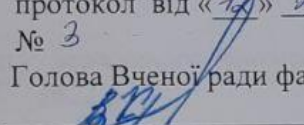


МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

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

Затверджено
Вченою радою факультету
протокол від «19» листопада 2022 р.
№ 3
Голова Вченої ради факультету

В. Краєвський

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ
з навчальної дисципліни «Аудит»
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»,
«Податкове консультування»
Статус дисципліни: обов'язкова

Ірпінь 2022

Конспект лекцій з навчальної дисципліни «Аудит» складений на основі
робочої програми навчальної дисципліни, затвердженої Науково-
методичною радою Університету 2022р., протокол ___.

Укладач:



К. Саямон-Міхеєва, к.е.н., доцент,
доцент кафедри аудиту, державного
фінансового контролю та аналізу

Розглянуто і схвалено кафедрою аудиту, державного фінансового контролю та
аналізу, протокол № 4 від "до" 10 2022 р.

В.о. завідувач кафедри А А. Лісовий, д.е.н., професор

Мета лекції: вивчити історичні аспекти розвитку аудиту в Україні та за кордоном. Сутність та функції аудиту, його необхідність в системі господарського контролю. Предмет і об'єкти аудиту. Класифікація видів фінансового контролю та аудиту. Відмінність аудиту від інспектування фінансово-господарської діяльності підприємства, установи. Внутрішній і зовнішній аудит

План

1. Сутність аудиту, його необхідність в ринкових умовах
2. Історія виникнення і розвитку аудиту
3. Предмет, об'єкт, мета та завдання аудиту
4. Принципи аудиту та методичні прийоми аудиту
5. Класифікація аудиту
6. Види послуг аудиту
7. Відмінність аудиту від інших форм контролю
8. Міжнародні аудиторські фірми

1. Сутність аудиту, його необхідність в ринкових умовах

Робота підприємств та організацій в умовах ринкових відносин і конкурентної боротьби зумовила виникнення нової форми незалежного контролю — **аудиту**.

Термін "аудит" походить від латинського слова "audio" (він слухає, відповідно, "auditor" — той, хто слухає).

Відповідно до Закону України "Про аудиторську діяльність"

Аудит - перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.

Економічна наука дає багато визначень аудиту. Наведемо деякі з них: **аудит** - це незалежна експертиза фінансових звітів та іншої інформації про господарськофінансову діяльність суб'єкта господарювання з метою формування висновків про його реальний фінансовий стан.

Це визначення суттєво відрізняється від визначення аудиту згідно з Законом України

Аудит - це вид підприємницької діяльності аудиторів або аудиторських фірм, які покликані захищати інтереси власників, інвесторів, держави.

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

Необхідність у послугах аудитора у ринкових умовах спричинили:

- потреба акціонерів, страхових компаній, банків та інших користувачів у об'єктивній і достовірній інформації про фінансово-господарський стан того чи іншого суб'єкта господарювання;
- залежність наслідків прийняття рішень користувачами інформації (власниками, інвесторами, кредиторами та ін.) від якості отриманої інформації;
- необхідність спеціальних знань та навиків для перевірки інформації;
- можливість надання менеджерами недостовірної інформації власникам, акціонерам, кредиторам та іншим користувачам;
- відсутність у користувачів інформації доступу для оцінки її якості.

Серед зарубіжних економістів панує думка про те, що *аудит* — це процес зменшення до прийняттого рівня інформаційного ризику для користувачів фінансових звітів. За основу визначення взято зменшення інформаційного ризику.

2. Історія виникнення і розвитку аудиту

Історія виникнення аудиту пов'язана з розвитком суспільних відносин, які сформували потребу у незалежному економічному контролі.

Примітивні форми економічного контролю існували як за первіснообщинного, так і рабовласницького та феодального ладу. Головним його завданням було контролювати казенні кошти та майно.

Історія сягають давніх часів. Ще в **Стародавньому Єгипті** (близько 2600 р. до н. е.) існували чиновники, які поєднували функції обліку та контролю. **В Римській імперії** (I—II ст. до н. е.) функції контролю здійснювали спеціальні службовці, так звані куратори. Водночас з ними діяли прокуратори — намісники провінцій, фінансові чиновники з забезпечення державних доходів, квестори ж займалися фінансовими та судовими справами. Інші дослідники доводять корені існування аудиту в **Стародавній Греції**.

На ранніх етапах формування держави і розвитку товарно-грошових відносин власники майна, грошей (активів) не займаються їх прямим управлінням. Для цього використовуються спеціально наймані особи, які наділені певними повноваженнями. Таким чином, власнику потрібен спеціальний контроль за діяльністю осіб, які займались управлінням майна.

Отже, Історична наука свідчить, що аудит виник у глибоку давнину. Офіційна реєстрація перших професійних аудиторів відбулася в 1853 р. у Великобританії, проте згадки про аудиторів містяться у документах, датованих 1299 р.

З розвитком торгівлі і промисловості розвивалась і податкова система. Для вирішення непорозумінь між податковими органами та керівниками, які представляли інтереси власників, державного контролю вже було недостатньо, оскільки він захищав тільки **інтереси держави**. Виникла необхідність в незалежному контролі, **в аудиті**. При чому в ньому були зацікавлені обидві сторони.

Великим поштовхом в розвитку аудиту стало розмежування функцій і інтересів між підприємцями (управліннями, адміністрацією менеджерами) в епоху розвитку

капіталізму. Для того, щоб і запобігти зловживанням і приховуванням звертались незалежного аудиту.

У Великобританії існує серія законодавчих актів про компанії, які повинні один раз протягом року запрошувати незалежного аудитора для перевірки і підтвердження звітності та звіту перед акціонерами. Аналогічні законодавчі акти щодо проведення обов'язкового незалежного аудиту в компаніях були прийняті у Франції (1867 р.), США (1887 р.), Швеції (1895 р.), Німеччині (1931 р.), Канаді та інших державах. Підтверджуючи інформацію фінансової звітності, аудитор виступає певним гарантом порядності відносин між акціонерами та іншими учасниками господарської діяльності, у цьому і полягає його суспільне значення. У країнах з ринковою економікою існує громадський інститут аудиту зі своїм правовим статусом, проте відносини державних структур з аудиторськими організаціями в європейських країнах і США різні. Якщо в США і Великобританії аудиторські організації самостійні, вони самі ведуть підготовку аудиторів, дають їм відповідну кваліфікацію та стежать за тим, як вони виконують свої обов'язки, то в багатьох країнах Європи аудиторська діяльність організовується урядовими установами. Розвиток аудиту сприяв утворенню великих транснаціональних компаній і фірм, які мають свої філії в багатьох країнах світу. Насамперед це "Велика четвірка" - "Ернст і Янг", "КПМГ", "Ділойт і Туш", "Прайсвотерхаус Куперс".

Глобальний характер сучасного бізнесу, збільшення кількості суб'єктів підприємництва й ускладнення їхніх організаційних структур посилює роль стратегічного менеджменту, який спрямований, насамперед, на вибір оптимального шляху розвитку підприємства на основі аналізу зовнішнього та внутрішнього середовища. Сучасні підприємства підтримують ділові зв'язки з багатьма партнерами, орієнтуються на численних конкурентів, враховують і передбачають різноманітні вимоги споживачів, суспільних організацій, держави тощо.

Ці фактори визначають необхідність глибокого аналізу зовнішнього середовища. Релевантне зовнішнє середовище фірми дуже широке, оскільки в нього входять соціальні й економічні фактори, проте ключовий аспект зовнішнього оточення фірми — це галузь (або галузі), в якій вона веде конкурентну боротьбу.

Потреба досягнення конкурентних переваг і прагнення посісти позицію лідера змушує великі компанії використовувати послуги не тільки власних спеціалістів, а й зовнішніх експертів — аудиторів.

Отже, до переліку чинників, що сприяють розвитку аудиторської діяльності, можна додати концентрацію і зростання інтелектуального потенціалу. Саме це створює об'єктивні передумови глобального управління економічними процесами.

Становлення аудиту в Україні

Офіційне визнання обов'язкового аудиту відбулося 1993 р., у зв'язку з прийняттям Закону України «Про аудиторську діяльність», у якому визначені правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні, що спрямовані на створення системи незалежного контролю з метою захисту інтересів власника.

Аудиторська діяльність почала розвиватися в Україні з переходом до ринкових відносин, що було обумовлено такими обставинами:

- розподіл обліку на податковий і бухгалтерський, постійні зміни в законодавстві створили попит на аудит та такі аудиторські послуги, як надання консультацій з питань бухгалтерського обліку, права, оподаткування, безпосереднє здійснення бухгалтерського обліку та складання звітності тощо;
- іноземні інвестори спільних підприємств вимагали підтвердження достовірності показників фінансової звітності аудитором;
- створення і розвиток акціонерних товариств, власники яких не впевнені у достовірності показників фінансової звітності, не обізнані із системою бухгалтерського обліку, результатом якої є дані показники.

Формування приватної власності як альтернативи державному секторові економіки зумовило виникнення низки нових професій в економічній сфері, де важливе місце належить аудиторам. Однак, наскільки вітчизняний аудит відповідає об'єктивно існуючим потребам у ньому? Не секрет, що у перші два-три роки після примусового запровадження аудиту в Україні (1993—1996 рр.) це викликало негативні емоції у багатьох підприємців і лише з часом ставлення до аудиторів змінилося.

Іноді окремі науковці та практики висловлювали думки про те, що аудит в Україні запроваджено передчасно, і він є лише способом заробити "легкі" гроші певною категорією людей; що користі від нього жодної і потрібен він лише державі (або, конкретніше, її фіскальним органам) для утримання під наглядом недержавного сектора економіки. Така позиція не тільки не враховує багатьох факторів, що вплинули на зародження українського аудиту, але й ігнорує об'єктивні передумови переходу нашої держави до економічних ринкових відносин.

Перші зародки аудиту можна віднести до 1987—1989 рр., коли почали діяти спільні підприємства з іноземним капіталом. В Україні було створено дочірнє відділення "Інаудиту".

Розвиток аудиту в Україні започатковано після проголошення її як незалежної держави. На сучасному етапі розвитку національної економіки спостерігаємо значні зміни у методах і механізмах господарювання, зумовлені зміцненням недержавних форм власності, приватизаційними процесами, розвитком міжрегіональних і міжнародних зв'язків, побудованих на ринкових засадах.

В Україні виникла нова категорія людей, здатних реально впливати на економічну, соціальну та політичну атмосферу в державі, — категорія власників. Їхня характерна риса — зацікавленість у стабільності, передбачуванні та від-критості всіх процесів, що відбуваються у суспільстві,

Отже, розвиток аудиту в Україні має три етапи:

- 1) 1987—1992 рр. — створення перших аудиторських структур;
- 2) 1993 - 1998 рр. — формування нормативно-правової бази аудиту в Україні;
- 3) 1999 р. — дотепер — діяльність аудиту на новій нормативно-правовій базі (відмова від ННА і перехід на використання МСА) та посилення монопольного становища провідних іноземних аудиторських фірм в Україні.

3. Предмет, об'єкт, мета та завдання аудиту

Предмет аудиторської діяльності - процес розширеного відтворення суспільно необхідного продукту і додержання його економіко-правового регулювання в умовах ринкової економіки.

Об'єкти аудиту можуть бути різними за складом і структурою, належністю до різних сфер діяльності, за іншими характеристиками. До об'єктів аудиту, зокрема, відносять:

- установчі документи організації (підприємства), які визначають відносини щодо регулювання її (його) фінансової діяльності, формування та змін статутного капіталу; - розрахунки з оплати праці;
- ресурси - засоби і предмети праці, трудові ресурси, фінансові ресурси, матеріальні активи;
- господарські процеси - економічні процеси впровадження нової техніки, забезпечення робочою силою, матеріально-технічне забезпечення, технічне, енергетичне й господарське обслуговування, основне й допоміжне виробництво і забезпечення фінансовими ресурсами та ін.;
- економічні результати діяльності;
- організаційні форми управління;
- методи управління - системи стимулювання, внутрішньовиробничий госпрозрахунок; - функції управління - планування, облік, контроль, економічний аналіз і регулювання, стимулювання та ін.

Необхідно розрізняти об'єкти, стан яких оцінюється в минулому, теперішньому та в майбутньому часі.

Минулий стан об'єкта аудиту оцінюється тоді, коли необхідно мати висновок про достовірність бухгалтерської звітності і доцільність господарських операцій, ефективність використання ресурсів.

Фактичний (теперішній) стан об'єктів оцінюють під час перевірки наявності матеріальних цінностей і коштів, тобто коли з'ясовують реальний стан бухгалтерського обліку, систем планування і стимулювання.

Оцінка майбутнього стану об'єкта - результат аудиторського дослідження проблем удосконалення відповідних сторін системи управління.

Віднесення об'єктів до конкретної групи часто залежить від завдань, котрі вирішує аудитор. Якщо він оцінює стан бухгалтерського обліку з погляду достовірності звітності, тоді облік розглядається в теперішньому часі, але якщо аудитор досліджуватиме його з метою вдосконалення, то він буде визначати майбутній стан.

Метод - шлях пізнання, дослідження.

Методичні прийоми аудиту - це сукупність способів вивчення законності, доцільності й ефективності дій для оцінки діяльності підприємства. **Методичні прийоми аудиту поділяють на три групи:**

1. Прийоми наукового мислення (аналіз, синтез, індукція, дедукція, спостереження, порівняння).....

2. Прийоми фактичного аудиту (інвентаризація, обстеження, спостереження, лабораторні аналізи, експертизи (експертні оцінки), контрольні обміри виконаних робіт, контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво).

3. Прийоми документального аудиту (аналогія, моделювання, зустрічна перевірка документів, логічне осмислення операцій, спосіб зворотного рахунку, коефіцієнтний спосіб непрямого розподілу витрачених матеріалів, прийом спеціальних розрахунків, експертизи (експертні оцінки) документів, балансовий метод, статистичні методи (групування, абсолютні, відносні і середні величини, дисперсія, середнє квадратичне відхилення, коефіцієнт варіації, амплітуда коливань, індексний метод, кореляція), економікоматематичні методи (математичні моделі, система сітьового планування й управління), евристичні методи, оцінка реальності балансу, логічна перевірка достовірності машинограм, прийоми економічного аналізу, програмного контролю введеної в ЕОМ інформації, запитного режиму, дублювання).

Прийоми фактичного і документального аудиту взаємопов'язані і взаємообумовлені. Це виявляється у тому, що при будь-якому прийомі фактичного аудиту перевірка повинна закінчуватись тоді, коли вона доповнена необхідною інформацією з відповідної економічної і технічної документації. Такий самий стан із прийомами документального аудиту, при якому необхідні додаткові дані про фактичну наявність цінностей, цілість майна, реальність статей балансу та ін.

