

657(075)

У84

К. О. Утенкова

АУДИТ

Навчальний посібник



АУДИТ



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ,
МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ
МІНІСТЕРСТВО АГРАРНОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ

К. О. УТЕНКОВА

АУДИТ

Навчальний посібник



16

Алерта • Київ • 2011

УДК 657.6 (075.8)

ББК 65.053я73

У84

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки
України як навчальний посібник
для студентів вищих навчальних закладів
(Лист № 1/11-11743 від 22.12.10)*

*Схвалено Міністерством аграрної політики для використання в навчальному процесі
як навчальний посібник для підготовки фахівців ОКР «бакалавр»
напряму 6.030504 «Економіка підприємства»
у вищих навчальних закладах II-IV рівнів акредитації
лист №18-128-13/699 від 01.06.2009*

Рецензенти:

В. В. Глушенко, доктор економічних наук, завідувач кафедри фінансів Харківського національного університету ім. В.Н. Каразіна, професор;

М. М. Коваленко, кандидат економічних наук, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Харківського інституту фінансів Українського державного університету фінансів і міжнародної торгівлі;

Г. О. Андрусенко, кандидат економічних наук професор Харківського регіонального інституту державного управління Національної академії державного управління при Президентові України;

Д. В. Шиян, кандидат економічних наук, доцент кафедри статистики і економічного аналізу Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва

Утенкова К. О.

У84 Аудит: Навчальний посібник. – К.: Алерта, 2011. – 408 с.

ISBN 978-617-566-037-9

Навчальний посібник призначений для студентів вищих навчальних закладів напряму підготовки 6.030504 «Економіка підприємства».

У навчальному посібнику відповідно до навчальної програми висвітлені теоретичні та організаційні основи аудиту, методика аудиту активів і пасивів, доходів і витрат, фінансової звітності. Матеріал викладений з урахуванням національної нормативної бази та Міжнародних стандартів аудиту, прийнятих Аудиторською палатою України в якості національних.

Навчальний посібник призначено для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, що вивчають дисципліну «Аудит», а також аудиторів-практиків.

УДК 657.6 (075.8)

ББК 65.053я73

453566

© Утенкова К. О., 2011

© Видавництво «Алерта», 2011

ISBN 978-617-566-037-9



ЗМІСТ

Вступ.....	6
------------	---

МОДУЛЬ 1.

Теоретичні та організаційні основи аудиту

Тема 1. Сутність, предмет, метод і об'єкти аудиту	8
1.1. Передумови виникнення аудиту в Україні	9
1.2. Сутність аудиту	11
1.3. Предмет, метод і об'єкти аудиту	14
1.4. Класифікація аудиту	15
1.5. Нормативне регулювання аудиту	18
Тема 2. Організація аудиторської діяльності в Україні.....	21
2.1. Сутність аудиторської діяльності	22
2.2. Організація управління аудитом в Україні	23
2.3. Професійні організації аудиторів, їх повноваження і функції	26
2.4. Підготовка і сертифікація аудиторів	28
2.5. Порядок створення аудиторських фірм	31
2.6. Процедура замовлення аудиторських послуг	34
2.7. Права і обов'язки аудиторів (аудиторських фірм).....	35
2.8. Професійна етика аудитора	37
2.9. Відповідальність аудитора за неналежне виконання своїх обов'язків.....	40
2.10. Контроль якості аудиторських послуг	46
Тема 3. Внутрішній аудит.....	61
3.1. Сутність внутрішнього аудиту, його об'єкти і суб'єкти	62
3.2. Організація проведення внутрішнього аудиту	66
3.3. Реалізація результатів внутрішнього аудиту	70
Тема 4. Планування, стадії і методичні прийоми аудиту.....	73
4.1. Стадії аудиторської перевірки	74
4.2. Основні принципи планування аудиторської перевірки... ..	75
4.3. Складання Плану аудиту	79

4.4. Методичні прийоми і процедури аудиту	81
Тема 5. Аудиторські докази і аудиторський ризик	87
5.1. Сутність і види аудиторських доказів	88
5.2. Процедури та прийоми одержання аудиторських доказів	92
5.3. Аудиторський ризик.....	97
5.4. Помилки і шахрайства, виявлені в результаті аудиту. Суттєвість помилок	98
Тестові завдання до модуля I.....	102

МОДУЛЬ 2. Методика аудиту

Тема 6. Аудит активів підприємства.....	111
6.1. Аудит операцій з основними засобами та іншими необоротними активами	112
6.2. Аудит грошових коштів.....	139
6.3. Аудит дебіторської заборгованості	157
6.4. Аудит виробничих запасів.....	168
6.5. Аудит поточних біологічних активів	182
Тема 7. Аудит пасивів підприємства.....	197
7.1. Аудит власного капіталу	198
7.2. Аудит позик банків	206
7.3. Аудит розрахунків з постачальниками і підрядниками.....	214
7.4. Аудит розрахунків з оплати праці	222
7.5. Аудит іншої кредиторської заборгованості	234
Тема 8. Аудит витрат, доходів і фінансових результатів	238
8.1. Аудит витрат підприємства	239
8.2. Аудит доходів підприємства	255
8.3. Аудит фінансових результатів	260

Тема 9. Методи аудиту фінансової звітності та критерії її оцінювання	267
9.1. Загальні принципи аудиту фінансової звітності	268
9.2. Організація і методика аудиту фінансової звітності.....	269
9.3. Особливості аудиту окремих форм звітності	276
9.4. Відповідальність аудитора за фінансову звітність.....	287
Тема 10. Аудиторський висновок та інші підсумкові документи.....	290
10.1. Сутність аудиторського висновку та звіту	291
10.2. Основні елементи аудиторського висновку і звіту	292
10.3. Види аудиторського висновку	296
Тестові завдання до модуля II	302
Тематика рефератів.....	312
Список використаних джерел	316
Додатки	321

ВСТУП

Ринкові відносини, що склались у реформованому аграрному секторі України, обумовили потребу удосконалення національної системи фінансово-економічного контролю. Для задоволення потреб нових груп споживачів економічної інформації відбулося становлення і продовжується розвиток аудиту – незалежної форми контролю.

У сучасних умовах «Аудит» є однією з основних дисциплін контрольного спрямування. Необхідність опанування студентами цієї дисципліни обумовлює актуальність даного навчального посібника.

Мета дисципліни передбачає отримання студентами базових теоретичних знань, засвоєння знань з організації і методики аудиту фінансово-господарської діяльності підприємства, набуття практичних навичок проведення аудиту та виконання інших видів аудиторських послуг.

Виходячи з поставленої мети, основними завданнями вивчення дисципліни є:

- засвоєння теоретичних основ аудиту як незалежного фінансового контролю;
- вивчення та засвоєння законодавчих актів, нормативно-інструктивних матеріалів, Міжнародних стандартів аудиту, Кодексу професійної етики аудиторів;
- засвоєння методики і техніки, методичних та технічних прийомів і процедур проведення аудиту та надання аудиторських послуг;
- набуття практичних навичок з організації і планування аудиту, виконання комплексу окремих аудиторських процедур, надання аудиторських послуг, оформлення робочих та підсумкових документів аудитора.

Вивчення дисципліни «Аудит» передбачає наявність фундаментальних знань з таких дисциплін: «Теорія бухгалтерського обліку», «Фінансовий облік», «Управлінський облік», «Звітність», «Економіка підприємства», «Статистика», «Фінанси», «Економічний аналіз», «Цивільне право», «Трудове право», «Господарське право» тощо.

У посібнику в десяти темах, що формують два модулі («Теоретичні та організаційні основи аудиту» і «Методика аудиту»), висвітлені теоретичні, організаційні та методичні питання аудиту, що відповідає освітньо-професійній програмі підготовки бакалавра за напрямом 6.030504 «Економіка підприємства».

Матеріал викладений з урахуванням Міжнародних стандартів аудиту та законодавства України станом на 01.01.2011 р. У навчальному посібнику зроблено акцент на умови господарювання аграрного сектора економіки України.

МОДУЛЬ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ АУДИТУ

Тема 1.

Сутність, предмет, метод і об'єкти аудиту

План

- 1. Передумови виникнення аудиту в Україні.*
- 2. Сутність аудиту.*
- 3. Предмет, метод і об'єкти аудиту.*
- 4. Класифікація аудиту.*
- 5. Нормативне регулювання аудиту.*



1. Передумови виникнення аудиту в Україні

Аудит як форма фінансового контролю має свою історію виникнення. Одні із перших згадок про аудит (1130 р.) наводяться в англомовних облікових документах, що зберігаються в архівах Казначейства Англії і Шотландії. Також є дані про існування аудиту з 1299 по 1324 рр., коли королівським указом були призначені аудиторі в окремих графствах Великобританії.

Проте офіційно перші аудиторі були зареєстровані в 1853 р. у Великобританії. А вже після цього вимога обов'язкового здійснення аудиту фінансової звітності компаній була закріплена законодавством Франції у 1867 р., США – в 1887, Швеції – в 1895, Німеччини – в 1931 р. На території України у складі царської Росії вже у 1811 році існував державний контроль в особі державного контролера.

У процесі розвитку аудиту як форми фінансового контролю у світі сформувалися два принципово відмінні напрями регулювання аудиторської діяльності.

Перший сформувався в країнах континентальної Європи, а саме Австрії, Іспанії, Франції, Німеччині тощо. У цих країнах основними користувачами аудиторських висновків є державні органи. А тому і аудиторська діяльність тут суворо регламентована централізованими органами, на які фактично покладено функції державного контролю за аудиторською діяльністю. Основна увага приділяється законодавству та фінансовим вимогам.

Другий має місце в англомовних країнах: США, Великобританії, Австралії тощо. Оскільки аудит у цих країнах орієнтований переважно на потреби акціонерів, інвесторів, кредиторів та інших господарюючих суб'єктів, то і регулювання аудиторської діяльності в цих країнах

здійснюється в основному професійними громадськими аудиторськими об'єднаннями.

В Україні аудиторська діяльність почала розвиватись з переходом до ринкових відносин, а отже, і становленням різних форм власності. За цих умов виникла необхідність удосконалення функцій управління процесом виробництва, що зумовило потребу створення поряд із державними формами фінансового контролю госпрозрахункової форми, тобто аудиту.

Аудиторська діяльність в Україні започаткована з 1989 р. у зв'язку із виникненням ринкових відносин і створенням в Україні (на той час УРСР) спільних підприємств, достовірність звітності яких іноземний інвестор вимагав підтвердити традиційним учасником цивілізованого ринку – аудитором. Це і стало передумовою створення дочірнього відділення всесвітньо відомої компанії «Інаудит» в Україні (Інаудит-Україна). До складу цієї першої аудиторської фірми увійшли колишні держслужбовці контрольно-ревізійного управління Мінфіну України. Проте значного розвитку аудит в Україні набув лише після розпаду Радянського Союзу.

Основними видами послуг перших аудиторських фірм в Україні були консультації з питань бухгалтерського обліку, правил оподаткування або безпосереднє здійснення бухгалтерського обліку та складання звітності.

Отже, необхідність проведення аудиту обумовлена потребою користувачів у достовірній інформації про фінансовий стан господарюючого суб'єкта. Користувачами інформації можуть бути власники, керівництво управлінського апарату, інші фізичні та юридичні особи, що мають матеріальну зацікавленість у фінансово-господарській діяльності цього суб'єкта, а також усі ті, кому необхідно бути впевненим у достовірності та повноті наданої інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання.

На той час аудит набув поширення у зарубіжних країнах. Основною передумовою виникнення аудиту є взаємна зацікавленість підприємства (в особі його власників), держави (в особі державних органів виконавчої влади) і самого аудитора в забезпеченні реальності і достовірності обліку та звітності. Розвиткові аудиту сприяло також розмежування функцій та інтересів власників підприємств і апарату управління цим підприємством. Для попередження недоліків, зловживань, приховування реальних доходів та витрат, спотворення фінансових

результатів з боку найманих управлінців власники були змушені залучати до перевірки фінансової звітності незалежних аудиторів. Ці та ряд інших причин стали поштовхом до виникнення незалежного контролю, який отримав назву *аудит*.

Офіційно розвиток аудиту в Україні розпочався з прийняттям 22 квітня 1993 р. Закону України «Про аудиторську діяльність», створенням Аудиторської палати України та Спілки аудиторів України. Однак в той час аудит не отримав широкого розповсюдження в Україні. Обов'язковий аудит був проведений в Україні в 1994–1995 рр. всіма суб'єктами підприємницької діяльності і це певною мірою вплинуло на адаптацію аудиту в Україні. А в 1996 р. проведення обов'язкового аудиту було відмінено на більшості суб'єктів господарювання. Але, незважаючи на це, аудит стає важливим елементом інфраструктури ринкової економіки.

На сьогодні в Україні понад 3,3 тисячі сертифікованих аудиторів, які надають послуги у складі 1550 аудиторських фірм, а також близько 800 аудиторів-підприємців, які діють одноосібно, зареєструвавши свою аудиторську діяльність. При цьому основними проблемами розвитку аудиту на сьогодні є такі:

- недостатня кількість методичних розробок з аудиторського контролю;
- брак належного досвіду аудиторської діяльності;
- недостатня кількість кваліфікованих аудиторів, а тому неосвоєний ринок аудиторських послуг;
- відсутність типових форм документів з аудиту тощо.

2. Сутність аудиту

Термін *аудит* походить від латинського *audio* – «слухати». Економічна наука по-різному тлумачить термін «аудит». Класичним вважається визначення, дане відомим автором книги «Основи аудиту» Р. Адамсом, який стверджує, що *аудит* може бути визначений як діяльність по здійсненню необхідної суспільству послуги з метою підтвердження опублікованої звітності підприємства.

Існує думка, що *аудит* – це процес, за допомогою якого компетентний, незалежний працівник нагромаджує і оцінює свідчення про інформацію, яка піддається кількісній оцінці і стосується специфічної господарської системи, з тим, щоб визначити і виразити у своєму

висновку ступінь відповідності цієї інформації установленим стандартам (А. Аренс, Дж. Лоббек).

Вітчизняні автори Л. П. Кулаковська і Ю. В. Піча трактують «аудит» як незалежну експертизу обліку, фінансової звітності та висловлення думки аудитора щодо повноти, законності та достовірності відображених в них фінансово-господарських операцій господарюючого суб'єкта.

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р., *аудит* – це 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 згідно з вимогами користувачів. При цьому, суттєвою є інформація, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності.

Слід мати на увазі, що *відповідно до ст. 2 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність»* вести бухгалтерський облік та надавати фінансову звітність зобов'язані всі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності.

При цьому користувачами фінансової звітності можуть бути:

- органи управління підприємства;
- трудовий колектив підприємства (на вимогу);
- власники (засновники) підприємства (товариства);
- органи виконавчої влади та інші користувачі відповідно до законодавства (наприклад, органам державної статистики).

Згідно з діючим законодавством, аудит можуть здійснювати аудиторі чи аудиторські фірми, які уповноважені суб'єктами господарювання.

Проведення аудиту можливе у двох випадках:

- 1) за бажанням суб'єкта господарювання;
- 2) на вимогу діючого законодавства.

Відповідно до норм діючого законодавства основними завданнями аудиту є такі:

- ✓ перевірка фінансової звітності, розрахунків, декларацій та інших документів для встановлення їх достовірності і відповід-

ності здійснених господарських і фінансових операцій чинному законодавству;

- ✓ виявлення і попередження (профілактика) порушень у фінансово-господарській діяльності підприємств;
- ✓ перевірка реальності визначення фінансових результатів;
- ✓ оцінка ефективності внутрішнього контролю;
- ✓ надання консультаційних послуг з питань обліку, аналізу, права, менеджменту, маркетингу, фінансів тощо.

Згідно зі *ст. 8 Закону України «Про аудиторську діяльність»* проведення аудиту є обов'язковим для:

1) підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності відкритих акціонерних товариств, підприємств – емітентів облігацій, професійних учасників ринку цінних паперів, фінансових установ та інших суб'єктів господарювання, звітність яких відповідно до законодавства України підлягає офіційному оприлюдненню, за винятком установ і організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету;

2) перевірки фінансового стану засновників банків, підприємств з іноземними інвестиціями, відкритих акціонерних товариств (крім фізичних осіб), страхових і холдингових компаній, інститутів спільного інвестування, довірчих товариств та інших фінансових посередників;

3) емітентів цінних паперів при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів.

Крім проведення аудиту, аудитори і аудиторські фірми надають інші послуги, пов'язані з їх професійною діяльністю. Зокрема, рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 р. № 182/5 затверджено перелік послуг, що можуть бути надані аудиторами (додаток 2).

Такими послугами можуть бути: ведення і відновлення бухгалтерського обліку; консультації з питань бухгалтерського обліку і фінансової звітності; експертиза й оцінка стану фінансово-господарської діяльності та інші види економіко-правового забезпечення господарської діяльності.

3. Предмет, метод і об'єкти аудиту

Аудит як вид діяльності має свій предмет, метод, за допомогою якого вивчає предмет, та об'єкт.

Предметом аудиту є стан економічних, організаційних, інформаційних та інших характеристик системи, що знаходяться в сфері аудиторської оцінки.

Метод, у свою чергу, це шлях пізнання, дослідження. В аудиті застосовуються як загальнонаукові методичні прийоми дослідження, так і специфічні. До загальнонаукових методів можна віднести спостереження і експеримент, ідеалізацію і формалізацію, аналіз і синтез, індукцію і дедукцію, гіпотезу і аналогію, вимірювання і обчислення, опитування, порівняння тощо. Про методичні прийоми аудиту докладніше йтиметься далі.

Об'єктами аудиту є окремі або взаємопов'язані економічні, організаційні та інші сторони функціонування системи, що вивчається, стан яких може бути оцінено кількісно та якісно. Так, до об'єктів аудиту відносять:

- ✓ установчі документи;
- ✓ ресурси підприємства (матеріальні, трудові);
- ✓ господарські процеси;
- ✓ економічні результати діяльності;
- ✓ організаційні форми управління;
- ✓ методи управління;
- ✓ функції управління;
- ✓ конкретні господарські засоби або джерела їх утворення (матеріали, паливо, готівка, статутний капітал і т. д.) тощо.

Тобто об'єкти аудиту різноманітні і багатогранні, але всі вони документально обґрунтовані даними про наявність засобів підприємства та джерел їх формування (утворення). Всі об'єкти аудиту умовно можна поділити на групи за рядом ознак (табл. 1.1), що зумовлюють їх класифікацію.

Класифікація об'єктів аудиту

Класифікаційні ознаки об'єкта	Групи об'єктів
Види об'єктів	ресурси господарські процеси економічні результати діяльності організаційні форми управління методи управління функції управління
Складність	сукупні ресурси і господарські процеси, цілісність системи управління групи ресурсів, відносно відокремлені частини системи управління
Відношення до сфери діяльності	відокремлені сфери діяльності підприємства (матеріально-технічне постачання, допоміжні виробництва, обслуговування виробництва, основне виробництво тощо)
За часом здійснення операцій	об'єкти, стан яких оцінюється в минулому часі об'єкти, стан яких оцінюється в теперішньому часі об'єкти, стан яких оцінюється в майбутньому
Характер оцінки об'єкта	об'єкти, які оцінюються кількісно об'єкти, які оцінюються якісно об'єкти, які оцінюються як кількісно, так і якісно
Тривалість знаходження в полі діяльності аудитора	об'єкти, які знаходяться в полі аудиторського впливу об'єкти, по яких здійснюється періодична аудиторська оцінка об'єкти, що потребують разової оцінки
Вид аудиту	об'єкти зовнішнього аудиту об'єкти внутрішнього аудиту

4. Класифікація аудиту

Процес аудиту є доволі багатограним і може відрізнитись залежно від ряду ознак (об'єкту, суб'єкту, періоду проведення, частоти, обов'язковості тощо), а тому існує декілька напрямів класифікації аудиту.

Залежно від об'єкта аудиту виділяють:

- 1) операційний аудит;

- 2) аудит фінансової звітності;
- 3) аудит на узгодженість.

Операційний аудит – це систематичний огляд діяльності підприємства (або окремих його підрозділів) з метою визначення її ефективності. Тобто *метою операційного аудиту* є оцінка окремих господарських процесів або операцій. Цей вид аудиту проводиться за бажанням клієнта, а його кінцевим результатом є звіт з пропозиціями.

Аудит фінансової звітності – це аудит достовірності показників річної фінансової звітності підприємств згідно із встановленими критеріями. Таким чином, *метою аудиту фінансової звітності* є визначення достовірності та повноти фінансової звітності. Аудит проводиться у момент виникнення зазначених у законодавстві обставин. За його результатами складають аудиторський висновок про достовірність і повноту річної фінансової звітності.

Аудит на узгодженість – це оцінка відповідності діяльності підприємства або посадової особи вимогам законодавства. Отже, здійснюється він з метою встановлення дотримання (недотримання) підприємством, аудит якого проводиться, вимог, процедур, правил, установлених для нього. Кінцевим результатом аудиту є висновок про узгодженість показників та іншої інформації.

Залежно від суб'єкта аудиту розрізняють:

- ✓ зовнішній аудит;
- ✓ внутрішній аудит.

Зовнішній аудит – це аудит, який здійснюється сертифікованими аудиторами згідно з договором на проведення аудиту.

Внутрішній аудит – це аудит, який здійснюється кваліфікованими працівниками підприємства.

Відмінності між цими двома видами аудиту полягають не лише у суб'єктах здійснення перевірки. Так, **завданням внутрішнього аудиту** є задоволення потреб адміністрації у межах певної господарської системи. В той час як **зовнішній аудит** передбачає висловлення думки щодо дослідженої (перевіреної) інформації для потреб клієнта (замовника аудиту) і користувачів даної інформації.

Внутрішній аудит є незалежним від суб'єкта господарювання, що підлягає перевірці, лише організаційно, в той час як зовнішній аудит передбачає не тільки організаційну, а й матеріальну незалежність.

Внутрішній аудит здійснюється безперервно, а зовнішній аудит є періодичним і здійснюється при обов'язковому аудиті – раз на рік

(три роки), при добровільному – залежно від бажань і потреб клієнта. Існують також відмінності і в об'єктах аудиту тощо.

Залежно від обов'язковості здійснення виділяють:

- ✓ обов'язковий аудит (здійснюється за вимогами діючого законодавства);
- ✓ необов'язковий аудит (проводиться за ініціативою клієнта).

За частотою здійснення аудит буває:

- ✓ періодичний;
- ✓ неперіодичний.

