

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

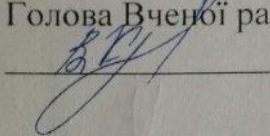
Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра аудиту, державного фінансового контролю та аналізу

Затверджено

Вченою радою факультету

протокол від 12 10 2022 № 3

Голова Вченої ради факультету

 В. Красівський

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

з навчальної дисципліни

„Аудит фінансово-господарської діяльності”

для підготовки здобувачів вищої освіти першого

(бакалаврського) рівня

(денної та заочної форми навчання)

галузь знань: 07 «Управління та адміністрування»

спеціальність: 071 «Облік і оподаткування»

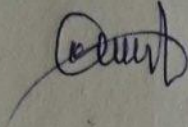
освітньо-професійна програма «Облік, податковий аудит
та бізнес-аналітика»

Статус дисципліни : обов'язкова

Ірпінь – 2022

Конспект лекцій з навчальної дисципліни „Аудит фінансово-господарської діяльності” складений на основі робочої програми навчальної дисципліни, затвердженої Науково-методичною радою Університету 18.08.2022 р., протокол № 7.

Укладач:



О.Г. Рябчук, к.е.н., доцент

Розглянуто і схвалено кафедрою аудиту державного фінансового контролю та аналізу, протокол від 30.09. 2022 р. № 3/1.

В.о. завідувача кафедри



А.В. Лісовий, д.е.н., професор

ЗМІСТ

	Стор.
1. Передмова	4
2. Тема 1. Нормативно-законодавче регулювання, теоретичні та методичні основи аудиторської діяльності	5
3. Тема 2. Аудиторські докази та процедури виявлення шахрайства і помилок	11
4. Тема 3. Організація аудиту фінансової звітності. Стадії аудиторської діяльності	14
5. Тема 4. Організація та види аудиторських послуг	19
6. Тема 5. Особливості внутрішнього аудиту фінансово-господарської діяльності	26
7. Тема 7. Аудит облікової політики суб'єкта господарювання	34
8. Тема 8. Аудит необоротних активів	37
9. Тема 9. Аудит запасів суб'єкта господарювання	44
10. Тема 10. Аудит грошових коштів і дебіторської заборгованості	51
11. Тема 11. Аудит формування доходів і фінансових результатів	60
12. Тема 12. Аудит капіталу і зобов'язань	63
13. Тема 13. Аудит фінансової звітності	92
14. Тема 14. Робочі документи аудитора. Аудиторський звіт	96
15. Глосарій	112
16. Список рекомендованих джерел	128

ПЕРЕДМОВА

Аудит є однією з основних форм фінансового контролю діяльності підприємств в ринкових умовах. Його основні принципи, види, зміст і методика проведення склалися в закордонних країнах в результаті тривалого періоду розвитку. В Україні аудит почав формуватися після того, як тенденції формування ринкової економіки набули невідворотного характеру. Незалежний аудит, як вид фінансового контролю, спрямований на захист інтересів власників підприємства, а також на підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємств в умовах конкурентного середовища.

На сучасному етапі аудит розвивається як з точки зору методики його проведення, так і виникнення нових видів і напрямів аудиту. Цей процес відображається у постійному оновленні і перегляді змісту Міжнародних стандартів аудиту (МСА), які є обов'язковими в Україні. Дедалі більш активно працює Аудиторська палата України, одним з основних напрямків діяльності якої є контроль за якістю аудиту, а також розповсюдження і тлумачення змісту МСА.

Навчальна дисципліна “Аудит фінансово-господарської діяльності” є важливою для всіх економічних спеціальностей, оскільки і менеджери, і фінансисти, і маркетологи повинні розуміти призначення і можливості аудиту, вміти використовувати його на користь підприємству. Для всіх економічних спеціальностей, навчальна дисципліна “Аудит фінансово-господарської діяльності” носить загальнотеоретичний, базовий характер; студенти повинні ознайомитися з теоретичними основами аудиту, поняттями, прийомами і документами, що використовуються в аудиторській діяльності. Курс тісно пов'язаний з такими навчальними дисциплінами як “Аудит”, “Фінансовий облік I, II”, “Економіка підприємства”, “Аналіз господарської діяльності”, “Аудит державних фінансів”, “Внутрішньогосподарський контроль” та ін..

Метою вивчення навчальної дисципліни “Аудит фінансово-господарської діяльності” є оволодіння професійними знаннями з теоретичних основ аудиту і проблем організації аудиторської діяльності, загальної методики аудиту і аудиту фінансової, податкової звітності.

Завдання навчальної дисципліни полягає в вивченні нормативно-методичних документів з питань аудиторської діяльності, засвоєнні і набутті навичок практичного застосування принципів планування аудиту, процедур збору аудиторських доказів, оформлення робочих документів аудитора. Здобувачі вищої освіти повинні ознайомитися з організаційними основами аудиторської діяльності в Україні.

Навчальним планом передбачено аудиторне та самостійне вивчення навчальної дисципліни з контролем за цим процесом під час індивідуальних консультацій викладача, що веде практичні заняття, проведення модульного контролю під час практичних занять та складання екзамену. Лекції з аудиту фінансово-господарської діяльності мають проблемний характер та спрямовують студентів на подальшу участь їх у творчій науково-дослідній діяльності.

Тема 1. Нормативно-законодавче регулювання, теоретичні та методичні основи аудиторської діяльності

Мета лекції: ознайомлення студентів з навчальною дисципліною «Аудит фінансово-господарської діяльності», предметом, методом, суб'єктами і об'єктами аудиту.

План

1. Аудит, його мета та завдання.
2. Міжнародні стандарти аудиту.
3. Види аудиту.
4. Предмет, об'єкти і метод аудиту.

1. Аудит, його мета та завдання

Аудит є обов'язковою частиною цивілізованого функціонування ринкової економіки кожної країни.

Слово аудит латинського походження й означає слухати». Термін аудит у сучасному світі використовують у трьох значеннях, а саме :

аудит – окремий вид підприємницької діяльності у сфері послуг економіко-правового характеру;

аудит – окрема функція управління — функція незалежного фінансового контролю (експертизи) ;

аудит – економічна наукова дисципліна, яка досліджує функціонування інституту незалежного фінансового контролю в ринковій економічній системі.

Аудит є незалежною експертизою фінансової звітності комерційних підприємств уповноваженими на те особами (аудиторами) з метою підтвердження її достовірності для державних податкових органів і власників, а також щодо налагодження бухгалтерського фінансового і управлінського обліку, надання різних консультацій.

Проблемні питання аудиту:

– зацікавленість підприємства (фірми) в особі його власників (акціонерів), держави в особі податкової адміністрації і самого аудитора в забезпеченні реальності та достовірності обліку і звітності;

– недостатня кількість методичних розробок з аудиторського контролю та рекомендацій з питань комп'ютеризації аудиту тощо;

– брак міжнародного досвіду;

– недостатня кількість кваліфікованих аудиторських кадрів;

– відсутність типових форм документів з аудиту.

Переваги аудиту порівняно з іншими формами фінансово-господарського контролю:

- надання консультацій та роз'яснень щодо бухгалтерської інформації про економічні процеси, розуміння яких ускладнено постійними змінами і доповненнями законодавства, а також значної кількості підзаконних актів, незнання яких може викликати такі штрафні санкції, а як наслідок - банкрутства;

- повідомлення і роз'яснення економічної інформації особам, які приймають управлінські рішення;

- поєднання інтересів працівників, які складають звіти, і осіб, яким ця інформація призначена;

- поєднання різних сфер економічних процесів.

- захистити економічних інтересів господарюючого суб'єкту;

- економія державних коштів, які витрачаються на утримання контрольно-ревізійного апарату та надходження додаткових коштів до бюджету за рахунок сплати аудиторськими фірмами (аудиторами-підприємцями) податків;

- незалежність, конкурентна боротьба, професіоналізм аудиторів, що сприяє підвищенню якості перевірок.

Мета аудиту — висвітлення аудитором висновку (думки) про відповідність фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах.

Основні завдання аудиту – збирання та оброблення достовірної інформації про господарсько–фінансову діяльність суб'єкта господарювання і формування на цій основі аудиторських висновків та надання консультаційних послуг з питань обліку, аналізу, права, менеджменту, маркетингу, фінансів тощо.

2. Міжнародні стандарти аудиту

Робота аудитора ведеться відповідно до документів, об'єднаних у дві групи:

- а) державні законодавчі акти;
- б) аудиторські стандарти (нормативи).

Стандарти аудиту - це загальні керівні матеріали для допомоги аудиторам у виконанні їх професійних обов'язків з проведення аудиту. Вони визначають основні принципи діяльності, яких повинні дотримуватися аудитори в процесі здійснення аудиторських процедур.

Міжнародний стандарт аудиту 200 (МСА) стосується загальної відповідальності незалежного аудитора під час проведення аудиту фінансової звітності відповідно до МСА. Зокрема, він встановлює загальні цілі незалежного аудитора та пояснює характер і обсяг аудиту, призначеного для надання можливості незалежному аудитору досягнути цих цілей. Цей Стандарт також пояснює сферу застосування, статус і структуру МСА, а також містить вимоги, що встановлюють загальну відповідальність незалежного аудитора, застосовну в усіх аудитах, у тому числі зобов'язання дотримуватися вимог МСА. Незалежний аудитор тут і далі іменується «аудитором». МСА написані у контексті аудиту фінансової звітності аудитором. У разі потреби їх слід адаптувати відповідно до обставин, якщо вони застосовуються до аудитів іншої історичної фінансової інформації. МСА не розглядають відповідальності аудитора, що може передбачатися у законодавчих та нормативних актах або інших документах, наприклад у зв'язку з випуском цінних паперів. Така відповідальність може відрізнитися від відповідальності, встановленої у МСА. Отже, у тому разі, якщо аудитор може вважати положення цього МСА корисними за таких обставин, саме його відповідальністю є забезпечення дотримання всіх доречних правових, нормативних або професійних зобов'язань.

Аудит фінансової звітності

Метою аудиту є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності. Це досягається через висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. У разі більшості концептуальних основ загального призначення така думка висловлюється стосовно того, чи подана фінансова звітність достовірно, в усіх суттєвих аспектах, або чи надає вона правдиву та неупереджену інформацію відповідно до концептуальної основи. Аудит, проведений згідно з МСА та відповідними етичними вимогами, надає аудитору можливість формулювати таку думку.

Фінансова звітність, яка підлягає аудиту, – це фінансова звітність суб'єкта господарювання, складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями. МСА не встановлюють відповідальність управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та не скасовують юридичної сили законодавчих або нормативних актів, що регулюють їхню відповідальність. Проте аудит відповідно до МСА проводиться згідно з передумовою, що управлінський персонал і в разі потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, визнали певну відповідальність, яка є фундаментальною для проведення аудиту. Аудит фінансової звітності не звільняє управлінський персонал або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, від їхньої відповідальності.

Як основу для аудиторської думки МСА вимагають, щоб аудитор отримав обґрунтовану впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки. Обґрунтована впевненість – це високий

рівень впевненості. Вона досягається, якщо аудитор одержав прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі для зменшення аудиторського ризику (тобто ризику того, що аудитор висловить невідповідну думку, якщо фінансова звітність суттєво викривлена) до прийнятно низького рівня. Проте обґрунтована впевненість не є абсолютним рівнем впевненості, оскільки існують властиві обмеження аудиту, які призводять до того, що більшість аудиторських доказів, на основі яких аудитор формує висновки та на яких ґрунтується аудиторська думка, є швидше переконливими, ніж остаточними.

Концепція суттєвості застосовується аудитором під час як планування, так і виконання аудиту, а також під час оцінки впливу ідентифікованих викривлень на аудит і впливу не виправлених викривлень (якщо такі є) на фінансову звітність¹. Взагалі викривлення, в тому числі пропуски, вважаються суттєвими, якщо можна обґрунтовано очікувати, що вони, індивідуально або в сукупності, впливатимуть на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності.

Судження про суттєвість здійснюються з огляду на супутні обставини; на них впливає розуміння аудитором потреб користувачів фінансової звітності у фінансовій інформації, а також величина або характер викривлення чи їхнє поєднання. В аудиторській думці йдеться про фінансову звітність у цілому, тому аудитор не несе відповідальності за виявлення викривлень, які не є суттєвими для фінансової звітності у цілому. МСА містять цілі, вимоги, матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали, призначені для допомоги аудитору під час отримання достатньої впевненості. МСА вимагають, щоб аудитор здійснював професійне судження та зберігав професійний скептицизм протягом планування і виконання аудиту, зокрема:

- ідентифікував і оцінював ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки виходячи з розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль суб'єкта господарювання;
- отримував прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо існування суттєвих викривлень, розробляючи та виконуючи відповідні дії у відповідь на оцінені ризики;
- формував думку про фінансову звітність, виходячи з висновків, зроблених на основі отриманих аудиторських доказів.

Форма висловлення думки аудитором залежатиме від застосовної концептуальної основи фінансового звітування та будь-якого застосовного законодавчого або нормативного акту. Аудитор також може нести певну відповідальність за повідомлення іншої інформації та надання звітів користувачам, управлінському персоналу, тим, кого наділено найвищими повноваженнями, або сторонам поза межами суб'єкта господарювання стосовно питань, які виникають внаслідок аудиту. Її можуть установлювати МСА чи застосовний законодавчий або нормативний акт².

Загальні цілі аудитора

Під час проведення аудиту фінансової звітності загальні цілі аудитора такі:

- отримати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки, надаючи в такий спосіб аудитору можливість висловити думку, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
- надати звіт про фінансову звітність і повідомити інформацію, як цього вимагають МСА, відповідно до результатів, отриманих аудитором.

У всіх випадках, коли не можна отримати обґрунтовану впевненість, а думка із застереженнями за відповідних обставин в аудиторському звіті недостатня з метою надання звіту визначеним користувачам фінансової звітності, МСА вимагають, щоб аудитор відмовився від висловлення думки або від завдання (або склав із себе обов'язки), якщо відмова можлива за застосовним законодавчим або нормативним актом.

Визначення

- застосована концептуальна основа фінансового звітування (applicable financial

reporting framework) – концептуальна основа фінансового звітування, прийнята управлінським персоналом та у разі потреби тими, кого наділено найвищими повноваженнями, при складанні фінансової звітності, яка є прийнятною з огляду на характер суб'єкта господарювання та цілі фінансової звітності або яка вимагається законодавством чи нормативними актами.

Термін «концептуальна основа достовірного подання (fair presentation framework)» вживають для зазначення концептуальної основи фінансового звітування, яка потребує відповідності вимогам концептуальної основи і:

- підтверджує, прямо чи опосередковано, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може бути потрібно надати розкриття інформації, крім тієї, яку безпосередньо вимагає концептуальна основа;

- прямо підтверджує, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може бути потрібно відхилитися від якоїсь вимоги концептуальної основи. Очікується, що такі відхилення необхідні лише за надзвичайно рідкісних обставин.

Термін «концептуальна основа дотримання вимог (compliance framework)» уживають для зазначення концептуальної основи фінансового звітування, яка вимагає дотримання вимог концептуальної основи, але не містить положень пунктів (i) і (ii), наведених вище.

Аудиторські докази (audit evidence) – інформація, яку використовує аудитор при формуванні висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка. До аудиторських доказів належить інформація, що міститься в бухгалтерських записах, які є основою для фінансової звітності, та інша інформація. Для цілей МСА:

- достатність аудиторських доказів – міра кількості аудиторських доказів. На потрібну кількість аудиторських доказів впливають оцінювання аудитором ризиків суттєвого викривлення та якість таких аудиторських доказів.

- прийнятність аудиторських доказів – міра якості аудиторських доказів, тобто їх доречність та надійність для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка.

Аудиторський ризик (audit risk) – ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку в разі, якщо фінансова звітність суттєво викривлена. Аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення.

Аудитор (auditor) – термін «аудитор» вживається для зазначення особи чи осіб, що проводять аудит, як правило, партнера із завдання або інших членів команди із завдання або, де це є прийнятним, фірми.

У разі, якщо МСА прямо передбачають, що вимога або відповідальність покладаються на партнера із завдання, вживають термін «партнер із завдання», а не «аудитор». Щодо державного сектору терміни «партнер із завдання» та «фірма» слід розуміти як посилання на їх еквіваленти, де це є доречним.

Ризик невиявлення (*detection risk*) – ризик того, що процедури, виконані аудитором для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, не дадуть можливості виявити викривлення, що існує та може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями.

Фінансова звітність (*financial statements*) – структуроване подання історичної фінансової інформації, включаючи відповідні примітки, яке призначене для інформування про економічні ресурси або зобов'язання суб'єкта господарювання на певний момент часу або про зміни у них за період часу відповідно до концептуальної основи фінансового звітування. Термін «фінансова звітність» означає, як правило, повний комплект фінансових звітів, визначений вимогами застосовної концептуальної основи фінансового звітування, але також може означати окремий фінансовий звіт. Відповідні примітки складаються, як

правило, зі стислого викладу значущих облікових політик та іншої пояснювальної інформації.

Історична фінансова інформація (*historical financial information*) – інформація, виражена у фінансових показниках, стосовно конкретного суб'єкта господарювання, отримана на основі облікової системи цього суб'єкта господарювання, про економічні події, які відбувалися у минулих періодах, або про минулі економічні умови чи обставини на певний момент часу.

Управлінський персонал (*management*) – фізична особа (особи), що наділені виконавчими повноваженнями за ведення операційної діяльності суб'єкта господарювання. Для деяких суб'єктів господарювання в певних юрисдикціях до складу управлінського персоналу входять дехто з тих або всі, кого наділено найвищими повноваженнями, наприклад члени керівного органу або власник-керівник.

Викривлення (*misstatement*) – розбіжність між сумою, класифікацією, поданням або розкриттям статті у фінансовому звіті та сумою, класифікацією, поданням або розкриттям інформації, які вимагаються для цієї статті відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Викривлення можуть виникати внаслідок помилки або шахрайства.

Якщо аудитор висловлює думку, чи фінансова звітність подана достовірно в усіх суттєвих аспектах, або відображає достовірно та неупереджено інформацію, викривлення також включають коригування сум, класифікацій, подання або розкриття інформації, які, за судженням аудитора, є необхідними для того, щоб фінансова звітність була подана достовірно, в усіх суттєвих аспектах або для того, щоб вона достовірно й неупереджено відображала інформацію.

Професійне судження (*professional judgment*) – застосування необхідної освіти, знань і досвіду в контексті вимог стандартів аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики при прийнятті обґрунтованих рішень щодо плану дій, які є прийнятними за обставин завдання з аудиту.

Професійний скептицизм (*professional skepticism*) – ставлення, що поєднує допитливість, уважність до обставин, які можуть вказувати на можливе викривлення внаслідок помилки або шахрайства, та критичну оцінку аудиторських доказів.

Ті, кого наділено найвищими повноваженнями (*those charged with governance*) – фізична особа (особи) чи організація (організації) (наприклад, установа, що виконує функції довіреної особи), які відповідають за нагляд за стратегією суб'єкта господарювання і зобов'язаннями, пов'язаними із підзвітністю суб'єкта господарювання. Така відповідальність охоплює також нагляд за процесом фінансового звітування. Для деяких суб'єктів господарювання в деяких юрисдикціях до складу тих, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть входити члени ради керуючих суб'єкта господарювання в приватному чи державному секторі або власник-керівник.

3. Види аудиту

Розрізняють основні види аудиту:

1) добровільний і обов'язковий.

Добровільний (ініціативний) аудит здійснюється на замовлення зацікавленої сторони, коли перевірку не передбачено в установленому порядку.

Обов'язковий аудит проводиться відповідно до Закону, тобто підприємство-замовник зобов'язане запрошувати аудитора для перевірки фінансово-господарської діяльності. За Законом України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" і доповненнями до нього встановлено обсяг і порядок здійснення обов'язкового аудиту, а також визначено перелік підприємств, що підлягають обов'язковій аудиторській перевірці. Обов'язковий аудит спрямований на захист інтересів підприємств і держави від навмисного перекручення показників бухгалтерського балансу і фінансової звітності суб'єктів підприємницької діяльності.

Обов'язковий аудит можна назвати регламентованим, бо його проведення обумовлене законодавчими і нормативними актами, в яких визначено категорії підприємств, що підлягають обов'язковій аудиторській перевірці.

2) внутрішній і зовнішній.

Внутрішній аудит — удосконалення організації й управління виробництвом, виявлення і мобілізація резервів його зростання. Внутрішні аудитори надають своєму підприємству результати аналізу, рекомендації, поради.

Зовнішній аудит — незалежна оцінка господарсько-фінансової діяльності, яка переважно проводиться аудиторською фірмою (аудитором-підприємцем) за договором із підприємством-замовником про виконання з розробкою пропозицій щодо фінансової стратегії та підвищення ефективності господарювання.

3) первинний і повторюваний (узгоджений).

Первинний аудит здійснюється аудитором або аудиторською фірмою, коли вони вперше проводять перевірку на даному підприємстві.

Погоджений (повторюваний) аудит проводиться однією аудиторською фірмою у одного клієнта на основі постійної співпраці (більш, ніж 5 років).

4) Залежно від поставлених цілей і змісту інформації, яка аналізується, виділяють аудит фінансової звітності і аудит господарської діяльності.

Аудит фінансової звітності має на меті перевірку правильності її складання відповідно до встановлених Положеннями (стандартами) ведення бухгалтерського обліку і формами надання обов'язкової звітності.

Метою аудиту господарської діяльності (аудиту ефективності роботи) є систематичний і всебічний аналіз економіки підприємства або певного виду його діяльності, наприклад, інвестиційної, маркетингової та т. п. Завданням такого аудиту є розробка рекомендацій щодо поліпшення діяльності всього підприємства або окремого структурного підрозділу.

Також надаються аудиторські послуги у формі аудиту, експертиз, консультацій із питань обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних та юридичних осіб.

4. Предмет, об'єкти і метод аудиту

Предметом аудиту є процес розширеного відтворення суспільне необхідного продукту, достовірність відображення його в системі бухгалтерського обліку і звітності, а також дослідження ефективності ділової активності з дотриманням чинного законодавства.

Іншими словами, предметом аудиту є стан економічних, організаційних, інформаційних та інших характеристик системи, що перебуває у сфері аудиторської оцінки.

Предмет аудиту конкретизується його об'єктами.

Об'єктами аудиту є юридичні й фізичні особи, при цьому перевірці підлягають окремі господарські засоби і процеси, сукупність яких характеризує виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємств і окремих посадових осіб за відповідний період, що складає поняття об'єктів контролю, а саме, економічні процеси, матеріально-технічне постачання, виробництво, збут продукції, продуктивність праці, собівартість, прибуток тощо.

Під методом аудиторської діяльності розуміють комплекс прийомів і способів дослідження використаних при вивченні об'єктів, тобто шлях наукового пізнання і встановлення істини.

В аудиті застосовуються загальнонаукові методичні прийоми дослідження: спостереження й експеримент, ідеалізація і формалізація, аналіз та синтез, індукція та дедукція, гіпотеза й аналогія, вимірювання та обчислення, опитування і порівняння тощо.

При цьому джерелами інформації є: первинні документи, у тому числі технічні носії інформації, реєстри синтетичного й аналітичного бухгалтерського фінансового обліку (книги, журнали, оборотні відомості, та ін.); фінансова, податкова, статистична й оперативна звітність тощо.

Перелік питань для самоконтролю:

1. Виникнення, становлення та розвиток аудиту в Україні.
2. Нормативно-законодавче регулювання аудиторської діяльності.
3. Відмінність аудиту від інших форм фінансово-господарського контролю (ревізії).
4. Сутність аудиту, його функції та класифікація
5. Діяльність та повноваження Аудиторської палати України.
6. Атестація аудиторів.
7. Обов'язковий та добровільний аудит.
8. Предмет і об'єкти аудиторських контролю.
9. Метод та методичні прийоми аудиторського контролю.

Рекомендовані літературні джерела:

Основні: [7], [8], [9], [14], [15], [16], [17], [18], [19], [21].

Додаткові: [26], [28], [29], [30], [35], [38], [43].

Інформаційні ресурси і Інтернеті: [49], [50], [51], [52], [55], [56].

Міжнародні видання: [58], [59], [60], [61], [62], [66].

Тема 2. Аудиторські докази та процедури виявлення шахрайства і помилок

Мета лекції: ознайомлення студентів з аудиторськими доказами та процедурами

План

1. Процедури аудиту
2. Інформаційне забезпечення аудиту

1. Процедури аудиту

Аудиторські процедури — це сукупність відповідних дій аудитора щодо перевірки фінансово-господарської діяльності, стану обліку і фінансової звітності юридичних і фізичних осіб, прийнятих підприємством. Аудитор спочатку збирає й аналізує інформацію, необхідну для оцінювання достовірності бухгалтерського балансу і фінансової звітності, вивчає статутні документи, виявляє відхилення стану діяльності підприємства від того, який передбачено статутними документами. Відтак він вивчає форму і методику бухгалтерського фінансового обліку. Потім аналізу підлягають записи у Головній книзі й, зокрема, сумнівні записи, дані яких зіставляють з регістрами аналітичного обліку і первинними документами.

Перевіряючи первинні документи і регістри бухгалтерського фінансового обліку, слід виходити з таких вимог: повнота обліку, точність записів, правильність вартісних оцінок, об'єктивність, дотримання прав і обов'язків посадовими і матеріально відповідальними особами, відкритість даних.

Глибина і спосіб дослідження залежать від складності форми і ' методики обліку, а також від того, якою мірою аудитор може покладатися на дані внутрішнього контролю. Аудитору слід оцінити вплив змін у законодавстві на організацію і методику обліку, на аналіз звітів, визначити рівень роботи внутрішніх аудиторів.

2. Інформаційне забезпечення аудиту

Організація і методика аудиту визначається, передусім, належним інформаційним забезпеченням аудитора про суб'єкт господарської діяльності. Аудиторський контроль базується не тільки на використанні інформації, а й сам бере безпосередню участь у

формуванні інформаційного забезпечення системи управління суб'єктів перевірки. Інформацією аудиту цікавляться не тільки внутрішні споживачі (менеджери, акціонери), а й зовнішні (банки, страхові компанії, торговельні партнери, інвестори).

Під інформаційним забезпеченням аудиту розуміють певним чином упорядковану сукупність інформації, яку формують і використовують на різних стадіях процесу аудиту. Основою інформаційного забезпечення аудиту є економічна інформація, що характеризує виробничу і фінансово-господарську діяльність суб'єктів контролю.

Комплекс інформаційного забезпечення залежить від потреб аудиторського процесу. Інформацію залежно від джерела (адресності) її формування, а також змісту поділяють на нормативно-правову (закони, постанови, укази та інші нормативно-правові акти), нормативно-довідкову (формується керівництвом фірми-клієнта для забезпечення цілей управління, а саме: засновницькі документи, внутрішні організаційні регламенти, накази, розпорядження, бізнес-плани, договори з контрагентами тощо), фактографічну (сукупність даних економічного характеру про здійснені господарські операції, яка накопичується в первинних документах, реєстрах обліку, формах звітності) і організаційну (формується керівником служби внутрішнього аудиту на першому етапі процесу аудиту і міститься в таких документах, як загальний план аудиту, програма аудиту, графіки роботи аудиторів, розрахунки для оцінювання суттєвості помилок).

Слід відзначити, що в аудиті використовують не тільки фінансову, а й нефінансову інформацію. Для об'єктивної оцінки фінансового стану підприємства, визначення ефективності використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів на виробництві аудиторів часто доводиться вивчати особливості організації і технології виробництва суб'єктів перевірки, використовувати матеріали контрольних обмірів, лабораторних аналізів тощо.

Від зміни виду аудиторських послуг змінюється обсяг і зміст інформаційного забезпечення аудиту. Якщо при аудиті фінансової звітності в більшій мірі покладаються на інформацію бухгалтерського обліку, фінансової (бухгалтерської) і статистичної звітності, то, наприклад, у процесі консультативних послуг більше використовують законодавчо-нормативні матеріали.

Отже, для аудитора важливо не тільки мати знання про інформаційне забезпечення аудиторського контролю, а й про процес формування інформації щодо суб'єктів господарської діяльності та використання її у практичній роботі. Для цього неабияке значення має наукова класифікація економічної інформації, яку використовують в аудиті.

Планову інформацію аудитор черпає з перспективних і поточних планів, які розробляють безпосередньо на суб'єкті аудиторського контролю. Сюди можна також віднести бюджети реалізації і витрат, прибутків та ін.

Технологічна інформація включає відомості про технологію виробництва, технічні й технологічні умови експлуатації обладнання і технологічних ліній, технічні умови якості та ін. Основними джерелами технологічної інформації є технічна і проектно-технологічна документація, паспорти та інші документи, які використовуються на суб'єкті господарської діяльності.

Джерелами організаційно-управлінської інформації є установчі документи суб'єкта аудиторського контролю, накази і розпорядження керівника, посадові інструкції та ін. Організаційно-управлінська інформація залежить від типу та структури підприємства, організації і стилю управління.

Фактографічна інформація характеризує об'єкти аудиту на основі даних, що відображені у первинних документах, облікових реєстрах, бухгалтерській і статистичній звітності.

Заслугове на увагу класифікація економічної інформації, яку запропонував М.Т. Білуха такими ознаками: характеристика стану об'єкта, спосіб відображення, насиченість даних, корисність використання, спосіб подання, обробка інформації, ступінь інформаційної деталізації об'єктів обліку, об'єкт аудиту.

За станом об'єкта контролю економічна інформація поділяється на оперативну, поточну і прогнозну. Оперативна інформація аудитор використовує при контролі об'єктів аудиту у момент здійснення господарських операцій. Поточну інформацію використовує після завершення господарських операцій звітного періоду. Прогнозна інформація міститься в бізнес-планах, проектах та інших джерелах і характеризує об'єкти аудиторського контролю на перспективу. Цю інформацію може використовувати аудитор при різних видів аудиторських послуг.

Поділ інформації на внутрішню і зовнішню доцільно здійснювати щодо суб'єкта аудиту. Детальний аналіз спеціальної економічної літератури і діючої практики аудиторських фірм дозволив нам запропонувати класифікацію інформації, яку використовують в аудиті за такими ознаками: джерела отримання, аудиторські докази, ступінь деталізації, тривалість зберігання, спосіб формування.

За джерелами отримання інформацію, яку використовують в аудиті, можна поділити на: оперативного, бухгалтерського і статистичного обліку й звітності; внутрішнього контролю, відомчого контролю, попереднього аудиторського контролю.

Перелік питань для самоконтролю:

1. Що таке аудиторські докази?
2. Які є загальні вимоги до аудиторських доказів.
3. Які є джерела аудиторських доказів?
4. Що таке процедури одержання аудиторських доказів?
5. Процедури виявлення шахрайства і помилок при проведенні аудиту
6. Використання роботи експертів, яким МСА регулюється.
7. Основні вимоги до використання результатів роботи іншого аудитора
8. Використання інформації, що надається аудитору керівництвом підприємства-клієнта.
9. Які є види аудиторських доказів?
10. Хто може бути експертом при аудиторській перевірці?

Рекомендовані літературні джерела:

Основні: [8], [9], [14], [15], [16], [17], [18], [19], [21].

Додаткові: [26], [28], [30], [35], [38], [43].

Інформаційні ресурси і Інтернеті: [49], [50], [51], [52], [55], [56].

Міжнародні видання: [58], [59], [60], [61], [62].

Тема 3. Організація аудиту фінансової звітності. Стадії аудиторської діяльності

Мета лекції: ознайомлення студентів з організацією аудиту фінансової звітності, стадіями аудиторської діяльності

План

1. Організація аудиторської діяльності в Україні
2. Організація роботи аудиторського підприємства
3. Розподіл і планування праці аудиторів
4. Професійна етика та правовий статус аудиторів і аудиторських фірм
5. Порядок розробки планів та програм аудиту
6. Стадії, етапи і процедури аудиту

1. Організація аудиторської діяльності в Україні

Згідно із ст.3 ЗУ Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність поняття «аудиторська діяльність» містить у собі організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок та надання інших аудиторських послуг.

Організацію аудиту очолює Аудиторська палата України (АПУ), яка відповідно до законодавства є неурядовим органом.

АПУ створюється і функціонує як незалежний, самостійний орган на засадах самоврядування. Вона є юридичною особою, веде відповідний облік та звітність.

АПУ здійснює сертифікацію 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. Затвержені АПУ норми і стандарти аудиту є обов'язковими для дотримання підприємствами, установами та організаціями.

Основними завданнями АПУ є:

- організація через аудиторські фірми незалежного контролю суб'єктів підприємницької діяльності;
- надання методичної допомоги аудиторським фірмам (розробка і затвердження нормативів, положень щодо сертифікації тощо);
- надання суб'єктам підприємницької діяльності методичної допомоги з питань обліку, аналізу, контролю;
- підготовка та підвищення кваліфікаційного рівня аудиторів
- здійснює сертифікацію (визначення кваліфікаційної придатності) аудиторів;
- веде офіційний загальнодержавний реєстр аудиторських фірм (юридичних осіб) і аудиторів-підприємців (фізичних осіб) — суб'єктів підприємницької діяльності.

2. Організація роботи аудиторського підприємства

Сертифікат аудитора засвідчує професійну придатність фахівця здійснювати аудит фінансової звітності та інші види аудиту. Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю індивідуально, створювати аудиторську фірму, об'єднуватися з іншими аудиторами в спілку.

Аудиторська фірма - це організація, яка зареєстрована як суб'єкт аудиторської діяльності, тобто отримала право на здійснення своєї діяльності на території України, і займається виключно наданням аудиторських послуг.

Аудиторську фірму можна створити на основі будь-яких форм власності. Частки засновників-аудиторів у статутному капіталі фірми не можуть бути меншими ніж 70% від його загальної величини.

Основні функції аудиторської фірми:

- експертна оцінка фінансово-господарської діяльності та стану майна суб'єкта підприємницької діяльності, в основному, під час передачі його в оренду, приватизації, у випадках збитковості чи банкрутства;
- перевірка достовірності бухгалтерського фінансового обліку та фінансової звітності за період дослідження;
- прогнозування фінансово-господарської діяльності підприємства, оцінювання перспективи його розвитку, розробка заходів для ліквідації збитковості та підвищення ефективності виробництва;
- інформаційне, наукове і методичне забезпечення діяльності підприємств на договірних засадах із замовниками;
- упорядкування обліку і звітності, коли підприємство-клієнт не в змозі організувати облік і звітність за відсутності кваліфікованих спеціалістів або з інших мотивів, при цьому аудитори складають баланс, фінансову звітність, облікові регістри на підставі первинних документів (відновлюють кількісно-сумовий облік);
- консультації (в усній і письмовій формі) з питань обліку, права, оподаткування, розрахунків, зовнішньоекономічних операцій за відповідну плату тощо.

3. Розподіл і планування праці аудиторів

Розподіл і планування праці аудиторів здійснюється на підставі нормативів аудиту:

- планування аудиту;
- контроль якості роботи аудитора;
- основні принципи, що регулюють аудит.

Загальні вимоги аудиту:

1. Перевірка повинна виконуватися особою або особами, які мають відповідну підготовку і досвід роботи в якості аудитора

2. Незалежність висновком аудитора або аудиторів повинна забезпечуватися з усіх питань, які стосуються проведення перевірки.

3. У ході перевірки і складання висновку аудитора повинен бути виявлений відповідний рівень професійного ставлення до справи.

Вимоги до процедури аудиту:

1. Необхідно скласти план перевірки та контролювати роботу допоміжного персоналу, якщо він є.

2. Аудитор повинен мати достатнє уявлення про структуру внутрішнього контролю для того, щоб скласти план своєї роботи, визначити характер, кількість перевірених показників, термін перевірки.

3. В ході аудиту шляхом інспектування, спостережень, опитувань, вивчення документів повинен бути зібраний матеріал, який в достатній мірі підтверджує дані для складання висновку про фінансову звітність.

Вимоги до звіту аудитора:

1. У ньому повинно бути вказано, чи відповідає фінансова звітність загальноприйнятим стандартам обліку.

2. У звіті повинні бути відображені обставини, які зумовили неможливість використання загальноприйнятих стандартів обліку в звітному році на відміну від попереднього періоду.

3. Інформація, включена до фінансової звітності, вважається відповідає встановленим вимогам, якщо інше не вказано в звіті аудитора.

4. У звіті аудитора повинен бути представлений висновок про фінансову звітність в цілому або зроблено заяву про те, що висновок не може бути складено. Якщо висновок про фінансову звітність в цілому не може бути складено, повинні бути зазначені причини. У всіх випадках, коли фінансова звітність підтверджується висновком аудитора, необхідно чітко вказати ступінь його відповідальності і характер аудиторської роботи.

Розподіл і планування праці аудиторів залежить також від вибраних підходів до проведення аудиту.

Можна виділити наступні підходи:

1. Паралельний - сутність цього підходу полягає у тому, що окремі аудитори перевіряють окремі об'єкти; аудиторський звіт (акт) та аудиторський висновок формуються простим складанням матеріалів перевірки окремих об'єктів аудиту.

2. Паралельно-послідовний варіант - проведення аудиту може мати два різновиди. За першого різновиду окремий аудитор перевіряє один або кілька логічно пов'язаних між собою об'єктів аудиту. При цьому аудиторський звіт (акт) і аудиторський висновок узагальнюються керівником робіт. Другий різновид передбачає просте складання матеріалів перевірки кожного об'єкта.

Серед переваг слід визнати те, що паралельний і паралельно-послідовний методи проведення аудиту сприяють спеціалізації аудиторів за окремими об'єктами аудиту, що забезпечує дуже швидке і помітне підвищення кваліфікаційного рівня аудиторів, якості перевірки окремих його об'єктів, скорочення часу на проведення, підвищення якості перевірок у цілому (в основному за умов паралельно-послідовного варіанта проведення аудиту).

Недоліки цих методів полягають у тому, що не завжди бездоганно проведена перевірка окремих об'єктів забезпечує дійсну картину фінансового стану підприємства. Даний варіант найбільш виграшний із позицій підготовки кадрів і підвищення їх кваліфікації.

3. Послідовний варіант полягає в тому, що один аудитор (кілька аудиторів) виконує весь комплекс робіт аудиторської перевірки підприємства. Такий варіант потребує висококваліфікованих фахівців та може забезпечувати гарантовано високу якість проведення аудиту.

Перевагою такого варіанта є також і те, що аудитор працює з підприємством індивідуально, знає його негативні та позитивні сторони і може кваліфікованіше надавати йому аудиторські й консультативні послуги.

Недоліком цього варіанта проведення аудиту є, по-перше, неефективне використання висококваліфікованих працівників, по-друге, тривалі строки виконання аудиту найдовші і, по-третє, цей варіант має обмежені можливості щодо підготовки спеціалістів й обміну досвідом.

4. Професійна етика та правовий статус аудиторів і аудиторських фірм

Аудит - складний технологічний процес, у котрому беруть участь:

- аудитор, який має сертифікат і несе повну відповідальність за стан перевірки;
- експерти фірми.

Аудит як вид підприємницької діяльності відносять до інтелектуальної діяльності.

Кодекс професійної етики аудиторів визначає принципи етики аудитора. Він включає ряд принципів службової поведінки та ставлення до виконання фахових обов'язків: незалежність суджень, об'єктивність висновків, конфіденційність, чесність і сумлінність, почуття обов'язку, відкритість, доброзичливе ставлення, компетентність і високий професіоналізм, організованість і добросовісність.

Методологічні принципи аудиту:

- планування аудиту;
- обґрунтованість оцінки значущості аудиторських свідочств, а також системи внутрішнього контролю;
- визначення критеріїв суттєвості й достовірності;
- дотримання методики і техніки аудиту, оцінювання ризиків та вибору даних;
- аналіз інформацій і формування висновків;
- відповідальність за результати аудиту;
- повне інформування клієнта.

Принципи відповідають вимогам міжнародних нормативів аудиту. Від дотримання цих етичних принципів залежить авторитет фахівця, його професійна придатність виконувати найскладніші завдання.

Права аудиторів:

- перевіряти документи, реєстри бухгалтерського фінансового обліку та іншу документацію;
- отримувати від підприємства пояснення і додаткові дані, необхідні для перевірки;
- отримувати від третіх осіб інформацію, необхідну для аудиту;
- проводити інвентаризацію матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів;
- залучати до перевірки на договірних засадах фахівців;
- проводити аналіз, надавати консультації з питань обліку, права, консолідації і трансформації звітності;
- надавати послуги щодо оцінки майна, проведення експертизи комп'ютерних програм бухгалтерського фінансового обліку;
- самостійно визначати форми і способи аудиту;
- займатися аудиторською діяльністю індивідуально, створювати аудиторські фірми, об'єднуватися з іншими аудиторами в спілку тощо.

Обов'язки аудиторів:

- доброякісно перевіряти стан бухгалтерського фінансового обліку та звітності замовника, їх достовірність;
- належним чином надавати аудиторські послуги;
- повідомляти власникам, уповноваженим ними особам, замовникам про виявлені під час аудиту недоліки в обліку і звітності;
- зберігати в таємниці отриману під час аудиту інформацію;
- не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці, не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб;
- відповідати перед замовником за порушення умов договору відповідно до чинного законодавства та ін.

Рішенням суду або арбітражу аудитор може бути позбавлений сертифіката у випадках:

- проведення ним робіт, непередбачених сертифікатом;
- використання інформації про замовника для своєї підприємницької діяльності;
- розголошення інформації про фінансовий стан замовника.

5. Порядок розробки планів та програм аудиту

Аудиторський процес складається з трьох основних етапів: планування, збору і аналізу інформації, необхідної для оцінки достовірності балансу та фінансової звітності, написання звіту (висновку).

Планування аудиту передбачає визначення його стратегії і тактики, складання загального плану аудиторської перевірки, побудову аудиторської програми і аудиторські процедури, оцінювання обсягу аудиторського контролю і направлене на якісне і своєчасне виконання аудиторських робіт, ритмічне завантаження аудитора роботою, на перевірку виконання договірних зобов'язань, формування портфеля замовлень.

МСА 300 "Планування аудиту фінансової звітності" визначає основні напрями підготовки плану і програми аудиту з урахуванням масштабів діяльності та особливостей об'єкта аудиту.

Планування — це процес вироблення аудиторської стратегії. Планування ведеться протягом усієї аудиторської перевірки.

Процес планування передбачає:

- попереднє планування аудиту, складання загального плану аудиту і визначення загальної стратегії перевірки;
- складання програми аудиторської перевірки;
- складання аудитором графіку перевірки і контролю основних етапів операції де необхідно докладно перерахувати процедури, які необхідно здійснити під час операції;

- складання планів перевірок в межах часу, необхідного клієнту і аудитору, і є підставою для встановлення гонорару тощо;

6. Стадії, етапи і процедури аудиту

Аудиторська діяльність спрямована на дослідження фінансово-господарської діяльності підприємства з метою виявлення резервів зниження витрат та підвищення рентабельності відповідно до замовлень, виданих за договорами між аудиторськими організаціями і суб'єктами господарювання. Сукупність організаційних, методичних і технічних процедур становить аудиторський процес.

Аудиторський процес складається з таких стадій: початкова, дослідна і завершальна.

Початкова (підготовчо-узгоджувальна) стадія зосереджується на визначенні

об'єкта аудиту й організаційно-методичну підготовку, а саме:

- визначення структури, номенклатури продукції, видів послуги;
- перспектив розвитку підприємства;
- обліково-аналітичного і контрольного процесу на підприємстві;
- загального підходу до проведення аудиту, включаючи можливе використання внутрішнього контролю, проблемних напрямів аудиту;
- оцінки ступеня ризику;
- попереднього варіанта загального плану і програми аудиторської перевірки, визначених обсягів робіт, конкретних виконавців;
- установа планового рівня суттєвості;
- узгодженні із замовником плану перевірки, обсягу робіт, термінів їх проведення, форми представлення результатів аудиту;
- узгодженні рівня відповідальності аудиторського підприємства і замовника, визначенні вартості аудиторських послуг;
- закріпленні досягнутих домовленостей між аудиторською фірмою та замовником шляхом підписання необхідних документів (договір, програма аудиту тощо);
- підготовці необхідної нормативно-правової бази для перевірки.

Завершується початкова стадія процесу аудиту складанням робочого плану аудитора, де передбачено об'єкт контролю, обсяг роботи і час її виконання (початок і закінчення).

Дослідна стадія аудиту проходить безпосередньо на підприємстві і включає етапи:

- безпосередньо проведення аудиту (виконуються аудиторські послуги);
- підготовка підсумкової аудиторської документації.

Метою цього етапу аудиторської перевірки є одержання достатнього обсягу свідчень для

визначення того, чи відображені об'єктивно кінцеві сальдо в бухгалтерському балансі та інші дані в супутній фінансовій звітності. Характер і обсяг цієї роботи значною мірою залежить від

результатів двох попередніх етапів.

Існує дві категорії процедур, які використовуються на цій стадії аудиту:

- аналітичні процедури ;
- процедури перевірки окремих елементів балансу.

Аналітичні процедури проводяться на основі достовірної фінансової інформації з метою оцінювання фінансового стану, платоспроможності і ліквідності підприємства.

Завершальна стадія аудиту включає узагальнення і реалізацію результатів аудиту. На цій стадії аудиту:

— слід згрупувати виявлені недоліки, скласти нагромаджувальні відомості порушень, аналітичні таблиці, розрахунки, графіки, узагальнити та відобразити результати перевірки в аудиторському висновку;

- обговорюється додаткова документація, що передається замовнику;
- передається аудиторський висновок.

Завершується аудит складанням відповідного аудиторського висновку (звіту) та листа-повідомлення управлінської ланки й аудиторського комітету щодо недоліків структури внутрішнього контролю, виявлених у ході перевірки.

Таким чином, аудиторський процес і сам аудиторський висновок впливають на суб'єкт підприємницької діяльності у справі оптимізації та нормативно-правового регулювання.

Перелік питань для самоконтролю:

1. Стадії аудиторської перевірки.
2. Стадія попереднього обстеження суб'єкта.
3. Які права, обов'язки та відповідальність аудиторів і аудиторських фірм?
4. Який порядок укладання договору на проведення аудиту?
5. План і програма аудиторської перевірки.
6. В чому сутність аудиторського ризику?
7. Властивий ризик та методика його визначення.
8. Ризик контролю та методика його визначення.
9. Ризик невиявлення та методика його визначення.
10. В чому полягає методика визначення загального аудиторського ризику?

Рекомендовані літературні джерела:

Основні: [7], [8], [9], [14], [15], [16], [17], [18], [19], [21].

Додаткові: [26], [28], [29], [30], [31], [35], [38], [42], [43].

Інформаційні ресурси і Інтернеті: [49], [50], [51], [52], [55], [56].

Міжнародні видання: [58], [59], [60], [61], [62]

Тема 4. Організація та види аудиторських послуг

Мета лекції: ознайомлення студентів з видами аудиторських послуг та спеціалізованими сферами аудиту

План

1. Консультаційні послуги, не пов'язані з аудитом
2. Аудиторська оцінка вартості об'єктів приватизації та оренди
3. Аудит спільних підприємств
4. Аудит акціонерних товариств
5. Аудит цінних паперів
6. Аудит інвестицій
7. Аудит комерційних банків

1. Консультаційні послуги, не пов'язані з аудитом

Зарубіжна і вітчизняна практика аудиторства показує, що до аудиторів усе частіше почали надходити замовлення на виконання низки завдань, що виходять за рамки перевірки фінансових звітів. Укладачі стандартів намагалися не відставати від бурхливого зростання попиту на такі послуги, внаслідок чого почали з'являтися численні атестаційні стандарти та стандарти аудиторської і бухгалтерської діяльності. Ці стандарти допомагають вийти з цілого ряду нетипових ситуацій, що виникають у процесі складання аудиторського висновку і під час виконання завдань, безпосередньо не пов'язаних з аудитом, особливо при компіляціях (збиранні й обробці даних).

Аудитори чи аудиторські фірми надають консультаційні послуги щодо організації і відновлення бухгалтерського обліку, складання декларацій про доходи, складання

фінансової звітності, проведення аналізу господарської діяльності, оцінювання активів і пасивів, консультацій з питань податкового законодавства, з маркетингу і права тощо.

У процесі консультування аудиторів повинні дотримуватися принципів професіоналізму, компетентності, об'єктивності в роботі, конфіденційності, правил етики тощо.

Від консультанта вимагається ретельна підготовка. Він цікавиться проблемами клієнта, фінансовим станом суб'єкта підприємницької діяльності й повинен ретельно оцінити і передбачити, яку допомогу можна надати замовнику. Консультант збирає інформацію (первинну документацію, бухгалтерські реєстри, звіти клієнта, опубліковані матеріали тощо), складає план і графік виконання.

2. Аудиторська оцінка вартості об'єктів приватизації та оренди

Майно оцінюється за відповідною вартістю з урахуванням зносу. За такою оцінкою визначають початкову (аукціонну) ціну державного підприємства, розмір статутного капіталу, що створюється під час приватизації, а також визначають ціни майна державного підприємства або окремих об'єктів при переданні його в оренду.