За останні роки в науку увійшли методичні прийоми соціології, математичної логіки, теорії та інформації. Систематичні завдання і мистецтво аудиторів полягає в тому, щоб застосовувати під час проведення аудиторських послуг найефективніші методичні прийоми для успішного виконання поставлених завдань.

Метою перевірки звітності аудитором є висловлення своєї думки про достовірність цієї звітності та її подання відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку.

Завдання розглянемо на макроі мікро рівні Завданн на макрорівні:

- розробка коментарів щодо використання МСА;
- розробка та впровадження положень з національної практики аудиту;
- система підготовки аудиторів;
- підвищення кваліфікації аудиторів тощо.

Успішне виконання завдань аудитом на макрорівні залежить від налагодженої роботи та АПУ.

До загальних завдань на мікрорівні аудиту варто віднести:

- розробку внутрішньофірмових нормативів аудиту;
- складання робочих документів аудитора;
- розробку типового плану та програми аудиту;
- розробку типових тестів оцінки системи внутрішнього контролю, залишків на рахунках бухгалтерського обліку та ін.

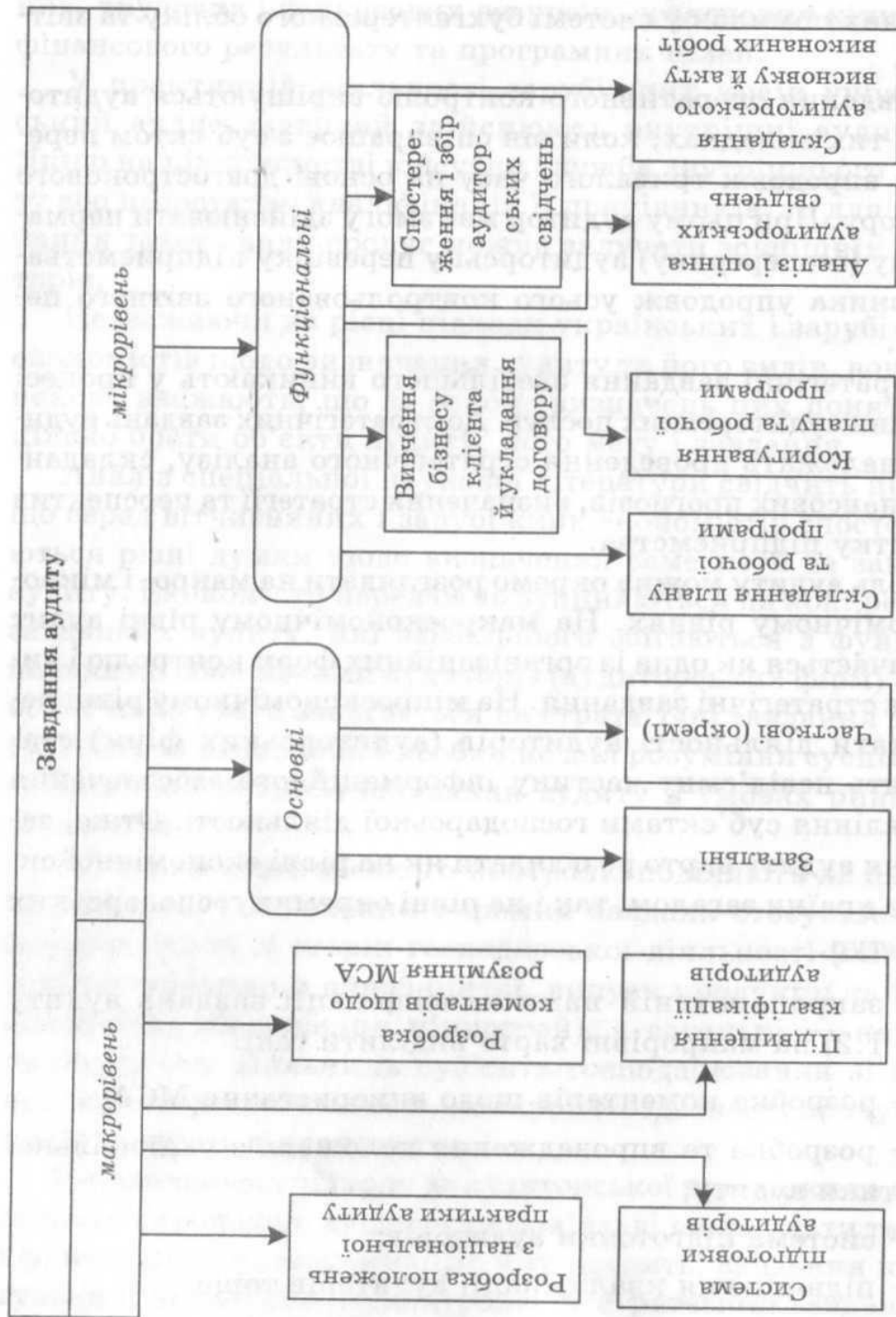


Рис. 1.2. Класифікація завдань аудиту

4. Принципи аудиту та методичні прийоми аудиту

До етичних принципів внутрішнього аудиту відносяться:

1. незалежність,
2. об'єктивність,
3. лояльність,
4. відповідальність, 5. конфіденційність.
6. професійна компетентність
7. дотримання міжнародних стандартів

1. Принцип незалежності допомагає внутрішнім аудиторам виконувати аудит неупереджено та виражати об'єктивні судження. Кожен внутрішній аудитор в своїх судженнях практично незалежний як від своїх колег, включаючи керівника аудиторської служби, так і від інших працівників підприємства.

2. Принцип об'єктивності вимагає, щоб внутрішні аудитори виконували свою роботу незалежно, кваліфіковано та правдиво. При складанні звітів про результати перевірок аудитор повинен чітко відокремлювати підтверджені факти від доміслів. Аудитор повинен відмовлятися від проведення перевірки, коли на керівних посадах підрозділу знаходяться особи, що є його родичами. Аудитор не повинен ставити самого себе або бути поставленим керівниками в ситуацію, в якій він не зможе зробити об'єктивний висновок.

3. Лояльність аудиторів означає, що вони не повинні бути свідомо втягнуті в нелегальну або неналежну діяльність, брати участь у діях або діяльності, які можуть дискредитувати професію аудитора, викликати конфлікт інтересів, нанести шкоду (прямо або непрямо) підприємству або ж шкоду їх можливості бути об'єктивними. Служба внутрішнього аудиту повинна бути самостійним, незалежним і нейтральним органом щодо рівня управління, на яких приймаються рішення.

4. Відповідальність передбачає готовність аудитора виконувати роботу лише в межах своїх можливостей і професійної компетенції, а також нести відповідальність не тільки за свої дії, але в цілому й за неадекватну діяльність підрозділу служби аудиту, навіть якщо його особиста провина відсутня. Аудитори повинні намагатись постійно підвищувати свій професійний рівень, ефективність і якість робіт, які вони виконують.

5. Конфіденційність означає, що аудитори повинні бути обережні у питаннях використання інформації, отриманої в процесі виконання своїх функцій. Вони не повинні використовувати конфіденційну інформацію з будь-якою метою. Крім того, вони не мають права використовувати свої службові відносини з особистою метою. Слід зауважити, що передаючи всі документи, пов'язані з проведеною перевіркою, особі, уповноваженій приймати рішення, аудитори не повинні зберігати поза спеціально відведеними місцями копії чорнових записів або будь-яку іншу інформацію на будь-яких носіях.

Етичні принципи внутрішнього аудиту повинні доповнюватись правилами поведінки внутрішнього аудитора в конкретних ситуаціях. Ці правила слід чітко обґрунтувати й описати для уникнення можливості їх неправильного тлумачення.

5. Класифікація аудиту

№ з/п	Ознака класифікації	Види аудиту
1	Суб'єкт аудиту	— зовнішній — внутрішній
2	Напрями аудиту	— фінансової звітності — на відповідність ; — управлінський — екологічний
3	Обов'язковість (регламентація)	— обов'язковий — необов'язковий
4	Охоплення об'єктів контролю	— однопредметний — багатопредметний
5	Обов'язковість укладання договору на аудит	— договірний — недоговірний
6	Форма власності аудиторського органу	— державний — колективний — приватний
7	Періодичність здійснення	— періодичний — одноразовий
8	Обсяг роботи	— загальний — локальний
	Час проведення	— попередній — оперативний — ретроспективний — стратегічний
10	Стадії розвитку аудиту	— підтверджувальний — системно-орієнтований — ризико-орієнтований
11	Галузь діяльності суб'єкта перевірки	— загальний — банківський — страховий — біржовий та ін.
12	Характер аудиторських послуг	— підтвердження звітності — аналіз фінансового стану — консультації — складання бізнес-плану та ін.

1.Більшість учених, залежно від суб'єкта аудиту окремо виділяють аудит *зовнішній* і *внутрішній* (табл. 2.1).

Зовнішній аудит в Україні здійснюється незалежними сертифікованими аудиторами на договірній основі зі суб'єктами господарської діяльності згідно з Законом України "Про аудиторську діяльність". Незалежні аудитори (аудиторські фірми) повинні отримати в АПУ відповідний сертифікат аудитора.

Внутрішній аудит здійснюється висококваліфікованими штатними працівниками самого підприємства. Для внутрішніх аудиторів сертифікат необов'язковий.

Між зовнішнім і внутрішнім аудитом є певний зв'язок і відмінності. Для аудитора, який проводить зовнішній аудит, дуже важливо дослідити роль, що виконує в організації внутрішній аудит з метою зменшення дублювання робіт. Це можливо незалежно від того, чи охоплює внутрішній аудит фінансову систему, чи контролює такі сфери,

.Важливе наукове та практичне значення для планування, вибору методики і визначення процедур аудиту має його класифікація за об'єктами контролю. За цією ознакою економісти виділяють аудит **річної бухгалтерської звітності, узгодженості та операційний.**

. Операційний (управлінський) аудит включає в себе:

а) **функціональний** (міжфункціональний) аудит систем виробництва та управління - це аудит, який проводиться з метою оцінки якості виконання функцій виробництва та управління будь-яким підрозділом (посадовою особою підприємства);

б) **організаційно-технічний аудит** систем виробництва та управління - це аудит різних ланок систем виробництва та управління на предмет організаційної і технічної діяльності їх функціонування;

в) **всесторонній аудит системи виробництва і управління** - це поглиблений аудит, який проявляється в сукупності з організаційно-технічним функційним аудитом систем виробництва та управління та контролем елементів і процесів, що пов'язують підприємство з зовнішнім середовищем.

Аудит узгодженості Аудит на відповідність вимогам поділяється на два підвиди:

а) аудит на відповідність принципам, який включає процедури аудиторського контролю з точки зору дотримання (виконання) підприємством законів і підзаконних актів і приписів апаратом управління підприємства;

б) аудит на відповідність доцільності, який включає процедури аудиторського контролю діяльності посадових осіб на предмет раціональності, розумності, обґрунтованості та корисності їх діяльності.

3. Аудит фінансової звітності поділяється на:

- а) плановий, який проводиться в межах затвердженого плану роботи;
- б) позаплановий, який здійснюється на вимогу власника, керівника підприємства.

Залежно від розподілу праці співробітників сфери контролю і відповідно побудови служби внутрішнього аудиту, розрізняють:

- централізовану
- децентралізовану її форми.

Екологічний аудит – це аналіз рівня відповідності організації вимогам екологічного законодавства

6. Види послуг аудиту

Обов'язковим є аудит фінансової звітності щодо підтвердження її достовірності.

Проте практика роботи зарубіжних і вітчизняних аудиторів (аудиторських фірм) засвідчує, що ними підтверджується не тільки достовірність фінансової звітності, а й **надаються супутні послуги**. Так, аудиторські фірми на замовлення суб'єктів господарської діяльності аналізують бухгалтерську (фінансову) звітність, постановку і відновлення бухгалтерського обліку, погоджені процедури з приватизації державного майна, комерціалізації торгівлі, консультації з випуску акцій і підтвердження при цьому звітності, консультації з бухгалтерського обліку та фінансово-правових питань, менеджменту та маркетингу, податкової політики тощо.

Поняття аудиторської діяльності ширше і передбачає практичне виконання як аудиту, так і інших аудиторських послуг у вигляді пов'язаних з ним експертиз, консультацій з питань бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово - господарської діяльності та інших видів економіко - правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних та юридичних осіб (рисі.)

У сфері обліку аудиторські фірми пропонують такі послуги, як постановка та постійне ведення бухгалтерського обліку, складання звітності та її трансформування згідно з міжнародними стандартами,

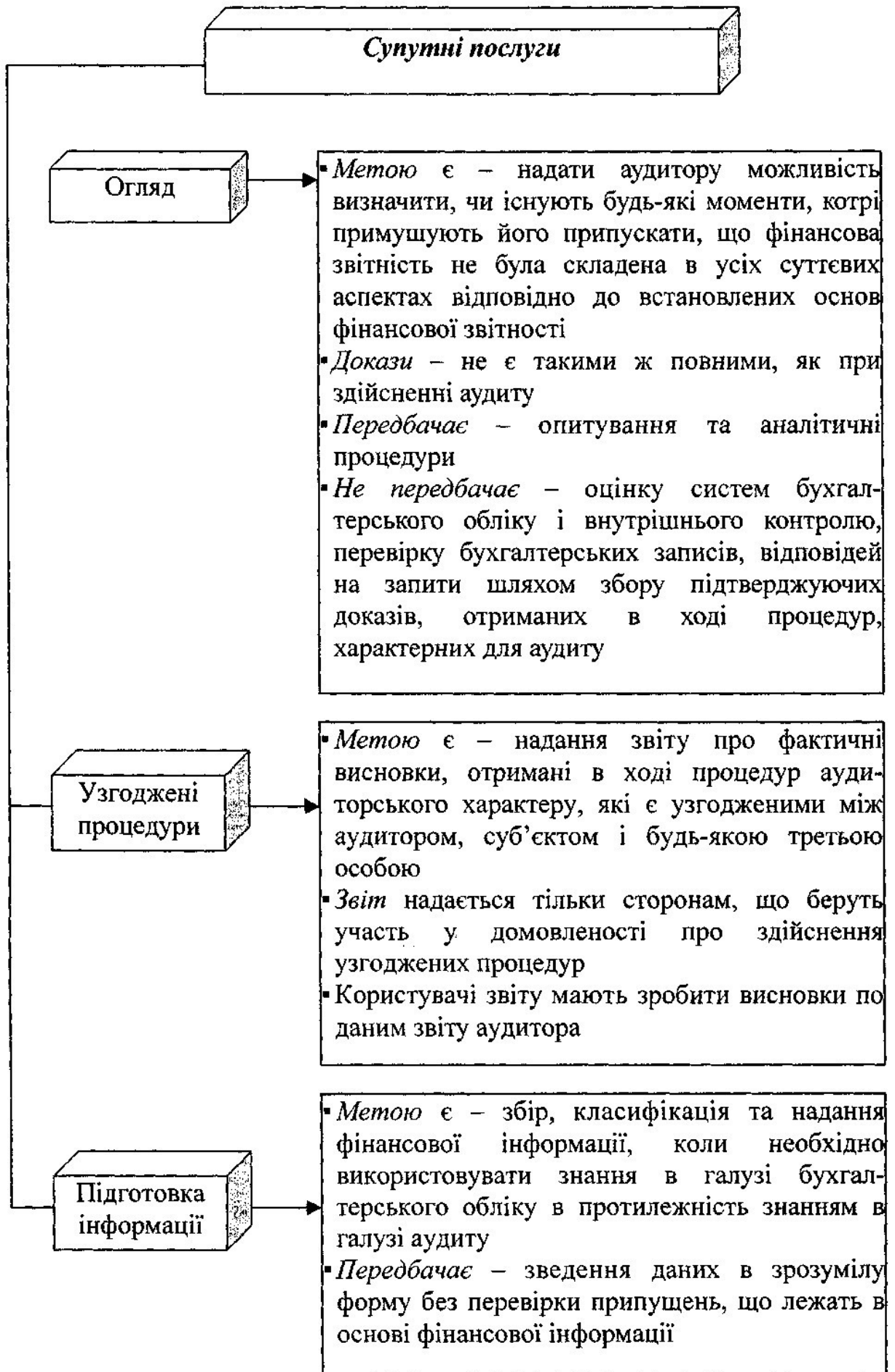


Рис. 2.1. Класифікація аудиторських послуг

5*

Відповідно до МСА 120 Ауд.послуги ділять на аудит фінансової звітності та супутні послуги:

Аудит фінансової звітності покликаний дати аудитору можливість висловити думку про те, чи складена фінансова звітність – в усіх суттєвих аспектах, відповідно до встановлених основ фінансової звітності



7. Відмінність аудиту від інших форм контролю

Аудит як форма економічного контролю має багато спільного з ревізією фінансовогосподарської діяльності, судово-бухгалтерською експертизою, слідством, службовим розслідуванням, тематичною перевіркою.

Водночас між аудитом, ревізією фінансово-господарської діяльності та судовобухгалтерською експертизою існують суттєві відмінності, зумовлені їх юридичною природою, метою і завданнями, які вони вирішують тощо (табл. 2.3).

Аудит як незалежна форма фінансово-господарського контролю здійснюється з метою виконання пунктів угоди із замовником та аудиторською фірмою. Завдання аудиту формуються відповідно до поставленої мети та визначаються системою нормативноправового регулювання аудиторської діяльності, договірними зобов'язаннями аудитора. Залежно від виду аудиту перевірка може здійснюватися як до початку, так і після виконання господарських операцій, а також у процесі фінансово-господарської діяльності.

Ревізія ґрунтується на застосуванні спеціальних прийомів для виявлення негативних та узагальнення позитивних аспектів діяльності підприємства, вивчення, накопичення і реєстрації господарських недоліків для визначення ефективності та законності господарювання. Ревізія відрізняється від інших форм контролю тим, що вивчає тільки минулі господарські операції на основі фіксованої інформації та комплексно досліджує фінансово-господарську діяльність підприємства. Розбіжності між методикою аудиторської перевірки та ревізії полягають у тому, що основною метою ревізії є пошук та фіксація зловживань з обов'язковим повідомленням керівної організації та правоохоронних органів. Поведінка аудитора у випадку виявлення зловживань належить до сфери професійної етики. Аудитор як незалежний працівник не зобов'язаний повідомляти правоохоронні органи про факти зловживань і шахрайства.

Ревізори здійснюють перевірки лише з позицій дотримання законності господарських операцій, не визначаючи перспектив діяльності підприємства. На відміну від ревізії, прогнозування фінансово-господарської діяльності підприємства — одне з основних завдань аудиту.

У проведенні аудиту зацікавлені власники та керівництво підприємства, які є замовниками. Ревізію фінансово-господарської діяльності наказом призначає керівник підприємства. Судово-бухгалтерську експертизу призначає слідчий або суд (арбітраж) зазвичай після проведення ревізії, що виявила конфліктні ситуації (предмет судового розгляду). Тому судово-бухгалтерська експертиза має багато спільного з ревізією фінансово-господарської діяльності. Ревізія може проводитися за рішенням правоохоронних органів у момент судово-бухгалтерської експертизи, якщо зібрано недостатньо доказів про підтвердження суми збитків, нестач у матеріально відповідальних осіб. Законодавчими актами аналогічна функція аудиту не передбачена.

Судово-бухгалтерську експертизу здійснюють з метою документального обґрунтування позовних вимог, поданих у правоохоронні органи до конкретних матеріально відповідальних осіб та інших службовців. Проведення експертиз доручають висококваліфікованому спеціалістові — експер-ту-бухгалтеру, який є штатним або позаштатним працівником державної експертної установи, підпорядкованої Міністерству

юстиції України і має на її проведення спеціальну ліцензію експертизи, що видається цією установою на п'ять років. Відповідно експерт-бухгалтер може досліджувати тільки ті документи, які подали йому слідчий або суд, тобто не має права самостійно залучати додаткові джерела, навіть дуже важливі. Експерт-бухгалтер може лише звернутися з проханням про надання йому необхідних додаткових матеріалів, у протилежному випадку має право взагалі відмовитися від покладених на нього обов'язків з письмовим повідомленням про неможливість виконання експертизи.

Аудитор виконує перевірку згідно зі складеною програмою, вводячи до неї питання, які, на його думку, важливі й вимагають належного вивчення й оцінки. Зауважимо, що аудитор за завданням замовника може виконувати певні контрольно-ревізійні дії. Він на свій розсуд досліджує документи та матеріали, що підтверджують або заперечують думку про фінансову звітність підприємства, порядок ведення фінансово-господарської діяльності, фінансовий стан економічного суб'єкта. Він самостійно, дотримуючись власного досвіду та знань, приймає рішення до яких сфер обліку застосувати суцільну чи вибірккову перевірку, в яких випадках необхідно підтвердити достовірність облікових даних результатами проведеної у його присутності інвентаризації товарно-матеріальних цінностей, які ділянки мають бути детально проаналізовані, а які вимагають лише поверхневого огляду.

Аудитор під час перевірки дає замовникам рекомендації стосовно підвищення ефективності діяльності, зміцнення фінансового стану підприємства. Спостереження за процесом усунення виявлених під час ревізії недоліків у роботі підприємства належить до обов'язків ревізора. Експерт-бухгалтер не зобов'язаний давати будь-які рекомендації. Тільки суд за результатами судового процесу може вказати керівництву підприємства на недоліки в обліку, організації контролю за рухом і використанням матеріальних цінностей, за своєчасністю, правильністю розрахунків з різними організаціями й окремими особами, тобто ті недоліки, що призвели до зловживань і порушення кримінальної справи. Проведення судово-бухгалтерської експертизи регулюється законодавчими актами та Кримінальним кодексом України, а також Інструкцією про проведення судовобухгалтерської експертизи в народному господарстві України, затвердженою Міністерством юстиції України за погодженням з прокуратурою. Експерт-бухгалтер у своїх діях керується тільки законом, а ревізор, — ще й нормативними документами відомства, яке призначило ревізію. Проведення аудиту регламентується законодавством України і вимогами МСА.

Аудиторську перевірку оплачує підприємство-замовник згідно з угодою, праця ревізора оплачується за рахунок бюджету або відомчих коштів. Витрати на проведення судово-бухгалтерської експертизи є частиною судових витрат, їх оплачують правоохоронні органи.

Аудиторський висновок конфліктних ситуацій підприємства з податковими органами є інструментом захисту від суб'єктивізму останніх. Висновок аудитора підтверджує правильність розподілу прибутку між акціонерами підприємства у вигляді дивідендів. У випадку приватизації підприємства в складі інших документів, необхідних для подання у Фонд держмайна України, повинен бути й аудиторський висновок, оскільки він засвідчує фактичний фінансовий стан підприємства, реальну вартість його активів і пасивів. Аудиторський висновок — обґрунтований доказ під час ви_ рішення майнових суперечок у судовому порядку.

Проведення комплексної або тематичної ревізії фінансово-господарської діяльності оформлюється відповідним актом. Акт ревізії є матеріалом для оцінки якості роботи керівника, головного бухгалтера та інших керівних працівників підприємства. На підставі матеріалів акта ревізор складає висновки та пропозиції, спрямовані на поліпшення фінансово-господарської діяльності підприємства.

Реалізація результатів судово-бухгалтерської експертизи оформлюється висновком експерта або актом про неможливість зробити висновки експертизи. Висновок експерта відображає об'єктивні дані процесу дослідження зі застосуванням наукових методів, які відповідно до статей Кримінально-процесуального кодексу України мають чинність доказу в справі, що розглядається правоохоронними органами.

Отже, відмінності аудиту від ревізії і судово-бухгалтерської експертизи обумовлені метою, завданнями, суб'єктом та ініціаторами перевірки, об'єктом, обсягом і часом дослідження, сферою правового регулювання, принципами оплати праці, документальним оформленням результатів перевірки та їх використанням.

8. Міжнародні аудиторські фірми

Загалом у світі на аудиторському ринку існує величезна кількість аудиторських фірм, серед яких, як правило, виділяють **«велику четвірку»** (монополісти) (раніше, за існування **«Arthur Andersen»** - **«велику п'ятірку»**):

1. **PriceWaterhouseCoopers (PwC)**,
2. **Deloitte**,
3. **KPMG**
4. **Ernst & Young**.

Останніми роками в цих компаній зростають великими темпами не тільки обсяги аудиту, але й обсяги консалтингу, податкових послуг, консультацій з питань злиттяпоглинання та виводу акцій на біржу.

1. PriceWaterhouseCoopers

Компанія існує на протязі більше ніж 160 років. Штаб-квартира сети — в Нью-Йорке.

PwC була створена у 1849 році у Лондоне, в 1998 году в результате слияния компаний Price Waterhouse и Coopers & Lybrand отримала сучасну назву. надає аудиторські послуги, послуги в галузі бізнес-консультування, оподаткування та права в **151 країнах**, має більше **163 тис. співробітників**. Річна виручка становила у 2008 фінансовому році **28,2 млрд дол.**, з неї майже 80% - частка клієнтів із Західної Європи та Північної Америки.

Стратегія PwC спрямована на розширення діяльності в регіонах та сегментацію ринку. **Швидко зростає бізнес PwC у Росії.** Компанію називають **аудитором половини ВВП Росії**, оскільки вона є аудитором найбільших російських компаній, у тому числі **«ЮКОС»**, **«Газпром»**, **ЦБ РФ**, **«СЕС Росії»**, **«КАМАЗ»**. Російський офіс PwC був звинувачений у грудні 2006 р. у тому, що **про виявленні в ході перевірки компанії «ЮКОС» порушення було повідомлено тільки менеджерам, а не акціонерам.**

АДРЕССА:

- Офіс в Києве ул. Жилианская 75, Киев 01032, Украина,
- Офіс в Донецке бул. Пушкина 2-А, Донецк 83001,
- Офіс во Львові Почтовый адрес ул. Героев УПА, 72, Львов, Украина, 79015

2.Deloitte & Touche – надають аудиторські та консалтингові послуги високих світових стандартів.

1845 Уильям Уэлш Делойт открыл собственную бухгалтерскую контору в Лондоне. 2008 «Делойт Туш Томацу» объявляет о том,

Річна виручка становила у 2008 фінансовому році **27,4 млрд долларів США** у глобальну компанію входять **70 фірм-членів** у різних країнах. За останніми даними надає послуги в **136 країнах**, працює більше **132 тис. осіб**.

У 2004 р. компанія ледве не зазнала краху через звинувачення її італійського підрозділу в неякісному аудиті компанії Parmalat. Майже аналогічна справа була у 2005-2006 рр., коли Deloitte & Touche сплатила майже 300 млн дол. постраждалим інвесторам та Комісії з цінних паперів і бірж США з метою урегулювання справи Adelphia Communications, що «прикрашала» звітність, яку перевіряла Deloitte.

Бізнес в Україні значно виріс після відкриття офісу у квітні 1993 року. Сьогодні в компанії Делойт Україна працює більше **400 місцевих** та іноземних фахівців. Київський офіс Делойт надає повний спектр послуг по всій території **України у чотирьох сферах:** аудит, оподаткування, управлінський консалтинг та корпоративні фінанси.

В умовах теперішньої економіки компанія Делойт пропонує своїм клієнтам послуги по трансформації компаній і антикризовому управлінню..

Клієнти Делойт Україна

«1+1» телевізійний канал

Азовмаш

ОТР банк

Japan Tobacco International (JTI)

Квазар-Мікро

Метінвест

Microsoft

Миронівський хлібопродукт («Наша ряба») Mittal

Steel Kryvuj Rih («Криворіжсталь»)

АДРЕСА , на вулицю Жилианську, 48, 50-а .

3. Ernst & Young – назва є похідною від прізвищ засновників Артур Янг і Елвін Ернст. американська аудиторська компанія. Штаб-квартира — в Нью-Йорке.

Заснована у 1989 шляхом злиття двох компаній А. С. Young, основанной Артуром Янгом в 1906 году, и Ernst & Whinney, основанной в 1903 году.

міжнародна компанія, що надає послуги з аудиту, бухгалтерського обліку, податкового консультування, консультаційних послуг по угодах, майже **144 тис.** співробітників у **140 країнах**

світу (709 офісів). Ця компанія є третьою за розміром у світі: **Сукупний дохід: 21,4 млрд. доларів США.** у 2009 фінансовому році. Досить високими темпами зростає дохід *Ernst & Young* від надання послуг у країнах СНД. *Ernst & Young* також **не обминули проблем:** у Великобританії їй було пред'явлено позов на 2,6 млрд фунтів стерлінгів (4,3 млрд дол.) своїм же клієнтом - найстарішою компанією зі страхування життя — *Equitable Life*, що звинуватила *Ernst & Young* у недбалому виконанні своїх обов'язків аудитора. А саме, у складанні некваліфікованих аудиторських висновків на основі перевірки звітності клієнта за чотири роки та недостатніх незалежності та об'єктивності суджень, викладених у висновках за наступні сім років діяльності клієнта.

Станом на лютий 2011 в офісах «Ернст енд Янг» в Україні працюють понад 500 фахівців, що надають повний спектр послуг міжнародним і українським компаніям.

4.KPMG — міжнародна аудиторська компанія зі штаб-квартирою в Амстердамі..

