річних фінансових звітів перевірених аудитором**

**АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ДЛЯ ...**

Ми провели аудиторську перевірку фінансових звітів компанії ABC за рік, що закінчився 31 грудня 19X0 р, на підставі яких складено (згідно з Міжнародними стандартами аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику)) узагальнені фінансові звіти<sup>1</sup>. У нашому висновку, датованому 10 березня 19X1, ми висловили безумовно-позитивну думку щодо фінансових звітів, на підставі яких складено узагальнені фінансові звіти.

На нашу думку, узагальнені фінансові звіти, що додаються, в усіх суттєвих аспектах відповідають фінансовим звітам, на підставі яких їх складено.

Для кращого розуміння фінансового стану Компанії, результатів її діяльності за відповідний період та обсягу аудиту узагальнені фінансові звіти слід читати разом з фінансовими звітами, на підставі яких їх складено, і нашим аудиторським висновком щодо них.

АУДИТОР

Дата  
Адреса

---

<sup>1</sup> Див. послання 3.

**Якщо висловлено умовно-позитивну думку  
щодо річних фінансових звітів, перевірених аудитором**

**АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ДЛЯ ...**

Ми провели аудиторську перевірку фінансових звітів компанії АВС (складених згідно з Міжнародними стандартами аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику)) за рік, що закінчився 31 грудня 19X1 р, на підставі яких складено узагальнені фінансові звіти<sup>1</sup>. У нашому висновку, датованому 10 березня 19X1, ми висловили думку, що фінансові звіти справедливо й достовірно відображають (або подають достовірно в усіх суттєвих аспектах)... за винятком того, що вартість запасів завищена на ... .

На нашу думку, узагальнені фінансові звіти, що додаються, в усіх суттєвих аспектах відповідають фінансовим звітам, на підставі яких їх підготовлено і з приводу яких ми висловили умовно-позитивну думку.

Для кращого розуміння фінансового стану компанії, результатів її діяльності за відповідний період та обсягу аудиту узагальнені фінансові звіти слід читати разом з фінансовими звітами, на підставі яких складено узагальнені фінансові звіти, та нашим аудиторським висновком щодо них.

**АУДИТОР**

Дата  
Адреса

---

<sup>1</sup> Див. посилання 3.



### Варіант 1

## БЕЗУМОВНО ПОЗИТИВНИЙ ВИСНОВОК

У результаті проведення аудиту встановлено таке: надана інформація дає дійсне і повне уявлення про реальний склад активів і пасивів підприємства, що перевіряється. Господарсько-фінансова діяльність здійснюється згідно з чинним законодавством; прийнята система бухгалтерського обліку відповідає законодавчим і нормативним вимогам.

Фінансова звітність складена на основі дійсних даних бухгалтерського обліку і достовірно відображає фактичне фінансове становище на “\_\_\_” \_\_\_\_\_ 200\_\_ р.  
за результатами операцій за період з “\_\_\_” \_\_\_\_\_ 200\_\_ р.  
по “\_\_\_” \_\_\_\_\_ 200\_\_ р.

**Варіант 2**

**УМОВНО ПОЗИТИВНИЙ ВИСНОВОК  
(є фундаментальна невпевненість)**

У зв'язку з неможливістю перевірки фактів, що аудитор не може висловити думку щодо зазначених моментів, проте вони мають обмежений вплив на стан справ загалом і не перекручують дійсного фінансового становища.

У зв'язку з цим аудитор вважає за можливе підтвердити, що за винятком згаданих обмежень надана інформація свідчить про відповідність здійснюваної господарсько-фінансової діяльності чинному законодавству. Прийнята система бухгалтерського обліку відповідає законодавчим і нормативним вимогам.

Фінансова звітність складена на основі дійсних облікових даних і загалом достовірно відображає фактичне фінансове становище підприємства, що перевіряється \_\_\_\_\_  
на "\_\_\_\_\_" \_\_\_\_\_ 200\_ р. за результатами операцій за період з "\_\_\_\_\_" \_\_\_\_\_ 200\_ р. по "\_\_\_\_\_" \_\_\_\_\_ 200\_ р.