Відновною вартістю основних засобів є їх балансова вартість з урахуванням індексації. Але в оцінці майна не беруться до уваги земля, на якій розміщено підприємство, надра тощо. Оцінювання вартості об'єктів інвентаризації та оренди здійснюють спеціальні комісії. Так, під час приватизації майна державних підприємств - спеціальна державна комісія з приватизації; під час приватизації невеликих державних підприємств - комісія, створена керівником даного підприємства і затверджена державним органом приватизації, причому головою комісії призначають керівника підприємства; при фонді державного майна працює комісія, створена орендодавцем.

Оцінювання вартості цілісного майнового комплексу проводять на основі балансу підприємства.

Майно оцінюють шляхом проведення повної інвентаризації його, складання передавального балансу, визначення вартості об'єкта за даними балансу, складання акта оцінки вартості цілісного майнового комплексу. До переліку майна включають: основні засоби і вкладення, у тому числі незавершене будівництво; оборотні активи (кошти, розрахунки та ін.). Інвентаризація, за результатами якої складають баланс, проводиться на перше число того місяця, в якому здійснюється оцінювання майна.

Початкову вартість основних засобів визначають за даними балансу, відновну - розраховують на підставі первинної вартості, відко-ригрованої відповідно до коефіцієнтів індексації, встановлених Кабінетом Міністрів України.

Вартість оборотних засобів оцінюють, виходячи з їх фактичної наявності та вартості придбання. Підсумкове оцінювання інвентарних об'єктів завершується складанням акта, який затверджує керівник органу приватизації чи орендодавець. До акта додають відомості розрахунків відновної вартості об'єктів.

Основні засоби, як передані в оренду, так і придбані під час оренди, підлягають викупу за рахунок амортизаційних відрахувань на майно орендодавця і централізованих капіталовкладень. Однак викупу не підлягають основні й оборотні засоби, придбані орендарем за рахунок доходу (прибутку), за наявності відповідних бухгалтерських документів.

Для запобігання (профілактики) фактам заниження чи завищення вартості державного майна до виконання робіт з приватизації залучають аудиторів за договорами з органами приватизації з оформленням аудиторського висновку.

3. Аудит спільних підприємств

Основним завданням аудиту є перевірка дотримання законодавства та нормативно-правових актів з питань фінансово-господарської діяльності спільних підприємств з урахуванням особливостей їхньої роботи. Відповідно до Закону України "Про аудиторську діяльність" спільні підприємства підлягають обов'язковому аудиту не рідше ніж раз на рік.

Аудитори з'ясовують, чи визначають установчі документи спільного підприємства порядок амортизаційних відрахувань, покриття збитків, поповнення статутного капіталу, розподілу прибутків, порядок створення і використання різних видів власного капіталу. Тому аудиторі слід вивчити статут, договір, протоколи засідання правління спільного підприємства, виписки банку, документи, реєстри бухгалтерського фінансового обліку, Головну книгу, баланс тощо. Особливу увагу слід приділяти правильності проставлення кореспондентських рахунків (бухгалтерських проводок) щодо внесків у статутний капітал. Як правило, у складі внесків іноземних учасників спільних підприємств переважають машини і обладнання, комп'ютерна техніка, право на промислову технологію і т. ін. У вітчизняного учасника основна частка внеску припадає на грошові кошти, вартість будинків, споруд і прав користування будинками. Тому аудитор перевіряє документи, які підтверджують внески засновників у статутний капітал, зокрема: виписки банків з прикладеними до них документами (копіями платіжних доручень), акти приймання-передання основних фондів, рахунки, товарно-транспортні накладні (щодо основних засобів), акти на приймання матеріалів, накладні. Таким чином, на кожний окремий внесок має бути документ із посиланням у ньому на участь у формуванні статутного капіталу.

Ретельної перевірки потребують внески в статутний капітал нематеріальних активів (права на винаходи, права на користування природними ресурсами, права користування майном, права на знаки для товарів і послуг, права на об'єкти промислової власності, авторські та суміжні з ними права, гудвіл тощо).

Важливим питанням аудиту є перевірка правильності обчислення собівартості на спільних підприємствах. Для цього аудитор перевіряє обґрунтованість включення окремих видів затрат у собівартість.

Аудитор перевіряє правильність оцінки собівартості продукції. Згідно з вищевказаним Положенням, собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. Причому перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюються підприємством.

Аудитор перевіряє також законність включення в собівартість інших статей видатків: страхових виплат, видатків на рекламу; видатків, пов'язаних з участю спільного підприємства у виставках і ярмарках на території України і за кордоном; витрат, пов'язаних з експортом продукції (робіт, послуг); видатків, пов'язаних з відрядженнями за кордон для вирішення питань виробничої і комерційної діяльності, видатків щодо оплати аудиторських послуг; нестач цінностей у виробництві й на складах і втрат від псування цінностей, коли не встановлені винні особи.

Аудиторській перевірці підлягають також суми прибутку, спрямовані відповідно до установчих документів або за рішенням ради спільного підприємства на створення окремих видів власного капіталу, необхідних для розширення діяльності СП і соціального розвитку його колективу. Зокрема, досліджують рахунки 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді", 42 "Додатковий капітал", 43 "Резервний капітал", 45 "Вилучений капітал".

Під час аудиторської перевірки господарської діяльності СП необхідно враховувати особливості відображення операцій у бухгалтерському фінансовому обліку і фінансовій звітності. Так, величина статутного капіталу СП визначається статутними документами при його створенні і є незмінною до того часу, поки не будуть внесені зміни до статуту СП.

4. Аудит акціонерних товариств

Внесками у статутний капітал можуть бути гроші, цінні папери, нематеріальні активи, патенти, брокерські місця, ліцензії, права на користування природними ресурсами, у тому числі конфіденційна і інтелектуальна власність, основні засоби тощо. З урахуванням вищезазначеного аудиторі слід з'ясувати, чи не завищена оцінка активів акціонерного товариства, що негативно може вплинути на фінансове становище контрагентів.

Щоб перевірити фактичну наявність цінностей, зарахованих у статутний капітал акціонерного товариства, слід порівняти дані описів, складених інвентаризаційною оцінювальною комісією, із записами на рахунках 46 "Неоплачений капітал", 40 "Статутний капітал" та з даними бухгалтерських звітів.

Аудитор також перевіряє правильність передавального балансу, складеного на дату реєстрації статуту акціонерного товариства. Причому вартість реалізованих до реєстрації статуту акцій має бути відображена на окремому рахунку; після реєстрації статуту вони зараховуються в погашення заборгованості державного підприємства за передавальним балансом і зараховуються у статутний капітал. Інші кошти від продажу акцій перераховуються в бюджет або фонд державного майна.

Аудитор знайомиться з аналітичним обліком цінних паперів, де вони враховуються за видами (акції, облигації), місцями зберігання, матеріально відповідальними особами, купюрами (серіями і номерами).

Аудитор повинен впевнитися у правильності віднесення видатків на відповідні рахунки виробничих затрат (витрати з розміщення цінних паперів, зі здійснення підписки, оплата послуг нотаріальних контор, юристів тощо). Організаційні видатки, які підлягають відшкодуванню акціонерним товариством, мають бути відображені на його балансі як видатки майбутніх періодів, а потім списуються на рахунки затрат і витрат обігу.

Аудитору слід перевірити правильність розрахунку дивідендів, поштових переказів і платіжних відомостей на виплату заробітної плати. Для цього слід врахувати, що при розрахунку дивідендів суму чистого прибутку, спрямованого на їх виплату, відносять із середньозваженої величини статутного капіталу за відповідний період. Крім того, під час перевірки доходів за рахунок продажу акцій, облигацій та інших цінних паперів, аудитор повинен впевнитися у правильності розрахунку і перерахування податків з прибутку в бюджет відповідно до чинних нормативних документів.

Під час аудиту нарахування дивідендів учасникам товариства роблять записи на дебеті рахунка 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" й кредиті рахунка 67 "Розрахунки з учасниками".

Причому нарахування дивідендів від участі в акціонерному товаристві працівникам цього товариства аудитор перевіряє на дебеті рахунка 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" і кредиті рахунка 66 "Розрахунки з оплати праці".

5. Аудит цінних паперів

Насамперед, аудитор переглядає документи, що вміщують дозвіл державного органу на створення суб'єкта підприємницької діяльності чи його реєстрацію, статут та всі поправки, що стосуються справи (інформація про види акцій, які дозволено випускати підприємству, про кількість дозволених акцій за кожним видом).

Детальне вивчення аудитором протоколів зборів ради директорів і власників акцій, інших документів і рахунків власного капіталу (акціонерного капіталу) залежить від обставин, а також від того, чи перевірялась фінансова звітність аудитором раніше. Відтак аудитор здійснює аналіз залишків за видами випущених акцій і тих, що перебувають в обігу.

Аудитор повинен визначити, чи правильно складено звіт за дивідендами, акціями і придбаними партіями цінних паперів у декілька прийомів за різними цінами, дивідендами, що підлягають сплаті за тимчасовими сертифікатами на володіння акціями.

Аудитор повинен з'ясувати, чи декларації за дивідендами не перевищують суми нерозподіленого прибутку для виплати дивідендів і чи сума нерозподіленого прибутку правильно вирахована відповідно до прийнятих обмежень.

Таким чином, аудит має бути скерований на перевірку дотримання порядку випуску та розповсюдження акцій, правильності нарахування дивідендів, процентів їхнім власникам.

Аудитор застосовує різні документально-розрахункові прийоми перевірки порядку випуску акцій, облигацій, затрат на їх випуск і доходів, розподілу останніх відповідно до умов випуску цінних паперів.

Під час аудиту ощадних сертифікатів слід також перевірити наявність таких реквізитів: найменування - "ощадний сертифікат", назва банку, що їх випускає; порядковий номер; дата випуску; сума депозиту; строк вилучення вкладу; найменування або ім'я власника сертифіката;

Інформаційною підставою для аудиту акцій, облігацій, позик (внутрішніх і місцевих), облігацій, скарбничих зобов'язань державних і ощадних сертифікатів є бухгалтерський фінансовий облік, фінансова звітність про обіг цінних паперів.

Аудит з'ясує, чи при одержанні векселів за реалізовану продукцію у бухгалтерії підприємства роблять запис на дебеті рахунка 62 "Короткострокові векселі видані" й кредиті рахунка 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками".

Перевіряючи заборгованість за розрахунками з постачальниками, забезпечену векселями, аудитор вивчає записи за рахунком 62 "Короткострокові векселі видані" за кожним виданим векселем.

6 Аудит інвестицій

Інвестиції - це всі види цінностей, які вкладаються безпосередньо в об'єкти підприємницької та іншої діяльності з метою одержання прибутку (доходів). Інвестиції здійснюються у вигляді: іноземної валюти, валютних цінностей, рухомого і нерухомого майна (будинків, споруд, обладнання), акцій, облігацій, авторських прав, прав на винаходи, торгових знаків тощо, пільгових банківських вкладів, паїв, прав користування землею, природними ресурсами.

Аудитор вивчає дотримання порядку державної реєстрації інвестицій. Тут також важливо дослідити, як використовуються кошти, особливо цільові банківські вклади, акції та інші цінні папери, майно. Визначаються об'єкти і суб'єкти інвестиційної діяльності. Об'єктом інвестиційної діяльності може бути майно (основні фонди, оборотні кошти, цінні папери, майнові права). Інвестиції у відтворення основних фондів можуть бути здійснені у формі капітальних вкладень. Інвестиції можуть бути фінансовими, реальними, валовими і чистими, приватними і державними.

Фінансові інвестиції - це вкладення капіталу в акції, облігації та інші цінні папери. Реальні інвестиції - це вкладення в основний капітал і на приріст матеріально-виробничих запасів.

Валові інвестиції - це сумарні вкладення, необхідні для відшкодування і приросту основного капіталу.

Приватні інвестиції - фінансуються за рахунок власних джерел і залучених коштів (довготермінових кредитів, емісій цінних паперів).

Державні інвестиції фінансуються за рахунок коштів державного бюджету.

Особлива увага аудитора має бути зосереджена на достовірності джерел фінансування інвестицій.

Джерелами фінансування інвестиційної діяльності є:

- власні фінансові ресурси інвесторів (прибуток, амортизаційні відрахування, грошові нагромадження, заощадження юридичних і фізичних осіб тощо);
- позичені кошти інвесторів (банківські та бюджетні кредити, облігаційні займи тощо);
- залучені кошти інвесторів (кошти від продажу акцій, пайові внески юридичних і фізичних осіб);
- бюджетні інвестиційні асигнування тощо.

Аналізуючи інформацію про негрошові операції інвестиційної діяльності, аудитор керується оложенням (стандартом) бухгалтерського обліку 4 "Звіт про рух грошових коштів". При цьому цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів. У такому випадку дохід відображається у бухгалтерському фінансовому обліку в сумі реальної вартості активів, що отримані або підлягають отриманню. Дохід, що виникає

внаслідок використання активів підприємства іншими сторонами, визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів, якщо:

- імовірно настання економічних вигод, пов'язаних із такою операцією;
- дохід може бути достовірно оцінений. Такий дохід має визнаватися у такому порядку:
- проценти визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами;
- роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди;
- дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.

Одним з ефективних методів фінансового аналізу грошового обігу підприємства є операційний аналіз, відомий під назвою "витрати - обсяг - прибуток". Він може бути успішно використаний під час аудиту інвестиційної діяльності.

Операційний аналіз служить для відповіді на основні запитання, які постають перед фінансовими аналітиками, особливо на першому етапі грошового обігу, коли оцінюється інвестиційна програма (проект):

- скільки потрібно капіталу;
- яким чином можна мобілізувати ці капітальні вкладення;
- до якого ступеня можна доводити фінансовий ризик із використанням ефекту фінансового векселя.

7. Аудит комерційних банків

Здійснюючи аудит касових операцій, аудитор ставить за мету встановлення порядку дотримання банківськими установами вимог законодавства щодо обліку операцій, пов'язаних з грошовою готівкою.

Однак аудитор у жодному разі не повинен порушувати нормального ритму касових операцій, не повинен знаходитися в приміщенні операційної каси протягом операційного дня.

На початку перевірки аудитор вивчає порядок збереження цінностей і документів у грошовому сховищі (кладовій). При цьому слід оцінити технічну оснащеність його, умови зберігання паперових грошових знаків, металевих монет, іноземної валюти та документів у іноземній валюті, дорогоцінних металів, бланків суворого обліку, цінних паперів. Цінності й документи у грошовому сховищі доцільно згрупувати за відповідними балансовими і позабалансовими рахунками, на яких вони враховуються. Разом з особами, що відповідають за збереження грошей і цінностей, аудитор перевіряє фактичну кількість грошей.

У книзі врахування цінностей мають бути підписи керуючого банком, головного бухгалтера і завідувача каси.

Наступним об'єктом аудиту є операційні каси банку (їх може бути декілька). Аудитор перевіряє приміщення й оснащеність операційних кас та послідовність здійснення касових операцій.

Якщо йдеться про надходження готівки, то враховується таке:

- підставою для приймання готівки в прибуткову касу є два види прибуткових касових документів - оголошення і прибутковий касовий ордер;
- має бути дотримана послідовність проведення касової операції щодо надходження готівки;

- первинні касові документи (оголошення, касові ордери) перевіряють візуально і шляхом аналізу їх. Документи мають зберігатися у спеціальних папках у приміщенні операційних кас, підшитими за кожний операційний день.

Далі перевіряють прибуткові касові журнали, касові книги (довідки касирів прибуткових кас, виписки з особових рахунків клієнтів, журнали реєстрації прибуткових і витратних касових документів).

З урахуванням обсягу касових операцій і кількості аудиторів первинні документи підлягають або суцільній, або вибірковій перевірці. Під час вибіркової перевірки слід перевірити документи за певний проміжок часу.

У бухгалтерії банку після зняття залишків каси складається акт про суму готівки та її відповідність даним звіту касира і бухгалтерського фінансового обліку. Перевіряється повнота оприбуткування і списання грошей за документами, прикладеними до звітів касира. У такий спосіб здійснюється перевірка касових операцій за день, за місяць, за квартал і в цілому за рік і весь аналізований період.

Аудиторська перевірка статуту та інших засновницьких документів банку дає змогу встановити відповідність їх законодавчим актам України про банки та банківську діяльність. Аудитор перевіряє законність і своєчасність формування власного капіталу, зокрема статутного капіталу, який може створюватися пайовими внесками або випуском акцій.

Джерелами аудиту є:

- установчий договір, в якому вказується сума внеску засновників;
- підписні листки, на підставі яких пайовики або акціонери повідомляють про своє рішення брати участь у заснуванні комерційного банку;

- список пайовиків чи акціонерів із зазначенням суми внесків у статутний капітал.

Аудитом формування статутного капіталу банку можуть бути виявлені типові помилки:

- перерахування внесків на формування статутного капіталу третіми особами;
- використання позик банку для оплати внесків або одержання кредитів на поточні потреби;

- перерахування засобів із депозитних рахунків;

- внески готівки юридичними особами на формування статутного капіталу банку тощо.

Під час перевірки правильності використання кредитних ресурсів аудитор зосереджує увагу на стані статутного капіталу ліквідаційного балансу, своєчасності й повноті повернення коштів та погашення кредиту. Не менш важливо звернути увагу на ліквідність банку, тобто здатність своєчасно, у повному обсязі і безперервно здійснювати платежі за своїми зобов'язаннями.

Під час аудиту розрахункових операцій можна виявити: помилки спеціалістів банку; порушення норм законодавчих актів та інструктивних положень; шахрайство; помилки в оформленні документів. Тому під час аудиту слід перевірити дотримання банком встановленого порядку відкриття поточних рахунків клієнтів і ведення на них операцій.

Аудитор перевіряє своєчасність оформлення документів і проведення їх за рахунками клієнтів; здійснює контроль внутрішнього аудиту своєчасного проведення грошово-валютних операцій за рахунками клієнтів; відповідальність банків перед клієнтами за уповільнення операцій.

Особливістю аудиту розрахунків платіжними вимогами-дорученнями є дослідження законності оплати направлених в обслуговуючий банк платника розрахункових документів, правильність їх оформлення, дотримання встановлених строків подання їх у банк, а також відмови повністю або частково оплатити платіжну вимогу-доручення платником.

Аудитор перевіряє, чи банк забезпечує обмінні пункти авансами валютних цінностей безперервно.

Значний обсяг банківських доходів припадає на проценти, що одержують за кредитними операціями. Формування таких доходів має здійснюватися на підставі платіжних документів боржників. Слід зауважити, що ні в якому разі не дозволяється формування доходів банку за процентами авансом або за рахунок коштів позичкового рахунка, тобто за рахунок кредитних коштів.

Перелік питань для самоконтролю :

1. Які основні аудиторські послуги можуть надавати аудиторські фірми?
2. Які існують основні напрями діяльності аудиторських фірм?
3. Якою є структура середньої аудиторської фірми?
4. Основні посадові вимоги до керівника аудиторської фірми.
5. Особливості організації праці аудиторів.
6. Основні вимоги до робочого місця аудитора.
7. що таке операційний аудит?

8.Що таке фінансовий аудит?

Рекомендовані літературні джерела:

Основні: [7], [8], [9], [14], [15], [16], [17], [18], [19], [21].

Додаткові: [26], [28], [29], [30], [35], [38], [43].

Інформаційні ресурси і Інтернеті: [49], [50], [51], [52], [55], [56].

Міжнародні видання: [58], [59], [60], [61], [62], [66].

Тема 5. Особливості внутрішнього аудиту фінансово-господарської діяльності

Мета лекції: ознайомлення студентів з організацією і методикою проведення внутрішнього аудиту

План

1. Внутрішній контроль на підприємстві, його види
2. Об'єкти внутрішнього аудиту
3. Функції внутрішнього аудитора
4. Планування роботи внутрішнього аудитора
5. Способи і методичні прийоми внутрішнього аудиту
6. Особливості внутрішнього аудиту за окремими напрямками господарювання і контролю
7. Аудит стратегії функціонування підприємства в зовнішньому середовищі
- 8 Узагальнення роботи внутрішнього аудитора
- 9 Розроблення та реалізація системи заходів внутрішнього аудиту

1. Внутрішній контроль на підприємстві, його види

Вимоги сучасних ринкових економічних відносин формують новий, зовсім інший підхід до питання управління підприємством і збереження власності, в яке вкладено кошти. Це розуміння необхідності нових підходів до збереження майна підприємства втілюється в пошук нових форм контролю, який відіграє важливу роль в управлінні господарською діяльністю.

Функція контролю притаманна управлінню з моменту створення підприємства, формулювання його завдань, планів на майбутнє. Без контролю не може існувати ніякий вид управління, як управління не може існувати без:

- об'єктивної інформації щодо фактичного стану справ на підприємстві;
- перевірки відхилень від встановлених вимог до прийнятих управлінських рішень;
- виявлення та попередження тих факторів і умов, які негативно впливають на виконання цих рішень і насамперед, на досягнення поставленої мети.

Такий контроль має назву внутрішньогосподарського (внутрішнього) контролю.

МСА 315 "Розуміння суб'єкту господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень" розглядає внутрішній контроль як процес, який визначається і на який впливають особи, наділені повноваженнями управління і несуть відповідальність щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання, достовірності фінансової звітності, ефективності діяльності та дотримання застосованих законів та нормативних актів.

Внутрішній контроль - це процес, який забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети.

Система внутрішнього контролю - це політика і процедури внутрішнього контролю, прийняті управлінським персоналом суб'єкта господарювання з метою забезпечення (наскільки це можливо) правильного й ефективного ведення господарської діяльності (в тому числі дотримання політики управлінського персоналу), збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам, а також виявлення їх, забезпечення точності і повноти облікових записів, своєчасної підготовки достовірної фінансової інформації.

Внутрішній аудит здійснюється на попередній стадії виконання комерційної, технологічної або фінансової угоди в процесі її проходження і після завершення. Він дає експертну науково обґрунтовану оцінку господарським операціям і процесам.

2. Об'єкти внутрішнього аудиту

Внутрішній аудит є одним із видів господарського контролю суб'єктів підприємницької діяльності. Забезпеченню ефективності діяльності багато в чому сприяють впровадження і правильна організація системи внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит аналізує ситуацію ризику і застерігає від банкрутства, використовує ноу-хау для збільшення прибутку й ефективності нової технології, вживає заходів, що сприяють фінансовій діяльності підприємства.

Внутрішні аудитори звітують перед вищим керівництвом підприємства. За внутрішній аудит відповідає підприємство або один із його відділів, тобто це контрольний орган всередині фірми. Керівник такого контрольного органу (або внутрішній аудитор) підпорядкований керівництву підприємства. Внутрішній контрольний орган здійснює аудиторські перевірки на самому підприємстві або в його підрозділах.

Мета внутрішнього аудиту - удосконалення організації й управління виробництвом, виявлення і мобілізація резервів його зростання, експертна оцінка дотримання економічної політики підприємства, включаючи облікову, оцінці функціонування внутрішньогосподарського контролю, який здійснюється всіма його структурними підрозділами.

Перевагою внутрішнього аудиту, на відміну від зовнішнього, є те, що він системний - складається з попереднього, поточного та наступного, є безперервним, суцільним, що має дуже важливе значення для успішного функціонування підприємства.

Внутрішні аудитори можуть проводити звичайні перевірки на відповідність (визначити, чи дотримано в господарській системі тих специфічних процедур або правил, які прописані персоналу вищим керівництвом (адміністрацією), або займатися операційним аудитом (перевірка будь-якої частини процедур і методів функціонування господарської системи з метою оцінювання продуктивності й ефективності)

Об'єкти внутрішнього аудиту визначаються за принципом значимості в процесі управління підприємством і відповідають таким групам:

- організаційні об'єкти;
- об'єкти тактичного значення;
- об'єкти стратегічного значення.

Основні об'єкти внутрішнього аудиту:

- стан і ведення бухгалтерського фінансового обліку;
- фінансова звітність, її вірогідність;
- стан необоротних активів, запасів;
- забезпечення підприємства власними обіговими коштами;
- платоспроможність і фінансова стійкість;
- система управління підприємством;
- робота економічних і технічних служб підприємства;
- правильність визначення доходу, що підлягає оподаткуванню, своєчасність і повнота сплати податків;
- планування, нормування і стимулювання;
- внутрішньогосподарський контроль;
- виробничо-господарська діяльність тощо.

Внутрішній аудитор результати своєї роботи відображає у звіті, який дає йому можливість звернути увагу керівництва на відповідну проблему. Щоб досягти намічених цілей, звіт не варто розтягувати і перевантажувати зайвими подробицями. Він має бути чітким, точним, зрозумілим і своєчасним. Стандартної форми для звітів внутрішніх аудиторів немає і, ймовірно, ніколи не буде через багатогранність об'єктів перевірки, відмінності у здібностях аудиторів та інтересах керівників.

3. Функції внутрішнього аудитора

Внутрішній аудит є складовою внутрішнього контролю і здійснюється за рішенням органів управління підприємством для контролю й аналізу господарської діяльності. Внутрішній аудит здійснюється або на основі рішення органів управління, або відповідно до порядку, встановленого законодавством.

Головна мета внутрішнього аудитора - визначити, чи має фінансова звітність підприємства суттєві перекручення.

Термін "Внутрішній аудитор" означає діяльність внутрішньої аудиторської служби (або служби внутрішніх ревізорів підприємства).

Структура внутрішнього аудиту підприємства включає три елементи:

- умови проведення аудиту;
- систему бухгалтерського обліку;
- процедури аудиту.

Кожний елемент розуміють як наявність правил, процедур, методики і документації, розроблених для захисту своїх коштів, отримання надійної інформації з фінансів, підвищення ефективності роботи і дотримання відповідних вимог.

Основні функції служби внутрішнього аудиту, як правило, складаються з процедур дослідження окремих операцій підприємства, оцінювання і контролю відповідності цих операцій, відображених у бухгалтерському обліку, а також контролю за функціями внутрішньої системи контролю підприємства.

Можливість і мета діяльності служби внутрішнього аудиту мають широкий спектр та напрями і залежать від розміру та структури підприємства, а також потреб керівництва.

Основні контрольні функції внутрішнього аудиту:

- контроль за правильністю оформлення, приймання і відпуску матеріальних цінностей, оприбуткування, видачі й перерахування грошових коштів, створення і витрачання власного капіталу;
- контроль за дотриманням правил штатно-фінансової дисципліни, правильним створенням і розподілом прибутків.

Внутрішній аудит проводять особи, які мають відповідний рівень професійної освіти, досвіду і компетенції, а робота помічників належним чином контролюється, аналізується і документально оформлюється.

Критерії оцінювання діяльності служби внутрішнього аудиту:

- організаційний статус (підпорядкованість виключно вищому рівню керівництва підприємства);
- функції (ступінь виконання керівництвом підприємства рекомендацій фахівців внутрішнього аудиту);
- компетентність (ступінь обґрунтованості політики прийняття на роботу співробітників служби внутрішнього аудиту, подальшого безперервного професійного навчання);
- професіоналізм (ступінь дотримання порядку планування, документування результатів роботи; регламентів діяльності: Положення про службу внутрішнього аудиту, посадових інструкцій).

4. Планування роботи внутрішнього аудитора

Планування роботи внутрішнього аудитора передбачає планування аудиту, перевірку та оцінку інформації, надання рекомендацій та контроль після перевірки.

Перевірка повноти інформації передбачає:

- визначення завдань, цілей та планів підрозділу, що перевіряється;
- отримання інформації про організаційну структуру та її зміни, про посадові інструкції, положення про підрозділи;
- наявність робочої документації попередньої аудиторської перевірки;
- користування матеріалами попередньої аудиторської перевірки, включаючи матеріали зовнішнього аудиту.

Планування аудиторської перевірки передбачає визначення коштів на її проведення.

Під час їх розрахунку враховують:

- кількість працівників служби внутрішнього аудиту, ступінь їх досвіду згідно з характером і складністю завдання;
- знання та стан дисципліни працівників служби внутрішнього аудиту, а також тимчасові обмеження та наявність у розпорядженні підприємства власних коштів;
- необхідність підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів;
- можливість використання досвіду зовнішніх аудиторів.

План проведення аудиторської перевірки затверджується керівником служби внутрішнього аудиту до початку її проведення.

У разі внесення змін до плану проведення аудиторської перевірки їх затверджують заздалегідь.

5. Способи і методичні прийоми внутрішнього аудиту

Внутрішні аудитори зобов'язані не тільки аналізувати, а й документально підтверджувати отриману інформацію.

Вхідну інформацію залежно від джерела (адресності) її формування, а також змісту поділяють на нормативно-правову (закони, постанови, укази та інші нормативно-правові акти), нормативно-довідкову (формується керівництвом фірми-клієнта для забезпечення цілей управління, а саме: засновницькі документи, внутрішні організаційні регламенти, накази, розпорядження, бізнес-плани, договори з контрагентами тощо), фактографічну (сукупність даних економічного характеру про здійснені господарські операції, яка накопичується в первинних документах, реєстрах обліку, формах звітності) і організаційну (формується керівником служби внутрішнього аудиту на першому етапі процесу аудиту і міститься в таких документах, як Загальний план аудиту, Програма аудиту, графіки роботи аудиторів, розрахунки для оцінювання суттєвості помилок).

Формуванню вихідної (контрольної) інформації передусе етап виконання аудиторських процедур з метою отримання доказів щодо предмету завдання керівництва підприємства. Вихідну інформацію, залежно від ступеня узагальнення відомостей, поділяють на проміжну і підсумкову.

Проміжна контрольна інформація формується в ході накопичення, групування і попередньої систематизації виявлених у процесі аудиту відхилень (помилки, порушень) фінансово-господарської діяльності клієнта.

Підсумкова інформація являє собою вищий рівень узагальнення контрольної інформації за результатами проведення аудиту. До цих видів вихідної інформації зокрема відносяться аудиторський звіт та аудиторський висновок.

На якість виконання контрольних процедур безпосередньо впливають аспекти методології і методики процесу внутрішнього аудиту.

Методологія являє собою сукупність прикладних засобів, спрямованих на вивчення порядку організації служби внутрішнього аудиту.

З точки зору технології, процес аудиту являє собою сукупність певних процедур отримання і реалізації контрольної інформації.

Методологія в організації об'єктів внутрішнього аудиту проявляється в групуванні (систематизації) їх за принципом певної однорідності та формами контролю.

До функцій внутрішнього аудиту належать заходи із забезпечення контролю, які залежать від існування належної внутрішньої політики, запровадженої управлінським персоналом, і які загалом можуть передбачати:

- перевірку результатів діяльності
 - оброблення інформації
- фізичний контроль

Інформація про виявлені в ході аудиторської перевірки фактів порушень повинна бути достатньою, точною і вагомою, щоб забезпечити на її основі відповідних рекомендацій.

Процес збирання, аналізу та документування інформації повинен перебувати під наглядом керівника служби внутрішнього аудиту.

6. Особливості внутрішнього аудиту за окремими напрямками господарювання і контролю

Заходи із забезпечення контролю, які доречні для внутрішнього аудиту, передбачають процедури, що допомагають виконанню вказівок управлінського персоналу. Наприклад, проведення необхідних заходів на подолання ризиків бізнесу, які загрожують досягненню визначених цілей суб'єкта господарювання, а також оцінки ризиків для цілей фінансової звітності.

Такі заходи можуть бути спрямовані на розгляд вірогідності не- відображення окремих господарських операцій в обліку, на визначення та аналіз суттєвих оцінок у звітності, надійність фінансової інформації в цілому.

У своїй діяльності внутрішні аудитори реалізують різні методики: спосіб нормативно-правового регулювання, логічний аналіз, порівняння, зустрічна і взаємна звірки тощо.

Внутрішні аудитори повинні виконувати свою роботу з належною професійною ретельністю: здійснювати планування, контроль, перевірку та документування внутрішнього аудиту, мати в наявності відповідні аудиторські інструкції, робочі програми та робочі документи.

Документування роботи внутрішніх аудиторів передбачає попереднє визначення обсягів аудиторської перевірки, рівнів перевірки, методів формування вибірки, процедури огляду.

В результаті проведених робіт фахівці служби внутрішнього аудиту формують незалежну думку і

відображають її відповідним записом у розділі Аудиторського звіту (Акту).

7. Аудит стратегії функціонування підприємства в зовнішньому середовищі

Оцінювання стратегічних напрямів, пов'язаних з функціонуванням підприємства в зовнішньому середовищі, передбачає вивчення аудитором таких основних об'єктів.

- Статутна діяльність

Аудиторське оцінювання здійснюють за двома напрямками:

1) оцінюється сам статут з точки зору закладених у ньому можливостей розвитку підприємства в ринкових умовах (ступінь диверсифікації діяльності, орієнтація на вкладання коштів у рентабельні сфери діяльності, можливості залучення інвесторів, межі економічної самостійності - усе це визначає ефективність функціонування підприємства і складає, поряд з іншими питаннями, стратегію розвитку підприємства);

2) устанавлюється відповідність фактичних видів діяльності тим, що передбачені статутом підприємства (оскільки нестатутна діяльність незаконна і може нанести підприємству значну шкоду, майже до ліквідації).

- Конкурентоспроможність продукції (послуг)
- Організація маркетингу
- Оновлення продукції (послуг)

Виживання підприємства на ринку повністю залежить від того, як своєчасно і ефективно оновлюється продукція.

Об'єктами аудиторської оцінки при цьому є:

- 1) характеристики продукції, які визначають її споживчу вартість, а значить і ціну;
- 2) характеристики продукції, які визначають її ресурсоємність і собівартість;
- 3) своєчасність виготовлення пробних зразків і впровадження їх у виробництво.
 - Взаємовідношення з постачальниками і покупцями
 - Власні грошові кошти і кредити
 - Економічні показники

8 Узагальнення роботи внутрішнього аудитора

Формування підсумкової контрольної інформації є завершуючим етапом процесу внутрішнього аудиту фінансово-господарської діяльності фірми. Носії цієї інформації є офіційними документами, які відображають думку аудитора по відношенню до вірогідності та об'єктивності фінансової звітності. У зв'язку з цим необхідно чітко визначати вимоги до структури, змісту і оформленню робочої документації внутрішнього аудитора.

Робоча документація аудиторської перевірки готується внутрішніми аудиторами і перевіряється керівником служби внутрішнього аудиту. В цих документах подається перелік отриманої інформації, а також результати її аналізу.

Робоча документація внутрішньої аудиторської перевірки може зберігатися на паперових або магнітних носіях (диски, дискети тощо). Якщо робоча документація внутрішнього аудитора зберігається не на паперових носіях, необхідно врахувати можливість її дублювання.

Внутрішні аудитори готують висновки, що стосуються фінансової інформації, і в робочій документації повинно зазначатися, чи підтверджується ця інформація необхідними бухгалтерськими записами.

Уся робоча документація з аудиту перевіряється на предмет підтвердження аудиторського висновку і правильності виконання всіх процедур його проведення. Здійснення такого контролю повинно мати документальне підтвердження. Робоча документація внутрішнього аудитора належить до власності суб'єкта господарювання.

Архіви робочої документації з проведення аудиту повинні знаходитись у службі внутрішнього аудиту, і доступ до них мають тільки уповноважені особи.

Внутрішні та зовнішні аудитори (як правило) надають один одному доступ до робочої документації.

Доступ зовнішніх аудиторів до робочої документації внутрішніх аудиторів може бути наданий лише з дозволу керівника підприємства або керівника служби внутрішнього аудиту.

Підсумкова інформація за результатами внутрішнього аудиту має бути оформлена Аудиторським звітом (Актом аудиторської перевірки) і Аудиторським висновком.

Аудиторський висновок внутрішнього аудитора має містити інформацію про обсяг роботи, період перевірки та про перевіряючого.

За кожним із вказаних положень основний розділ аудиторського звіту повинен містити не тільки аргументацію по відношенню до виявлених відхилень (порушень, помилок), а й рекомендації щодо їхнього усунення та запобігання в майбутньому.

Аудиторський висновок внутрішнього аудитора ґрунтується на відомостях, які відображені в аудиторському звіті, що визначає його форму і вид думки:

- безумовно-позитивна;
- умовно-позитивна;
- негативна.

В аудиторському висновку внутрішнього аудитора повинно бути відображено, наскільки діяльність підрозділу, який перевіряється, відповідає існуючим законам і нормативним вимогам.

Аудиторський висновок внутрішнього аудитора має містити інформацію, яка відображає достовірність та повноту фінансової документації підприємства про правильність ведення бухгалтерського обліку.

В аудиторському висновку внутрішнього аудитора слід звернути увагу на виявлення помилок, шахрайств та інших подібних випадків у діяльності підприємства, а також усіх ситуацій, які можуть становити ризик збитків для господарюючого суб'єкта.

Опрацювання висновків та рекомендацій, як правило, відбувається під час аудиторської перевірки або після її проведення. Таким чином, внутрішні аудитори уникають ризику неправильного розуміння або тлумачення фактів, тобто суб'єкт аудиту може дати пояснення, висловити свою думку щодо виявлених у результаті перевірки фактів, висновків та рекомендацій.

Аудиторський висновок внутрішнього аудитора містить основну інформацію та резюме. У висновок також можуть бути включені:

- факти виявлених порушень;
- рекомендації з попередніх аудиторських перевірок;
- інформація про характер здійсненої перевірки (планова, на запит, погоджені процедури).

В аудиторський висновок внутрішнього аудитора обов'язково включають усі важливі факти, які необхідні для підтвердження або запобігання неправильним судженням. Менш важливу інформацію (факти) можна передавати усно або шляхом неофіційного листування.

У висновках подаються рекомендації, які ґрунтуються на виявлених під час перевірки недоліках та порушеннях. Вони зобов'язують керівників підрозділів вживати відповідних заходів. В аудиторському висновку можна зазначати вжиті підрозділом заходи після останньої аудиторської перевірки або інформацію щодо введення суворого контролю над операціями.

Внутрішній аудитор у процесі обговорення матеріалів перевірки повинен погодити із суб'єктом аудиту всі питання, що стосуються цієї перевірки. Якщо внутрішній аудитор та керівник підрозділу, що перевіряється, не дійшли згоди щодо якогось питання, це висвітлюється в аудиторському висновку. Письмові коментарі суб'єкта аудиту можна включати у висновок як додаток, а також подавати в головній частині висновку або в супровідному листі.

Після завершення аудиторської перевірки внутрішні аудитори складають висновок і підписують його. Внутрішній аудитор, уповноважений підписати аудиторський висновок, повинен призначитися керівником підрозділу внутрішнього аудиту.

Аудиторський висновок внутрішнього аудиту надається тим співробітникам підприємства, які можуть вжити заходів щодо усунення виявлених недоліків або гарантувати їх виконання. Аудиторський висновок обов'язково надається керівникам підрозділу, що перевіряється, а керівництву підприємства тільки резюме.

Аудиторський висновок внутрішнього аудитора може надаватися іншим зацікавленим особам або тим, чий інтерес був порушений в результаті проведення перевірки.

Аудиторський звіт і аудиторський висновок внутрішнього аудитора підписують і скріплюють печаткою окремо, оскільки аудиторський звіт (аудиторський акт) містить конфіденційну інформацію і залишається для внутрішнього користування, а аудиторський висновок подається загальним зборам акціонерів.

9. Розроблення та реалізація системи заходів внутрішнього аудиту

Після проведення перевірки внутрішні аудитори повинні контролювати становище на підприємстві щодо виправлення виявлених і зазначених в аудиторському висновку порушень, а також визначити можливе прийняття на себе власниками ризику незастосування відповідних заходів.

Подальший контроль, який проводиться внутрішніми аудиторами, це - встановлення адекватності, ефективності та підприємства у зв'язку з викладеними в аудиторському висновку зауваженнями внутрішніх та зовнішніх аудиторів.

Відповідальність за подальший контроль повинна визначитися в Положенні про службу внутрішнього аудиту на підприємстві.

Керівники підприємства мають право взяти на себе ризик і відмовитися вживати відповідних заходів щодо викладених в аудиторському висновку фактів у зв'язку з великими витратами на їх проведення або іншими міркуваннями. В такому разі керівник служби внутрішнього аудиту повідомляє про це рішення власникам підприємства.

Деякі викладені в аудиторському висновку внутрішнього аудитора недоліки можуть бути настільки важливими, що потребуватимуть від керівників підприємства негайних дій. Внутрішні аудитори зобов'язані тримати такі ситуації під особливим контролем. Якщо керівник служби внутрішнього аудиту переконаний, що власники вживають достатніх заходів для усунення фактів порушень, то подальший контроль здійснюється в рамках наступної аудиторської перевірки.

Для забезпечення потреб управління підприємством велике значення набуває ефективність роботи внутрішнього аудитора. Критеріями оцінювання ефективності служби внутрішнього аудиту можуть бути:

- точне визначення його завдань;
- правильне планування роботи;
- використання в комплексі різних способів і прийомів аудиту;
- систематичне підвищення ділової кваліфікації кадрів;
- чітке налагодження інформації про чинність законодавчих актів;
- постійне вивчення передового досвіду організації аудиторської роботи і його

застосування;

- удосконалення методики аудиту.

На ефективність внутрішнього аудиту впливають такі фактори: витрата часу на цикл проведення аудиту, трудовитрати осіб, що приймають рішення про проведення аудиту і персоналу на планування, проведення та узагальнення результатів аудиту; організаційні витрати, що характеризуються кількістю осіб, яких відривають від продуктивної праці для здійснення аудиту; собівартість і рентабельність внутрішнього аудиту, витрати коштів на здійснення аудиту; співвідношення залежності аудиту від прогнозованих економічних, соціально-політичних наслідків, кількість та цінність інформації, одержаної в результаті аудиту для потреб користувачів.

Перелік питань для самоконтролю :

1. Особливості внутрішнього та зовнішнього аудиту.
2. Об'єкти проведення внутрішнього аудиту на підприємстві
3. Основні методичні прийоми внутрішнього аудиту
4. Основні етапи процесу планування внутрішнього аудиту
5. Основні функції внутрішнього аудиту.
6. Що є основним завданням внутрішнього аудиту?

Рекомендовані літературні джерела:

Основні: [7], [8], [9], [14], [15], [16], [17], [18], [19], [21].

Основні: [7], [8], [9], [14], [15], [16], [17], [18], [19], [21].

Додаткові: [26], [28], [29], [30], [35], [38], [43], [17].

Інформаційні ресурси і Інтернеті: [49], [50], [51], [52], [55], [56].

Міжнародні видання: [58], [59], [60], [61]

Тема 7. Аудит облікової політики суб'єкта господарювання

Мета лекції: ознайомлення студентів з організацією і методикою аудиту облікової політики суб'єкта господарювання

План

1. Мета, цілі, завдання і етапи аудиту установчих документів
2. Мета, цілі, завдання і етапи аудиту облікової політики

1. Мета, цілі, завдання і етапи аудиту установчих документів

Метою аудиту установчих документів є встановлення відповідності правових основ функціонування підприємства, зазначених у Статуті та інших документах, законодавчо-нормативним актам, що регулюють створення та господарсько-фінансову діяльність підприємства.

Завдання цього аудиту полягають в тому, що аудитор повинен так спланувати і провести перевірку, щоби забезпечити обґрунтовану впевненість у тому, що:

- підприємство зареєстроване згідно з чинним законодавством;
- установчі документи складені відповідно до чинного законодавства і в них відображений потенціал всебічного розвитку підприємства згідно з предметом і цілями діяльності;
- діяльність підприємства здійснюється за вимогами установчих документів і не суперечить чинним законодавчо-нормативним актам;
- в діяльності підприємства відсутні такі види діяльності, які б наносили йому та навколишньому середовищу значну шкоду;
- статутний капітал підприємства сформований відповідно до чинного законодавства. Методичні прийоми аудиту установчих документів:
 - документальні (дослідження документів, прийоми нормативно-правового регулювання),
 - розрахунково-аналітичні;
 - узагальнення і реалізації результатів аудиту.

Процедури, які відповідають обраним методичним прийомам аудиту: нормативно-правові, лічильно-обчислювальні, логічні, опитування, порівняльно-зіставлювальні та узагальнення.

Основними джерелами інформації в цьому аудиті (і одночасно об'єктом дослідження) є насамперед установчі документи: статут (якщо засновник – одна особа) або статут і установчий (засновницький) договір у випадку, коли засновників більше двох, а також відповідні законодавчо-нормативні акти, патенти, ліцензії, звітні форми тощо.

Етапи аудиту установчих документів доцільно проводити:

1. Перевірку документів насамперед слід здійснювати за формальними ознаками: чи прошито статут і договір, чия печатка стоїть (і чи взагалі є) на останній сторінці, чи нема в них виправлень від руки.

Останнім часом зустрічаються непоодинокі випадки суперечок між засновниками щодо умов розподілу та використання майна, прибутку, виходу з числа засновників. Оскільки більшість цих питань регулює саме засновницька угода, то в разі її відсутності або ж незалежного оформлення аудитор зобов'язаний повідомити засновників про можливі негативні наслідки. І якщо такою буде воля клієнта, потрібно самому скласти вищезазваний документ за окрему плату.

2. Вивчення змісту статуту. Насамперед вивчають:

а) вид підприємницької діяльності: приватне, спільне, мале підприємство, товариство з обмеженою відповідальністю, акціонерне товариство тощо.

б) аналізують задекларовані у статуті види діяльності. в) окремо уточнюють (як із засновницьких документів, так і з опитування засновників): чи протягом періоду

функціонування підприємства були факти зміни складу засновників. Треба мати на увазі, що всі зміни, які сталися в установчих документах, повинні бути обов'язково подані до органу державної реєстрації, оскільки вони вносяться до реєстру.

3. Переглянути статут та засновницьку угоду на предмет відповідності їх змісту вимогам чинного законодавства. Зокрема, з'ясувати, чи у них вказано власник(и) та найменування підприємства, його місцезнаходження, мета діяльності, порядок формування та повноваження органів управління, компетенція та право трудового колективу тощо.

2. Мета, цілі, завдання і етапи аудиту облікової політики

Облікова політика підприємства розробляється головним бухгалтером підприємства і затверджується його керівником і є внутрішнім нормативним принципом організації та порядку ведення обліку на підприємстві, який містить сукупність способів та процедур організації та ведення обліку, що використовуються з метою підготовки, складання та подання фінансової звітності.

Мета аудиту облікової політики підприємства — це встановлення її відповідності чинним нормативним та законодавчим датам, а також характеру і масштабу діяльності підприємства.

Завдання аудиту облікової політики:

- встановити наявність наказу (розпорядження) керівника про прийняття облікової політики на підприємстві;
- визначити відповідність прийнятої облікової політики вимогам законодавства та П(С)БО;
- вивчити порядок дотримання під час розроблення Наказу про облікову політику припущень і вимог, встановлених нормативними документами;
- дослідити повноту розкриття вибраних при формуванні облікової політики способів ведення бухгалтерського обліку, що істотно впливають на оцінку і прийняття рішень користувачами бухгалтерської звітності;
- перевірити наявність посадових інструкцій, наявність та ефективність затвердженої системи документообігу, вибір форми ведення бухгалтерського обліку, встановлений порядок проведення інвентаризації майна та зобов'язань, затверджений робочий план рахунків бухгалтерського обліку;
- проаналізувати та оцінити загальні та конкретні елементи облікової політики.

Джерелами інформації і одночасно об'єктом є всі внутрішньофірмові документи, що охоплюють питання організації і ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Методичні прийоми аудиту облікової політики:

- документальні (дослідження документів, прийоми нормативно-правового регулювання),
- розрахунково-аналітичні;
- узагальнення і реалізації результатів аудиту.

Процедури, які відповідають обраним методичним прийомам аудиту: нормативно-правові, лічильно-обчислювальні, логічні, опитування, порівняльно-зіставлювальні та узагальнення.

Етапи перевірки:

1. Слід перевірити дотримання прийнятої методології відображення окремих господарських операцій та оцінки майна.

Зміна положень облікової політики на наступний звітний рік повинна бути відображена у Примітках до фінансової звітності і можлива лише у випадках, передбачених затвердженим Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і змін у фінансових звітах».

2. Доцільно досліджувати облікову політику підприємства за такими напрямками:

1. Перевірка дотримання порядку оформлення наказу про облікову політику: чи наявні на підприємстві необхідні внутрішні документи, положення, інструкції, які затверджуються одночасно з обліковою політикою.

2. З'ясування, наскільки ефективний облік на підприємстві, що перевіряється, як вирішені питання на складних ділянках облікової роботи. Встановлення, наскільки звільнений обліковий персонал від виконання невластивих йому облікових функцій, які раціональні прийоми застосовуються для запобігання дублюванню даних.

3. Перевірка, чи є облік дієвим, оперативним, чи використовуються облікові дані для безпосередньої та швидкої допомоги керівництву, адміністративно-управлінському та інженерно-технічному персоналу у вирішенні завдань, поставлених перед ним. Чи своєчасно надаються необхідні довідки, пояснення, матеріали для аналізу, обґрунтовані рекомендації, розрахунки тощо.