Періодичний аудит проводиться через певний проміжок часу (наприклад, щороку), а неперіодичний здійснюється за необхідності.

Залежно від історичних стадій розвитку аудиту розрізняють такі види аудиту.

Підтверджуючий аудит полягає у перевірці і підтвердженні досліджуваної інформації, що міститься у фінансовій звітності, реєстрах обліку, первинних документах тощо.

Системно-орієнтований аудит – передбачає здійснення аудиторської перевірки на основі аналізу системи внутрішнього контролю.

Аудит, що базується на ризику, полягає у зосередженні уваги аудитора на сферах, де вірогідність ризику вище.

Залежно від досліджуваного періоду виділяють:

- 1) ретроспективний аудит;
- 2) поточний аудит;
- 3) перспективний аудит.

Ретроспективний аудит досліджує минулий стан об'єкта. **поточний** – вивчає теперішній стан, а **перспективний** – робить прогноз щодо майбутнього стану об'єкта аудиту.

Поряд із проведенням аудиту можливе надання супутніх аудиту послуг, які передбачають: оглядову перевірку, операційну перевірку та компіляцію.

Оглядова перевірка – це перевірка фінансової звітності без детального вивчення системи внутрішнього контролю і обліку. Оглядова перевірка не передбачає дослідження первинної документації щодо її достовірності.

Операційна перевірка – це перевірка, яка проводиться аудитором з конкретних питань щодо переліку яких є попередня домовленість з клієнтом (замовником аудиту).

Компіляція – це не що інше, як трансформація бухгалтерського обліку, тобто його побудова за іншими обліковими стандартами.

453566

5. Нормативне регулювання аудиту в Україні

Регламентация аудиторської діяльності здійснюється за допомогою значного спектра нормативно-правових актів, серед яких кодекси, законі, стандарти, інструкції, положення тощо. На підставі комплексного аналізу законодавчої бази аудиту можна виділити такі рівні нормативного регулювання аудиту в Україні:

- ✓ Конституція України;
- ✓ кодекси України (Господарський кодекс, Цивільний кодекс, Кримінальний кодекс тощо);
- ✓ закони України («Про аудиторську діяльність», «Про контрольно-ревізійну службу в Україні», «Про державну податкову службу в Україні», «Про судову експертизу», «Про Рахункову палату» тощо);
- ✓ Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики, прийняті рішенням Аудиторської палати України в якості Національних стандартів аудиту з 1 січня 2004 р. (МСА 120 «Концептуальна основа міжнародних стандартів аудиту», МСА 200 «Цілі і загальні принципи аудиту фінансової звітності», МСА 210 «Умови домовленостей про аудит», МСА 220 «Контроль якості роботи аудитора», МСА 230 «Документація», МСА 240 «Шахрайство і помилки», МСА 250 «Урахування законів і нормативних актів при аудиті фінансової звітності», МСА 300 «Планування», МСА 320 «Суттєвість в аудиті», МСА 500 «Аудиторські докази», МСА 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність» тощо);
- ✓ підзаконні нормативні акти (положення, інструкції, стандарти, що стосуються аудиторської діяльності, наприклад: Положення про сертифікацію аудиторів, затверджене рішенням АПУ від 31.05.2007 р. № 178/6; Порядок ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, затверджений рішенням АПУ від 26.04.2007 р. № 176/7; Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків, затверджений рішенням АПУ від 15 листопада 2007 р. № 184/4; Положення про забезпечення незалежності аудитора, затверджене рішенням АПУ від 24 грудня 2009 року № 209/5 тощо).

Основним джерелом регулювання аудиту в Україні є Закон України «Про аудиторську діяльність». Перша редакція цього Закону була прийнята у 1993 р., але через постійні зміни і поправки, що вносились до нього, у 2006 р. було прийнято нову редакцію Закону України «Про аудиторську діяльність».

Аудит як форма інтелектуальної діяльності має певні особливості організації та методики проведення. Міжнародні асоціації бухгалтерів та аудиторів узагальнили досвід організації та методики обліку й аудиту в країнах з різними формами власності та господарювання у вигляді міжнародних норм аудиту (МНА), які з 2004 року за рішенням Аудиторської палати України почали виконувати функції національних стандартів аудиту, відмінивши таким чином Національні нормативи аудиту, що діяли з часу виникнення аудиторської діяльності в нашій країні.

Міжнародні стандарти аудиту – це особливі норми аудиту, яка являють собою загальні керуючі матеріали для допомоги аудиторам у виконанні їхніх обов'язків з аудиту. Вони містять професійні вимоги до якості аудитора (компетентність, незалежність, об'єктивність) та аудиторських висновків і доказів. Стандарти аудиту необхідні для встановлення загальних правил аудиторської діяльності з організації та методики проведення. У практиці аудиторської діяльності в Україні широко використовуються міжнародні стандарти, нормативні документи з організації та методології бухгалтерського обліку та фінансово-господарського контролю.



Питання і завдання для самоконтролю

1. Назвати передумови виникнення аудиту в Україні.
2. Дати характеристику основних концепцій регулювання аудиту в Україні.
3. Як відбувався розвиток аудиту в Україні?
4. Розкрити зміст поняття «аудит».
5. Чи є проведення аудиту обов'язковим в Україні?
6. Які основні завдання аудиту?
7. Що є предметом аудиту?
8. Які існують об'єкти аудиту?
9. Назвати види аудиту залежно від об'єкта аудиту, суб'єкта аудиту, обов'язковості здійснення, частоти здійснення, досліджуваного періоду.
10. Як здійснюється нормативне регулювання аудиту в Україні?
11. Яке місце займають Міжнародні стандарти аудиту у регулюванні аудиту в Україні?

Тема 2.

Організація аудиторської діяльності в Україні

План

- 1. Сутність аудиторської діяльності.*
- 2. Організація управління аудитом в Україні.*
- 3. Професійні організації аудиторів, їх повноваження і функції.*
- 4. Підготовка і сертифікація аудиторів.*
- 5. Порядок створення аудиторських фірм.*
- 6. Процедура замовлення аудиторських послуг.*
- 7. Права і обов'язки аудиторів (аудиторських фірм).*
- 8. Професійна етика аудитора.*
- 9. Відповідальність аудитора за неналежне виконання своїх обов'язків.*



1. Сутність аудиторської діяльності

Згідно зі *ст. 3 Закону України «Про аудиторську діяльність»*, **аудиторська діяльність** – це підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг.

Господарський кодекс України дещо по-іншому визначає аудиторську діяльність. Так, відповідно до *ст. 362 Господарського кодексу*, **аудиторська діяльність** – це діяльність громадян і організацій, предметом якої є здійснення аудиту, організаційне і методичне забезпечення аудиту та надання інших аудиторських послуг. Але незважаючи на відмінність в трактуванні, з обох нормативних джерел стає зрозуміло, що аудиторська діяльність може здійснюватись у трьох напрямках:

- 1) проведення аудиту;
- 2) організаційне і методичне забезпечення аудиту;
- 3) надання інших аудиторських послуг.

Перелік послуг, які можуть надаватись аудиторами (аудиторськими фірмами), визначається аудиторською палатою України і має такі складові:

1. Завдання для надання впевненості: аудит історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності; огляд історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності; завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації.

2. Супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг: завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації; завдання з підготовки фінансової інформації.

3. Інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм), визначені Законом України «Про аудиторську

діяльність»: ведення бухгалтерського обліку; складання фінансових звітів; відновлення бухгалтерського обліку; консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності; консультації з питань системи внутрішнього контролю; консультації з питань оподаткування; складання податкових декларацій та звітів; консультації з питань застосування інформаційних технологій; консультації з інших питань управління та ведення бізнесу; розробка для замовника документів, необхідних для легалізації, організації та здійснення господарської діяльності (статути, накази, внутрішні норми та правила, посадові інструкції, документи системи стимулювання персоналу тощо); проведення професійних тренінгів для бухгалтерів та керівників з питань, що належать до професійної компетенції аудиторів; представлення інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді; інші види аудиторських послуг, надання яких не суперечить чинному законодавству України.

4. Організаційне та методичне забезпечення аудиту: розробка і видання методичних матеріалів (вказівок, рекомендацій, практичних посібників, внутрішніх стандартів, програмного забезпечення тощо); проведення професійних тренінгів для практикуючих аудиторів; здійснення заходів контролю якості аудиторських послуг.

2. Організація управління аудитом в Україні

Відповідно до *Закону України «Про аудиторську діяльність»* організацію управління аудитом в Україні очолює Аудиторська палата України (АПУ).

Аудиторська палата України – є незалежним самостійним органом, створеним з метою сприяння розвитку, вдосконалення та уніфікації аудиторської справи в Україні.

АПУ функціонує на засадах самоврядування, є юридичною особою, яка діє як неприбуткова організація. Формується Аудиторська палата України на паритетних засадах шляхом делегування до її складу 10-ти аудиторів та 10-ти представників державних органів (по одній особі від Міністерства фінансів, Міністерства юстиції, Міністерства економіки, Державної податкової адміністрації, Національного банку України, Державного комітету статистики, Державної комісії з цінних

паперів і фондового ринку, Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України, Рахункової палати, Головного контрольно-ревізійного управління). Таким чином, загальна кількість членів Аудиторської палати України становить 20 осіб. Структура АПУ представлена на рис 2.1.

Необхідно зауважити про наявність спеціальних вимог до аудиторів-членів АПУ, а саме: безперервний стаж аудиторської роботи не менше п'яти років, перевага надається представникам фахових навчальних закладів та наукових організацій. Повноваження АПУ визначено Законом України «Про аудиторську діяльність», а також Статутом АПУ (додаток 3).

Основними повноваженнями АПУ є такі:

- ✓ сертифікація осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю;
- ✓ затвердження стандартів аудиту;
- ✓ затвердження програм підготовки аудиторів та за погодженням з Національним банком України програми підготовки аудиторів, які здійснюють аудит банків;
- ✓ ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів;
- ✓ здійснення контролю за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів тощо;
- ✓ забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг;
- ✓ регулювання взаємовідносин між аудиторами (аудиторськими фірмами) в процесі здійснення аудиторської діяльності та в разі необхідності застосування до них стягнення;
- ✓ інші повноваження передбачені Законом України «Про аудиторську діяльність» і Статутом АПУ.

Щорічно АПУ отримує від аудиторських фірм та аудиторів звіти про виконані роботи, складені за типовою **формою № 1-аудит** (додаток 4), здійснює їх аналіз та подає до Кабінету Міністрів України інформацію про стан аудиторської діяльності в Україні.

Аудиторська палата України може створювати на території України регіональні відділення, повноваження яких визначено нею.

На сьогодні в Україні діють 15 регіональних відділень АПУ (додаток 5).

Термін повноваження членів АПУ становить п'ять років. При цьому, одна й та ж особа не може бути делегована більш ніж два строки підряд. Члени АПУ, крім голови, виконують свої обов'язки на громадських засадах.

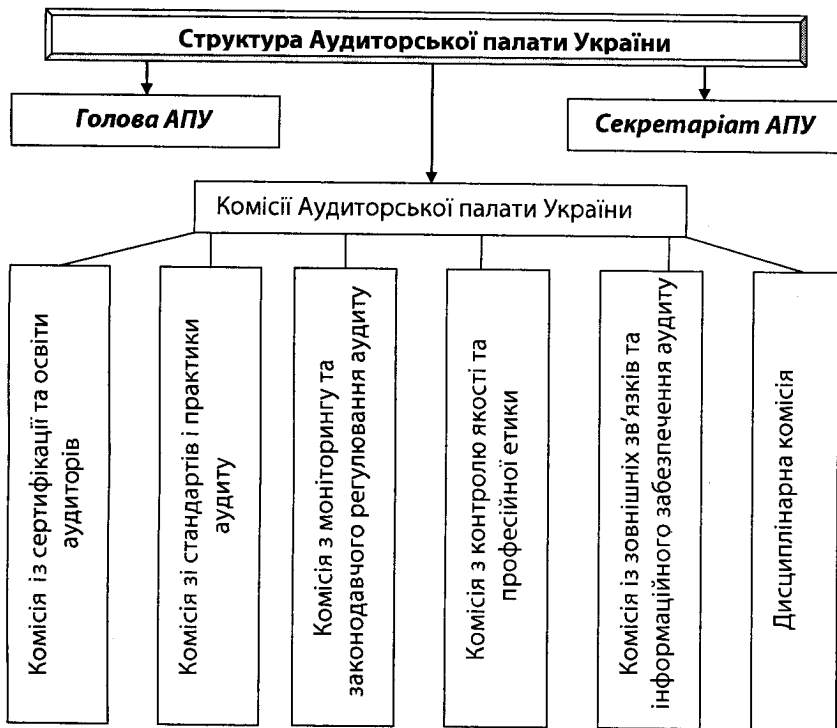


Рис. 2.1. Структура Аудиторської палати України

Джерелами фінансування Аудиторської палати України є плата за проведення сертифікації аудиторів, плата за включення до Реєстру аудиторських фірм і аудиторів, добровільні внески аудиторських фірм і аудиторів України та інші джерела, не заборонені законодавством.

Ведення поточних справ Аудиторської палати України здійснює Секретаріат АПУ.

3. Професійні організації аудиторів, їх повноваження і функції

Професійні організації аудиторів сприяють підвищенню професійного рівня аудиторів, захищають соціальні та професійні права аудиторів, вносять пропозиції щодо подальшого вдосконалення аудиторської діяльності, виконують інші повноваження, передбачені їхніми статутами і положеннями.

Відповідно до Закону України «Про об'єднання громадян» і Закону України «Про аудиторську діяльність» аудитори мають право об'єднуватись у громадські організації за професійними інтересами.

Користуючись нормами цих законів та інших нормативно-правових актів в нашій країні було створено **Спілку аудиторів України (САУ)**. У своїй діяльності САУ керується статутом, прийнятим з'їздом аудиторів України 14 лютого 1992 р.

САУ має територіальні відділення у 26-ти областях України. У складі САУ функціонують комісії з питань аудиторської етики, освіти та підвищення кваліфікації аудиторів, з національних стандартів аудиту, правова комісія тощо.

Спілка аудиторів України має право делегувати своїх представників до Аудиторської палати України та достроково їх відкликати, порушувати клопотання про припинення повноважень членів АПУ, які делеговані державними органами; виносити на розгляд АПУ проекти норм і стандартів аудиту.

Рішення і клопотання з питань делегування, відкликання та припинення повноважень членів Аудиторської палати України приймаються з'їздом Спілки аудиторів або правлінням з наступним затвердженням таких рішень з'їздом. Крім того, САУ здійснює контроль за дотриманням аудиторами (її членами) вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, норм професійної етики, а також регулює взаємовідносини між аудиторськими фірмами в процесі здійснення аудиторської діяльності.

Отже, основними напрямками діяльності Спілки аудиторів України є:

- ✓ науково-методичне забезпечення аудиту;
- ✓ навчання і підвищення кваліфікації діючих аудиторів;
- ✓ регулювання ринку аудиту;
- ✓ сприяння поінформованості аудиторів;
- ✓ інтеграція у світове співтовариство.

Міжнародна спільнота СІРА – Україна, членом якої є аудитори України здійснює свою діяльність у таких напрямках:

- ✓ сприяння міжнародному визнанню українських професійних бухгалтерів і аудиторів через проведення навчання, екзаменів і сертифікації за програмою СІРА («Сертифікований міжнародний професійний бухгалтер»);
- ✓ подальше визнання і поширення Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) і Міжнародних стандартів аудиту (МСА);
- ✓ забезпечення провідної ролі професійних організацій бухгалтерів і аудиторів щодо дотримання практики, принципів, стандартів та етики Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ).

Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ) є громадською професійною саморегулюючою некомерційною організацією, створеною з метою відстоювання інтересів представників бухгалтерської та аудиторської професій. Основна діяльність ФПБАУ спрямована на підвищення рівня професіоналізму фахівців-обліковців, поліпшення їх іміджу в суспільстві та покращення якості послуг, що надаються ними.

ФПБАУ було створено в червні 1996 року на першому З'їзді бухгалтерів та аудиторів України. У вересні того ж року було схвалено Статут Федерації та зареєстровано її у Міністерстві юстиції України. Федерація представлена у всіх регіонах України 27 територіальними відділеннями і на сьогодні є найчисельнішою професійною організацією України. ФПБАУ є єдиною організацією в Україні, яка представляє професію бухгалтера і аудитора на міжнародному рівні: є членом Міжнародної федерації бухгалтерів, засновником та членом Євразійської ради сертифікованих бухгалтерів та аудиторів. ФПБАУ має угоди про співпрацю з багатьма професійними організаціями Європи.

Місією Федерації є захист інтересів членів ФПБАУ та сприяння росту довіри громадськості до високої якості їх професійних послуг; розробка і впровадження національних стандартів і практики бухгалтерського обліку і аудиту, що базуються на міжнародних стандартах; створення Кодексу професійної етики та здійснення контролю за його дотриманням; підвищення рівня професійної освіти.

Крім того, аудитори України є членами таких професійних організацій, як Рада з міжнародних стандартів аудиту та гарантії якості, Міжнародна організація професійних бухгалтерів та аудиторів, Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів, Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України.

4. Підготовка і сертифікація аудиторів

Аудитором може бути фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність для здійснення аудиторської діяльності. **Сертифікація аудиторів** – це визначення кваліфікаційної придатності на заняття аудиторською діяльністю. В Україні сертифікація аудиторів здійснюється Аудиторською палатою.

Умови та порядок сертифікації аудиторів в нашій країні регламентуються «Положенням про сертифікацію аудиторів», затвердженим рішенням АПУ від 31 травня 2007 р. № 178/6 (додаток 6). Дія даного положення не поширюється на сертифікацію аудиторів, які здійснюють аудит банків.

Право на отримання сертифіката мають фізичні особи, які здобули вищу економічну або юридичну освіту (не нижче освітнього рівня спеціаліста або магістра), документ на здобуття якої визнається в Україні; отримали певні знання з аудиту, бухгалтерського обліку, фінансів, економіки, господарського права тощо; мають досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах бухгалтера, фінансиста, економіста, ревізора, юриста, асистента чи помічника аудитора, а також успішно склали кваліфікаційний іспит. Аудитором не може бути фізична особа, яка має судимість за корисливі злочини.

Сертифікат аудитора – це офіційний документ, який засвідчує рівень професійних знань і надає право громадянину України на здійснення аудиту. Існують сертифікати таких видів:

- ✓ *сертифікат серії А*, який надає право здійснення аудиту підприємств і господарських товариств;
- ✓ *сертифікат серії В*, який надає право здійснення аудиту банків;
- ✓ *сертифікат серії АВ*, який надає право здійснення аудиту банків, підприємств і господарських товариств.

Для набуття права складання кваліфікаційного іспиту на отримання сертифіката аудитора України претендент подає до Аудиторської палати України такі документи:

- 1) заяву встановленої форми;
- 2) копію диплома, засвідчену нотаріально або за місцем роботи;
- 3) витяг з трудової книжки, засвідчений нотаріально або за місцем роботи;
- 4) документ про оплату;
- 5) копію паспорта.

В АУДИТОРСЬКУ ПАЛАТУ УКРАЇНИ

ЗАЯВА

Я, Ткаченко Олена Петрівна, (прізвище, ім'я, по батькові)
паспорт МН № 5678, виданий Роганським відділом УМВС
в Харківській обл.

11.03.2000 р., (серія, номер, ким і коли виданий)

zareestrovaniy za adresuо:

62067, м. Харків, вул. Сумська, буд. 88, кв.33, (0572) 223344,

(індекс, адреса, телефон)

meshkayu za adresuо:

62067, м. Харків, вул. Сумська буд. 88, кв.33, (0572) 223344

(індекс, домашня адреса, телефон)

maю vishu osvitu: y 2005 р. zakinchila

Харківський національний аграрний університет, спеціальність
«Облік і аудит», (назва вищого навчального закладу, спеціальність)

pracyо: Аудиторська фірма «Агро – аудит», м. Харків, тел.
123–45–67

(назва підприємства, місцезнаходження, займана посада, теле-
фон)

pomichnik auditora,

ne maю nepogashenoї або neznytoї y vstanovlenomu porядku
sudymosti.

Proshu nadati meni dozvil na prohodzhennya kvalifikaцiйного
іспиту для отримання сертифіката аудитора.

Do zayvi dodayutsya:

- kopія диплома про освіту, zasvidchena notariально або за місцем роботи;
- kopія трудової книжки, zasvidchena notariально або за місцем роботи;
- kopія першої сторінки паспорта; документ про vnesennya plati za сертифікацію.

20 червня 2010 р.

(дата)

Ткаченко О. П.

(підпис)

Ці документи розглядає Комісія із сертифікації та удосконалення професійних знань АПУ і протягом 20 днів виносить рішення щодо можливості складання кваліфікаційного іспиту даною особою. Тобто наявність необхідного обсягу знань для отримання сертифіката визначається шляхом проведення письмового кваліфікаційного іспиту за програмою, затвердженою АПУ. Програма складається з тестів і ситуаційних завдань. Особи, які набрали 70 і більше балів за результатами тестів, допускаються до вирішення ситуаційних завдань. Для успішного складання кваліфікаційного іспиту необхідно отримати за результатами вирішення ситуаційних завдань 60 балів і більше.

Зразок бланка сертифіката

АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА УКРАЇНИ
Сертифікат аудитора

№ 3333

Громадянину (ці) ***Ткаченко Олені Петрівні***
на підставі Закону України «Про аудиторську діяльність»
рішенням Аудиторської палати України від
«20» липня 2010 року № 189/6
присвоєна кваліфікація аудитора.
Сертифікат чинний до «20» липня 2015 року.

Голова	(підпис)
Завідувач Секретаріату	(підпис)
М. П.	

Особи, які склали іспит, отримують сертифікат аудитора України, а також виголошують клятву про суворе дотримання норм чинного законодавства України, виконання своїх обов'язків і вимагання цього від інших.

Термін чинності сертифіката не може перевищувати п'ять років. Продовження дії сертифікату здійснюється за підсумками контрольного тестування за фахом у порядку, встановленому Аудиторською палатою України.

5. Порядок створення аудиторських фірм

Згідно зі *ст. 5 Закону України «Про аудиторську діяльність»*, аудиторська фірма – це створена відповідно до законодавства юридична особа, яка здійснює виключно аудиторську діяльність.