**Варіант 3**  
**УМОВНИЙ ПОЗИТИВНИЙ ВИСНОВОК**  
**(є нефундаментальна незгода)**

Перевіркою встановлено, що операції з \_\_\_\_\_  
проведено (оформлено) з порушенням встановленого порядку

---

які саме положення порушені, в чому суть порушення

Детальніше наведені факти розглянуто в \_\_\_\_\_

---

назва документів

Проте зазначені моменти мають обмежений вплив на стан справ загалом і не перекручують дійсного фінансового становища підприємства, що перевіряється. У зв'язку з цим аудитор вважає за можливе підтвердити, що за винятком згаданих обмежень подана інформація свідчить про відповідність здійснюваної господарсько-фінансової діяльності чинному законодавству. Прийнята система бухгалтерського обліку відповідає законодавчим і нормативним вимогам. Фінансова звітність вкладена на основі дійсних облікових даних загалом достовірно відображає фактичне фінансове становище підприємства, що перевіряється, на “\_\_” \_\_\_\_\_200\_ р. за результатами операцій за період з “\_\_” \_\_\_\_\_200\_ р. по “\_\_” \_\_\_\_\_200\_\_ р.

**Варіант 4**  
**НЕГАТИВНИЙ ВИСНОВОК**

У результаті проведення аудиту встановлено, що в перевіреному періоді підприємством допущено такі порушення \_\_\_\_\_

Детальніше наведені факти розглянуто в \_\_\_\_\_

назва документів

Допущені порушення суттєво перекошують реальний стан справ загалом (в основному). Прийнята система бухгалтерського обліку не відповідає законодавчим і нормативним вимогам \_\_\_\_\_

вказати зміст порушень

Дані фінансової звітності не відповідають обліковим даним:

вказати причини

Отже, дані бухгалтерського обліку і фінансової звітності не дають достовірного уявлення про дійсне фінансове становище підприємства, що перевіряється на «\_\_» \_\_\_\_\_ 200\_\_ р.

**Варіант 5**  
**ВІДМОВА ВІД НАДАННЯ ВИСНОВКУ**

У зв'язку з неможливістю перевірити факти, які стосуються

-----  
з причин \_\_\_\_\_  
-----

аудитор не може висловити думку щодо зазначених моментів.

Перелічені моменти суттєво впливають на дійсний стан справ загалом (в основному).

У зв'язку з відсутністю достатніх аудиторських свідчень аудитор не може видати об'єктивний аудиторський висновок.

Складено «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 200\_ р.

Керівник аудиторської фірми  
Аудитор

Підпис  
Підпис

**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 401 АУДИТ У СЕРЕДОВИЩІ  
КОМП'ЮТЕРНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ  
(чинний стандарт; його буде відкликано  
після вступу в дію МСА 315 та 330)\***

### Зміст

Параграф	
Вступ.....	1-3
Кваліфікація та компетентність.....	4
Планування.....	5-7
Оцінка ризику.....	8-10
Аудиторські процедури.....	11-12

*Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 401 «Аудит у середовищі комп'ютерних інформаційних систем» слід розуміти в контексті «Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та супутніх послуг», де вказано застосування та статус МСА*

### Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення положень і надання рекомендацій щодо процедур, яких слід дотримуватися при проведенні аудиторської перевірки в середовищі комп'ютерних інформаційних систем (КІС)<sup>1</sup>. У МСА вважається, що середовище КІС існує, якщо суб'єкт господарювання застосовує комп'ютер будь-якого типу або розміру для обробки фінансової інформації, важливої для аудиторської перевірки, незалежно від того, чи використо-

\* МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків викривлень» та МСА 330 «Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків» чинні для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються на дату або пізніше 15 грудня 2004 р.

<sup>1</sup>Цей термін зососовується в цьому МСА замість електронної обробки даних (ЄОД), який вживали у попередньому МСА «Аудит в середовище ЄОД».

вується комп'ютер цим суб'єктом господарювання чи третьою стороною.

2. Аудитор повинен розглянути, як середовище КІС впливає на аудиторську перевірку.

3. Загальна мета й обсяг аудиторської перевірки не змінюються в середовищі КІС. Проте застосування комп'ютерів змінює процес обробки, збереження й передачі фінансової інформації, а отже, може впливати на системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Відповідно, середовище КІС може вплинути на:

- процедури, яких дотримується аудитор у процесі одержання достатнього розуміння систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;
- розгляд властивого ризику й ризику контролю, за допомогою яких аудитор проводить оцінку ризику;
- розробку і здійснення аудитором тестів контролю та процедур по суті, необхідних для досягнення цілей аудиторської перевірки.