4. Встановлення, як організована облікова робота на підприємстві: чи встановлений твердий графік, що передбачає терміни виконання всього комплексу облікових робіт не тільки працівниками бухгалтерії, але й обліково-зобов'язаними особами; чи правильно розподілені обов'язки між всіма обліковими працівниками відповідно до посад та кваліфікації, чи розроблені для них посадові інструкції, що визначають їх обов'язки та відповідальність за доручену ділянку роботи; чи проводиться систематичний інструктаж щодо порядку заповнення, проходження документації і ведення обліку; чи перевіряється в процесі інструктажу виконання окремих робіт з одночасним виправленням виявлених недоліків та помилок.

5. З'ясування, які форми документації застосовуються на підприємстві, як використовуються типові форми первинного обліку, чи не виготовляє підприємство спеціальних форм при можливості і доцільності застосування типових. Які є недоліки в застосуванні на підприємстві спеціальних форм, чи дотримуються правил користування бланками суворої звітності, чи не випускаються зайві примірники документів.

6. Перевірка, чи забезпечена на підприємстві єдність та порівнянність облікових і планових показників, а також чи дотримуються одноманітності в методах їх розрахунку, необхідної для контролю виконання плану та встановлення їх динаміки.

За наслідками перевірки установчих документів або облікової політики аудитором складається аудиторський висновок, у якому фіксуються виявлені недоліки, обґрунтовуються можливі негативні наслідки і даються конкретні пропозиції щодо їх усунення в подальшій діяльності підприємства, що перевіряється.

Перелік питань для самоконтролю

1. Що таке облікова політика підприємства?
2. Що таке первинний документ?
3. Що включає в себе фінансова звітність?
4. Яким органом затверджені Міжнародні стандарти фінансової звітності?
5. Хто такі користувачі фінансової звітності?
6. Що являють собою підприємства, що становлять суспільний інтерес?
7. Що таке таксономія фінансової звітності?
8. Що таке консолідована фінансова звітність?
9. Що таке система бухгалтерського обліку?

Рекомендовані літературні джерела:

Основні: [7], [8], [9], [14], [15], [16], [17], [18], [19], [21].

Основні: [7], [8], [9], [14], [15], [16], [17], [18], [19], [21].

Додаткові: [26], [28], [29], [30], [35], [38], [43], [17].

Інформаційні ресурси і Інтернеті: [49], [50], [51], [52], [55], [56].

Міжнародні видання: [58], [59], [60], [61], [62].

Тема 8. Аудит необоротних активів

Мета лекції: ознайомлення студентів з організацією аудиту необоротних активів суб'єкта господарювання.

План

1. Мета й завдання аудиту необоротних активів і капітальних інвестицій
2. Об'єкти аудиту необоротних активів і капітальних інвестицій
3. Методика аудиту необоротних активів і капітальних інвестицій

1. Мета й завдання аудиту необоротних активів і капітальних інвестицій

Метою аудиту необоротних активів і капітальних інвестицій є об'єктивний збір і оцінка свідчень про економічні дії і події з необоротними засобами і капітальними інвестиціями з метою встановлення ступеня відповідності цих тверджень прийнятим нормам податкового і бухгалтерського обліку та надання результатів перевірки зацікавленим користувачам.

Аудит необоротних активів є невід'ємною частиною загального аудиту суб'єкта господарювання. Метою аудиторської перевірки основних засобів є підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності:

- ◆ початкової вартості основних засобів;
- ◆ сум нарахованої амортизації необоротних активів;
- ◆ операцій, пов'язаних із рухом необоротних активів у періоді, що перевіряється;
- ◆ витрат на поліпшення основних засобів та ремонти;
- ◆ результатів переоцінки;
- ◆ капітальних інвестицій;
- ◆ нематеріальних активів;
- ◆ інших питань.

Завдання аудиту основних засобів та нематеріальних активів

- ◆ перевірка того, що основні засоби та нематеріальні активи, відображені у звітності, належать підприємству;
- ◆ перевірка відповідності оцінки та класифікації основних засобів і нематеріальних активів чинним П(с)БО;
- ◆ перевірка відповідності нарахування та відображення зносу основних засобів та нематеріальних активів обраній обліковій політиці;
- ◆ перевірка достовірності відображення залишків основних засобів і нематеріальних активів у звітності підприємства;
- ◆ оцінка організації синтетичного й аналітичного обліку основних засобів у бухгалтерії підприємства і за матеріально відповідальними особами в місцях експлуатації основних засобів як власних (рахунок 10), так і орендованих, у порядку операційної (позабалансовий рахунок 01) і фінансової оренди у відповідності зі встановленими правилами;
- ◆ перевірка правильності щомісячного нарахування зносу (кредит рахунка 13) по власних і основних засобах, узятих у фінансову оренду, оскільки ці дані пов'язані з формуванням собівартості продукції (робіт, послуг) (дебет рахунків 23, 91, 92, 93 і т. ін.). мають вплив на фінансові результати підприємства (його балансовий прибуток чи збиток);
- ◆ перевірка дотримання підприємством податкового законодавства щодо операцій, пов'язаних із придбанням і вибуттям основних засобів, їх орендою у фізичних і юридичних осіб, із нарахуванням амортизації;
- ◆ перевірка й оцінка чинного на підприємстві порядку обліку затрат на поліпшення основних засобів та їх ремонти при підрядному і господарському способах виконання робіт, виходячи з прийнятої підприємством облікової політики;

◆ аналіз використання підприємством основних засобів за часом і потужністю з урахуванням специфіки виробничої діяльності підприємства, якщо це обумовлено укладеним з аудитором договором;

◆ перевірка результатів проведеної переоцінки основних засобів.

Ці питання вивчаються аудитором, дається їх оцінка в аналітичній частині аудиторського висновку, де викладаються пропозиції щодо усунення виявлених порушень і відхилень від встановлених правил обліку.

Завданні аудиту капітальних вкладень

До основних завдань, які вирішуються у межах аналізу й аудиту капітальних інвестицій, можна віднести такі:

- ◆ аналіз ефективності інвестиційних проектів;
- ◆ моніторинговий контроль критичних співвідношень обсягів виробництва і реалізації за проектом;
- ◆ оцінка забезпеченості проектів капітальних інвестицій джерелами фінансування;
- ◆ аналіз результатів обсягу капіталу, що інвестується, і віддачі від проєктованих виробництв;
- ◆ підтвердження реальності наданих фінансових звітів.

2. Об'єкти аудиту необоротних активів і капітальних інвестицій

Об'єктом дослідження є інформація, зафіксована в різних джерелах щодо необоротних активів і капітальних інвестицій.

Облік та узагальнення інформації про необоротні активи і капітальні інвестиції здійснюється на рахунках бухгалтерського обліку й подається користувачам у вигляді фінансової звітності. Ця інформація є складовою предметної області аудиторського дослідження.

Об'єкти аудиту необоротних активів і капітальних інвестицій та відображення їх у бухгалтерському обліку і звітності

Задачі аудиту:

- ознайомитися з обліковою політикою підприємства. У складі інформації про облікову політику суб'єкта господарювання в бухгалтерській звітності

Джерела інформації:

1. Первинні документи з обліку основних засобів;
2. Облікові реєстри синтетичного обліку необоротних активів (відомості, журнали, книги).
3. Інвентаризаційні відомості, які свідчать про фактичний стан і наявність необоротних активів.
4. Рахунки Головної книги, призначені для обліку необоротних активів і їх зносу.
5. Бухгалтерський баланс звітного періоду.
6. Звіт про фінансові результати (в частині фінансових результатів від ліквідації, продажу основних засобів і витрат на ремонт основних засобів, амортизація як елемент операційних витрат).
7. Звіт про рух грошових коштів.
8. Примітки до фінансової звітності.
9. Фінансова звітність за попередній період.
10. Результати опитування й анкетування керівництва підприємства з питань збереження, використання, обліку основних засобів.
11. Документація внутрішнього аудитора з контролю за необоротними активами.
12. Відповіді на запит від постачальників основних засобів або підрядників.
13. Робочі документи і звіт попереднього аудитора.
14. Контракти, угоди про оренду, страхові поліси.
15. Кошториси і плани ремонтів основних засобів.
16. Розрахунки амортизаційних відрахувань по основних засобах.

3. Методика аудиту необоротних активів і капітальних інвестицій

Основними методами, які використовуються при аудиті основних засобів, є опитування, фактична перевірка, порівняння, перерахунок, документальна перевірка, вибіркоче дослідження.

На підготовчому етапі аудиторської перевірки при загальному ознайомленні з суб'єктом господарювання аудитор з'ясовує склад основних засобів, їх види, рівень забезпеченості підприємства основними засобами, ступінь їх зносу, місцезнаходження, матеріальну відповідальність за них, їхні технічні характеристики.

Починаючи перевірку обліку основних засобів, аудитор повинен: ознайомитися з обліковою політикою підприємства в частині організації обліку основних засобів у ревізованому звітному періоді, її змінами в порівнянні з попереднім;

- ◆ виявити дату проведення останньої інвентаризації основних засобів, її результати;

- ◆ перевірити наявність наказів (розпоряджень) про створення на підприємстві постійно діючої комісії зі списання основних засобів, про осіб, відповідальних за збереження основних засобів у місцях їх експлуатації, а також виявити, чи укладено з ними договори про повну індивідуальну матеріальну відповідальність;

- ◆ ознайомитись із договорами на оренду основних засобів, укладеними з юридичними і фізичними особами, як зареєстрованими, так і не зареєстрованими підприємцями;

- ◆ упевнитися, що бухгалтерія веде картотеку основних засобів (картки форм 03-6 і 03-8) та інвентарні списки форми № 03-9 за конкретними матеріально відповідальними особами в комп'ютерному чи ручному варіантах;

- ◆ отримати інформацію (накази, список осіб) про звільнених матеріально відповідальних осіб;

- ◆ установити, якою мірою бухгалтерія суб'єкта господарювання забезпечена чинними нормативними документами, які визначають правила ведення обліку основних засобів, зразками форм уніфікованої первинної документації з обліку основних засобів.

Отримана таким чином інформація на початку перевірки дасть змогу аудитору отримати загальне уявлення про організацію обліку основних засобів на даному підприємстві й допоможе визначити питання, яким із них необхідно приділяти особливу увагу.

Важливим завданням є оцінка надійності внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту (якщо такий є) основних засобів у клієнта.

Для вирішення завдань аудиту на основному етапі перевірки основних засобів аудитор здійснює:

- ◆ контроль дотримання чинного законодавства за операціями з основними засобами;

- ◆ перевірку правильності перенесення початкових залишків за основними засобами;

- ◆ перевірку правильності документального оформлення оприбуткування і ліквідації основних засобів;

- ◆ контроль зіставлення даних аналітичного, синтетичного обліку. Головної книги і Балансу;

- ◆ перевірку правильності списання недоамортизованої частини основних засобів при їх ліквідації;

- ◆ контроль правильності індексації, переоцінки основних засобів;

- ◆ перевірку правильності кореспонденції рахунків за операціями з основними засобами у відповідності з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291;

- ◆ контроль розрахунку амортизаційних відрахувань (зносу) за основними засобами;

- ◆ перевірку оцінки фінансових результатів від реалізації основних засобів фізичним або юридичним особам;

- ◆ контроль відображення в обліку результатів надзвичайних подій, пов'язаних з основними засобами (пожежа, повінь, розкрадання та ін.);

- ◆ перевірку операцій з орендованими і переданими в оренду основними засобами;

- ◆ встановлення джерел фінансування придбання (створення) основних засобів;
- ◆ встановлення ефективності використання основних засобів. Дотримуючись вимог П(с)БО 7, аудитор слід упевнитися, що в примітках до фінансової звітності підприємство розкрило таку інформацію:
 - ◆ вартість (первісна або переоцінена), за якою основні засоби відображені в Балансі;
 - ◆ методи нарахування амортизації і строки корисного використання;
 - ◆ наявність і рух основних засобів у звітному періоді за видами надходження, вибуття основних засобів. їх переоцінка. сума нарахованої амортизації, внутрішнє пересування та ін.;
 - ◆ вартість основних засобів, за якими здійснюються обмеження володіння, користування;
 - ◆ вартість переданих під заставу основних засобів;
 - ◆ сума капітальних вкладень на придбання і будівництво основних засобів за звітний рік;
 - ◆ сума укладених угод на придбання в майбутньому основних засобів;
 - ◆ залишкова вартість основних засобів, які тимчасово не використовуються, і вилучених з експлуатації для продажу;
 - ◆ первісна (переоцінена) вартість повністю амортизованих основних засобів, які й далі використовуються.

Усі результати здійснених аудиторських процедур повинні знайти відображення в робочих документах аудитора. Розглянемо ці питання конкретніше.

Аудитору необхідно звернути увагу на виявлення в ході інвентаризації розходження між фактичною наявністю майна і даними бухгалтерського обліку, які на рахунках бухгалтерського обліку відображаються в такому порядку:

- ◆ надлишок майна оприбутковується за справедливою вартістю на дату проведення інвентаризації, і на цю суму збільшують доходи суб'єкта господарювання;
- ◆ нестача майна і його псування в межах норми природного убутку відноситься на витрати виробництва або обігу (витрати), понад норму - за рахунок винних осіб. Якщо винних осіб не встановлено або суд відмовив у відшкодуванні збитків із них, то збитки від нестачі майна і його псування списуються на витрати суб'єкта господарювання.

Фактична перевірка

На етапі фактичної перевірки аудитор повинен оцінити достовірність наданих підприємством-клієнтом результатів проведеної інвентаризації основних засобів. Із цією метою аудитор або його асистент повинні спостерігати за ходом проведення інвентаризації, оцінити правильність її методики, документальне оформлення. Крім того, аудитору слід зробити вибірккову перевірку записів в інвентаризаційних відомостях (описах) шляхом самостійного підрахунку окремих видів основних засобів. Аудитор за необхідності проводить вибірккову інвентаризацію основних засобів. Результати розходжень оформлюють у робочому документі. При виявленні відхилень від наданих підприємством-клієнтом даних аудитор надсилає листа відповідного змісту керівнику підприємства з рекомендаціями щодо усунення виявлених недоліків.

При проведенні аудиту основних засобів слід використовувати таку схему наскрізного аудиту:

- ◆ перевіряють відповідність даних аналітичного і синтетичного обліку за залишками на певну дату (за інвентаризаційними описами, картками), які характеризують вартість основних засобів, що є на балансі на початок і на кінець періоду, який перевіряється;
- ◆ перевіряють відповідність даних реєстрів обліку за дебетом рахунка 10 і за кредитом відповідних рахунків:

Перевірка правильності відображення в обліку операцій, пов'язаних із рухом основних засобів

На даному етапі аудиту проводять перевірку правильності відображення в обліку:

- ◆ операцій, пов'язаних із надходженням, введенням в експлуатацію і постановкою на облік об'єктів основних засобів;

♦ операцій вибуття основних засобів (реалізація, списання, передача іншим організаціям безоплатно або як внесок до статутного капіталу, обмін на інші матеріальні цінності та ін.).

- перевірка правильності їх оцінки. Основні засоби враховуються в натуральній і вартісній формах. Аудитор також повинен упевнитися в тому, що основні засоби, які за даними бухгалтерського обліку повністю зношені, тобто з нульовою вартістю, але можуть у майбутньому принести певну економічну вигоду, переоцінені до їх справедливої вартості й відображені в складі необоротних активів підприємства-клієнта.

Згідно з П(с)БО 7, придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Наступним етапом контролю є перевірка правильності визначення інвентарної вартості за готовими до експлуатації, придбаними основними засобами.

У разі придбання у зв'язку з будівництвом обладнання необхідно, по-перше, перевірити розмежування в обліку витрат на його придбання, монтаж і на його встановлення; по-друге, перевірити правильність визначення величини витрат, пов'язаних із надходженням обладнання. Ці витрати включають в себе:

- ♦ вартість обладнання за рахунками постачальників;
- ♦ вартість будівельних робіт, безпосередньо пов'язаних з установкою обладнання;
- ♦ витрати на монтаж;
- ♦ витрати на доставку;
- ♦ заготівельно-складські витрати;

♦ частину інших капітальних витрат, які належать до вартості обладнання. .
Результати перевірки повноти оприбуткування необоротних активів фіксують у робочому документі.

Аудиторській перевірці також підлягають операції зі списання основних засобів. Основні засоби організацій вибувають унаслідок зносу, стихійного лиха, нестачі, розкрадань, реконструкції і заміни малоефективних об'єктів, а також продажу, безоплатної передачі та ін.

У процесі перевірки аудитор повинен встановити причину списання об'єктів основних засобів, законність і доцільність цих операцій, порядок ліквідації основних засобів, які стали непридатними, повноту оприбуткування запасних частин, лому, інших матеріалів, отриманих від ліквідації об'єктів.

Законність і доцільність операцій із вибуття основних засобів встановлюються перевіркою первинних документів (актів списання, актів приймання-передачі, накладних, рахунків-фактур та ін.), даних аналітичного і синтетичного обліку.

Аудитору необхідно вивчити всі акти на списання будівель, споруд, машин, обладнання та іншого майна організації. При цьому слід звертати увагу на дотримання встановлених форм цих документів, заповнення в них реквізитів, наявність мотивованих висновків комісії, підписи всіх членів комісії і керівника організації, який затверджує ці акти.

Шляхом проведення документальної перевірки по суті необхідно встановити правильність кореспонденції рахунків за операціями, пов'язаними із будь-якими причинами списання основних засобів, та доцільність списання.

Аудит оренди

Далі необхідно перевірити правильність нарахування і віднесення на рахунки бухгалтерського обліку орендної плати за майно. Перевірка здійснюється по операційній і фінансовій оренді основних засобів. Аудитор повинен ретельно перевірити правильність складання договорів на оренду майна, порядок розрахунків і структуру орендних платежів, добре знати схему можливих проводок для відображення операцій із нарахування і перерахування цих платежів.

Аудит витрат на ремонт

Наступним етапом контролю є перевірка правильності обліку і віднесення витрат на ремонт основних засобів. При перевірці необхідно встановити: наявність планів і кошторисів ремонту, актів на виконання робіт, актів приймання-передачі виконаних робіт, договорів

підряду, актів технічного огляду будинків і споруд, правильність і своєчасність складання відповідних документів; правильність формування витрат за статтями затрат; чи не завищувались норми витрат матеріалів і розцінки з оплати праці на ремонтні роботи.

Доцільність і законність операцій із ремонту встановлюється на основі перевірки первинних документів: нарядів на відрядні роботи, відомостей дефектів на ремонт машин, тракторів і транспортних засобів, лімітно-забірних карт на витрати матеріальних цінностей.

Аудит амортизаційних відрахувань

Характерною особливістю основних засобів є їх тривала участь у виробничому процесі зі збереженням основних особливостей і первісної форми.

Однак з часом основні засоби втрачають свої споживчі й фізичні якості і, зрештою, стають непридатними для використання.

Втрачаючи первісні якості, основні засоби переносять свою вартість на вироблену продукцію (роботи, послуги). Цей процес забезпечується щомісячним (у податковому обліку - щоквартальним) нарахуванням амортизації, від правильного нарахування якої залежить:

- ◆ правильність відображення зносу і залишкової вартості основних засобів;
- ◆ правильність визначення собівартості продукції (робіт, послуг);
- ◆ формування цін на власну продукцію (роботи, послуги);
- 4 правильність визначення фінансових результатів;
- ◆ у податковому обліку — правильність визначення прибутку, що підлягає оподаткуванню.

Аудитору, враховуючи великий вплив амортизації на показники фінансової і податкової звітності, необхідно уважно вивчити порядок нарахування амортизації у клієнта.

З урахуванням значних відмінностей побудови обліку основних засобів м бухгалтерським і податковим обліком аудитор необхідно впевнитися, що:

- ◆ податковий і бухгалтерський обліки основних засобів ведуться незалежно один від одного;
- ◆ амортизація нараховується за нормами податкового законодавства дія цілей оподаткування;
- ◆ амортизація нараховується за вимогами П(с)БО 7 "Основні засоби" з метою відображення інформації в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності;
- ◆ працівники бухгалтерії озброєні необхідними нормативними документами і бухгалтерського і податкового обліку основних засобів, з урахуванням змін і доповнень до них на момент здійснення господарських операцій;
- ◆ ведення податкового і бухгалтерського обліку в суб'єкта господарювання здійснюється у відповідності з чинним законодавством.

Перевірка переоцінки здійснюється на підставі вивчення документів, які містять її результати, і передбачає:

- ◆ перевірку відповідності записів в інвентарних картках результатам цілісної переоцінки;
- ◆ перевірку правильності бухгалтерських записів, які відображають результати переоцінки основних засобів в обліку;
- ◆ перевірку справедливої вартості об'єктів основних засобів;
- ◆ перевірку правильності встановлення індексу переоцінки;
- ◆ перевірку правильності розрахунку переоціненої вартості основних засобів і зносу.

У зв'язку з тим, що П(с)БО 7 не встановлює процедури переоцінки, не встановлює осіб, котрі повинні її здійснювати, не налає форми документа, в якому повинні відображатися результати переоцінки, ці питання повніші регулюються наказом про облікову політику підприємства. Тому аудитор повинен спочатку визначити всі питання щодо переоцінки, які знайшли відображений в обліковій політиці клієнта, і перевірити фактичне їх дотримання.

Одним із найскладніших питань переоцінки є обґрунтування справедливої вартості. При його вивченні необхідно встановити: на підставі якої інформації встановлена

справедлива вартість об'єктів і ким. чи не було відхилень (зниження або завищення вартості об'єктів).

Аудит нематеріальних активів

При перевірці необхідно знати, що характерними особливостями нематеріальних активів є:

- ◆ відсутність матеріально-речової форми;
- ◆ використання протягом тривалого періоду (понад один рік);
- ◆ здатність приносити прибуток дія організації;
- ◆ високий ступінь ризику щодо можливих прибутків у майбутньому їх використання.

Нематеріальні активи відображаються в обліку і звітності в сумі витрат на придбання, виготовлення і їх доведення до стану, в якому вони придатні до використання о запланованих цілях

Аудитор повинен знати, що відносини, пов'язані зі створенням, правовою охороною і використанням нематеріальних активів, регулюються Цивільним кодексом України та іншими нормативними актами чинного законодавства

При проведенні перевірю" слід також пам'ятати, що нематеріальні об'єкти можуть бути взяті на облік, якщо вони відповідають такими вимогам:

- ◆ мають товарну форму (схема, проект, зразок, авторське свідоцтво, патент та ін.) і можливість відокремлення ви власника, тобто є об'єктом продажу;
- ◆ мають законодавче підтвердження, реальну ціну і вартість;
- ◆ приносять прибуток і мають документальне підтвердження придбання (створення).

Перелік питань для самоконтролю

1. Що таке необоротні активи?
2. Що таке нематеріальний актив?
3. Що включають в себе джерела інформації аудиту основних засобів?
4. В чому полягає контроль оренди основних засобів?
5. Як перевірити правильність індексації основних засобів?
6. Що таке інвентаризація?
7. Основні процедури аудиту амортизації основних засобів.
8. Джерела інформації аудиту нематеріальних активів.

Рекомендовані літературні джерела:

Основні: [7], [8], [9], [14], [15], [16], [17], [18], [19], [21].

Основні: [7], [8], [9], [14], [15], [16], [17], [18], [19], [21].

Додаткові: [26], [28], [29], [30], [35], [38], [43], [17].

Інформаційні ресурси і Інтернеті: [49], [50], [51], [52], [55], [56].

Міжнародні видання: [58], [59], [60], [61]

Тема 9. Аудит запасів суб'єкта господарювання

Мета лекції: ознайомлення студентів з організацією аудиту запасів суб'єкта господарювання.

План

1. Аудит запасів та інших матеріальних цінностей
2. Аудит операцій з малоцінними і швидкозношуваними предметами (мшп)
3. Мета й завдання аудиту витрат і собівартості продукції
4. Особливості нормативної бази аудиту витрат і собівартості продукції
5. Предметна область аудиторського дослідження
6. Аудит витрат на виробництво, собівартості виробленої та реалізованої продукції
7. Перевірка достовірності показника собівартості продукції
8. Аудит собівартості
9. Типові помилки і порушення

1. Аудит запасів та інших матеріальних цінностей

Основою господарської діяльності підприємств є матеріальні цінності: виробничі запаси, готова продукція, товари, тара, малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП) (рахунки класу 2 "Запаси"). Аудитор керується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси". Об'єктами аудиту є: приймання цінностей за кількістю і якістю, норми витрачання; МШП, товари і тара; первинні документи, реєстри обліку, звітність.

Джерелами перевірки є реєстри синтетичного й аналітичного обліку щодо наявності та руху матеріальних цінностей, звіти матеріально відповідальних осіб з прикладеними до них документами, реєстри синтетичного і аналітичного обліку розрахунків із постачальниками тощо.

Аудит матеріальних цінностей доцільно починати з інвентаризації, яку проводять силами і коштами підприємства-замовника під наглядом аудиторів. Перед початком інвентаризації матеріально відповідальна особа складає звіт (виробничий, матеріальний, товарний, товарно-грошовий) і дає відповідну розписку (текст розписки наведено на титульній стороні інвентаризаційного опису). Один примірник звіту матеріально відповідальна особа здає в бухгалтерію підприємства, другий - аудитору.

Після інвентаризації аудитори переходять до перевірки повноти оприбуткування матеріальних цінностей.

Перевіркою повноти оприбуткування і правильності оцінки куплених матеріальних цінностей аудитори з'ясовують, чи відповідають підсумкові суми, відображені у відомостях обліку матеріальних цінностей, даним інших облікових реєстрів (журналів-ордерів). Поряд із тим доцільно перевірити погодженість записів між синтетичним і аналітичним обліком за балансовими рахунками і субрахунками, на яких обліковуються матеріальні цінності. Виявлені розходження є результатом неповного оприбуткування цінностей. Особливу увагу приділяють перевірці операцій за рахунком 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками", за дебетом якого відображається оплата боргу постачальнику за доставлені матеріальні цінності, за кредитом - їх надходження (оприбуткування). Протягом місяця, як правило, дебетових залишків на цьому рахунку не повинно бути, за винятком вартості оплачених матеріалів, що залишилися на кінець місяця в дорозі або не були вивезені зі складів постачальників. За такими операціями на рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" може утворитися дебетове сальдо, яке наприкінці місяця перераховується з цього рахунка в дебет рахунка 209 "Інші матеріали" без оприбуткування їх на склади. На початок наступного місяця ці суми сторнуються і числяться в поточному обліку як дебіторська заборгованість за рахунком 63, поки матеріали не будуть прийняті й оприбутковані матеріально відповідальними особами.

Такі суми аудитор перевіряє кожен окремо. За документами, прикладеними до виписок банку, встановлюють дату оплати розрахункових документів постачальників і назву цінностей. За матеріальними звітами наступного місяця перевіряють повноту їх оприбуткування. Якщо матеріальні цінності не оприбутковані, з'ясовують нормативний термін перебування їх у дорозі та яку роботу проведено підприємством щодо їх розшуку.

За авансами, виданими під поставку матеріальних цінностей, виставлених акредитивами, векселями встановлюють повноту оприбуткування цінностей і з'ясовують, чи не минули строки поставки матеріалів, вивчають причини затримки надходження їх.

Основними документами для оприбуткування матеріальних цінностей є супровідні документи постачальників, прикладені до звітів матеріально відповідальних осіб: товарно-транспортні накладні, ра-хунки-фактури, специфікації, пакувальні ярлики, посвідчення якості, приймальні квитанції тощо. Під час перевірки повноти оприбуткування матеріальних цінностей внутрішні документи (приймальні акти, приходні накладні) звіряються із супровідними документами постачальників.

Аудитору слід перевірити правильність складання актів розбіжності кількості та якості матеріальних цінностей, що надійшли, і своєчасність пред'явлення претензій до постачальників або транспортної організації (залізниці). Практика показує, що такі розбіжності зумовлені привласненням матеріальних цінностей і оформленням фіктивних (підроблених) актів із метою приховування нестач або пересортиць матеріальних цінностей. Для виявлення фактів зміни назв або споживчих якостей цінностей (гатунку, марки, розміру, вологості тощо), штучного завищення ваги брутто, тари застосовують експертну оцінку документів.

Одночасно з перевіркою повноти оприбуткування матеріальних цінностей вивчають правильність їх оцінки, керуючись Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси". Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

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

Під час дослідження документів застосовують логічну, нормативно-правову, зустрічну перевірку. Перевіривши правильність оприбуткування, аудитор приступає до аналізу списання матеріальних цінностей.

Насамперед слід встановити відповідність даних складського обліку даним синтетичного обліку за рахунком 20 "Виробничі запаси", для чого загальний підсумок залишків сальдової відомості на кінець місяця звіряють із залишками на кінець місяця, показаними у відомості обліку матеріальних цінностей, товарів і тари. Таке зіставлення здійснюють за кожним складом, зокрема, на перше число відповідного періоду. Загальні обороти вибуття матеріалів за місяць за всіма складами і залишки матеріалів на кінець місяця, показані у відомості, звіряють із кредитовим оборотом і залишками на рахунку 20 "Виробничі запаси" в Головній книзі. Якщо всі розбіжності були наслідком занедбаності обліку матеріальних цінностей, то перевірка зупиняється до відновлення бухгалтерського обліку матеріальних цінностей.

Для перевірки здійснених операцій щодо списання і відпуску матеріалів у виробництво використовують нагромаджувальні відомості щодо витрачання матеріалів зі складів, що виписуються на підставі видаткових документів. Відділи матеріально-технічного постачання на підставі встановлених норм витрачання матеріалів на випуск відповідного виду виробів розробляють ліміти відпуску матеріалів у виробництво і відпускання їх здійснюється в межах лімітів.

У таких випадках аудитор повинен особливо ретельно аналізувати документи на списання матеріалів і їх нормування. Найбільшого поширення набули лімітно-забірні (лімітні) карти з відривними місячними талонами, акти-вимоги на заміну матеріалів або на допоміжний їх випуск, комплектуючі відомості, розкрийні карти, забірні листи тощо. Якщо

ліміти не встановлені, то відпуск матеріалів у виробництво здійснюється відповідно до затверджених рецептур, калькуляцій.

Аудиторська процедура перевірки видаткових документів не може обмежуватися тільки зіставленням відпущених цінностей з установленими лімітами і зустрічною перевіркою документів, що знаходяться на складах і в цехах. Одночасно доцільно здійснити аналіз даних складського обліку після відпуску матеріальних цінностей, за допомогою чого можна виявити розмір завищених списань матеріалів у виробництво за рахунок обрахування, обважування, заниження гатунку при відпуску матеріалів у цехи, що сприяє утворенню необлікованих залишків матеріалів на складах із наступним їх вилученням. Перевірка обґрунтованості встановлених норм витрачання матеріалів може бути проведена за допомогою контрольного запуску сировини і допоміжних матеріалів у виробництво (експерименту), процедуру якого комісія оформляє спеціальним актом.

Під час перевірки операцій з матеріальними цінностями аудитор може натрапити на такі аномальні явища (відхилення від норм), як:

- завищення або заниження норм витрачання матеріалів; -
- недоліки в обліку; - неправильний залік пересортиці матеріальних цінностей;
- неповне оприбуткування матеріалів, що надійшли;
- безпідставні претензії до постачальників;
- відсутність оперативного контролю за виконанням договорів на постачання і відпуск матеріальних цінностей;
- відсутність договорів про повну матеріальну відповідальність матеріально відповідальних осіб;
- недотримання правил зберігання товарно-матеріальних цінностей і охорони; - дописки товарно-матеріальних цінностей в описи; - заниження залишку товарів у описах; - завищення цін на товари;
- крадіжки, підробка документів, привласнення.

Для виявлення вищевказаних аномалій застосовують такі прийоми і способи аудиторських процедур:

- інвентаризацію;
- контрольне порівняння фактичних залишків товарів із даними останньої інвентаризації;
- контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво;
- контрольний обмір;
- зіставлення (порівняння) документальних даних;
- зустрічну перевірку квитанцій, накладних на закупівлю матеріальних цінностей;
- переоцінку й уцінку товарів;
- контроль за використанням доручень на одержання товарів;
- вибіркові перевірки;
- перевірки правильності розрахунків природного убутку товарно-матеріальних цінностей тощо.

2. Аудит операцій з малоцінними і швидкозношуваними предметами (мшп)

Рахунок 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" (МШП) призначено для обліку і узагальнення інформації про наявність та рух МШП, що належать підприємству та складають запаси. До МШП належать предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більший одного року, зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо.

За дебетом рахунка 22 "МШП" відображаються за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені МШП, за кредитом - за обліковою вартістю відпуск МШП в експлуатацію зі списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів.

При поверненні на склад з експлуатації МШП, придатних для подальшого використання, вони оприбутковуються за дебетом рахунка 22 "МШП" та кредитом рахунка 71 "Інший операційний дохід". Аналітичний облік МШП ведеться за видами предметів за однорідними групами.

Аудитор особливу увагу звертає на закріплення МШП за конкретними особами в місцях їх зберігання і використання, на наявність на всіх підприємствах відповідного маркування (фарбами, прикріпленням жетонів, проставленням штампів тощо), правильне оформлення первинними документами руху МШП. Потім переходять до перевірки суті здійснених операцій щодо руху окремих предметів. Слід встановити, чи нема серед МШП основних засобів. Виявляють понаднормативні запаси МШП, що довгий час не мали руху.

Встановлюють випадки передчасної заміни спецодягу і спецвзуття, їх причини внаслідок використання МШП не за призначенням або підміни нових предметів тими, що вже були в експлуатації.

Ретельній перевірці підлягають акти на списання МШП. У комісії зі списання МШП повинні брати участь фахівці, акт затверджується керівником. На предмет списання МШП має бути документ, що підтверджує здавання їх у металобрухт або в утильсировину, інакше сума збитку відноситься на рахунок винних.

3. Мета й завдання аудиту витрат і собівартості продукції. Метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є надання інформації користувачам для прийняття рішень повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності й рух грошових коштів підприємства.

Інформацію про результати діяльності підприємство надає користувачам через оприлюднення звіту за ф. 2 "Звіт про фінансові результати", в якому інформація подається з погляду видів діяльності: надзвичайної і звичайної. Інформація зі звичайної діяльності у звіті подається за підвидами: операційна, інвестиційна та фінансова. У свою чергу, операційна діяльність поділяється на основну та іншу операційну діяльність.

Метою аудиту витрат і собівартості продукції є складання аудитором висновку про те, чи відповідає інформація, відображена у фінансовій звітності щодо витрат і собівартості реалізованої продукції, в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок обліку, підготовки і подання фінансових звітів.

Щоб скласти об'єктивну думку щодо інформації про витрати суб'єкта господарювання, випуск продукції та її собівартості, аудитору необхідно:

- ◆ одержати обґрунтовану гарантію того, що інформація в бухгалтерській документації та інших джерелах даних із питань перевірки достовірності і достатності;
 - ◆ вирішити, чи правильно відтворена в обліку і звітності відповідна інформація.
- З цією метою аудитор повинен здійснити:
- ◆ перевірку наявності й правильності оформлення первинних документів, що є підставою для записів із формування собівартості продукції (робіт, послуг);
 - ◆ перевірку правильності віднесення витрат до складу собівартості продукції (робіт, послуг);
 - ◆ оцінку стану синтетичного й аналітичного обліку витрат на виробництво, що входять до собівартості продукції (робіт, послуг);
 - ◆ перевірку правильності оприбуткування готової продукції;
 - ◆ перевірку повноти правильності й достовірності відображення операцій із формування собівартості продукції (робіт, послуг) в обліку та звітності;
 - ◆ оцінку правильності формування собівартості продукції (робіт, послуг) за об'єктами калькулювання витрат.
 - ◆ перевірку правильності відображення в обліку і звітності собівартості реалізованої продукції.

Отже, метою аудиту витрат на виробництво і собівартість виробленої та реалізованої продукції є складання аудитором висновку про те, чи відповідає інформація, відображена у звітності та бухгалтерському обліку, в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які

регламентують порядок бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, оскільки гарантом достовірності цієї інформації є аудиторський висновок.

4. Особливості нормативної бази аудиту витрат і собівартості продукції

Для встановлення переліку нормативних документів, які застосовуються при аудиті витрат і собівартості продукції, необхідно вдатися до визначення показника "собівартість" і його розуміння.

На даному етапі розглянемо нормативні документи, які регламентують правильність формування витрат в обліку, метою якого є своєчасне, повне і достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних із виробництвом продукції, обчислення фактичної собівартості окремих видів та всієї продукції.

Основним нормативним документом є Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості та відповідні Методичні рекомендації з інших галузей.

Методичні рекомендації розроблені відповідно до сучасного стану нормативно-законодавчої бази України і Положень (стандартів) бухгалтерського обліку 7, 8,9, 11, 14, 16, 19, затверджених Наказами Міністерства фінансів України.

Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, крім положень про віднесення витрат, за класифікаційними ознаками визначають:

- ◆ методи обліку витрат і калькулювання виробничої собівартості продукції;
- ◆ облік у допоміжних (підсобних) виробництвах, цехах, калькулювання продукції (робіт, послуг) допоміжних підприємств і списання цієї продукції (робіт, послуг) на виробництво основної продукції;
- ◆ облік незавершеного виробництва;
- ◆ витрати, що не входять до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- ◆ порядок визначення ціни та рентабельності виробництва продукції. Окремо в Рекомендаціях наведені:
 - ◆ номенклатура статей витрат на утримання та експлуатацію устаткування;
 - ◆ номенклатура статей загальновиробничих витрат;
 - ◆ розрахунок розподілу загальновиробничих витрат;
 - ◆ перелік супутньої продукції в окремих галузях промисловості;
 - ◆ зведений кошторис витрат на виробництво продукції (робіт, послуг);
 - ◆ перелік основних калькуляційних одиниць;
 - ◆ калькуляційні одиниці для цехів допоміжних виробництв;
 - ◆ зразки Відомості зведеного обліку витрат на виробництво, калькуляції виробленої продукції (виробничої) та калькуляції відпускну ціни.

Положення, визначені у Рекомендаціях, є обов'язковими для виконання суб'єктами господарювання.

5. Предметна область аудиторського дослідження

При проведенні аудиту витрат на виробництво, собівартості виробленої і реалізованої продукції вивчаються процеси і явища, відображені документально і пов'язані з виробничою діяльністю суб'єкта господарювання. Предметна область дослідження включає інформацію, за допомогою якої аудитор відтворює ланцюг взаємопов'язаних фактів виробничої діяльності. Дослідження не обмежується вивченням бухгалтерських документів, оскільки рамки відображення господарських операцій значно ширші.

До предметної області дослідження в першу чергу слід віднести інформацію про:

- ◆ технологію виробництва;
- ◆ виробниче обладнання;
- ◆ структуру виробничого управління.

Детальному вивченню підлягають також:

- ◆ посадові інструкції персоналу;
- ◆ звітність (фінансова, статистична, оперативна);
- ◆ реєстри обліку;
- ◆ первинні документи;
- ◆ пояснення та інформація персоналу суб'єкта господарювання;
- ◆ наказ про облікову політику.

У наказі про облікову політику обов'язково вивчають такі питання:

- ◆ методи обліку витрат на виробництво і калькуляції собівартості виробленої продукції;
- ◆ перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості;
- ◆ методи нарахування заробітної плати;
- ◆ методи списання виробничих запасів на виробництво;
- ◆ методи списання МШП та відображення зносу необоротних МШП;
- ◆ порядок розподілу загальновиробничих витрат;
- ◆ методи оцінки незавершеного виробництва;
- ◆ методи розподілу витрат між основною і супутньою продукцією;
- ◆ методи оцінки зворотних відходів.

При проведенні перевірки слід зосередити свою увагу на потоках інформації: а) з відображення витрат на виробництво; б) з оприбуткування продукції; в) з калькуляції собівартості виробленої продукції.

6. Аудит витрат на виробництво, собівартості виробленої та реалізованої продукції Аудит виробничої діяльності підприємства і витрат на виробництво є найважливішою і, водночас, найскладнішою частиною аудиторської перевірки.

Одним з основних показників роботи будь-якого підприємства є випуск продукції та її собівартість. Останній показник залежить від багатьох чинників, на яких повинен зосередити увагу аудитор.

На етапі ознайомлення необхідно вивчити організацію виробництва і технологічного процесу на підприємстві, умови роботи.

Перед початком перевірки в першу чергу аудитор повинен ознайомитися з організаційними і технологічними особливостями виробництва, видами продукції, що випускається, ресурсами, що використовуються підприємством.

Під організаційними особливостями необхідно розуміти етапи проходження технологічного процесу від одержання сировини та матеріалів зі складу до здавання на склад готової продукції після проходження відділу технічного контролю. При цьому аудитор вивчає документальне оформлення руху сировини, напівфабрикатів з одного цеху до іншого, як здійснюється контроль за збереженням і раціональним використанням сировини.

Технологічні особливості залежать від типу обладнання, яке використовується, наскільки це обладнання завантажене роботою — як повно використовується його потужність. Важливо звернути увагу на правильність застосування норм на списання сировини та матеріалів.

Слід мати на увазі, що при багатьох технологіях ці норми залежать від типу обладнання. Також необхідно перевірити відповідність наявного обладнання тому, яке відображене в бухгалтерському обліку. Шляхом спостереження аудитор може перевірити час використання обладнання протягом доби. Перевіркою витрачання електроенергії за лічильниками розрахунковим шляхом можна встановити, скільки обладнання працювало фактично і зіставити одержані дані з даними обліку.

Таким чином можна перевірити достовірність даних про використання обладнання. Якщо при перевірці виявиться, що за розрахунками обладнання використовувалось у дві зміни, а за даними обліку — в одну, це свідчатиме про наявність грубих порушень і потребуватиме від аудитора вжиття відповідних заходів:

- ◆ взяти пояснення від начальника цеху й енергетика клієнта;
- ◆ провести опитування працівників.

Аудит витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) проводиться після аудиту основних засобів, виробничих запасів, розрахунків з оплати праці тощо, що накладає відбиток на організацію аудиту інформації цієї підсукупності. При проведенні аудиту витрат на виробництво використовується вся інформація про встановлені суттєві відхилення при перевірках попередніх розділів, аналізується, розглядається в сукупності щодо об'єктів калькуляції.

7. Перевірка достовірності показника собівартості продукції

Для визначення собівартості випущеної продукції має важливе значення правильне рахування залишків незавершеного виробництва.

Залишки незавершеного виробництва оцінюються за фактичною собівартістю в розрізі калькуляційних статей витрат, за винятком статті "Втрати від браку" і деяких інших статей, що відносяться, як правило, повністю на товарну продукцію. В окремих галузях промисловості з коротким циклом технологічного процесу як виняток допускається оцінка незавершеного виробництва тільки за фактичною собівартістю сировини, матеріалів чи напівфабрикатів, виходячи із запланованої кількості.

До складу незавершеного виробництва не повинні входити матеріали і покупні напівфабрикати, які не підлягали обробці, відходи, які не здані на склад, і т. ін.

Джерелом перевірки є матеріали інвентаризації незавершеного виробництва. Необхідна також взаємна звірка звітних показників про витрати на виробництво.

Окремі підприємства допускають списання на виробництво недостач матеріалів, виявлених при проведенні інвентаризації, неправильний розподіл відхилень фактичних цін між матеріалами, списаними на виробництво, і залишками матеріалів на складі, що призводить до неправильного визначення собівартості продукції.

Необхідно з'ясувати, чи повністю входять до собівартості продукції нараховані амортизація основних засобів і знос малоцінних та швидкозношуваних предметів.

8. Аудит собівартості

Аудитор вивчає методи обліку затрат на виробництво і калькулювання фактичної собівартості продукції. Аудитор оцінює обґрунтованість застосування того чи іншого методу обліку затрат і його вплив на правильність визначення собівартості продукції.

З'ясовується правильність вибору на підприємстві способу розподілення непрямих затрат між об'єктами калькулювання, з тим, щоб встановити, наскільки економічно обґрунтовано оцінюється продукція, яка виробляється. У промисловості, наприклад, використовується розподіл пропорційно сумі витрат на оплату праці, величині матеріальних затрат і т. ін.

У процесі аудиту собівартості звертають увагу на організацію обліку руху напівфабрикатів (деталей) у виробництві. Порядок організації обліку руху напівфабрикатів залежить від особливостей технологічної організації виробництва, номенклатури напівфабрикатів (деталей), які виготовляються, порядку приймання виконаних робіт, умов зберігання та інших факторів. Вибір варіанта обліку на підприємстві, яке перевіряється, повинен сприяти покращанню оперативного-виробничого планування і бути спрямованим на контроль за рухом напівфабрикатів у виробництві й залишками незавершеного виробництва, попередження можливого приховування браку і виявлення нестач, підвищення відповідальності осіб, які пов'язані з прийманням, видачею і транспортуванням напівфабрикатів. Для повної впевненості в обґрунтованості формування собівартості аудиторі необхідно оцінювати організацію зведеного обліку затрат на виробництво.

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

При аудиті операцій із відвантаження і реалізації продукції необхідно звернути увагу на облік витрат, пов'язаних зі збутом продукції. Такі витрати називаються комерційними (позавиробничими) і обліковуються на рахунку 93 "Витрати на збут".

У деяких випадках приписки продукції можуть приховуватися за підробленими розписками про залишені нібито на зберігання в цехах готові вироби. Встановити такі факти можна інвентаризацією.

В аудиторській практиці нерідко зустрічається викривлення показника собівартості незавершеного виробництва, який встановлюється шляхом проведення інвентаризації незавершеного виробництва та його оцінки за методами, обраними підприємством і узаконеними наказом про облікову політику.

Перелік питань для самоконтролю

1. В чому полягає поняття виробничих запасів?
2. Що таке витрати діяльності?
3. Що таке виробнича собівартість?
4. Що включають витрати виробництва?
5. Які джерела інформації аудиторі досліджують при проведенні аудиту витрат підприємства?
6. Що є метою аудиту запасів підприємства?
7. Які основні напрями аудиту операційних витрат?
8. Які основні процедури виконують аудиторі при перевірці товарних запасів?
9. Які основні методичні прийоми застосовують аудиторі при перевірці витрат за статтями калькуляції?
10. В чому полягає функціонально-вартісний аналіз?

Рекомендовані літературні джерела:

Основні: [7], [8], [9], [14], [15], [16], [17], [18], [19], [21].

Основні: [7], [8], [9], [14], [15], [16], [17], [18], [19], [21].

Додаткові: [26], [28], [29], [30], [35], [38], [43], [17].

Інформаційні ресурси і Інтернеті: [49], [50], [51], [52], [55], [56].

Міжнародні видання: [58], [59], [60], [61], [62], [66].

Тема 10. Аудит грошових коштів і дебіторської заборгованості

Мета лекції: ознайомлення студентів з організацією і методикою аудиту операцій з коштами в касі, на рахунках в банку, з грошовими документами і грошовими коштами в дорозі і дебіторської заборгованості

План

1. Мета перевірки аудиту грошових коштів і дебіторської заборгованості.
2. Джерела інформації аудиту грошових коштів і дебіторської заборгованості.
3. Методика аудиту грошових коштів і дебіторської заборгованості і робоча документація аудитора.

1. Мета перевірки аудиту грошових коштів і дебіторської заборгованості.

У процесі аудиту операцій з грошовими коштами необхідно розв'язати такі основні завдання:

- ознайомитися з умовами зберігання готівки та інших грошових документів у касі;

- вивчити фактичний порядок документального оформлення операцій з надходження і вибуття грошових коштів, ведення касової книги та книги реєстрації грошових документів, обліку касових операцій;

- установити законність і достовірність операцій з надходження і списання коштів з банківських рахунків та правильність їх відображення.

Освоєння методики аудиту касових операцій є важливим, виходячи з таких причин: грошові кошти є найбільш ліквідними і такими, що швидко реалізуються активами клієнта, вони мають масовий і поширений характер, рух готівки відбувається через касові операції, тому під час аудиту вони досліджуються суцільним методом. Особлива увага приділяється питанню забезпечення збереження грошей і дотримання касової дисципліни.

2. Джерела інформації аудиту грошових коштів і дебіторської заборгованості.

Основними джерелами інформації перевірки касових операцій є первинні документи:

- прибуткові й видаткові касові ордери;
- квитанції на внесок готівки до банку або на оплату послуг інших організацій;
- розрахунково-платіжні (платіжні) відомості на виплату, заробітної плати відпускних, матеріальної допомоги, стипендій та інших виплат; трудові угоди на виконання й оплату певних робіт; акти інвентаризації готівки в касі; договір про матеріальну відповідальність; касова книга; звіти касира; журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів; облікові реєстри (відомості, журнали, машинограми) за рахунками "Каса", "Рахунки в банках", "Інші грошові кошти";

- Головна книга.

До джерел також слід віднести такі звітні документи:

- баланс підприємства (форма № 1);
- звіт про рух грошових коштів (форма № 3);
- книга обліку касових видатків та ін.

3 Методика аудиту грошових коштів і дебіторської заборгованості і робоча документація аудитора.