Аудиторські фірми можуть бути створені у будь-яких організаційно-правових формах, крім відкритого акціонерного товариства. При цьому мають бути витримані такі умови:

- ✓ загальна частка засновників (учасників, акціонерів) аудиторської фірми, які не є аудиторами, не може перевищувати у статутному капіталі 30%;
- ✓ наявність хоча б одного сертифікованого аудитора серед працівників фірми;
- ✓ директором аудиторської фірми має бути лише сертифікований аудитор;
- ✓ проходження державної реєстрації як аудиторської фірми і наявність свідоцтва про реєстрацію.

Займатися аудиторською діяльністю мають право лише ті аудитори (аудиторські фірми), які включені до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів. Процедура внесення до Реєстру викладена у *«Порядку ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів»*, затвердженому рішенням АПУ від 26 квітня 2007 р.

Реєстр аудиторських фірм та аудиторів являє собою базу даних, що містить інформацію про аудиторські фірми і аудиторів, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи-підприємці. Даний Реєстр не рідше одного разу на рік публікується у офіційних виданнях.

Для внесення до вищеназваного Реєстру аудиторські фірми (аудитори) зобов'язані подати до Аудиторської палати України заяву встановленого зразку і заповнити Реєстраційну картку (додаток 7).

Реєстраційна картка має такі реквізити:

1. Повне найменування аудиторської фірми (ПІБ аудитора); скорочене найменування.
2. Ідентифікаційний код/номер.
3. Місце проведення державної реєстрації; поштова адреса органу державної реєстрації.
4. Дата проведення державної реєстрації.
5. Номер запису про державну реєстрацію.

6. Орган державної податкової служби; поштова адреса органу державної податкової служби.

7. Дата початку аудиторської діяльності (дата отримання першої ліцензії або свідоцтва).

8. Кількість і місце розташування відокремлених підрозділів (відділень, філій, представництв) та кількість працюючих в них сертифікованих аудиторів (зазначити номери сертифікатів).

9. Юридична адреса.

10. Фактична адреса.

11. Посада, П. І. Б. керівника, номер і дата видачі сертифіката;

12. Засновники (учасники): найменування юридичної особи або прізвище та ініціали фізичної особи, адреса фактичного місцезнаходження, ідентифікаційний код, номер сертифіката і дата видачі, частка в статутному капіталі (%).

13. Кількість працівників усього, у т. ч.: кількість постійних працівників-аудиторів (осіб); середньорічна кількість сумісників (аудиторів).

14. Членство (співпраця) у міжнародних аудиторських фірмах (назви фірм), у вітчизняних об'єднаннях аудиторів (аудиторських фірм) – перелік.

У картці також зазначається, що аудиторська фірма (аудитор) зобов'язується здійснювати аудиторську діяльність відповідно до вимог чинного законодавства України, стандартів аудиту і норм професійної етики аудитора.

До заяви додається певний пакет документів, який буде дещо відрізнятися залежно від конкретної ситуації. Наприклад, при первісній реєстрації аудиторської фірми як суб'єкта аудиторської діяльності в АПУ подаються такі документи:

- 1) реєстраційна картка;
- 2) нотаріально посвідчена копія про державну реєстрацію;
- 3) нотаріально посвідчена копія установчих документів;
- 4) копія сертифікатів аудитора засновників і керівника фірми;
- 5) копія довідки з органів статистики;
- 6) документ про призначення керівника фірми;
- 7) відгук регіонального відділення Аудиторської палати України або Спілки аудиторів України на подані документи;
- 8) документ про оплату за включення до Реєстру.

Термін дії свідоцтва (с. 33) становить п'ять років. Продовження терміну здійснює Контрольно-реєстраційна комісія, рішення якої

затверджує АПУ на підставі заяви суб'єкта аудиторської діяльності, після звірення даних, раніше внесених до Реєстру.

<p>АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА УКРАЇНИ</p> <p>СВІДОЦТВО</p> <p>про включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів</p> <p>№ _____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>Адреса _____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>Ідентифікаційний код / номер _____</p>	<p>Суб'єкт господарювання включений до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів рішенням Аудиторської палати України</p> <p>від "___" _____ 20__ р. № _____</p> <p>Свідоцтво чинне до "___" _____ 20__ р.</p> <p>Голова АПУ ()</p> <p>Зав. Секретаріату АПУ ()</p> <p>М.П.</p> <p>Рішенням Аудиторської палати України</p> <p>від "___" _____ 20__ р. № _____</p> <p>термін чинності Свідоцтва продовжено до "___" _____ 20__ р.</p> <p>Голова АПУ ()</p> <p>Зав. Секретаріату АПУ ()</p> <p>М.П.</p> <p>Рішенням Аудиторської палати України</p> <p>від "___" _____ 20__ р. № _____</p> <p>термін чинності Свідоцтва продовжено до "___" _____ 20__ р.</p> <p>Голова АПУ ()</p> <p>Зав. Секретаріату АПУ ()</p> <p>М.П.</p>
--	--

Внесені до Реєстру суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані:

- ✓ дотримуватись вимог чинного законодавства України, рішень Аудиторської палати України, положень Міжнародних стандартів аудиту та етики, що діють в Україні;
- ✓ подавати до Аудиторської палати України в установлений термін Звіт про аудиторську діяльність;
- ✓ у місячний термін повідомляти Аудиторську палату України про зміни в документах, які подані для реєстрації.

6. Процедура замовлення аудиторських послуг

Аудиторські послуги надаються згідно з договором на проведення аудиту, укладанню якого передують такі процедури.

Для здійснення аудиту на підприємстві аудитор (аудиторська фірма) повинна отримати від замовника письмове звернення у вигляді «Листа-замовлення» (рис. 2.2.).

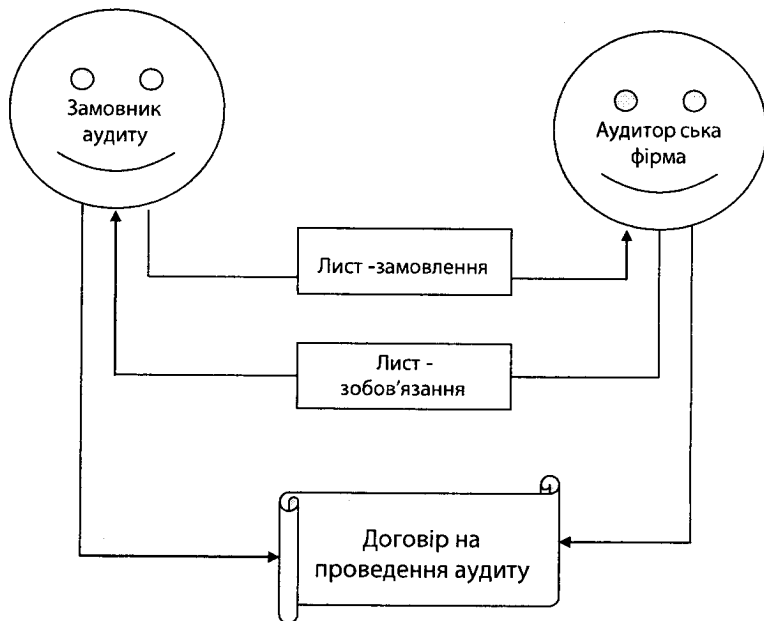


Рис. 2.2. Процедура замовлення аудиторських послуг

Відповідно до МСА 210 «Умови домовленостей про аудиторську перевірку» в інтересах замовника і виконавця аудиту доцільно, щоб аудитор до початку аудиту надіслав Лист – зобов’язання.

Таким чином аудитор чи аудиторська фірма вивчає «Лист-замовлення» і при погодженні надсилає «Лист – зобов’язання», де, крім згоди на проведення аудиту, може вказати на речі, щодо яких вважає за необхідне домовитись до укладання договору на проведення аудиту (наприклад, межі відповідальності, розцінки тощо). Надання цього листа може передувати етапу обстеження, якщо це необхідно виконавцеві даних послуг.

Лист –зобов'язання може мати довільну форму, але в ньому мають бути передбачені такі моменти:

- 1) мета аудиторської перевірки;
- 2) відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти;
- 3) обсяг аудиторської перевірки;
- 4) інформація про ризик не виявлення;
- 5) форма подання звіту перевірки;
- 6) методи перевірки;
- 7) місце і строки проведення аудиту тощо.

Після обміну інформацією на підставі цих двох листів (Листа-замовлення і Листа-зобов'язання) між замовником і виконавцем укладається договір на проведення аудиту (додаток 8) відповідно до Цивільного кодексу України та Господарського кодексу України (рис. 2.1). Цей договір є документом, який підтверджує домовленість сторін, спрямовану на встановлення, зміну або припинення цивільних прав і обов'язків щодо надання (отримання) аудиторських послуг.

Договір на проведення аудиту містить такі обов'язкові розділи:

- 1) предмет договору;
- 2) зобов'язання сторін;
- 3) порядок здавання та прийому робіт;
- 4) термін виконання робіт;
- 5) оплата робіт і послуг;
- 6) відповідальність сторін;
- 7) особливі умови;
- 8) реквізити сторін.

Укладання даного Договору є підставою для проведення аудиту і надання інших аудиторських послуг.

7. Права і обов'язки аудиторів (аудиторських фірм)

Права, обов'язки та відповідальність аудиторів і аудиторських фірм визначаються нормами *Закону України «Про аудиторську діяльність»*, *Цивільного кодексу України*, *Господарського кодексу України*, *Кодексу про адміністративні правопорушення*, *Кримінального кодексу України* та інших нормативно-правових документів.

Основні права аудиторів під час здійснення аудиторської діяльності:

- ✓ самостійно визначати форми і методи проведення аудиту (надання інших аудиторських послуг), користуючись нормами чинного законодавства і стандартів аудиту, відповідно до умов Договору на проведення аудиту;
- ✓ отримувати необхідні для перевірки документи, які можуть бути як у замовника аудиту, так і у третіх осіб;
- ✓ отримувати необхідні пояснення від керівництва та працівників підприємства, що перевіряється, в усній чи письмовій формі;
- ✓ здійснювати перевірку наявності майна, грошових коштів, цінностей самостійно та вимагати від керівництва суб'єкта господарювання проведення контрольних оглядів, замірів, визначення якості продукції, щодо яких здійснюється перевірка документів;
- ✓ залучати на договірних засадах до участі в перевірці фахівців різного профілю.

Відповідно до чинного законодавства, **обов'язки аудиторів і аудиторських фірм** полягають у наступному:

- ✓ в аудиторській діяльності керуватись виключно нормами чинного законодавства і дотримуватись його вимог;
- ✓ належним чином проводити аудит та надавати аудиторські послуги;
- ✓ повідомляти власників, уповноважених ними осіб, замовників про встановлені під час проведення аудиту недоліки ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- ✓ зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту (наданні аудиторських послуг), не розголошувати відомості, які є комерційною таємницею, не використовувати ці відомості в своїх інтересах чи інтересах третіх осіб;
- ✓ нести відповідальність перед замовником за порушення умов договору на проведення аудиту;
- ✓ обмежувати свою діяльність наданням аудиторських послуг та іншими видами робіт, що мають безпосереднє відношення до аудиторської діяльності;
- ✓ своєчасно подавати до Аудиторської палати України звіт про свою аудиторську діяльність.

8. Професійна етика аудитора

Аудиторська діяльність – це професійна діяльність, яка має свій етичний кодекс, оскільки особи, що займаються цією діяльністю, зацікавлені у взаємодовірі та високій якості наданих послуг незалежно від поведінки деяких представників цієї професії.

З метою забезпечення високого фахового рівня аудиторських послуг аудиторів слід дотримуватися таких основних вимог:

- ✓ **вірогідність** – користувачі інформації мають бути впевнені в її достовірності;
- ✓ **професіоналізм** – передбачає високий рівень фахової підготовки аудиторів;
- ✓ **якість послуг** – аудиторські послуги мають бути надані у суворій відповідності із чинними нормативно-правовими актами;
- ✓ **довіра** – впевненість користувачів аудиторської інформації у дотриманні аудитором професійної етики протягом усієї його аудиторської практики.

Етичні вимоги визначаються відповідними нормами *Закону України «Про аудиторську діяльність»* і *Кодексом етики*. Кодекс етики визначає правила надання аудиторських послуг, а також фундаментальні принципи професійної етики.

Можна виділити такі **основні принципи професійної етики**:

Незалежність – аудитор має бути професійно незалежним від суб'єкта підприємницької діяльності, що перевіряється (не мати прямих родинних стосунків і майнових інтересів до суб'єкта перевірки).

Об'єктивність – аудитор має бути справедливим, компетентним, старанно надавати аудиторські послуги, відповідати рівню професійних знань, який би не викликав сумніву у клієнта щодо професіоналізму наданих йому послуг.

Компетентність – аудиторам необхідно здійснювати аудиторську перевірку з професійною майстерністю та залучати до аудиту спеціалістів, що мають певну фахову підготовку, досвід і знання у відповідній галузі.

Майстерність – вміле визначення та застосування законодавчих і нормативно-правових актів для законності здійснення оцінки господарських операцій, їх документування, відображення в обліку та звітності.

Конфіденційність – аудитор не має права без згоди клієнта розголошувати або розкривати інформацію, отриману ним у ході надання професійних послуг, а також використовувати її у своїх цілях.

Чесність – аудитор має бути чесним та об'єктивним на всіх етапах роботи і висловлювати об'єктивну думку про об'єкт дослідження.

Професійна поведінка – аудитор повинен створювати і підтримувати добру репутацію професії, утримуючись від будь-яких дій, що можуть дискредитувати її.

Професійні норми і технічні стандарти – аудитори зобов'язані з належною старанністю й увагою виконувати інструкції та вказівки клієнта або роботодавця (внутрішній аудитор), дотримуючись вимог чесності, об'єктивності, незалежності і чинного законодавства.

У Кодексі професійної етики аудиторів зазначено, що характерною рисою професії незалежного аудитора є прийняття відповідальності перед громадськістю. Для аудиторів громадськість охоплює насамперед клієнтів, кредиторів, уряд, інвесторів, а також інших осіб, що покладаються на об'єктивність і чесність аудиторів з метою підтримки впорядкованого ведення підприємницької діяльності. Така довіра накладає на аудиторів відповідальність перед інтересами громадськості. Професія незалежного аудитора протягом багатьох років надання послуг своїм клієнтам, роботодавцям і суспільству в цілому набула позитивної репутації завдяки своїй чесності, об'єктивності та компетентності. Будь-який незалежний аудитор, який не дотримується професійних стандартів і правових вимог, шкодить високій репутації своєї професії.

Регулювання професії незалежного аудитора здійснюється ефективно передусім тими самовідданими спеціалістами, які складають саму професію. Отже, в інтересах самої професії, а також суспільства, якому професія служить, досягнути того, щоб аудитори забезпечували впровадження і популяризацію саморегулювальної діяльності подібного типу.

Кожен професійний аудитор має дотримуватися професійних вимог. А тому аудиторська фірма зобов'язана впровадити таку політику та процедури, які б надали їй достатню впевненість, що її персонал дотримується відповідних етичних вимог.

Обставини, в яких діють суб'єкти аудиторської діяльності, можуть викликати специфічні загрози порушення етичних принципів. В інтересах громадськості була розроблена Концептуальна основа контролю

аудиторської діяльності в Україні, яка вимагає від аудиторських фірм (аудиторів) виявлення, здійснення оцінки та усунення загроз у порушенні етичних принципів чи зменшення їх до прийняттого рівня через застосування відповідних застережних заходів. У разі наявності настільки значущих загроз, що застосування необхідних застережних заходів буде неможливим, аудиторська фірма зобов'язана відхилити або припинити надання конкретної аудиторської послуги або, якщо це необхідно, відмовитися від виконання завдання.

При цьому загрози для дотримання етичних принципів можуть виникати за різних обставин, які можна розподілити за такими категоріями:

- а) загроза власного інтересу;
- б) загроза власної оцінки;
- в) загроза захисту;
- г) загроза особистих стосунків;
- г) загроза тиску.

У Кодексі етики розглянуто приклади обставин, що можуть створювати загрози, та приклади відповідних застережних заходів, які мають застосовуватися суб'єктами аудиторської діяльності. Ці приклади не є вичерпним переліком обставин, але на їх основі необхідно розробити в межах системи контролю якості свої власні застережні заходи, що допоможуть вирішувати проблеми з порушенням етичних принципів у конкретних ситуаціях.

Так, аудитори (аудиторські фірми) зобов'язані розробити застережні заходи, що поширюються на всю фірму, та застережні заходи щодо конкретного завдання. Залежно від характеру завдання фірма та її персонал можуть покласти на застережні заходи, що їх використовує клієнт, якому надаються аудиторські послуги. Як приклад, застережні заходи, що поширюються на всю фірму, мають включати:

а) задокументовану політику та процедури стосовно дотримання етичних принципів, у яких керівництвом робиться наголос на важливості їх дотримання;

б) задокументовану політику щодо виявлення загроз недотримання етичних принципів, оцінки важливості цих загроз, визначення та застосування застережних заходів для усунення або зменшення загроз до прийняттого рівня;

в) своєчасне ознайомлення з політикою та процедурами аудиторської фірми (в тому числі з будь-якими змінами в них) всього персона-

лу, а також відповідну підготовку й навчання із застосуванням цієї політики і процедур;

г) політику і процедури, що дають змогу ідентифікувати інтереси та зв'язки між аудиторською фірмою або членами групи та клієнтами;

г) політику та процедури моніторингу і, в разі потреби, запобігання залежності від доходів, що їх одержують від одного клієнта;

д) політику та процедури, що забороняють особам, які не є членами групи із завдання, впливати на результат завдання;

е) механізм прийняття дисциплінарних заходів на забезпечення дотримання політики та процедур;

е) офіційно прийняту політику та процедури, що заохочують і надають можливість персоналу поінформувати керівництво фірми щодо будь-якого питання стосовно дотримання етичних принципів, що викликає їхнє занепокоєння;

ж) постійний моніторинг дотримання персоналом фірми етичних принципів.

9. Відповідальність аудитора за неналежне виконання своїх обов'язків

Забезпечення якості аудиторських послуг і задоволення потреб суспільства потребує вдосконалення процесу саморегулювання аудиторської діяльності. Важливою функцією регулювання є здійснення контролю.

Законом України «Про аудиторську діяльність» на Аудиторську палату України покладені повноваження щодо здійснення контролю за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог цього Закону, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів; здійснення заходів із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг; регулювання взаємовідносин між аудиторами (аудиторськими фірмами) в процесі здійснення аудиторської діяльності, а у разі необхідності – застосування до них стягнень.

При цьому під **стягненням** розуміють захід впливу як міра юридичної відповідальності, що застосовується АПУ до аудитора (аудиторської фірми) в разі неналежного виконання професійних обов'язків.

Неналежне виконання професійних обов'язків – це порушення аудитором (аудиторською фірмою) вимог чинного законодавства України, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів та рішень АПУ.

Необхідно розрізняти суттєві і несуттєві порушення. Отже, **порушення не суттєвого характеру** – це документально доведені (за результатами зовнішнього контролю якості аудиторських послуг) факти неналежного виконання професійних обов'язків аудитором (аудиторською фірмою), які характеризуються неповним (частковим) дотриманням вимог норм професійної етики та стандартів аудиту, рішень АПУ та (або) призвели до скарги на аудитора (аудиторську фірму) із претензіями на низьку (на думку замовника, користувача або третіх осіб, причетних до мети та предмету надання послуг) якість аудиторських послуг.

Порушення суттєве – це доведені документально в ході зовнішньої перевірки якості аудиторських послуг або у судовому порядку факти неналежного виконання професійних обов'язків аудитором (аудиторською фірмою), за наслідками чого замовнику (користувачу) аудиторських послуг або третім особам, безпосередньо причетним до мети та предмета надання таких послуг, завдано матеріальної або моральної шкоди.

Для виконання своїх повноважень і дотримання інших норм Закону АПУ здійснює контроль аудиторської діяльності в Україні за такими напрямками:

а) дотримання аудиторами та аудиторськими фірмами вимог Закону щодо:

- обмеження переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) відповідно до стандартів аудиту;
- відповідності критеріям для надання статусу аудитора або аудиторської фірми (наявність сертифіката, розмір частки засновників, вимоги до керівника аудиторської фірми);
- отримання права на здійснення аудиторської діяльності тільки після включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів; істотних умов договору на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг;
- реалізації прав та обов'язків аудиторів і аудиторських фірм;
- спеціальних вимог, у тому числі щодо відповідності розміру винагороди за надання аудиторських послуг необхідному для якісно-

го виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступеня відповідальності аудитора;

- відповідальності аудиторів та аудиторських фірм;
- інших норм Закону, рішень АПУ, які регулюють діяльність аудиторів та аудиторських фірм;

б) дотримання аудиторами та аудиторськими фірмами вимог стандартів аудиту, затверджених АПУ;

в) дотримання аудиторами та аудиторськими фірмами вимог професійної етики, в тому числі незалежності;

г) дотримання аудиторами та аудиторськими фірмами вимог Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг».

АПУ реалізує свої повноваження з контролю через створені із її членів комісії із залученням до роботи експертів, які не є членами АПУ, методичні ради, робочі групи, а також спеціально створений для здійснення технічних функцій відповідний підрозділ.

Для здійснення контролю аудиторської діяльності в Україні АПУ:

- затверджує та забезпечує видання стандартів аудиту, їх актуалізацію з урахуванням щорічних змін і доповнень, а також упровадження стандартів у практику;

- затверджує положення з національної практики аудиту;

- забезпечує підготовку й видання навчальної та науково-методичної літератури з питань аудиту;

- проводить науково-практичні конференції з питань аудиторської діяльності;

- організує обмін національним і міжнародним досвідом, а також дискусії з питань практики аудиту в офіційному виданні АПУ;

- організовує і проводить заходи щодо постійного удосконалення професійних знань практикуючих аудиторів;

- розробляє й затверджує форму річної звітності суб'єктів аудиторської діяльності;

- створює комісії АПУ, організовує та забезпечує їх роботу за всіма напрямками контролю за затвердженням щорічним планом роботи;

- з метою проведення зовнішніх перевірок аудиторів та аудиторських фірм за напрямками контролю створює відповідний підрозділ;

- розглядає й затверджує положення про здійснення зовнішніх перевірок аудиторів та аудиторських фірм, положення про моніторинг з питань контролю аудиторської діяльності;

- розглядає й затверджує національний план зовнішніх перевірок аудиторів та аудиторських фірм;
- розглядає й затверджує результати зовнішніх перевірок аудиторів та аудиторських фірм (за поданням уповноваженої комісії АПУ) та у разі необхідності застосовує до них стягнення;
- приймає рішення щодо забезпечення дотримання аудиторами та аудиторськими фірмами вимог Закону, стандартів аудиту та етики, незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг;
- оприлюднює інформацію про функціонування системи контролю аудиторської діяльності в Україні.