Заснована у 1987 році (окремі підрозділи працюють з 1870 року). **Абревіатура в назві означає перші буви прізвищ засновників компанії,** які увійшли в склад KPMG: **Piet Klynveld** (Klynveld Kraaenhof & Co., заснована у 1917 році), **William Barclay Peat** (William Barclay Peat & Co., заснована у 1870 році), James Marwick (Marwick, Mitchell & Co., заснована у 1897 році), Dr. Reinhard Goerdeler (голова ради деректорів Treuhand-Gesellschaft, в майбутньому — і KPMG).

В Україні діє KPMG Україна, яка має підрозділи у Києві та Донецьку.

Загальна чисельність співробітників — 123 тисячі осіб. У 2008 році прибуток компанії склав \$22,69 млрд (в 2007 році — \$19,8 млрд).

У фірмах-членах міжнародної мережі KPMG, які представлені у 145 країнах світу, працюють загалом понад

є глобальною компанією, що надає послуги з аудиту, оподаткування, а також консультаційні. У 2006 фінансовому році вона мала дохід у **16,9 млрд дол.** Найбільш високими темпами зростає дохід *KPMG* від надання послуг у *Бразилії, Росії, Індії, Китаї.* Більше половини доходів *KPMG* припадає на такі регіони: Європа, Середній Схід, Африка. Компанія багато уваги приділяє розвитку, навчанню свого персоналу, за що визнана **одним з найкращих великих роботодавців,** а також є місцем, з якого найкраще починати кар'єру випускникам коледжів. *KPMG* також відома й тим, що вона є аудитором 425 з 500 найбільших корпорацій світу, а також і тим, що **продавала в США схеми ухилення від сплати податків,** а в Германії щодо свого клієнта *Siemens* замовчувала про порушення підкуп потенційних клієнтів з Азії.

11 Mykhailivska St.Kyiv,
2a Pushkina blvd
Donetsk,Ukraine

5. Arthur Andersen була започаткована в 1913 р. з метою надання аудиторських послуг. У **2000 р.** у компанії працювало **77 тис. осіб з 84 країн,** прибуток становив **8,3 млрд дол.** Компанія проводила аудит найбільших шахраїв новітньої історії: *WorldCom, Enron, Global*

Crossing, Merck. Суд у США визнав компанію винною в знищенні документів, які б довели провину вищого керівництва *Enron*. Для підтримання своєї репутації аудиторська компанія звільнила партнера, що відповідав за аудит з *Enron*; на посаду кризис-менеджера Агі/шг *Andersen* був запрошений экс-голова ФРС. Але компанія втратила всіх своїх клієнтів і знову потрапила в поле зору правосуддя через махінації, що відкрились у *WorldCom*. Аудиторський висновок за 2001р. щодо *WorldCom* був відкликаний Art/гш-*Andersen*. 31 серпня 2003 р. компанія була позбавлена ліцензії.

Питання для самоконтролю

1. Історичні аспекти розвитку аудиту в Україні та за кордоном. Аудит, його сутність та функції.
2. Предмет і об'єкти аудиторського контролю. Класифікація видів фінансового контролю та аудиту.
3. Відмінність аудиту від ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства. Податковий і незалежний аудит. Внутрішній і зовнішній аудит
4. Головні завдання аудиту: захист інтересів власника, сприяння підвищенню ефективності діяльності підприємства, укріплення довіри до суб'єктів підприємницької діяльності.
5. Принципи аудиту. Чесність і об'єктивність. Незалежність і професійна поведінка. Компетентність і належна ретельність. Конфіденційність і дотримання технічних норм.

Рекомендовані літературні джерела: Основна:

[1,2,3,,23,24]

Додаткова: [44,58,59]

Інформаційні ресурси Інтернет: [67, 68]

Тема 2. Нормативні основи організації аудиторської практики в Україні.

Мета лекції: розглянути законодавче регулювання аудиторської діяльності в Україні. Особливий статус Аудиторської палати України. Спілка аудиторів України, інші професійні аудиторські організації: повноваження, функції, обов'язки. Стандарти та нормативне забезпечення аудиту. Кодекс етики професійних бухгалтерів і аудиторів. Сертифікація аудиторів і включення до Реєстру аудиторських фірм і аудиторів України. Аудитори і аудиторські фірми. Види аудиторських послуг. Вимоги до створення аудиторських фірм. Обмеження видів діяльності аудиторів та аудиторських фірм.

План

1. Нормативна база регулювання аудиту в Україні
2. Організація і регулювання аудиторської діяльності в Україні

3. Міжнародні стандарти аудиту
4. Кодекс етики професійних бухгалтерів. **1.Нормативна база регулювання аудиту в Україні**

Існує декілька рівнів регулювання АД

- 1.Міжнародний
- 2.Національний або державний
- 3.Галузевий □4.Внутрішній

1.Міжнародний

На *міжнародному рівні* аудиторська діяльність регулюється **Комітетом з міжнародної аудиторської практики (КМАП)**, який оприлюднює *Міжнародні стандарти аудиту (МСА)* та *положення про аудит і супутні аудиту послуги* з метою встановлення єдиної аудиторської практики на міжнародному рівні. МСА містять основні принципи та процедури, що необхідні для застосування при проведенні аудиту та супутніх аудиту послуг. *Разом із тим у кожній країні аудит фінансової інформації тою чи іншою мірою регулюється місцевими нормативними актами.* Такі акти можуть мати силу закону або положень, що розроблені органами регулювання або професійними організаціями окремої країни. Національні нормативи аудиту і супутніх аудиту послуг, що прийняті в багатьох країнах, є різними за своєю формою та змістом.

У разі якщо національні стандарти відрізняються або суперечать Міжнародним нормативам аудиту за окремими його аспектами, то *організаціям—членам **Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ)*** потрібно дотримуватись зобов'язань федерації, які передбачені Кодексом МФБ.

2.Національний або державний

- Аудиторська діяльність в Україні регулюється:
- Законом України «Про аудиторську діяльність» № 3125-ХІІ від 22 квітня 1993 року,
- Закони, які визначають обов'язковість проведення аудиту,
- Господарський кодекс та інші нормативно-правові акти, які регулюють підприємницьку діяльність.

Законом України «Про аудиторську діяльність» визначено:

- суть аудиторської діяльності,
- суб'єктів аудиторської діяльності,
- об'єкти і напрямки аудиту,
- порядок сертифікації аудиторської діяльності,
- порядок створення та діяльності Аудиторської палати України,
- громадської організації аудиторів України,
- права, обов'язки та відповідальність аудиторів та аудиторських фірм.

Основним завданням цього Закону є створення в Україні незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів власника.

3. Галузевий

- Стандартами аудиту
- Кодексом етики професійних бухгалтерів, запровадженими рішенням Аудиторської палати України № 122 від 18 квітня 2003 року, положеннями Аудиторської палати України та іншими нормативно-правовими актами.

До 31.12.98 р. в Україні діяли тимчасові національні нормативи аудиту,

А з 18.04.2003 р. рішенням АПУ № 122 в якості Національних стандартів прийняті Міжнародні Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів.

3 метою врегулювання питань, які не визначені Законом і Національними нормативами аудиту, Аудиторська палата розробляє окремі положення

- (Положення про Комісію з професійної етики та дотримання національних нормативів аудиту Аудиторської палати України № 96 від 30.11.2000 р.,
- Положення про сертифікацію аудиторів № 16 від 19.11.2002 р., Положення про реєстр суб'єктів аудиторської діяльності № 95 від 31.10.2000 р.,
- Положення про ротацію членів Аудиторської палати № 22 від 24.11.94 р.,
- Положення про постійне обов'язкове удосконалення професійних знань аудиторів України № 109 від 23.04.2002 р. тощо) та інструкції.

Стандарти аудиту визначають основні принципи виконання аудиторських процедур. Це директивні документи, які за значенням прирівнюються до законів у частині аудиторської діяльності. Стандарти використовують незалежно від умов, за яких проводиться аудит, вони включають у себе також пояснення, інструкції та інші норми аудиту, які є керівництвом до проведення аудиторських процедур, їх застосовують до окремих об'єктів перевірки та підготовки аудиторських висновків. У разі відхилення від вимог стандартів аудиту аудитор повинен дати пояснення про причини таких відхилень.

4. Внутрішній

Важлива роль належить і внутрішньофірмовим стандартам аудиту, що розробляються та затверджуються конкретною аудиторською фірмою і потребують дотримання працівниками аудиторської фірми.

Внутрішньофірмові стандарти аудиту — це сукупність способів, принципів, методів та прийомів, що розробляються та використовуються аудиторською фірмою для надання аудиторських послуг, та порядок документального оформлення результатів перевірки.

Такі стандарти є індивідуальними для кожної аудиторської фірми і розробляються з метою вдосконалення організації праці аудиторів, контролю за виконанням проведених

процедур, підвищення якості надання аудиторських послуг та репутації діяльності аудиторської фірми.

2. Організація і регулювання аудиторської діяльності в Україні

Аудит відноситься до інтелектуальної діяльності, яка складається із дослідження фінансово-господарської діяльності з метою сприяння її поліпшенню та підвищенню прибутковості відповідно до замовлень, виданих за угодами між суб'єктами підприємницької діяльності та аудиторськими фірмами. **Організацію і планування аудиту очолює Аудиторська палата України (АПУ).** Повноваження АПУ визначаються Законом України «Про аудиторську діяльність» та Статутом Аудиторської палати України, затвердженим протоколом АПУ від 28.10.93 р.

Аудиторська палата України є самостійним, незалежним (неурядовим) органом, метою якого є сприяння розвитку, вдосконаленню та організації аудиторської справи в Україні. АПУ створено **Спостережну раду**, що здійснює контроль за діяльністю **секретаріату АПУ** та виконує представницькі та організаційні функції. АПУ **є юридичною особою**, яка функціонує **за принципом самоуправління**, має свою печатку, емблему та іншу атрибутику, рахунки в банку. **Ведення поточних справ в АПУ здійснює секретаріат АПУ.**

Метою АПУ є створення незалежного фінансово-господарського контролю у формі аудиту, який дає об'єктивну оцінку фінансового стану підприємств, банків, а також надає їм супутні аудиту послуги, послуги з питань методології бухгалтерського обліку, судовобухгалтерської експертизи та інші послуги, визначені договором на платній основі.

Повноваження АПУ. Головними завданнями АПУ є сприяння розвитку аудиту в Україні, вирішення на єдиній методологічній основі принципових питань аудиторської діяльності в Україні, надання практичної допомоги у забезпеченні професійної захищеності аудиторів під час виконання покладених на них функцій.

Функції Аудиторська палата України:

- здійснює сертифікацію суб'єктів, що мають намір займатися аудиторською діяльністю;
- розробляє і затверджує норми та нормативи аудиту, програми підготовки аудиту;
- веде реєстр суб'єктів аудиторської діяльності;
- створює на території України регіональні відділення АПУ, визначає їх повноваження і контролює їх діяльність;
- встановлює розмір оплати за проведення сертифікації;
- розглядає скарги щодо діяльності окремих аудиторів і аудиторських фірм на предмет їх компетенції;
- застосовує до аудиторів покарання за неналежне виконання своїх професійних обов'язків;
- розробляє пропозиції з питань розвитку аудиту в Україні і вносить їх на розгляд відповідних інстанцій;
- бере участь у роботі міжнародних організацій з питань аудиту;
- визначає порядок оформлення офіційних документів з питань надання аудиторських послуг;

- для виконання своїх повноважень АПУ може створювати тимчасові комісії і робочі групи.

Порядок формування АПУ та ротації членів АПУ. Аудиторська палата України формується шляхом делегування до її складу **десяти представників** від професійної громадської організації аудиторів (***Спілка аудиторів України***) та **десяти представників** від ***міністерств та відомств України, в тому числі від Міністерства фінансів України, Головної державної податкової адміністрації України, Національного банку України, Міністерства статистики та Міністерства юстиції України.*** Загальна кількість членів АПУ становить двадцять осіб.

За рішенням АПУ в Республіці Крим, областях та містах Київ і Севастополь можуть створюватись регіональні відділення Аудиторської палати України (РВ АПУ).

Персональний склад АПУ підлягає щорічній ротації в кількості не менше трьох членів АПУ або двох членів РВ АПУ.

Ротація здійснюється на основі визначення особистого рейтингу членів АПУ шляхом таємного анкетування. Анкетування організовує і проводить Комісія з анкетування один раз на рік. В анкетуванні беруть участь усі аудитори України, які визнані такими згідно із Законом України. Ротація проводиться згідно з положенням «Про ротацію членів

Аудиторської палати України» № 22 від 24.11.94 р. При проведенні ротації враховуються такі обставини:

- добровільне вибуття членів АПУ або РВ АПУ;
- звільнення члена АПУ або РВ АПУ із організації, яка його делегувала;
- відклик члена АПУ і РВ АПУ за ініціативою органу, що його делегував;
- відсутність підряд більше ніж на трьох засіданнях АПУ або РВ АПУ без поважних причин;
- невиконання обов'язків, передбачених Статутом АПУ.

Спілка аудиторів України є Всеукраїнською професійною організацією, яка об'єднує сертифікованих аудиторів України.

Спілка не переслідує комерційних цілей і не ставить перед собою завдання щодо отримання прибутку з метою перерозподілу його між своїми членами. ***Спілка може відкривати свої окремі територіальні відділення за наявності в них не менше п'яти сертифікованих аудиторів, які є членами спілки.***

Мета діяльності спілки полягає в об'єднанні зусиль аудиторів для захисту своїх законних прав та інтересів, сприяння розвитку аудиторської діяльності в Україні. **Для досягнення поставленої мети Спілка вирішує такі завдання:**

- представляє законні інтереси своїх членів в органах державної влади та управління України;
- вносить пропозиції до органів влади і управління з питань аудиторської діяльності;
- сприяє дотриманню законності і проведенню профілактики правопорушень серед своїх членів;
- у разі необхідності бере участь у формуванні та виконанні національних програм соціально-економічного розвитку.

Спілка аудиторів України має право делегувати своїх представників до АПУ та достроково їх відкликати; порушувати клопотання про припинення повноважень членів АПУ, які делеговані Мінфіном, Мінстатом, Мін'юстом та Головною державною податковою адміністрацією України; вносити на розгляд АПУ проекти норм і стандартів аудиту.

Членами Спілки аудиторів можуть бути громадяни України, які мають сертифікат аудиторів, визнають статут Спілки та сплачують членські внески; можуть бути індивідуальні та колективні члени Спілки. Прийом у індивідуальні члени Спілки проводиться на підставі письмової заяви аудитора. Прийом у колективні члени здійснюється радою Спілки на підставі рішення трудового колективу аудиторської фірми.

Також не менш важливими ланками, які безпосередньо займаються аудиторською діяльністю, є **аудиторські фірми та аудитори** як суб'єкти підприємницької діяльності.