Починаючи дослідження операцій з грошовими коштами, аудитор доцільно отримати якомога повнішу інформацію про внутрішній контроль на даній ділянці обліку. З'ясувати, як на підприємстві дотримуються касової дисципліни, наскільки жорстко контролюються операції з готівкою, у тому числі з валютою, наскільки чітко забезпечується санкціонування різних платежів з поточного та інших рахунків підприємства (можна шляхом фактичної перевірки).

Важливим способом отримання даних є тестування за раніше підготовленими питаннями, зокрема, це можуть бути такі питання:

- чи укладена угода про матеріальну відповідальність касира;
- чи створені умови, що забезпечують збереження грошових коштів;
- чи повністю заповнюються реквізити в касових документах;
- чи проводяться раптові перевірки каси;
- як дотримуються встановленого ліміту каси;
- чи перевіряється відповідність проведених банківських операцій угодам та ін.

За результатами тестування встановлюється фактичне ставлення адміністрації до організації обліку і забезпечення збереження і цільового використання грошових коштів на підприємстві. Відповідно, аудитор визначає для себе об'єкти підвищеної уваги під час планування контрольних процедур, послідовність етапів проведення аудиту, конкретні джерела отримання даних, уточнює аудиторський ризик.

Аудитор перевіряє облік грошових коштів за узгодженою програмою.

Після здійснення інвентаризації каси аудитор розпочинають виконання інших процедур. Аудит касових операцій повинен проводитись згідно з розробленою програмою за такими напрямками:

- перевірка правильності документального оформлення операцій по касі; - оцінка повноти і своєчасності оприбуткування грошових коштів;
- аналіз правильності списання грошових коштів на витрати;
- перевірка дотримання касової дисципліни;
- перевірка правильності відображення касових операцій в обліку.

На завершення досліджується правильність указаної в облікових регістрах за рахунком 30 "Каса" кореспонденції рахунків, підрахунку оборотів і залишків. Для цього звіряються дані касової книги, звіту касира й облікового регістра за відповідний місяць, період по датах. Виявлені розходження між показниками, що порівнюються, означають наявність помилок, які можуть бути як ненавмисними, викликаними неухважністю бухгалтера під час підрахунку, так і навмисними. Останні вимагають отримання письмових пояснень й оперативного інформування керівника підприємства. У будь-якому разі виявлені аудитором помилки і недостовірні дані обов'язково реєструються в його робочих документах.

Типові помилки:

- відсутність первинних касових документів чи оформлення їх з порушенням установлених вимог;
- виплати підзвітним особам на підставі виправдовувальних документів, що підтверджують витрати, без оформлення авансових звітів;
- недотримання ліміту розрахунків готівкою між юридичними особами;
- проведення розрахунків з населенням без застосування контрольно-касових машин; - некоректне відображення касових операцій в облікових регістрах; - арифметичні помилки під час підрахунку оборотів. Практика підтверджує можливість різних випадків порушень, зокрема: виплата грошей за фіктивними рахунками та документами, взятими з архіву минулих періодів і використаних повторно; підроблення підписів отримувачів; зміна тексту документів;
- включення до розрахунково-платіжних документів підставних осіб; завищення сум розрахунково-платіжних відомостей на виплату заробітної плати, відпускних премій; неоприбуткування грошей, отриманих касиром за чеками в банку; списання сум у більших розмірах, ніж потрібно за документами; повторне списання коштів за одним документом, неправильний підрахунок за касовими документами і звітами, привласнення депонованої заробітної плати.

Для складання звіту про грошові кошти необхідна така інформація:

- баланс за звітний і попередній рік;
- звіт про прибутки і збитки за поточний рік;
- додаткова інформація (з Головної книги) про деякі операції, що включають виплату і надходження грошових коштів.

АУДИТ ОПЕРАЦІЙ З КОШТАМИ В КАСІ

Операції за рухом грошових коштів підлягають суцільній перевірці.

Підприємства та індивідуальні підприємці, які мають поточні рахунки в банку, зобов'язані зберігати свої кошти в установах банків. Готівка, яку вони одержують із власних поточних рахунків, має витратитися виключно на визначені в чеку цілі. Розрахунки готівкою підприємств усіх форм власності, а також індивідуальних підприємців з громадянами мають проводитися з оформленням прибуткових і видаткових касових ордерів, касового чи товарного чека, квитанції, договору купівлі-продажу, актів закупівлі, виконання робіт (надання послуг) або інших документів, що засвідчують факт купівлі товару, виконання роботи, надання послуги.

Ліміти залишку готівки в касі встановлюються усім підприємствам, що мають рахунки в установах банків і здійснюють касові операції готівкою. Ліміт залишку готівки в касі для кожного підприємства встановлюють комерційні банки за місцем відкриття рахунка з урахуванням режиму роботи підприємства, віддаленості його від установи банку, розміру касових оборотів, встановлених строків і порядку здавання касової виручки (надходжень) та графіка заїзду інкасаторів.

Приймання готівки касами підприємств проводиться за прибутковими касовими ордерами, підписаними головним бухгалтером або особою, ним уповноваженою. Про приймання грошей видають квитанцію за підписом головного бухгалтера або особи, ним уповноваженої, і касира, завірену печаткою (штампом) касира або відбитком касового апарата.

Видача готівки з кас підприємств проводиться за видатковими касовими ордерами або за належно оформленими платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями. Документи на видачу грошей мають бути підписані керівником і головним бухгалтером підприємства або особами, ними уповноваженими.

Крім Положення про ведення касових операцій аудитор використовує нормативні документи, затверджені відповідними міністерствами і відомствами, первинні документи щодо приймання і видачі готівки, касові книги і звіти касира, книги аналітичного обліку цінностей, що зберігаються в касі, облікові реєстри за рахунком 30 "Каса" і для зустрічної перевірки за рахунки 31 "Рахунки в банках", субрахунками до нього 311 "Поточні рахунки в національній валюті", 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті", 313 "Інші рахунки в банку в національній валюті", 314 "Інші рахунки в банку в іноземній валюті", 33 "Інші кошти", субрахунки 331 "Грошові документи в національній валюті", 332 "Грошові документи в іноземній валюті", 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті", 334 "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті".

Аудит каси проводять у такій послідовності: інвентаризація каси, перевірка дотримання Положення про ведення касових операцій, документальна перевірка прибуткових і видаткових касових операцій.

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

Особлива увага аудитора має бути зосереджена на правильності оформлення касових документів: чи є на кожному документі розписки одержувачів грошей, чи погашаються касові документи (прибуткові - штампом "Одержано", видаткові - "Оплачено") із зазначенням дати, чи немає підчисток і виправлень.

Під час перевірки звіту касира і прикладених до нього документів аудитор зіставляє номери останніх прибуткових і видаткових касових ордерів, прикладених до звіту, із записами в журналі реєстрації, щоб переконатися у повноті обліку останніх касових операцій. Якщо буде виявлено розбіжності у сумі або нумерації ордерів, з'ясовують причини. Щоб перевірити, як дотримано встановлений ліміт залишку грошей у касі, необхідно зіставити фактичні залишки грошей на окремі дати й у середньому за місяць із лімітом залишку. При підрахунку фактичних залишків грошей у касі вилучається готівка, призначена для виплати заробітної плати, допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, пенсій і премій. Як правило, перевірка каси проводиться не рідше одного разу на квартал. Оперативний контроль за залишком грошей у касі здійснюється на підставі звітів касира.

Використання готівки за цільовим призначенням перевіряють зіставленням даних про одержання в банку грошей з даними про їх витрачання (балансовим методом, тобто залишок на початок з рахунка 30 "Каса" плюс оборот за дебетом за цим же рахунком і мінус оборот за кредитом). Для цього використовують дані звітів касира з доданими документами, дані облікових реєстрів з дебету і кредиту рахунка 30 "Каса" і журналу реєстрації прибуткових і видаткових касових документів.

Своєчасність і повноту внесення в банк невикористаних грошових сум перевіряють шляхом зіставлення дати і суми зарахування грошей на рахунок відповідно до виписки банку

з датою закінчення масової виплати грошей, зазначеною у дозвільному написі на платіжних відомостях, і депонування заробітної плати та інших несплачених сум, а також із датою і

сумою оприбуткування грошей у касу за іншими надходженнями. Перевіряючи касові операції, необхідно встановити їх законність, достовірність і господарську доцільність.

Особливо ретельно аналізують повноту і своєчасність оприбуткування у касу грошей, одержаних із банку. Повноту і своєчасність оприбуткування грошей у касу, одержаних із поточних рахунків підприємств у банку, встановлюють шляхом зустрічної і взаємної звірки даних банківських виписок із рахунків підприємств, корінців чекових книжок, прибуткових касових ордерів і записів у касовій книзі.

Чекові книжки, корінці використаних чеків і невикористані чеки мають зберігатися у головного бухгалтера в умовах, що виключають можливість їх втрати. Зіпсовані чеки з написом "Анульовано" слід зберігати підклеєними до корінців чеків.

Забороняється: довіряти зберігання чекових книжок іншій особі, зокрема касиру, який одержує за чеками готівку в банку, а також підписувати незаповнені чеки; виписувати чеки на пред'явника (мають використовуватися тільки іменні чеки).

Для того, щоб впевнитись у повноті оприбуткування грошей за реалізовані товарно-матеріальні цінності, слід перевірити звіти про їх рух і записи за рахунками обліку їх реалізації. При цьому кредитові записи за рахунком реалізації (за готівку) зіставляють із дебетовими записами з рахунка каси. У разі розбіжностей слід перевірити сутність зазначених операцій й встановити причини відхилень. На кожному підприємстві матеріальні цінності мають видаватися тільки за наявності на накладній поставленого касою штампа "Оплачено". Готівка за продані товари чи надані послуги має здаватися в касу підприємства. Квитанція видається за підписами головного бухгалтера і касира.

Під час аудиту правильності виплати грошей за платіжними відомостями слід вибірково встановити, чи всі записані в розрахунково-платіжні відомості особи практично працювали на підприємстві й чи немає серед них підставних осіб, на яких виписується заробітна плата з метою її привласнення. Такі факти виявляють шляхом звіряння даних відомості на виплату заробітної плати з показниками обліку особового складу і табелів, із наказами про зарахування на роботу і звільнення, з даними первинних документів про нарахування заробітної плати. Слід також перевірити підсумки в платіжних відомостях, тому що нерідко допускаються факти навмисного завищення підсумків у графі "До видачі на руки" на передбачувану суму привласнення. Тут необхідно звернути увагу на величину виплачених сум окремим особам із наступною перевіркою їх реальності, на справжність підписів осіб, що одержали гроші, на дописані суми, підчищення, необумовлені виправлення, неякісне оформлені доручення тощо. У всіх відомостях слід перевірити справжність (автентичність) підписів одержувачів грошей. Для цього підписи в одних відомостях зіставляють із підписами в інших, особливу увагу звертають на виправлення і підчищення. В окремих випадках слід опитати одержувачів грошей, що дає змогу виявити підроблені підписи, а деколи і підставних та вигаданих осіб. Окремо перевіряють правильність уплати і повноти оприбуткування квартирної плати й оплати комунальних послуг та інших надходжень, для чого користуються способом зустрічної перевірки і взаємного звіряння операцій, беруть письмові й усні пояснення у посадових і матеріально відповідальних осіб.

Здійснюючи аудит касових операцій, слід перевірити правильність підрахунку оборотів за прибутком і видатком у касових звітах, визначення залишків на кінець звітного періоду і перенесення їх з однієї сторінки на іншу та відповідність залишку з рахунка 30 "Каса" за звітом касира на кінець місяця залишку за рахунком 30 "Каса" у Головній книзі. Контролюючи касові операції, слід встановити відповідність кореспонденції рахунків чинним положенням і правилам ведення бухгалтерського фінансового обліку. Для цього звіти касира і прикладені до них документи зіставляють із даними реєстрів бухгалтерського обліку.

Вивчаючи факти надходження грошей на поточні рахунки в банках, слід перевірити правильність і повноту гарантування їх за виписками банку, бухгалтерськими реєстрами і звітами касира.

Під час перевірки правильності списання коштів з рахунка у банку особливу увагу доцільно звернути на своєчасність і повноту оприбуткування і цільового використання готівки, одержаної в банку.

На підставі даних акта інвентаризації каси і групувальних відомостей порушень касової дисципліни складають відповідний розділ аудиторського звіту (висновку), де відображаються встановлені факти недоліків у організації і веденні касових операцій з посиланням на додані до аудиторського звіту (висновку) групувальні відомості порушень і аналітичні таблиці.

АУДИТ ОПЕРАЦІЙ НА РАХУНКАХ У БАНКУ

Операції на рахунках у банку підлягають суцільній перевірці. Джерелами даних для аудиту операцій на рахунках у банках є виписки банку з особових рахунків і прикладені до них виправдувальні документи, а також записи в облікових регістрах за рахунком 31 "Рахунки в банках". Насамперед, треба звірити залишки коштів, відображених у виписках за відповідними рахунками, із залишками коштів, що значаться за обліковими даними. Однак рівність залишків не гарантує тотожності оборотів за виписками банку і за балансовим рахунком, оскільки при обробці виписок може бути допущено навмисне зменшення оборотів за дебетом і кредитом рахунка на однакову суму з метою приховати зловживання. Тому слід перевірити відповідність оборотів за дебетом і кредитом рахунка за виписками банку за кожний місяць даним оборотів за обліковими реєстрами. Важливо також перевірити повноту і достовірність банківських виписок і прикладених до них документів. Повноту банківських виписок встановлюють за їхньою нумерацією за сторінками і перенесенням залишку коштів на рахунку. Залишок коштів на кінець періоду в попередній виписці банку за рахунком має дорівнювати залишку коштів на початок періоду в наступній виписці. Правильність виписки визначають шляхом перевірки всіх її реквізитів. Якщо у виписці буде встановлено необумовлені виправлення або підчищення, закреслення, то необхідно провести зустрічну перевірку даних виписки із записами в першому примірнику особового рахунка, що знаходиться в установі банку. У випадку відсутності окремих виписок слід також звернутися до установи банку.

Крім того, слід впевнитися, що всі здійснені через банк операції є реальними і підтверджені відповідними справжніми (автентичними) документами. Бувають випадки, коли їх підробляють або прикладають не повністю, що дає можливість, застосовуючи неправильну кореспонденцію рахунків, приховувати в обліку зловживання на значні суми. У разі виникнення сумнівів у справжності документів (відсутність банківського штампа, виправлення перерахованих сум, найменування одержувача грошей і дати здійснення операцій) слід провести зустрічну перевірку платіжних документів, які зберігаються у справах підприємства, із платіжними документами в банку або у контрагента з операції. Одночасно з'ясовують правильність кореспонденції рахунків і записів у облікових регістрах, бо деколи зловживання можуть бути приховані шляхом складання неправильних бухгалтерських записів (проводок), не підтверджених документами, а також сторнувальних записів без документальних підтверджень і без дійсної потреби або неправильним підрахунком чи перенесенням підсумків з одної сторінки регістру на іншу.

Обов'язком аудитора є також перевірка правильності та обґрунтованості перерахування коштів за товарно-матеріальні цінності, для чого порівнюють суми, вказані в платіжних документах, із даними виписки банку і записами на рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" або на рахунку 37 "Розрахунки з різними дебіторами". Тут за прибутковими документами перевіряють повноту і правильність оприбуткування товарно-матеріальних цінностей. Якщо є сумніви в справжності документів чи достовірності операцій, слід провести зустрічну перевірку їх у постачальників продукції.

Перевіряючи видаткові банківські документи, необхідно групувати в окремій відомості всі плачені штрафи, неустойки та інші платежі, пов'язані з порушенням договірних умов, що дасть змогу потім перевірити повноту відображення їх на відповідних рахунках, і вжиті підприємством заходи щодо відшкодування за рахунок винних осіб суми заподіяної шкоди.

Перевіркою сутності банківських документів встановлюють, чи не допускалося неправильне перерахування авансів і платежів за безтоварними рахунками або оплата рахунків інших організацій, які не мають відношення до підприємства, що перевіряється.

Під час перевірки операцій за акредитивами слід звірити залишки сум і обороти за виписками банку із записами в регістрах бухгалтерського обліку. Одноразово з'ясовують причини, які зумовили розрахунки за акредитивною формою, чи передбачена ця форма розрахунків договором або чи може вона застосовується як санкція з боку постачальників за несвоєчасні платежі. Потім перевіряють повноту і своєчасність використання і повернення невикористаних акредитивів, а також повноту оприбуткування матеріальних цінностей, які надійшли від постачальників.

Операції з лімітованими і нелімітованими чековими книжками аналізуються з погляду їх правильності, характеру і повноти оплати. З'ясовують, чи не проводилась оплата лімітованими чеками видатків, які не включаються в авансові звіти підзвітних осіб як здійснені готівкою. Після встановлення подібних фактів слід визначити розмір завданого підприємству збитку і винних осіб. Слід також перевірити, чи збігається залишок за книжкою лімітованих чеків, відображений на корінці останнього використаного чека, із залишком на дату перевірки за рахунком 313 "Інші рахунки в банку в національній валюті", а також із залишком за випискою банку. Залишок грошей на кінець місяця за випискою банку деколи не збігається із залишком ліміту за лімітованою книжкою. Це пояснюється тим, що видані з лімітованих книжок чеки не були до кінця місяця пред'явлені одержувачами в банк до оплати. Об'єктом контролю аудитора можуть бути операції з переказами грошей з рахунка в банку на рахунок в Ощадбанк, тому що вони можуть бути пов'язані з передачею грошей підставним особам, з крадіжками коштів.

Здійснюючи перевірку операцій на рахунку 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті", слід встановити, чи відповідають залишки коштів, відображені у виписці банку, залишку коштів, який значиться за обліком; повноту і достовірність банківських виписок і прикладених до них документів; правильність операцій і справжність банківських виписок і первинних документів, правильність кореспонденції рахунків за операціями на поточних рахунках в іноземній валюті й записів у облікових регістрах. Особливу увагу звертають на повноту зарахування на транзитні валютні рахунки валютної виручки, що надійшла на адресу підприємства. Ретельно вивчають обґрунтованість списання грошей з рахунків підприємства в банках у дебет рахунків витрат, прибутків і збитків тощо.

Кожний випадок порушення кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку перевіряється за первинними документами для того, щоб з'ясувати, чи не призвело це до навмисного перекручення облікових і звітних даних.

Під час перевірки операцій за поточним рахунком в іноземній валюті слід врахувати, що суб'єкти господарювання можуть здійснювати скупку, обмін, продаж валюти за ліцензією Національного банку України в установленому законом порядку.

АУДИТ ГРОШОВИХ КОШТІВ

Грошовими документами, які знаходяться в касі, є поштові марки, марки державного мита, векселі, оплачені путівки в санаторії, будинки відпочинку тощо. Перевірка грошових документів починається з повної їх інвентаризації і складання відповідного акта. Насамперед, слід встановити відповідність залишків даних аналітичного і синтетичного обліку з рахунком 33 "Інші кошти". За даними аналітичного обліку необхідно встановити своєчасність і правильність оприбуткування грошових документів у кількісному і сумовому вираженні на рахунок 33 "Інші кошти".

Перевіркою операцій щодо придбання і видачі путівок у санаторії, будинки відпочинку тощо слід з'ясувати, за рахунок яких джерел вони були придбані, яку частину їхньої вартості не оплачують одержувачі, чи своєчасно й у повному обсязі надходять у касу гроші від одержувачів путівок, чи видають путівки працівникам за узгодженням з профспілковим

комітетом, чи немає випадків видачі путівок особам, які не працюють на даному підприємстві. Крім того, слід встановити розмір недоплачених сум у касу підприємства, причини та осіб, винних у порушенні встановленого порядку видачі путівок та їх оплати.

Аудитом грошових коштів у дорозі слід встановити законність і обґрунтованість кожного запису за рахунком 33 "Інші кошти". Своєчасність і повноту зарахування грошових коштів у дорозі на відповідні рахунки в банках встановлюють звіркою записів за кредитом рахунка 33 "Інші кошти" (субрахунок 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті") і дебетом рахунків, призначених для обліку грошових коштів. При цьому з'ясовують, чи немає серед сум у дорозі нестач готівки в касі або фактів привласнення цих сум окремими посадовими особами. Встановлюють тривалість перебування окремих сум коштів у дорозі, оприбуткування їх на початку наступного місяця на рахунок у банку.

На рахунку 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті" враховується грошовий виторг від реалізації товарів, переведений у банк через інкасаторів, пошту або Ощадбанк. Кошти, здані безпосередньо в банк, на вищезгаданому рахунку враховують тільки в тому випадку, коли вони здані у вечірню касу наприкінці останнього робочого дня, а зараховані на рахунок підприємства у перший день наступного місяця. Основою записів зазначених операцій у дебет рахунка 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті" є квитанції установ банку "Аваль", Ощадбанку, поштового відділення, копії супровідних відомостей про здавання виторгу інкасаторам банку, а у кредит - виписки банку.

Завдання аудитора - перевірити повноту і своєчасність зарахування на рахунки в банках кожної суми виторгу.

Для встановлення можливих зловживань за кожною сумою на рахунку 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті" (з минулим терміном перерахування) дебет рахунка зіставляють з документами, що підтверджують відправлення грошей, а кредит - із випискою банку або прибутковим касовим ордером. У разі несвоєчасності чи неповноти зарахування грошей на рахунок у банку негайно повідомляють начальника контори зв'язку, адміністрації Ощадбанку і разом з ними встановлюють причини та винних осіб. Якщо у інкасаторських сумках виявляють нестачу чи надлишки грошей, перевіряють їх у звітах каси або роздрібних торговельних підприємств. Якщо виторг здавав касир, то проводять інвентаризацію каси, результати виводять з урахуванням виявлених у інкасаторській сумці розходжень сум виторгу; якщо виторг здано магазином, у якому немає касира, то виправлення вносять у товарно-грошові звіти. Однак дебетові чи кредитові залишки на рахунку 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті" щодо кожної суми, зданої через інкасаторів, свідчать про те, що виправлення не зроблені й аудитор повинен такий факт врахувати при виведенні результатів інвентаризації каси або товарів.

У висновку аудитори зазначають виправлені записи за відповідний період і встановлюють результат.

Особливу увагу слід звернути на перевірку сальдо рахунка 333 на перше число кожного місяця. Необхідно з'ясувати, чи немає фактів віднесення на цей рахунок виторгу, який належить до перших чисел наступного за звітним місяця з метою дописування товарообороту.

АУДИТ РОЗРАХУНКІВ ІЗ ПІДЗВІТНИМИ ОСОБАМИ

В умовах формування ринкової інфраструктури великого значення набуває аудит дотримання законодавчих норм щодо здійснення розрахункових операцій, зокрема розрахунків із підзвітними особами.

Аудит розрахунків із підзвітними особами здійснюють суцільним порядком.

Основними завданнями аудиту розрахунків із підзвітними особами є: перевірка дотримання правил видання авансів; контроль за своєчасністю здавання авансових звітів; перевірка правильності використання підзвітних сум і оформлення документів, доданих до авансових звітів, а також своєчасності повернення невитрачених сум. Крім того, завданням аудиту є: виявлення незаконних і недоцільних з господарського погляду витрат. Джерелами аудиту є: накази і розпорядження по підприємству, авансові звіти з прикладеними до них

виправдувальними документами про використання підзвітних сум, звіти касира з прикладеними прибутковими і видатковими касовими документами, Головна книга, баланс підприємства, дані аналітичного і синтетичного обліку з рахунка 372 "Розрахунки з підзвітними особами". Сальдо цього рахунка може бути як дебетовим, так і кредитовим. Такі показники відображаються розгорнено: дебетове сальдо - у складі оборотних активів, кредитове сальдо - у складі зобов'язань балансу підприємства. Аудитор перевіряє, чи підзвітна особа протягом трьох днів після повернення з відрядження або після виконання доручення подала авансовий звіт про використання підзвітних сум; чи до авансового звіту додані: посвідчення на відрядження, оформлене в установленому порядку (з відмітками про вибуття і прибуття), залізничний та інші квитки, копії товарних чеків, приймальні акти або розписки осіб, що прийняли від підзвітної особи придбані цінності тощо.

Авансовий звіт бухгалтерія перевіряє як з погляду правильності його оформлення й арифметичних підрахунків, так і за суттю, тобто правильність і законність витрати кожної суми, зазначеної у звіті. Про перевірку робиться запис на бланку авансового звіту, після чого останній затверджує керівник підприємства. Залишок невикористаних сум підзвітна особа повертає до каси підприємства.

На дебеті рахунка 372 "Розрахунки з підзвітними особами" групують суми, що видаються у підзвіт, і відображають заборгованість осіб:

- д-т рахунка 372 "Розрахунки з підзвітними особами";
- к-т рахунка 30 "Каса".

На кредиті рахунка 372 обліковують суми виконаних витрат (на основі авансових звітів і прикладених до них виправдувальних документів). Наприклад, використані гроші на відрядження на семінар загальногосподарського характеру буде записано у:

- д-т рахунка 92 "Адміністративні витрати";
- к-т рахунка 372 "Розрахунки з підзвітними особами".

Якщо гроші видавались у підзвіт на придбання деяких господарських матеріалів, запасних частин, канцелярських матеріалів і є підтвердження цих витрат документами, то роблять такий запис: д-т рахунка 201 "Сировина й матеріали";

- д-т рахунка 207 "Запасні частини";
- д-т рахунка 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети";
- к-т рахунка 372 "Розрахунки з підзвітними особами".

Якщо працівник займався збутом продукції, будучи у відрядженні: - д-т рахунка 93 "Витрати на збут"; - к-т рахунка 372 "Розрахунки з підзвітними особами".

На повернений залишок невикористаних сум підзвітною особою:

- д-т рахунка 30 "Каса";
- к-т рахунка 372 "Розрахунки з підзвітними особами".

Аудитору слід встановити, чи визначено коло осіб, що мають право одержувати підзвітні суми. Далі аудитор вимагає здавання у бухгалтерію авансових звітів. До осіб, які не звітували за одержані гроші у підзвіт, застосовують заходи щодо погашення заборгованості з нарахованої заробітної плати або через суд чи прокуратуру. Крім того, аудитор з'ясовує, чи не було випадків видачі авансів за наявності заборгованості за попередньо одержані суми або видачі грошей особам, які не числяться у штаті. Також слід перевірити, чи не видавався аванс у розмірі, що значно перевищує потребу.

З виторгу видавати аванс у підзвіт не дозволяється. Аудитор звіряє аналітичний і синтетичний облік з рахунка 372 "Розрахунки з підзвітними особами", потім розпочинає суцільну перевірку документів.

Працівникам, що перебувають у відрядженні понад встановлені норми компенсації витрат при відрядженнях відшкодовуються також витрати на оплату ПДВ за придбані проїзні документи, користування у поїздах постільною білизною та найм житлового приміщення.

За період тимчасової непрацездатності особі, що була у відрядженні, виплачується допомога за лікарняними листками, дні яких не включаються до строку відрядження. Керівникам підприємств надано право у випадках, коли розмір витрат на службові відрядження відомий заздалегідь, проводити оплату вказаних витрат за згодою осіб, що їдуть у відрядження, без подання виправдувальних документів. Розрахунок виданої суми, підписаний керівником підприємства, зберігається у бухгалтерії підприємства. Посвідчення на відрядження подається у бухгалтерію без звіту.

Деколи допускають складання безтоварних документів відносно заготівельних операцій і фальсифікованих документів, які оформляють оплату різних робіт позаштатним працівникам (роботи фактично не виконувалися або виконувалися у незначному обсязі). У даному випадку слід перевірити наявність акта приймання-здавання виконаних робіт і порівняти його дані з фактичним обсягом виконаних робіт у натурі.

На практиці трапляються порушення операцій, пов'язаних із закупівлями сільськогосподарських продуктів і сировини. Тому аудиторі слід ретельно перевірити авансові звіти заготівельників і прикладені до них закупівельні квитанції, приймальні акти, відомості закупок тощо. Аудитори зіставляють копії квитанцій відносно номерів, дат, ціни і суми. Якщо є сумнівні документи, виїжджають на місце або надсилають письмовий запит.

Перелік питань для самоконтролю

1. Якими нормативними документами регулюється облік касових операцій?
2. Що таке дебіторська заборгованість?
3. Що включає перевірка наявності поточної заборгованості?
4. Що таке розрахунковий документ?
5. Які основні напрями аудиту дебіторської заборгованості?
6. Які основні методичні прийоми застосовують аудитори при перевірці надходження готівки з банку в касу підприємства?
7. Які основні процедури виконують аудитори при перевірці грошових коштів?
8. В чому полягає методичний прийом аудиту зустрічна перевірка?

Рекомендовані літературні джерела:

Основні: [7], [8], [9], [14], [15], [16], [17], [18], [19], [21].

Додаткові: [26], [28], [29], [35], [38], [43], [17].

Інформаційні ресурси і Інтернеті: [49], [50], [52], [55], [56].

Міжнародні видання: [58], [59], [61], [62], [63].

Тема 11. Аудит формування доходів і фінансових результатів

Мета лекції: ознайомлення студентів з організацією і методикою аудиту доходів і фінансових результатів

План

- 1 Методичні способи аудиту доходів і фінансових результатів
- 2 Методика документування аудиту доходів та фінансових результатів

1 Методичні способи аудиту доходів і фінансових результатів

Нормативними актами під час проведення аудиту доходів і фінансових результатів є:
 о Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід": Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290;

о Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24 "Прибуток на акцію": Наказ Міністерства фінансів України від 24 липня 2001 р. № 344;

о Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції": Наказ Міністерства фінансів України від 26 квітня 2000 р. №91;

о Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI;

о Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати": Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. №318.

Правильність формування доходів і фінансових результатів встановлюють шляхом виявлення законності відображення витрат на виробництво. Необхідність такої послідовності перевірки обумовлена взаємозв'язком відображення затрат, собівартості, доходів та прибутку.

У зв'язку з такою побудовою економічної ланки формування доходів і фінансових результатів програма перевірки доходів і прибутку може містити такі головні питання:

о перевірка організації обліку формування доходів та фінансових результатів;

о перевірка порядку формування активів;

о перевірка порядку накопичення затрат на виробництво готової продукції;

о перевірка правильності відображення процесу реалізації готової продукції,

послуг; о перевірка правильності формування доходів і фінансових результатів.

Етапи аудиту витрат і доходів:

* встановлення, наявності та правильності ведення первинної документації обліку формування доходів і фінансових результатів;

* встановлення наявності і правильності ведення реєстрів документів щодо реалізації готової продукції, товарів, виробничих запасів, робіт та послуг (при безготівкових розрахунках) і матеріалів, робіт та послуг (за готівку);

* виявлення накопичення і правильності ведення відомостей аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг;

* виявлення наявності аналітичних даних з обліку до рахунків №71,72,73,74, 75;

* виявлення правильності ведення книг аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг, а також оборотних відомостей;

о виявлення правильності відображення даних доходів і фінансових результатів в Журналі - ордері № 6 с.-г. або машинограм. Формування затрат пов'язано з правильністю ціноутворення активів та перенесення їх вартості на виробництво.

Під час перевірки порядку витрачання запасів (виробничих запасів, готової продукції, продукції сільськогосподарського виробництва, товарів) і списання їх вартості на виробничі рахунки.

Для встановлення правильності формування затрат на виробництво продукції перевірці також підлягають прямі витрати. Це заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Під час аналізу інших прямих витрат враховують, щоб не було необґрунтованої перевитрати за такими статтями, деякі з яких можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Під час вивчення правильності віднесення на виробничу собівартість загальновиробничих витрат спочатку перевіряють їх діючу на підприємстві структуру. Аудит загальновиробничих витрат проводиться шляхом розгляду їх структури і порядку розподілу. Під час вивчення витрат на виробництво слід перевірити порядок нарахування амортизації.

Після вивчення правильності формування витрат на виробництво перевіряють законність використання методів вирахування її собівартості. Збитком при визначенні результату фінансових операцій є фінансові витрати й витрати від участі в капіталі, а прибутком - дохід від участі в капіталі й інші фінансові доходи.

Збитком при визначенні результату іншої діяльності є накопичення витрат від іншої звичайної діяльності, а прибутком - накопичення доходів від іншої звичайної діяльності.

При вивченні всіх питань, пов'язаних з перевіркою аудиту доходів і фінансових результатів, користуються такими способами:

- порівняння;

- взаємного контролю;
- зустрічної перевірки документів;
- математичного моделювання;
- контрольного запуску сировини (у виробництво).

2. Методика документування аудиту доходів та фінансових результатів

При визначенні мети перевірки доходів та фінансових результатів аудитор керується необхідними завданнями більш ретельного вивчення об'єкта. У зв'язку з цим до переліку майбутніх робіт з перевірки доходів та фінансових результатів потрібно включити:

- о перевірку первинних документів формування доходів та фінансових результатів;
- о встановлення своєчасності записів даних первинних документів у регістри бухгалтерського обліку;
- о встановлення правильності формування доходів та фінансових результатів від реалізації, інших операційних доходів, доходів від фінансових операцій, доходів від інвестиційної діяльності та інших доходів.

У програму перевірки доходів та фінансових результатів включають встановлення повноти надходження доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт (послуг), інших операційних дій.

У перелік аудиторських процедур при складанні програми формування доходів включають:

- перевірку правильності формування доходу від реалізації готової продукції, товарів, робіт (послуг), іншого операційного доходу;
- перевірку недопущення включення в доходи: суми податку на додану вартість, акцизів, суми надходжень за договором комісії, суми попередньої оплати продукції, суми авансу в рахунок оплати продукції (робіт, послуг), суми задатку під заставу;
- перевірку правильності визнання доходу при обміні продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами) та від надання послуг;
- перевірку правильності формування доходу від цільового фінансування, іншого операційного і фінансового доходу;
- перевірку правильності оцінки доходу.

При вивченні даних операцій формування доходів необхідно встановити:

- о порядок виконання замовлень на продаж продукції;
- о порядок формування цін на продаж продукції;
- о наявність первинних документів; відомостей та книг аналітичного обліку; реєстрів документів щодо реалізації готової продукції, товарів, виробничих запасів, робіт та послуг; Журналу-ордера № 6 с.-г. та інших регістрів;
- о відповідність бухгалтерських записів з відображення доходів та фінансових результатів визначеним даним фінансової звітності;
- о правильність зважування продукції перед відвантаженням отримувачу та правильність оформлення документів;
- о правильність визначення знижок на засміченість та якість продукції;
- * правильність списання граничнодопустимих втрат при псуванні та нестачах продукції;
- * правильність відображення доходу, який отримано від реалізації іноземної валюти та інших оборотних активів;
- о правильність відображення доходу від реалізації необоротних активів.

У тест з питань бухгалтерського обліку доходів та фінансових результатів можна включити аналогічні питання, які наводяться в програмі перевірки. Однак в інформаційному порядку тест можна розширити та вказати в ньому додаткові питання:

- відповідність визнання та класифікації доходу Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 15 "Дохід";
- правильність розкриття інформації про доходи у примітках до фінансової звітності; - правильність обчислення відсотків за використання грошових коштів;

- правильність визначення роялті - платежів за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торговельних марок, авторського права, програмних продуктів тощо);
- правильність визначення дивідендів - частини чистого прибутку; який розподілений між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства;
- випадки відвантаження продукції (товарів) за бартерним контрактом.

Перелік питань для самоконтролю

1. Що таке дохід суб'єкта господарювання?
2. Що таке прибуток підприємства?
3. Які об'єкти аудиту фінансових результатів?
4. В чому полягає системно-орієнтований підхід до проведення аудиту?
5. Що є метою аудиту фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання?
6. Які основні методичні прийоми аудиту доходів і фінансових результатів підприємства?
7. Які основні джерела інформації аудиту доходів суб'єкта господарювання?

Рекомендовані літературні джерела:

Основні: [7], [8], [9], [14], [15], [16], [17], [18], [19], [21].

Додаткові: [26], [28], [29], [30], [35], [38], [43], [17].

Інформаційні ресурси і Інтернеті: [50], [51], [52], [54].

Міжнародні видання: [58], [59], [60], [61], [62], [66].

Тема 12. Аудит капіталу і зобов'язань

Мета лекції: ознайомлення студентів з організацією і методикою аудиту капіталу і зобов'язань та оподаткування.

План

1. Аудит довгострокових позик і векселів
2. Аудит короткострокових кредитів і прострочених позик
3. Аудит розрахунків з постачальниками і підрядниками
4. Мета, предмет та критерії податкового аудиту
5. Узгодження умов податкового аудиту.
6. Планування податкового аудиту.
7. Виконання податкового аудиту.
8. Документування податкового аудиту.
9. Складання та надання звіту з податкового аудиту.

1. Аудит довгострокових позик і векселів

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

Аудитор перевіряє, чи дотримано порядку, за яким кредитні взаємовідносини регламентуються на підставі кредитних договорів. У кредитному договорі банк бере на себе зобов'язання надати кредит, а позичальник - використати, сплатити борг і повернути його. Під час аудиту довгострокових позик і векселів аудитор керується П(С)БО 11 "Зобов'язання". Аудитору слід врахувати, що до довгострокових зобов'язань належать:

- довгострокові кредити банків;

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

Під час перевірки зобов'язань за векселями слід встановити, чи дотримано чітко встановленої форми векселя, оскільки інакше останній втрачає вексельну силу. Тобто, якщо у векселі немає якого-небудь з обов'язкових реквізитів (найменування, строк платежу, місце здійснення платежу, кому або за наказом кого платіж має бути здійснений, дата і місце складання векселя, підпис працівника, який видає вексель), аудитор з'ясовує причину і винних осіб, оскільки відсутність хоч б одного з реквізитів робить вексель недійсним.

Перевіркою дотримання встановленого порядку ведення обліку і використання Одержаних векселів слід з'ясувати своєчасність розрахунків за відвантажені товари чи надані послуги і правильність кореспонденції рахунків при цьому. Аудитору слід також врахувати, що погашення заборгованості, забезпеченої виданими векселями, відображається на дебеті рахунка 51 "Довгострокові векселі видані" і кредиті рахунків 311 "Поточні рахунки в національній валюті", 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті".

Оперативний контроль за виплатами з одержаних і виданих векселів ведеться за допомогою картотеки, впорядкованої за строками погашення заборгованості.

2. Аудит короткострокових кредитів і прострочених позик

Облік розрахунків ведеться на рахунку 60 "Короткострокові позики" у національній та іноземній валюті за кредитами банків, строк повернення яких не перевищує дванадцяти місяців з дати балансу, та за позиками, термін погашення яких минув. За кредитом цього рахунка відображаються суми одержаних кредитів, за дебетом - погашення та переведення до довгострокових зобов'язань у разі відстрочення кредитів (позик).

Аудитор здійснює аналіз фінансового стану підприємства, контролює дотримання строків платежів, своєчасність сплати комерційного кредиту. Комерційні кредити підприємство покриває за рахунок власних оборотних коштів, інших джерел, а також за рахунок банківського кредиту. Завдання аудитора - перевірити законність одержання і використання банківських кредитів за цільовим призначенням, своєчасність погашення їх.

Перевіряючи записи у Головній книзі й балансі, аудитор з'ясовує, якими видами позик користувалось підприємство. Для перевірки дотримання порядку кредитування, оформлення позик та їх погашення.

Аудит кредитних операцій доцільно проводити за видами позик (кредитів) - під товарооборот, товари сезонного нагромадження, на тимчасові потреби тощо.

За даними балансу і записами в реєстрі аналітичного обліку аудитор встановлює, чи використовувалася позика за цільовим призначенням. Аудитор перевіряє правильність відомостей про забезпечення виданих позик, наявність власних оборотних коштів у товарних запасах, повноту використання позик на тимчасові потреби, під нормативні запаси матеріальних цінностей. Особливій перевірці підлягають факти виникнення простроченої заборгованості, при цьому встановлюють причини, суму збитків від сплати процентів за підвищеною ставкою, перевіряють ефективність заходів щодо погашення прострочених позик, з оздоровлення фінансового стану підприємства.

Основними причинами виникнення простроченої заборгованості є невиконання плану товарообороту, порушення позичальниками договірних зобов'язань, затоварювання тощо. Перевірку кредитних операцій здійснюють паралельно з аналізом виконання плану товарообороту і стану товарних запасів.

Типовими порушеннями є включення до забезпечення безтоварних рахунків при кредитуванні під розрахункові документи в дорозі некредитованих товарно-матеріальних цінностей, неточні відомості про склад товарних запасів сезонного нагромадження.

Якщо підприємство одержало позику під товари сезонного зберігання, доцільно звірити суму фактичних залишків товарів сезонного зберігання з даними, поданими у банк.

3. Аудит розрахунків з постачальниками і підрядниками

На рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" ведеться облік розрахунків із постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги. За кредитом цього рахунку відображається заборгованість за одержані від постачальників товарно-матеріальні цінності, за дебетом - її погашення.

Аудит здійснюється окремо за кожним постачальником за кожним документом (рахунком) на сплату. Під час одержання матеріалів, товарів необхідно зробити запис: дебет рахунка 20 "Виробничі запаси", 28 "Товари", кредит рахунка 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками".

Однак, коли на підставі виписки банку відбувається списання грошей для розрахунку з постачальником, то робиться запис: дебет 63, кредит 31 "Рахунки в банках". Аудитор перевіряє правильність і своєчасність виконання договірних зобов'язань постачальниками і підрядниками за виконані роботи чи надані послуги. Аудит починають з аналізу результатів інвентаризації кредиторської заборгованості за відповідними звітними періодами на найближчу дату до початку аудиту. Дані інвентаризації слід звірити із сумами, відображеними у Головній книзі та балансі за рахунком 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками". Звіряння підлягають залишки кредиторської заборгованості на початок звітного періоду, відображені в регістрах бухгалтерського обліку, із залишками в попередньому звітному періоді, й уточнюється реальність кредиторської заборгованості.

Під час аудиту розрахунків із постачальниками необхідно встановити наявність договорів поставки товарів, перевірити доцільність придбання, дотримання встановлених договором розрахунків. Щоб встановити повноту оприбуткування матеріальних цінностей, слід зіставити дані про їх кількість і вартість за платіжними документами (платіжним дорученням і вимогами-дорученнями) з даними документів на їх оприбуткування (рахунків, рахунків-фактур, товарно-транспортних накладних) і показниками аналітичного обліку розрахунків з постачальниками (реєстрів операцій за рахунками з постачальниками), книгами, картками складського обліку, звітами руху товарів. Звертається увага на правильність застосування постачальниками цін, тарифів за послуги. Подібні факти виявляють зіставленням цін, вказаних у рахунках постачальників, з цінами, вказаними в договорах.

Під час перевірки розрахунків з підрядниками встановлюють:

- чи включено об'єкти, що будуються, до титульного списку;
- чи забезпечені вони відповідними джерелами фінансування;
- чи є проектно-кошторисна документація на будівельні об'єкти;
- чи укладені договори з підрядниками і які умови розрахунків (за об'єкт у цілому чи за етапи робіт);
- правильність застосування цін, розцінок, чи немає дописок обсягів виконаних робіт;
- достовірність поданих до оплати рахунків із доданими до них актами про виконані роботи.

4. Мета, предмет та критерії податкового аудиту

Пройшли часи, коли бізнес досить прохолодно ставився до питань податкового обліку і податкової практики. Компанії з іноземними інвестиціями вже не обмежуються аудитом фінансової звітності і все більше цікавляться перевіркою податкової звітності нарівні з українським середнім і великим бізнесом. В Україні зроблено спробу надати перевірці податкової звітності більшої значущості. З цією метою відповідно до пп. 6.1.1 ст. 6 Генеральної угоди про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України від 31.08.2011 р. повинно бути розроблене Положення з національної практики «Завдання з аудиту податкової звітності», що визначатиме:

- предмет та критерії аудиту, вид завдання, що виконується відповідно до Концептуальної основи завдань із надання впевненості (завдання з підтвердження достовірності та дотримання вимог законодавства);
- умови прийняття завдання;

- методику проведення аудиту податкової звітності (перелік процедур, час, необхідний для виконання процедур перевірки з урахуванням розміру, характеру, різноманітності видів діяльності платника податків);
- методику розрахунку аудиторських ризиків;
- порядок оформлення результатів аудиту податкової звітності;
- порядок організації контролю за якістю під час виконання завдань та порядок розгляду спірних питань за результатами проведеного аудиторськими фірмами аудиту податкової звітності.

Цією ж Угодою передбачено визначення критеріїв, яким повинні відповідати аудиторські фірми, що мають право здійснювати аудит податкової звітності та надавати висновки (звіти). Вказані критерії визначені рішенням Аудиторської палати «Про затвердження критеріїв, яким повинні відповідати аудиторські фірми, що мають право здійснювати аудит податкової звітності та надавати висновки (звіти)» від 29.09.2011р. № 239/12.

Наявне рішення Аудиторської палати «Про проект Положення з національної практики завдань з надання впевненості «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту)» від 23.02.2012 р. № 246/12. Однак, на цьому новації закінчуються і станом на 01.05.2014 р. «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту)» залишається лише проектом. А тому, через відсутність інших регулюючих в даній сфері нормативних актів, перевірки податкової звітності здійснюються аудиторами на підставі та з урахуванням вимог Міжнародного стандарту супутніх послуг 4400 «Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації», який застосовується до завдань з погоджених процедур, та відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. № 3125-XII.

Проведення перевірки податкової звітності, перш за все, дає можливість підприємству підготуватись до податкової перевірки. Однак, існує ще декілька випадків, коли проведення перевірки податкової звітності може бути актуальним:

- при зміні головного бухгалтера чи керівника підприємства;
- перед подачею податкової звітності до податкової служби.

Особливістю перевірки податкової звітності є те, що період перевірки не перевищує трьох років, з урахуванням терміну позовної давності для подачі уточнюючих розрахунків в результаті самостійно виявлених помилок. Оскільки, згідно з пп. 44.1 ст. 44 Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (далі – Податковий кодекс) платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством, то перевірку правильності нарахування податку на прибуток аудиторі проводять шляхом співставлення даних наданих до перевірки декларацій з податку на прибуток підприємств з даними реєстрів податкового обліку, а останні порівнюються з даними реєстрів бухгалтерського обліку. При цьому, досліджуються всі суттєві господарські операції на правомірність їх відображення в складі податкових доходів, витрат та амортизаційних відрахувань у відповідності до вимог розділу III Податкового кодексу.

Враховуючи те, що відповідно до ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (далі — Закон про бухгалтерський облік) підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій, а інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку.

Регістри бухгалтерського обліку підлягають попередній вибірковій перевірці на документальне підтвердження записів зроблених в них. Первинні документи перевіряються на достовірність та повноту.

Слід окремо відзначити, що Міжнародні стандарти аудиту, зокрема МССП 4400 «Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації», не надають чітких рекомендацій щодо організації аудиторських перевірок, методик виконання завдання з погоджених процедур, планування і документування.

Удосконалення класифікації супутніх послуг, розробка моделі управління аудиторською фірмою при виконанні завдання з погоджених процедур, тобто уніфікація процесу аудиту, надають можливість забезпечити якість наданих послуг на всіх етапах виконання угод із замовниками, отримати заплановані прибутки.

Саме з цією метою при укладанні договору на виконання завдання з погоджених процедур доцільно врахувати наступні суттєві моменти:

- для проведення повноцінних аудиторських процедур з перевірки податкової звітності, її відповідності чинному законодавству України, повноти та своєчасності сплати податків і зборів, потрібен час, який планує аудитор самостійно в залежності від специфіки бізнесу і обсягів підприємства;

- плануючи перевірку зобов'язань за податками і зборами, потрібно враховувати всі методичні основи бухгалтерського обліку, а також враховувати, що чинне податкове законодавство має постійну тенденцію швидко змінюватись, а тому слід чітко визначити період, за який будуть впроваджуватись погоджені процедури з перевірки відповідного податку;

- виконання погоджених процедур з перевірки правильності нарахування та сплати податків передбачає знання та розуміння аудитором специфіки податкового законодавства, у випадку, коли мова йде про перевірку податкового обліку страхових організацій, представництв іноземних компаній без права ведення господарської діяльності, підприємств – платників фіксованого сільськогосподарського податку платників єдиного податку, як фізичних, так і юридичних осіб, тощо;

- аудиторські процедури мають встановлюватись відповідно до визначеної мети, поставлених завдань. Аудитор може на власний розсуд, використовуючи свої знання та навички, коригувати їхній склад, враховуючи специфіку діяльності конкретного підприємства та організації облікового процесу.

Це важливе питання варто враховувати також при розробці робочої документації за результатами виконання погоджених процедур. З чого ж починається, як проходить та чим завершується виконання завдання з погоджених процедур при перевірці правильності нарахування та сплати податків? Розглянемо більш детально увесь процес перевірки на прикладі проведення перевірки правильності нарахування та сплати податку на прибуток підприємств.