У вітчизняній практиці у загальному вигляді відповідальність поділяється на адміністративну та карну, що обумовлюється такими нормативними документами, як Цивільний кодекс України, Кримінальний кодекс України, Кодекс про адміністративні правопорушення, Господарський кодекс України.

Зокрема, передбачено такі форми відповідальності:

- ✓ для юридичних осіб – у вигляді фінансових санкцій;
- ✓ для фізичних осіб – у вигляді штрафів, позбавлення права займатися відповідним видом підприємницької діяльності, позбавлення права займати відповідну посаду певний строк, позбавлення волі без чи з конфіскацією майна.

Згідно зі ст. 25 Закону України «Про аудиторську діяльність», аудитори несуть цивільно-правову відповідальність у вигляді майнової чи іншої відповідальності, визначеної у договорі відповідно до чинного законодавства. Причому розмір майнової відповідальності аудиторів (аудиторських фірм) не може перевищувати фактично завданих замовнику збитків з їх вини. Усі спори майнового характеру між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником вирішуються у встановленому порядку з дотриманням вимог вищенаведеного Закону.

Розглянемо окремі види відповідальності аудиторів.

1. За неодноразове некваліфіковане проведення аудиторських перевірок чи некваліфіковане надання інших аудиторських послуг аудитор (аудиторська фірма) може бути **виключений із Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності**.
2. Згідно із *Законом України «Про аудиторську діяльність» (ст. 27)* припинення чинності сертифіката або свідоцтва про

внесення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності здійснюється на підставі рішення Аудиторської палати України у випадках: виявлення неодноразових фактів низької якості аудиторських перевірок; систематичного чи грубого порушення чинного законодавства України, встановлених норм і стандартів аудиту.

3. На підставі повноважень, передбачених *ст. 26–27 Закону України «Про аудиторську діяльність», п. 2.2.7 Статуту Аудиторської палати України, та відповідно до Положення про сертифікацію аудиторів (розділ 4)* за неналежне виконання своїх професійних обов'язків Аудиторська палата України може застосувати до аудитора стягнення у вигляді попередження, призупинення дії сертифіката на термін до одного року або анулювання сертифіката.

3.1. Попередження оформлюються рішенням Аудиторської палати України з письмовим повідомленням аудитора. Повторне порушення є підставою для призупинення дії або анулювання сертифіката.

3.2. Призупинення чинності сертифіката здійснюється у разі: систематичного чи грубого порушення чинного законодавства України, встановлених норм і нормативів аудиту; встановлення неодноразових фактів низької якості аудиторських перевірок; невиконання аудитором у визначений термін попереджень Аудиторської палати України.

3.3. Анулювання сертифіката здійснюється на підставі рішення Аудиторської палати України шляхом відкликання сертифіката та заборони цій особі проводити аудиторську діяльність на території України протягом п'яти років у випадках: систематичного чи грубого порушення чинного законодавства України, нормативів аудиту; невиконання вимог Аудиторської палати України з усунення тих порушень, на підставі яких було зроблене попередження або призупинено дію сертифіката терміном до одного року; рішення суду, яким заборонено аудитору займатися аудиторською діяльністю; встановлення фактів подання недостовірної інформації в документах, що подавались для видачі сертифіката; з ініціативи аудитора (особистого повернення сертифіката, позбавлення громадянства); через інші підстави, передбачені чинним законодавством України та нормативними документами Аудиторської палати України.

Аудитор зобов'язаний повернути анульований сертифікат до Секретаріату АПУ у 10-денний термін з моменту отримання витягу з рішення АПУ та з моменту публікації в пресі.

4. Відшкодування замовнику понесених ним збитків у повному обсязі, а також витрат на проведення повторної перевірки можливе в разі, коли суд визнає якість проведеної перевірки незадовільною.

Проблеми якості аудиторських послуг повинні бути обумовлені в договорі або вимогами, визначеними для робіт відповідного виду. З метою запобігання недолікам у роботі аудитор може передбачити в договорі умови, за яких аудиторська перевірка розпочнеться.

5. Анулювання сертифіката аудитора передбачається також у випадках порушення принципу незалежності аудитора чи аудиторської фірми в цілому. Існують також випадки, коли порушення принципу незалежності приховується аудитором не від клієнта, а у змові з клієнтом – економічним суб'єктом від користувачів фінансової звітності. Аудиторський висновок за цих обставин вважається недійсним. Крім вищезазначеного, таке порушення передбачає ще й відповідальність згідно з Цивільним кодексом України за укладання договору, що суперечить чинному законодавству. У разі наявності умислу з обох сторін дохід, одержаний за такою угодою, стягується у дохід державного бюджету.

6. Розголошення комерційної таємниці аудитором без згоди на те її власника, якщо воно вчинене з корисливих або інших особистих мотивів і завдало істотної шкоди суб'єкту господарської діяльності, карається **штрафом** від двохсот до п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з **позбавленням права займатися аудиторською діяльністю** на строк до трьох років або **виправними роботами** на строк до двох років, або **позбавленням волі** на той самий строк (*ст. 232 Кримінального кодексу України*). Слідство з цієї категорії справ провадять слідчі прокуратури та органів внутрішніх справ.

Чітке визначення комерційної таємниці дає *ст. 231 Кримінального кодексу України*, згідно з якою «комерційна таємниця підприємства – це відомості, пов'язані з виробництвом, технологічною інформацією, управлінням, фінансами та іншою діяльністю підприємства чи іншого суб'єкта господарської діяльності, розголошення яких може завдати шкоди його інтересам». Склад і обсяг відомостей, що становлять комерційну таємницю, порядок їх захисту визначаються керівником підприємства. Відомості, які не можуть становити комерційну таємницю, визначаються Кабінетом Міністрів України.

Існує багато протиріч, пов'язаних із питанням конфіденційності, і тому притягнути аудитора до відповідальності за її розголошення майже неможливо.

7. Зговір окремих суб'єктів підприємницької діяльності (зокрема аудиторів і аудиторських фірм) про встановлення монопольних цін на свої послуги з метою усунення конкуренції за наявності попередньої домовленості (угоди) відноситься до кримінальної відповідальності (ст. 228 Кримінального кодексу України).

Зговір про фіксування цін карається **позбавленням волі** на строк до трьох років або **штрафом** від ста до трьохсот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

8. За ухилення від сплати податків, навмисне неподання податкових декларацій та розрахунків або приховування (зниження) об'єктів оподаткування, вчинене посадовою особою, передбачається відповідальність у вигляді: **застосування фінансових санкцій; сплати пені; адміністративної або кримінальної відповідальності.**

Кримінальна відповідальність передбачена у випадках, якщо ці дії завдали шкоди державі у значних розмірах (сума, що перевищує 1000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян) *ст. 212 Кримінального кодексу України.*

Не може бути одночасно накладено на аудитора (аудиторську фірму) два та більше видів стягнень за одне і те ж порушення.

За поданням Дисциплінарної комісії АПУ як профілактичний захід може рекомендуватися аудитору, який допустив певні порушення, проходження відповідних курсів підвищення кваліфікації з метою недопущення таких порушень в майбутньому.

Стягнення, що накладаються на аудитора (аудиторську фірму), оформлюються рішенням АПУ з письмовим повідомленням аудитора (аудиторську фірму) упродовж 10 днів після дня прийняття рішення.

Рішення АПУ про зупинення терміну чинності сертифіката або його анулювання набуває чинності з моменту його оприлюднення та може бути оскаржено в суді.

10. Контроль якості аудиторських послуг

Ключовим напрямком контролю аудиторської діяльності в Україні є контроль якості аудиторських послуг. Системи контролю якості аудиторських послуг формуються кожним аудитором та аудиторською фірмою в Україні.

Аудиторські фірми та аудитори, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці, мають розробити та впровадити у свою практику систему контролю якості.

Відповідно до п. 3 Міжнародного стандарту контролю якості 1 фірма повинна встановити систему контролю якості, яка б надала їй **обґрунтовану впевненість**, що сама фірма та її персонал діють у відповідності до професійних стандартів, регуляторних та законодавчих вимог, а звіти, що надаються фірмою або партнерами по завданню, відповідають обставинам.

Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» зазначає, що аудиторські фірми та аудитори, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці зобов'язані розробити та впровадити в свою практику таку систему контролю якості, яка б забезпечувала обґрунтовану впевненість у тому, що сама Фірма та її персонал діють відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, Кодексу етики професійних бухгалтерів та законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, а висновки (звіти), що надаються Фірмою, відповідають умовам завдання.

Відповідальність за розробку, організацію, впровадження й підтримання ефективного функціонування системи контролю якості несе безпосередньо аудитор, який займається аудиторською діяльністю індивідуально як фізична особа, а на аудиторській фірмі – посадова особа, яка здійснює керівництво фірмою відповідно до законодавства та установчих документів.

Політика та процедури контролю якості встановлюються Фірмою для підвищення внутрішньої культури й розуміння персоналом того, що якість – це головне при наданні аудиторських послуг.

Керівництво аудиторської фірми зобов'язано показувати приклад щодо якості надання послуг персоналу. Цей приклад зазвичай демонструється діями керівництва та відповідними настановами персоналу. Такі дії та настанови мають підкреслювати важливість:

- виконання роботи відповідно до вимог Професійних стандартів;
- дотримання застосовної політики та процедур контролю якості фірми;
- надання висновків (звітів), що відповідають умовам завдання.

В свою чергу Аудиторська палата України організовує:

- проведення зовнішніх перевірок систем контролю якості;
- моніторинг з питань контролю аудиторської діяльності;

- застосування додаткових процедур щодо забезпечення контролю якості та дисциплінарних заходів за наслідками контролю;
- інформування суспільства про функціонування систем контролю якості аудиторських послуг в Україні.

Крім того, Аудиторська палата в Положенні з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» зазначає, що аудиторські фірми та аудитори, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці, зобов'язані розробити відповідні політику та процедури контролю якості аудиторських послуг до 1 жовтня 2008 року.

Аудиторська палата також встановила, що починаючи з 1 жовтня 2010 року для виконання завдань з обов'язкового аудиту, а також завдань з аудиту фінансової звітності державних підприємств і установ аудиторські фірми та аудитори, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці, зобов'язані отримати підтвердження Аудиторською палатою України відповідності системи контролю якості аудиторських послуг вимогам *Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1*.

Підтвердження відповідності системи контролю якості аудиторських послуг вимогам цього Положення здійснюється згідно з *Положенням про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг*, затвердженого Аудиторською палатою України.

Зовнішня перевірка суб'єкта аудиторської діяльності здійснюється з метою отримання обґрунтованої впевненості, що політика і процедури, застосовувані цим суб'єктом при здійсненні контролю якості аудиторських послуг, є відповідними та дотримуються на практиці.

Програма зовнішньої перевірки повинна, зокрема, містити такі питання:

а) дотримання суб'єктом аудиторської діяльності, що перевіряється, вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» щодо умов здійснення аудиторської діяльності;

б) наявність письмового документа з викладеною політикою та процедурами контролю якості, які застосовує суб'єкт аудиторської діяльності, наявність розроблених і прийнятих внутрішньофірмових стандартів, інших внутрішньофірмових документів, які регламентують питання контролю якості;

в) дослідження внутрішньофірмових документів системи контролю якості в цілому й вираження думки про її відповідність;

г) оцінку дотримання суб'єктом аудиторської діяльності, що перевіряється, етичних вимог;

д) оцінку відповідності політики та процедур щодо людських ресурсів, зокрема щодо забезпечення компетентності та професійного розвитку;

е) оцінку практичного здійснення завдань, насамперед завдань з аудиту (від прийняття клієнта до завершення аудиту й видачі аудиторського висновку, оформлення документації);

ж) оцінку інших чинників, що впливають на відповідність системи контролю якості.

При здійсненні зовнішньої перевірки можуть вивчатися такі документи:

- установчі й правовстановлюючі документи;
- фінансова звітність;
- сертифікати аудиторів;
- внутрішньофірмові документи системи якості;
- документи по роботі з кадрами;
- документи з планування завдань,
- документація з завдань (робочі документи), висновки, звіти, тощо.

Відбір завдань для зовнішньої перевірки повинен ґрунтуватися на комплексній оцінці ризику аудиторської практики суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється. Для цього виконується аналіз роботи суб'єкта аудиторської діяльності протягом періоду, що перевіряється. Крім того, при відборі завдань для зовнішньої перевірки мають ураховуватися такі фактори ризику:

- завдання в галузях, пов'язані з необхідністю залучення відповідних фахівців (експертів) у цій галузі;
- великі й складні завдання, а також завдання, пов'язані з високим ризиком;
- завдання, що викликають великий суспільний інтерес;
- завдання, що вперше виконуються;
- завдання в галузях, які раніше не перевірялися й не аналізувалися;
- завдання, після закінчення виконання яких видається модифікований аудиторський висновок.

Відбирає завдання для перевірки член групи з зовнішньої перевірки із загальної сукупності завдань, таким чином, щоб ця вибірка

була репрезентативна й задовольняла досягненню цілей перевірки. Відібрані завдання повинні відноситися до усього періоду, що перевіряється.

Для кожного відібраного для перевірки завдання складається коротка характеристика й присвоюється індекс, що фіксується в робочих документах групи з зовнішньої перевірки. В подальшому як допоміжний метод розпізнавальної системи в перевірці використовується індекс завдання або його коротка характеристика. Використання коротких характеристик завдання рекомендується для довідкових цілей протягом всієї перевірки.

До початку проведення перевірки по кожному відібраному завданню потрібно отримати остаточні файли із завдання (вони мають бути доступними членам групи з проведення зовнішньої перевірки після прибуття в офіс суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється).

Характер, обсяг і час процедур зовнішньої перевірки, які застосовуються членами групи з проведення зовнішньої перевірки, повинні відповідати обставинам перевірки і є питаннями професійного судження членів групи з проведення зовнішньої перевірки. Під час зовнішньої перевірки зокрема застосовуються такі процедури:

- перевірка записів і документів;
- запити керівництву суб'єкта аудиторської діяльності;
- опитування персоналу суб'єкта аудиторської діяльності;
- спостереження;
- аналітичні процедури.

Керівництво суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, повинно довести до відома персоналу інформацію щодо проведення зовнішньої перевірки, демонструвати доброзичливе ставлення до членів групи з зовнішньої перевірки, заохочувати працівників до співпраці із членами групи з зовнішньої перевірки.

ТИПОВА ПРОГРАМА ЗОВНІШНЬОЇ ПЕРЕВІРКИ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ СУБ'ЄКТА АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

№ з/п	Питання	Відповіді	Примітки (посилання на документи групи із зовнішньої перевірки систем контролю якості, які обумовлюють заповнення, відповідей)	Законодавчі вимоги; МСКЯ-1, ПНПКЯ-1; Документи, затверджені АПУ (посилання на конкретні пункти/статті відповідних нормативних документів, вимоги яких не дотримані суб'єктом перевірки)
1. Дотримання суб'єктом аудиторської діяльності вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» щодо умов здійснення аудиторської діяльності.				
1.1.	Склад засновників (учасників, акціонерів, власників) – чи належить 70% статутного капіталу сертифікованим АПУ аудиторам.			
1.2.	Наявність чинного сертифіката аудитора у керівника протягом періоду, за який здійснюється перевірка (період перевірки).			
1.3.	Чи працює керівник суб'єкта аудиторської діяльності на цьому суб'єкті за основним місцем роботи. Якщо ні, то яка робота (зайнятість) є його основним місцем роботи.			
1.4.	Види послуг, що надавалися суб'єктом аудиторської діяльності за період перевірки.			

№ з/п	Питання	Відповіді	Примітки (посилання на документи групи із зовнішньої перевірки систем контролю якості, які обумовлюють заповнення, відповідей)	Законодавчі вимоги; МСКЯ-1, ПНПКЯ-1; Документи, затверджені АПУ (посилання на конкретні пункти/статті відповідних нормативних документів, вимоги яких не дотримані суб'єктом перевірки)
1.5.	Знаходження суб'єкта аудиторської діяльності у Реєстрі аудиторських фірм та аудиторів протягом всього періоду перевірки			
2. Відповідальність керівництва за організацію контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності				
2.1	Наявність письмового документа з викладеною політикою та процедурами контролю якості, які застосовує суб'єкт аудиторської діяльності, наявність розроблених і прийнятих внутрішньофірмових стандартів, інструкцій, методик, інших внутрішньофірмових документів, які регламентують питання контролю якості (навести їх назви та дати затвердження).			
2.2.	Наявність підрозділу (співробітника), який відповідає за організацію внутрішньофірмового контролю якості.			

№ з/п	Питання	Відповіді	Примітки (посилання на документи групи із зовнішньої перевірки систем контролю якості, які обумовлюють заповнення, відповідей)	Законодавчі вимоги; МСКЯ-1, ПНПКЯ-1; Документи, затверджені АПУ (посилання на конкретні пункти/статті відповідних нормативних документів, вимоги яких не дотримані суб'єктом перевірки)
3. Дотримання етичних вимог				
3.1.	Наявність вимог з дотримання принципів професійної етики аудиторів у письмових документах з викладеною політикою та процедурами контролю якості, які застосовує суб'єкт аудиторської діяльності. Чи відповідають ці вимоги Кодексу професійної етики, який застосовується в Україні?			
3.2.	Які процедури з контролю дотримання професійної етики передбачені у суб'єкта аудиторської діяльності?			
3.3	Яким чином суб'єкт аудиторської діяльності забезпечує виконання вимог статті 20 Закону України «Про аудиторську діяльність» щодо випадків заборони проведення аудиту?			

№ з/п	Питання	Відповіді	Примітки (посилання на документи групи із зовнішньої перевірки систем контролю якості, які обумовлюють заповнення, відповідей)	Законодавчі вимоги; МСКЯ-1, ПНПКЯ-1; Документи, затверджені АПУ (посилання на конкретні пункти/статті відповідних нормативних документів, вимоги яких не дотримані суб'єктом перевірки)
4. Відповідність політики та процедур щодо людських ресурсів				
4.1	Вимоги до найму співробітників (чи є у суб'єкта аудиторської діяльності кваліфікаційні вимоги для фахівців під час приймання на роботу?)			
4.2	Забезпечення компетентності та професійного розвитку фахівців:			
4.2.1	Чи є у суб'єкта аудиторської діяльності вимоги щодо підвищення кваліфікації фахівців?			
4.2.2	Дотримання вимог АПУ щодо постійного удосконалення професійних знань аудиторів.			
4.2.3	Яким чином забезпечена можливість для навчання персоналу за місцем роботи?			
4.3	Вимоги щодо відповідності кваліфікації співробітників посадам:			
4.3.1	Наявність посадових інструкцій.			
4.3.2	Чи встановлений контроль за якістю роботи кожного фахівця?			
4.3.3	Яким чином здійснюється оцінка якості роботи фахівців? Періодичність такої оцінки.			

10. Контроль якості аудиторських послуг

№ з/п	Питання	Відповіді	Примітки (посилання на документи групи із зовнішньої перевірки систем контролю якості, які обумовлюють заповнення, відповідей)	Законодавчі вимоги; МСКЯ-1, ПНПКЯ-1; Документи, затверджені АПУ (посилання на конкретні пункти/статті відповідних нормативних документів, вимоги яких не дотримані суб'єктом перевірки)
4.3.4	Чи здійснюється ведення «особистих справ» співробітників, в яких відображаються результати їх роботи?			
4.4	Вимоги до персоналу під час виконання завдань			
4.4.1	Розподіл функцій співробітників під час проведення аудиту.			
4.4.2	Наявність керівника, який є відповідальним за контроль якості під час виконання конкретного завдання з аудиту.			
4.4.3	Призначення по кожному аудиту осіб, які відповідають за перевірку.			
4.4.4	Наявність письмових організаційно-розпорядчих документів по кадровому складу групи з аудиту.			
4.4.5	Наявність графіка призначення на виконання завдань з аудиту.			
4.4.6	Які заходи застосовуються до співробітників у разі невиконання чи невідповідного виконання покладених на них зобов'язань.			

№ з/п	Питання	Відповіді	Примітки (посилання на документи групи із зовнішньої перевірки систем контролю якості, які обумовлюють заповнення, відповідей)	Законодавчі вимоги; МСКЯ-1, ПНПКЯ-1; Документи, затверджені АПУ (посилання на конкретні пункти/статті відповідних нормативних документів, вимоги яких не дотримані суб'єктом перевірки)
4.5	Підтримка створеної системи інформаційного забезпечення роботи фахівців			
4.5.1	Чи визначаються області, в яких потрібне консультування співробітників?			
4.5.2	Чи сформована бібліотека нормативної та довідкової літератури? Як забезпечується доступ співробітників до такої літератури?			
4.5.3	Наявність у суб'єкта аудиторської діяльності підрозділу (фахівців), чи залучається відповідно кваліфікована зовнішня особа для консультування співробітників?			
4.5.5	Як документується робота з внутрішнього консультування фахівців.			
4.5.4	Наявність процедур вирішення розбіжності думок.			
4.5.5	Наявність системи інформаційної безпеки.			

№ з/п	Питання	Відповіді	Примітки (посилання на документи групи із зовнішньої перевірки систем контролю якості, які обумовлюють заповнення, відповіді)	Законодавчі вимоги; МСКЯ-1, ПНПКЯ-1; Документи, затверджені АПУ (посилання на конкретні пункти/статті відповідних нормативних документів, вимоги яких не дотримані суб'єктом перевірки)
5. Відповідність політики та застосовуваних процедури прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом				
5.1	Наявність задокументованої політики прийняття нового завдання та продовження співпраці з клієнтом.			
5.2	Чи проводиться періодична оцінка існуючих клієнтів та її документування?			
5.3	Яким чином суб'єкт аудиторської діяльності розглядає питання прийняття клієнта? Документування питань прийняття клієнта.			
6. Моніторинг відповідності політики та процедур контролю якості				
6.1	Чи призначена особа відповідальна за здійснення моніторингу.			
6.2	Періодичність здійснення аналізу необхідних змін і доповнень до письмового документа з викладеною політикою та процедурами контролю якості.			