#### **Кваліфікація та компетентність**

4. Аудитор повинен мати достатнє знання КІС для планування, управління, контролю та огляду виконаної роботи. Аудитор повинен урахувати необхідність отримання спеціальних знань щодо КІС для проведення аудиторської перевірки. Це може бути необхідно для:

- отримання достатнього знання про системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, на які впливає середовище КІС;
- визначення впливу середовища КІС на оцінку загального ризику, ризику на рівні сальдо рахунків і класу операцій;
- розробки та проведення відповідних тестів контролю і процедур по суті.

Якщо потрібні спеціальні знання й навички, аудитор звертається по допомогу до фахівця, що має таку кваліфікацію; він може бути працівником аудиторської фірми або запрошеним фахівцем. Якщо планується залучення такого фахівця, аудитор повинен одержати достатні відповідні аудиторські докази того, що така робота відповідає цілям аудиторської перевірки згідно з МСА 620 «Використання роботи експерта».

#### **Планування**

5. Згідно з МСА 400 «Оцінки ризику та внутрішній контроль» аудитор повинен отримати розуміння систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, достатнє для планування аудиторської перевірки та розробки ефективного аудиторського підходу.

6. Плануючи етапи аудиту, на які може вплинути середовище КІС суб'єкта господарювання, аудитор має отримати розуміння значущості і складності функціонування КІС, а також доступності даних для використання під час аудиторської перевірки. Розуміння включає такі аспекти:

- значущість і складність системи комп'ютерної обробки в кожній важливій прикладній бухгалтерській програмі. Термін значущість стосується суттєвості тверджень у фінансовому звіті, на які вплинула комп'ютерна обробка. Прикладна програма може вважатися складною, якщо, наприклад:
- обсяг операцій такий, що користувачам важко виявити й виправити помилки, допущені у процесі обробки;
- комп'ютер автоматично генерує суттєві операції або проводки безпосередньо в іншій прикладній програмі;
- комп'ютер виконує складні розрахунки фінансової інформації і (або) автоматично генерує суттєві операції або проводки, що не можуть бути підтвержені або не підтверджуються окремо;
- обмін операціями з іншими організаціями здійснюється електронним способом (як у системах електронного обміну інформацією (EOI)) без перегляду людиною на предмет допустимості або обґрунтованості;
- організаційна структура діяльності КІС замовника, а також ступінь концентрації або розподілу комп'ютерної обробки в межах суб'єкта господарювання, особливо щодо того, як вони можуть впливати на розподіл обов'язків;
- доступність даних. Первинні документи, певні комп'ютерні файли та інші свідчення, потрібні аудиторіві, можуть існувати тільки протягом короткого періоду або лише у машинозчитуваній формі. КІС замовника можуть генерувати внутрішні звіти, що може корисним при проведенні процедур по суті (зокрема, аналітичних процедур). Можливість використання комп'ютеризованих методів аудиту може уможливити підвищення ефективності аудиторських процедур або дати змогу аудиторіві економніше застосовувати відповідні процедури до всієї генеральної сукупності рахунків або операцій.

7. Якщо КІС відіграють значну роль, аудитор повинен отримати розуміння середовища КІС і можливості його впливу на оцінку властивого ризику та ризику контролю. Характер ризиків і характеристики внутрішнього контролю в середовищі КІС охоплюють таке:



- відсутність слідів операцій. Деякі КІС організовані так, що повний слід операції, корисний для цілей аудиторської перевірки, може існувати лише протягом короткого періоду або лише в машинозчитуваній формі. Якщо складна прикладна система виконує велику кількість етапів обробки, повного сліду може не бути. Відповідно, користувачеві може бути важко вручну вчасно знайти помилки, допущені в логіці прикладної програми;
- однакова обробка операцій. Комп'ютерні системи обробляють дані одного типу (наприклад, бухгалтерські операції) за допомогою однакових команд (алгоритмів). Таким чином, фактично усувається можливість канцелярських помилок, властивих ручній обробці. І, навпаки, помилки програмування (та інші систематичні помилки в технічних засобах або програмному забезпеченні) зазвичай призводять до неправильної обробки всіх операцій;
- відсутність поділу функцій. Багато процедур контролю, які зазвичай виконуються окремими особами вручну, можуть бути сконцентровані в КІС. Отже, особа, що має доступ до комп'ютерних програм, процесу обробки або даних, може виконувати несумісні функції;
- можливість помилок і порушень. Можливість здійснення помилок унаслідок дії людського фактора при розробці, технічному обслуговуванні та експлуатації КІС може бути більшою, ніж у системах ручної обробки, частково через притаманні цим процесам особливості. Можливість несанкціонованого доступу до даних або зміни даних без видимих свідчень може бути більшою при використанні КІС, ніж у системах ручної обробки;
- крім того, менша участь людей у здійсненні операцій, що їх обробляє КІС, може зменшити ймовірність виявлення помилок і порушень. Помилки або порушень, що трапляються при розробці чи модифікації прикладних програм або системного програмного забезпечення, можуть залишатися невиявленими протягом тривалого часу;
- ініціювання або здійснення операцій. КІС можуть автоматично ініціювати або спричиняти здійснення певних видів операцій. Дозвіл на такі операції та процедури може не документуватися так, як при ручній системі обробки, дозвіл управлінського персоналу на такі операції може бути наданий самим фактом використання КІС та її модифікацій;
- залежність інших заходів контролю від комп'ютерної обробки. За допомогою комп'ютерної обробки можна складати звіти, одержувати іншу вихідну інформацію, що використовується при процедурах ручного контролю. Ефективність таких процедур ручного контро-

лю може залежати від ефективності засобів контролю стосовно обробки операцій у прикладних комп'ютерних програмах часто залежить від ефективності загальних заходів контролю КІС;

- можливості розширення управлінського контролю. КІС можуть надати управлінському персоналові широкий вибір інструментів, які можна застосовувати при огляді операцій і контролі за діяльністю суб'єкта господарювання. Наявність таких додаткових заходів контролю, якщо їх використовують, може допомогти поліпшити структуру внутрішнього контролю загалом;
- можливості використання комп'ютеризованих методів аудиту. Обробка й аналіз великого обсягу даних з використанням комп'ютерів можуть дати аудиторів можливість застосувати загальні або спеціальні комп'ютеризовані прийоми аудиту та інструменти при проведенні аудиторських тестів.
- Ризики й заходи контролю, зумовлені зазначеними характеристиками КІС, мають потенційний вплив на оцінку аудитором ризику, а також характеру, строків та обсягу аудиторських процедур.

### Оцінка ризику

8. Згідно з МСА 400 «Оцінка ризиків та внутрішній контроль» аудитор повинен оцінити властивий ризик і ризик контролю щодо суттєвих тверджень у фінансових звітах.

9. Властиві ризики й ризики контролю в середовищі КІС можуть мати і загальний, і зосереджений на конкретному рахунку вплив на ймовірність суттєвих викривлень інформації:

- ризики можуть бути наслідком недоліків таких загальних функцій КІС, як розробка та експлуатація програми, підтримка системного програмного забезпечення, операції, забезпечення фізичного захисту КІС, а також контроль за доступом до спеціальних привілейованих програм-утилітів. Ці недоліки мають загальний вплив на всі прикладні системи, які використовуються на комп'ютері;
- ризики можуть збільшити ймовірність помилок та шахрайства в конкретних прикладних програмах, базах даних або головних файлах, а також при комп'ютерній обробці. Наприклад, помилки не є незвичайним явищем у системах, що виконують складні логічні процеси чи обчислення, і в системах, що стосуються багатьох інших виняткових умов. Системи, що контролюють витрати грошових коштів або інші ліквідні активи, чутливі до шахрайських дій з боку користувачів або операторів КІС.

10. При створенні нових технологій КІС замовники використовують їх з метою розробки складніших комп'ютерних систем, що можуть містити зв'язки типу «мікрокомп'ютер - суперкомп'ютер», розподілені бази даних, системи обробки даних для кінцевого користувача, а також системи управління підприємством, інформація від яких надходить безпосередньо до системи бухгалтерського обліку. Подібні системи збільшують загальний ступінь складності КІС, а також ступінь складності окремих прикладних програм, на які вони впливають. Унаслідок цього вони здатні збільшити ризик і потребувати додаткового розгляду.