Метою аудиту податків є висловлення незалежної думки експерта - аудитора про повноту нарахування та своєчасність сплати податків, достовірність, законність, правильність, точність ведення податкового обліку та складання податкової звітності, а також розроблення пропозицій щодо оптимізації податкового обліку та ефективного податкового планування на підприємстві

1.1. Метою завдання з податкового аудиту є підвищення довіри контролюючих органів щодо відповідності податковому законодавству України податкової звітності. Її досягають через висловлення уповноваженою аудиторською фірмою думки про те, чи складена податкова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до податкового законодавства України.

1.2. Предметом завдання з податкового аудиту є податкові декларації та розрахунки, які віднесені до податкової звітності у значенні глави 2 розділу II Податкового кодексу України та складаються і подаються платником податків до органів ДПСУ за період, визначений договором між платником податків та уповноваженою аудиторською фірмою, щодо всіх податків та зборів, обов'язковість нарахування та сплати яких покладено на цього платника податків.

1.3. Завдання з податкового аудиту виконується як завдання з підтвердження відповідності вимогам податкового законодавства податкової звітності.

1.4. Критерії завдання з податкового аудиту – це кількісні або сформульовані у тексті контрольні показники, які використовують аудитори для оцінки відповідності вимогам податкового законодавства податкової звітності (далі – оцінка податкової звітності).

1.5. Для кожного завдання з податкового аудиту повинна бути зроблена оцінка належності критеріїв за такими характеристиками, як доречність, повнота, достовірність, нейтральність, зрозумілість.

1.6. Для обґрунтованої послідовної оцінки податкової звітності застосовуються належні формальні встановлені критерії. Такими критеріями є положення Конституції України; ПКУ; законів з питань митної справи; чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання ПКУ та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими ПКУ; облікової політики суб'єкта господарювання з питань оподаткування; Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджених Міністерством фінансів України, та Міжнародних стандартів фінансової звітності.

1.7. Не вважається доречним застосування в якості критеріїв оцінки податкової звітності власних очікувань, суджень або досвіду незалежного аудитора в галузі оподаткування.

2. Етичні вимоги при виконанні завдання з перевірки податкової звітності

2.1. Уповноважена аудиторська фірма в своїй діяльності в цілому, а при виконанні завдання з податкового аудиту члени групи із завдання, повинні дотримуватися фундаментальних етичних принципів Кодексу етики, а саме: чесності, об'єктивності, професійної компетентності та належної ретельності, конфіденційності, професійної поведінки.

2.2. Обставини, в яких діє уповноважена аудиторська фірма, можуть викликати специфічні загрози порушення етичних принципів. Відповідно до вимог Кодексу етики така фірма виявляє, здійснює оцінки та усунення загроз у порушенні етичних принципів чи зменшення їх до прийняттого рівня через застосування відповідних застережних заходів. У разі наявності настільки значущих загроз, що застосування необхідних застережних заходів буде неможливим, уповноважена аудиторська фірма зобов'язана відхилити прийняття завдання з податкового аудиту або, якщо це необхідно, відмовитися від виконання такого завдання.

5. Узгодження умов податкового аудиту

2.3. Відповідно до вимог чинного законодавства уповноважена аудиторська фірма повинна узгодити умови завдання з податкового аудиту шляхом укладення з клієнтом договору в письмовій формі, в якому повинно бути вказано: предмет і терміни перевірки, обсяг аудиторських послуг, розмір і умови оплати, відповідальність сторін. Договір повинен відповідати також іншим вимогам чинного законодавства та вимогам МСЗНВ і цього Положення. Згідно МСЗНВ 3000 уповноважена аудиторська фірма до укладення договору може надати клієнту лист-зобов'язання, який за національним законодавством можна розглядати як пропозицію укласти договір (оферта) на відповідних умовах.

2.4. Договір з податкового аудиту може бути укладений сторонами такого договору за наявності наступних передумов:

а) відповідність аудиторської фірми, що є стороною договору, критеріям уповноваженої аудиторської фірми згідно вимог цього Положення;

б) виконання уповноваженою аудиторською фірмою відповідних процедур прийняття нового завдання від нового чи існуючого клієнта згідно розділу 6 цього Положення, зокрема, щодо прийнятності предмету завдання та наявності належних критеріїв;

в) отримання від управлінського персоналу клієнта згоди, що він визнає та розуміє відповідальність за:

- i) складання податкової звітності відповідно до належних критеріїв;
- ii) такий внутрішній контроль, який, за визначенням управлінського персоналу, необхідний для надання можливості скласти податкову звітність, що не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилок;
- iii) забезпечення членів аудиторської групи:
 - доступом до всієї інформації, яка є необхідною та доречною для складання податкової звітності;
 - додатковою інформацією, про яку члени групи із завдання можуть зробити запити управлінському персоналу з метою виконання завдання з податкового аудиту;
 - необмеженим доступом до працівників клієнта, від яких, як очікується, можна буде одержати докази аудиту.

2.5. Згідно МСЗНВ лист-зобов'язання та/або договір з податкового аудиту повинен містити:

- а) мету завдання з податкового аудиту;
- б) обсяг завдання з податкового аудиту, включаючи посилання на податкове законодавство, нормативні акти, професійні стандарти та інші регламентуючі документи, яких повинні дотримуватися члени групи із завдання;
- в) відповідальність аудитора;
- г) відповідальність управлінського персоналу (керівництва клієнта);
- г) визначення встановлених належних критеріїв, відповідно до яких складається податкова звітність;
- д) посилання на очікувану форму та зміст будь-яких звітів, що їх надасть уповноважена аудиторська фірма, та констатація того, що можуть існувати обставини, за яких звіт може відрізнятись від очікуваної форми та змісту;
- е) форму будь-якої іншого повідомлення результатів завдання з податкового аудиту;
- е) той факт, що через обмеження, властиві завданням з надання впевненості, існує неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення в податковій звітності можна не виявити навіть у тому разі, якщо податковий аудит належно спланований і виконується відповідно до професійних стандартів;
- ж) домовленість стосовно планування та виконання завдання з податкового аудиту, включаючи склад групи із завдання;
- з) вимогу до управлінського персоналу надати письмові запевнення;
- и) згоду управлінського персоналу вчасно надавати групі із завдання проекти податкової звітності та будь-яку іншу інформацію, що стосується податкової звітності в термін, передбачений графіком виконання завдання з податкового аудиту;
- і) згоду управлінського персоналу інформувати групу із завдання про будь-які факти, що можуть вплинути на результати перевірки податкової звітності;
- ї) основу обчислення винагороди та будь-які домовленості про порядок рахунків;
- й) прохання до управлінського персоналу підтвердити отримання листа-зобов'язання та надати згоду на умови завдання, наведені в ньому;
- к) домовленості стосовно залучення експертів до виконання завдання з податкового аудиту;
- л) домовленості щодо залучення внутрішніх аудиторів та/чи інших працівників клієнта;
- м) посилання на будь-які додаткові угоди між уповноваженою аудиторською фірмою та клієнтом;
- н) будь-які обмеження зобов'язань уповноваженої аудиторської фірми, якщо такі існують;
- о) будь-які зобов'язання надати робочі документи фірми іншим сторонам.

2.6. Клієнт у разі укладення договору з податкового аудиту зобов'язаний подати до органів ДПСУ разом з податковою звітністю засвідчену відбитком печатки платника податку копію договору, укладеного з уповноваженою аудиторською фірмою.

6. Планування податкового аудиту

2.6.1. Уповноважена аудиторська фірма розпочинає виконання завдання з податкового аудиту з планування завдання. Планування завдання включає розробку загальної стратегії та плану завдання.

2.6.2. Планування завдання з податкового аудиту не є відокремленим етапом виконання завдання, а є безперервним та повторюваним процесом, що триває протягом усього завдання.

2.6.3. Метою уповноваженої аудиторської фірми є планування завдання так, щоб його можна було виконати ефективно.

2.7. Загальна стратегія завдання з податкового аудиту.

2.7.1. На початку виконання завдання з податкового аудиту уповноважена аудиторська фірма повинна розробити загальну стратегію завдання та здійснити оцінку ризиків суттєвих викривлень податкової звітності.

2.7.2. Розробці загальної стратегії передуює робота уповноваженої аудиторської фірми з обстеження платника податків з метою:

- i. отримання розуміння видів діяльності платника податків, характеристик його бізнесу;
- ii. ідентифікації податків, платником яких є суб'єкт господарювання;
- iii. ідентифікації податкової звітності, яка підлягає перевірці;
- iv. визначення загального обсягу податкового аудиту;
- v. планування часу виконання завдання;
- vi. визначення необхідних для виконання завдання ресурсів та спроможності аудиторської фірми виконати конкретне завдання.

До початку виконання першого завдання з податкового аудиту уповноважена аудиторська фірма повинна звернутися до попередньої аудиторської фірми, якщо відбулася зміна аудиторської фірми, з метою перегляду її робочих документів.

2.7.3. Загальна стратегія завдання з податкового аудиту складається в довільній формі та має включати наступну інформацію:

- i. Характер завдання:
 - види діяльності платника податків, характеристики його бізнесу, галузеві особливості, особливості нормативних актів, що регулюють діяльність платника податків;
 - організаційно-управлінська структура платника податків;
 - технологічні особливості здійснення діяльності;
 - наявність філій, відокремлених підрозділів;
 - перелік відомих пов'язаних осіб;
 - системи обліку та оподаткування платника податку, наявність пільг та інших особливостей;
 - перелік форм податкової звітності, що підлягають перевірці;
 - використання платником податків послуг сторонніх організацій з ведення бухгалтерського обліку та підготовки податкової звітності;
 - індивідуальна податкова поведінка платника податків (своєчасність подання податкової звітності та сплати платежів до бюджету, відхилення від середніх значень по галузі);
 - показники податкової звітності (обсяг доходу, податкове навантаження) тощо.
 - інформація про останні перевірки податкової звітності контролюючими органами та виявлені порушення податкового законодавства;
 - наявність системи внутрішнього контролю платника податків в процесі підготовки податкової звітності та ступінь довіри аудиторської фірми до нього (результати попередніх податкових аудитів або попереднього тестування системи внутрішнього контролю, докази обов'язків управлінського персоналу з розробки, впровадження та підтримання дієвого внутрішнього контролю, значення, яке надається в межах всього

платника податків контролю як засобу забезпечення відповідності податкової звітності податковому законодавству);

- автоматизація облікового процесу та процесу підготовки податкової звітності платника податків, а також вплив інформаційних технологій на аудиторські процедури;
 - очікуване використання аудиторських доказів, отриманих під час передніх завдань, що виконувалися аудиторською фірмою для платника податків, в тому числі використання доказів щодо оцінки ризиків і тестів внутрішнього контролю;
 - наявність персоналу, облікових реєстрів та документів платника податків;
 - оцінка аудиторського ризику (попередня ідентифікація сфер з підвищеним ризиком суттєвого викривлення, необхідність застосування принципу професійного скептицизму);
 - плановий рівень суттєвості;
 - основні процедури завдання, рівень вибірки;
 - взаємодія з третіми сторонами.
- ii. Характер повідомлення інформації:
- тип інформації, яка повинна надаватися аудиторською фірмою управлінському персоналу та найвищому управлінському персоналу платника податків протягом виконання завдання;
 - порядок повідомлення інформації аудиторською фірмою управлінському персоналу та найвищому управлінському персоналу платника податків;
 - порядок повідомлення інформації між членами групи з завдання, а також між аудиторами відокремлених підрозділів (за наявності), включаючи характер та час проведення зустрічей та огляду виконаної роботи;
 - визначення порядку надання аудиторською фірмою звітних документів платнику податків, та порядку надання аудиторського звіту органам ДПС.
- iii. Характер, час та обсяг необхідних ресурсів:
- склад групи із завдання, розподіл роботи між її членами;
 - зазначення того, чи існує необхідність володіння членами групи із завдання спеціальними знаннями;
 - бюджет часу на виконання завдання.

2.8. План завдання

2.8.1. План завдання з податкового аудиту повинен містити характер (опис) аудиторських процедур, які будуть виконуватися групою із завдання, термін їх виконання та обсяг.

2.8.2. Характер та обсяг аудиторських процедур залежать від результатів виконаних процедур оцінки ризиків.

План завдання доцільно скласти у вигляді тестів внутрішнього контролю (для збору інформації щодо функціонування системи внутрішнього контролю та обліку) та процедур по суті (для детальної перевірки відповідності податкової звітності вимогам податкового законодавства). План завдання може бути складений у формі стандартної аудиторської програми за детальним переліком аудиторських процедур, необхідних для здійснення податкового аудиту, та контрольних листів на завершення виконання завдання, належно пристосованих для відображення обставин конкретного завдання.

У програмі аудиту група повинна передбачити наступне:

- назва платника податків;
- назва податкової звітності;
- період податкової звітності;
- склад групи із завдання;
- запланований аудиторський ризик невиявлення;
- запланований рівень суттєвості;
- перелік процедур по суті;
- термін виконання;

- конкретний виконавець за кожною з процедур;
- посилання на робочі документи;
- контроль виконання;
- дата контролю виконання.

Приклад детального плану (програми) податкового аудиту з податку на прибуток наведено у додатку до цього Положення.

2.9. Планування аудиторських процедур відбувається протягом виконання всього завдання. Їх характер та обсяг можуть змінюватися в залежності від результатів аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів, особливо, якщо ці докази вказуватимуть на інформацію, яка значно відрізняється від тієї, що була доступною аудиторській фірмі під час розробки загальної стратегії і планування процедур на початку виконання завдання. Тому план завдання має постійно уточнюватися.

2.10. Оцінка аудиторського ризику при виконанні завдання з податкового аудиту

2.10.1. Податковий ризик платника податку - це вірогідна можливість порушення податкового законодавства, що призводить до викривлень податкової звітності. Фактор ризику - це вид операції фінансово-господарської діяльності платника податків, при здійсненні якої виникає податковий ризик невідповідного складання податкової звітності та викривлення інформації в ній щодо розміру податкових зобов'язань за окремим податком.

2.10.2. Аудиторський ризик при виконанні завдання з податкового аудиту – це ризик того, що аудитор висловить невідповідну думку за умови, що інформація з предмету завдання суттєво викривлена.

2.10.3. При проведенні податкового аудиту група із завдання повинна прагнути до максимального зниження аудиторського ризику. Під час виконання завдання з податкового аудиту члени групи із завдання зменшують аудиторський ризик до прийнятно низького рівня для отримання достатньої впевненості як основи надання позитивного висновку аудитора.

2.10.4. Аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення. Чим вище оцінює група із завдання ризик суттєвого викривлення податкової звітності, тим нижчим повинен бути встановлений нею допустимий (прийнятний) ризик невиявлення. Для зменшення ризику невиявлення група із завдання повинна отримати більш переконливі аудиторські докази.

2.10.5. Рівень ризику суттєвого викривлення визначається шляхом комплексної оцінки двох ризиків: властивого ризику та ризику контролю. Властивий ризик і ризик контролю є ризиками платника податків; вони існують незалежно від податкового аудиту. Уповноважена аудиторська фірма може застосовувати оцінку ризику суттєвого викривлення в кількісних одиницях, наприклад у відсотках, або у не кількісних одиницях.

2.10.6. Властивий ризик оцінюється через імовірність виникнення суттєвих помилок під час обліку операцій клієнтом та складання звітності. Властивий ризик певною мірою залежить від таких чинників:

- а. особливості бізнесу платника податків,
- б. його організаційна та структура,
- в. основні типи господарських операцій,
- г. інформаційне забезпечення, досвід і кваліфікація працівників, відповідальних за ведення бухгалтерського і «податкового» обліку і складання звітності,
- д. дотримання платником податків вимог податкового законодавства,
- е. наявність обставин, що впливають на імовірність викривлення звітності (політика власників, реорганізація),
- ж. автоматизація бухгалтерського та «податкового» обліку.

2.10.7. Ризик внутрішнього контролю – це ризик того, що процес внутрішнього контролю, розроблений та застосований платником податків для запобігання викривленням в податковій звітності, є не ефективним або такий процес відсутній.

2.10.8. Для аудиторської фірми дуже важливим є оцінка ризику суттєвого викривлення на стадії планування завдання з податкового аудиту. Високі рівні властивого ризику та ризику контролю, як правило, свідчать про наявність ризику суттєвого викривлення

податкової звітності, в тому числі внаслідок шахрайства. Ризик може бути оцінений групою із завдання як значний. Значний ризик – це ідентифікований та оцінений групою із завдання ризик суттєвого перекручення податкової звітності, що за судженням членів групи із завдання, потребує їх спеціального розгляду.

2.10.9. У разі отримання високих значень властивого ризику і ризику контролю слід організувати перевірку податкової звітності таким чином, щоб знизити наскільки можливо величину ризику невиявлення викривлень і, тим самим, знизити загальний аудиторський ризик до прийняттого значення. Для цього необхідно збільшити рівень достатності аудиторських доказів у ході процедур перевірки по суті. При низьких значеннях властивого ризику і ризику контролю група із завдання має право допустити більш високий рівень ризику невиявлення.

2.10.10. Окремо в контексті вивчення та розуміння платника податків слід розглядати бізнес-ризик. Бізнес-ризик – це ризик, пов'язаний з бізнес-особливостями клієнта. Він є наслідком умов, подій та обставин, в яких здійснює діяльність платник податків, його рішення, діяльності або бездіяльності, встановлення невідповідних цілей і стратегій тощо. Основні чинники, які впливають на величину бізнес-ризиків:

- i. Галузеві (характер діяльності, галузеві умови, виробнича технологія, циклічна та сезонна діяльність, вид підприємства, власність, складність фінансово-господарських операцій, особливо, наявність галузевих особливостей обліку тощо);
- ii. Регуляторні (спеціальні нормативні акти, що регулюють діяльність галузі, наявність операцій, за якими немає однозначного тлумачення в податковому законодавстві, наявність пільгових режимів оподаткування, урядова політика тощо);
- iii. Інші (наявність структурних підрозділів, наявність стороннього фінансування тощо).

Обставини, які призводять до бізнес-ризиків, також можуть впливати на властивий ризик.

2.10.11. Група із завдання повинна мати можливість зрозуміти не тільки те, з якими ризиками стикається платник податків, а і оцінити вплив цих ризиків на відповідність податкової звітності податковому законодавству. Процедури, які виконуються групою із завдання для отримання такого розуміння, називаються процедурами оцінки ризиків.

Такі процедури включають: подання запитів до управлінського персоналу, опитування інших працівників платника податків, тестування, аналітичні процедури, спостереження і перевірка. Перелік процедур визначаються групою із податкового аудиту самостійно в залежності від обставин завдання. Оцінка ризиків може бути оформлена у формі анкет, тестів, меморандумів.

Орієнтовні тестові питання щодо оцінки ризиків у вигляді умовного прикладу наведені в додатках до цього Положення. Загальний рівень бізнес-ризиків та ризику внутрішнього контролю визначається методом прямого підрахунку більшості балів.

2.10.12. Оцінка допустимого рівня ризику невиявлення

Встановлення допустимого рівня ризику невиявлення є показником ефективності і якості роботи аудитора, який безпосередньо залежить від рівня кваліфікації аудитора та розуміння ним особливостей діяльності платника податків та його середовища.

Члени групи із завдання зобов'язані під час виконання податкового аудиту на підставі оцінки властивого ризику та ризику внутрішнього контролю платника податків встановити прийнятний рівень ризику не виявлення, знизивши його до прийнятно низького рівня, та спланувати відповідні аудиторські процедури.

Оцінка допустимого рівня ризику невиявлення виконується шляхом комбінованої оцінки властивого ризику і ризику контролю. Приклад такої комбінованої оцінки наведено в таблиці:

	<i>Оцінка аудитором ризику контролю як:</i>		
	Високий	Помірний	Низький
	<i>При цьому допустимий рівень ризику не виявлення буде визначений, як:</i>		

<i>Оцінка аудитором властивого ризику як:</i>	Високий	Низький	Помірний	Помірний
	Помірний	Низький	Помірний	Високий
	Низький	Помірний	Помірний	Високий

Група із завдання на свій розсуд може будь-яким іншим способом визначити допустимий рівень ризику невиявлення. Допустимий рівень ризику невиявлення повинен бути обґрунтованим оцінками властивого ризику та ризику контролю.

2.11. Плановий рівень суттєвості

2.11.1. Рівень суттєвості в завданні з податкового аудиту — сума або суми можливих викривлень показників податкової звітності, включаючи пропуски, які окремо або у сукупності можуть призвести до не відповідного податковому законодавству нарахування податків, в межах яких аудитор не несе відповідальності за результатами аудиту.

Запланований рівень суттєвості не встановлює поріг згідно якого ідентифіковані викривлення завжди вважаються несуттєвими для податкової звітності. Аудитор повинен визначитися чи мають ідентифіковані викривлення разовий чи системний характер відображення викривленої інформації в податковій звітності і, відповідно, рекомендувати управлінському персоналові самостійно виправити викривлення та надати уточнюючу податкову звітність. У разі відмови управлінського персоналу виконати рекомендації аудитора, інформація щодо ідентифікованих викривлень повинна бути відображена в аудиторському звіті. Базовим показником для визначення рівня суттєвості в завданні з податкового аудиту є розмір об'єкту оподаткування та його складових.

Аудитор повинен оцінювати суттєвість:

- а. визначаючи характер, розрахунок часу та обсяг аудиторських процедур;
- б. оцінюючи наслідки викривлень.

Аудитор зобов'язаний прийняти до уваги, що між суттєвістю й аудиторським ризиком є зворотній зв'язок:

- ✓ чим вище рівень суттєвості, тим нижче аудиторський ризик;
- ✓ чим нижче рівень суттєвості, тим вище аудиторський ризик.

У разі прийняття рішення аудитором під час виконання завдання з податкового аудиту зниження рівня суттєвості, він повинен запровадити заходи по зниженню аудиторського ризику:

- ✓ знижуючи рівень оціненого ризику суттєвого викривлення, якщо це можливо, і підтверджуючи знижений рівень за допомогою проведення розширених або додаткових тестів контролю; або
- ✓ знижуючи ризик невиявлення помилки шляхом зміни характеру, розрахунку часу та обсягу запланованих процедур по суті.

Розрахунок планового рівня суттєвості безпосередньо пов'язаний з аудиторським ризиком невиявлення. Запланований рівень суттєвості визначається через застосування відсотка до базового показника. В залежності від визначення рівня аудиторського ризику можуть бути застосовані наступні відсотки для розрахунку кількісного показника суттєвості:

<i>Допустимий рівень ризику невиявлення, встановлений групою із завдання</i>	<i>Відсоток планового рівня суттєвості</i>
Високий	1 %
Помірний	2%
Низький	3%

Одним із важливих чинників розв'язання економічної кризи в суспільстві є удосконалення системи оподаткування. Завдання аудитора - перевірити правильність

обчислення податків і платежів та своєчасність і повноту їх сплати. Перевірці підлягає кожний вид податку і платежу. До основних нетоварних розрахункових операцій належать розрахунки з бюджетом (із фінансовими органами) за податки з обороту (акцизний збір, ПДВ тощо), з прибутків, з доходу працівників та ін. Облік розрахунків з бюджетом відображають на рахунку 64 "Розрахунки за податками і платежами", у кредит якого записують суми, що підлягають внесенню в дохід бюджету, а в дебет - внесені платежі.

Аудитор перевіряє правильність кореспонденції в обліку розрахунків з бюджетом. Зокрема, внески з прибутку до бюджету відображають щомісяця таким записом: дебет рахунка 98 "Податки на прибуток", кредит рахунка 641 "Розрахунки за податками".

Сума ПДВ, що підлягає внесенню до бюджету, оформляється записом: дебет рахунка 70 "Доходи від реалізації", кредит рахунка 64 "Розрахунки за податками і платежами".

На суму податків, утриманих із заробітної плати робітників і службовців, роблять запис: дебет рахунка 66 "Розрахунки з оплати праці", кредит рахунка 64 "Розрахунки за податками і платежами". Слід мати на увазі, що у балансі сальдо за рахунком 64 "Розрахунки за податками і платежами" показують в активі дебіторську, у пасиві - кредиторську заборгованість.

На рахунку 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами" ведеться облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), що справляються відповідно до чинного законодавства.

У процесі аудиту вивчають акти перевірок, проведених державною податковою адміністрацією, банком, Пенсійним фондом тощо. Крім того, з'ясовують причини прострочення платежів, за чий рахунок віднесена пеня, яких заходів вжито до винних осіб за несвоєчасне перерахування коштів.

Основними джерелами інформації для перевірки розрахунків з бюджетом є: довідки і розрахунки, декларації за окремими видами платежів; виписки банків і додані до них документи про перерахування належних сум у бюджет; бухгалтерські записи на рахунку 64 "Розрахунки за податками і платежами", реєстри синтетичного і аналітичного обліку, баланс та інші види фінансової звітності.

Під час аудиторської перевірки слід уточнити правильність виведення оборотів і сальдо за кожним видом податків і платежів на кінець звітного періоду, для чого дані аналітичного обліку кожного виду податку чи платежу порівнюють із залишками в реєстрах аналітичного обліку і Головній книзі за рахунком 64 "Розрахунки за податками і платежами" чи іншими рахунками. Якщо виявлено неточності у розрахунках, слід вжити заходів щодо їх усунення і з'ясувати, чи підприємство заплатило штрафи, пеню податковим адміністраціям за неправильне визначення розміру платежу або його прострочення. Штрафи і пеню слід стягувати з посадової особи, винної у простроченні або у неправильному обчисленні платежу в бюджет.

Під час аудиторської перевірки правильності вирахування і сплати окремих видів податків керуються законодавчими актами про оподаткування прибутку підприємств, про прибутковий податок з громадян, про податок на додану вартість, про акцизний збір тощо.

Особлива увага приділяється правильності розрахунків з податків. Аудитор повинен у необхідних випадках надати бухгалтерові допомогу, щоб правильно зробити такий розрахунок, порекомендувати йому внести зміни у баланс підприємства.

Аудитор перевіряє правильність обліку валового прибутку, а відтак тієї її частини, яка безпосередньо оподатковується. Тому зіставляють ідентичність балансових даних про прибуток з його обліком у Головній книзі, реєстрах аналітичного обліку за рахунком 79 "Фінансові результати", за Звітом про фінансові результати. Необхідно впевнитися у реальності сум з дебету і кредиту рахунків 70 "Доходи від реалізації", 79 "Фінансові результати", 90 "Собівартість реалізації", а також у законності витрат, включених у собівартість.

Для приховування прибутку або інших об'єктів оподаткування суб'єкти підприємницької діяльності у декларації про доходи відображають значно меншу, порівняно

з фактичною, суму прибутку від господарської діяльності. Зниження доходу (прибутку) або інших об'єктів оподаткування полягає в тому, що в декларації про доходи відображаються всі операції, але при цьому завищується собівартість продукції, у зв'язку з чим зменшується загальний обсяг прибутку, який підлягає оподаткуванню.

Основними видами викривлень фінансової звітності можуть бути:

- зниження прибутку внаслідок необґрунтованого завищення суми матеріальних витрат, включених у собівартість продукції (робіт, послуг), неправильна оцінка залишків незавершеного виробництва, витрат обігу і торговельної націнки на залишок відвантажених товарів (виконаних робіт, послуг), нестач товарно-матеріальних цінностей, відшкодування матеріальних збитків тощо;

- включення у витрати виробництва (обігу) витрат, які покриваються відповідно до чинного законодавства за рахунок спеціальних джерел, а також завищення або заниження на кінець звітного періоду величини залишків резервів, створюваних за рахунок витрат за основною діяльністю;

- неправильне визначення фінансового результату господарсько-фінансової діяльності, який приймається для визначення платежів у бюджет;

- приховання доходів шляхом зарахування виручки від реалізації продукції на інші балансові рахунки тощо.

2.12. Призначення групи з завдання

При формуванні робочої групи необхідно прийняти до уваги:

- i. достатню компетентність співробітників аудиторської фірми для виконання завдання та наявність необхідних часу та ресурсів;

- ii. можливість дотримання принципів незалежності (етичних вимог) аудиторською фірмою та особисто співробітниками, які плануються до включення до складу групи із завдання;

- iii. адекватну ротацію/стабільність групи;

- iv. необхідність спеціалістів різної кваліфікації;

- v. необхідний досвід роботи з клієнтом;

- vi. необхідний рівень знань галузі;

- vii. необхідний рівень знань систем електронної обробки даних.

2.13. Взаємодія з третіми сторонами

Уповноважена аудиторська фірма повинна визначити необхідність залучення експерта або іншого аудитора і, у разі такої необхідності, погодити таке залучення з платником податків.

Члени групи із завдання можуть дослідити діяльність служби внутрішнього аудиту (контролю) платника податків і дати їй оцінку на предмет придатності окремих аспектів діяльності для використання під час проведення процедур завдання. Під час вивчення і проведення попередньої оцінки діяльності внутрішнього аудиту (контролю) в аспектах складання податкової звітності слід враховувати такі важливі критерії:

- ✓ *Організаційний статус.* Члени групи із завдання повинні зробити аналіз кожного обмеження дієздатності служби внутрішнього аудиту (контролю) з боку керівництва, чи власників підприємства. Наприклад, внутрішні аудитори (контролери) повинні мати можливість необмеженого з боку керівництва підприємства спілкування та зв'язку з членами групи із завдання.

- ✓ *Функції.* Характер і обсяги функцій внутрішнього аудиту (контролю). Члени групи із завдання повинні зробити дослідження повноти виконання рекомендацій спеціалістів внутрішнього аудиту (контролю) управлінським персоналом платника податків.

- ✓ *Компетентність.* Члени групи із завдання повинні зробити дослідження політики прийняття на роботу співробітників внутрішнього аудиту (контролю) та їх навчання, досвіду їх роботи та фахової кваліфікації.

- ✓ *Професійне виконання службових обов'язків* фахівцями внутрішнього аудиту (контролю), дотримання порядку здійснення планування, контролю та документування

результатів роботи. Члени групи із завдання повинні оцінити форму і зміст положення про внутрішню аудиторську (контрольну) службу платника податків, її робочі програми та документацію.

Члени групи із завдання повинні документально оформлювати результати тестування та свою оцінку діяльності служби внутрішнього аудиту в аспектах контролю складання податкової звітності.

2.14. Документація з планування

Документація з планування повинна включати такі документи:

- а. Документація із загальної стратегії завдання;
- б. Документація із плану завдання;
- в. Реєстрація будь-яких важливих змін, внесених під час виконання завдання з податкового аудиту в загальну стратегію та план завдання, а також причини внесення цих змін. Опис кінцевої загальної стратегії і плану завдання.

7. Виконання податкового аудиту

2.15. Процедури отримання доказів.

2.15.1. Під час податкового аудиту група із завдання повинна отримати достатні та прийнятні аудиторські докази. Основним джерелом отримання аудиторських доказів є аудиторські процедури, що виконуються в процесі податкового аудиту. Члени групи із завдання повинні оцінити доречність і достовірність аудиторських доказів. Для цього члени групи із завдання можуть використати загальний підхід до аудиторських доказів, викладений в Міжнародному стандарті аудиту 500 «Аудиторські докази». До основних процедур, які повинні використовувати члени групи із завдання відносяться:

- ✓ вивчення установчих документів;
- ✓ запити управлінському персоналу платника податків;
- ✓ звірка даних податкової звітності з даними накопичувальних відомостей і даними бухгалтерського обліку;
- ✓ опитування співробітників платника податків;
- ✓ аналіз зміни показників податкової звітності за період перевірки, дослідження ідентифікованих коливань та взаємозв'язків;
- ✓ огляд основних договорів на предмет суті здійснених операцій;
- ✓ вибіркова перевірка правильності застосування Плану рахунків і відповідності відображення в бухгалтерському і податковому обліку здійснених операцій;
- ✓ огляд наявних первинних документів, їх достатність і відповідність;
- ✓ вибіркова (або, за потреби, суцільна) звірка даних первинних документів, аналітичного обліку з даними журналів-ордерів і відомостей по рахунках;
- ✓ вибіркова (або, за потреби, суцільна) перевірка арифметичної правильності документів та записів;
- ✓ вибіркова перевірка правильності визначення бази оподаткування за основними податками;
- ✓ аналіз правомірності застосовуваних пільг;
- ✓ зовнішні запити (за погодженням з платником податків).

Члени групи із завдання можуть використати інші аудиторські процедури в залежності від обставин завдання.

2.16. Аудиторська вибірка та інші вибіркові процедури

2.16.1. Термін «аудиторська вибірка» означає: застосування процедур завдання до менш ніж 100% облікових записів, первинних документів та інших об'єктів податкового аудиту (елементів вибірки) так, що всі елементи мають шанс бути відібраними.

2.16.2. Група із завдання з податкового аудиту може прийняти рішення про застосування аудиторської вибірки під час виконання аудиторських процедур. Таке рішення повинно бути задокументоване.

2.16.3. При плануванні розміру та структури вибірки члени групи із завдання повинні прийняти до уваги – мету аудиторської процедури, характеристики показників, що

досліджуються, запланований рівень суттєвості, сукупність елементів вибірки та кількість елементів вибірки. Аудитор повинен впевнитися в тому, що застосовані ним методи є ефективними щодо надання достатніх та відповідних аудиторських доказів для досягнення мети аудиторської перевірки і що розмір аудиторської вибірки, достатній для зменшення ризику не виявлення.

2.16.4. Група із завдання повинна обґрунтувати, допустиму норму відхилення, допустиме викривлення, підхід до застосованої вибірки та її розмір, а також процес екстраполяції результатів вибірки на генеральну сукупність.

2.16.5. Для кожної вибірки група із завдання повинна:

- ✓ проаналізувати кожну помилку, яка попала у вибірку;
- ✓ екстраполювати отримані в процесі вибірки результати на всю сукупність, що перевіряється;
- ✓ оцінити ризики вибірки.

2.16.6. Для досягнення більш ефективної побудови вибірки члени групи із завдання можуть застосовувати метод стратифікації. Стратифікація дозволяє аудитору направити свої зусилля на ті дані, які містять найвищий ризик помилки.

Стратифікація - це процес розподілу генеральної сукупності на субсукупності, кожна з яких являє собою групу елементів вибірки, що мають подібні ознаки (часто грошову вартість). Кожна субсукупність повинна чітко визначатися для того, щоб кожний елемент вибірки включався тільки в одну виділену субсукупність.

2.16.7. Аудитор повинен визначити елементи таким чином, щоб вибірка була репрезентативною.

Вибірка вважається репрезентативною (представницькою) для даної сукупності, якщо її характеристики (тобто сумарний розмір її елементів чи сума помилки, яка в ній міститься) пропорційні показникам усієї сукупності. При репрезентативній вибірці її результат може бути перенесений на всю сукупність. Перенесення (екстраполювання) помилки, виявленої у вибірці, на всю сукупність називається *екстраполяцією*

2.17. Операції з пов'язаними особами

2.17.1. Враховуючи характер завдання з податкового аудиту, відносини і операції з пов'язаними особами призводять до більш високого ризику суттєвого викривлення податкової звітності порівняно з операціями з непов'язаними сторонами.

2.17.2. Фактори збільшення ризику суттєвого викривлення податкової звітності, в зв'язку з наявністю операцій з пов'язаними особами:

а. Спеціальні вимоги податкового законодавства щодо оподаткування операцій з пов'язаними особами, зокрема щодо визначення звичайної ціни в операціях між пов'язаними особами;

б. Пов'язані особи, як правило, можуть діяти в рамках широкого і складного діапазону відносин і структур з відповідним збільшенням ступеня складності операцій з пов'язаними сторонами;

в. Операції з пов'язаними особами можуть здійснюватися не на нормальних ринкових умовах, наприклад, без грошової винагороди;

г. Управлінський персонал може не знати про існування всіх відносин і операцій з пов'язаними особами;

д. Відносини між пов'язаними сторонами можуть створювати більші можливості для змови, приховування або маніпуляцій з боку управлінського персоналу

2.17.3. Група із завдання повинна перевірити інформацію, надану платником податків щодо пов'язаних та виконати наступні аудиторські процедури щодо визначення повноти цієї інформації:

- Огляд протоколів зборів акціонерів, найвищого управлінського персоналу, а також інших відповідних установчих документів;
- Огляд робочих документів за попередній період щодо назв відомих зв'язаних сторін;
- Перевірка процедур суб'єкта господарювання щодо визначення третіх сторін;

- Запит стосовно зв'язків найвищого управлінського персоналу і головних службовців з іншими суб'єктами господарювання;
- Перевірка списку основних акціонерів;
- Перевірка структури фінансових інвестицій;
- Запит попередніх аудиторів стосовно їх знання про додаткові зв'язані сторони;
- Перевірка іншої інформації, що подається до регуляторних органів.

2.17.4. Група із завдання повинна перевірити інформацію надану управлінським персоналом щодо операцій зі зв'язаними сторонами, а також бути уважним щодо інших суттєвих операцій зі зв'язаними сторонами. Перевіряючи ідентифіковані операції зі зв'язаними сторонами, аудитор повинен одержати достатні та відповідні аудиторські докази того, що за результати цих операцій були належним чином відображені у податковій звітності. Група із завдання повинна розглянути застосування таких процедур:

- Підтвердження умов та сум операцій зі пов'язаними особами;
- Запит інформації, що є у пов'язаної особи;
- Опитування осіб, що мають причетність до операцій;
- Запити управлінському персоналу платника податків щодо

i. Повноти надання операції щодо визначення зв'язаних сторін, та

ii. Відповідності розкриття інформації щодо зв'язаних сторін у фінансових звітах. Члени групи із завдання можуть використати інші аудиторські процедури, викладені в

Міжнародному стандарті аудиту 550 «Зв'язані сторони».

2.18. Пояснення відповідальної сторони

2.18.1. Письмові пояснення управлінського персоналу або інших співробітників платника податків, відповідальних за підготовку та подання податкової звітності є важливим джерелом аудиторських доказів. Тому група із завдання повинна одержати відповідні пояснення.

2.18.2. Конкретна письмова інформація з окремих питань може бути отримана аудитором на будь-якому етапі виконання завдання. Конкретна письмова інформація, як правило включає питання, по яких не можуть бути проведені інші аудиторські процедури. Наприклад, аудитор може одержати інформацію за допомогою письмових пояснень відповідальної сторони щодо:

- a) наявності та назви пов'язаних осіб;
- б) наявності договорів комісії, доручення, управління активами, інших договорів, операції за якими можуть обліковуватися поза балансом платника податків
- в) заходів, що вживаються відповідальною стороною для врегулювання сумнівної заборгованості тощо.

2.18.3. Інформація, що надається відповідальною стороною, не замінює інші аудиторські докази, які необхідні для досягнення цілей завдання. Така інформація не може замінити інші аудиторські докази, які аудитор очікує одержати. Однак, у деяких випадках, інформація, представлена керівництвом, може бути єдиним доступним аудиторським доказом. У таких випадках повинна бути отримана письмова інформація. Письмова інформація підтверджує усну інформацію, надану відповідальною стороною групі із завдання, документує відповідність цієї інформації й зменшує можливість непорозумінь, що виникають відносно порушених питань.

2.18.4. Наприкінці виконання завдання група із завдання повинна отримати комплексну письмову інформацію, в якій відповідальна сторона підтверджує свою відповідальність за перевірену податкову звітність, а також те, що всі інформація, яка відома відповідальній стороні і яка стосується податкової звітності, надана (розкрита) групі із завдання.

2.19. Консультування із складних та спірних питань

2.19.1. Відповідно до Міжнародного стандарту контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» уповноважена аудиторська фірма повинна на початку виконання завдання з податкового аудиту впевнитися в тому, що:

- а. існує можливість отримання членами групи із завдання відповідних консультацій із складних або спірних питань;
- б. є достатні ресурси для проведення відповідних консультацій;
- в. характер та обсяг таких консультацій документуються;
- г. питання розбіжності у думках членів групи із завдання, консультантів та, якщо це необхідно, між керівником групи із завдання та особою, що здійснює контроль якості виконання завдання, вирішуються.

д. документуються та застосовуються висновки, що є результатом таких консультацій та рішень.

2.19.2. Кожен член групи із завдання повинен мати можливість отримувати консультації із складних та спірних питань. У випадку виникнення спірного питання, щодо якого група із завдання не може отримати консультації в аудиторській фірмі, керівництво аудиторської фірми повинно звернутися за консультацією до довірених зовнішніх осіб або до компетентних органів (наприклад, до АПУ або до методологічної ради, створеної АПУ разом з ДПС України).

2.19.3. Якщо після вжиття всіх можливих заходів щодо отримання консультацій, уповноважена аудиторська фірма не може однозначно вирішити спірне питання, внаслідок його неоднозначного тлумачення в податковому законодавстві, керівник групи із завдання повинен повідомити відповідальну сторону платника податку про таку неможливість і, за наявності загрози діловій репутації аудиторської фірми або загрози настання, в зв'язку з невизначеністю питання, відповідальності аудиторської фірми за податкові наслідки, розглянути питання відмови від виконання завдання.

2.20. Оцінка викривлень податкової звітності, виявлених під час виконання завдання

2.20.1. Члени групи із завдання повинні накопичувати всі виявлені викривлення протягом виконання завдання. Викривлення можуть виникати внаслідок:

а. Помилки у зборі (отриманні) інформації бухгалтерською службою платника податків (інформація надається бухгалтерії не своєчасно, не в повному обсязі, має місце відсутність документів тощо);

б. Помилки у бухгалтерському обліку платника податку (не відповідне визнання доходів і витрат, відображення доходів не в повному обсязі, не відображення конкретних операцій, порушення в методології визначення собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг) тощо);

в. Помилки у перенесенні даних бухгалтерського обліку в реєстри податкового обліку;

г. Неправильного застосування податкового законодавства внаслідок неправильного трактування фактів;

д. Помилкових суджень управлінського персоналу щодо застосування норм податкового законодавства;

е. Некомпетентності, халатності і неухважності співробітників платника податків;

ж. Недосконалості системи «податкового» обліку платника податків та чинного податкового законодавства (ймовірність їх виникнення підвищується в умовах зміни податкового законодавства);

з. Арифметичних помилок, опісок і пропусків в розрахунках;

и. Помилки автоматизованої обробки інформації, що виникають, як при введенні інформації в програму обліку, так і безпосередньо при використанні програмного забезпечення: при обробці, зберіганні та передачі даних (повторне введення, втрата даних, неточні округлення тощо);

к. Фальсифікації податкової звітності.

2.20.2. Викривлення, виявлені під час виконання завдання, повинні бути задокументовані у відповідних робочих документах (наприклад, контрольних листах). Такі контрольні листи повинні періодично розглядатися керівником групи із завдання для своєчасного внесення коригувань у стратегію та план завдання.

2.20.3. На завершальному етапі виконання завдання здійснюється аналіз виконання плану аудиту, класифікація виявлених викривлень, узагальнення та оформлення результатів перевірки, формулюються підстави для модифікації аудиторської думки.

2.20.4. Група із завдання повинна цінити всі накопичені викривлення щодо розміру та частоти. Непоодинокі викривлення можуть свідчити про наявність інших подібних викривлень в інших податкових періодах або у взаємозв'язаних статтях податкової звітності.

2.20.5. Важливо проаналізувати усі викривлення для того, щоб визначити причину кожного викривлення, тобто чи є воно:

- а. систематичним;
- б. результатом помилки людського фактору невиявленою системою внутрішнього контролю;
- в. результатом некомпетентності та неорганізованості;
- г. шахрайства або змови.

2.20.6. Якщо загальна сума викривлень, накопичених під час виконання завдання, наближається до рівня суттєвості, існує ризик, що не виявлені викривлення разом з виявленими можуть перевищити допустимий рівень помилки. В такому випадку група із завдання повинна запропонувати відповідальній стороні перевірити весь клас операцій для того, щоби зрозуміти причину викривлення та виявити всю дійсну суму викривлення, ідентифікованого членами групи із завдання, та виправити податкову звітність.

2.20.7. Невиправлені відповідальною стороною викривлення податкової звітності повинні бути оцінені групою завдання із застосуванням рівня суттєвості. Під час такої оцінки група із завдання може оцінити, як суттєві, навіть такі викривлення, сума яких є нижчою від рівня суттєвості, застосованого групою із завдання, якщо існують наступні обставини:

- а. Викривлення свідчать про не дотримання платником податків податкового законодавства;
- б. Викривлення стосуються статей, в яких відображені операції з пов'язаними особами;
- в. За відсутності таких викривлень база оподаткування мала б інший статус (наприклад, зміна збитків на прибуток);
- г. Викривлення не мають суттєвого впливу на результати поточного звітного періоду, але матимуть суттєвий вплив на податкову звітність в майбутньому (наприклад, перерозподіл витрат між витратами періоду та вартістю необоротного активу).

2.21. Повідомлення інформації найвищому управлінському персоналу платника податків

2.21.1. Група із завдання повинна розглянути інформацію з питань завдання, яка має значення для управління й одержана в процесі перевірки податкової звіті, і повідомити про неї вищий управлінський персонал. Як правило, ця інформація з питань завдання включає:

- а. Характер та рівень відповідальності аудитора щодо перевіреної податкової звітності (аудитор несе відповідальність за висловлення думки щодо відповідності податкової звітності, складеної відповідальною стороною, податковому законодавству, аудит податкової звітності не звільняє відповідальну сторону від їх відповідальності за податкову звітність);
- б. Загальна інформація про запланований обсяг та час виконання завдання;
- в. Свою думку щодо виявлених викривлень податкової звітності та щодо причин таких викривлень;
- г. Рекомендації щодо коригувань податкової звітності (надання уточнюючої податкової звітності або виправлення у майбутніх податкових періодах);
- д. Спостереження та рекомендації групи із завдання щодо системи внутрішнього контролю платника податків, системи бухгалтерського обліку та застосованої облікової політики;
- е. Значні труднощі, які виникають унаслідок виконання завдання (значні затримки в наданні відповідальною стороною потрібної інформації, обмеження терміну

виконання завдання, недоступність очікуваної інформації, обмеження, які вводять для групи із завдання відповідальна сторона);

ж. Значні питання, які обговорювалися з відповідальною стороною

з. Будь-яка інша інформація, зумовлена умовами завдання з аудиторської перевірки.

2.21.2. Група із завдання зазвичай очікує, що відповідальна сторона внесе рекомендовані групою із завдання зміни в податкову звітність з метою виправлення викривлень, ідентифікованих під час виконання завдання. У разі невнесення відповідальною стороною необхідних коригувань до податкової звітності, група із завдання повідомляє найвищому управлінському персоналу платника податків про свою незгоду з відповідальною стороною і очікувану модифікацію аудиторського звіту.

2.21.3. Процес повідомлення інформації із завдання найвищому управлінському персоналу платника податків залежить від обставин, які включають розмір і структуру управління платника податків, методи роботи найвищого управлінського персоналу та думку членів групи із завдання щодо важливості питань, інформацію про які слід повідомляти.

2.21.4. Як правило, інформація повідомляється найвищому управлінському персоналу в письмовій формі, у вигляді структурованого подання та звітів.

8. Документування податкового аудиту

2.22. Мета документації із завдання.

2.22.1. Документація із завдання складається з метою:

- а. Допомоги групі із завдання планувати та виконувати аудит;
- б. Допомоги в контролі над виконанням завдання керівникові групи із завдання;
- в. Обліку виконаної роботи членами групи із завдання;
- г. Підтвердження того, що завдання виконане у відповідності до МСЗНВ та із застосуванням прийнятних аудиторських процедур;
- д. Допомоги в плануванні завдань з податкового аудиту для цього клієнта на майбутні періоди;
- е. Створення можливості проведення зовнішніх перевірок контролю якості.

2.23. Формат, зміст і обсяг документації із завдання.

2.23.1. Документація із завдання повинна містити інформацію про:

- а. Характер час та обсяг аудиторських процедур, виконаних під час податкового аудиту;
- б. Результати виконаних процедур із завдання та отримані аудиторські докази;
- в. Важливі питання, які виникають під час виконання завдання, висновки яких дійшла група із завдання щодо цих питань та професійні судження висловленні під час формулювання цих висновків.

2.23.2. Документації із завдання складається з наступного:

- а. Загальна стратегія завдання
- б. Складений членами групи із завдання та перевірений керівником групи план аудиту;
- в. Допоміжна документація для забезпечення належного планування, включаючи: знання бізнесу клієнта, облікової системи клієнта, попередню оцінку суттєвості;
- г. Документи з аналізу системи внутрішнього контролю клієнта;
- д. Меморандуми;
- е. Листи-підтвердження;
- ж. Листи-запевнення клієнта;
- з. Листування (включаючи електронною поштою) стосовно значущих питань;
- и. Копії податкової звітності та інших документів клієнта з позначками аудитора.

2.23.3. Повинно бути складено достатньо робочих документів, щоб не були потрібні ніякі усні пояснення. Робочі документи повинні включати всі питання, які мають відношення до аудиту.

2.23.4. В якості надійних аудиторських доказів можуть бути використані:

- а. оригінали документів на паперових носіях;
- б. копії документів на паперових носіях з оригінальними записами, зробленими аудитором;
- в. документи, отримані аудитором в електронній формі, у форматі, захищеному від несанкціонованого використання (наприклад, PDF-документи в режимі захисту);
- г. розрахунки в електронній формі, складені аудитором на підставі отриманої інформації.