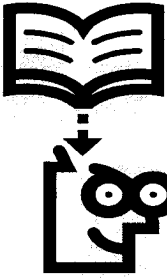
№ з/п	Питання	Відповіді	Примітки (посилання на документи групи із зовнішньої перевірки систем контролю якості, які обумовлюють заповнення, відповідей)	Законодавчі вимоги; МСКЯ-1, ПНПКЯ-1; Документи, затверджені АПУ (посилання на конкретні пункти/статті відповідних нормативних документів, вимоги яких не дотримані суб'єктом перевірки)
6.3	Періодичність визначення необхідних коригувальних дій і поліпшень, які необхідно внести в систему.			
6.4	Яким чином інформується відповідний персонал фірми про недоліки, ідентифіковані в системі контролю якості?			
6.5	Чи вживаються заходи відповідним персоналом фірми щодо своєчасного впровадження необхідних змін у політику та процедури контролю якості?			
6.6	Періодичність перевірок завершених завдань.			
6.7	Чи існує система вжиття заходів за результатами оцінки кожного з завершених завдань?			

При виявленні порушень, тобто наданні аудиторських послуг неналежної якості, може застосовуватись дисциплінарне провадження. Дисциплінарне провадження здійснюється відповідно до Положення про Дисциплінарну комісію АПУ. До кола питань дисциплінарного провадження в контексті його предмета входять:

- процедури отримання замовлення на аудиторські послуги,
- офіційні результати надання аудиторських послуг,
- позиціонування суб'єкта аудиту на ринку професійних послуг в Україні (цінова та рекламна політика, аудиторська звітність),
- професійна незалежність аудитора,
- професійні етичні норми та правила, їх застосування в аудиторській практиці;
- практика застосування стандартів аудиту.

За порушення норм Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, затверджених АПУ, норм професійної етики аудиторів, рішень АПУ, які регулюють аудиторську діяльність, до аудиторів (аудиторських фірм) рішенням АПУ згідно з чинним законодавством можуть бути застосовані такі стягнення:

- попередження;
- зупинення чинності сертифіката на строк до одного року;
- анулювання сертифіката;
- виключення з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.



Питання і завдання для самоконтролю

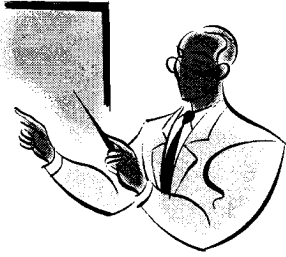
1. Що являє собою аудиторська діяльність?
2. Які існують напрями аудиторської діяльності?
3. Який порядок формування АПУ?
4. Яку структуру має АПУ?
5. У чому полягають повноваження АПУ?
6. Які існують професійні організації аудиторів в Україні і в чому полягає мета їх діяльності?
7. Дати визначення термінів «сертифікат» і «сертифікація».
8. Хто має право на отримання сертифікату?
9. Який порядок сертифікації аудиторів?
10. За яких умов може бути створена аудиторська фірма?
11. Ким і з якою метою ведеться Реєстр аудиторських фірм і аудиторів України?
12. Які документи необхідно подати для отримання свідоцтва про реєстрацію?
13. Дати характеристику Листа-замовлення на проведення аудиту.
14. Дати характеристику Листа-зобов'язання на проведення аудиту.
15. Що являє собою договір на проведення аудиту?
16. У чому полягають основні права аудиторів?
17. У чому полягають основні обов'язки аудиторів?
18. Які види і форми відповідальності передбачені для аудиторів і аудиторських фірм?
19. Охарактеризувати основні засади професійної етики аудиторів.
20. Ким і в яких формах здійснюється контроль за якістю аудиторських послуг?

Тема 3.

Внутрішній аудит

План

- 1. Сутність внутрішнього аудиту, його об'єкти і суб'єкти.*
- 2. Організація проведення внутрішнього аудиту.*
- 3. Реалізація результатів внутрішнього аудиту*



1. Сутність внутрішнього аудиту, його об'єкти і суб'єкти

Внутрішній аудит є одним з видів внутрішньогосподарського контролю суб'єктів підприємницької діяльності. **Внутрішній аудит** являє собою незалежну діяльність суб'єкта господарювання спрямовану на перевірку та оцінку його діяльності в інтересах керівництва.

Метою внутрішнього аудиту є захист інтересів власників щодо збереження та ефективного використання ресурсів підприємства, а також отримання достовірної та повної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Особливий попит на внутрішній аудит виник в останнє десятиліття. Сьогодні внутрішні аудитори надають свої послуги як державним, так і приватним підприємствам. Необхідність внутрішнього аудиту обумовлена низкою факторів. Зростання обсягів діяльності підприємств утворює проблему обміну інформацією в багаторівневому апараті управління, таким чином ускладнюється контроль різних ланок управління з боку центрального керівництва, що збільшує ризик помилок і сприяє зловживанням з боку персоналу. Наявність внутрішнього аудиту є актуальним для власників, які безпосередньо не займаються управлінням підприємства, а передали ці функції менеджерам. Тому, незважаючи на професіоналізм менеджменту, актуальним стає питання контролю за діяльністю підприємства, одним із головних інструментів якого може бути внутрішній аудит.

Запровадження внутрішнього аудиту особливо доцільно на великих і середній підприємствах, яким притаманна хоча б одна з ознак:

- ✓ складна організаційна структура;
- ✓ наявність філій чи відокремлених підрозділів;
- ✓ наявність різних видів діяльності;

- ✓ можливість кооперування;
- ✓ бажання вищого керівництва мати об'єктивну і неупереджену інформацію щодо діяльності підприємства.

Суб'єктами внутрішнього аудиту є працівники відділів внутрішнього аудиту, внутрішні аудиторські служби, які звітують лише перед керівництвом підприємства.

Об'єкти внутрішнього аудиту визначаються його цілями і завданнями. **Основними об'єктами внутрішнього аудиту** є:

- ✓ стан ведення бухгалтерського обліку на підприємстві;
- ✓ фінансова звітність та її вірогідність;
- ✓ стан активів підприємства і джерел їх утворення;
- ✓ забезпеченість підприємства власними обіговими коштами;
- ✓ забезпеченість власними засобами;
- ✓ платоспроможність і фінансова стійкість;
- ✓ система управління підприємством;
- ✓ робота економічних і технічних служб;
- ✓ сплата податків підприємством;
- ✓ планування, нормування і стимулювання на підприємстві;
- ✓ виробничо-господарська діяльність;
- ✓ достовірність проектно-кошторисної документації;
- ✓ організація і технологія виробництва;
- ✓ господарські процеси;
- ✓ організація праці і трудова дисципліна тощо.

Предметом внутрішнього аудиту є сукупність інформації, що є суттєвою при прийнятті управлінських рішень.

Зазначимо, що внутрішній аудит, ні в якому разі, не слід сприймати як альтернативу зовнішньому. Відмінність полягає не лише в тому, що зовнішній аудит проводиться незалежними аудиторами або аудиторськими фірмами, а внутрішній – працівниками відділів внутрішнього аудиту підприємства, що перевіряється.

Ознаки	Внутрішній аудит	Зовнішній аудит
Масштаб перевірки	Визначається системою управління	Визначається видом аудиту і нормативними документами, що регулюють його проведення
Об'єкт аудиту	Визначається керівництвом. Переважно-це активи і пасиви підприємства.	Визначається статусом підприємства. Домінує аудит фінансової звітності і бухгалтерського балансу. У деяких країнах розвивається аудит господарської діяльності
Кваліфікація	Визначається з точки зору керівних структур. Має менший ступінь незалежності і нижчий професійний рівень внутрішнього аудитора	Визначається законодавством. Має вищий ступінь незалежності і вищий професійний рівень аудитора
Методи, які використовуються	Спільні методи, які розрізняє обсяг і точність перевірок	
Мета	Визначається керівництвом	Впливає із законодавства, а також рішення суду, зовнішніх потреб
Звітність	Звітність перед керівництвом	Звітність перед замовником

Рис. 3.1. Порівняльна характеристика зовнішнього і внутрішнього аудиту

Якщо порівняти внутрішній і зовнішній аудит, то виявиться, що відрізняються вони не лише суб'єктами (рис. 3.1). Так зовнішній аудит є незалежним, в той час як внутрішній – підконтрольний власнику підприємства. А тому і користувачі інформації будуть різними. Якщо власників підприємства та управлінців влаштовує інформація надана службою внутрішнього аудиту, то зовнішні користувачі (інвестори, кредитори, державні органи тощо) мають довіру до звітності підприємства засвідченої висновком зовнішнього, тобто незалежного аудитора.

Крім того, зовнішній аудит, на відміну від внутрішнього, є суворо регламентованим, заснований на нормах міжнародних стандартів аудиту та діючого законодавства України. Що стосується внутрішнього аудиту, рекомендації по його проведенню викладені у стандартах професійної практики внутрішнього аудиту, які були розроблені Інститутом внутрішніх аудиторів на основі Міжнародних стандартів аудиту. А також на підприємстві повинно бути затверджене Положення про службу (відділ) внутрішнього аудиту, яке й визначає завдання,

функції, права і обов'язки та відповідальність даного структурного підрозділу.

Зовнішній аудит проводиться періодично, як правило раз на рік, внутрішній же здійснюється безперервно. Зважаючи на це, внутрішній аудит використовує методи попереднього, поточного та наступного контролю, тоді як зовнішній – виключно наступний контроль. Також внутрішній і зовнішній аудит відрізняється за функціями, ступінню відкритості інформації, обсягами і об'єктами перевірки, відповідальністю тощо.

Зрозуміло, що внутрішній аудит не може замінити зовнішній, але виконує окремі процедури, які можуть бути використані для потреб зовнішнього аудиту. Ось чому ці два види аудиту повинні функціонувати паралельно, виконуючи свої функції і цим доповнюючи одне одного.

Зважаючи на зазначене вище, внутрішній аудит повинен відповідати таким характеристикам:

1) **неупередженість**, тобто всі висновки і оцінки аудитор має робити об'єктивно;

2) **незалежність** передбачає, що служба внутрішнього аудиту підпорядковується лише найвищому керівництву підприємства;

3) **удосконалення діяльності підприємства**, тобто треба чітко розуміти, що метою діяльності служби внутрішнього аудиту є не виявлення помилок і порушень та подальше покарання винних, а, перш за все, встановлення ризиків та слабких місць в діяльності підприємства та надання рекомендацій спрямованих на підвищення ефективності функціонування даного суб'єкта господарювання;

4) **надання гарантій** є важливим для власників підприємств і може бути забезпеченим лише в результаті якісної роботи служби внутрішнього аудиту;

5) **консультативний характер** передбачає можливість управлінського персоналу отримати кваліфіковану допомогу у вирішенні тих чи інших проблем, пов'язаних із діяльністю підприємства.

Отже, вимоги до професійного рівня внутрішніх аудиторів зростають. І хоча на сьогодні в нашій країні надання послуг внутрішнього аудитора не вимагає від нього спеціального посвідчення рівня його кваліфікації, Інститутом внутрішніх аудиторів (CIA), який співпрацює із аудиторами у 160 країнах, здійснюється навчання і сертифікація внутрішніх аудиторів. Здійснення сертифікації внутрішніх аудиторів

на світовому рівні є підтвердженням популярності професії внутрішнього аудитора та визнання її необхідності і важливості у сучасних умовах.

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

Внутрішній аудит є системним і суворо документованим, безперервним, універсальним (суцільним) заходом. Внутрішні аудитори працюють у державному і приватному секторі, вони звітують перед вищим керівництвом підприємства, надають результати аналізу, рекомендації, поради й інформацію про діяльність підприємства, що перевіряється.

Внутрішній аудит передбачає **попередній контроль** на стадії розгляду первинних документів, під час візування договорів, наказів, кошторисів тощо, тобто може виступати як профілактичний захід.

Поточний контроль здійснюється під час реєстрації господарських операцій та інвентаризації.

Наступний контроль проводиться на стадії узагальнення й аналізу облікової і звітної інформації.

Основними завданнями системи внутрішнього аудиту є такі:

- ✓ сприяння здійсненню діяльності підприємства впорядковано та ефективно;
- ✓ забезпечення дотримання політики керівництва;
- ✓ забезпечення збереження майна;
- ✓ досягнення якісного документування операцій.

Внутрішній аудит може розглядатись як невід'ємна частина загальної системи управлінського контролю. Він проводиться всередині самої організації на вимогу та за ініціативою керівництва.

2. Організація проведення внутрішнього аудиту

З метою здійснення внутрішнього аудиту підприємство може створювати аудиторську службу або наймати внутрішніх аудиторів. У ході своєї діяльності внутрішні аудитори проводять звичайні **перевірки на відповідність** або здійснюють **операційний аудит**.

Внутрішні аудитори як суб'єкти аудиту підпорядковуються керівництву підприємства, а тому проводять планові і позапланові перевірки згідно з його розпорядженням.

Права, обов'язки і відповідальність спеціалістів відділу внутрішнього аудиту регламентують посадові інструкції. Так, для забезпечення належної якості внутрішнього аудиту внутрішні аудитори повинні мати такі **права**:

- ✓ самостійно (з урахуванням норм діючого законодавства) обирати форми і методи аудиторської перевірки;
- ✓ мати можливість знайомитись з необхідними для перевірки документами, копіювати їх тощо;
- ✓ отримувати пояснення від керівництва підприємства та його працівників;
- ✓ залучати співробітників інших підрозділів або експертів до проведення аудиту;
- ✓ робити запити третім особам щодо отримання необхідних доказів;
- ✓ здійснювати заходи документального і фактичного контролю.

Серед основних **обов'язків** можна виділити наступні:

- ✓ дотримуватись цілей і завдань підприємства;
- ✓ проводити аудит кваліфіковано і якісно;
- ✓ здійснення контрольних заходів безперервно;
- ✓ дотримуватись конфіденційності щодо інформації отриманої під час проведення внутрішнього аудиту;
- ✓ документально оформлювати результати перевірок;
- ✓ повідомляти керівництво про результати перевірок;
- ✓ розслідувати факти порушення законодавства;
- ✓ розробляти рекомендації по усуненню виявлених недоліків та запобіганню порушень.

Відділ внутрішнього аудиту сприяє виявленню та профілактиці помилок і шахрайства. Внутрішній аудит контролює витрачання матеріальних, трудових, фінансових ресурсів, дотримання законності господарських операцій, виявлення допущених зловживань чи порушень.

Запорукою ефективного функціонування служби внутрішнього аудиту на підприємстві є проведення такого комплексу робіт:

- ✓ укомплектування штату внутрішніх аудиторів;
- ✓ оптимальний розподіл контрольних функцій;
- ✓ розробка вказівок з питань внутрішнього аудиту;
- ✓ складання графіків складання звітів матеріально-відповідальними особами;
- ✓ розробка планів проведення інвентаризації;

- ✓ забезпечення співпраці внутрішнього аудитора з юрисконсультом з питань дотримання нормативної бази.

Роль і функції внутрішнього аудиту визначається керівництвом підприємства і метою його розвитку. Ефективна діяльність служби внутрішнього аудиту дозволяє зовнішньому аудитору змінювати характер запланованих аудиторських процедур, скорочувати їх термін і обсяги.

Внутрішній аудит має проводитись особами, які мають відповідний рівень професійної освіти, досвід, компетенцію. Існують такі **типи структур апарату внутрішнього аудиту**:

- 1) *лінійно-адміністративне підпорядкування* (працівники служби внутрішнього аудиту прямо підпорядковуються керівнику підприємства; доцільно застосовувати на малих і середніх підприємствах);
- 2) *лінійно-штабне підпорядкування* (служба внутрішнього аудиту поділяється на сектори, а керівник цього органу дає розпорядження керівникам сектора; застосування доцільно на великих підприємствах зі складною організаційною структурою);
- 3) *комбінована структура* (передбачає передачу окремим службам управління частини прав і функціональних обов'язків внутрішніх аудиторів).

Функціонування служби внутрішнього аудиту на підприємстві відбувається згідно з розробленим і затвердженим планом робіт. Основні цілі планування внутрішнього аудиту спрямовані на зосередженні уваги аудитора на найбільш важливих проблемах, що підлягають детальній перевірці. Планування допомагає здійснювати координацію і контроль за процесом аудиту, а також сприяє раціональному розподілу обов'язків і ефективному витрачання часу.

З метою підвищення якості планування доцільно використовувати заздалегідь розроблені стандартні плани перевірки, які аудитор повинен детально відкоригувати, враховуючи конкретні обставини. В процесі проведення аудиту в план можуть вноситись зміни і уточнення.

По закінченню планування служба внутрішнього аудиту розпочинає безпосередньо контрольні дії на об'єкті аудиту відповідно до затвердженого плану. Процедура перевірки, отримані по її результатам докази і відповідні висновки зроблені аудитором обов'язково мають бути задокументовані, тобто відображені у робочих документах.

Робочі документи мають бути складені з урахуванням таких вимог:

- ✓ наявність повної і детальної інформації (інформація має бути висвітлена таким чином, щоб навіть особа, яка не брала участі у перевірці, змогла зрозуміти її зміст);
- ✓ відображення інформації безпосередньо в ході її отримання;
- ✓ врахування інформації не лише звітнього періоду, а й попереднього та наступного за звітним періодів, якщо ця інформація має відношення до періоду, що перевіряється;
- ✓ можливість оцінки фінансової звітності відповідно до встановлених критеріїв та ознак;
- ✓ наявність інформації, що може бути корисна при наступних аудиторських перевірках;
- ✓ чіткість і розбірливість при складанні документів;
- ✓ наявність посилань на джерела отримання тих чи інших доказів;
- ✓ наявність таких реквізитів, як номер, дата, місце складання документа, прізвище аудитора, його підпис.

Результати внутрішнього аудиту мають бути узагальнені аудитором і зроблені відповідні висновки. Чітко встановлених форм для звіту внутрішнього аудитора не існує, але, як правило, у них має бути висвітлена така інформація:

- 1) перелік виявлених відхилень;
- 2) оцінка виявлених відхилень;
- 3) розроблені пропозиції по усуненню виявлених відхилень;
- 4) рекомендації щодо удосконалення окремих аспектів діяльності суб'єкта господарювання.

Отже, внутрішній аудитор за результатами своєї роботи складає **звіт**, який дає можливість звернути увагу керівництва на виявлені проблеми. Звіт має бути стислим, чітким, точним, зрозумілим і своєчасним. Як вже було зазначено, стандартної форми для цих звітів не існує через багатогранність об'єктів перевірки, відмінність інтересів керівництва тощо, але в структурному відношенні підсумкові документи внутрішнього аудиту мають три частини:

- ✓ вступна частина (містить інформацію про об'єкт перевірки, дату складання звіту, мету аудиту, період діяльності, що перевіряється, інформацію про осіб, що брали участь у перевірці тощо);
- ✓ аналітична частина (містить інформацію про хід перевірки, виявлені порушення, недоліки, позитивні і негативні риси об'єкту перевірки, зібрані докази та їх джерела тощо);

- ✓ підсумкова частина (містить висновок аудитора про стан досліджуваного об'єкту, в розрізі тих завдань які були поставлені перед аудитором на початку перевірки, а також пропозиції по усуненню виявлених недоліків і профілактиці порушень).

Тільки після отримання звіту внутрішня перевірка вважається закінченою.

3. Реалізація результатів внутрішнього аудиту

Реалізація результатів внутрішнього аудиту передбачає здійснення таких процедур:

- ✓ складання аудиторського звіту про результати проведених службою внутрішнього аудиту робіт;
- ✓ розробку заходів щодо усунення і профілактики виявлених недоліків;
- ✓ здійснення прогнозу розвитку підприємства;
- ✓ розробку стратегії розвитку підприємства;
- ✓ контроль за реалізацією матеріалів внутрішнього аудиту.

Аудиторський звіт є підсумковим документом за результатами аудиту. Добре складений звіт аудитора повинен стати для адміністрації підприємства керівництвом щодо подальшого розвитку підприємства.

Узагальнення результатів внутрішнього аудиту вміщує ряд методичних прийомів групування і систематизації. Це необхідно для прийняття рішень щодо усунення виявлених недоліків у діяльності підприємства і профілактики правопорушень. Однорідні недоліки узагальнюють в таблицях, схемах тощо. Такі заходи допомагають внутрішньому аудиту вникнути в причини недоліків і порекомендувати керівництву підприємства прийняти обґрунтовані рішення за результатами аудиту.

Звіт перевіряє і затверджує керівник служби внутрішнього аудиту і направляє особам, які вживатимуть заходів щодо об'єктів перевірки. Оригінал цього документа зберігається у відділі внутрішнього аудиту (аудитора), а копія передається керівництву підприємства (підрозділу), в якому проводився аудит.

За результатами внутрішнього аудиту керівництво підприємства за участю трудового колективу розробляє заходи щодо ліквідації і запобігання повторення виявлених недоліків в подальшому і органі-

зовує контроль за виконанням цих заходів. Таким чином, внутрішній аудит активно впливає на виявлення негативних явищ у діяльності підприємства, встановлення їх причин і сприяє профілактиці недоліків і зловживань у діяльності суб'єктів господарювання.

В цілому можна зазначити, що підсумкові документи внутрішнього аудиту містять інформацію для:

- ✓ керівництва суб'єкта господарювання;
- ✓ власників суб'єкта господарювання;
- ✓ структурного підрозділу, діяльність якого підлягає перевірці;
- ✓ зовнішніх аудиторів;
- ✓ інших суб'єктів контролю.



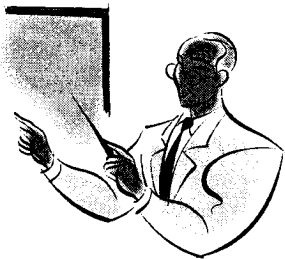
Питання і завдання для самоконтролю

1. Дати визначення внутрішнього аудиту.
2. Яка роль внутрішнього аудиту в системі управління підприємством?
3. У чому відмінність внутрішнього і зовнішнього аудиту?
4. Які основні принципи ефективної організації внутрішнього аудиту на підприємстві?
5. Що є об'єктами внутрішнього аудиту?
6. Яким документом оформляють результати внутрішнього аудиту?
7. Які заходи доцільно вживати за результатами внутрішнього аудиту?

Тема 4.
**Планування, стадії і методичні
прийоми аудиту**

План.