#### **Аудиторські процедури**

11. Відповідно до МСА 400 «Оцінка ризиків та внутрішній контроль» аудитор повинен розглянути середовище КІС при розробці аудиторських процедур з метою зменшення аудиторського ризику до допустимо низького рівня.

12. Конкретні цілі аудиту не залежать від того, обробляються облікові дані вручну чи за допомогою комп'ютерної техніки. Проте способи комп'ютерної обробки можуть вплинути на способи застосування аудиторських процедур з метою збору аудиторських доказів. Аудитор може застосовувати ручні або комп'ютеризовані методи аудиту, або поєднання обох методів з метою одержання достатніх доказів. Однак у деяких системах бухгалтерського обліку, які використовують комп'ютери для обробки значущих прикладних програм, аудиторіві, можливо, буде важко або неможливо одержати певні дані для перевірки, запиту чи підтвердження без використання комп'ютерної техніки.

## Процедури і методи аудиторського контролю складних комп'ютерних систем

Метод	Постачальник програмного засобу	Користувачі	Середовище використання	Призначення	Переваги	Недоліки
Розмітка операцій	Постачальник або розроблювач комп'ютерної системи бухгалтерського обліку	Аудитори й адміністрація	Фактичні дані бухгалтерського обліку	Тестування системи контролю, глибока аудиторська перевірка	Широкий діапазон вибірки	Вмикання в систему спеціальної підпрограми
Аудиторські файли	Розроблювач комп'ютерної системи бухгалтерського обліку	Аудитори і персонал, відповідальний за контроль	Фактичні дані бухгалтерського обліку	Тестування системи контролю, глибока аудиторська перевірка	Регстрація і вибір операцій для аудиторського аналізу	Висока вартість
Моментальні змінки	Розроблювач комп'ютерної системи бухгалтерського обліку	Програмісти й аудитори	Реальна система бухгалтерського обліку	Аналіз системи бухгалтерського обліку й її логіки	Допомагає отримати уяву про потік операцій при опрацюванні	Розробка спеціальної підпрограми
Поточний контроль функціонування системи	Постачальник комп'ютерної системи бухгалтерського обліку	Аудитори й адміністрація	Реальна система бухгалтерського обліку	Аналіз фактичного функціонування системи бухгалтерського обліку	Демонстрація подій, що відбулись	Необхідність спеціальної підготовки
Аудиторські програмні засоби (АПЗ)	Постачальник або розроблювач комп'ютерної системи бухгалтерського обліку, програмно-технічна фірма, аудиторська фірма	Аудитори й адміністрація	Статистичні і фактичні дані бухгалтерського обліку	Тестування системи контролю, глибока аудиторська перевірка. Виконання різноманітних аудиторських процедур	Вибірка даних із метою аудиту. Відносна простота виконання	Низька вартість

## **Список використаної літератури**

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р. // *Голос України*.—1993.—29 травня.
2. Закон України «Про внесення змін і доповнень до статті 10 Закону України «Про аудиторську діяльність»// *Відомості Верховної Ради України*.—1995.—№14.— с.88.
3. Закон України від 28 грудня 1994р. №34/94-ВР «Про оподаткування підприємств у редакції Закону України від 22 травня 1997р.№293/97ВР (зі змінами і доповненнями) // *Бібліотека «Все про бухгалтерський облік»*. — №4.— с. 476–507.
4. Закон України «Про внесення змін до статті 5 Закону України «Про податок на додану вартість» від 5 грудня 1997 р. №698/97-ВР// *Голос України*.— 1997. — 25 грудня.
5. Закон України «Про внесення змін до статті 2 Закону України «Про систему оподаткування» від 15 січня 1998 р. №19/98-ВР// *Урядовий кур'єр*.—1998. — 10 лютого.
6. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999р.№996-XIV// *Нове діло*.— 2000. — №15 (34). — 13–20 жовтня.
7. Постанова КМУ від 09.08.1993 р. № 611 «Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці» // *Урядовий кур'єр*.— 1993.— №№125–126.
8. Наказ міністерства фінансів України №291 від 30.11.1999 р. «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про застосування» // *Нове діло*.—2000.— №15(34).— 13-20 жовтня.
9. *Кримінальний кодекс України*.—Одеса: «Сірін», 1996.
10. *Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України*.—К.:Основа,1999.—274 с.
11. *Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004 року / Пер.з англ. мови О.В.Селезньов, О.Л.Ольховікова,*

О.В.Гик, Т.Ц.Шарашидзе, Л.Й.Юрківська, С.О.Кульков.—К.: ТОВ «ТАМЦАУ «СТАТУС».— 1028 с.