2.23.5. За ступенем надійності аудиторські докази у формі документів розглядаються наступним чином:

- а. Документ, складений третьою (зовнішньою) стороною, надійніший ніж документ складений безпосередньо клієнтом;
- б. Документ, складений третьою стороною та отриманий безпосередньо від третьої сторони, надійніший, ніж такий самий документ, але отриманий від клієнта.

2.23.6. Меморандуми. Це записи для документування і опису аудиторських міркувань. Вони є важливою частиною робочих документів. Вони є сполучною ланкою між виконаними процедурами і виразом професійного судження при складанні висновків.

Підготовка меморандуму необхідна у випадках:

- а. Виконання додаткових, крім запланованих, процедур;
- б. Істотних розбіжностей або незвичайних питань оподаткування та податкового аудиту;
- в. Суджень, що відносяться до недоліків внутрішнього контролю;
- г. Коли виникає сумнів у правомірності застосування конкретного положення податкового законодавства.

Вимоги до меморандуму.

- а. Аудитор повинен бути впевнений у тому, що підтримуване судження є правильним;
- б. Інформація повинна бути чіткою;
- в. Меморандум повинен підтримувати прийняте рішення щодо думки аудитора;
- г. Меморандум повинен бути обґрунтований доказами;
- д. Повинні бути описані виконані процедури.

2.24. Формування остаточного файлу та зберігання документації

2.24.1. Група із завдання повинна своєчасно завершити формування аудиторських файлів. Прийнятний період, в межах якого слід завершити формування остаточного аудиторського файлу, становить не більше ніж 60 днів після дати аудиторського звіту.

2.24.2. Період зберігання документації із завдання з податкового аудиту становить не менше ніж три роки від дати аудиторського звіту.

2.24.3. Після завершення формування остаточного аудиторського файлу члени групи із завдання не повинні вилучати чи знищувати документацію із завдання до закінчення періоду її зберігання.

2.24.4. У разі, якщо за виняткових обставин, члени групи із завдання виконують нові чи додаткові аудиторські процедури або доходять нових висновків після дати аудиторського звіту, вони документують:

- а) обставини, що виникли;
- б) виконані нові або додаткові аудиторські процедури, отримані аудиторські докази та висновки, яких дійшли, а також їхній вплив на аудиторський звіт;
- в) коли й ким внесені остаточні зміни до аудиторської документації та коли й ким виконувався їх огляд.

2.24.5. За обставин, зазначених у пункті 10.3.4, коли члени групи із завдання вважають за необхідне модифікувати існуючу аудиторську документацію або додати нову аудиторську документацію після завершення формування остаточного аудиторського файлу, вони, незалежно від характеру модифікацій або доповнень, документують:

- а) конкретні причини таких дій;
- б) коли та ким вони були виконані та оглянуті.

2.24.6. Прикладом обставини, за якою члени групи із завдання можуть вважати необхідним модифікувати існуючу аудиторську документацію або додати нову аудиторську документацію після завершення формування файлу, є необхідність уточнити існуючу аудиторську документацію внаслідок коментарів, одержаних під час зовнішніх перевірок контролю якості.

9.Складання та надання звіту з податкового аудиту

2.25. Формат та зміст звіту

2.25.1. За наслідками виконання завдання з податкового аудиту має бути складений у письмовій формі аудиторський звіт. Титульний лист аудиторського звіту повинен бути надрукований на фірмовому бланку аудиторської фірми і мати назву «Аудиторський звіт за наслідками виконання завдання з податкового аудиту *назва суб'єкта господарювання, його ідентифікаційний код, період перевірки податкової звітності*». До аудиторського звіту можуть додаватися необхідні додатки. Аудиторський звіт повинен містити два розділи:

- I. Висновок незалежного аудитора щодо перевіреної податкової звітності
- II. Розкриття інформації про перевірену податкову звітність

Фірмовий бланк аудиторської фірми повинен містити: найменування аудиторської фірми згідно статутних документів, її юридичну та фактичну адресу, телефон, факс, електронну адресу, адресу веб-сайту, номер і дату видачі свідоцтва про внесення в Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності.

У аудиторському звіті уповноважена аудиторська фірма може використати заголовки, номери розділів, параграфів, друкарські засоби, наприклад виділення тексту напівжирним шрифтом, ті інше для більшої ясності та зручності читання аудиторського звіту.

2.25.2. Розділ I «Висновок незалежного аудитора щодо перевіреної податкової звітності» складається у стислій формі і має містити такі елементи:

i. заголовок: «Висновок незалежного аудитора щодо перевіреної податкової звітності *назва суб'єкта господарювання, його ідентифікаційний код, період перевірки податкової звітності*»;

ii. одержувач: інформація про орган податкової служби України, в якому зареєстрований суб'єкт господарювання і до якого буде подаватися аудиторський звіт;

iii. підстава і термін виконання завдання з перевірки податкової звітності: номер та дата договору, термін виконання завдання;

iv. предмет перевірки: повне найменування перевіреної податкової звітності, періоди, за які здійснено перевірку;

v. застосоване податкове законодавство: перелік законодавчих, нормативних та інших актів, використаних під час виконання завдання з податкового аудиту із зазначенням повного найменування, дати прийняття (затвердження) та скороченого (на власний розсуд аудиторської фірми) найменування. При посиланні в аудиторському звіті на зазначені законодавчі, нормативні та інші акти наводиться їх скорочене найменування;

vi. відповідальна сторона: прізвище ім'я по батькові посадових осіб платника податків або його законних представників, відповідальних за фінансово-господарську діяльність за період, що перевіряється, із зазначенням наказів про призначення та звільнення із займаної посади. У разі отримання суб'єктом господарювання послуг зі складання податкової звітності від інших суб'єктів господарювання (аудиторських, бухгалтерських фірм тощо) у цьому параграфі наводиться найменування, адреса та телефон обслуговуючих фірм, номер та дата договору про надання відповідних послуг;

vii. опис відповідальності відповідальної сторони і аудиторської фірми: наводиться інформація про те, що відповідальна сторона несе відповідальність за податкову звітність, а відповідальністю аудиторської фірми є належне висловлення висновку щодо відповідності зазначеної податкової звітності чинному податковому законодавству;

viii. зазначення того, що завдання виконувалося відповідно до міжнародних стандартів завдань з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації;

ix. стислий опис виконаної роботи: зазначається, що для отримання аудиторських доказів щодо сум і розкриттів у податковій звітності були виконані аудиторські процедури у вигляді тестів заходів внутрішнього контролю, які застосовує суб'єкт господарювання для запобігання невідповідності податкової звітності, детальних тестів та аналітичних процедур по суті. Вибір процедур перевірки залежав від судження аудитора, які він склав на підставі оцінки ризиків суттєвого викривлення податкової звітності, в тому числі внаслідок помилки і/або шахрайства. Аудиторською фірмою були розроблені аудиторські процедури, які відповідали оціненим ризикам і обставинам справи і включали: перевірку (вивчення записів або документів), повторне обчислення (перевірку математичної правильності документів чи записів), аналітичні процедури і запити. Під час виконання завдання з податкового аудиту уповноважена аудиторська фірма виконала оцінку відповідності використаної облікової політики в питаннях оподаткування;

x. зазначення того, чи забезпечують отримані аудиторські докази, на думку аудиторів уповноваженої аудиторської фірми, достатню та відповідну основу для висловлення аудиторської думки;

xi. висловлення думки: оскільки завдання з податкового аудиту є завданням, що ґрунтується на твердженнях керівництва суб'єкта господарювання щодо сум і розкриттів, наведених у податковій звітності, у частині I звіту аудитор висловлює висновок на основі таких тверджень (наприклад: «На нашу думку, податкова звітність підприємства АБВ, перелік якої наведено в цьому звіті, у всіх суттєвих аспектах відповідає податковому законодавству України»). Якщо уповноважена аудиторська фірма надає висновок інший, ніж безумовно-позитивний, аудиторський звіт повинен містити чіткий опис усіх причин модифікації звіту. В цьому випадку параграф(и) із описанням питання(ь), що призвело(и) до модифікації наводиться безпосередньо перед параграфом, в якому висловлюється думка аудитора.

Уповноважена аудиторська фірма модифікує думку в аудиторському звіті в разі, якщо:

a. на основі отриманих аудиторських доказів доходить висновку, що податкова звітність у цілому не відповідає податковому законодавству, або

b. обставини не дають можливості або відповідальна сторона пропонує обмеження, які не дають змогу аудиторам уповноваженої аудиторської фірми отримати докази, необхідні для підтвердження відповідності податкової звітності податковому законодавству.

Уповноважена аудиторська фірма відповідно до МСЗНВ 3000 може висловити умовно-позитивну або негативну думку, або відмовитися від висловлення думки.

xii. дата аудиторського звіту: дата, до якої аудитори (фахівці) уповноваженої аудиторської фірми виконували завдання з перевірки податкової звітності. Ця дата може не співпадати з датою передачі уповноваженою аудиторською фірмою аудиторського звіту суб'єкту господарювання;

xiii. підпис відповідальної особи(осіб) уповноваженої аудиторської фірми: зазвичай аудиторський звіт підписує уповноважений керівник аудиторської фірми. Керівник аудиторської фірми може відповідним чином письмово призначити особу(осіб), якій(им) надано право підпису аудиторського звіту. Це може бути керівник групи із завдання або члени групи із завдання. Особа(особи), що підписує(ють) аудиторський звіт повинна(і) мати чинний на дату підписання сертифікат аудитора, виданий Аудиторською палатою України.

2.25.3. Розділ II «Розкриття інформації про перевірену податкову звітність» містить детальну інформацію щодо платника податків, а також систематизований виклад виявлених під час перевірки та не виправлених у встановленому законодавством порядку викривлень, що призвели до невідповідності податкової звітності податковому законодавству. Розділ II складається у докладній формі з чотирьох частин: вступної, загальних положень, описової частини та висновків.

i. Вступна частина повинна містити такі дані: a.

Місцезнаходження платника податків.

б. Повне і скорочене (за наявності) найменування платника податків відповідно до установчих документів, його ідентифікаційний код.

в. Підстави для виконання завдання з перевірки: номер та дата договору, термін виконання завдання.

г. Повна назва уповноваженої аудиторської фірми, юридична адреса і фактичне місцезнаходження уповноваженої аудиторської фірми, номер телефону, факсу, адреса веб-сайту і адреса електронної пошти, номер та дата свідоцтва про включення в Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності, дата включення в до переліку, який ведеться центральним органом державної податкової служби України.

д. Період, за який проводилася перевірка податкової звітності.

е. Строк проведення податкового аудиту (дата початку та дата закінчення перевірки).

ii. Загальні положення повинні містити такі дані:

а. Дані про реєстрацію (перереєстрацію) платника податків (назва документа, найменування органу, дата і реєстраційний номер), дані про взяття на облік в органах державної податкової служби (найменування органу, дата взяття на облік та номер довідки), реєстраційні дані платника податку на додану вартість (далі - ПДВ) (індивідуальний податковий номер, дата реєстрації платником ПДВ, номер та дата початку дії свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ).

б. Дані про розмір статутного капіталу, засновників, розмір їх внесків до статутного капіталу, форму внесення (у разі необхідності), а також код за ЄДРПОУ (для юридичних осіб) та/або реєстраційний номер облікової картки платника податків (номер та серія паспорта для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відмітку у паспорті).

в. Інформація про те, чи є платник податків засновником (учасником), акціонером інших платників податків.

г. Підпорядкованість (за наявності).

д. Перелік філій, відділень та інших відокремлених підрозділів, а також об'єктів, пов'язаних із оподаткуванням.

е. Інформація про види діяльності, які здійснював платник податків за період, що перевірявся, та види діяльності, що підлягають ліцензуванню (номер і дата видачі ліцензії, найменування органу, що видав ліцензію, строк (термін) дії ліцензії).

ж. Дані про наявність рахунків у банках та інших фінансових установах із зазначенням інформації щодо надання повідомлення про їх відкриття (закриття); про ліцензії Національного банку України, якщо їх отримання передбачено законом.

з. Інформація про документи, які використані при перевірці, згруповані за типами (вказати період охоплення їх перевіркою та метод - суцільний, вибірковий).

и. Перелік комп'ютерних автоматизованих інформаційних систем, інформація яких використана під час перевірки (за необхідності).

к. Інформація про проведений аналіз фінансово-господарської діяльності платника податків (у разі його здійснення).

л. Інформація про проведені платником податків інвентаризації його основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, у тому числі зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки, а також інформація щодо інвентаризації документів, розрахунків (у разі її проведення).

м. Загальні положення розділу II аудиторського звіту повинні містити дані, передбачені цим пунктом, залежно від питань, що підлягали перевірці.

iii. Описова частина складається таким чином:

а. Результати податкового аудиту групуються за окремими видами податків і зборів та у розрізі податкових періодів. В цій частині аудиторського звіту відображаються задекларовані платником податків у податковій та іншій звітності показники, результати перевірки цих показників та робиться відповідний запис про невиявлення викривлень

податкової звітності або опис виявлених та не виправлених протягом податкового аудиту порушень. При цьому до аудиторського звіту додаються відповідні аналітичні таблиці.

б. Наводяться дані про наявність та результати перевірки пільг, наданих відповідно до законів (код пільги, на яку суму і на який податок отримано пільги з розбивкою за роками в межах звітних періодів, що перевіряються).

в. У разі встановлення податковим аудитом невідповідності податкової звітності податковому законодавству за кожним відображеним в аудиторському звіті фактом невідповідності необхідно:

г. чітко викласти зміст невідповідності з посиланням на конкретні пункти і статті законодавчих актів, що порушені платником податків, зазначити період (місяць, квартал, рік) фінансово-господарської діяльності платника податків та господарську операцію, в результаті якої здійснено це порушення;

д. зазначити первинні документи, на підставі яких вчинено записи у податковому та бухгалтерському обліку, навести реєстри бухгалтерського обліку, кореспонденцію рахунків операцій та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів, та докази, що підтверджують наявність факту порушення;

е. у разі відсутності первинних документів або ненадання для перевірки первинних та інших документів, що підтверджують факт невідповідності, зазначити перелік цих документів.

ж. Виявлені факти однотипних порушень та порушень, які повторюються, що призвели до невідповідності податкової звітності податковому законодавству, групуються у відомості або таблиці, що додаються до аудиторського звіту. Зазначені відомості або таблиці повинні містити повний перелік однотипних порушень податкового законодавства із зазначенням звітного періоду, до якого вони відносяться (назву, дату і номер документа, відповідно до якого здійснено операцію, суть операції, а також посилання на нормативно-правові акти, їх пункти і статті, положення яких порушені). Зазначені додатки повинні бути підписані керівником групи із завдання, а також посадовими особами платника податків або його законними представниками.

з. У випадках відсутності податкового та/або бухгалтерського обліку даний факт фіксується в описовій частині акта.

и. У разі встановлення порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності необхідно відобразити такі відомості: номер, дата зовнішньоекономічного договору (контракту) та його сума, у разі необхідності реєстрації договору (контракту) у центральному органі виконавчої влади з питань економічної політики: номер та дата його реєстрації, країна нерезидента, який є стороною зовнішньоекономічного договору (контракту), найменування фінансової установи нерезидента, через яку здійснюються розрахунки за договором (контрактом), найменування фінансової установи резидента, через яку здійснюються розрахунки за договором (контрактом), номенклатура товарів договору (контракту) згідно з кодами Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності, суму простроченої заборгованості, що виникла при виконанні договору (контракту).

к. Усі вартісні показники, які наводяться у звіті із завдання відображаються у національній валюті України, а показники, виражені в іноземній валюті, підлягають відображенню з одночасною вказівкою їх еквівалента у національній валюті за офіційним курсом гривні до іноземних валют, встановленим Національним банком України на дату проведення операції, якщо інше не встановлено законом.

2.25.4. Висновки розділу II аудиторського звіту наводяться таким чином:

л. У разі не виявлення невідповідності податкової звітності податковому, валютному та іншому законодавству, про це робиться висновок.

м. Зазначається опис виявлених та не виправлених перевіркою порушень податкового, валютного та іншого законодавства, які призвели до невідповідності податкової звітності податковому законодавству, з посиланням на підпункти, пункти, статті законодавчих актів.

н. Виявлені порушення податкового та іншого законодавства, відображаються у

гривнях у розрізі податків та зборів з розбивкою за роками та податковими періодами у межах періоду, що перевіряється. Виявлені порушення валютного законодавства відображаються у розрізі зовнішньоекономічних договорів (контрактів).

2.26. Інша інформація й пояснення у звіті

2.26.1. Уповноважена аудиторська фірма, на свій розсуд, може навести у аудиторському звіті будь-яку іншу доречну інформацію з питань відповідності податкової звітності податковому законодавству, яка не вплинула на висновок аудитора. Наприклад, інформація про отриманні письмові пояснення від посадових осіб платника податків або його законних представників щодо встановлених порушень податкового законодавства, надані аудитором рекомендації тощо.

2.27. Підстава для модифікації думки аудитора

2.27.1. Уповноважена аудиторська фірма може навести у розділі I аудиторського звіту одну з трьох типів модифікованих думок щодо відповідності податкової звітності податковому законодавству в цілому, а саме: умовно-позитивну, негативну або відмову від висловлення думки. Рішення про те, яка модифікована думка є прийнятною, залежить від:

а. характеру помилки, яка призвела до викривлення показників податкової звітності;

б. судження аудитора щодо суттєвості впливу помилки на відповідність податкової звітності.

2.27.2. Уповноважена аудиторська фірма наводить в аудиторському звіті умовно-позитивну думку в разі, якщо її аудитори:

а. Отримавши достатні й прийнятні аудиторські докази дійшли висновку, що взяті окремо або у сукупності виявленні і не виправленні під час податкового аудиту порушення податкового, валютного та іншого законодавства є суттєвими проте не призводять до всеохоплюючої не відповідності податкової звітності податковому законодавству.

б. Не мають змоги отримати достатні і прийнятні аудиторські докази для обґрунтування думки, проте доходять висновку, що можливий вплив на податкову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути суттєвим, проте не всеохоплюючим.

Умовно-позитивний висновок формулюється як «за винятком» впливу питання, якого стосується модифікація висновку.

2.27.3. Уповноважена аудиторська фірма наводить в аудиторському звіті негативну думку в разі, якщо її аудитори, отримавши достатні і прийнятні аудиторські докази, дійшли висновку, що викривлення, взяті окремо або у сукупності, є одночасно і суттєвими, і всеохоплюючими для податкової звітності.

Негативний висновок формулюється як «у зв'язку із значущістю питання (питань), описаного (описаних) у параграфі «Підстава для висловлення негативної думки» податкова звітність не була складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до податкового законодавства України.

2.27.4. Уповноважена аудиторська фірма повинна відмовитися від висловлення думки, якщо її аудитори не мали можливості отримати достатні й прийнятні аудиторські докази для обґрунтування думки і дійшли висновку, що можливий вплив на податкову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути одночасно суттєвим і всеохоплюючим. Прикладами обставин, які призводять до неможливості отримати достатні й прийнятні аудиторські докази, є:

а. часткова відсутність облікових записів платника податків через обставини, що не залежать від платника податків, наприклад вони були знищені комп'ютерним вірусом, або через вилучення їх правоохоронними органами,

б. встановлення управлінським персоналом платника податків обмеження на обсяг аудиту, а саме скорочення терміну податкового аудиту, приховування інформації від аудиторів, ненадання аудиторам окремих первинних та інших документів тощо.

Відмова від висловлення думки формулюється як «у зв'язку із значущістю питання (питань), описаного (описаних) у параграфі «Підстава для відмови від висловлення думки»

аудитори аудиторської фірми не мали можливості отримати достатні й прийнятні аудиторські докази, що формували б підставу для висловлення аудиторської думки та, відповідно, уповноважена аудиторська фірма не висловлює думку щодо відповідності податкової звітності податковому законодавству України.

2.28. Підстава для відмови від виконання завдання

Уповноважена аудиторська фірма повинна відмовитися від виконання вже прийнятого завдання, навіть після укладання договору на проведення податкового аудиту із замовником, за наявності таких обставин:

- а. Встановлення управлінським персоналом платника податків суттєвих обмежень на обсяг аудиту;
- б. Суттєва або повна відсутність облікових записів платника податків;
- в. Суттєва або повна відсутність первинних документів у платника податків;
- г. Наявність загрози не дотримання аудиторською фірмою та її аудиторами незалежності щодо платника податків, наприклад, загроза тиску з боку управлінського персоналу платника податків;
- д. Неможливість залучення аудиторською фірмою, в тому числі і через накладення обмеження управлінським персоналом платника податків, до виконання завдання фахівця з інших професійних дисциплін (експерта), потреба в залученні якого була виявлена під час виконання податкового аудиту;
- е. Встановлення під час виконання завдання настільки неоднозначно визначених податковим законодавством обставин, що уповноважена аудиторська фірма, навіть після отримання відповідних професійних консультацій, не може визначитися з правильністю відображення їх наслідків в податковій звітності, і ця неоднозначність становить загрозу діловій репутації аудиторської фірми.

2.29. Процедура надання звіту платнику податків

2.29.1. Уповноважена аудиторська фірма протягом двадцяти робочих днів після завершення податкового аудиту надає платнику податків аудиторський звіт, складений у відповідності до цього положення.

2.29.2. Разом з аудиторським звітом уповноважена аудиторська фірма надає платнику податків акт приймання-передачі аудиторського звіту, датований датою передачі аудиторського звіту.

3. Інша відповідальність при наданні звітів та розгляд спірних питань

3.1. Процедура надання звіту органам фіскальної служби України

3.1.1. Платник податків (суб'єкт господарювання) протягом 10 робочих днів з дня отримання аудиторського звіту подає самостійно або доручає уповноваженій аудиторській фірмі подати від його імені один оригінал аудиторського звіту до органів ДПС за місцем реєстрації.

3.1.2. Доручення платника податків уповноваженій аудиторській фірмі може бути передбачене договором на проведення податкового аудиту або окремим документом (наприклад, листом-дорученням, додатковою угодою тощо) і оформлене відповідною довіреністю.

3.1.3. Разом з аудиторським звітом платник податків або уповноважена аудиторська фірма надає органам ДПС супровідний лист, складений у довільній формі.

3.2. Подальша відповідальність аудиторів

3.2.1. Аудиторські звіти за результатами податкового аудиту використовуються органами ДПС для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів ДПС. Порядок використання такої інформації в органах ДПС встановлюється ДПС України.

3.2.2. Уповноважена аудиторська фірма не несе відповідальність за подальше використання аудиторського звіту та висновків, наведених в ньому, як платником податків, так і органами ДПС.

3.2.3. У разі встановлення органом ДПС ознак невідповідності аудиторських звітів, наданих за результатами податкового аудиту, вимогам податкового законодавства, ДПС України може подати до АПУ звернення про здійснення нею позапланового зовнішнього

контролю якості аудиторських послуг аудиторської фірми, що виконувала аудит податкової звітності.

3.2.4. АПУ протягом місячного терміну після отримання звернення від ДПСУ здійснює зовнішній контроль якості аудиторських послуг (з податкового аудиту), які надані такою аудиторською фірмою, а також інформує ДПС України про результати такого контролю.

3.3. Питання зовнішнього контролю якості

3.3.1. Аудиторська палата України організовує здійснення зовнішнього контролю якості аудиторських послуг (з податкового аудиту) уповноважених аудиторських послуг один раз на три роки. Зовнішній контроль здійснюється шляхом перевірки системи контролю якості, впровадженої уповноваженою аудиторською фірмою, включно з перевіркою окремих завершених завдань з податкового аудиту.

3.3.2. Метою проведення перевірки системи контролю якості є отримання впевненості, що уповноваженою аудиторською фірмою впроваджено систему контролю якості та ця система відповідає стандартам аудиту та цьому Положенню.

3.3.3. Система контролю якості уповноваженої аудиторської фірми повинна містити елементи, визначені Положенням з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг», затвердженим рішенням АПУ від 27.09.2007 року № 182/4.

3.3.4. Порядок проведення зовнішніх перевірок систем контролю якості уповноважених аудиторських фірм визначений Положенням про проведення зовнішніх перевірок системи контролю якості аудиторських послуг, затвердженим рішенням АПУ від 26.05.2011 року № 231/12.

Одним із важливих чинників розв'язання економічної кризи в суспільстві є удосконалення системи оподаткування. Завдання аудитора - перевірити правильність обчислення податків і платежів та своєчасність і повноту їх сплати. Перевірці підлягає кожний вид податку і платежу. До основних нетоварних розрахункових операцій належать розрахунки з бюджетом (із фінансовими органами) за податки з обороту (акцизний збір, ПДВ тощо), з прибутків, з доходу працівників та ін. Облік розрахунків з бюджетом відображають на рахунку 64 "Розрахунки за податками і платежами", у кредит якого записують суми, що підлягають внесенню в дохід бюджету, а в дебет - внесені платежі.

Аудитор перевіряє правильність кореспонденції в обліку розрахунків з бюджетом. Зокрема, внески з прибутку до бюджету відображають щомісяця таким записом: дебет рахунка 98 "Податки на прибуток", кредит рахунка 641 "Розрахунки за податками".

Сума ПДВ, що підлягає внесенню до бюджету, оформляється записом: дебет рахунка 70 "Доходи від реалізації", кредит рахунка 64 "Розрахунки за податками і платежами".

На суму податків, утриманих із заробітної плати робітників і службовців, роблять запис: дебет рахунка 66 "Розрахунки з оплати праці", кредит рахунка 64 "Розрахунки за податками і платежами". Слід мати на увазі, що у балансі сальдо за рахунком 64 "Розрахунки за податками і платежами" показують в активі дебіторську, у пасиві - кредиторську заборгованість.

На рахунку 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами" ведеться облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), що справляються відповідно до чинного законодавства.

У процесі аудиту вивчають акти перевірок, проведених державною податковою адміністрацією, банком, Пенсійним фондом тощо. Крім того, з'ясовують причини прострочення платежів, за чий рахунок віднесена пеня, яких заходів вжито до винних осіб за несвоєчасне перерахування коштів.

Основними джерелами інформації для перевірки розрахунків з бюджетом є: довідки і розрахунки, декларації за окремими видами платежів; виписки банків і додані до них документи про перерахування належних сум у бюджет; бухгалтерські записи на рахунку 64 "Розрахунки за податками і платежами", реєстри синтетичного і аналітичного обліку, баланс та інші види фінансової звітності.

Під час аудиторської перевірки слід уточнити правильність виведення оборотів і сальдо за кожним видом податків і платежів на кінець звітнього періоду, для чого дані аналітичного обліку кожного виду податку чи платежу порівнюють із залишками в регістрах аналітичного обліку і Головній книзі за рахунком 64 "Розрахунки за податками і платежами" чи іншими рахунками. Якщо виявлено неточності у розрахунках, слід вжити заходів щодо їх усунення і з'ясувати, чи підприємство заплатило штрафи, пеню податковим адміністраціям за неправильне визначення розміру платежу або його прострочення. Штрафи і пеню слід стягувати з посадової особи, винної у простроченні або у неправильному обчисленні платежу в бюджет.

Під час аудиторської перевірки правильності вирахування і сплати окремих видів податків керуються законодавчими актами про оподаткування прибутку підприємств, про прибутковий податок з громадян, про податок на додану вартість, про акцизний збір тощо.

Особлива увага приділяється правильності розрахунків з податків. Аудитор повинен у необхідних випадках надати бухгалтерові допомогу, щоб правильно зробити такий розрахунок, порекомендувати йому внести зміни у баланс підприємства.

Аудитор перевіряє правильність обліку валового прибутку, а відтак тієї її частини, яка безпосередньо оподатковується. Тому зіставляють ідентичність балансових даних про прибуток з його обліком у Головній книзі, регістрах аналітичного обліку за рахунком 79 "Фінансові результати", за Звітом про фінансові результати. Необхідно впевнитися у реальності сум з дебету і кредиту рахунків 70 "Доходи від реалізації", 79 "Фінансові результати", 90 "Собівартість реалізації", а також у законності витрат, включених у собівартість.

Для приховування прибутку або інших об'єктів оподаткування суб'єкти підприємницької діяльності у декларації про доходи відображають значно меншу, порівняно з фактичною, суму прибутку від господарської діяльності. Зниження доходу (прибутку) або інших об'єктів оподаткування полягає в тому, що в декларації про доходи відображаються всі операції, але при цьому завищується собівартість продукції, у зв'язку з чим зменшується загальний обсяг прибутку, який підлягає оподаткуванню.

Основними видами викривлень фінансової звітності можуть бути:

- заниження прибутку внаслідок необґрунтованого завищення суми матеріальних витрат, включених у собівартість продукції (робіт, послуг), неправильна оцінка залишків незавершеного виробництва, витрат обігу і торговельної націнки на залишок відвантажених товарів (виконаних робіт, послуг), нестач товарно-матеріальних цінностей, відшкодування матеріальних збитків тощо;

- включення у витрати виробництва (обігу) витрат, які покриваються відповідно до чинного законодавства за рахунок спеціальних джерел, а також завищення або заниження на кінець звітнього періоду величини залишків резервів, створюваних за рахунок витрат за основною діяльністю;

- неправильне визначення фінансового результату господарсько-фінансової діяльності, який приймається для визначення платежів у бюджет;

- приховання доходів шляхом зарахування виручки від реалізації продукції на інші балансові рахунки тощо.

Перелік питань для самоконтролю

1. Що таке капітал підприємства?
2. Що таке зобов'язання підприємства?
3. Що включає аналіз структури капіталу?
4. Якими основними нормативними документами регулюється облік капіталу підприємства?
5. Які основні джерела інформації досліджують аудиторів при проведенні перевірки зобов'язань підприємства?

6. Які основні методичні прийоми застосовуються при проведенні аудиту строків погашення і забезпечення погашень кредитів?

Рекомендовані літературні джерела:

Основні: [7], [8], [9], [14], [15], [16], [17], [18], [19], [21].

Додаткові: [26], [28], [29], [30], [35], [38], [43], [17].

Інформаційні ресурси і Інтернеті: [49], [51], [52], [53], [56].

Міжнародні видання: [58], [59], [60], [61], [62], [65].

Тема 13. Аудит фінансової звітності

Мета лекції: ознайомлення студентів з аудитом фінансової звітності суб'єктів господарювання.

План

1. Контроль якості аудиторських послуг
2. Події після дати балансу
3. Рішення користувачів звітності за результатами аудиту
4. Відповідальність суб'єктів аудиторської діяльності

1. Контроль якості аудиторських послуг

Питання контролю якості аудиторських послуг на сьогодні регулюється і здійснюється на різних рівнях.

1. Заходи контролю якості на рівні професійної організації, акредитованої Аудиторською палатою України:

- затвердження стандартів і відповідних рекомендацій для аудиторів (аудиторських фірм);

- складання програми перевірки якості, погодженої членами організації;
- забезпечення професійної компетенції осіб, залучених до перевірок;
- освітні і дисциплінарні заходи тощо.

2. Елементи системи контролю якості на рівні внутріфірмового контролю .

Встановлення стандартів та надання рекомендацій щодо відповідальності аудитора (аудиторської фірми) стосовно її системи контролю якості для виконання аудиторських завдань, є метою Міжнародного стандарту контролю якості. Зокрема з політики та процедур контролю якості для фірм:

- що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації;
- стосовно інших завдань з надання впевненості;
- що надають супутніх послуг.

Аудиторській фірмі слід запровадити політику і процедури контролю якості, що забезпечують виконання всіх аудиторських завдань відповідно до Міжнародних стандартів аудиту або відповідно до професійних стандартів та національних регуляторних і законодавчих вимог.

Під час аудиторської перевірки персонал, що має обов'язки з нагляду, виконує такі функції:

1. Стежить за ходом аудиторської перевірки, щоб визначити:
 - чи мають асистенти навички і компетентність, необхідні для виконання поставлених перед ними завдань;
 - чи розуміють асистенти вказівки до аудиторської перевірки;
 - чи виконується робота відповідно до загального плану і програми аудиту.

2. Отримує інформацію та розв'язує важливі питання обліку й аудиту, що виникають під час аудиторської перевірки, оцінюючи їх важливість і змінюючи, за потреби, загальний план і програму аудиту;

3. Розв'язує всі суперечності у професійних судженнях між членами персоналу й обирає належний рівень консультування.

Робота, яку виконує кожен асистент, потребує перевірки персоналом, який є принаймі настільки компетентним, щоб з'ясувати чи:

- 1) виконувалася робота відповідно до професійних стандартів та законодавчих і регуляторних вимог;
- 2) виносилися на додатковий огляд важливі питання;
- 3) проводилися відповідні консультації та чи документувалися й застосовувалися отримані в результаті висновки;
- 4) є необхідність у перегляді природи, часу та обсягу робіт, що виконуються;
- 5) отримані достатні та відповідні для складання висновку докази;
- 6) відповідно задокументована виконана робота;
- 7) було досягнуто цілей процедур виконання завдання.

Процес аудиту може містити (зокрема, у випадку великих комплексних аудиторських перевірок) прохання до персоналу, що не бере участі в аудиторській перевірці, виконати певні додаткові процедури перед наданням аудиторського висновку клієнту.

2. Події після дати балансу

Події після дати балансу стосуються відображення у фінансових звітах сприятливих і несприятливих подій, що відбуваються між датою фінансових звітів (за Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 10 "Події після дати балансу" - "датою балансу") та датою затвердження фінансових звітів до публікації.

Такі події можуть бути двох типів:

- ті, що надають додаткові докази щодо умов, які існували на дату фінансових звітів;
- ті, що вказують на умови, які виникли після дати фінансових звітів.

Аудитор повинен розглянути вплив подальших подій на фінансові звіти та аудиторський висновок.

Аудиторів необхідно проаналізувати і оцінити подальші події за наступними напрямками:

- від дати фінансової звітності до дати аудиторського висновку;
- від дати аудиторського висновку до дати опублікування фінансових звітів;
- після опублікування фінансових звітів.

Подальші події можуть надати інформацію про ситуації на дату фінансових звітів, що можуть потребувати коригувань, або про ситуації, що виникли після дати складання фінансової звітності, які можуть потребувати розкриття.

За наслідками подій, що потребують коригування, підприємство зобов'язане внести зміни до окремих статей балансу чи інших звітних форм. Події, що потребують розкриття, не повинні бути відображені в основних формах річної фінансової звітності. З метою забезпечення користувачів звітності повною і достовірною інформацією, як правило, ці події мають бути розкриті в Примітках до річної фінансової звітності.

До подій, які відбулися після дати складання фінансових звітів і, огляд яких повинен виконати аудитор, зокрема, відносяться:

- істотні зміни в діяльності або фінансовому становищі;
- додаткова інформація відносно статей, відображених в обліку на основі попередньої або неповної інформації;
- здійснення будь-яких незвичних бухгалтерських коригувань;
- будь-які події (або ймовірність того, що вони відбудуться), які поставлять під сумнів відповідність облікової політики, використаної щодо складених фінансових звітів;

- істотні дії, прийняті радою директорів (нові зобов'язання, нові кредитори, позики, гарантії);
- плани або наміри, які можуть вплинути на балансову вартість або класифікацію активів, або зобов'язань у фінансових звітах (здійснені або планують продаж чи придбання суттєвих активів);
- зміни в стані правових питань, або істотні нові правові питання;
- початок або зміна в стані перевірки, розпочатої органами державного контролю і регулювання;
- нове законодавство або постанова уряду, що впливає на діяльність підприємства;
- випуск нових акцій або облігацій, реорганізація чи ліквідація підприємства;
- відчуження активів державою або знищення (пожежі, повені, інші стихійні лиха).

Аудитор зобов'язаний одержати достатню впевненість у відношенні всіх істотних подій аж до дати складання аудиторського висновку. Він повинен переконатися в тому, що подальші події прийняті до уваги або розкриті у фінансових звітах. В протилежному випадку, аудитор розглядає питання про модифікацію аудиторського висновку.

Основними аудиторськими процедурами призначеними для визначення подальших подій можуть бути:

- огляд процедур і процесів, які проводить керівництво ;
- ознайомлення з протоколами зборів акціонерів, засідань Ради директорів і інших виконавчих органів, проведених після дати фінансових звітів;
- запити щодо проблем, які обговорені на зборах, протоколи, які ще не готові;
- ознайомлення з самою останньою проміжною звітністю, з кошторисами, прогнозами, бюджетами;
- ознайомлення з оперативними звітами керівництва й персоналу;
- огляд бухгалтерських записів і облікових реєстрів після дати фінансових звітів;
- запити юристам щодо судових справ та позовів;
- ознайомлення з переліком укладених та анульованих договорів після дати фінансових звітів, з листами банків, клієнтів;
- вивчення фактичного виконання прогнозів, якщо такі були;
- спілкування з внутрішнім аудитором.

Активний пошук свідочств щодо подій, які відбуваються після дати аудиторського висновку, але до дати опублікування фінансових звітів, не є обов'язком аудитора, але аудитор не повинен нехтувати будь-якою інформацією, про яку він довідався до дати затвердження звіту.

3. Рішення користувачів звітності за результатами аудиту

У ринкових умовах значно розширюється коло користувачів облікової, контрольної, аналітичної інформації.

В Україні у сфері фінансового контролю аудиторська діяльність регулюється Господарським кодексом України, Законом України «Про аудиторську діяльність», іншими нормативно-правовими актами та стандартами аудиту. Ці законодавчі і регуляторні акти деякою мірою визначають коло осіб, які є користувачами результатів аудиту.

Користувач результатів аудиту - це юридична чи фізична особа, зацікавлена в достовірності інформації, що підлягала аудиту. Адже саме користувач буде в подальшому приймати відповідні рішення, ґрунтуючись на матеріалах аудиту, вважаючи звітну інформацію за достовірну.

Так, підприємства найбільше цікавить оцінка ефективності господарських операцій; власників і акціонерів - прибутковість вкладених ними капіталів і рівень ризику їх можливої втрати; кредиторів - можливість своєчасного погашення заборгованості; інвесторів -

наскільки ефективно працюють вкладені ними господарські засоби; державні органи - як суб'єкти підприємницької діяльності виконують свої зобов'язання перед державою.

Отже, в кожного користувача різні економічні інтереси, тому всі вони зацікавлені мати найбільш достовірну інформацію про реальний стан суб'єкта господарювання.

Відповідно до ст. 17 Закону України «Про аудиторську діяльність», користувачі інформації мають право виступати замовниками на проведення аудиту та виконання інших аудиторських послуг, установлювати обсяги та напрями аудиту в межах повноважень, визначених законодавством, установчими документами або відповідними договорами.

Максимальні повноваження при визначенні обсягу аудиту має власник, а представники державних контролюючих органів і контрагенти - лише в межах, наданих їм законодавством або визначених угодами.

Крім зовнішніх регулюючих або наглядових органів, яким аудитор надсилає інформацію з питань аудиту суб'єкта господарювання, аудитор повинен вчасно повідомляти таку інформацію, яка має значення для самого управління й виявлена в процесі аудиторської перевірки фінансових звітів. Це дає можливість особам, що відповідають за управління, вжити відповідних заходів.

4. Відповідальність суб'єктів аудиторської діяльності

За неналежне виконання своїх обов'язків аудитори несуть професійну, дисциплінарну та майнову відповідальність перед клієнтом, органами, що видали дозвіл на заняття аудиторською діяльністю, аудиторською фірмою, третіми особами.

У ході виконання аудиту відповідальність, згідно з договором, розподіляється між аудитором, замовником та третіми особами (інвестори, кредитори, постачальники, акціонери тощо). Аудитор несе відповідальність перед замовником за професійну думку. Замовник несе відповідальність перед аудитором за фінансову звітність та вхідні залишки за рахунками, а також перед третіми особами в порядку черговості погашення боргів.

До аудиторів можуть бути застосовані й інші види відповідальності (а не тільки майнова чи інша цивільно-правова, наприклад кримінальна), відповідно до законодавства України.

Ст. 22 Закону України "Про аудиторську діяльність" передбачає, що порядок застосування стягнень до аудиторів (аудиторських фірм) визначається АПУ, а її рішення щодо стягнень можуть бути оскаржені в суді.

АПУ окремим рішенням затвердила Положення про Дисциплінарну комісію Аудиторської палати України (Рішення АПУ №176/9.2 від 266.04.2007 р.), яким визначаються її головні завдання. До них, зокрема, відносяться:

- розгляд матеріалів дисциплінарного впровадження по фактам порушення аудиторами та аудиторськими фірмами України вимог Закону України "Про аудиторську діяльність", стандартів аудиту та норм професійної етики;
- прийняття рішень, спрямованих на запобігання в аудиторській практиці порушень професійних та законодавчих вимог щодо аудиторської діяльності та її якості.

Перелік питань для самоконтролю

1. Що включає фінансова звітність суб'єкта господарювання?
2. Які основні етапи організація аудиту фінансової звітності?
3. В чому полягає формальна та аналітична перевірка звітності?
4. Які основні джерела інформації досліджують аудитори при проведенні перевірки правильності складання фінансової звітності?
5. Які основні методичні прийоми застосовуються при проведенні аудиту фінансової звітності?
6. Які є методи експертної оцінки фінансової звітності підприємства під час аудиту?
7. В чому полягає методичний прийом аудиту співставлення?

Рекомендовані літературні джерела:

Основні: [7], [8], [9], [14], [15], [16], [17], [18], [19], [21].

Додаткові: [26], [28], [29], [30], [35], [38], [43], [17].

Інформаційні ресурси і Інтернеті: [49], [50], [51], [52], [55], [57].

Міжнародні видання: [58], [59], [60], [61], [62], [64].

Тема 14. Робочі документи аудитора. Аудиторський звіт

Мета лекції: ознайомлення студентів з класифікацією та методикою складання робочих документів аудитора, методикою складання аудиторського звіту та його видами

План

1. Зміст і форма робочих документів аудитора, вимоги до їх складання.
2. Класифікація робочих документів аудитора.
3. Методика узагальнення результатів аудиторської перевірки. Аудиторський звіт та аудиторський висновок.
4. Види аудиторських висновків. Структура аудиторського висновку.
5. Аудиторські висновки спеціального призначення.

1. Зміст і форма робочих документів аудитора, вимоги до її складання.

З метою підготовки аудиторського висновку й отримання надійного інструментарію для аргументації на випадок розбіжностей зі суб'єктом аудиторської перевірки аудиторіві потрібні зібрані докази на всіх стадіях і етапах аудиторської перевірки оформити в робочій документації, форми і зміст якої визначені в МСА №230 "Аудиторська документація".

Як зазначено у МСА №230, **робоча документація** - це записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, що здійснюються під час проведення аудиторської перевірки. До робочої документації вводиться інформація, яка, на думку аудитора, важлива для того, щоб правильно виконати аудиторську перевірку, і яка повинна підтвердити висновки та пропозиції в аудиторському висновку. Робоча документація може бути оформлена у вигляді стандартних форм і таблиць на папері або зафіксована на електронних носіях інформації.

Документальне оформлення аудиторської перевірки складається з двох видів документації - **робочої та підсумкової**.

Аудитор зобов'язаний вести документацію справ, які стосуються прийнятих рішень за результатами проведеної аудиторської перевірки і які, в свою чергу, будуть покладені в основу аудиторського висновку.

Під час планування та проведення аудиту робоча документація допомагає краще здійснювати аудиторську перевірку та контроль над процесом її проведення. В ній реєструються результати аудиторських експертиз, виконаних для підтвердження прийнятих аудитором рішень.

Підсумкова документація складається з аудиторського висновку та документації, що передається замовникові перевірки.

Робоча документація виконує такі функції:

- обґрунтовує твердження в аудиторському висновку та засвідчує відповідність зроблених процедур аудиту прийнятим нормативам;
- полегшує процес керування, нагляду та контролю за якістю проведення аудиторської перевірки;
- сприяє виробленню методологічного підходу до процесу аудиторської перевірки; допомагає аудиторіві в роботі.

Робоча документація має містити:

- методикою проведеної аудиторської перевірки;

- проведені під час перевірки тести;
- зроблені аудитором висновки та прийняті рішення і пропозиції.

Зміст робочої документації значною мірою залежить від професійного судження аудитора, оскільки немає ні можливості, ні необхідності документувати кожне спостереження або обстеження.

При визначенні майбутнього змісту документації аудиторів доцільно взяти за орієнтир те, що робочою документацією буде користуватися, наприклад, інший аудитор, який не має великого досвіду роботи в галузі аудиту. Переглянувши цю документацію, інший аудитор зміг би зрозуміти основний зміст проведеної перевірки та прийнятих рішень з результатів перевірки без визначення окремих деталей процедур перевірки. Окремі деталі процедур перевірки інший аудитор може зрозуміти лише тоді, коли він обговорить їх з аудитором, який підготував робочу документацію.

Робочі документи необхідно фахово та грамотно оформляти, щоб забезпечити доступність для прочитання й усвідомлення змісту. Конкретні форми робочих документів визначають аудитори (аудиторські фірми). Оскільки використання стандартних форм робочої документації (наприклад, стандартні бланки тощо) позитивно впливає на ефективність і якість аудиторської роботи, необхідно впроваджувати єдині форми ведення такої документації. Доцільно використовувати в робочій документації дані, підготовлені клієнтом. Це прискорює процес оформлення робочої документації. У таких випадках аудитор повинен переконатися в тому, що ці дані відповідають дійсному стану справ, і перевірити їх ретельність та правильність. Бажано до початку перевірки попросити клієнта підготувати необхідні матеріали для використання їх якості аудиторської документації.

З огляду на те, що клієнта буде постійно перевіряти аудитор, робочі документи доцільно **поділити на:**

постійні, тобто такі, які вміщують насамперед інформацію про перевірку окремих питань, що повторюються з року в рік (копії статутних та реєстраційних документів та ін.);

поточні, тобто такі, які вміщують інформацію, що стосується насамперед аудиторської перевірки поточних періодів фінансово-господарської діяльності клієнта (каса, банк, реалізація та ін.).

Під час оформлення робочої документації необхідно дотримуватися таких **вимог:** на першій сторінці кожного робочого документа зазначено назву аудиторської фірми, назву підприємства, період перевірки чи дата перевірки документації клієнта;

кожному робочому документу дається назва, наприклад : "Аудит обліку основних засобів", "Аудит порядку проведення інвентаризації...";

для прискорення пошуку необхідної робочої документації кожному документові присвоюється код (шифр). Існує багато різноманітних систем присвоєння індексів, такі, як алфавіт, цифри, номери рахунків, різноманітні сполучення цих систем. Сторінки кожного робочого документа в межах однієї назви слід пронумерувати;

в кожному робочому документі проставляється прізвище аудитора, який підготував його (або скорочені ініціали), та дата остаточного виконання процедур аудиторської перевірки, відображених у цьому документі.

Робочі документи складаються з:

інформації про юридичну й організаційну структуру підприємства; необхідних витягів або

копій юридичних документів, угод і протоколів; інформації про галузь діяльності

підприємства та нормативної документації, яка регулює діяльність підприємства;

документації про вивчення й оцінку систем обліку та внутрішнього контролю підприємства;

документації про порядок планування аудиту;

аналізу важливих показників й тенденцій;

документації, що відображає час проведення аудиторських операцій та отриманий з них

результат, списку фахівців, які виконували аудиторські процедури, та часу їх роботи;

висновків сторонніх аудиторів або експертів, котрих залучали до перевірки окремих питань діяльності підприємства;

листування з клієнтом з окремих питань, якщо таке мало місце, або нотатки про проведені бесіди й обговорення; копій листів, надісланих (чи отриманих) до третіх осіб, що стосуються перевірки;

копій фінансових звітів клієнта;

опису змісту відповідей аудитора на запитання клієнта;

висновків, зроблених аудитором за різноманітними аспектами перевірки, в тому числі за випадковими та незвичайними ситуаціями, що виникли під час перевірки, а також фактів та міркувань про ці висновки.

Мета складання робочих документів:

- планування аудиторської перевірки;
- документальне підтвердження виконаних аудитором процедур, робіт;
- збір матеріалів для перевірки фінансової звітності з їх подальшим узагальненням;
- складання аудиторського звіту і підготовки висновку про фінансову звітність;
- забезпечення юридичної обґрунтованості проведення аудиту, законності;
- контроль робочого часу аудитора та обґрунтування оплати його праці (гонорару);
- контроль за якістю проведеної перевірки;
- отримання у випадку необхідності інформації про перевірку конкретного підприємства, що відбувалася декілька років тому, наприклад, у випадках судової справи, виникненні спорів, претензій та ін.;
- забезпечення можливості отримання відповідей на так названі зворотні питання (від клієнта, акціонерів та інших зацікавлених осіб), тобто довести правоту аудитора або доповнити деякі питання;
- обґрунтований вибір методики, методів та способів проведення аудиту, напрямів та підходів перевірки;
- документальне оформлення встановленого або визначеного самим аудитором аудиторського ризику з наведенням його величини;
- формування уявлення про професіоналізм, кваліфікацію аудитора, його компетентність та можливості їх підвищення;
- отримання матеріалів для наступних аудиторських перевірок.