- 1. Стадії аудиторської перевірки*
- 2. Основні принципи планування аудиторської перевірки.*
- 3. Складання Програми аудиту.*
- 4. Методичні прийоми і процедури аудиту.*



1. Стадії аудиторської перевірки

Аудиторська перевірка – це складний і багатогранний процес, який складається з великої кількості різноманітних процедур, а тому її умовно можна поділити на такі стадії:

- 1) переддослідна (початково-організаційна);
- 2) дослідна;
- 3) завершальна.

Переддослідна стадія включає процедури організаційного характеру, спрямовані на створення необхідних умов для якісного проведення аудиту у встановлений строк. На даній стадії здійснюється:

а) *вибір об'єкта аудиту*, а саме: визначення першочерговості об'єкта аудиту; формування бригади аудиторів; призначення аудиту;

б) *організаційно-методична підготовка аудиту*, яка складається з вивчення стану економіки об'єкта; розробки плану аудиту; вибору методики аудиту; розробка плану-графіку аудиту; складання програми аудиторської перевірки.

Дослідна стадія являє собою безпосереднє виконання аудиторських процедур щодо перевірки виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства. Дана стадія включає:

- ✓ першочергові дії на об'єкті аудиту;
- ✓ обстеження об'єкту аудиту;
- ✓ коригування програми аудиту (при необхідності);
- ✓ уточнення плану-графіку аудиту (при необхідності);
- ✓ виконання аудиторських процедур;
- ✓ перевірка одержаних даних.

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

- ✓ групування і синтезування виявлених хиб;

- ✓ узагальнення і викладення результатів аудиту в аудиторському висновку чи звіті;
- ✓ обговорення результатів аудиту з керівництвом підприємства-замовника;
- ✓ розробка проекту профілактичних заходів;
- ✓ прийняття рішень за результатами аудиту;
- ✓ контроль за виконанням прийнятих рішень.

2. Основні принципи планування аудиторської перевірки

Планування будь-якої діяльності є запорукою її успішності. Аудиторську перевірку також не можна проводити без детального планування. Спланувавши аудит, аудитор підходить до роботи більш підготовленим, що поліпшує якість аудиту, мінімізує час, витрачений на перевірку, витрати на ризик, пов'язаний з аудитом.

Відповідно до МСА 300 «Планування» аудитор повинен планувати свою роботу так, щоб аудит був проведений ефективно. **Планування** означає розробку загальної стратегії та детального підходу до передбачуваної сутності, строків і меж аудиту.

Необхідно розрізняти планування роботи аудиторської фірми в цілому і планування аудиту конкретного підприємства, про що і йтиме мова далі.

Концепція стратегічного планування аудиторської перевірки являє собою спробу розвинути методикау аудиторської перевірки відповідно до вимог сьогодення. Стратегічне планування виступає як важлива з'єднуюча ланка між теорією та практикою проведення аудиторської перевірки.

Стратегічне планування виконує дві основні функції:

- 1) *описову*, яка забезпечує загальний опис перевірки;
- 2) *розпорядницьку*, яка сприяє оформленню плану конкретної перевірки.

Стратегічне планування має стратегічний, тактичний і оперативний рівні. Тобто, концепція стратегічного планування передбачає побудову аудиту на поетапній основі.

На **першому етапі** здійснюється розробка стратегії аудиторської перевірки, яка має на меті організацію процесу аудиту та застосування загальної методикау проведення перевірки відповідно до вимог

міжнародних стандартів аудиту та принципового розуміння сучасного економічного середовища і господарської діяльності підприємства.

На **другому етапі** при складанні загального плану і програми аудиту враховують сферу діяльності конкретного підприємства і притаманних їй ризиків, обрану стратегію бізнесу, попередні взаємовідносини з клієнтом (якщо такі були) тощо.

Щодо **третього етапу**, то під час проведення детальної аудиторської перевірки виконання робіт треба періодично порівнювати з планом і, в разі потреби, коригувати планові завдання, вносити зміни і доповнення до плану і програми аудиторської перевірки.

Під час планування аудитор розробляє і документально оформлює план аудиту, визначає в ньому суттєвість помилок і здійснює аудит за цим планом. **План аудиту** – це документ, який містить взаємопов'язаний та послідовний перелік робіт для досягнення певної мети.

Важливого значення у зв'язку з цим набуває визначення рівня суттєвості. Процес визначення критерію суттєвості складається з двох частин:

- 1) *попереднє судження про суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому*, яке полягає у визначенні максимальної погрішності, яка, на думку аудитора, хоча і свідчить про наявність помилок у фінансовій звітності, але ще не впливає на рішення користувачів;
- 2) *попереднє судження про суттєвість за сегментами* передбачає розгляд можливості викривлень порівняно невеликих сум, які в сукупності можуть вплинути на фінансову звітність.

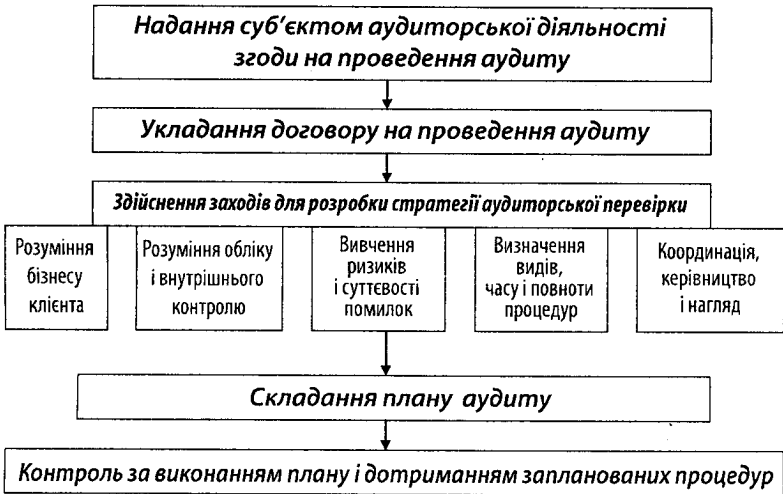


Рис. 4.1. Модель процесу планування аудиту

Отже, **судження про суттєвість** – це одне з найважливіших рішень, що приймаються аудитором, а тому вимагає високого рівня професіоналізму. Аудитор ще на початковій стадії планування повинен визначитись із сумарною погрішністю фінансової звітності, яку він буде розглядати як критерій суттєвості. Але в процесі здійснення аудиту аудитор може змінити своє попереднє судження про суттєвість, зважаючи на ті чи інші обставини.

Від встановленого рівня суттєвості залежать характер, термін і обсяг аудиторських процедур, а також розмір гонорару. Чим нижче встановлений рівень суттєвості, тим більшим буде обсяг аудиторських процедур і, відповідно, гонорар. Однак слід розуміти, що суттєвість не є абсолютною величиною, а тому не потрібно встановлювати її кількісний критерій, але на практиці аудитор визначає рівень суттєвості саме за допомогою чисел. Єдиної методики встановлення рівня суттєвості, тим більше кількісного його розрахунку, не існує. При встановленні рівня суттєвості слід розглянути чинники, які впливають на судження аудитора про суттєвість, кількісну базу та якісні чинники.

Якщо за кількісну базу взяти прибуток до оподаткування, то рівень суттєвості буде нижчим, ніж при виборі за базу вартості майна. Прибуток є результативним показником, тому включає можливі суттєві викривлення інформації багатьох розділів фінансової звітності.

У цілому ж відповідно до МСА 300 «Планування» під час планування аудиторської перевірки аудитор повинен звернути увагу на такі питання:

- ✓ **розуміння бізнесу клієнта**, а саме головних факторів, що впливають на діяльність підприємства, важливих характеристик діяльності підприємства, його організаційної структури, процесу виробництва, фінансових результатів тощо;
- ✓ **розуміння обліку і системи внутрішнього контролю**, зокрема методології і принципів бухгалтерського обліку на підприємстві, механізму здійснення внутрішнього контролю та ін.;
- ✓ **вивчення ризиків і суттєвості помилок**, яке передбачає оцінку ризику внутрішнього контролю і його ефективності та оцінку особистого аудиторського ризику; визначення суттєвості помилок для цілей аудиту тощо;
- ✓ **визначення видів, часу і повноти процедур**, а саме встановлення можливості оперативного внесення змін в окремі напрямки аудиту; впливу інформаційних технологій, роботи внутрішніх аудиторів на процес аудиту та ін.;
- ✓ **координація, керівництво, супроводження і нагляд в процесі здійснення аудиту**, що спрямовано на підбір виконавців аудиту та розподіл обов'язків між ними; встановлення можливості залучення інших фахівців, які не є аудиторами, тощо;
- ✓ **інші питання** (можливість виникнення сумніву щодо припущення про безперервність діяльності підприємства; обставини, що вимагають особливої уваги; умови завдання з аудиторської перевірки та будь-які обов'язки, обумовлені законодавством; характер і час надання висновку тощо).

Проводячи аудиторську перевірку фінансових звітів, аудитор повинен одержати інформацію про бізнес клієнта в обсязі достатньому для виявлення і розуміння подій та операцій, які, на думку аудитора можуть суттєво впливати на формування аудиторського висновку.

Відповідно до МСА 310 «Знання бізнесу», рівень знань аудитора, потрібний для проведення аудиторської перевірки, складається із загального знання економіки і галузі, в якій працює суб'єкт господарювання, а також із конкретних знань про його діяльність.

Якщо перед прийняттям завдання аудитор одержує попередні відомості про галузь, структуру власності, управлінський персонал і діяльність суб'єкта господарювання, то після погодження на виконання аудиторських послуг необхідно зібрати додаткову і докладнішу інформацію.

Одержання знань про бізнес здійснюється на усіх стадіях аудиторської перевірки, але основа цих знань формується на початковій стадії. Отже, аудитор може одержувати зазначені відомості із таких джерел:

- ✓ попередній досвід роботи з цим суб'єктом господарювання;
- ✓ спілкування з працівниками суб'єкта господарювання;
- ✓ спілкування із внутрішніми аудиторами та ознайомлення із їх звітами;
- ✓ спілкування із іншими аудиторами, юристами, консультантами, які надавали послуги цьому суб'єкту господарювання;
- ✓ спілкування із третіми особами, які співпрацюють (співпрацювали) зі суб'єктом господарювання;
- ✓ публікації, що стосуються галузі (офіційна статистика, звіти, статті тощо);
- ✓ законодавство, що регулює діяльність суб'єкта господарювання;
- ✓ відвідування адміністративних будівель та виробничих приміщень суб'єкта господарювання;
- ✓ документи, підготовлені суб'єктом господарювання.

Для ефективного використання знань про бізнес аудитор повинен з'ясувати вплив бізнесу на фінансову звітність в цілому.

3. Складання Плану аудиту

Якісне планування аудиторської роботи сприяє забезпеченню належної уваги до важливих ділянок аудиторської перевірки, визначенню можливих проблем і виконанню роботи в стислий термін.

Розглянувши всі вищеназвані питання, аудитор складає **план аудиту**.

ПЛАН АУДИТУ

Організація, що перевіряється _____

Період аудиту _____

Кількість людино-годин на перевірку _____

Керівник аудиторської перевірки _____

Запланований аудиторський ризик _____

Запланована суттєвість _____

№ з/п	Заплановані види робіт	Період проведення	Виконавець	Примітка
1	Отримання загальної інформації про підприємство			
2	Попередня оцінка систем обліку та внутрішнього контролю			
3	Визначення аудиторського ризику та суттєвості помилок			
4	Ознайомлення з результатами попереднього контролю			
5	Спостереження за проведенням інвентаризації			
6	Аудит засновницьких документів			
7	Аудит стану внутрішнього контролю			
8	Аудит окремих статей активу балансу			
9	Аудит окремих статей пасиву балансу			
10	Аудит звіту про фінансові результати			
11	Аудит звіту про рух грошових коштів			
12	Аудит звіту про власний капітал			
13	Аналіз фінансового стану підприємства			
14	Складання аудиторського висновку (звіту)			

Керівник аудиторської фірми _____

(підпис)

Керівник аудиторської перевірки _____

(підпис)

Таким чином, план аудиту конкретного підприємства, повинен містити такі основні елементи: назва підприємства, що перевіряється; період аудиту; кількість людино-годин, що необхідна для проведення перевірки; прізвище та ініціали керівника і виконавців перевірки; запланований аудиторський ризик; запланована суттєвість; перелік

запланованих робіт; строки, в які мають бути проведені кожен з видів робіт. Затверджують даний план керівник аудиторської фірми і керівник перевірки.

План аудиту – це аудиторський документ, який має вигляд таблиці і містить перелік аудиторських процедур, що мають бути проведені під час попередньо запланованого аудиту. Він допомагає здійснювати керівництво з боку фірми проведенням аудиту та контролювати роботу аудиторів.

До того, як персонал аудиторської фірми почне здійснювати докладну аудиторську перевірку, необхідно ознайомити його з програмою аудиторської перевірки конкретного підприємства і обговорити всі проблеми, які йому притаманні, і виділити області з високим рівнем аудиторського ризику.

В процесі здійснення аудиту можливі зміни чи уточнення до плану аудиту, мотивація яких має бути задокументована. Планування здійснюється постійно протягом усього терміну виконання завдання з аудиторської перевірки внаслідок зміни обставин або несподіваних результатів аудиторської перевірки.

За кожним розділом плану аудиту в робочій документації аудитора робляться відповідні записи і висновки, які використовують в подальшому при підготовці аудиторського висновку чи звіту.

4. Методичні прийоми і процедури, що застосовуються в аудиті

Аудит виконує свої функції за допомогою власного методу, який є системою методичних прийомів і конкретних методик. Реалізація будь-якого методу, в тому числі фінансово-господарського контролю і аудиту, здійснюється за допомогою певних процедур.

Процедура (від лат. *procedere* – проходжу, відбуваюсь) – це поняття, яке встановлює виконання певних дій засобами праці над предметами праці з метою пізнання, перетворення або удосконалення їх для досягнення оптимуму.

Контрольні функції в господарському механізмі здійснюються за допомогою контрольно-аудиторських процедур, вироблених наукою і практикою. Контрольно-аудиторські процедури реалізують методичні прийоми контролю і аудиту, тому їх характеризують за тими функціями, які вони виконують у контрольно-аудиторському процесі.

Отже, дослідження об'єктів аудиту здійснюється за допомогою окремих методичних процедур. У цілому методичні процедури можна поділити на такі групи:

- 1) теоретичні;
- 2) документальні;
- 3) практичні;
- 4) економічні.

Теоретичні процедури базуються на філософських методах пізнання, а саме аналіз, синтез, індукція, дедукція тощо. Вони застосовуються для виявлення загального стану об'єкта.

Документальні процедури включають в себе дослідження документів, нормативне порівняння, співставлення, зустрічні перевірки тощо.

Практичні процедури передбачають здійснення обміру, зважування, інвентаризації, хімічного аналізу, контрольного запуску сировини у виробництво та ін.

Економічні процедури здебільшого базуються на застосуванні методів економічного аналізу (галузевий порівняльний аналіз, аналіз облікових і звітних даних за кілька періодів, обчислення індексів і т. д.).

Тільки всебічне дослідження господарських операцій із застосуванням різних прийомів і процедур дає змогу правильно оцінити об'єкти аудиту і уникнути помилок.

Кожен конкретний методичний прийом передбачає здійснення певних дій з боку аудитора, як це представлено у табл. 4.1.

Таблиця 4.1.

Методичні прийоми аудиту

Назва методичного прийому аудиту	Сутність прийому
<i>Інвентаризація</i>	Перевірка фактичної наявності і стану активів підприємства, розрахунків, фінансових ресурсів тощо; після чого здійснюється документальне оформлення отриманих результатів, порівняння даних інвентаризації з даними обліку і прийняття рішень за результатами інвентаризації

4. Методичні прийоми і процедури, що застосовуються в аудиті

Назва методичного прийому аудиту	Сутність прийому
<i>Контрольні заміри, зважування, обміри тощо</i>	Вибір методики і обсягів проведення контролю, здійснення безпосередньо контрольних процедур за обраною сукупністю та оформлення результатів контролю
<i>Технологічний і хіміко-лабораторний контроль</i>	Проведення заходів для організації технологічного і хіміко-лабораторного контролю, вибору методики; після цього проведення заходів контролю та оформлення його результатів
<i>Експертизи різних видів</i>	Здійснення організаційних заходів проведення експертизи (визначення необхідності в експертизі певного виду, залучення експертів, підбір об'єктів дослідження), проведення експертизи й оформлення результатів експертизи
<i>Службове розслідування</i>	Організація службового розслідування, проведення опитування посадових осіб та інших учасників конфліктних ситуацій, вивчення їх письмових свідчень, зіставлення з нормативно-правовими актами, оформлення результатів службового розслідування
<i>Експеримент</i>	Здійснення організації експерименту та його нормативно-правове обґрунтування, вибір методики проведення експерименту і здійснення безпосередньо самого експерименту, за результатами якого оформляють необхідні документи
<i>Економічний аналіз</i>	Вибір методики й об'єкта проведення економічного аналізу, проведення необхідних аналітичних процедур та оформлення результатів аналізу
<i>Статистичні розрахунки</i>	Вибір об'єктів, методики та інформаційного забезпечення розрахунків, здійснення статистичних групувань і узагальнення та оформлення результатів статистичних розрахунків
<i>Дослідження документів</i>	Вибір об'єктів контролю та їх нормативно-правового забезпечення, здійснення безпосередньо перевірки документів (за формою і змістом, зустрічна перевірка, взаємний контроль операцій, аналітична і логічна перевірка тощо), оформлення за результатами дослідження відповідних документів

Назва методичного прийому аудиту	Сутність прийому
<i>Узагальнення і реалізація результатів аудиту</i>	Вибір однотипних порушень, виявлених на об'єкті аудиту, їх узагальнення та оформлення результатів аудиту
<i>Аналітичне групування</i>	Здійснення класифікації і групування виявлених недоліків господарської діяльності за окремими ознаками, складання таблиць, схем, графіків, відомостей, машинограм за даними виявлених недоліків чи помилок під час аудиту підприємств
<i>Юридична оцінка результатів аудиту</i>	Розгляд пояснювальних записок від посадових та матеріально відповідальних осіб, інших працівників з питань правопорушень у господарській діяльності; вивчення інших матеріалів аудиту і здійснення їх правової оцінки
<i>Систематизація результатів аудиту</i>	Здійснення систематизованого групування результатів контролю в аудиторському висновку або аудиторському звіті
<i>Прийняття рішень</i>	Прийняття власником підприємства, що перевірялось, рішень за результатами аудиту і внаслідок цього видання наказів, розпоряджень, службових листів щодо усунення виявлених недоліків чи проведення профілактичних заходів
<i>Контроль за виконанням прийнятих рішень</i>	Проведення спостереження на конкретному об'єкті з метою одержання інформації про зміни на ньому згідно з управлінськими діями за результатами контролю, отримання пояснень про досягнуті результати від керівників структурних підрозділів підприємства

Контрольно-аудиторські процедури за призначенням у застосуванні прийомів контролю можна поділити на організаційні, моделюючі, нормативно-правові, аналітичні, розрахункові, лічильно-обчислювальні, логічні, порівняльно-зіставні тощо.

Організаційні процедури передбачають вибір спеціалістів для виконання контрольних функцій, оформлення організаційно-розпорядчої документації (накази, розпорядження, графіки тощо), встановлення об'єктів і вибір методики контролю.

Моделюючі процедури являють собою побудову організаційних та інформаційних моделей об'єктів контролю, які дають змогу оптимізува-

ти проведення контролю за часом і якісними характеристиками із застосуванням обчислювальної техніки. Способом моделювання, наприклад, встановлюють нормативно-правову і фактографічну інформацію, яка стосується об'єкта контролю, створюють інформаційний образ.

Нормативно-правові процедури полягають у перевірці відповідності функціонування об'єкта контролю правилам, передбаченим нормативно-правовими актами (наприклад, додержання трудового законодавства у трудових відносинах на підприємствах; додержання основних положень з інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і розрахунків при проведенні інвентаризації).

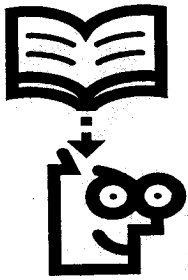
Аналітичні процедури передбачають розділення об'єкта контролю на складові елементи і дослідження їх із застосуванням спеціальних методик.

Розрахункові процедури – це перевірка достовірності кількісних і вартісних вимірників господарських операцій, розрахунок узагальнюючих показників, які характеризують об'єкт контролю (показники продуктивності праці, виконання плану реалізації продукції тощо).

Лічильно-обчислювальні процедури застосовуються під час перевірки кількісної характеристики об'єктів контролю. До них відносять – встановлення вартості товарів відповідно до ринкових цін, перевірку правильності нарахування заробітної плати робітникам, розрахункових відносин тощо. Крім того, їх використовують при інвентаризації, дослідженні документів, економічному аналізі, статистичних розрахунках, економіко-математичних методах, інших методичних прийомах контролю.

Логічні процедури ґрунтуються на застосуванні прийомів логіки у процесі контролю. Використовують їх у поєднанні з іншими контрольно-аудиторськими процедурами (наприклад, при перевірці документів, економіко-математичних розрахунках, економічному аналізі).

Порівняльно-зіставні процедури передбачають порівняння і зіставлення об'єкта з його аналогом, затвердженими зразками, нормативно-правовими актами для виявлення відхилень від них. Слід зазначити, що причини відхилень досліджують за допомогою інших контрольно-аудиторських процедур. Порівняльно-зіставні процедури широко використовують разом з іншими методичними прийомами контролю, але особливо важливу роль вони відіграють при дослідженні документів.



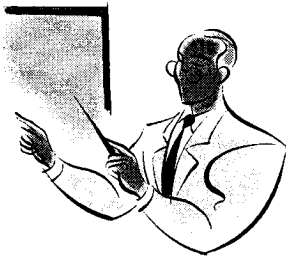
Питання для самоконтролю

1. Чим обумовлена необхідність планування в аудиті?
2. У чому сутність стратегічного планування аудиту?
3. Дати характеристику плану аудиту.
4. Дати визначення терміну суттєвість в аудиті.
5. Що являє собою програма аудиту?
6. Які існують стадії аудиту?
7. Дати характеристику початково-організаційної стадії аудиту.
8. Охарактеризувати дослідну стадію аудиту.
9. Дати характеристику завершальної стадії аудиту.
10. Які методичні процедури аудиту ви знаєте? У чому їх сутність?

Тема 5.
Аудиторські докази
і аудиторський ризик

План

1. Сутність і види аудиторських доказів.
2. Процедури та прийоми одержання аудиторських доказів.
3. Аудиторський ризик.
4. Помилки і шахрайства, виявлені в результаті аудиту.