12. *Адамс Р.* Основы аудита: Пер.с англ./Под.ред. Я.В.Соколова.— М.: Аудит: ЮНИТИ, 1995.— 398 с.

13. *Андреев В.Д.* Практический аудит: Справ.пособие.—М.: Экономика, 1994.— 366 с.

14. *Арнс Е.А. Лоббек Дж.К.* Аудит: Пер. с англ.—М.: Финансы и статистика,1995.— 560с.

15. Аудит Монтгомери: Пер.с англ.—М.: Аудит, ЮНИТИ,1997. — 542 с.

16. *Bailey Larry P.* GAAS Guide.1995.A comprehensive restatement of Generally Accepted Auditing Standards.-San Diego, New York, London: Harcourt Brace Professional Publishing, 1995.

17. *Woolf E.* Auditing today, 4 th ed. —New York London: Prentice Hall International (UK) Ltd,1990, — 650р.

18. *Голов С., Зубилевич С.* Система професійної підготовки бухгалтерів і аудиторів у Великобританії // Бухгалтерський облік і аудит.—1994.— №8. — С. 23—25.

19. *Додж Р.* Краткое руководство по стандартам и нормам аудита:— М.: Финансы и статистика: ЮНИТИ, 1992. — 240 с.

20. *Зубилевич С.Я.Голов С.Ф.* Основы аудиту. — К.: Ділова Україна, 1996. — 374 с.

21. *Кулаковська Л.П., Піча Ю.В.* Основы аудиту.—К.: Каравела, 2002. — С. 495

22. Member Handbook.1994. Volume 11. Accounting, Auditing and Reporting / The institute of Chartered Accountants in England and Wales.— London: Clays Ltd. Stives.plc. — 1994.

23. *Рапопорт М.М.* Учет и аудит: Проблемы подготовки кадров // Бухгалтерский учет. — 1991. — №2. — С. 7—12.

24. *Робертсон Дж.* Аудит: — М.: КРМС Аудиторская фирма «Контакт», 1993. — 496 с.

25. *Сопко В., Балченко С.* Аудиторський звіт і аудиторський висновок //Бухгалтерський облік і аудит. — 1995. — №10. — С. 7—12.

26. *Соловьев Г.А.* Институт внутренних аудиторов в США //Бухгалтерский учет. — 1992. — №1 — С. 27—29.

27. *Терехов А.А.* Аудиторство хозяйственных систем // Бухгалтерский учет. — 1990. — №1. — С. 17—20.

28. *Усач Б.Ф.* Аудит: Навч.посіб.—К.: «Знання-Прес», 2002. — 220 с.

29. *Федулова Л.* Управління аудиторською діяльністю// Бухгалтерський облік і аудит. — 1995. — № 8. — С. 19—20.

30. *Шеремет А.Д. Суйц В.П.* Аудит: М.: ИФРА-М, 1995. — 240 с.

Навчальне видання

**Ільїна Світлана Борисівна**

**ОСНОВИ АУДИТУ**

Навчальний посібник

Редактор *Білокурський Сергій Петрович*  
Коректор *Наследова Тетяна Анатоліївна*  
Комп'ютерна верстка *Полончук Микола Андрійович*  
Дизайн обкладинки *Сидоренко Марія Олексіївна*

Підписано до друку 20.02.2006.  
Формат 60 x 84 1/16. Папір офсетний.  
Друк офсетний. Гарнітура Newton C.  
Умовн. друк. аркушів – 26,64. Обл.-вид. аркушів – 27,6.  
Наклад 1000 примір.

Замовлення № \_\_\_\_\_

Видавництво «Кондор»  
Свідоцтво ДК № 1157 від 17.12.2002 р.  
03057, м. Київ, пров. Польовий, 6,  
тел./факс (044) 456-60-82, 241-83-47