Необхідно забезпечити достатній рівень розкриття та деталізації процедур аудиту в робочій документації для того, щоб:

забезпечувати будь-якому аудиторі можливість контролювати процес проведення аудиторської перевірки поточного року;

підтверджувати обґрунтування аудиторського висновку;

підтверджувати відповідність проведеної перевірки до прийнятих аудиторських нормативів;

забезпечувати ефективну допомогу будь-яким аудиторам у плануванні та проведенні наступних перевірок підприємства;

слугувати аудиторі довідковим матеріалом, щоб при необхідності він міг надати будь-кому пояснення про зміст проведеної перевірки.

Після завершення перевірки робочі документи залишаються в аудитора. Робочі документи є власністю аудитора, він має право складати різноманітні довідки на підставі витягів зі своїх робочих документів. Однак його право власності обмежене етичними нормами та зобов'язанням конфіденційності перед клієнтами. Робочі документи аудитора не можна використовувати як частину фінансової документації клієнта або як її заміну. Робочі документи не можна вимагати або вилучати в аудитора, за винятком тих випадків, коли це передбачено українським законодавством, тобто коли на аудиторську фірму буде заведено кримінальну справу.

Аудитор повинен забезпечити надійне зберігання робочих документів. Термін зберігання документації визначається практикою аудиторської діяльності та терміном позовної давності у випадку, якщо клієнт порушить справу проти аудитора, а також залежно від інших додаткових міркувань. У зв'язку з цим мінімальний термін зберігання документації повинен бути не менше ніж три роки з моменту надання аудиторського висновку клієнтові.

Окрім основної робочої документації, аудитор оформляє додаткову підсумкову. Така документація не обов'язкова і видається замовникові тільки у випадку, якщо аудитор вважає це за необхідне, або коли це обумовлено у договорі чи додатковій угоді між аудитором та клієнтом.

Додаткова підсумкова документація оформляється як додаток до аудиторського висновку або як самостійний документ.

Аудитор самостійно визначає зміст та форму додаткової підсумкової документації аудиту. Її оформляють під однією з таких назв: "Звіт перед замовником", "Звіт про проведення аудиту", "Звіт про результати проведення аудиту", "Зауваження та рекомендації за результатами аудиторської перевірки", "Лист-інформування клієнта" та ін.

Порядок зберігання підсумкової документації встановлює аудиторська фірма з урахуванням забезпечення вимог зберігання та конфіденційності. Підсумкову документацію не можна вимагати або вилучати в аудитора (аудиторської фірми) за винятком випадків, передбачених чинним законодавством. Термін зберігання підсумкової документації визначають, беручи до уваги практику аудиторської діяльності, юридичні вимоги та інші міркування.

Склад, кількість і зміст робочих документів аудитора визначають, зауважуючи: стан бухгалтерського обліку і звітність клієнта;

надійність системи внутрішнього контролю;

вид аудиторських послуг;

характер та складність господарської діяльності суб'єкта аудиторської перевірки;

необхідний рівень керівництва і контроль за роботою персоналу аудиторської фірми при виконанні окремих процедур контролю.

За умов, коли аудитор самостійно виконує аудиторські послуги, тобто як підприємець, кількість і склад робочої документації різко зменшується.

2. Класифікація робочих документів аудитора.

У спеціальній економічній літературі одні автори **класифікують робочі документи аудитора** за: часом ведення і використання; способом і джерелами отримання; характером інформації; призначенням; ступенем стандартизації; формою подання; технікою складання. Інші додатково виділяють такі ознаки класифікації; за рівнем відповідальності того, хто склав документ; за строком складання; за змістом.

Вивчення МСА та економічної літератури дає змогу узагальнити і запропонувати **класифікацію** робочих документів аудитора **за такими ознаками**: стадіями аудиторської перевірки; терміном використання; способом і джерелами отримання; характером інформації; призначенням; змістом; ступенем стандартизації; технікою складання; формою подання; часом зберігання (таб.1).

Залежно від стадії аудиторської перевірки робочі документи аудитора можна **класифікувати** на документи початкової, дослідної та завершальної стадії процесу аудиту. До документів початкової стадії відносять: договір на аудиторську перевірку, загальний план і робочу програму тощо. Документи дослідної стадії процесу аудиту — це первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансова звітність, аудиторські тести, аналітичні таблиці тощо. До документів завершальної стадії належать аудиторський висновок, звіт аудитора перед замовником, акт виконання робіт.

За терміном використання робочі документи **поділяють** на документи довгострокового і нетривалого використання. До довгострокових аудиторських документів можна віднести документи, які аудитори використовують впродовж тривалого періоду, наприклад, типові аудиторські програми, тести та ін.

Аудиторські документи, що зберігаються в аудиторській фірмі до року, називають документами короткострокового (нетривалого) використання. Це, наприклад, анкети опитування персоналу, анкети зустрічної звірки.

За способом і джерелами отримання **виділяють** робочі документи аудитора, отримані від: підприємства - клієнта; третіх сторін; складені самим аудитором. Аудитор у процесі

перевірки використовує первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність підприємства-клієнта. До документів, отриманих від третіх сторін, належать одержані акти - звірки і довідки від покупців і замовників, постачальників, банків, страхових компаній.

У процесі перевірки аудитор здійснює різні розрахунки, складає порівняльні й аналітичні таблиці, проводить групування, тестування. Заповнені таблиці, розрахунки, тести і є своєрідними документами, складеними аудитором. Найважливіший документ робочої документації — аудиторський висновок.

За характером інформації робочі документи аудитора **поділяють** на документи: нормативно-правового характеру; організаційно-установчі; про структуру і діяльність підприємства; про систему обліку і внутрішнього контролю; організаційно-функціональні документи; оцінки системи внутрішнього контролю й аудиторського ризику; перевірки статей і показників фінансової звітності; підсумкові документи тощо.

Аудиторські документи залежно від призначення **поділяють** на документи, які використовують аудитори та власники (керівники) підприємства. Для власників і керівників підприємства передбачається складання аудитором висновку і звіту перед замовником. Як відомо, звіт перед замовником складається за довільною формою у вигляді "Акта про проведення аудиту", "Зауваження та рекомендації за результатами аудиторської перевірки", "Листа — інформування клієнта". Інші аудиторські документи призначені для використання безпосередньо самими аудиторами.

За змістом аудиторських процедур робочі документи аудитора **поділяють** на оглядові, інформативні, підтверджувальні, розрахункові, аналітичні, документи перевірки. В оглядових робочих документах наводиться загальна характеристика підприємства — клієнта або загальний огляд його фінансової звітності. Інформативні документи розкривають інформацію про господарські процеси та операції. Підтверджувальні аудиторські документи дають аудитору відповіді на запити від третіх осіб, які підтверджують або не підтверджують конкретні господарські факти і явища.

Беручи до уваги термін зберігання робочих документів аудитора, частину з них можна віднести до документів тривалого зберігання, а інші — до короткострокового зберігання. До документів довгострокового зберігання можна віднести договори, укладені зі замовниками, акти виконання робіт, аудиторські висновки.

Отже, науково обґрунтована класифікація аудиторських документів дає аудитору змогу глибше зрозуміти їх зміст і форму, тривалість використання, термін зберігання та інші чинники, що безпосередньо впливають на ефективність аудиторської перевірки.

Розрахункові — це відповідні розрахунки аудитора, які дають змогу оцінити показники фінансової звітності. **Аналітичні документи** — це відомості, здобуті методами аналізу, що допомагають визначити фінансовий стан підприємства та його основних показників.

Відомості, отримані внаслідок проведення аудиторських процедур, належать до документів перевірки. Ці документи можуть бути складені аудитором за довільною програмою і мати різний зміст. Вони мають найбільше інформаційне навантаження щодо аудиторських доказів.

За ступенем стандартизації аудиторська документація **поділяється** на стандартизовану (відповідно до вимог МСА) і складену за довільною формою.

Залежно від способу складання робочі документи аудитора **можуть бути** складені вручну або отримані за допомогою комп'ютера (машинограми, інформація, записана на дискеті та ін).

За формою подання робоча документація аудитора **може бути** у вигляді графіків, таблиці, тексту або у комбінованому варіанті. Наприклад, графічно можна відобразити динаміку основних показників, що характеризують фінансовий стан підприємства.

3. Аудитор оформляє результати своєї роботи аудиторським звітом і аудиторським висновком.

Зміст аудиторського звіту залежить від конкретних обставин, результатів перевірки та ін. В зв'язку з цим форма аудиторського звіту може бути довільною.

Аудиторський звіт не є аудиторським документом. Він призначений виключно для замовника і може бути опублікований лише з його дозволу.

Аудиторський висновок розрахований на широке коло користувачів. Його публікація є свідомством того, що річний бухгалтерський звіт підприємства як в цілому, так і у всіх деталях відповідає діючому законодавству, методології ведення бухгалтерського обліку і є достовірним. Саме тому **звіт** - це обширний по об'єму документ, а **висновок** – короткий, стислий.

Істотні елементи аудиторського висновку визначаються міжнародними і національними нормативами аудиту, а також міжнародною і національною практикою.

1. Метою дійсного Міжнародного стандарту аудита (МСА 700) є встановлення стандартів і надання рекомендацій відносно форми й змісту аудиторського висновку, що видається в результаті аудиторської перевірки фінансової звітності суб'єкта, проведеної незалежним аудитором. Більша частина рекомендацій може бути адаптована для підготовки аудиторських висновків за фінансовою інформацією, відмінної від фінансової звітності.

2. Аудитор повинен вивчити й оцінити висновки, зроблені на підставі отриманих аудиторських доказів, як основу для вираження думки про фінансову звітність.

3. При вивченні й оцінці аудитор повинен визначити, чи підготовлена фінансова звітність відповідно до визнаних основ фінансової звітності, будь те Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФО) або відповідні національні стандарти або практика. Також може бути необхідним визначення відповідності фінансової звітності законодавчим вимогам.

4. Аудиторський висновок повинне містити чітко сформульоване в письмовому виді думка про фінансову звітність у цілому.

Основні елементи аудиторського висновку

5. Аудиторський висновок включає перераховані нижче елементи, звичайно в наступній формі:

- (а) назва;
- (б) адресат;
- (в) вступний параграф, або введення, включаючи:
- (г) опис перевіреної фінансової звітності;
- (д) положення про відповідальність керівництва суб'єкта й відповідальності аудитора;
- (е) параграф, що описує обсяг (характер аудиторської перевірки):
- (ж) посилання на МСА або відповідні національні стандарти або практику;
- (з) опис виконаної аудитором роботи;
- (и) параграф, у якому виражена думка аудитора про фінансову звітність;
- (к) дату видачі аудиторського висновку;
- (л) адреса аудитора;
- (м) підпис аудитора.

Бажано дотримувати однаковості форми й змісту аудиторського висновку, що полегшує розуміння його читачем і допомагає виявити незвичайні обставини у випадку їхньої появи.

Назва

6. Аудиторський висновок повинне мати відповідна назва.

Доцільно використати в назві слова "незалежний аудитор" для того, щоб відрізнити аудиторський висновок від звітів, складених іншими особами, наприклад посадовими особами суб'єкта, радою директорів, або від звітів інших аудиторів, від яких, можливо, не потрібно дотримання етичних вимог, установлених для незалежного аудитора.

Адресат

7. Аудиторський висновок повинне бути належним чином адресований відповідно до обставин домовленості про аудита й місцеві нормативні акти. Висновок, як правило, адресується акціонерам або раді директорів суб'єкта, фінансова звітність якого перевіряється.

Вступний параграф, або введення

8. Аудиторський висновок повинне містити перелік перевіреної фінансової звітності суб'єкта із вказівкою дати й звітного періоду.

9. У висновку також повинне вказуватися, що відповідальність за фінансову звітність лежить на керівництві суб'єкта² і що обов'язок аудитора укладається тільки у вираженні його думки про цю фінансову звітність на підставі проведеної їм аудиторської перевірки.

10. Фінансова звітність - це заяви керівництва. Підготовка такої звітності жадає від керівництва визначення істотних оцінних значень і винесення суджень, а також визначення відповідних принципів і методів бухгалтерського обліку, використовуваних при підготовці фінансової звітності. На противагу цьому, обов'язку аудитор; укладаються в перевірці такої фінансової звітності з метою вираження думки про неї.

11. Нижче наведений приклад вступного параграфа (введення):

"Ми провели аудиторську перевірку прикладеного³ баланс; компанії ABC на 31 грудня 19X1 р. і відповідних звітів про прибутки й збитки й русі грошових коштів за рік, що минув у зазначену дату. Відповідальність за ця фінансові звіти несе керівництво компанії. У наші обов'язки входить вираження думки про цю фінансову звітність на основі проведеної нами аудиторської перевірки".

Параграф, що описує обсяг

12. Аудиторський висновок повинне описувати обсяг аудиторської перевірки із вказівкою, що перевірка була проведена у відповідності < МСА або відповідними національними стандартами іл! практикою. "Обсяг" означає здатність аудитора виконає] аудиторські процедури, які вважаються необхідними ! даних обставинах. Читач сприймає це як гарантії того, що аудиторська перевірка була проведена відповідно до встановлених стандартів або практикою. Якщо не указано інше, то аудиторськими стандартами або практикою, яких дотримується аудитор, будуть стандарти або практика прийняті в країні, зазначеної в адресі аудитора.

13. Аудиторський висновок повинне містити вказівка, що аудиторська перевірка була спланована й проведена із цілі забезпечення достатньої впевненості в тім, що фінансова звітність не містить істотних перекручувань.

14. Аудиторський висновок повинне вказувати, що аудиторська перевірка включала наступне:

(а) здійснюваний шляхом тестування аналіз доказів підтверджуючі суми у фінансовій звітності відомості, що розкривають у ній;

(б) визначення принципів бухгалтерського обліку, застосовуваних при підготовці фінансової звітності;

(в) дослідження істотних облікових оцінок, зроблена керівництвом при підготовці фінансової звітності;

(г) оцінку загального подання фінансової звітності.

15. Висновок повинне містити підтвердження аудитора щодо того, що аудиторська перевірка надає достатні підстави для вираження думки.

16. Нижче наведений приклад параграфа, що описує обсяг аудиторської перевірки.

"Ми провели аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудита (або застосованими, національними стандартами й практикою). Ці стандарти зобов'язують нас планувати й проводити аудиторську перевірку таким чином, щоб забезпечити достатню впевненість у тім, що фінансова звітність не містить істотних перекручувань. Аудиторська перевірка включає здійснюваний шляхом тестування аналіз доказів, що підтверджують суми у фінансовій звітності й відомості, що розкривають у ній. Аудит також включає дослідження принципів бухгалтерського обліку, застосовуваних керівництвом, і істотних облікових оцінок, зроблених керівництвом, а також оцінку загального подання фінансової звітності. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка надає достатні підстави для вираження нашої думки".

Вираження думки

17. В аудиторському висновку повинне бути чітко викладена думка аудитора із приводу того, чи дає фінансова звітність достовірну й об'єктивну картину (або чи представлена така

об'єктивно у всіх істотних аспектах) відповідно до основ фінансової звітності, а також, якщо це доречно, із приводу відповідності фінансової звітності законодавчим вимогам.

18. Для вираження аудиторської думки використовуються терміни "дає достовірну й об'єктивну картину" й "представлена об'єктивно у всіх істотних аспектах". Зазначені терміни є еквівалентними. Обидва терміни, поряд із іншим указують на те, що аудитор розглядає тільки ті питання, які є істотними для фінансової звітності.

18. Структура фінансової звітності визначається МСА, правилами, які встановлюються професійними організаціями, і розвитком загальної практики в країні, з урахуванням відповідних міркувань об'єктивності й вимог місцевого законодавства. Щоб показати читачеві контекст, у якому виражена "об'єктивність", в аудиторській думці вказуються застосовувані основи фінансової звітності за допомогою використання формулювання "відповідно до (вказати МСА або відповідні національні стандарти)".

20. Крім думки із приводу вірогідності й об'єктивності (об'єктивності у всіх істотних аспектах), в аудиторському висновку може бути необхідним виразити думку із приводу відповідності фінансової звітності іншим вимогам застосованих положень і законів.

21. Нижче наведений приклад параграфа, що містить аудиторську думку:

"На нашу думку, фінансова звітність представляє достовірну й об'єктивну картину (або представлена об'єктивно у всіх істотних аспектах) фінансового становища компанії на 31 грудня 19X1 р., результатів її господарської діяльності й руху грошових коштів за рік, що закінчився в зазначену дату, у відповідності с...4 (і згідно...5)".

22. Якщо неочевидно, що були використані принципи бухгалтерського обліку якої-небудь певної країни, то така країна повинна бути зазначена. При підготовці висновку по фінансовій звітності, що буде поширюватися винятково за межами країни походження, рекомендується, щоб аудитор указував в аудиторському висновку стандарти країни походження наприклад: відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку країни А..."

Така вказівка допоможе користувачеві краще зрозуміти, які принципи бухгалтерського обліку застосовувалися при підготовці фінансової звітності. При складанні висновку й фінансової звітності, призначеної для використання іншої країни (наприклад, якщо звіти переведені на мову іншої країни й суми перелічені у валюті такої іншої країни при міжнародному фінансуванні), аудитор визначає, є чи необхідність робити посилання на принципи бухгалтерського обліку країни походження, де були підготовлені звіти, а також з'ясовує, чи містить фінансова звітність відповідні відомості.

Дата аудиторського висновку

23. Аудитор повинен датувати висновок числом, коли завершена аудиторська перевірка. На підставі цього читач дійде висновку, що аудитор урахував вплив, що на фінансову звітність і висновок зробили події й операції, відомі аудиторіві й мали місце до цієї дати.

Указати МСА або відповідні національні стандарти.

Указати відповідні положення або закони.

24. Оскільки аудитор повинен скласти висновок по фінансовій звітності, підготовленої й представленої керівництвом, аудитор не повинен датувати висновок числом, що передує даті підписання або затвердження фінансової звітності керівництвом.

Адреса аудитора

25. В аудиторському висновку повинне бути зазначене конкретне місце знаходження. Звичайно це місто, де перебуває офіс аудитора, відповідального за проведення аудиторської перевірки.

Підпис аудитора

26. Аудиторський висновок повинне бути підписане від імені аудиторської фірми, особисто від імені аудитора або, якщо буде потреба, обома підписами. Аудиторський висновок звичайно підписується від імені аудиторської фірми, тому що фірма приймає на себе відповідальність за проведення аудиторської перевірки.

Аудиторський висновок

27. Безумовно-позитивна думка повинне виражатися тоді, коли аудитор приходить до висновку про те, що фінансова звітність представляє достовірну й об'єктивну картину

(представлена об'єктивно у всіх істотних аспектах) відповідно до встановлених основ фінансової звітності. Безумовно-позитивна думка непрямим образом указує на те, що всі зміни принципів бухгалтерського обліку й методів їхнього застосування, а також їхній вплив належним чином визначені й відбиті у фінансовій звітності.

28. Нижче наведений приклад повного аудиторського висновку, що включає основні елементи, приклади яких наведені вище. Дійсний висновок являє собою приклад безумовно-позитивної думки.

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК [ВІДПОВІДНИЙ АДРЕСАТ]

Ми провели аудиторську перевірку прикладеного балансу компанії ABC на 31 грудня 19X1 р. і відповідних звітів про прибутки й збитки й русі грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату. Відповідальність за цю фінансову звітність несе керівництво компанії. Наш обов'язок укладається в тім, щоб виразити думку про цю фінансову звітність на основі проведеної нами аудиторської перевірки.

Ми провели аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудита (або відповідними національними стандартами й практикою). Ці стандарти зобов'язують нас планувати й проводити аудиторську перевірку таким чином, щоб забезпечити достатню впевненість у відношенні того, що фінансова звітність не містить істотних перекручень. Аудиторська перевірка включає одержання, на основі проведення тестів, доказів, що підтверджують суми у фінансовій звітності й відомості, що розкривають у ній. Аудит також включає дослідження принципів бухгалтерського обліку, використовуваних керівництвом, і істотних оцінок, підготовлених керівництвом, а також оцінку загального подання фінансової звітності. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка надає достатню основу для вираження нашої думки.

На нашу думку, фінансова звітність представляє достовірну й об'єктивну картину (представлена об'єктивно у всіх істотних аспектах) фінансового становища компанії на 31 грудня 19X1 р., результатів її господарської діяльності й руху грошових коштів за рік, що закінчився в зазначену дату, у відповідності с...7 (і згідно...8).

АУДИТОР Дата Адреса

Модифіковані висновки

29. Аудиторський висновок вважається модифікованим у зазначені нижче ситуаціях:

Фактори, що не впливають на думку аудитора (а) параграф, що пояснює; Фактори, що впливають на думку аудитора

(а) умовно-позитивна думка; (б) відмова від вираження думки; (в) негативна думка.

Однаковість форми й змісту кожного типу модифікованого висновку полегшує розуміння цих висновків користувачами. У зв'язку із цим дійсний МСА включає рекомендує формулювання, що, безумовно-позитивної думки, а також приклади застережень, що модифікують, використовуваних при складанні модифікованих висновків.

Фактори, що не впливають на думку аудитора

30. У певних обставинах аудиторський висновок може бути модифіковане за допомогою включення параграфа, що пояснює, присвяченому фактору, що впливає на фінансову звітність, що більш докладно розглянутий у примітках до фінансової звітності. Включення такого параграфа, що пояснює, не впливає на думку аудитора. Цей параграф бажано включати після параграфа, що містить думку аудитора; у ньому звичайно робиться посилання на те, що цей фактор не є підставою для вираження умовно-позитивної думки.

31. Аудитор повинен модифікувати аудиторський висновок за допомогою включення параграфа, що вказує на істотний фактор, що має відношення до допущення про безперервність діяльності підприємства.

32. Аудитор повинен розглянути можливість модифікування аудиторського висновку за допомогою включення параграфа у випадку значної невизначеності (не дотичного допущення про безперервність діяльності підприємства), усунення якої залежить від майбутніх подій й яка може вплинути на фінансову звітність. Невизначеність - це фактор, наслідки якого залежать від майбутніх дій або подій, що не перебувають під безпосереднім контролем суб'єкта, але яке може вплинути на фінансову звітність.

33. Нижче наведений приклад параграфа, що пояснює, в аудиторському висновку, що вказує на значну невизначеність:

"На нашу думку... (інше формулювання наведене в прикладі в параграфі 28).

Не виражаючи умовно-позитивної думки, ми звертаємо увагу на Примітку X к фінансової звітності. Компанія є відповідачем у справі про порушення певних патентних прав і стягненні роялті й збитків. Компанія подала зустрічний позов, зараз проходять попередні слухання й розгляд по обох позовах. Остаточний результат справи не може бути визначений у цей час, а фінансова звітність не передбачає ніяких резервів на покриття зобов'язань, які можуть виникнути в результаті рішення суду".

(Приклад параграфа, що пояснює, дотичного допущення про] безперервну діяльність підприємства, наведений у МСА 570 "Допущення про безперервність діяльності підприємства").

34. Включення параграфа, що пояснює, з описом проблеми пов'язаної з допущенням про безперервність діяльності підприємства, або зі значною невизначеністю, звичайно є достатнім з погляду виконання аудитором своїх обов'язків у даному зв'язку. Проте в екстремальних випадках, наприклад, у випадку великої кількості факторів невизначеності, значних для фінансової звітності, аудитор може порадити доречним відмовитися від вираження думки замість включення вищезгаданого параграфа.

35. Крім включення параграфа, що пояснює, з описом факторів, що впливають на фінансову звітність, аудитор може модифікувати аудиторський висновок за допомогою включення (бажано після параграфа з вираженням думки) пояснюючий параграф з описом факторів, що не робить впливу на фінансову звітність. Наприклад, якщо необхідно змінити іншу інформацію в документі, що містить перевірену фінансову звітність, а суб'єкт відмовляється внести такі зміни, аудитор може включити в аудиторський висновок параграф, що пояснює, обертаюча увага на істотну невідповідність. Такий параграф, що пояснює, також може бути включений при наявності додаткових установлених законодавством зобов'язань відносно звітності.

Фактори, що впливають на думку аудитора

36. Аудитор може не мати можливості виразити безумовно-позитивну думку, якщо існує одне з нижченаведених обставин, які, на думку аудитора, роблять або можуть вплинути на фінансову звітність:

(а) обмеження обсягу роботи аудитора;

(б) незгода з керівництвом щодо допустимості обраної облікової політики, методу її застосування або достатності відомостей, що розкривають у фінансовій звітності.

Обставини, описані в параграфі (а), можуть привести до вираження умовно-позитивної думки або до відмови від вираження думки. Обставини, описані в параграфі (б), можуть привести до вираження умовно-позитивної думки або негативної думки. Більш докладно ці обставини обговорюються в параграфах 41-46.

37. Умовно-позитивна думка варто виражати в тому випадку, якщо аудитор дійде висновку про те, що неможливо виразити безумовно-позитивну думку, але вплив незгоди з керівництвом або обмеження обсягу не настільки істотно й глибоко, щоб виражати негативна думка або відмовитися від вираження думки. Умовно-позитивна думка повинне містити вираження "за винятком" впливу подій, до яких ставиться застереження.

38. Відмова від вираження думки має місце в тих випадках, коли обмеження обсягу настільки істотно й глибоко, що аудитор не може одержати достатні й доречні аудиторські докази й, отже, виразити думку про фінансову звітність.

39. **Негативна думка** варто виражати тільки тоді, коли вплив якої-небудь незгоди з керівництвом настільки істотно й глибоко для фінансової звітності, що, на думку аудитора, недостатньо модифікувати висновок, щоб розкрити який вводить в оману або неповний характер фінансової звітності.

40. Якщо аудитор виражає думку, відмінне від безумовно-позитивного, він повинен чітко описати всі істотні причини цього у висновку й, якщо можливо, дати кількісний опис можливого впливу на фінансову звітність. Звичайно ця інформація викладається в окремому

параграфі, що передує вираженню думки або відмові від вираження думки, і може включати посилання на більше докладну інформацію в примітках до фінансової звітності.

Обставини, які можуть привести до вираження думки, відмінного від умовно-позитивного
Обмеження обсягу

41. Іноді обмеження обсягу роботи аудитора можуть установлюватися суб'єктом (наприклад, умови домовленості про аудита передбачають, що аудитор не буде виконувати аудиторські процедури, які він вважає необхідними). Проте, якщо обмеження, передбачене умовами домовленості, таке, що аудитор вважає за необхідне відмовитися від вираження думки, він звичайно не погоджується виконувати таке обмежене завдання, якщо тільки це не потрібно за законом. Крім того, аудитор не погоджується на проведення аудиторської перевірки, якщо обмеження порушує встановлені законодавством обов'язку аудитора.

42. Обмеження обсягу може бути наслідком обставин (наприклад, строк призначення аудитора такий, що аудитор не в змозі спостерігати за проведенням інвентаризації товарно-матеріальних запасів). Обмеження обсягу також має місце, якщо, на думку аудитора, облікова документація суб'єкта не відповідає вимогам або якщо аудитор не може здійснити аудиторські процедури, які вважає необхідними. У цьому випадку аудитор намагається виконати можливі альтернативні процедури, щоб одержати достатні й доречні аудиторські докази, що підтверджують безумовно-позитивну думку.

43. Якщо обмеження обсягу роботи аудитора вимагає вираження умовно-позитивної думки або відмови від вираження думки, аудиторський висновок повинне включати опис обмеження й можливих коректувань фінансової звітності, які могли б виявитися необхідними, якби не існувало даного обмеження.

44. Нижче наведені приклади подібних факторів. Обмеження обсягу - Умовно-позитивна думка

"Ми провели аудиторську перевірку... (інша частина ідентична формулюванню, що наведене в прикладі вступного параграфа, див. параграф 28).

За винятком зазначеного в нижчеподаному параграфі, ми провели аудиторську перевірку у відповідності с... (інша частина ідентична формулюванню, наведеної в прикладі параграфа, що описує обсяг, див. параграф 28).

Ми не спостерігали за проведенням інвентаризації товарно-матеріальних запасів 31 грудня 19X1 р., тому що ця дата передувала залученню нас як аудиторів компанії. Через характер облікових записів компанії, ми не змогли перевірити кількість товарно-матеріальних запасів за допомогою інших аудиторських процедур.

На нашу думку, за винятком коректувань (при наявності таких), які могли б виявитися необхідними, якби ми змогли перевірити кількість товарно-матеріальних запасів, фінансова звітність представляє достовірну й... (інша частина ідентична формулюванню, наведеної в прикладі параграфа, що містить аудиторську думку, див. параграф 28)".

Обмеження обсягу

Відмова від вираження думки

"Ми провели аудиторську перевірку прикладеного бухгалтерського балансу компанії ЛВС на 31 грудня 19X1 р. і відповідних звітів про прибутки й збитки й русі грошових коштів за рік, що закінчився в зазначену дату. Відповідальність за цю фінансову звітність несе керівництво компанії. (Опустити пропозиція про відповідальність аудитора).

(Параграф, що описує обсяг аудиторської перевірки, або опускається, або змінюється відповідно до обставин).

(Включити наступний параграф, що описує обмеження обсягу):

Ми не змогли бути присутнім при інвентаризації товарно-матеріальних запасів і підтвердити дебіторську заборгованість через обмеження обсягу нашої роботи, установлених компанією.

Внаслідок важливості питань, описаних у попередньому параграфі, ми не виражаємо думки про фінансову звітність".

Незгода з керівництвом

45. Аудитор може не погодитися з посібником з таких питань, як допустимість обраної облікової політики, метод її застосування або достатність інформації, розкритої у фінансовій звітності. Якщо така незгода є істотним для фінансової звітності, аудитор повинен виразити умовно-позитивну думку або негативну думку.

46. Нижче наведені приклади подібних факторів.

Незгода із приводу облікової політики

Неприпустимість методу обліку

Умовно-позитивна думка

"Ми провели аудиторську перевірку... (інша частина ідентична формулюванню, наведеної в прикладі вступного параграфа, див. параграф 28).

Ми провели аудиторську перевірку у відповідності... (інша частина ідентична формулюванню, наведеної в прикладі параграфа, що описує обсяг, див. параграф 28).

Як зазначено в Примітці X до фінансової звітності, у фінансовій звітності не врахований зношування, що, на нашу думку, не відповідає Міжнародним стандартам фінансової звітності. Сума резерву за рік, що закінчився 31 грудня

19X1 р., повинна становити XXX відповідно до методу прямолінійного нарахування зношування з використанням річних норм зношування в розмірі 5% для будинків й 20% для встаткування. Отже, основні кошти повинні бути зменшені на суму нарахованого зношування в розмірі XXX, а збитки за рік і накопичений дефіцит повинні бути збільшені на XXX й XXX, відповідно.

На нашу думку, за винятком впливу на фінансову звітність факторів, викладених у попередньому параграфі, фінансова звітність представляє достовірну й... (інша частина ідентична формулюванню, наведеної в прикладі параграфа, що містить аудиторську думку, див. параграф 28)".

Незгода із приводу облікової політики

Недостатність розкритої інформації

Умовно-позитивна думка

"Ми провели аудиторську перевірку... (інша частина ідентична формулюванню, наведеної в прикладі вступного параграфа, див. параграф 28).

Ми провели аудиторську перевірку у відповідності... (інша частина ідентична формулюванню, наведеної в прикладі параграфа, що описує обсяг, див. параграф 28).

15 січня 19X2 р. компанія випустила облігації на суму XXX з метою фінансування розширення виробництва. Договір про випуск облігацій обмежує виплату грошових дивідендів тільки доходами, отриманими після 31 грудня 19X1 р. На нашу думку, розкриття цієї інформації потрібно у відповідності...9

На нашу думку, за винятком недогляду інформації, зазначеної в попередньому параграфі, фінансова звітність представляє достовірну й... (інша частина ідентична формулюванню, наведеної в прикладі параграфа, що містить аудиторську думку, див. параграф 28)".

Незгода із приводу облікової політики

Недостатність розкритої інформації

Негативна думка

"Ми провели аудиторську перевірку... (інша частина ідентична формулюванню, наведеної в прикладі вступного параграфа, див. параграф 28).

Ми провели аудиторську перевірку у відповідності...

(інша частина ідентична формулюванню, наведеної в прикладі параграфа, що описує обсяг, див. параграф 28).

(Параграф[-и], що описує незгода).

На нашу думку, внаслідок впливу факторів, викладених у попередньому параграфі, фінансова звітність компанії не представляє достовірної й об'єктивної картини (не представлена об'єктивно у всіх істотних аспектах) фінансового становища компанії на 31 грудня 19X1 р., результатів її господарської діяльності й руху грошових коштів за рік, що закінчився в зазначену дату, у відповідності с..." (і згідно...)"

6. Звіт аудитора по спеціальному аудиторському завданню

1. Метою даного Міжнародного стандарту аудита (МСА 800) є встановлення стандартів і надання рекомендацій у зв'язку зі спеціальними аудиторськими завданнями, включаючи:

1. фінансову звітність, підготовлену відповідно до основ бухгалтерського обліку, відмінними від Міжнародних стандартів фінансової звітності або національних стандартів;
2. певні рахунки, елементи рахунків або деталі фінансової звітності (надалі іменовані звітами по компонентах фінансової звітності);
3. відповідність умовам договору; і
4. узагальнену фінансову звітність.

Даний МСА не застосовується в рамках завдань, що передбачають проведення огляду, погоджених процедур або підготовку фінансової інформації.

2. Аудитор повинен розглянути й оцінити висновки, зроблені на основі аудиторських доказів, отриманих у ході спеціального аудиторського завдання, як база для вираження думки. Звіт повинен містити ясно виражене в письмовому виді думка.

Загальні міркування

3. Характер, строки й обсяг робіт по спеціальному аудиторському завданню будуть різні залежно від обставин. До того, як приступитися до спеціального аудиторського завдання, аудитор повинен переконатися в наявності згоди із клієнтом щодо точного характеру завдання, а також форми й змісту звіту, що буде випущений.

4. При плануванні аудиторської роботи аудиторів необхідно чітко розуміти мета, для якої буде використатися підготовлена інформація, і знати, хто буде нею користуватися.

Щоб уникнути використання аудиторського звіту в еспредусмотренных цілях, аудитор може вказати у звіті, для якої мети він підготовлений, і викласти будь-які обмеження щодо його поширення й використання.

5. Звіт аудитора по спеціальному аудиторському завданню, крім звіту про узагальнену фінансову звітність, повинен містити наступні основні елементи, звичайно розташовані в наступному порядку:

- (а) назва
- (б) адресат;
- (в) вступний параграф, або введення
- (г) опис перевіреної фінансової інформації;
- (д) положення про відповідальність керівництва суб'єкта й відповідальності аудитора;
- (е) параграф, що описує обсяг (характер аудиторської перевірки)
- (ж) посилання на МСА, застосовні до спеціального аудиторського завдання, або на відповідні національні стандарти або практику; і
- (з) опис роботи, виконаної аудитором;
- (и) параграф, що виражає думка із приводу фінансової інформації;
- (к) дата звіту;
- (л) адреса аудитора; і
- (м) підпис аудитора.

Бажано дотримувати однаковості форми й змісту аудиторського звіту, оскільки це сприяє кращому його розумінню читачем.

6. У випадку, якщо суб'єкт представляє фінансову інформацію урядовим органам, довірчим власникам (керуючим), страховикам й іншим суб'єктам, може бути запропонована форма аудиторського звіту. Такий звіт може не відповідати вимогам даного МСА. Наприклад, запропонована форма може вимагати запевнення фактів, у той час як доречним є вираження думки, може вимагати вираження думки з питань, що виходять за рамки аудиторської перевірки, або може не включати істотні формулювання. Якщо потрібно представити звіт у запропонованій формі, то аудитор повинен розглянути зміст і формулювання запропонованого звіту й, якщо буде потреба, внести необхідні виправлення відповідно до вимог даного МСА, або змінюючи формулювання, або додаючи окремий звіт.

7. Перш ніж представити звіт відносно інформації, обговореної в угоді, аудиторів необхідно визначити, чи не внесло керівництво істотні зміни в тлумачення угоди при підготовці інформації. Тлумачення вважаються істотними, коли прийняття іншого

обґрунтованого тлумачення викликає істотні розходження у фінансовій інформації.

Аудитор повинен перевірити, чи ясно розкриті у фінансовій інформації всі істотні моменти в тлумаченні угоди, на яких ґрунтується фінансова інформація. У звіті аудитора по спеціальному аудиторському завданню аудитор може зробити посилання на примітки до фінансової інформації, де описуються такі тлумачення.

Звіти про фінансову звітність, підготовленої відповідно до основ бухгалтерського обліку, відмінними від Міжнародних стандартів, фінансової звітності або національних стандартів

9. Основи бухгалтерського обліку включають ряд критеріїв, використовуваних при підготовці фінансової звітності, які застосовуються у відношенні всіх істотних статей і мають надійне підтвердження. Фінансова звітність може бути підготовлена для особливих цілей відповідно до основ бухгалтерського обліку, відмінними від Міжнародних стандартів фінансової звітності або відповідних національних стандартів бухгалтерського обліку (далі іменованими "іншими основами бухгалтерського обліку"). Сукупність бухгалтерських умов, розроблених для задоволення індивідуальних переваг, не є основою бухгалтерського обліку. Інші основи фінансової звітності можуть включати:

ті, що використовується суб'єктом для підготовки декларації про доходи;

касовий метод обліку надходжень і платежів;

положення про фінансову звітність, прийняті державним органом регулювання.

10. Аудиторський звіт про фінансову звітність, підготовленої відповідно до інших основ бухгалтерського обліку, повинен містити заяву, що вказує на застосовувані основи бухгалтерського обліку або включаюче посилання на пояснення до фінансової звітності, що містять таку інформацію. У думці повинне бути зазначено, чи підготовлена фінансова звітність у всіх істотних аспектах відповідно до зазначених основ бухгалтерського обліку. Терміни, використовувані для вираження аудиторської думки, такі: "представляє достовірну й об'єктивну картину" або "об'єктивно представлена у всіх істотних аспектах"; зазначені терміни є еквівалентними. У Додатку 1 до даного МСА приводяться приклади аудиторських звітів по фінансовій звітності, підготовленої відповідно до інших основ бухгалтерського обліку.

11. Аудитор повинен розглянути, чи виявляється з назви або

приміток до фінансової звітності, що дана звітність підготовлена не відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності або національних стандартів. Наприклад, фінансовий звіт, підготовлений для цілей оподаткування, може бути названий "Звіт про доходи й витрати на основі прибуткового податку". Якщо фінансова звітність, підготовлена відповідно до інших основ, не має відповідної назви або основи бухгалтерського обліку неадекватно зазначені, аудитор повинен випустити відповідний модифікований звіт.

Звіти по компонентах фінансової звітності

12. Від аудитора може знадобитися виразити думку із приводу одного або декількох компонентів фінансової звітності, наприклад, із приводу дебіторської заборгованості, товарно-матеріальних запасів, нарахування премій працівникам або резерву для сплати прибуткового податку. Таке завдання може здійснюватися як самостійне завдання або як частина аудиторських перевірок фінансової звітності суб'єкта. Проте, по закінченні подібної перевірки аудиторський висновок по фінансовій звітності в цілому не видається, і? відповідно, аудитор повинен виразити думку тільки із приводу того, чи підготовлений перевірений компонент у всіх істотних аспектах відповідно до певних основ бухгалтерського обліку.

13. Багато статей фінансової звітності взаємозалежні, наприклад, реалізація й дебіторська заборгованість, товарно-матеріальні запаси й кредиторська заборгованість. Відповідно, при підготовці аудиторського звіту про компонент фінансової звітності аудитори не завжди здатний ізольовано аналізувати предмет аудита, і йому необхідно також перевірити іншу фінансову інформацію. При визначенні обсягу роботи аудитор повинен визначити ті статті фінансової звітності, які взаємозалежні й можуть вплинути на інформацію, із приводу якої повинне бути виражене аудиторська думка.

14. Аудитор повинен взяти до уваги концепцію істотності відносно компонента

фінансової звітності, про яке готується звіт. Наприклад, сальдо окремого рахунку в порівнянні з фінансовою звітністю, узяті в цілому, дає меншу базу для визначення істотності. Отже, аудиторська перевірка буде носити більше масштабний характер, ніж при перевірці того ж компонента у зв'язку зі складанням висновку! по фінансовій звітності в цілому.

15. Щоб у користувачів не створилося враження, начебто звіти ставиться до всієї фінансової звітності, аудитор повинен поради́ти клієнтові не додавати до фінансової звітності суб'єкта звіт по її компоненті бухгалтерського обліку.

16. Аудиторський звіт по компоненті фінансової звітності повинен включати вказівку на ті основи бухгалтерського обліку, відповідно до яких цей компонент представлений, або посилання на угоду, що визначає таку основу. У думці повинне бути зазначене, чи підготовлений компонент у всіх істотних аспектах відповідно до зазначених основ бухгалтерського обліку. У Додатку 2 до даного МСА наведені приклади аудиторських звітів по компонентах фінансової звітності.

17. При вираженні негативної думки або відмові від вираження думки із приводу фінансової звітності в цілому аудиторів варто готувати звіт по компонентах фінансової звітності тільки в тому випадку, якщо ці компоненти не настільки великі, що становлять більшу частину такої фінансової звітності. У протилежному випадку думка щодо всієї фінансової звітності втрачає свою значимість.

Звіти про відповідність умовам договору

18. Від аудитора може знадобитися скласти висновок про виконання суб'єктом певних аспектів договорів, наприклад, договорів про випуск облігацій або кредитних, договорів. Подібні договори звичайно жадають від суб'єкта відповідності певним умовам, таким як виплата відсотків, забезпечення певних фінансових коефіцієнтів, обмеження на виплату дивідендів і використання доходів від продажу майна.

19. Завдання, метою яких є вираження думки із приводу відповідності суб'єкта певним умовам договору, варто виконувати тільки в тому випадку, якщо аспекти відповідності в цілому мають відношення до фінансових питань і питань бухгалтерського обліку, що не виходить за рамки професійної компетенції аудитора. Однак, коли в завданні зачіпаються особливі питання, що перебувають поза компетенцією аудитора, він повинен розглянути необхідність використання роботи експерта.

20. У звіті необхідно вказати, чи виконав суб'єкт, на думку аудитора, конкретні умови договору. У Додатку 3 до даного МСА приводяться приклади аудиторського звіту із приводу відповідності, представлені у вигляді окремого звіту й звіту, прикладеного до фінансової звітності.

Звіти про узагальнену фінансову звітність

21. Суб'єкт може підготувати фінансову звітність, що узагальнює його перевірену аудитором річну фінансову звітність, з метою інформування груп користувачів, зацікавлених тільки в базовій інформації про фінансове положення суб'єкта й результати його діяльності. Якщо аудитор не виразив думки про фінансову звітність, на підставі якої складена узагальнена фінансова звітність, він не повинен давати висновку про узагальнену фінансову звітність.

22. Узагальнена фінансова звітність значно менш детальна, чим річна перевірена аудитором фінансова звітність. Тому таку фінансову звітність необхідно супроводити чіткою вказівкою на узагальнений характер інформації й попередженням, що для кращого розуміння фінансового становища суб'єкта й результатів його діяльності узагальнену фінансову звітність варто читати разом з останньою за часом перевіреною фінансовою звітністю суб'єкта, що включає всі необхідні розкривати свідчення, що, що відповідають основам фінансової звітності.

23. Узагальнена фінансова звітність повинна бути належним чином озаглавлена для того, щоб указати перевірену аудитором фінансову звітність, що послужила для неї підставою, наприклад: "Узагальнена фінансова звітність, підготовлена на підставі перевіреної аудитором фінансової звітності за рік, що закінчився 31 грудня р."

24. Узагальнена фінансова звітність не містить всієї інформації, що вимагається відповідно до основ фінансової звітності для підготовки річної фінансової звітності, що перевіряє аудитором. Отже, такі формулювання, як "достовірна й об'єктивна" або "представлені об'єктивно у всіх істотних аспектах", не використовуються аудитором при вираженні думки із приводу узагальненої фінансової звітності.

Перелік питань для самоконтролю

1. Що таке робочі документи аудитора?
2. Що таке аудиторський звіт?
3. В чому полягає узагальнення і реалізація результатів аудиту?
4. Які є вимоги до складання робочих документів аудитора?
5. Класифікація робочих документів аудитора.
6. Види аудиторських звітів.
7. Структура аудиторського звіту.
8. Аудиторські звіти за результатами виконання спеціального завдання.

Рекомендовані літературні джерела:

Основні: [7], [8], [9], [14], [15], [16], [17], [18], [19], [21].

Додаткові: [26], [28], [29], [30], [35], [38], [43], [17].

Інформаційні ресурси і Інтернеті: [49], [50], [51], [54], [55], [56].

Міжнародні видання: [58], [59], [60], [61], [62], [65].

ГЛОСАРІЙ

Державний контроль – це контроль, який здійснюється Державними контролюючими органами.

Незалежний контроль – це контроль, який здійснюється незалежними від Держави органами на підставі договору - це діяльність, яка здійснюється з метою підтвердження достовірності, звітності підприємства. Здійснюється на підставі договору між аудиторською фірмою (приватним аудитором) та підприємством замовником.

Мета зовнішнього аудиту - це підтвердження достовірності звітності підприємства, її законності відповідності чинному законодавству та встановленими нормативам.

Мета внутрішнього аудиту - це порушник резервів, покращення фінансово-господарського стану підприємства та удосконалення діяльності підприємства.

Користувачі результатів аудиторської перевірки - це підприємства, клієнти, банки, ДП, інвестор, акціонери та інші контрагенти, які зацікавлені в результатах аудиторської перевірки.

Внутрішній аудит - це аудит, який здійснюється всередині самого підприємства його працівниками.

Зовнішній аудит - це незалежний аудит, який здійснюється незалежними аудиторськими фірмами та приватними аудитором за замовленнями підприємства-клієнта.

Добровільний аудит - це аудит, який проводиться за замовленням підприємства-клієнта на добровільній основі.

Обов'язковий аудит - це аудит, який проводиться згідно із законом України “Про аудиторську діяльність раз на рік”.

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

Суб'єкти аудиту – це аудиторська фірма або приватний аудитор, який здійснюють аудиторську діяльність.

Аудиторські стандарти – це основні принципи виконання аудиторських процедур. Вони мають виконуватися незалежно від умов, в яких проводиться аудит. До аудиторських стандартів включають пояснення і норми аудиту, що є керівництвом до виконання аудиторських процедур, застосування їх до окремих об'єктів перевірки, підготовки аудиторських звітів.

Приватний аудит - аудит, який здійснюється за замовленням заінтересованої сторони, приватно за домовленістю, незалежно від того, чи передбачена така перевірка законом.

Аудит за законом (обов'язковий) - необхідною мірою захисту інтересів власників (акціонерів, учасників капіталу) і держави від навмисного викривлення у звітності показників підприємницької діяльності.

Предмет аудиторського контролю - процес розширеного відтворення суспільно необхідного продукту і додержання його економіко-правового регулювання в умовах ринкової економіки. Предмет аудиторського контролю базується на оцінці достовірності фінансової звітності.

Об'єкти аудиторського контролю - предмети і засоби праці, також сама праця, яка використовується в процесі розширеного відтворення суспільно необхідного продукту.

Метод аудиторського контролю – це сукупність методичних прийомів контролю процесів розширеного відтворення суспільно необхідного продукту і додержання його законодавчого і нормативно – правового регулювання в умовах ринкової економіки.

Аналіз – прийом дослідження, який включає вивчення предмета уявним або практичним розчленуванням його на складові об'єкти. Кожну з виділених частин аналізують в межах одного цілого. (комплексна ревізія виробничої і фінансово-господарської

діяльності).

Синтез – прийом вивчення об'єкта в цілісності в єдності і взаємозв'язку його частин (контроль виконання договорів на поставку продукції).

Індукція - прийом дослідження, при якому загальний висновок про прикмети множини елементів об'єкта складають на основі вивчення не всіх прикмет, а лише частини елементів цієї множини.

Дедукція – досліджують стан об'єкта в цілому, а потім його складових елементів, тобто висновки від загального до окремого. (Ревізію дебіторської заборгованості спочатку проводять за даними синтетичного обліку, а потім аналітичного обліку).

Аналогія – прийом наукових висновків, завдяки якому досягають пізнання одних об'єктів на основі подібності їх з іншими.

Моделювання – прийом наукового пізнання, що ґрунтується на зміні об'єкта, явища, які вивчають, на їх аналог, модель, що має істотні прикмети оригіналу.

Абстрагування – прийом відволікання. При цьому методи абстракції переходять від конкретних об'єктів до загальних понять і законів розвитку (наприклад, перевіряють стан контролю трудової дисципліни в окремих підрозділах підприємства, і абстрагуючись роблять висновки в цілому).

Конкретизація – дослідження об'єктів у всій їх різнобічності. При цьому досліджують стан об'єктів за певними конкретними умовами існування їх та розвитку, виявлення у процесі контролю непродуктивних витрат за місцями їх утворення.