1. Сутність і види аудиторських доказів

Відповідно до норм стандартів аудиту аудитор повинен отримати таку кількість аудиторських доказів, яка б забезпечила можливість підготувати аудиторський висновок.

Докази – це будь-які фактичні дані, на підставі яких встановлюють наявність чи відсутність обставин, що мають значення в конкретній справі (ст. 27 Цивільного кодексу України). Цивільний кодекс України виділяє такі види доказів:

- ✓ усні;
- ✓ письмові;
- ✓ речові;
- ✓ висновки експертів.

Відповідно до МСА 500 «Аудиторські докази» **аудиторські докази** – це інформація, одержана аудитором для формування аудиторського висновку чи звіту. Аудиторські докази та їх зміст залежать від способів отримання і мають такі види:

- ✓ **внутрішні** – інформація, отримана від клієнта (підприємства, що перевіряється) в усній чи письмовій формі;
- ✓ **зовнішні** – інформація, отримана від третіх осіб у письмовій формі;
- ✓ **змішані** – інформація, отримана від клієнта в усній чи письмовій формі і підтверджена третіми особами в письмовій формі.

При оцінці надійності доказів варто враховувати **чотири правила**:

- 1) докази, отримані із зовнішніх джерел, надійніше отриманих із внутрішніх джерел;
- 2) докази, отримані із внутрішніх джерел, більш надійні, якщо системи бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю ефективні;
- 3) докази, зібрані аудитором, надійніше доказів, наданих суб'єктом;

4) докази у формі документів і письмових заяв надійніше заяв, представлених в усній формі.

Отже, найбільш цінними вважають зовнішні докази, потім змішані і зовнішні. Докази отримані безпосередньо аудитором також є більш цінними, ніж ті, які подані підприємством-замовником аудиту. При цьому, документованим доказам надають перевагу порівняно з усними.

Відповідно до правил подання інформації аудиторські докази поділяють на прямі та непрямі.

Прямі докази – це докази, які безпосередньо підтверджують певні факти господарської діяльності або спростовують їх.

Непрямі докази – це інформація, що прямо не вказує на конкретні обставини, але може перебувати з ними у взаємодії. Наприклад, надійність системи внутрішнього контролю може бути непрямим доказом відсутності значних помилок у фінансовій звітності.

Аудиторські докази повинні бути достатніми для формулювання розумних висновків, на яких ґрунтується думка аудитора. Докази збираються за кожним твердженням, нерідко один доказ може підтвердити кілька затверджень.

У ході одержання аудиторських доказів може використовуватись тестування засобів контролю, а також проводиться аудиторські перевірки по суті.

Тестування засобів контролю – тестування, проведені з метою одержання аудиторських доказів, що характеризують ефективність функціонування систем бухгалтерського обліку й систем внутрішнього контролю.

Процедури перевірки по суті – це процедури, які виконуються з метою одержання достатніх аудиторських доказів для виявлення істотних фальсифікацій у фінансовій звітності. Ці процедури можуть здійснюватися у вигляді детальних тестів господарських операцій і аналітичних процедур згідно з МСА 520 «Аналітичні процедури».

Тестування засобів контролю проводиться для підтвердження оцінки ризику системи внутрішнього контролю, а процедури по суті – для перевірки даних, на підставі яких підготовлена фінансова звітність.

На думку аудитора впливає:

- аудиторська оцінка характеру й величини невід’ємного ризику на рівні фінансової звітності й на рівні сальдо рахунків;
- характер систем бухгалтерського обліку, системи внутрішнього контролю й оцінка ризику коштів контролю;

- істотність статті або статей, що перевіряються;
- попередній досвід;
- результати аудиторських процедур, у т. ч. по виявленню шахрайства;
- джерела й достатність наявної інформації.

При одержанні аудиторських доказів шляхом процедур перевірки по суті, аудитор повинний розглянути їхню достатність із метою підтвердження передумов підготовки фінансової звітності.

У цілому ж аудиторські докази повинні відповідати ряду вимог, зокрема таким як: необхідність, достатність, обґрунтованість, правильність.

Необхідність доказів встановлюється на підготовчому етапі, тобто відбувається визначення кола необхідних для складання аудиторського висновку доказів.

Під **достатністю доказів** розуміють той обсяг інформації, яка необхідна для визначення стану об'єкта аудиту. Таким чином, достатність – це вимір кількості аудиторських свідчень, а необхідність – їх якості і надійності, а також відповідності конкретному твердженню.

Обґрунтованість аудиторських доказів забезпечується за умови, що вони містять дані, наведені в первинних документах і звітах, облікових регістрах і звітності тощо, зміст яких підтверджується підписами конкретних виконавців.

Правильність доказів передбачає, що в них мають бути наведені всебічно (формально, арифметично, логічно тощо) перевірені аудитором дані.

Дотримання зазначених вимог забезпечує одержання достовірної інформації про стан об'єктів аудиту, необхідної для складання аудиторського висновку. Якість доказів залежить від джерел їх отримання. Аудиторський ризик зменшується, якщо аудитор використовує докази, отримані з різних джерел і різні за формами подання.

Важливе значення мають передумови підготовки фінансової звітності, які є думкою керівництва підприємства, яке перевіряється, що в явній і неявній формі виражено у фінансовій звітності.

Передумови підготовки фінансової звітності можуть бути розбиті на наступні категорії:

1. *Існування* – підтвердження існування активу або зобов'язання на певну дату;
2. *Права й обов'язки* – підтвердження належності активів і зобов'язань суб'єктові на певну дату;
3. *Виникнення* – підтвердження того, що операції звітного періоду відносяться до суб'єкта;

4. *Повнота* – підтвердження повноти інформації, відображеної у фінансовій звітності;
5. *Вартісна оцінка* – підтвердження належної вартісної оцінки елементів фінансової звітності;
6. *Точний вимір* – підтвердження правильної кількості відображення операцій і віднесення доходів і видатків до потрібного періоду;
7. *Подання й розкриття* – розкриття й класифікація статей відповідно до основних принципів фінансової звітності.

Аудиторські докази збираються по кожній окремій категорії передумов, і наявність однієї з них не може компенсувати відсутність іншої.

Залежно від об'єкта контролю і конкретної ситуації аудитор обирає джерела інформації, які дадуть вичерпну характеристику досліджуваного об'єкта. Взагалі існують такі **джерела аудиторських доказів**:

- ✓ нормативні документи, що регламентують питання, які підлягають перевірці;
- ✓ дані первинних документів (відображають зміст господарських операцій, час їх здійснення, обсяги і т. д.);
- ✓ облікові реєстри (в яких узагальнюються і групуються дані первинних документів);
- ✓ Головна книга (головний реєстр синтетичного обліку);
- ✓ звітність підприємств;
- ✓ накази, плани, кошториси, угоди, розрахунки, довідки тощо;
- ✓ матеріали перевірок Державної податкової інспекції, органів Державної контрольно-ревізійної служби і т. п.;
- ✓ матеріали внутрішньогосподарського контролю підприємства;
- ✓ дані, отримані аудитором під час проведення документального і фактичного контролю об'єкта аудиту;
- ✓ письмові й усні свідчення працівників підприємства і третіх осіб;
- ✓ інші джерела.

Якщо докази, отримані з різних джерел, суперечать один одному, аудитор повинний провести додаткові процедури з метою з'ясування реального стану справ. Якщо є серйозні сумніви із приводу істотного затвердження, аудитор повинний одержати достатні й доречні докази для усунення таких сумнівів. Якщо це не вдається, то він повинний виразити умовно-позитивну думку або відмовитися від вираження думки.

Усі отримані докази обов'язково мають бути задокументовані, тобто відображені в робочих документах аудитора.

2. Процедури та прийоми одержання аудиторських доказів

Відповідно до МСА 500 «Аудиторські докази» існують наступні процедури одержання доказів:

1. *Інспектування* – перевірка записів, документів або матеріальних активів. У ході інспектування можна одержати аудиторські документальні докази різного ступеня надійності:

- створені третіми сторонами й перебувають у них;
- створені третіми сторонами, але перебувають у суб'єкта;
- створені суб'єктом і перебувають у нього.

2. *Спостереження* – вивчення процесів або процедур, виконуваних іншими особами.

3. *Запити і підтвердження* – пошук і одержання інформації в об'єднаних осіб у межах або за межами суб'єкта. Запити можуть бути письмовими або усними.

4. *Підрахунок* – перевірка точності арифметичних розрахунків або виконання самостійних розрахунків.

5. *Аналітичні процедури* – аналіз значимих показників і тенденцій.

Для отримання аудиторських доказів залежно від змісту об'єктів аудиту та умов їх дослідження використовують загальноприйняті і спеціальні прийоми документального і фактичного контролю.

Основними прийомами фактичного контролю є такі: інвентаризація, контрольний замір, зважування, експертна оцінка, спостереження на місцях, контрольний запуск сировини на виробництво. Розглянемо докладніше кожен з прийомів.

Інвентаризація – це прийом перевірки фактичного стану підконтрольних об'єктів, що використовується для встановлення відповідності облікових показників про стан та якість об'єктів фактичній їх наявності та якості. Проводиться інвентаризація за допомогою таких технічних прийомів, як огляд, підрахунок, обмір, зважування тощо.

В результаті інвентаризації може бути встановлено надлишок, нестачу, відповідність фактичних даних даним бухгалтерського обліку. Документи, які відображають результати інвентаризації, є доказом фактичного стану цінностей на певну дату, підтвердженого підписами членів інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальних осіб.

Контрольний замір (зважування) – прийом фактичного контролю, який застосовується під час перевірки виконаних робіт, фактичного контролю обсягів виробництва тощо.

Експертна оцінка застосовується для отримання доказів правильності складання проектно-кошторисної документації, планів, графіків тощо; для визначення якості виготовленої (одержаної) продукції, виконаних робіт, наданих послуг тощо. З цією метою залучають експерта, висновок якого використовують як аудиторський доказ.

Приєм спостереження (обстеження) на місцях застосовується аудитором для отримання ряду доказів таких, як підтвердження готовності побудованих об'єктів, основних засобів після ремонту; дотримання певних інструкцій щодо зберігання, оприбуткування, вивозу матеріальних цінностей тощо.

Контрольний запуск сировини і матеріалів на виробництво застосовується з метою отримання доказів про правильність застосування норм витрат продукції, сировини, матеріалів на виробництво. З цією метою, як правило, залучаються до проведення аудиту спеціалісти-технологи. Результати контрольного запуску сировини оформлюються актом, який, у свою чергу, може виступати аудиторським доказом.

У процесі **контролю господарських операцій** перевіряють їх достовірність, законність і доцільність на основі документів, у яких вони знайшли відображення. При цьому, під **законністю** розуміють відповідність змісту господарських операцій чинному законодавству. **Доцільність** господарських операцій – це їх спрямованість на виконання завдань, які стоять перед підприємствами за умов дотримання законності. Адже операція може бути законною, але недоцільною, і навпаки. **Достовірність** господарських операцій встановлюється під час подальшої перевірки документів.

Документальний контроль здійснюють за формою і змістом, зустрічною перевіркою операцій, взаємним контролем операцій і документів, аналітичними і логічними прийомами.

Для встановлення **юридичної сили первинного документа** перевіряють наявність таких реквізитів: найменування документа та його коду; дати складання; змісту господарської операції; вимірників господарської операції (у кількісному і вартісному вираженні). Перевіряють справжність підписів, звірених із зразком, що є у бухгалтерії, наявність штампів і печаток, розписок про одержання цінностей тощо. Контролюють також наявність усіх додатків до первинних документів, підстав на відпуск цінностей, специфікацій, доручень. Одночасно перевіряють доброякісність документа, тобто його достовірність. Крім того, виявляють випадки необґрунтованих виправлень, підчищення, зміни кількості, ціни і суми у документах на відпуск цінностей.

У кожному випадку на виправленому документі має бути зроблена спеціальна позначка, засвідчена підписами всіх осіб, які брали участь у його складанні. Помилки у первинних документах виправляють так: закреслюють неправильний запис тексту або суми і над закресленим надписують правильно текст або суму. Закреслювати треба однією лінією, щоб можна було прочитати виправлене. Після виправлення помилки у первинному документі роблять напис «Виправлено», що підтверджують підписами осіб, які підписали документ, а також проставляють дату виправлення. На касових і банківських документах виправлення не допускаються. Підписи осіб, відповідальних за складання первинних документів на машинних носіях інформації, можуть бути замінені паролем або іншим способом авторизації, який дає змогу одночасно ідентифікувати підпис відповідальної особи.

При **перевірці первинних документів за формою** у процесі контролю встановлюють дотримання нормативних актів, згідно з якими забороняється приймати до виконання і оформлення документи з операцій, що суперечать законодавству та встановленому порядку приймання, збереження і витрачання коштів, товарно-матеріальних та інших цінностей. Крім того, контроль за формою дає змогу виявити первинні документи, які мають позначення, що свідчать про використання їх в обліку господарських операцій раніше, тобто повторно, при ручній обробці – дати запису в обліковому реєстрі, при машинній – відбитка штампа контролера, відповідального за обробку. Додатки до прибуткових і видаткових касових ордерів, а також документи, які є підставою для нарахування заробітної плати, підлягають обов'язковому погашенню штампом контролера, відповідального за їх обробку або написом від руки «Одержано» або «Оплачено» із зазначенням дати.

Недотримання встановленого порядку оформлення і погашення первинних документів часто призводить до приховування зловживань і крадіжок цінностей. Так, необґрунтовані виправлення кількості виданих із складу на виробництво сировини і матеріалів знижують відповідальність винних у вчиненні незаконної операції. Порушення порядку погашення касових документів створює умови для повторного використання касових ордерів для списання грошей із підзвіту касира та проведення інших протиправних дій.

Перевірка документів за змістом полягає у ретельній оцінці змісту документа – відповідність характеру відображеної у ньому господарсь-

кої операції, наявність інформаційного її відображення і правильність кодування показників для машинної обробки інформації, обґрунтованість цін, застосування кількісних вимірників цінностей і операцій, закріплення матеріальної відповідальності за одержані цінності тощо. В окремих випадках, якщо виникають сумніви щодо достовірності змісту господарської операції, зафіксованої у документі, аудитор може застосовувати **метод службового розслідування** – викликати осіб, які брали участь в оформленні документа, уточнити його достовірність, а в разі потреби вимагати від цих осіб пояснення в письмовій формі.

Перевірка документів має велике значення при контролі виплат грошей особам, які не зараховані до спискового складу працівників підприємства. У цих випадках перевіряють повноту, своєчасність і якість виконаної роботи, відображеної у документі на оплату і трудовому договорі. При цьому використовують методичний прийом контрольного заміру виконаної роботи, а якщо це неможливо, то прийоми вибіркового спостережень, спеціальну експертизу або камеральну перевірку, а також інші контрольно-аудиторські процедури. Перевірка первинних документів на списання сировини, напівфабрикатів, комплектуючих виробів, на витрати виробництва продукції дає змогу виявити витрати, які відповідно до технології виробництва не відносять до цього виду продукції, а також інші порушення технологічної і конструкторської документації, крадіжки цінностей.

Достовірність операції, зафіксованої у документі, контролюють також **зустрічною перевіркою документів**. Цей спосіб використовується, як правило, тоді, коли у здійсненні операції, відображеної у документі, брала участь інша організація або інший підрозділ одного об'єднання, підприємства. Насамперед перевіряють рахунки постачальників товарно-матеріальних цінностей, квитанції і відомості на здавання виторгу в установи банку, реклаमाції та претензії.

Зустрічна перевірка дає можливість виявити факти часткового або повного неоприбуткування матеріальних цінностей на підприємстві, одержаних від постачальників або з оптових баз. Для виявлення подібних випадків потрібна письмова відповідь на запитання аудитора про кількість і дату відпущених або відвантажених матеріалів, їхню вартість. Письмова відповідь підлягає зустрічній перевірці з документами підконтрольного підприємства.

Взаємний контроль операцій здійснюють аналогічно зустрічній перевірці документів, але при цьому досліджують документи по тих

операціях, які здійснювалися на підприємстві, що контролюють. Контролю підлягають первинні документи, облікові реєстри, машинограми. Наприклад, контролюють внутрішній відпуск матеріалів з одного підрозділу підприємства в інший, повернення матеріалів з виробничих підрозділів на склад та ін. При цьому перевіряють необхідність виконання господарської операції, чи не є вона результатом приховування нестачі цінностей або інших зловживань і порушень нормативно-правових актів.

Аналітична перевірка документів поєднується з використанням обліково-обчислювальних і логічних процедур. При цьому аналітично перевіряють правильність застосування цін на конкретні товари, матеріали, розрахунки природних втрат, створення різних фондів за допомогою обліково-обчислювальних процедур щодо перевірки арифметичних операцій (таксування, підбиття підсумків тощо), відображених у первинних документах, облікових реєстрах і машинограмах.

Аналітична перевірка документів із застосуванням обліково-обчислювальних контрольно-аудиторських процедур доцільна там, де ведеться тільки вартісний облік товарно-матеріальних цінностей. Насамперед це стосується роздрібної торгівлі, коли необхідно встановити облік товарів за їх номенклатурою і асортиментом. При цьому застосовують методичний прийом відновлення натурально-вартісного обліку обороту товарно-матеріальних цінностей.

Логічний спосіб перевірки документів поєднують з процедурами нормативно-правового регулювання правильності відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку, обґрунтованості фондотворюючих показників, додержання законодавства щодо операцій, відображених у документах. Цей спосіб широко застосовують при контролі цін на реалізовані товари, використанні машин і обладнання, а також у випадках, коли у документах немає даних про їхні техніко-експлуатаційні характеристики. Перевірка документів може бути здійснена **суцільним або вибіркоким способами**.

Отже, використання у фінансово-господарському контролі та аудиті документальних методичних прийомів дає змогу дати кількісну і якісну оцінку виявлених недоліків, встановити відповідальних за них осіб і виявити розмір матеріальної відповідальності.

3. Аудиторський ризик

Аудиторський ризик, відповідно до МСА 400 «Оцінка ризиків та внутрішній контроль» полягає в тому, що аудитор може висловити неадекватну думку (зробити неадекватний висновок) за результатами проведеної перевірки.

Ризик аудиту має три складові (рис. 5.1):

- ✓ **власний ризик** – це ймовірність суттєвих перекручень залишку на певному бухгалтерському рахунку чи певної операції або можливість перекручень у комплексі з перекрученнями за іншими рахунками (операціями), з припущенням, що до них не застосовувались заходи внутрішнього контролю;
- ✓ **ризик невідповідності системи внутрішнього контролю** – це ризик неефективності внутрішнього контролю, що може привести до помилок та перекручень у залишках на бухгалтерських рахунках;
- ✓ **ризик невиявлення помилок** – полягає в тому, що аудиторські процедури підтвердження не завжди можуть виявити помилки, що існують. Певний ризик є завжди, а тому існує поняття «прийнятний аудиторський ризик».

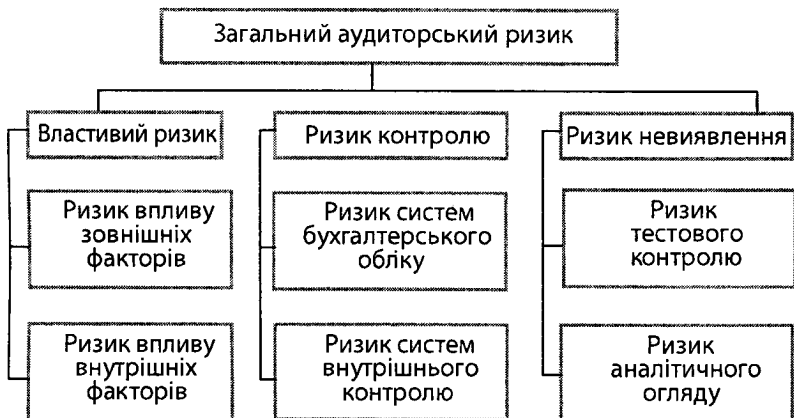


Рис. 5.1. Складові аудиторського ризику

Прийнятний аудиторський ризик – це суб’єктивно встановлений рівень ризику, який готовий на себе взяти аудитор. Тобто після завершення аудиту і надання аудиторського висновку без застереження

у фінансовій звітності можуть бути виявлені похибки. Ступінь ризику може бути від 0 до 1 (від 0 до 100%).

Нульовий ризик є економічно недоцільним, оскільки в цьому випадку аудит буде довготривалим і дорогим. Але з метою оптимізації аудиторського ризику можна дослідити велику кількість аудиторських перевірок однорідних суб'єктів господарювання і в результаті встановити зміст істотних погрішностей та їхній вплив на інтереси клієнта і аудитора. Результати даного дослідження перенести на визначення аудиторського ризику у наступному аудиті на однорідні суб'єкти підприємницької діяльності.

4. Помилки і шахрайства, виявлені в результаті аудиту. Суттєвість помилок

Аудиторська діяльність передбачає самостійність аудитора в обґрунтуванні і прийнятті рішень. Перевіряючи об'єкти аудиту, аудитор має дати оцінку виявлених помилок. Помилки можуть бути суттєвими (матеріальними) і несуттєвими (нематеріальними).

Суттєвість є одним із найважливіших понять аудиту, яке передбачає, що аудитор не повинен перевіряти всю діяльність підприємства або всю його звітність з точністю до одиниць, у яких вона складена. Суттєвість – це виражена в абсолютних одиницях можливість інформації вплинути на рішення її користувача. Не може існувати ніякої точної формули для вираження цього поняття. Говорячи про суттєвість, аудитор передбачає, що в кожному конкретному випадку для кожного підприємства необхідно оцінювати ту величину активів, пасивів або фінансових результатів, яка може змінити думку щодо звітності і вплинути на рішення її користувача.

Відповідно до МСА 320 «Суттєвість аудиту», *інформація є суттєвою*, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів. Чим вищий рівень суттєвості, тим нижчий аудиторський ризик при перевірці, тобто можна сказати, що існує взаємозв'язок між суттєвістю і ризиком аудиторської перевірки. Виділяють три рівні матеріальності помилок і пропусків.

Перший рівень – помилки і пропуски, суми яких малі і за своїм змістом незначні, тобто не можуть впливати на рішення користувачів цієї інформації (нематеріальні помилки і пропуски);

Другий рівень – матеріальні помилки і пропуски, які впливають на рішення користувача, але фінансова звітність реально відображає дійсність і є корисною;

Третій рівень – матеріальні помилки і пропуски, які ставлять під сумнів достовірність і об'єктивність всієї звітності, унаслідок чого можуть бути прийняті хибні рішення. Установивши третій рівень матеріальності, аудитор у своєму висновку дає незадовільну оцінку стану бухгалтерського обліку та звітності.