Отже, **аудитором може бути** громадянин України, який має кваліфікаційний сертифікат відповідної серії на право аудиторської діяльності на території України. Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю індивідуально, створити аудиторську фірму, об'єднатися з іншими аудиторами в спілку з дотриманням вимог Закону та інших законів України.

Кваліфікаційний сертифікат вважається офіційним документом, що засвідчує право громадянина України на заняття аудиторською діяльністю на території України з аудиту підприємств і господарських товариств (***серія А***), банків (***серія Б***) або підприємств, господарських товариств і банків (***серія АБ***).

Термін чинності сертифіката не може перевищувати п'яти років.

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

Стаття 5. Аудиторська фірма

Аудиторська фірма - юридична особа, створена відповідно до законодавства, яка здійснює виключно аудиторську діяльність.

Право на здійснення аудиторської діяльності мають аудиторські фірми, включені до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

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

Керівником аудиторської фірми може бути тільки аудитор.

Аудиторська фірма може мати будь-яку організаційно-правову форму:

приватне підприємство
господарське товариство (товариство з обмеженою
відповідальністю, акціонерне товариство (закрите або відкрите),
командитне товариство, товариство з додатковою відповідальністю).

До аудиторської фірми - юридичної особи Законом України «Про аудиторську діяльність» встановлено наступні вимоги: - створена відповідно до законодавства;

- здійснює виключно аудиторську діяльність;
- включена до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів;
- загальний розмір частки засновників (учасників) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному капіталі не може перевищувати 30 відсотків; - керівником аудиторської фірми може бути тільки аудитор.

3. Міжнародні стандарти аудиту

Стандарти аудиту та етики

Стандарти аудиту приймаються на основі стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів з дотриманням вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» та інших нормативно-правових актів. Затвердження стандартів аудиту є виключним правом Аудиторської палати України. У випадках, передбачених законом, стандарти аудиту погоджуються з іншими суб'єктами.

Стандарти аудиту є обов'язковими для дотримання аудиторами, аудиторськими фірмами та суб'єктами господарювання.

Стандарти аудиту формують методичну базу для практики аудиту і на сьогодні включають в себе Концептуальну основу, 43 стандарти та 15 положень з аудиторської практики. Їх застосування робить незалежний аудит зрозумілим для будь-якого користувача. Тому, в сучасних умовах розвитку економіки, для якої характерні процеси глобалізації та створення єдиних інформаційних стандартів, застосування МСА дозволяє розширити рамки економічної інтеграції.

Важливою складовою частиною Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості є

Міжнародні стандарти аудиту

Рішенням Аудиторської палати від 30.11.06 року. встановлено обов'язкове застосування суб'єктами аудиторської діяльності Міжнародних стандартів аудиту, в якості Національних стандартів, починаючи з 1 січня 2007 року.

Призначення й класифікація міжнародних стандартів аудиту

Аудиторські стандарти – документи, що формують єдині базові вимоги й загальні підходи до проведення аудиту.

На основі стандартів формуються навчальні програми для підготовки аудиторів та однакові вимоги для проведення іспитів. Аудиторські стандарти є підставою для доказу в суді якості проведення аудиту й визначення міри відповідальності аудитора.

Стандарти визначають загальний підхід до проведення аудиту, масштаб перевірки, види звітів аудитора, питання методології та основні принципи, яких мають дотримуватись аудитори.

Дотримання аудиторських стандартів дозволяє забезпечити певний рівень гарантій результатів аудиторської перевірки. Якщо аудитор допускає відступ від них, то він повинен пояснити причину цього.

Призначення стандартів:

- забезпечують високу якість аудиторської перевірки;
- сприяють впровадженню в аудиторську практику нових наукових досягнень;
- допомагають користувачам зрозуміти процес аудиту;
- підвищують суспільний імідж професії аудитора;
- усувають зайвий контроль із боку держави;
- допомагають аудиторам вести переговори з клієнтом;
- забезпечують зв'язок окремих елементів аудиторського процесу.

Аудиторські стандарти повинні відповідати змінам економічних умов. Відповідно до цих змін стандарти підлягають періодичному перегляду.

На теперішній час існують аудиторські стандарти декількох рівнів:

- міжнародні;
- національні;
- внутрішні (стандарти суспільних аудиторських організацій і стандарти аудиторських фірм – внутріфірмові стандарти)

Міжнародні стандарти аудиту (далі - МСА) ***покликані уніфікувати підхід до аудиту*** в міжнародному масштабі й сприяти розвитку аудиту в країнах, де рівень професіоналізму нижче загальносвітового.

Класифікація МСА

На теперішній час діють 49 стандартів, поділених на 10 груп:

Група 1 - «вступні зауваження» – містять 3 стандарти, які визначають юридичний статус МСА, містять перелік термінів, описують структуру МСА й приводять класифікацію супутніх послуг.

- 100 - передмова до МСА й супутніх послуг.
- 110 - глосарій (перелік термінів).
- 120 - концептуальна основа МСА.

Група 2 - «зобов'язання» - 7 стандартів, що визначають цілі та основні принципи аудиту, питання відповідальності аудиту та аудиторів, вирішують питання, пов'язані з контролем якості роботи аудиторів, формою й утриманням робочої документації, визначають поняття «шахрайство» і «помилка».

- 200 - цілі й загальні принципи аудиту фінансової звітності.
- 210 - домовленості про аудит.
- 220 - контроль якості роботи аудиторів.
- 230 - документація.
- 240 - шахрайство й помилка.
- 250 - облік законів і нормативних актів при аудиті фінансової звітності.
- - повідомлення аспектів аудиту особам, наділеним керівними повноваженнями

Група 3 - «планування» - 3 стандарти описують процес планування аудиторських перевірок, питання розуміння аудитором бізнесу клієнта, дається трактування концепції істотності в аудиті.

- 300 - планування.
- 310 - знання бізнесу.
- 320 - істотність в аудиті.

Група 4 - «кошти (система) внутрішнього контролю» - 3 стандарти, описують процеси оцінки аудит ризику й систем внутрішнього контролю клієнта, у тому числі при використанні клієнтом комп'ютерних інформаційних систем, а також якщо бухгалтерський облік клієнта ведеться сервісними організаціями (бух. і аудиторськими фірмами).

- 400 - оцінка ризиків і систем внутрішнього контролю.
- 401 - аудит в умовах комп'ютерних і інформаційних систем (КИСНУВ)
- 402 - аудит клієнтів, що користуються послугами сервісними організаціями

Група 5 - «аудиторські докази» - 11 стандартів, визначають процес збору аудит доказів у різних ситуаціях, розкриває втримання й характер аналітичних процедур, вибіркового перевірок.

- 500 - аудиторські докази.
- 501 - аудиторські докази - додаткових розгляд спеціальних статей.
- 505 - зовнішні підтвердження.
- 510 - перша аудиторська перевірка - початкове сальдо.
- 520 - аналітичні процедури.
- 530 - аудиторська вибірка й інші процедури вибіркової перевірки.
- 540 - аудит оцінних значень.
- 550 - зв'язані сторони.
- 560 - наступні події.

- 570 - допущення про безперервність діяльності підприємств.
- 580 - заява керівництва.

Група 6 - «використання роботи третіх осіб» - 3 стандарти, описують процеси використання в ході аудиторських перевірок роботи інших незалежних аудиторів, внутрішніх аудиторів клієнта, експертів і фахівців у різних областях.

- 600 - використання роботи іншого аудитора.
- 610 - розгляд роботи внутрішнього аудитора.
- 620 - використання роботи експертів.

Група 7 - «аудиторські висновки й звіти» - 3 стандарти, що дає рекомендації з форми й утримування аудиторських висновків, складання звітів аудиторів, порядок включення в ці звіти додаткової інформації.

- 700 - аудит висновок по фінансовій звітності.
- 710 - порівнянні значення.
- 720 - інша інформація в документах, що містять перевірену фінансову звітність.

Група 8 - «спеціалізовані області аудиту» - 2 стандарти, визначають дії аудитора при складанні звітів по спеціальним завданням аудиту, а також при вивченні прогнозованої аудиту інформації.

- 800 - звіт аудитора по спеціальним аудиту завданням.
- 810 - перевірка прогнозованої фінансової інформації.

Група 9 - «супутні послуги» - 3 стандарти, є керівництвом для аудиторів при наданні супутніх послуг: загальним перевіркам фінансової звітності, виконанню погоджених процедур, компіляції (підготовці) фінансової звітності.

- 910 - завдання по огляду фінансової інформації.
- 920 - виконання погоджених процедур
- 930 - завдання по підготовці фінансової інформації.

Група 10 - «положення по міжнародній практиці аудиту» - 11 стандартів, розкриваються особливості аудиту міжнародних банків, а також особливості аудиту у випадку застосування клієнтами комп'ютерних інформаційних систем. У цій групі також вирішуються різні питання про проведення аудит перевірок: спілкування з керівництвом клієнта, аудит малих підприємств і ін.

- 1000 - процедури міжбанківського підтвердження.
- 1001 - використання середовища КИСНУВ - автономних комп'ютерів.
- 1002 - використання середовища КИСНУВ - інтерактивних комп'ютерних систем (on line).
- 1003 - використання середовища КИСНУВ - систем баз даних.
- 1004 - взаємодія державних інспекторів по банківському нагляді й зовнішніх аудиторів.
- 1005 - особливості аудиту малих підприємств.
- 1006 - аудит міжнародних комерційних банків.

- 1007 - спілкування з керівництвом клієнта.
- 1008 - оцінка ризиків і системи внутрішнього контролю в системах КИЦЬ і пов'язані з ними питання.
- 1009 - аудит із застосуванням комп'ютерів.
- 1010 - облік екологічних питань при аудиті.

4. Кодекс етики професійних бухгалтерів.

Професійна етика, юридична та професійна відповідальність аудиторів

Норми професійної етики викладено в Кодексі етики професійних бухгалтерів. Кодекс визначає інтереси, на захисті яких повинні бути аудитори. Це перш за все інтереси суспільства в цілому, яке складається з клієнтів, інвесторів, підприємців та інших суб'єктів держави, що покладаються на об'єктивність і чесність професійних аудиторів.

З січня 1999 р. в Україні було введено в дію разом з ННА Кодекс професійної етики аудиторів України, затверджений рішенням АПУ № 73 від 18 грудня 1998 р. Він діяв недовго. АПУ було прийняте рішення про прийняття МСА та Кодексу етики професійних бухгалтерів у якості Національних стандартів аудиту (протокол засідання АПУ від 18 квітня 2003 р. № 122).

Міжнародний Кодекс етики з одного боку виступає моделлю для розробки національних етичних рекомендацій, а з іншого — може бути прийнятий в якості національного стандарту.

Кодекс етики професійних бухгалтерів був розроблений *Комітетом з питань етики, що діє у складі Міжнародної федерації бухгалтерів* (МФБ), у липні 1996 р. і переглянутий у січні 1998 р. та листопаді 2001 р.

Згідно з Кодексом, цілі бухгалтерської професії полягають у виконанні роботи відповідно до найвищих стандартів професіоналізму, в досягненні найкращих результатів діяльності й загалом у задоволенні громадських інтересів.

Такі цілі вимагають задоволення чотирьох основних потреб:

1. **Довіра.** У суспільстві в цілому є потреба в довірі до інформації та до інформаційних систем. Професіоналізм. Є потреба в особах, що їх клієнти, роботодавці чи інші зацікавлені сторони можуть без сумнівів визначити як професіоналів у сфері бухгалтерського обліку.

3. **Якість послуг.** Є потреба впевненості в тому, що всі послуги, надані професійним бухгалтером (аудитором), виконуються згідно з найвищими стандартами якості.

4. **Конфіденційність.** Користувачі послуг професійних бухгалтерів (аудиторів) мають бути впевнені в наявності основ професійної етики, що регулюють надання цих послуг.

Для досягнення цілей бухгалтерської професії професійні бухгалтери (аудитори) повинні дотримуватися низки фундаментальних принципів, серед них: чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка, технічні (професійні) стандарти.

Цілі, а також фундаментальні принципи мають загальний характер і не призначені до використання для розв'язання етичних проблем, з якими стикається професійний бухгалтер (аудитор) у конкретних випадках. Однак, Кодекс надає деякі рекомендації, що стосуються практичного застосування цілей і фундаментальних принципів у ряді типових ситуацій, які трапляються у професійній діяльності бухгалтерів (аудиторів).

Текст Кодексу етики професійних бухгалтерів (прийнятий МФБ) поділяється на три частини:

- 1) **частина А** стосується всіх професійних бухгалтерів, якщо не зазначено інше;
- 2) **частина Б** стосується лише професійних бухгалтерів-практиків (аудиторів);
- 3) **частина В** стосується штатних професійних бухгалтерів (бухгалтерів, які працюють за наймом у промисловості, торгівлі, державному секторі, освіті й інших галузях) і за певних обставин може стосуватися бухгалтерів-практиків (аудиторів).

У частині А Кодексу етики професійних бухгалтерів подано характеристику окремих фундаментальних принципів та їх дотримання у практичній діяльності, а також розкрито проблеми розв'язання етичних конфліктів, податкової практики, міжнародної діяльності та оприлюднення інформації.

Аудитор постійно повинен пам'ятати про фактори, що спричиняють конфлікт інтересів, який може виникати з багатьох причин, починаючи від порівняно тривіальної дилеми до крайніх випадків шахрайства або незаконної діяльності. Варто зазначити, що розбіжність у думках між аудитором та іншою стороною не є етичною проблемою. Проте факти та обставини в кожному випадку потребують детального вивчення зацікавленими сторонами.

Професійний бухгалтер (аудитор), що надає послуги з оподаткування, має право сприяти найкращій позиції для вигоди клієнта за умови, що послуги надаються з професійною компетентністю, є чесними та об'єктивними і, на думку професійного бухгалтера, відповідають чинному законодавству. Спірні питання можуть тлумачитися на користь клієнта або роботодавця (за умови виваженого обґрунтування відповідної позиції).

Якщо професійний бухгалтер надає послуги не в своїй країні та між етичними вимогами іншої країни щодо конкретних питань є розбіжності, варто дотримуватися таких принципів: — якщо етичні вимоги країни, у якій надаються послуги, є менш жорсткими, ніж вимоги, передбачені Кодексом етики МФБ, то треба застосовувати вимоги цього Кодексу;

— якщо етичні вимоги країни, у якій надаються послуги, є жорсткішими, ніж вимоги, передбачені Кодексом етики МФБ, то варто застосовувати етичні вимоги країни, у якій надаються послуги.

При оприлюдненні інформації професійні бухгалтери не повинні:

- використовувати засоби, що завдають шкоди репутації інших бухгалтерів;
- перебільшувати розмір послуг, які вони можуть запропонувати, свою кваліфікацію та досвід; — зневажливо оцінювати роботу інших бухгалтерів.