Системний аналіз – вивчення об'єкта дослідження як сукупності елементів, що утворюють систему, передбачає оцінку поведінки об'єктів, як системи з усіма факторами.

Функціонально – вартісний аналіз – вивчення об'єктів на стадії інженерної підготовки виробництва, яка вимагає проектування складних систем у процесі дослідження функціонування їх (проектування і оцінка економічної ефективності технологічних процесів).

Органолептичні методичні прийоми – інвентаризація, контрольні заміри, вибіркові і суцільні спостереження, технологічний та хіміко – технологічний контроль, експертизи, службове розслідування, експеримент.

Інвентаризація – перевірка об'єктів контролю в натурі, визначається оглядом, підрахунками, зважуванням, обмірюванням.

Контрольні заміри – прийом фактичного контролю обсягів виробництва робіт, послуг.

Вибіркові спостереження – використовується коли суцільний контроль технічно не можливий.

Суцільні спостереження – прийом статистичного контролю фактичного стану об'єктів, які вивчають, наприклад, проведення хронометричних спостережень при контролі норм виробітку, використання робочого часу працівників за звітний період.

Технологічний контроль – прийом контролю інженерної і технологічної підготовки виробництва, а також якості продукції, яку випускають, її відповідність технологічним умовам.

Хіміко – технологічний контроль – прийом контролю якості сировини і матеріалів, які використовуються в виробництві (у громадському харчуванні – це встановлення калорійності, смакових якостей, додержання рецептур страв та інше). Здійснюють такий контроль лабораторним аналізом.

Експертизи різних видів – прийоми експертних оцінок, що застосовується технологічними, судово-бухгалтерськими, криміналістичними, товарознавчими та іншими експертизами.

Службове розслідування – сукупність прийомів перевірки додержання посадовими особами, а також робітниками і службовцями нормативно – правових актів, що регулюють виробничі відносини у різних сферах виробництва.

Експеримент – науково поставлений дослід відповідно до мети аудиторського контролю.

Розрахунково – аналітичні – економічний аналіз, статистичні розрахунки,

економіко – математичні методи.

Економічний метод - система прийомів в аудиторському контролі для розкриття причинних зв'язків, що зумовлюють результати явищ і процесів. Застосовують при попередньому, поточному і заключному контролі виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства.

Статистичні розрахунки – прийом одержання таких величин і якісних характеристик, яких немає в економічній інформації. Розраховують коефіцієнти трудової участі членів бригади, використання обладнання, динаміку виконання завдань.

Економіко – математичні методи – визначення впливу факторів на результати господарських процесів з метою їх оптимізації на стадії планування і проектування.

Документальні – інформаційне моделювання, дослідження документів, камеральні перевірки, нормативно – правове регулювання.

Інформаційне моделювання – це інформаційна сукупність, яка представляє контрольний об'єкт у вигляді моделі. Метою моделювання є одержання необхідної інформації про об'єкт для вивчення його стану, при цьому контролюють об'єкти Основних фондів, товарно матеріальних цінностей, кошти та інші засоби.

Дослідження документів – прийоми документального контролю достовірності, доцільності, ефективності господарських операцій, відповідності їх законодавчим і нормативним актам.

Камеральні перевірки – прийоми документального контролю проектно-кошторисної документації по капітальним вкладенням, які подають установі банку, що здійснює контроль за фінансуванням капітальних вкладень із держбюджету. Застосовуються податковими службами для контролю звітності, до проведення контрольної перевірки її на підприємстві.

Нормативно – правове регулювання – система прийомів, що використовується в аудиторському контролі для вивчення порушень нормативних і правових актів у процесі здійснення господарських і фінансових операцій.

Узагальнення і реалізація результатів контролю – сукупність прийомів синтезування результатів контролю і прийняття рішень щодо усунення виявлених недоліків і запобіганню їх у майбутньому. До таких прийомів відносять:

Групування недоліків – систематизація і узагальнення недоліків і порушень нормативно-правових актів за економічною однорідністю, часом проведення і важливістю. Групування передбачає хронологічну послідовність, систематизований і хронологічно – систематизований способи.

Хронологічна послідовність – спосіб групування недоліків і порушень виявлених в процесі дослідження документів. При цьому документи перевіряють у такому порядку, в якому їх було згруповано при бухгалтерській обробці і зброшуровано у папки за звітними періодами.

Систематизований спосіб групування дає змогу виявити недоліки при дослідженні однорідних документів за весь період. При цьому спочатку перевіряють документи, що відображають касові операції, потім – товарні, розрахункові.

Хронологічно – систематизований спосіб – це мішане групування, яке полягає в тому, що аудитор виявляє недоліки в хронологічній й послідовності, систематизує їх за хронологічною однорідністю операцій (касові, банківські, товарні, розрахункові).

Документування результатів проміжного контролю – це спосіб оформлення результатів контрольних дій на проміжних стадіях аудиту (наприклад – складання акту, вибіркова інвентаризація товарно - матеріальних цінностей).

Аналітичне групування – це сукупність прийомів статистичних групувань за однорідністю ознак підконтрольних об'єктів та виявлених недоліків (складання таблиць аналізу факторів, які впливають на випуск, реалізацію продукції, аналіз факторів збитковості).

Слідчо – юридичне обґрунтування включає способи одержання доказів аудитом недоліків і порушень законодавства, розміри завданих матеріальних збитків і відповідальних

за них конкретних осіб (опитування і розгляд письмових пояснень складання позовної заяви у арбітражні органи).

Прийняття рішень за результатами аудиту – спосіб впливу суб'єкта на об'єкт контролю, що забезпечує його функціонування у заданих параметрах і режимах (Застосовують при розробці і виданні наказів, розпоряджень, службового листа за результатами аудиту, тематичної перевірки тощо).

Контроль за виконанням прийнятих рішень – прийом реалізації практичних рішень, який передбачає встановлення фактичного стану об'єкта і його поведінки відповідно до управлінської ідеї (наприклад – перевіряють виконання розпорядчих документів за результатами аудиту щодо відшкодування заподіяного збитку підприємству).

Процедури аудиту – це сукупність дій аудитора.

Аудиторські докази – повна, достовірна і надійна інформація для аудитора при видачі обґрунтованих звітів.

Прямі докази – це дані, що підтверджуються первинними документами й обліковими записами.

Матеріальні докази – це документи і натуральні об'єкти.

Нематеріальні докази – це миттєві явища, а також контрагенти підприємства, на якому проводиться аудит.

Надійність доказів – це якісна інформація, яка забезпечує обґрунтовану відсутність у ній помилок і виправлень, яка відображає належну інформацію.

Тести системи контролю – застосовують для одержання аудиторських доказів відносно відповідності структури та ефективності функціонування систем обліку та внутрішнього аудиту.

Ротаційні тести – це порядок, відповідно до якого об'єкти, що підлягають аудиторській перевірці, вибираються аудитором по черзі, на принципах ротації.

Глибинні тести – є певною вибіркою операцій, що перевіряються на усіх стадіях облікового процесу.

Тести слабких місць – призначені для перевірки конкретного аспекту обліково-аналітичної роботи, де аудитор припускає наявність помилок.

Цілеспрямовані тести – використовуються з метою наступного контролю здійснюваних операцій.

Наскрізні тести – це форма поглибленого використання для вивчення системи в цілому.

Незалежні тести – призначені для перевірки операцій і залишків, а також здійснення інших процедур з метою отримання доходів про повноту, правильність і законність операцій, відображених у бухгалтерських записах і фінансовій звітності.

Процедура – поняття, яке встановлює виконання певних дій засобами праці над предметами праці з метою пізнання, перетворення або удосконалення їх для досягнення мети.

Контрольно-аудиторські процедури - реалізують методичні прийоми контролю і аудиту, тому їх характеризують за тими функціями, які вони виконують у контрольно-аудиторському процесі.

За призначенням у застосуванні прийомів можна поділити на

Організаційні процедури – вибір спеціалістів для виконання контрольних функцій, оформлення організаційно-розпорядчої документації (накази, розпорядження, графіки), встановлення об'єкта і вибір методики.

Моделюючі процедури – встановлюють нормативно-правову і фактографічну інформацію, яка стосується об'єкта контролю, створюють інформаційний образ.

Нормативно-правові процедури – перевірка відповідності і функціонування об'єкта контролю правилами, передбаченим нормативно-правовими актами, наприклад, додержання трудового законодавства у трудових відносинах на підприємстві.

Аналітичні процедури – розчленування об'єкта контролю на складові елементи і дослідити їх із застосуванням спеціальних методик. Наприклад: аналізують виконання

державного замовлення з випуску найважливіших видів продукції в асортименті.

Розрахункові процедури – перевіряють достовірність кількісних і вартісних вимірників в господарських операцій, розраховують узагальнюючі показники, які характеризують об'єкт контролю (показники продуктивності праці)

Лічильно-обчислювальні процедури – застосовують під час перевірки кількісної характеристики об'єктів контролю. До них відносять – встановлення вартості товарів відповідно до ринкових цін, перевірку правильності нарахування заробітної плати робітникам, розрахункових відносин тощо.

Логічні процедури – ґрунтуються на застосуванні прийомів логіки у процесі контролю.

Порівняльно-зіставні процедури - передбачають порівняння і зіставлення об'єкта з його аналогом, затвердженими зразками.

Інвентаризація процедури – органолептичний методичний прийом контролю фактичного стану підконтрольних об'єктів, здійснюваний з метою забезпечення збереження цінностей і раціонального використання їх у фінансово-господарській діяльності.

Економічний аналіз – застосовується при перевірці виробництва і реалізації продукції, використання трудових ресурсів, основних фондів, виявлення перевитрат собівартості окремих видів продукції, визначення рентабельності, а також дійсного фінансового стану підприємства.

Джерелами інформації – є законодавство з питань фінансово-господарської діяльності, обліку і контролю, нормативні документи про бухгалтерські звіти і баланси, нормативно-методичні документи з інвентаризації, обліку, звітністю і контролю, матеріали контрольних перевірок і рішень щодо них, рішення за результатами господарської діяльності, первинні документи і облікові регістри, поточна та річна звітність підприємства.

Планування – це процес, який дає можливість найбільш раціонально виконати аудит і одночасно зменшити ризик невиявлення найсуттєвіших моментів діяльності клієнта.

Аудиторська програма – це оцінювання ризику внутрішнього контролю і ризику невиявлених суттєвих помилок у звітності.

Стадії аудиту – це етапи і частини з яких складається аудиторська перевірка.

Переддослідний етап - включає процедури організаційного характеру, для створення умов для якісного проведення аудиту у встановлені терміни.

Дослідний етап – це виконання процедур із перевірки виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства, за допомогою найпростіших засобів обчислювальної техніки.

Узагальнення результатів контролю – це систематизація недоліків у діяльності підприємства, які групують, оформляють результати проміжного контролю, складають аналітичні таблиці, узагальнюють і відображають результати аудиту в акті (висновку).

Реалізація результатів контролю – завершальний етап в аудиторському процесі. Бригада аудиторів разом з керівником підприємства, обговорюють результати аудиту, які оформлюють спеціальним висновком.

Сертифікат аудитора – це офіційний документ, який засвідчує право громадянина України на здійснення аудиторської діяльності на території України.

Організація праці – це система заходів, яка забезпечує раціональне використання робочої сили.

Аналітично-розрахунковий метод нормування праці – це метод, який ґрунтується на раніш розроблених нормативних матеріалах і його використання не вимагає значних витрат ресурсів на розробку нових нормативних матеріалів, що потребує великих витрат

Аналітично-дослідницький метод – базується на безпосередньому вивченні витрат часу.

Принципи незалежності, об'єктивності та доброзичливості - аудитор зобов'язаний бути прямим, чесним і відвертим у підході до виконання своїх професійних послуг. Під час проведення аудиту він повинен безсторонньо і неупереджено ставитись до

підприємства, яке перевіряється, а також до окремих підприємств і осіб, котрі зацікавлені в його роботі. Одним з факторів забезпечення умов об'єктивності є незалежність аудитора.

Принцип конфіденційності інформації - аудитор повинен дотримуватися принципів конфіденційності інформації, отриманої під час роботи від клієнта, і не розкривати її третій стороні без дозволу клієнта, якщо не існує такого зобов'язання в окремих випадках, передбачених українським законодавством. (Більш конкретно про дотримання принципів конфіденційності говориться в розділі 4 Кодексу професійної етики аудиторів України).

Принцип майстерності і компетентності аудитора - аудит необхідно виконувати з відповідною професійною майстерністю особами, які мають відповідну фахову підготовку досвід і компетентність у цій галузі.

Документування аудиту - вимагається документальне оформлення всіх питань, що їх аудитор вважає важливими з точки зору доказовості факту виконання процедур аудиту, обґрунтованості прийнятих рішень та оцінок, а також того, що аудит проводився у відповідності з вимогами Національних нормативів аудиту або інших стандартів та правил.

Планування аудиту - з метою ефективного проведення аудиторської перевірки аудиторіві слід планувати свою роботу. Планування має ґрунтуватися на попередньому вивченні особливостей фінансово-господарської діяльності клієнта.

Аудиторська палата України - неурядовим органом, метою діяльності якого є створення системи незалежного фінансово-господарського контролю у формі аудиту, який дає об'єктивну оцінку фінансовому стану підприємства, сприяє раціональному господарюванню, та своєчасно запобігає банкрутству власника, забезпечує достовірний контроль за документами і видатками власників та одночасно оберігає інтереси держави.

Портфель замовлень на аудиторські послуги - формується за договорами, а також замовленнями, що надходять від підприємств. За портфелем замовлень аудиторська фірма складає плани своєї діяльності на календарний рік із розбиванням на квартали.

Вибір об'єкта аудиту полягає у встановленні першочерговості об'єкта перевірки, тобто підприємства, яке в плані проведення аудиту за тривалістю між ревізійного періоду повинно підлягати комплексному аудиту або контрольній перевірці.

Організаційно – методична підготовка аудиту починається з вивчення стану економіки об'єкта аудиту. При цьому вивчаються попередні плани виробничої і фінансової діяльності підприємства та їх виконання.

Внутрішній аудит – аудит, який проводиться працівниками самого підприємства.

Суб'єкт внутрішнього аудиту – працівники окремого відділу на підприємстві.

Банкрутство – це пов'язана з недостатністю активів у ліквідаційній формі неспроможність юридичної особи - суб'єкта підприємницької діяльності – задовольнити в установленій для цього строк пред'явлені до нього з боку кредиторів вимоги і виконати зобов'язання перед бюджетом.

Платоспроможність – це спроможність здійснювати платежі наявними засобами, або такими, які безпосередньо поповнюються за рахунок його діяльності.

Ліквідність – це здатність активів підприємства перетворюватись на кошти.

Кредиторська заборгованість – заборгованість підприємства, яке перевіряється іншим підприємством та органом.

Власні оборотні засоби – це робочий капітал, який розраховується як різниця між оборотними активами підприємства та його короткостроковими зобов'язаннями.

Коефіцієнт покриття – показує, скільки грошових одиниць оборотних коштів припадає на кожну грошову одиницю короткострокових зобов'язань.

Коефіцієнт оборотності запасів – визначається з відношення собівартості реалізованої продукції до середньої вартості запасів.

Фондовіддача – це відношення виручки від реалізації без ПДВ та акцизного збору до середньої вартості основних фондів.

Коефіцієнт оборотності – це відношення виручки (валового доходу) від реалізації продукції, без урахування податку на додану вартість та акцизного збору, до суми оборотних

засобів підприємства.

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.

Аудиторська діяльність – організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг.

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

Аудит калькулювання – перевірки обчислення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг), а також заготівельної собівартості матеріальних цінностей та засобів виробництва за елементами витрат.

Аналіз – прийом дослідження, який включає вивчення предмета уявним або практичним розчленуванням його на складові об'єкти. Кожну з виділених частин аналізують в межах одного цілого. (комплексна ревізія виробничої і фінансово – господарської діяльності).

Аналогія – прийом наукових висновків, завдяки якому досягають пізнання одних об'єктів на основі подібності їх з іншими.

Абстрагування – прийом відволікання. При цьому методи абстракції переходять від конкретних об'єктів до загальних понять і законів розвитку (наприклад, перевіряють стан контролю трудової дисципліни в окремих підрозділах підприємства, і абстрагуючись роблять висновки в цілому).

Аналітичне групування – це сукупність прийомів статистичних групувань за однорідністю ознак підконтрольних об'єктів та виявлених недоліків (складання таблиць аналізу факторів, які впливають на випуск, реалізацію продукції, аналіз факторів збитковості).

Аудиторський ризик – ймовірність того, що аудитор може скласти недостовірний висновок про фінансову звітність підприємства.

Аудиторські докази – інформація, отримана аудитором у процесі формулювання висновків, на яких ґрунтується думка аудитора. До аудиторських доказів ставляться первинні документи й бухгалтерські записи, що лежать в основі фінансової звітності, а також підтверджуюча інформація, отримана з інших джерел.

Арифметична перевірка – перевірка правильності арифметичних показників у касових документах.

Витрати - це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілення власниками).

Виробничі запаси – придбані або самостійно вироблені вироби, які підлягають подальшій переробці на підприємстві, (сировина, основні і допоміжні матеріали, купівельні напівфабрикати, незавершене виробництво, МШП, молодняк тварин і тварини на відгодівлі).

Виробнича собівартість – не грошовий вираз безпосередніх витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом продукції (робіт, послуг).

Вибіркова пер-ка передбачає застосування ауд.процедур менше ніж на 100 відсотків масивів інформації, які дають змогу аудитору отримати ауд.докази і, оцінивши окремі характеристики вибраних даних, поширити дієвість цих доказів на всю сукупність даних.

Власний капітал – це загальна вартість засобів п-ва, які належать йому на правах власності і використовуються ним для формування його активів. Такі активи формуються за рахунок інвестованого в них власного капіталу і є чистими активами п-ва.

Властивий ризик – являє собою всі можливі ризики, пов'язані із функціонуванням підприємства, т.б. це всі помилки, які можуть бути допущені в результаті діяльності

підприємства. Ризик виникнення таких помилок пов'язаний з дією внутрішніх і зовнішніх факторів, які часто безпосередньо не пов'язані з підприємством – клієнтом. Наприклад, це такі фактори:

Валові витрати – сума будь-яких витрат платника податків у грошовій, матеріальній та нематеріальній формі.

Витрати виробництва – спожиті у процесі виробництва засоби виробництва, як предметів уречевленої праці, так і живої праці, а також нарахувань на витрати виробництва.

Групування недоліків – систематизація і узагальнення недоліків і порушень нормативно-правових актів за економічною однорідністю, часом проведення і важливістю.

Грошові кошти – це готівка, кошти на рахунках в банку та депозити до запитання.

Дедукція – досліджують стан об'єкта в цілому, а потім його складових елементів, тобто висновки від загального до окремого. (Ревізію дебіторської заборгованості спочатку проводять за даними синтетичного обліку, а потім аналітичного обліку).

Дохід суб'єкта господарювання – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Документування результатів проміжного контролю – це спосіб оформлення результатів контрольних дій на проміжних стадіях аудиту (наприклад – складання акту, вибіркова інвентаризація товарно - матеріальних цінностей).

Дослідження документів – прийоми документального контролю достовірності, доцільності, ефективності господарських операцій, відповідності їх законодавчим і нормативним актам.

Джерела інформації аудиту основних засобів – первинні документи по надходженню, експлуатації, передачі, ліквідації основних засобів і нематеріальних активів, реєстри синтетичного і аналітичного обліку, інвентарні картки обліку окремих основних засобів і нематеріальних активів, машинограми по рахунках обліку основних засобів та нематеріальних активів, головна книга, баланс.

Експерт – фізична особа або підприємство, що володіє спеціальними знаннями, освітою і досвідом у галузі діяльності, яка відрізняється від аудиторської і бухгалтерської.

Економіко – математичні методи – визначення впливу факторів на результати господарських процесів з метою їх оптимізації на стадії планування і проектування.

Експеримент – науково поставлений дослід відповідно до мети аудиторського контролю.

Індукція – прийом дослідження, при якому загальний висновок про прикмети множини елементів об'єкта складають на основі вивчення не всіх прикмет, а лише частини елементів цієї множини.

Зобов'язання - це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як передбачають, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Касові операції – операції, пов'язані з отриманням готівки в касу та видачі готівки з каси.

Контроль оренди – перевірка документального оформлення оренди, дотримання умов договору оренди, внесення орендної плати, стану експлуатації об'єктів оренди, їх обліку.

Контроль правильності обліку робочого часу – перевірка дотримання встановленого законом час протягом якого робітники і службовці згідно правилам внутрішнього розпорядку фактично виконували свої обов'язки.

Контроль стану табельного обліку – перевірка фактичної явки на роботу та її відображення, обліку запізнь, фактично відпрацьованого часу, фонду робочого часу.

Контроль витрат виробництва – це всебічна перевірка річних витрат за елементами і статтями калькуляції.

Контроль витрат за статтями калькуляції – це всебічна перевірка витрат на окремі види виробів, а також на основне і допоміжне виробництво.

Конкретизація – дослідження об'єктів у всій їх різнобічності. При цьому досліджують стан об'єктів за певними конкретними умовами існування їх та розвитку, виявлення у процесі контролю непродуктивних витрат за місцями їх утворення.

Мета організації аудиторської перевірки – організація дій аудитора по збору і обробці даних про стан фінансово–господарської діяльності підприємства для визначення тверджень, що характеризують відповідність її законодавчим вимогам.

Метод аудиторського контролю – це сукупність методичних прийомів контролю процесів розширеного відтворення суспільно необхідного продукту і додержання його законодавчого і нормативно – правового регулювання в умовах ринкової економіки.

Методи контролю розрахункових операцій – документальні, суцільних спостережень вибіркового спостережень, вибіркового перевірок документів, логічний аналіз.

Методи аудиту виробничих запасів – інвентаризація, хронологічний, технологічний контроль, документальні методи перевірки, експертизи, аналітичні.

Моделювання – прийом наукового пізнання, що ґрунтується на зміні об'єкта, явища, які вивчають, на їх аналог, модель, що має істотні прикмети оригіналу.

Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше 1 року для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

Нормативно – правове регулювання – система прийомів, що використовується в аудиторському контролі для вивчення порушень нормативних і правових актів у процесі здійснення господарських і фінансових операцій.

Оцінка і розподіл – твердження адміністрації про те, що фінансова звітність побудована на правильній оцінці активів і пасивів підприємства, його власного капіталу, доходів і витрат.

Організація аудиторського процесу – створення організаційних передумов для дослідження і аналітичної обробки економічної інформації з метою формування пропозицій по поліпшенню обліку й звітності підприємства.

Об'єкти контролю – застосовна різні форми розрахунків з контрагентами: платіжними дорученнями, вимогами, вимогами – дорученнями, чеками, плановими платежами, акредитивами, векселями.

Об'єкти аудиторських послуг – окремі або взаємопов'язані економічні, організаційні, інформаційні або ін. сторони функціонування системи, яка вивчається.

Об'єкти контролю основних засобів – стан обліку, дотримання встановленого порядку визначення розміру збитків від нестачі, розкрадання, знищення (псування) основних засобів.

Об'єкти контролю нематеріальних активів – активи, що не мають матеріальної форми та контролюються підприємством з метою отримання протягом одного року, (або одного амортизаційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, для адміністративних потреб, або надання в оренду іншим фізичним або юридичним особам.

Операційні витрати – витрати, пов'язані з діяльністю продукції та підприємством.

Оцінка доходу підприємства – визначення на скільки збільшився економічний ефект підприємства у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу.

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, що не є інвестиційною і фінансовою.

Повнота і завершеність – твердження адміністрації, що всі господарські операції знайшли відображення у фінансовій звітності.

Перевірка касових операцій – встановлення їх суті, законності і обґрунтованості, доцільності, виявлення порушень виготовленого порядку ведення касових операцій, інших нормативних документів.

Перевірка наявності сумнівних боргів – це встановлення строку поточної дебіторської заборгованості, щодо якої існує невпевненість погашення її боржниками.

Перевірка наявності поточної заборгованості – встановлення суми дебіторської

заборгованості, що виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу.

Перевірка розрахунків акредитивами – перевірка стану виконання і оформлення зобов'язань банку, що видане ним за дорученням клієнта на користь його партнера по договору, тобто стан оформлення платежу акредитивом.

Перевірка наявності довгострокової дебіторської заборгованості – визначення суми дебіторської заборгованості яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена через 12 місяців з дати балансу.

Перевірка визначення нематеріального активу – оцінка ймовірності отримання у майбутньому економічних вигод або перевірка достовірності визначеної оцінки.

Посадова інструкція – це нормативний документ, у якому визначено завдання, права, обов'язки і відповідальність посадової особи, її розробляють для кожної конкретної штатної посади.

Прибуток – це економічна категорія, що визначається як різниця між загальною виручкою і загальними витратами (між доходами і витратами).

Прийняття рішень за результатами аудиту – спосіб впливу суб'єкта на об'єкт контролю, що забезпечує його функціонування у заданих параметрах і режимах (Застосовують при розробці і виданні наказів, розпоряджень, службового листа за результатами аудиту, тематичної перевірки тощо).

Помилка – ненавмисні погрішності, допущені у фінансовій звітності, такі як:

Робоча документація – це записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, що здійснюються під час проведення аудиторської перевірки.

Ризик контролю – можливість того, що недостовірні інформація не буде виявлена або своєчасно попереджена системою внутрішнього контролю.

Ризик виявлення означає, що значні помилки можуть залишитися невиявленими в ході аудиторської перевірки.

Розрахунковий документ – оформлена у письмовому вигляді вимога або доручення підприємства на перерахування грошових коштів у безготівковій формі за об'єкти купівлі–продажу.

Система бухгалтерського обліку – серія завдань і записів суб'єкта, за допомогою яких результати операцій обробляються як спосіб ведення фінансових записів. Такі системи застосовуються з метою ідентифікації, збору, аналізу, розрахунку, класифікації, реєстрації, узагальнення й відбиття результатів операцій й інших подій.

Система внутрішнього контролю – це політика й процедури, прийняті керівництвом суб'єкта для сприяння в реалізації цілей керівництва.

Слідчо–юридичне обґрунтування – способи одержання доказів аудитом недоліків і порушень законодавства, розміри завданих матеріальних збитків і відповідальних за них конкретних осіб (опитування і розгляд письмових пояснень складання позовної заяви у арбітражні органи).

Систематизований спосіб групування дає змогу виявити недоліки при дослідженні однорідних документів за весь період. При цьому спочатку перевіряють документи, що відображають касові операції, потім – товарні, розрахункові.

Службове розслідування – сукупність прийомів перевірки додержання посадовими особами, а також робітниками і службовцями нормативно – правових актів, що регулюють виробничі відносини у різних сферах виробництва.

Системно–орієнтований підхід до проведення аудиту – передбачає оцінку аудитором системи внутрішнього контролю у випадку визнання її ефективною проводити системи перевірок на відповідність, чим підтверджує визначену оцінку ефективності. За результатами оцінки визначає методіку, організацію перевірки і обсяги інформації для контролю.

Стандарти аудиту – це документи, які формують єдині вимоги, при дотриманні яких забезпечується відповідний рівень якості аудиту і супутніх послуг.

Синтез – прийом вивчення об'єкта в цілісності в єдності і взаємозв'язку його частин (контроль виконання договорів на поставку продукції).

Системний аналіз – вивчення об'єкта дослідження як сукупності елементів, що утворюють систему, передбачає оцінку поведінки об'єктів, як системи з усіма факторами.

Узагальнений об'єкт аудиту – фінансова звітність підприємства, яка має бути підготовлена відповідно до вимог національних стандартів обліку, звітності або загальноприйнятих бухгалтерських принципів.

Умовно постійні витрати – абсолютний розмір витрат, які зі збільшенням чи зменшенням випуску продукції не змінюється.

Умовно змінні витрати – абсолютний розмір таких витрат, які зі збільшенням чи зменшенням випуску продукції змінюють свою величину.

Узагальнення і реалізація результатів контролю – сукупність прийомів синтезування результатів контролю і прийняття рішень щодо усунення виявлених недоліків і запобіганню їх у майбутньому. До таких прийомів відносять:

Фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

Функціонально–вартісний аналіз – вивчення об'єктів на стадії інженерної підготовки виробництва, яка вимагає проектування складних систем у процесі дослідження функціонування їх (проектування і оцінка економічної ефективності технологічних процесів).

Технологічний контроль – прийом контролю інженерної і технологічної підготовки виробництва, а також якості продукції, яку випускають, її відповідність технологічним умовам.

Тести контролю – тести, проведені з метою одержання аудиторських доказів відносно належної організації систем бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю, а також ефективності їхнього функціонування.

Товарні запаси – придбані підприємством товари, призначені для подальшого перепродажу.

Хіміко – технологічний контроль – прийом контролю якості сировини і матеріалів, які використовуються в виробництві (у громадському харчуванні – це встановлення калорійності, смакових якостей, додержання рецептур страв та інше). Здійснюють такий контроль лабораторним аналізом.

Хронологічна послідовність – спосіб групування недоліків і порушень виявлених в процесі дослідження документів. При цьому документи перевіряють у такому порядку, в якому їх було згруповано при бухгалтерській обробці і зброшуровано у папки за звітними періодами.

Хронологічно–систематизований спосіб – це мішане групування, яке полягає в тому, що аудитор виявляє недоліки в хронологічні й послідовності, систематизує їх за хронологічною однорідністю операцій (касові, банківські, товарні, розрахункові).

Шахрайство – навмисна дія, зроблена одним або декількома особами із числа керівників або співробітників суб'єкта або третіх осіб і яка призводить до неправильного подання фінансової звітності.

Мета аудиту – висловлення аудитором висновку про те чи відповідає фінансова звітність, в усіх суттєвих аспектах, інструкціям, які регламентують порядок підготовки і представлення фінансових звітів.

Масштаб аудиту – виконання процедур аудиторської перевірки, необхідних за певних обставин для досягнення мети аудиту.

Обґрунтована гарантія – це процес збирання доказів, необхідних аудиторів для підготовки висновку про те, що в цілому немає істотних перекозень у звітності.

Документування аудиту – документальне оформлення всіх питань, що їх аудитор вважає важливим з точки зору доказовості факту виконання процедур аудиту, обґрунтованості прийнятих рішень та оцінок.

Процедури перевірки даних па відповідність – це тести, що складаються для отримання обґрунтованої гарантії щодо ефективності систем внутрішнього контролю.

Підприємство – юридична особа, створена з метою отримання прибутку, або без

такої мети, включно з головним підприємством і всіма його філіями та представництвами.

Компіляція – трансформація обліку, один з видів супутніх аудиту послуг.

Операційна перевірка – це перевірка при якій аудитор зобов'язаний провести процедури перевірки питань, про які він домовився з клієнтом.

Операції споріднених сторін – це передача коштів або обов'язків між спорідненими сторонами незалежно від призначення ціни на них.

Споріднені сторони – це сторони одна з яких може контролювати діяльність іншої або впливати на прийняття фінансових і оперативних рішень.

Вибіркова перевірка – означає використання аудиторських процедур стосовно менш ніж 100% бухгалтерських проводок або показників фінансової звітності, які дозволяють аудитору отримати аудиторські докази і оцінивши окремі характеристики відібраних даних, розповсюдити дієвість цих доказів на всю сукупність даних.

Ризик неефективності і вибіркової перевірки – це ймовірність того, що аудиторських висновок підготовлений на засадах вибіркового дослідження, може відрізнятись від висновку, який було б зроблено, коли б аудитор зробив таку перевірку шляхом суцільної перевірки з використання тих самих аналітичних процедур.

Припустима помилка – це максимальне значення помилки в сукупності даних, яка стає суттєвою при прийнятті рішення про ефективність вибіркової перевірки.

Облікові оцінки – це розрахункові суми вартості показників обліку при відсутності точного засобу виміру.

Шахрайство – це навмисне неправильне відображення і представлення даних обліку і звітності службовими особами і керівництвом підприємства.

Стратифікація – це процес розподілу генеральної сукупності на більш дрібні під сукупності, кожна з яких має свою власну вартісну характеристику.

Генеральна сукупність даних – це набір інформації стосовно якої аудитор хотів би зробити аудиторську вибірку.

Фальсифікація бухгалтерських документів та записів – це оформлення насамперед неправильних або фальсифікованих документів бухгалтерського обліку і записів у реєстрах бухгалтерського обліку.

Операції споріднених сторін – передача коштів або обов'язків між спорідненими сторонами, незалежно від призначення ціни на них.

Завдання основних методів управління ЕОД – це встановлення необхідного контролю за системою ЕОД і забезпечення впевненості, що мета внутрішнього контролю і управління досягнута.

Мета внутрішніх засобів управління – це встановлення процедур управління прикладними програмами.

Отримання необхідних знань про бізнес клієнта – це безперервний процес накопичення та оцінки даних, а також співвідношення набутої інформації з повними даними протягом аудиторської перевірки.

Інформаційна база – це знання про галузь господарської діяльності на підставі якої аудитор дає свою професійну оцінку бізнесу підприємства.

Основні методи управління електронної обробки даних – складаються з функцій управління, тестування, перетворення, реалізація документального оформлення нових або професійну оцінку систем та інше.

Договір на проведення аудиту – основний документ, який засвідчує факт досягнення домовленості між замовником та виконавцем про проведення аудиторської перевірки.

Невиконання вимог законодавчих та нормативно-правових актів – дії (або діяльність) керівництва і персоналу клієнта, що суперечить вимогам законодавчих нормативно-правових актів України.

Основні засоби (зг. ПСБО - 7) це - матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання в процесі виробництва, надання послуг, надання в оренду іншим особам, очікуваний строк корисного використання яких перевищує один рік (або

операційний цикл, якщо він більше одного року.

Коефіцієнт оборотності активів - характеризує на скільки ефективно використовуються активи з точки зору обсягу реалізації, оскільки показує скільки гривень реалізації припадає на кожну гривню, вкладену в активи підприємства. Іншими словами – скільки разів за звітний період активи обернулися в процесі реалізації продукції.

Рентабельність активів - характеризує на скільки ефективно підприємство використовує свої активи для отримання прибутку, тобто який прибуток приносить кожна гривня, вкладена в активи підприємства.

Рентабельність капіталу - Характеризує на скільки ефективно підприємство використовує власний капітал. Показник визначається як відношення чистого прибутку до середньорічної вартості власного капіталу.

Фондовіддача - показник характеризує, на скільки ефективно підприємство використовує основні фонди. Визначається як відношення виручки від реалізації до середньорічної вартості основних фондів. Збільшення фондовіддачі свідчить про підвищення ефективності використання основних фондів

Коефіцієнт концентрації власного капіталу – він визначає частку коштів власників підприємства в загальній сумі коштів, вкладених у майно підприємства. Характеризує можливість підприємства виконати свої зовнішні зобов'язання за рахунок використання власних коштів, незалежність його функціонування від залучення позикових коштів.

Коефіцієнт концентрації позичкового капіталу – характеризує частку позикових коштів у загальній сумі коштів, вкладених у майно підприємства.

Коефіцієнт співвідношення позичкового капіталу і власного – дає найбільш узагальнену оцінку фінансової стійкості підприємства. Зростання показника в динаміці свідчить про посилення залежності підприємства від інвесторів і кредиторів, тобто про деяке зниження фінансової стійкості, і навпаки.

Коефіцієнт забезпеченості за кредитами оцінюється потенційна можливість підприємства погасити позику. Показує ступінь захищеності кредиторів від несплати відсоткових платежів. Зменшення значення цього коефіцієнта порівняно з аналогічним показником попереднього періоду свідчить про збільшення витрат підприємства на виплату відсотків за кредит.

Фінансова звітність – це звітність, що містить у собі дані про господарські засоби, їх джерела, фінансові результати та фінансово-майновий стан підприємства.

Статистична звітність – це формування за даними статистики, бухгалтерського і оперативного обліку, відображення окремих показників господарської діяльності підприємств як у натуральному та і у вартісному вираженні.

Оперативна звітність – це дані оперативного обліку, які містять дані основних показників за короткі проміжки часу-добу, п'ятиденку, тиждень, декаду.

Метод читання зовнішньої звітності – це вивчення абсолютних значень показників зовнішньої звітності з метою визначення основних джерел коштів компанії та напрямків їх використання за минулий період, а також прибуткової та дивідендної політики.

Метод галузевого порівняльного аналізу – це порівняння фінансових показників із середньо галузевими та використання їх як основи для проведення аудиту.

Метод порівняльного аналізу облікових та звітних даних клієнта за кілька минулих період часу – це метод, який передбачає вивчення аудитором відхилень обраних ним показників, а також процентних співвідношень між проміжними та звітними показниками звітності.

Метод порівняльного аналізу фактичних даних клієнта з розрахунками самого аудитора – це перерахування аудитора тих чи інших показників звітності і порівняння їх з результатами клієнта.

Метод коефіцієнтного аналізу – заснований на визначенні залежностей між окремими показниками звітності

Горизонтальний аналіз балансу – це побудування однієї чи кількох таблиць, в

яких абсолютні балансові показники доповнюються відносними темпами росту (зниження).

Вертикальний аналіз коштів – це подання балансу у вигляді відносних показників.

Коефіцієнт мобільності коштів – визначають із співвідношення вартості обігових коштів до вартості усіх коштів.

Коефіцієнт мобільності обігових коштів – визначають із співвідношення найбільш мобільної їх частини (грошей та фінансових вкладень) до вартості обігових коштів.

Коефіцієнт зносу (амортизації) – це співвідношення суми зносу основних засобів та нематеріальних активів до їх первісної вартості.

Коефіцієнт власності – це відношення власних коштів до загальної величини коштів підприємства.

Коефіцієнт позичених коштів – це відношення позичених коштів до загальної величини коштів підприємства.

Коефіцієнт співвідношення позичених та власних коштів – це ділення позичених коштів на власні.

Коефіцієнт мобільності власних коштів – це частка від ділення власних обігових коштів на загальну величину власних коштів.

Коефіцієнт співвідношення не обігових та власних і довгострокових позичених коштів – це відношення величини не обігових коштів до сукупної величини власних та довгострокових позичених коштів.

Коефіцієнт окупності процентів за кредити – це співвідношення, де в чисельнику сума чистого прибутку та витрат на сплату процентів, у знаменнику – витрати на сплату процентів за кредити.

Коефіцієнт співвідношення витрат на виплату процентів і залучених коштів – це характеристика частки проценту у позичених коштах, що показує, скільки коштує підприємству залучення позичкових коштів.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності – співвідношення коштів та короткострокових фінансових вкладень до короткострокових зобов'язань.

Проміжний коефіцієнт покриття – це частка від ділення сукупної суми коштів, короткострокових фінансових вкладень та дебіторської заборгованості до короткострокових фінансових вкладень до короткострокових зобов'язань.

Загальний коефіцієнт покриття – це відношення сукупної величини запасів та витрат коштів, короткострокових фінансових вкладень, а також дебіторської заборгованості до короткострокових зобов'язань.

Рентабельність фінансових вкладень – це відношення доходів, отриманих за цінними паперами та від участі у статутних фондах інших підприємств до середньої вартості фінансових вкладень.

Рентабельність продукції – це відношення прибутку, отриманого від реалізації продукції до повної її собівартості чи виручки від реалізації продукції.

Коефіцієнт покриття – це розрахунок відношення величини поточних активів до поточних зобов'язань

Коефіцієнт загальної ліквідності – це розрахунок відношення величини грошових засобів короткострокових фінансових вкладень до величини короткострокових зобов'язань.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності – це розрахунок відношення величини грошових засобів до величини поточних зобов'язань

Частка оборотних засобів в активах – це розрахунок з відношення поточних затрат до суми господарських засобів.

Частка виробничих запасів у поточних активах – це відношення запасів та затрат до величини поточних активів.

Коефіцієнт фінансової залежності – це відношення величини загальної суми господарських засобів до величини власного капіталу.

Коефіцієнт фінансової автономії – це відношення величини власного капіталу до величини загальної суми господарських засобів.

Коефіцієнт оборотності – це відношення виручки від реалізації до суми оборотних

засобів підприємства.

Робочі документи аудитора – це записи в яких аудитор фіксує використанні процедури, тести, отриману інформацію і висновки, винесені в результаті проведення аудиту.

Аудиторські свідчення – зібрані аудитором свідчення які є доказом певних недоліків, виявлених у процесі проведеного контролю. Свідчення є результатом тестів системи контролю та контрольно-аудиторських процедур.

Тести системи контролю – це сукупність методичних прийомів і процедур, які застосовує аудитор у процесі дослідження функціонування системи обліку і внутрішнього контролю.

Достатність – це кількість аудиторських свідчень (доказів);

Належність – відповідність аудиторських свідчень (доказів) до обґрунтування аудитором певних ситуацій, які є об'єктом контролю. Ці твердження мають спиратися на переконливі свідчення, що є результатом дослідження різних джерел інформації, отриманої внаслідок застосування документальних, органолептичних і розрахунково-аналітичних методичних прийомів.

Аудиторське досьє – це папка яка включає всі робочі документи аудитора.

Аудиторський висновок – це офіційний документ, який складається в установленому порядку за результатами проведення аудиту містить судження – оцінку аудитора стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству.

Модифікований аудиторський висновок – це висновок, який містить додаткові пояснення, але у сам висновок обмеження не виносяться.

Аудиторський висновок спеціального призначення – це висновок, який має оцінку, яка стосується в основному окремих видів діяльності підприємств і окремих суб'єктів бухгалтерського обліку.

Доповнений аудиторський висновок – це висновок, додаток до стандартних розділів якого містить коментарії і відомості з різних питань.

Підсумкові документи – це аудиторський висновок та інша документація, що передається замовнику (рекомендації щодо поліпшення бухгалтерського обліку, оперативності внутрішнього аудиту).

Масштаб аудиту – термін, що належить до термінів, пов'язаних з виконанням процедур аудиторської перевірки, необхідних за певних обставин досягнення мети аудиту.

Співробітники – це всі власники аудиторської фірми, керівники та співробітники, які приймають участь у здійсненні аудиторської практики фірми;

Асистенти – співробітники, які залучаються для проведення перевірок з окремих питань; їх професія відрізняється від аудиторської і вони не мають сертифіката аудитора України.

Професійні вимоги – співробітники аудиторської фірми мають дотримуватися принципів незалежності, чесності, об'єктивності, конфіденційності та професійної поведінки.

Компетентність – аудиторську фірму слід комплектувати персоналом, який досягнув певного рівня професійної кваліфікації та компетенції і який виконує з необхідною ретельністю норми, що необхідні для виконання його професійних обов'язків.

Призначення та проведення аудиту – проведення аудиту необхідно доручати працівникам аудиторської фірми, які мають певний досвід роботи і рівень професійної підготовки, необхідної для конкретних обставин.

Розподіл обов'язків – потрібен достатній рівень керівництва, контролю та аналізу роботи на всіх ділянках для забезпечення достатньої гарантії, що робота, яка виконується, відповідає нормативам якості.

Отримання консультацій, пов'язаних з аудитом – у разі необхідності аудитор повинен звертатися за консультацією до представників інших, не аудиторських, професій, як тих, які працюють в аудиторській фірмі, так і до спеціалістів інших підприємств.

Одержання і утримання клієнтів – необхідне проведення аналітичної роботи, що

полягає у оцінці репутації ймовірних чи існуючих клієнтів. При вирішенні питання про початок роботи з клієнтом або продовження співробітництва зі старим клієнтом необхідно влаштувати свої господарські відносини на засадах незалежності аудиторської фірми, її спроможності господарські відносини на засадах незалежності аудиторської фірми, її спроможності правильно надати послугу і впевнитися у чесності та порядності керівництва клієнта.

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

Основна:

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України, прийнятий Верховною Радою України 21 грудня 2017 року № 2258-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Київ, 2016–2017. URL: https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIY із змінами та доповненнями URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
4. Міжнародні стандарти фінансової звітності URL: <http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art>
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 URL: <http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art>
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Консолідована фінансова звітність" затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 628 URL: <http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art>
7. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник / Ф.Ф. Бутинець. – К. : Ліра – К, 2019. – 912 с.
8. Бюджетний кодекс України : закон України від 21 червня 2001 р. № 2542-III URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
9. Господарський кодекс України : закон України від 16 січня 2003 р. № 436-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>.
10. Земельний кодекс України : закон України від 25 жовтня 2001 р. № 2768-III URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2768-14>
11. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : наказ від 02.09.2014 № 879. URL: <http://www.rada.gov.ua>.
12. Кодекс України про адміністративні правопорушення : закон України від 07 грудня 1984 р. №8073-X URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=8073-10>
13. Конституція України : закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=254%EA%2F96-%E2>
14. Кримінальний кодекс України : закон України від 05 квітня 2001 р. № 2341-III URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2341-14>
15. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Мінфіну України від 30.11.99р. № 291, редакція від 24.07.2015 URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
16. Податковий кодекс України : закон України від 02.12.2010 № 2755-VI URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 11 «Зобов'язання» : наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби» : наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
19. Положення «Про документальне забезпечення записів в бух обліку» : наказ Мінфіну України № 88 від 24 травня 1995 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
20. Про банки і банківську діяльність : закон України від 16 липня 1999 р. № 2121-III. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
21. Про господарські товариства : закон України від 19 вересня 1991 р. № 1576-XII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
22. Про інвестиційну діяльність : закон України від 18 вересня 1991 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
23. Про оренду землі : закон України від 06 жовтня 1998 р. № 161-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

24. Митний кодекс України : закон України від 11 липня 2002 р. № 92-IV URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=92-15>
25. Цивільний кодекс України : закон України від 16 січня 2003 р. № 435 URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
26. Пономарьова Н., Войнаренко М., Замазій О. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту. Навчальний посібник, рекомендовано МОН України. Центр навчальної літератури. 2020 р. 488 с.
27. Немченко В. Аудит. Основи державного, незалежного, професійного та внутрішнього аудиту. Навчальний посібник. За редакцією О. Редько, В. Кононенко. Центр навчальної літератури. 2019 р. 540 с.
28. Виноградова М., Жидєєва Л. Аудит. Навчальний посібник. Центр навчальної літератури. 2019 р. 654 с.
29. Рядська В., Петраков Я. Аудит. Навчальний посібник. Центр навчальної літератури. 2019 р. 416 с.

Допоміжна:

30. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: навч. посіб. / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча – Київ, «Каравелла», 2017. – 558 с.
31. Аналіз фінансового стану виробничої та комерційної діяльності підприємства : навч. посіб. / В.П. Шило, Н.І. Верхоглядова, С.Б. Львіна, та ін.. – К. : Кондор, 2018. – 240 с.
32. Огійчук М.Ф. Аудит: організація і методика. / М.Ф. Огійчук, І.Т. Новіков, І.І. Рагуліна. – К. : Алерта, 2017. – 584 с.
33. Сопко В. В., Організація і методика проведення аудиту : навч. посібн. / В. В. Сопко, В. П. Шило. – Київ. 2017. – 575 с.
34. Усач Л. П. Аудит за міжнародними стандартами : навч. посібн. / Л. П. Усач – Київ. 2016 – 345 с.
35. Труш В. Є. Організація і методика аудиту підприємницької діяльності : навч. посібн. / В. Є. Труш. – К. : Ліра-К, 2018. – 124 с.
36. Чернелевський Л. М. Аудит: теорія і практика : навч. посіб. / Л. М. Чернелевський, Н.І. Беренда. – К. : Хай-Тек Прес, 2016. – 560 с.

Інформаційні ресурси Інтернет:

37. Google scholar. URL: <https://scholar.google.com/>
38. Державна служба статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/>
39. Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/>
40. Ліга. Закон. URL: <https://ligazakon.net/>
41. Міністерство фінансів України. URL: <https://www.mof.gov.ua/uk>
42. Рахункова палата України. URL: <http://rp.gov.ua/home/>
43. Верховна Рада України. URL: <https://www.rada.gov.ua/>
44. Урядовий портал. URL: <https://www.kmu.gov.ua/uryad-ta-organi-vladi/team>
45. Аудиторська палата України. URL: <https://www.apu.com.ua>
46. Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. URL: <https://www.apob.org.ua/>

Міжнародні видання:

1. Academic Journals & Conferences of Lviv Polytechnic National University.
2. Journal of Accounting Research.
3. Sustainable development of economy /Білоцерківський національний аграрний університет, Університет економіки і підприємництва, Інститут економіки, технологій і підприємництва.
4. Актуальні проблеми міжнародних відносин: зб. наук. пр. / Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка, Ін-т міжнар. відносин.
5. Журнал європейської економіки: науковий журнал / Терноп. нац. екон. ун-т.
6. Збірник наукових праць "Фінанси, облік і аудит" / Київський національний економічний університет.
7. Збірник наукових праць «Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту» / Національна академія статистики, обліку та аудиту.
8. Міжнародний збірник наукових праць «Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу» / Житомирський державний технологічний університет.

9. Міжнародний науковий економічний журнал «Бізнес-Інформ».
10. Науково-теоретичний журнал «Наука й економіка» / ПВНЗ «Хмельницький економічний університет».
11. Фаховий економічний журнал «Актуальні проблеми економіки».