У частині Б Кодексу етики професійних бухгалтерів (аудиторів) подано характеристику окремих фундаментальних принципів (незалежність, професійна компетентність та виконання обов'язків у зв'язку зі залученням осіб, які не є бухгалтерами), а також розкрито питання щодо гонорарів та комісійних, діяльності, несумісної з громадською бухгалтерською практикою, платіжних

засобів клієнтів, стосунків з іншими професійними бухгалтерами-практиками, реклами та пропонування послуг.

Складаючи фінансову звітність, професійні бухгалтери-практики (аудитори) мають бути незалежними від будь-якої зацікавленості. Фінансовий взаємозв'язок із клієнтом і втрата незалежності може виникнути у зв'язку з: — безпосереднім фінансовим інтересом до клієнта; опосередкованим фінансовим інтересом до клієнта, наприклад, якщо професійний бухгалтер є довірчим керівником будь-якого трасту чи розпорядником будь-якого майна, якщо власники такого трасту або майна мають фінансовий інтерес у компанії клієнта; фінансовим інтересом у суб'єкті, що не є клієнтом, але стосовно клієнта є інвестором або учасником інвестиційної діяльності тощо.

Також потрібно діяти так, щоб будь-які особисті та сімейні стосунки не ставили під загрозу незалежність підходу до виконання будь-якого завдання.

Якщо постійні платежі, отримані від клієнта або групи пов'язаних клієнтів, складають значну частину від загальної суми гонорару професійного бухгалтера-практика (аудитора) чи аудиторської фірми, залежність від такого клієнта або групи клієнтів обов'язково має стати предметом ретельного аналізу, тому що може викликати сумніви щодо дотримання принципу незалежності.

Капітал аудиторської фірми повинен належати професійним бухгалтерам-практикам (аудиторам). Однак допускається, щоб право власності на капітал належало й іншим особам у тому випадку, якщо аудиторам належить переважна частина капіталу та права голосу.

У частині В Кодексу етики професійних бухгалтерів (аудиторів) розкрито питання: конфлікт діяльності; підтримка колег-професіоналів; професійна компетентність; надання інформації.

Отже, дотримання основних етичних принципів аудиту — важлива норма аудиторської діяльності, а виконання вимог Кодексу етики професійних бухгалтерів дає змогу підняти значення та престиж фаху аудитора в суспільстві

Питання для самоконтролю

1. Законодавче регулювання аудиторської діяльності в Україні. Закон України “Про аудиторську діяльність”.
2. Особливий статус Аудиторської палати України. Спілка аудиторів України, інші професійні аудиторські організації; повноваження, функції, обов'язки.
3. Стандарти та нормативне забезпечення аудиту. Кодекс етики професійних бухгалтерів і аудиторів.
4. Сертифікація аудиторів і включення до Реєстру аудиторських фірм і аудиторів України. Аудитори і аудиторські фірми. Види аудиторських послуг. Вимоги до створення аудиторських фірм. Обмеження видів діяльності аудиторів та аудиторських фірм.
5. Регулювання аудиту на рівні аудиторської фірми. Вибір об'єкта аудиту. Договір на надання аудиторських послуг, укладання і особливості. Внутрішні положення. Корпоративне регулювання (саморегулювання) аудиту.

Рекомендовані літературні джерела:

Основні: [1, 2, 3, 12, 11, 14]

Додаткові: [44, 52, 53, 54]

Інформаційні ресурси і Інтернет: [66,67,68]

Тема 3. Контрольно-аудиторський процес

Мета лекції: розглянути загальну характеристику аудиторського процесу. Зміст стадій аудиторського процесу. Укладання угоди, вивчення бізнесу клієнта і планування аудиту на підготовчій (організаційно-методичній) стадії. Виконання аудиторських процедур і отримання аудиторських доказів на дослідній стадії. Класифікація отриманих результатів і підготовка аудиторського висновку на узагальнюючій стадії. Документальне оформлення кожної стадії.

План

1. Стадії контрольно-аудиторського процесу
2. Підготовчий етап контрольно-аудиторського процесу
3. Дослідницький етап контрольно-аудиторського процесу
4. Узагальнюючий етап контрольно-аудиторського процесу **1.Стадії контрольноаудиторського процесу**

Етапи	Стадії	Документи
1. Підготовчий етап	<ul style="list-style-type: none">• Лист замовлення• Вивчення бізнесу клієнта• Оцінка ризику• Підписання договору• Формування робочої групи• Планування	<ul style="list-style-type: none">• Лист замовлення• Договір• План аудиту• Програма аудиту

2. Дослідницька етап	<ul style="list-style-type: none"> • Вивчення фактичного стану діяльності підрозділів • Оцінка ризиків перевірки • Коригування планів та робочої програми • Проведення аудиторських процедур для отримання аудиторських доказів. • Складання робочих документів • Винесення тимчасових висновків 	<ul style="list-style-type: none"> □ Робочі документи аудиту
1. Узагальнююча етап	<ul style="list-style-type: none"> • Групування виявлених недоліків та порушень • Оцінка їх суттєвості • Підготовка підсумкових висновків • Захист висновків перед третіми особами • Складання акту виконання робіт • Підготовка звітів • Розробка рекомендацій по усуненню недоліків 	

2. Підготоача стадія

Аудиторський процес починається з того моменту, коли потенційний клієнт звертається з проханням провести аудит. Для позитивного чи негативного рішення щодо прийняття такої пропозиції керівництву аудиторської фірми необхідно відповісти на такі запитання:

- Чи має фірма або чи буде мати в майбутньому необхідний персонал, який володіє потрібними знаннями та навичками для виконання такого завдання?

- Чи потрібні будуть додаткові працівники для виконання даного обсягу робіт? □ Чи є незалежними аудиторська фірма та її окремі працівники стосовно потенційного клієнта?
- Чи не збігається час передбачуваної перевірки з іншими невідкладними завданнями та обставинами фірми?

Крім того, якщо клієнт змінив аудитора, варто з'ясувати обставини та причини такого кроку.

Перш ніж прийняти пропозицію від клієнта, аудиторіві необхідно отримати попередню інформацію про галузь економічної діяльності та про форму власності підприємства, систему управління, організаційну структуру, види здійснених операцій, а також оцінити отриману інформацію про діяльність клієнта, що сприятиме якісному та кваліфікованому проведенню аудиту.

Аудитор може отримувати інформацію про виробничу та економічну діяльність підприємства з різних джерел, а саме:

- попередній досвід співпраці з клієнтом та роботи аудитора на підприємствах тієї галузі економіки, в межах якої працює потенційний клієнт;
- співбесіди зі співробітниками та посадовими особами підприємства;
- співбесіди зі спеціалістами служби внутрішнього контролю (аудиту) та аналіз звітів про проведення процедур внутрішнього аудиту;
- співбесіди з іншими аудиторами, а також юрисконсультами та іншими радниками, які надавали послуги підприємству або працювали в даній сфері;
- співбесіди з обізнаними особами, які не входять до штату даного підприємства (клієнтами, постачальниками, конкурентами);

□

публікації та видання про конкретику галузі діяльності підприємства (наприклад, урядова статистика, опубліковані дані досліджень та оглядів, звіти, підготовлені банками або торговцями цінними паперами, фінансова преса);

- законодавчі акти та розпорядження, які значною мірою впливають на діяльність підприємства.

Після того, як угода про роботу над проектами буде ухвалена, необхідно одержати детальнішу інформацію про бізнес підприємства. Як свідчить практика, аудитор має отримати таку інформацію до проведення процедур аудиту. У зв'язку з метою визначення обсягів, складності та термінів виконання аудиторських послуг, кола питань і проблем, які необхідні під час підготовки аудиторського висновку, може бути проведена попередня експертиза діяльності клієнта. Форма договору на проведення попередньої експертизи з додатком приблизного кола питань, які необхідно з'ясувати в ході її проведення, наведені нижче.

Таким чином, інформація про бізнес підприємства збирається до початку перевірки, але, як правило, вона проходить обробку та доповнюється новими даними пізніше, коли аудитор та його асистенти мають достатньо інформації про діяльність клієнта.

Знання про галузь господарської діяльності є інформаційною базою, на підставі якої аудитор дає свою професійну оцінку підприємству. Розуміння особливостей діяльності у конкретній галузі та використання цих знань належним чином допомагає аудиторам під час планування аудиту, оцінки аудиторських даних та забезпечення кращого рівня обслуговування клієнта.

Під час проведення перевірки аудитору необхідно внести відповідні коригування та проаналізувати інформацію, зібрану раніше, в тому числі й дані в робочих документах попередніх років. Аудитор також повинен проаналізувати та виявити значні зміни, які мали місце після проведення останнього аудиту.

Якщо буде прийнято позитивне рішення про надання аудиторських послуг, аудиторська фірма та клієнт можуть обмінятися листами.

Лист-пропозиція аудитора підтверджує його згоду з поставленим завданням і масштабом аудиту. Такий лист-пропозиція може містити положення, які стосуються меж відповідальності аудитора перед клієнтом, форми надання звіту аудитора і його висновків та інші моменти, про які аудитор вважає за необхідне домовитися до початку перевірки.

Після обміну листами та на їх основі складається договір на проведення аудиту.

Договір є основним документом, який засвідчує факт встановлення домовленості між замовником і виконавцем про проведення аудиторської перевірки.

Залежно від конкретних обставин, зміст договору на проведення аудиту може бути різним, проте існує ряд моментів, які в будь-якому разі мають бути зазначеними в договорі. Обов'язково бути розкриті такі положення:

- мета аудиту;

□

- масштаб аудиту, включаючи посилання на чинне законодавство, нормативи (поняття масштабу аудиту включає в себе необхідний обсяг та глибину перевірки; склад, кількість, обсяг аудиторських процедур);
- можливість доступу до будь-яких записів, документації та іншої інформації, замовленої у зв'язку з аудитом;
- відповідальність керівництва підприємства за надану аудиторам інформацію (у разі необхідності обумовлюється вимога про одержання від керівництва письмового підтвердження наданої інформації);
- умови відповідальності за початкові залишки під час першого проведення аудиту або якщо попередні перевірки виконувались іншим аудитором; вказівка на те, що в зв'язку з рівнем суттєвості перевірки та інших властивих аудиту обмежень існує можливість, навіть ймовірність того, що будь-які істотні помилки можуть бути не поміченими;
- форма, в якій замовникові буде видана інформація про результати проведеної аудитором роботи (обсяг і склад переданої замовнику документації). **Крім того, у договір можуть бути включені такі пункти:**

1. Угоди, які стосуються планування аудиту.
2. Угоди, які стосуються залучення до перевірки інших аудиторів та фахівців інших галузей з деяких аспектів аудиту.
3. Угоди, які стосуються залучення до перевірки внутрішніх аудиторів та іншого персоналу клієнта.
4. Порядок розрахунків за виконання робіт з аудиту.
5. 5. Будь-які можливості обмеження аудиторського зобов'язання.
6. Посилання на будь-які додаткові угоди між аудитором та клієнтом.

Детальна структура договору може бути різною, проте його форма в цілому повинна відповідати загальноприйнятій в Україні формі складання договорів. У преамбулі договору після зазначення назви та номера договору, місця й дати його підписання наводяться назви сторін, які склали договір (замовник та виконавець), прізвища посадових осіб, які підписали договір від імені кожної сторони.

Окремі положення договору можуть пояснюватися додатковими документами (додатками до договору). Наприклад, термін виконання робіт може регламентуватися календарним планом робіт. Розмір та порядок виплати винагороди за роботу — протоколом узгодження договірної ціни та інше. В цьому випадку в тексті договору робиться посилання на ці документи й на те, що вони є невід'ємною частиною договору. Склад та зміст додатків можуть бути різними і залежатимуть від конкретних обставин.

Планування аудиту — це формування головної стратегії та визначення конкретних методів проведення перевірки, а також часу проведення аудиту. Розробка загального плану і програми аудиту повинна ґрунтуватися на вивченні особливостей бізнесу клієнта та даних попередньої експертизи діяльності суб'єкта перевірки. Аудиторський план розробляється з огляду на те, що в ньому визначається час проведення кожної конкретної аудиторської процедури. Під час розробки плану аудиторі і аудиторські фірми мають право самостійно визначати форми та методи аудиту на підставі чинного законодавства, існуючих норм і стандартів, умов договору з клієнтом, професійних знань та досвіду. Окремі положення

□

загального плану аудиторська фірма може узгоджувати з керівництвом замовника, якщо це вважається доцільним.

Метою планування є звернення уваги аудитора на найважливіші питання, які слід перевірити найретельніше. Аудитор повинен планувати свою роботу так, щоб мати можливість ефективно провести аудиторську перевірку. Планування має допомогти аудиторів належним чином організувати свою роботу і здійснювати нагляд за роботою асистентів, які беруть участь у перевірці, а також координувати роботу, яка виконується іншими аудиторами і фахівцями інших професій. Характер планування залежить від організаційної форми, розміру та виду діяльності підприємства, виду аудиту, уявлення аудитора про стан справ на підприємстві.

Під час розробки загального плану аудитор має проаналізувати такі моменти:

- головні фактори, які впливають на діяльність підприємства;
- найважливіші характеристики підприємницької діяльності клієнта (його організаційна структура, особливості процесу виробництва, надання послуг, фінансового стану), порядок звітування, включаючи зміни, які, можливо, мали місце після попереднього аудиту;
- розподіл обов'язків між керівництвом підприємства;
- методологію та принципи бухгалтерського обліку підприємства;
- зміни в обліковій політиці чи термінології аудиту; оцінку ефективності системи внутрішньогосподарського контролю підприємства, тобто її спроможності попереджати та виявляти помилки на підприємстві;
- визначення порога суттєвості помилок для цілей аудиту з кожного виду операцій;
- ймовірність існування суттєвих помилок в обліку, яка оцінюється аудитором з огляду на попередній період перевірки та знайдені ним раніш помилки;
- визначення складних бухгалтерських операцій з урахуванням суб'єктивної точки зору бухгалтера підприємства;
- існування можливості оперативного внесення змін в окремі напрямки аудиту;
- ступінь автоматизації обробки облікової інформації;
- участь у перевірці інших аудиторів та аудиторських фірм
- (перевірка іншими аудиторами дочірніх підприємств, філій та відділень головного підприємства);
- участь в аудиті експертів та інших фахівців, які не є аудиторами;
- дислокація (місцезнаходження) підрозділів головного підприємства;
- можливість оперативного включення до програми аудиту наприкінці аудиторської перевірки питання безперервності діяльності підприємства. • У загальному плані аудиту рекомендується передбачати:
- які конкретні питання слід перевірити, щоб висновки за результатами аудиту були об'єктивними;
- які суттєві обставини слід проаналізувати під час перевірки;
- які вибіркові плани аудиту варто розробити;

□

- формування аудиторської групи, її чисельність та кваліфікацію фахівців, які будуть залучені до проведення перевірки; □ розподіл аудиторів у відповідності з їхніми професійними якостями на конкретні ділянки аудиторської перевірки;
- з якими стандартами, законодавчими і нормативно-правовими актами слід ознайомити групу аудиторів;
- бюджет робочого часу для кожного етапу аудиту;
- інструктаж усіх членів групи щодо їхніх функціональних обов'язків, ознайомлення їх з особливостями фінансово-господарської діяльності підприємства;
- контроль керівника групи за виконанням плану та якістю роботи асистентів, за веденням ними робочої документації та належним оформленням результатів аудиту;
- роз'яснення керівником аудиторської групи методичних питань, пов'язаних з практичною реалізацією аудиторських процедур;
- документальне оформлення особливої думки окремого виконавця під час виявлення розбіжностей в оцінці конкретного факту між керівником аудиторської групи і рядовим її членом.

Розробка програми проведення аудиту включає ті ж самі етапи, що й розробка загального плану. Програма є розвитком загального плану аудиту і складає детальний перелік аудиторських процедур, необхідних для практичної його реалізації. У програмі аудиту види, зміст та час проведення запланованих аудиторських процедур мають співпадати з прийнятими до роботи показниками загального плану. До аудиторської програми включається також перелік аудиту за його напрямками, а також час, який необхідно витратити на кожен напрямок аудиту чи аудиторську процедуру. З метою раціоналізації розробки та оптимізації програм проведення аудиту крупні аудиторські фірми дуже часто використовують сітьові графіки.

Основними завданнями застосування сітьових методів управління аудиторською діяльністю є планування, передбачення та виявлення можливих перешкод у виконанні програми аудиту ще до того, як вони виникнуть. Інформаційною моделлю, за допомогою якої планують і контролюють виконання процесу аудиту, є сітьова модель (графік), яка дає

зможу алгоритмізувати процеси планування та управління аудиторською діяльністю, тобто встановити певну оптимальну послідовність виконання аудиторських процедур.

У програмі аудитор оцінює ступінь ризику внутрішнього контролю та свій особистий ризик невиявлення суттєвих помилок у звітності, який можливий під час проведення аудиторських процедур, визначає термін проведення аудиторських тестів, координує роботу всіх можливих помічників, залучених з числа співробітників підприємства, визначає присутність інших виконавців аудиту, якщо такі беруть участь у роботі. Під час розробки аудиторської програми інші питання, включені до загального плану аудиту, розкриваються також з більшою деталізацією.

Записи та висновки аудитора за кожним розділом аудиторської програми фіксуються в робочій документації і є тим фактичним матеріалом, котрий використовується аудитором у процесі підготовки аудиторського звіту.

Протягом усієї тривалості аудиту його загальний план і програма можуть переглядатися чи уточнюватися аудитором, тому що існує ймовірність зміни умов і напрямків перевірки, а також можливість отримання інших результатів після проведення аудиторських процедур, ніж ті, які раніш очікувалися аудитором. Події чи мотиви, що примусили аудитора внести значні зміни до аудиторської програми, оформлюються документально.

Планування та підготовка аудиту здійснюється таким чином, щоб гарантувати його високу якість, ефективність та своєчасність виконання всіх процедур.

3. Дослідницька стадія

Аудитор одержує аудиторські докази, застосовуючи одну або декілька із зазначених нижче процедур:

- перевірку,
- спостереження,
- опитування і підтвердження, підрахунок та аналітичні процедури.

Перевірка включає вивчення бухгалтерських реєстрів та документів або матеріальних активів. Перевірка бухгалтерських реєстрів та документів дає аудиторські докази різного рівня надійності, залежно від їхнього характеру і джерела отримання та ефективності засобів внутрішнього контролю підприємства. До трьох основних категорій документальних аудиторських доказів, які мають для аудитора різний рівень надійності, належать: документальні аудиторські докази, що здійснені та зберігаються у третіх осіб; документальні аудиторські докази, які створені третіми особами та зберігаються на підприємстві; документальні аудиторські докази, які виконані та зберігаються на підприємстві.

Аудиторська професійна освіта та досвід дають аудитору лише загальне уявлення про роботу підприємства. З метою дослідження окремих сфер його діяльності можуть залучатися особи, які володіють знаннями, навичками та досвідом з окремих спеціальних питань. У зв'язку з цим, плануючи аудиторську перевірку, слід визначити потребу в експертах.

Експерт — це фізична особа (або установа), яка володіє спеціальними знаннями, освітою, навичками та досвідом у галузі діяльності, що відрізняється від аудиторської та бухгалтерської.

Рішення про використання роботи експерта під час проведення аудиту приймає аудиторська фірма, виходячи з характеру та складності обставин, які підлягають дослідженню, та рівня їх суттєвості. Під час прийняття рішення про залучення до роботи експертів аудитор має оцінити його компетентність. **Тому бажано, щоб експерт мав:**

- відповідну кваліфікацію, яка підтверджується атестатом, дипломом, посвідченням;
- документ, що підтверджує його право займатися конкретним видом діяльності, де послуги експерта необхідні аудитору (сертифікат, ліцензія на право займатися такою діяльністю);
- достатній досвід і професійну репутацію, що повинно підтверджуватися, як правило, відповідними рекомендаціями, відгуками, публікаціями, довідками тощо.

Аудитор також повинен оцінити можливість об'єктивної роботи експерта, яка тісно пов'язана з його незалежністю від підприємства, що перевіряється. Аудиторська фірма, як правило, не повинна використовувати роботу експерта, якщо він:

- а) працює на підприємстві, яке перевіряється;
- б) має якусь матеріальну залежність від підприємства, наприклад, володіє цінними паперами підприємства, які можуть принести йому дивіденди;
- в) має близькі родинні зв'язки з керівництвом (власником) підприємства, яке перевіряється.

Таким чином, під час проведення аудиторської перевірки аудитор разом з клієнтом або без нього може отримати аудиторські докази з фінансової звітності підприємства у формі висновків та оцінок, а також зі звітів експертів як із числа співробітників аудиторської фірми, так і з Інших підприємств чи організацій.

Експерт може надати аудитору докази з таких основних питань:

- оцінка конкретної позиції активів, наприклад вартості землі, будівель, незавершеного будівництва, споруд і машин, нематеріальних активів, предметів живопису та скульптури;
- визначення кількості та виду сировини, палива, корисних копалин, які містяться на зберіганні в цистернах, сховищах і виробничих приміщеннях, та оцінювання фізичної вартості цих активів;
- визначення реальної залишкової вартості обладнання та машин;
- визначення ринкової вартості спеціальних технологій та методологій виробництва;
- визначення обсягу виконаних робіт, або оцінка вартості роботи, виконуватиметься за контрактом;
- юридичний висновок щодо відповідності вимогам українського законодавства окремих положень укладених угод.

Експертом може бути тільки та особа, яка запропонована підприємством, що перевіряється; запропонована аудитором; найнята підприємством; найнята аудитором.

Усі роботи для аудиторської фірми експерти виконують на підставі договору на виконання експертних послуг. У договорі необхідно обумовити всі суттєві аспекти взаємовідносин, які виникають у зв'язку з його укладанням. Окрім цього у договорі щодо надання послуг експертом повинно бути передбачено:

- мета та обсяг роботи експерта;
- перелік конкретних питань, на які має відповісти експерт;
- взаємозв'язки експерта з підприємством, яке перевіряється;
- попередження експерта про конфіденційність отриманої інформації;
- відомості про форми та методи дослідження, які, можливо, буде використовувати експерт;
- форма та зміст висновку експерта.

Аудитор повинен оцінити відповідність характеру і змісту висновків експерта твердженням фінансової звітності підприємства або додатковим відомостям, які наводяться у цій фінансовій звітності. Експерт несе відповідальність за правильність прийнятих ним рішень і використаних методів під час виконання поставлених аудитором завдань. Аудитор не має професійного досвіду фахівця іншої професії, внаслідок цього він не може завжди брати під сумнів прийняті експертом рішення і використані методи.

Висновок експерта, як правило, складається з трьох частин: вступної, досліджувальної та висновків дослідження. У вступній частині висновку експерта вказується:

- найменування суб'єкта підприємницької діяльності, під час проведення аудиту якого експерт виконав свою роботу;
- дані про експерта: посада, прізвище, ім'я та по батькові, освіта, експертна спеціальність та стаж експертної роботи, науковий ступінь та вчене звання;
- дата надходження матеріалів на експертизу;
- найменування матеріалів, що надійшли на експертизу;
- обставини аудиту, які спричинили необхідність проведення експертизи;
- питання, які належить вирішити експертові;
- довідково-нормативні документи та методична література, які використовувалися експертом для вирішення поставлених завдань (із зазначенням бібліографічних даних).

Досліджувальна частина включає:

- відомості про стан об'єктів дослідження, застосовані методи дослідження, умови їх проведення;
- посилання на ілюстрації, додатки та необхідні роз'яснення до них;
- експертну оцінку результатів дослідження.

У заключній частині висновку дослідження викладаються як і відповіді на поставлені питання в тій послідовності, в якій вони викладені у його вступній частині. На кожне з

поставлених питань має бути надана відповідь по суті або вказано, з яких причин воно не може бути вирішеним.

Висновок підписується експертом та засвідчується печаткою установи (для експертів юридичних осіб). Якщо до висновку експерта додаються таблиці, креслення, схеми, діаграми, вони також підписуються експертами та засвідчуються печаткою.

Висновок експерта та додатки до нього складаються як мінімум у двох екземплярах, один з яких направляється суб'єкту підприємницької діяльності, а другий — аудиторській фірмі.

Під час подання клієнтові аудиторського звіту, до якого аудитор вніс зміни, пов'язані з результатами роботи експерта, він не посилається в ньому на відповідальність останнього за результати проведених ним спеціальних тестів та процедур перевірки. Такі посилання можуть бути неправильно інтерпретовані користувачами фінансової звітності під час визначення ними кваліфікації аудиторського звіту.

До аудиторської перевірки, окрім основного аудитора, можуть бути залучені й інші аудитори, які перевіряють фінансову інформацію одного або декількох підрозділів. Показники діяльності їх є складовою частиною звітності підприємства.

Основним аудитором у такій ситуації вважається аудитор, котрий відповідає за зміст аудиторської перевірки підприємства в цілому, навіть якщо фінансову інформацію в окремих підрозділах перевіряв інший аудитор.

Якщо основний аудитор використовує результати роботи іншого аудитора, то йому необхідно визначитись, яким чином результати роботи цього аудитора впливатимуть на результати аудиторської перевірки в цілому.

Інший аудитор — не є основним аудитором, що несе відповідальність за зміст фінансової інформації, яку перевіряє, включеної в поточну фінансову звітність підприємства.

Аудитору належить розглянути питання про те, наскільки вагома його участь в аудиті, щоб вважатися основним аудитором. Для визначення його як основного аудитора необхідно розглянути такі питання:

- суттєвість конкретних позицій частини фінансової звітності підприємства, яка перевіряється основним аудитором;
- рівень поінформованості основного аудитора про стан справ у підрозділах підприємства;
- рівень ризику існування суттєвих перекручень фінансової звітності структурних підрозділів підприємства, яка перевіряється іншим аудитором;
- проведення основним аудитором додаткових процедур щодо підрозділів підприємства, які перевіряються іншим аудитором, більшу частину роботи виконує основний аудитор.

Якщо основний аудитор має намір використовувати результати роботи цього аудитора, йому необхідно оцінити професійну компетенцію іншого аудитора з питань, які стосуються виконання ним конкретного завдання. Одним із джерел інформації для такої оцінки може бути інформація про просте членство або об'єднання зусиль чи спільну діяльність з іншою, відомою основному аудитору фірмою.

Основному аудитору необхідно провести ряд заходів з метою отримання достатніх аудиторських доказів того, що результати роботи іншого аудитора відповідають меті аудиту та поставленим перед ним завданням. Наприклад, основний аудитор може обговорити з

іншим аудитором зміст аудиторських процедур, які ним використовуються в процесі аудиту, перевірити всі основні складові частини зроблених іншим аудитором процедур перевірки (список або анкету процедур), а також його робочі документи. Основний аудитор може провести наведені вище процедури, відвідавши основне місцезнаходження іншого аудитора. Характер, час і обсяг таких процедур залежать від конкретних обставин та від обізнаності основного аудитора щодо рівня професійної компетенції іншого аудитора. Такі знання основний аудитор може отримати під час вивчення робочої документації проведених іншим аудитором аудиторських перевірок. Основному аудитору необхідно зазначити в робочій документації перелік підрозділів, фінансова інформація котрих перевірялася іншими аудиторами, вплив фінансової інформації підрозділів на зведену фінансову звітність підприємства в цілому, відобразити повну назву інших аудиторів (аудиторських фірм), які брали участь у перевірці. Крім цього, основному аудитору необхідно документально оформити всі проведені процедури і висновки по них. Наприклад, необхідно визначити перелік робочих документів іншого аудитора, які будуть перевірятися основним аудитором, і документально оформити результати співбесід із цим аудитором.

Аудиторів необхідно досягнути такої обізнаності про системи обліку та внутрішнього контролю, яка дозволить йому спланувати аудит і розробити ефективний підхід до його проведення. Аудитору слід використовувати професійні знання для оцінки ризику аудиту і підготовки аудиторських процедур, необхідних для зменшення ризику до прийняттого рівня.

Основними завданнями такої перевірки є:

- всебічне вивчення організації обліку та контролю за раціональним використанням грошових коштів і матеріальних ресурсів та забезпеченням власності підприємства;
- встановлення повноти, своєчасності та достовірності відображення господарських і фінансових операцій в первинних документах і облікових регістрах відповідно до діючих національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку;
- оцінка технологій збору та обробки обліково-економічної інформації;
- перевірка достовірності відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності кількісних і якісних показників роботи підприємства.

Тому під час перевірки системи бухгалтерського обліку аудитор повинен оцінити такі фактори:

- освіту і досвід за фахом керівників, а також зміни у складі керівництва; чесність керівництва, його компетентність, оскільки некомпетентність може вплинути на якість підготовки фінансових звітів підприємства;
- неординарні обов'язки керівництва або значний вплив на них певних обставин (наприклад, є обставини, які підштовхують керівництво на шлях перекручення фінансової звітності. Такими обставинами можуть бути: значний спад чи невдачі в діяльності підприємства, дефіцит власних коштів (капіталу) для проведення постійних операцій, які забезпечують нормальну діяльність підприємства; характер діяльності підприємства, зокрема технічна відсталість його продукції чи послуг, складність структури його капіталу тощо).

На першому етапі перевірки аудитор має ознайомитися зі структурою бухгалтерського апарату підприємства, організаційними формами та методами ведення бухгалтерського обліку.

Аудитор має перевірити, чи не обмежуються на підприємстві права головного бухгалтера і як він виконує свої обов'язки. Під час перевірки роботи облікового апарату слід з'ясувати: як розподіляються обов'язки між працівниками бухгалтерії, чи забезпечені вони інструктивними матеріалами та обчислювальною технікою, чи налагоджено на підприємстві систематичне вивчення нормативно-правових актів з питань організації бухгалтерського обліку, складання звітності, економічного контролю. Розглядаючи посадові інструкції працівників бухгалтерії, аудитор повинен установити, чи мають місце випадки, коли на окремих співробітників, які мають право підписувати документи на відпуск матеріальних цінностей та видачу коштів або зайнятих обробкою таких документів, неправомірно покладено виконання обов'язків, пов'язаних з матеріальною відповідальністю.

Аудитор має проаналізувати укомплектованість штату бухгалтерії, причини плинності кадрів облікових працівників, рівень їхньої кваліфікації, заходи для її підвищення та підготовки бухгалтерських кадрів за рахунок підприємства.

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти їх здійснення. Тому важливим об'єктом перевірки є ведення первинного обліку на підприємстві. Первинні документи складаються під час здійснення господарських операцій, а якщо це неможливо — безпосередньо після їх закінчення. Для контролю та впорядкування оброблених даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

Перевіряючи первинні та зведені облікові документи, слід встановити, чи мають вони всі обов'язкові реквізити, передбачені чинним законодавством: назву документа (форми); дату та місце складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст, обсяг та одиницю виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення операції та правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, які дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Важливе значення для функціонування системи обліку має суворе додержання кореспонденції рахунків, що передбачено Планом рахунків бухгалтерського обліку підприємств, організацій та установ. Якщо під час перевірки бухгалтерських регістрів будуть виявлені порушення встановленої кореспонденції рахунків, аудитору слід ретельно вивчити зміст первинних документів, які були підставою для правильних бухгалтерських записів, і проаналізувати наслідки цих помилок. Особливо ретельно слід розглянути записи, які були сторновані, а потім замість них зроблені бухгалтерські записи. Інколи це дозволяє встановити факти маскування нестач і розкрадань цінностей та інших порушень фінансовогосподарської дисципліни.

Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряється і документально підтверджується їх наявність, стан і оцінка. Аудитор повинен перевірити своєчасність і періодичність інвентаризацій, особливо тих, проведення яких є обов'язковим згідно з чинним законодавством.

На самому початку перевірки фінансової звітності підприємства встановлюється її відповідність чинним законодавчим та іншим нормативно-правовим актам (Закону

України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", затвердженим Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку, Інструкції про порядок заповнення форм бухгалтерської звітності).

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства. Фінансова звітність складається з балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до звіту.

Аудитор має перевірити, чи містить вона такі дані: дату звітності за звітний період; валюту звітності та одиницю її виміру; відповідну інформацію про звітний та попередній період; облікову політику підприємства та її зміни; консолідацію фінансових звітів; припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності; обмеження щодо володіння активами; участь у спільних підприємствах; виявлені помилки минулих років та пов'язане з ним коригування; переоцінку статей фінансових звітів; іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачем, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їх оцінки, зроблені в минулому. Інформація у фінансових звітах має бути дохідливою і розрахованою на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації. У фінансовій звітності не повинно бути помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності. виправлення помилок (якщо вони є) засвідчуються підписами осіб, які підписують чи затверджують відповідні форми звітності.

Основною вимогою до фінансової звітності є те, що вона повинна містити тільки достовірну інформацію. Під час перевірки якості заповнення форм фінансової звітності підприємства аудитор повинен з'ясувати:

- повноту охоплення усіх структурних підрозділів підприємства;
- наявність усіх передбачених реквізитів;
- правильність арифметичних підрахунків і обчислень;
- спадкоємність показників фінансової звітності показникам минулого звітного періоду; □ взаємну погодженість показників різних форм фінансової звітності.

Особливо слід встановити відповідність даних кожної статті фінансової звітності даним аналітичного обліку, оборотам і залишкам синтетичних рахунків у головній книзі. При цьому кожна стаття балансу має бути проінвентаризованою та підтвердженою відповідними актами, довідками тощо.

Наприкінці перевірки аудитор повинен переконатися, що фінансова звітність підприємства може задовольнити всіх користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їх конкретних інформаційних потреб.

Під час вивчення системи обліку і внутрішнього контролю та планування аудиту аудитор повинен отримати знання і уявлення про їх структуру та порядок функціонування.

Система внутрішнього контролю — цей термін визначає всі внутрішні правила та процедури контролю, запроваджені керівництвом для досягнення поставленої мети —

забезпечення (в межах можливого) стабільного і ефективного функціонування підприємства.

Головними функціями системи внутрішнього аудиту (контролю) підприємства є:

- контроль за формуванням витрат за місцями їх виникнення, основними технологічними процесами та окремими видами діяльності підприємства;
- виявлення відхилень від затверджених кошторисів і нормативів, аналіз їх причин, встановлення винних у цьому осіб;
- пошук внутрішніх резервів поліпшення фінансово-господарської діяльності підприємства;
- контроль за дотриманням податкового законодавства;
- проведення ревізій та перевірок діяльності структурних підрозділів з метою забезпечення ефективності та точності бухгалтерських даних і збереження активів підприємства;
- складання та надання висновків і звітів під час проведення перевірок, забезпечення необхідною інформацією керівництва підприємства.

Під час перевірки організації внутрішнього аудиту аудитор перш за все має проаналізувати права внутрішніх контролерів на підприємстві. Як правило, служба внутрішнього контролю повинна мати такі права:

- отримувати усно або письмово від керівників підрозділу, який перевіряється, необхідні документи, пояснення, а також інші матеріали, пов'язані з діяльністю цього підрозділу;
- визначати відповідність дій та операцій, які здійснюються
- співробітниками підприємства, вимогам чинного законодавства України, іншим нормативно-правовим актам, рішенням керівних органів підприємства, які визначають політику та стратегію його діяльності, процедуру прийняття і реалізації рішень, організацію обліку та звітності;
- перевіряти розрахунково-касові документи, контракти підприємства, фінансову та статистичну звітність, іншу документацію, а в разі необхідності наявність товарноматеріальних цінностей, які знаходяться в структурному підрозділі;
- надсилати третім особам — суб'єктам підприємницької діяльності з питань відповідності чинному законодавству господарських та фінансових операцій, які проводяться підприємством;
- залучати в разі необхідності співробітників інших структурних підрозділів підприємства для виконання завдань, поставлених перед службою внутрішнього контролю (аудиту);
- мати безперешкодний доступ до виробничих, складських, торгових та інших приміщень підрозділу, що перевіряється, а також до приміщень, які використовуються для зберігання документів, готівки та коштовностей, отримувати інформацію, яка зберігається на магнітних носіях;
- з дозволу керівництва підприємства знімати копії з одержаних документів, у тому числі копії файлів, копії будь-яких записів, що зберігаються в локальних

обчислювальних мережах і автономних комп'ютерних системах, а також розшифровувати ці записи;

- під час виявлення грубих порушень чинного законодавства, випадків розкрадань коштів та майна, допущених працівниками підрозділів, рекомендувати керівнику підприємства усунути їх від виконання службових обов'язків.

З метою продуктивної організації внутрішнього контролю мають бути чітко визначені та розподілені обов'язки окремих працівників для перевірки різних напрямків звітності, а також установлені межі їхніх повноважень згідно з покладеними обов'язками. Не можна припускати, щоб одна особа контролювала всю операцію з початку до кінця. Аудитор повинен також перевірити, чи у відносинах із співробітниками інших підрозділів підприємства керівник служби внутрішнього контролю (аудиту) проводить постійну р

4.Узагальнююча етап

На завершальній стадії процесу аудиту доцільно виділити три етапи: оцінка й аналіз результатів; складання звіту, підготовка пропозицій і ознайомлення з ними замовників; написання висновку й оформлення та підписання акта виконаних робіт.

На етапі оцінки й аналізу результатів аудиторської перевірки керівник фірми або керівник групи аудиторів оцінює результати аудиту й аналізує достатність зібраних доказів для підтвердження достовірності фінансової звітності.

Вагомість доказів визначає зміст аудиторського звіту й висновку. На цьому етапі аудитор узгоджує спірні питання з керівництвом підприємства (організації), яке підлягало аудиту.

Керівник аудиторської групи звертає особливу увагу на робочі документи аудиторів. Суттєва перевірка цих документів дає змогу визначити якість виконання аудиту, дотримання послідовності плану та програми перевірки.

На наступному етапі завершальної стадії аудитор складає висновок, в якому подає сильні та слабкі напрями діяльності підприємства. Особливу увагу він зосереджує на пропозиціях, спрямованих на поліпшення бізнесу клієнта, організації системи обліку, вдосконалення системи внутрішнього контролю. Залежно від потреб замовників, висновок зачитується на зборах засновників (акціонерів) або передається керівництву підприємства. Форма і зміст аудиторського висновку розкривається у МСА 700 "Аудиторський висновок про фінансову звітність".

Після складання висновку аудитор разом із замовником оформляє і підписує акт виконання робіт, що є завершальним етапом процесу аудиту.

Розглянуті етапи характеризують процес аудиту фінансової звітності. Крім цього, аудиторські фірми виконують різноманітні послуги: аналіз фінансової звітності, відновлення обліку та складання звітності, консультації з економіко-правових питань, оподаткування тощо. Від характеру послуг залежать не тільки методика та процедури аудиту, але й етапи їх виконання.

Отже, види аудиторської діяльності суттєво впливають як на процес аудиту загалом, так і на етапи його виконання.

Питання для самоконтролю

1. Загальна характеристика аудиторського процесу.

2. Зміст стадій аудиторського процесу. Укладання угоди, вивчення бізнесу клієнта і планування аудиту на підготовчій (організаційно-методичній) стадії.

3. Виконання аудиторських процедур і отримання аудиторських доказів на дослідній стадії.

4. Класифікація отриманих результатів і підготовка аудиторського висновку на узагальнюючій стадії. 5. Документальне оформлення кожної стадії.

Рекомендовані літературні джерела:

Основні: [1, 2, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 14]

Додаткові: [52, 53, 54, 60]

Інформаційні ресурси і Інтернет: [66, 67, 75]

Рекомендована література

Основні:

1. Дерев'янюк С.І. Основи аудиту. Навчальний посібник.-К.: ЦУЛ, 2015.-328с.
2. Жидеєва Л.І., Колісник О.П. Саліамон-Міхєєва К.Д. Аудит. Навчальний посібник. Університет ДФС України, 2019. – 312 с. – (Серія «На допомогу студентам УДФСУ») (18,1 д.а)
3. Ковальчук Т.М., Никифорак І.І. Облік і аудит : навч. посібник / Т.М. Ковальчук, І.І. Никифорак; за ред. Т.М. Ковальчук. – Вид. 2-ге, доп. та перероб. – Чернівці : Чернівець. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича, 2020. – 520 с
4. Пантелеєв В.П., Корінько М.Д. Внутрішній аудит: Навчальний посібник. За ред. В.О. Шевчука. Державна академія статистики, обліку та аудиту Державного комітету статистики України, К.: 2016. – 247 с.
5. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 1.01.2023 р., № 2258- VIII [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
6. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України в редакції від 1.07.2017р. №996-XIV. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

Додаткові:

7. Government Internal Audit Standards. HM Treasury Audit Policy & Advice. – April 2015. – 40 p.
8. Riabchuk, O., Panasiuk, O., Tarashchenko, V., Bilobrovenko, T., & Saliamon-Mikhieieva, K. (2022). Problems and prospects of state financial control and analysis of local budget execution. *Scientific Horizons*, 25(11), 102-110
9. . Saliamon-Mikhieieva K.D. The role of consulting in development of the audit services market. / Saliamon-Mikhieieva K.D., Saliamon V.P. // Approved by the Editorial Board for publication in the journal: "SworldJournal"- 2020- № 4
10. Біляченко О.Л. особливості контролю доходів кредитних спілок в Україні / О.Л. Біляченко, В.С. Здреник // Фінансовий простір. – 2015. – № 2. – с. 152–158.
11. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація. Київ, КНЕУ, 2015 р. – 260с.
12. Саліамон-Міхєєва К.Д. Особливості консалтингових послуг в аудиторській практиці [Електронний ресурс] /К.Д. Саліамон-Міхєєва, В.П Саліамон// Ефективна економіка : електронне наукове фахове видання.– 2017- № 10.
13. Саліамон-Міхєєва К.Д. Ціна і цінність аудиторських послуг в Україні /К.Д. Саліамон-Міхєєва, В.П Саліамон// Економіки і держава.-2017.-№.6. ст 31-33.
14. Саліамон-Міхєєва К.Д. Взаємодія незалежного та державного аудиту: міжнародний досвід та вітчизняні особливості./ Саліамон-Міхєєва К.Д.// "Інтернаука". Серія: "Економічні науки"- 2020- №5/37.
15. Саліамон-Міхєєва К.Д. Проблеми та напрями вдосконалення обліку, аудиту та аналізу фінансових результатів діяльності підприємства. *Економіка. Фінанси. Право*. 2019. № 4. С. 22-25. Фахове видання, включене в міжнародну наукометричну базу: Index Copernicus.
16. Саліамон-Міхєєва К. Д. Особливості аудиту матеріальних витрат та собівартості продукції підприємства // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія: "Економічні науки". - 2021. - №5.
17. Стасишен М.С., Піча Ю.В. Основи аудиту (в схемах, графіках і таблицях). — Київ, Каравела, 2011 р.
18. Утенкова К.О. Аудит: Навч. посібник./ К.О. Утенкова.-К.: Алерта, 2019.-408с.
19. Чернелєвський Л.М., Беренда Н.І. Аудит: теорія і практика: Навч. посібник.-

К.: 2012, 560с.

Інформаційні ресурси Інтернет:

20. Кабінет Міністрів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.kmu.gov.ua

21. Міжнародна федерація бухгалтерів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ifac.org

22. Сайт Спілки аудиторів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.spilka-audit.org.ua

23. Сайт Аудиторської палати України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.apu.com.ua

24. Сайт журналу Незалежний аудитор [Електронний ресурс]. – Режим доступу»: www.n-auditor.com.ua/ru

25. Сайт журналу Баланс [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.balance.com.ua

26. Сайт журналу Дебет-Креди [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.dtk.com.ua

27. Сайт Міжнародно інституту аудиту [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.mia.kiev.ua