У процесі аудиту достовірності фінансової інформації і правильності ведення бухгалтерського обліку аудитор повинні виявляти факти перекручування даних обліку та невірнього складання звітності. Причинами цього можуть бути свідомі і несвідомі дії посадових осіб. У наслідок ненавмисних дій виникають помилки, а свідомі дії можуть бути класифіковані як шахрайство.

В МСА № 240 «*Шахрайство та помилки*» наведено визначення понять і значення помилок та шахрайства.

Помилка – це ненавмисне перекручення фінансової інформації в результаті арифметичних чи логічних помилок в облікових записах і розрахунках, недогляду в дотриманні повноти обліку, неправильно-го представлення в обліку фактів господарської діяльності, наявності складу майна, вимог і зобов'язань та невідповідне відображення записів в обліку.

Шахрайство – навмисно неправильне відображення і представлення даних обліку і звітності службовими особами та керівництвом підприємства. Відповідно до Кримінального кодексу України (ККУ), шахрайство – це заволодіння чужим майном або придбання права на майно шляхом обману або зловживання довірою. Види шахрайства та форми покарання за його здійснення описані у ККУ (ст. 220, 222 та ін.).

Таким чином, принципові відмінності між шахрайством і помилкою з точки зору права полягають у наявності або відсутності наміру. І особливо тяжкими серед них є такі зловживання, які мають в своїй основі мотиви незаконного особистого збагачення персоналу або окремих представників адміністрації.

Шахрайство полягає в маніпуляціях обліковими записами і фальсифікації первинних документів, реєстрів обліку і звітності, навмисно неправильній оцінці активів і методів їх списання, навмисному пропущенні або приховуванні результатних записів або документів, незаконному отриманні в особисту власність грошово-матеріальних цінностей, невідповідному відображенні записів в облікових реєстрах.

Маніпуляція обліковою політикою – навмисне використання неправильних (некоректних) бухгалтерських проводок або сторнуючих записів з метою перекручення даних обліку і звітності.

Фальсифікація бухгалтерських документів і записів – оформлення заздальгідь неправильних або сфальсифікованих документів бухгалтерського обліку і записів у регістрах бухгалтерського обліку.

Невідповідне відображення записів в облікових регістрах – ненавмисне або навмисне відображення фінансової інформації в системі рахунків у неповному обсязі або в оцінці, що відрізняється від прийнятих норм, тощо.

Незвичайні операції – угоди і господарські операції, платежі, які, на думку аудитора, є зайвими, недоречними або надмірними за певних обставин.

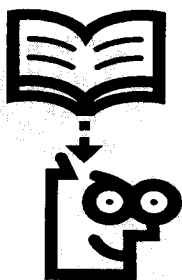
Установивши наявність помилок та шахрайства, аудитор робить висновки щодо їх суттєвості. Аудитор може не звертати уваги на наявність «несуттєвих» помилок, виявлених при тестуванні або в період здійснення інших процедур.

Відповідальність за фінансову звітність підприємства, включаючи і відповідальність за попередження та виявлення фактів шахрайства та помилок, покладається на керівництво підприємства.

Аудитор відповідає за аудиторський висновок про фінансову звітність підприємства, але він не відповідає за виявлення абсолютно всіх фактів шахрайства і помилок, що можуть істотно вплинути на достовірність фінансової звітності підприємства. Аудитор матеріально відповідає (в межах умов укладеного договору) за порушення, пов'язані з невідповідним виконанням ним своїх обов'язків, що стали причиною матеріальних збитків клієнта.

У разі виявлення фактів помилок та шахрайства аудитор повинен обов'язково повідомити про це керівництву підприємства, навіть якщо він лише припускає, що помилки чи факти шахрайства можуть існувати або ефект від них неістотний і не впливає на фінансову звітність підприємства. В обов'язки аудитора не входить повідомлення про знайдені ним порушення ані фізичних, ані юридичних осіб, крім керівництва або власників підприємства. Сторонні користувачі фінансової звітності підприємства мають право вимагати інформацію про результати проведеного аудиту тільки від керівництва або власників підприємства.

Виявлені випадки фактів шахрайства та значних помилок мають бути доведеними. Якщо аудитор має сумніви щодо непричетності керівництва підприємства до виявлених порушень, йому необхідно порадитись з юристом щодо застосування відповідних законодавчих процедур.



Питання для самоконтролю

1. Дати визначення терміну аудиторські докази.
2. Які види доказів існують?
3. Які вимоги встановлено до аудиторських доказів?
4. Назвати основні джерела аудиторських доказів.
5. Дати характеристику прийомів фактичного контролю.
6. Дати характеристику прийомів документального контролю.
7. Що являє собою аудиторський ризик?
8. Які складові аудиторського ризику?
9. Які види аудиторського ризику існують?
10. Охарактеризувати рівні матеріальності помилок і пропусків.
11. Сутність і види помилок.
12. Сутність і форми шахрайства.

Тестові завдання до змістового модуля І.

1. Аудит в залежності від об'єкту поділяють на:

- а) Внутрішній і зовнішній;
- б) Обов'язковий і необов'язковий;
- в) Фінансової звітності, операційний, на узгодженість;
- г) Періодичний і неперіодичний.

2. План аудиту складається на стадії:

- а) Дослідній;
- б) Організаційний;
- в) Завершальний.

3. Суб'єктами аудиту є:

- а) Аудитори і аудиторські фірми;
- б) Органи державного контролю;
- в) Служба внутрішнього контролю підприємства;
- г) Аудитори і аудиторські фірми, служба внутрішнього контролю підприємства.

4. Організацію аудиторської діяльності в Україні очолює:

- а) Спілка аудиторів України;
- б) Кабінет міністрів України;
- в) Аудиторська палата України;
- г) Верховна Рада України.

5. Проведення аудиту підприємства здійснюється на підставі:

- а) Листа-замовлення;
- б) Договору;
- в) Листа – зобов'язання;
- г) Наказу.

6. Документ, що засвідчує кваліфікаційну придатність на проведення аудиту, має назву:

- а) Свідоцтво;
- б) Сертифікат;
- в) Ліцензія;
- г) Патент.

7. Документ, що не регулює порядок здійснення аудиторської діяльності в Україні:

- а) Національні нормативи аудиту;
- б) Міжнародні стандарти аудиту;
- в) Закон України «Про аудиторську діяльність»;
- г) Господарський кодекс.

8. Внесені до Реєстру суб'єкти аудиторської діяльності не повинні:

- а) дотримуватись вимог чинного законодавства;
- б) звітувати перед АПУ;
- в) вносити щорічні платежі;
- г) повідомляти про зміни в документах, поданих в АПУ.

9. Прийомом документального контролю є:

- а) інвентаризація;
- б) зустрічна перевірка;
- в) контрольний запуск сировини;
- г) спостереження.

10. Прийомом фактичного контролю не є:

- а) експертна оцінка;
- б) контрольний замір;
- в) обстеження;
- г) взаємний контроль операцій.

11. Критерієм перевірки господарських операцій не є:

- а) законність;
- б) обґрунтованість;
- в) достовірність;
- г) доцільність.

12. До складу АПУ не входить:

- а) Комісії;
- б) Секретаріат;
- в) Спостережна рада;
- г) Рада директорів.

13. Закон України «Про аудиторську діяльність» було прийнято у:

- а) 2005 р.
- б) 1995 р.
- в) 1993 р.
- г) 1991 р.

14. Аудит – це:

- а) перевірка даних обліку і показників звітності з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність та відповідність вимогам законів України;
- б) перевірка даних обліку і показників звітності з метою висловлення незалежної думки аудитора про її доцільність та відповідність вимогам законів України;
- в) перевірка даних обліку і показників звітності з метою висловлення думки суб'єкта контролю про її достовірність та відповідність вимогам законів України;
- г) перевірка даних обліку і показників звітності з метою висловлення незалежної думки аудитора про її обґрунтованість в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України.

15. Метою аудиту є:

- а) визначення і попередження помилок;
- б) надання допомоги керівництву в підготовці фінансової звітності;
- в) перевірка фінансової звітності і висловлення про неї думки.

16. Які послуги, на ваш погляд, не має право надавати аудитор:

- а) консультування клієнта з приводу розміщення власних активів у цінні папери інших підприємств;
- б) поновлення бухгалтерського обліку під час проведення аудиту;
- в) оцінка об'єктів нерухомості;
- г) представлення інтересів клієнта в судових органах?

17. Звітність яких з перелічених нижче організацій підлягає обов'язковому щорічному аудиту:

- а) акціонерних товариств;
- б) відкритих акціонерних товариств;
- в) господарських товариств;
- г) господарюючих суб'єктів з річним господарським оборотом менш як двісті п'ятдесят неоподатковуваних мінімумів?

18. Керівники та інші посадові особи організації, що перевіряється, повинні:

- а) надавати аудитору роз'яснення у письмовій та усній формі за запитом аудитора;
- б) обмежувати коло питань, які належить з'ясувати;
- в) обов'язково виконувати всі рекомендації аудитора щодо підвищення ефективності виробництва;
- г) стежити за ходом проведення аудиту.

19. Фізична особа (громадянин України):

- а) не може займатись аудиторською діяльністю;
- б) може займатись аудиторською діяльністю після реєстрації як приватний підприємець;
- в) може займатись аудиторською діяльністю після отримання сертифіката аудитора та подвійної реєстрації: як приватний підприємець та як суб'єкт аудиторської діяльності;
- г) може займатися аудиторською діяльністю після проходження сертифікації.

20. Аудиторські фірми можуть створюватись у таких організаційно-правових формах:

- а) будь-яких, передбачених законодавством України;
- б) будь-яких, крім закритих акціонерних товариств;
- в) будь-яких, крім відкритих акціонерних товариств;
- г) будь-яких, крім виробничих кооперативів.

21. Частка сертифікованих аудиторів у статутному капіталі аудиторської фірми, що займається аудитом, для її включення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності повинна становити:

- а) не менше 51 %;
- б) не менше 70 %;
- в) 100 %;
- г) цей показник не має значення для реєстрації.

22. Для здійснення банківського аудиту:

- а) достатньо мати сертифікат серії «Б»;
- б) достатньо мати сертифікат серії «А»;
- в) необхідно обов'язково мати сертифікати серії «А» і «Б».

23. Чи мають право аудиторські фірми займатись якою-небудь іншою підприємницькою діяльністю:

- а) ні;
- б) так;
- в) мають, якщо це обумовлено статутом?

24. Чи може проводити перевірку аудитор, який є засновником підприємства, що перевіряється:

- а) ні;
- б) так;
- в) може, якщо аудитора включено до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності?

25. Кваліфікаційний сертифікат аудитора видається терміном до:

- а) п'яти років;
- б) одного року;
- в) трьох років.

26. Свідоцтво про включення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності видається терміном на:

- а) п'ять років;
- б) один рік;
- в) три роки.

27. Чи має право аудитор самостійно визначати форми і методи аудиту:

- а) ні, це визначається нормативними актами України;
- б) форми і методи аудиту визначає керівництво суб'єкта перевірки;
- в) так, це його право.

28. Аудиторський ризик:

- а) розраховується за формулою;
- б) визначається на основі тестування;
- в) встановлюється за домовленістю клієнта з аудиторською фірмою;
- г) розраховується за формулою або визначається на основі тестування.

29. Аудиторський ризик – це:

- а) імовірність невиявлення помилок системою внутрішнього контролю;

- б) імовірність невиявлення суттєвих помилок у процесі проведення вибіркової перевірки;
- в) імовірність складання неправильного висновку про перевірену фінансову звітність;
- г) ризик, притаманний бізнесу клієнта, зумовлений характером і умовами діяльності організації.

30. Чим вище властивий ризик, тим ризик невиявлення:

- а) вищий;
- б) нижчий;
- в) немає залежності.

31. Модель аудиторського ризику застосовується на етапі:

- а) вибору клієнта;
- б) укладення договору;
- в) планування;
- г) тестування.

32. Які з наведених тверджень є правильними:

- а) обсяг вибірки залежить від рівня ризику невиявлення;
- б) вибірка при проведенні аудиту застосовується з метою скорочення аудиторських процедур;
- в) статистична вибірка змінює вимоги до довільної вибірки?

33. Суттєвість в аудиті – це:

- а) ступінь неправильного відображення даних обліку і звітності, що перевертають сутність фінансових і господарських операцій;
- б) гранично припустимий рівень можливого перевертання окремої статті чи показника фінансової звітності;
- в) попередня оцінка ймовірності перевертень звітності.

34. Аудитор не несе матеріальної відповідальності за:

- а) правильність і відповідність використаних під час аудиту процедур перевірки;
- б) остаточну думку в аудиторському висновку, який складається за результатами проведеної аудиторської перевірки;
- в) виявлення всіх фактів шахрайства і помилок, котрі можуть істотно вплинути на достовірність фінансової звітності клієнта;
- г) попередження та виявлення фактів шахрайства і помилок у фінансовій звітності клієнта.

35. Шахрайство характеризується:

- а) перекрученням фінансової інформації в результаті арифметичних чи логічних помилок або неправильного подання фактів господарської діяльності;
- б) неправильним відображенням даних обліку, що перекручують сутність господарської операції;
- в) наявністю умов чи подій, що збільшують ризик неправильної оцінки активів або їх розкрадання.

36. Виявлення суттєвих помилок і відхилень під час завершення аудиту впливає на достовірність:

- а) усієї фінансової звітності;
- б) окремих форм фінансової звітності;
- в) залишків на синтетичних рахунках обліку;
- г) залишків на аналітичних рахунках обліку.

37. Лист-зобов'язання про згоду аудиторської фірми на проведення перевірки направляється клієнту:

- а) до укладення договору на проведення аудиту;
- б) після укладення договору на проведення аудиту;
- в) одночасно з укладенням угоди на проведення аудиту.

38. Аудиторські процедури, в яких основну увагу приділяють дослідженню системі внутрішнього контролю, – це:

- а) анкета з внутрішнього контролю;
- б) перевірка залишків за рахунками на суттєвість;
- в) тести систем контролю.

39. Який документ підтверджує згоду аудитора на проведення аудиту та супутніх аудиту послуг:

- а) лист-зобов'язання;
- б) лист-погодження;
- в) лист-пропозиція?

40. Які розділи повинні бути у договорі на проведення аудиту:

- а) вступ, основна частина, висновок;
- б) мета, обсяг аудиту, гонорар, строки виконання, відповідальність сторін, юридичні адреси;
- в) обов'язки сторін, обсяг робіт, відповідальність тощо;
- г) визначення ролі аудитора, гонорар аудитора?

41. Визначте дії аудитора на етапі оцінки інформації про бізнес клієнта відповідно до вимог МСА:

- а) розроблення загального плану аудиту;
- б) ознайомлення з інформацією про зовнішні чинники, що впливають на господарську діяльність економічного суб'єкта;
- в) розроблення програми перевірки;
- г) визначення витрат праці.

42. Чи мають право аудитори при проведенні аудиторських перевірок отримувати необхідну інформацію від третіх осіб:

- а) мають право в будь-якій формі;
- б) мають право лише за письмовим запитом;
- в) не мають права?

43. Методичні прийоми одержання аудиторських доказів з метою виявлення суттєвих перекручень фінансової звітності називають:

- а) тестами систем контролю;
- б) процедурами перевірки на суттєвість;
- в) оцінкою властивого ризику;
- г) твердженнями фінансової звітності.

44. Які з перелічених доказів мають найбільший рівень надійності:

- а) внутрішні документи фірми;
- б) письмове пояснення, отримане від керівництва фірми;
- в) документи, отримані від третьої сторони;
- г) інформація, отримана аудитором у результаті проведення аналітичних процедур?

45. До робочих документів аудитора згідно з МСА належать:

- а) записи аудитора;
- б) лист-зобов'язання;
- в) пояснення клієнта;
- г) договір на проведення аудиту.

46. Робочі документи аудитора являють собою:

- а) записи про проведені аудитором процедури, тести, одержані документи, власні висновки;
- б) частину документів фінансової звітності;

в) документи, які належать аудитору, але його право власності обмежено принципом конфіденційності.

47. Як поділяються аудиторські послуги щодо аудиту фінансової звітності:

- а) сумісні та несумісні;
- б) незалежні та обов'язкові;
- в) супутні та несупутні;
- г) дійові та інформаційні?

48. Чи має право аудиторська фірма здійснювати обов'язковий аудит фінансової звітності суб'єкта господарювання, якому вона надає інформаційно-консультаційні послуги:

- а) так;
- б) ні;
- в) так, у разі погодження з Аудиторською палатою України;
- г) ні, якщо це не передбачено договором на аудиторські послуги?

49. Чи має право аудитор як суб'єкт аудиторської діяльності після проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності господарюючого суб'єкта надавати йому послуги з ведення податкового обліку:

- а) так;
- б) ні;
- в) так, але він не має права проводити аудит у майбутньому;
- г) так чи ні, залежно від умов договору?

50. Служба внутрішнього аудиту на підприємстві виконує такі функції:

- а) контрольні;
- б) контрольні та аналітичні;
- в) аналітичні (здійснює аудит ефективності);
- г) контрольні або аналітичні.

МОДУЛЬ 2.

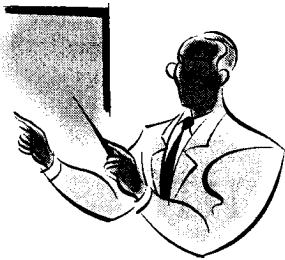
МЕТОДИКА АУДИТУ

Тема 6.

Аудит активів підприємства

План

1. *Аудит операцій з основними засобами та іншими необоротними активами.*
2. *Аудит грошових коштів.*
3. *Аудит дебіторської заборгованості.*
4. *Аудит виробничих запасів.*
5. *Аудит поточних біологічних активів.*



1. Аудит операцій з основними засобами та іншими необоротними активами

1.1. Організація і методика аудиту основних засобів та інших необоротних активів

Згідно з П (С)БО № 7 **основні засоби** – це матеріальні необоротні активи, які підприємство утримує з метою використання у процесі виробництва, реалізації або для здачі в оренду, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року.

Основні засоби є основною складовою матеріально-технічної бази підприємств, а тому проведення аудиту даних активів – надзвичайно важливе і складне завдання.

Мета аудиту відповідно до МСА 200 «Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації щодо основних засобів.

Виходячи з мети, **основними завданнями аудиту основних засобів** є:

- ✓ контроль за дотриманням чинного законодавства щодо операцій з основними засобами;
- ✓ перевірка правильності документального оформлення операцій, пов'язаних з рухом основних засобів;
- ✓ перевірка правильності визнання, класифікації та оцінки необоротних активів;
- ✓ перевірка фактичної наявності і стану основних засобів;
- ✓ перевірка правильності нарахування амортизації;
- ✓ виявлення фактів неефективного використання основних засобів, реалізації їх за заниженою ціною, заниження оцінки, необгрунтованого списання;

- ✓ оцінка придатності наявних основних засобів для експлуатації;
- ✓ перевірка правильності визначення фінансових результатів від реалізації основних засобів;
- ✓ перевірка відображення в обліку результатів надзвичайних подій, пов'язаних з основними засобами;
- ✓ перевірка правильності проведення індексації, переоцінки основних засобів;
- ✓ перевірка операцій з орендованими і переданими в оренду основними засобами;
- ✓ встановлення джерел фінансування відтворення основних засобів;
- ✓ перевірка правильності списання недоамортизованої частини основних засобів під час їх ліквідації;
- ✓ аналіз показників використання основних засобів.

Об'єкти аудиту основних засобів – це групи основних засобів, їх первісна, залишкова, справедлива, ліквідаційна і відновлювана вартість, а також правильність документального оформлення операцій з основними засобами, достовірність синтетичного та аналітичного обліку, реальність відображення вартості основних засобів і зносу у фінансовій звітності; економічні й технічні показники використання основних засобів; організація їх обліку та стан внутрішнього контролю.

Для обліку основних засобів діючим Планом рахунків передбачено рахунок 10 «Основні засоби», який має такі субрахунки:

- 100 «Інвестиційна нерухомість»
- 101 «Земельні ділянки»
- 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»
- 103 «Будинки та споруди»
- 104 «Машини та обладнання»
- 105 «Транспортні засоби»
- 106 «Інструменти, прилади та інвентар»
- 107 «Тварини»
- 108 «Багаторічні насадження»
- 109 «Інші основні засоби»

Джерелами аудиту основних засобів є:

- ✓ вимоги нормативних документів, що регламентують облік основних засобів;
- ✓ наказ про облікову політику підприємства;
- ✓ розпорядчі документи керівника підприємства щодо руху основних засобів;

- ✓ установчі документи (статут, засновницький договір);
- ✓ первинні документи з обліку основних засобів: акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів, акт списання основних засобів, акт на списання автотранспортних засобів, акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини, інвентарна картка обліку основних засобів, опис інвентарних карток з обліку основних засобів, картка обліку руху основних засобів, інвентарний список основних засобів, розрахунок амортизації основних засобів;
- ✓ реєстри синтетичного і аналітичного обліку по рахункам:
 - 10 «Основні засоби»;
 - 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»;
 - 15 «Капітальні інвестиції»;
 - 23 «Виробництво»;
 - 40 «Статутний капітал»;
 - 41 «Пайовий капітал»;
 - 42 «Додатковий капітал»;
 - 46 «Неоплачений капітал»;
 - 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»;
 - 74 «Інші доходи»;
 - 91 «Загально виробничі витрати»;
 - 92 «Адміністративні витрати»;
 - 94 «Інші витрати» тощо;
- ✓ акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки, дані внутрішнього контролю та інша документація, що узагальнює результати контролю;
- ✓ контракти, угоди про оренду, страхові поліси, кошториси, плани ремонтів основних засобів;
- ✓ фінансова та статистична звітність (ф. 1 «Баланс», ф. 5 «Примітки до річної фінансової звітності» тощо);
- ✓ відповіді на запити аудитора;
- ✓ результати, отримані в ході аудиторської перевірки тощо.

Методика аудиту основних засобів

Стратегія проведення аудиту основних засобів розробляється виходячи із норм МСА 300 «Планування». На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства.

Отже, з метою оцінки ефективності внутрішнього контролю основних засобів аудитор проводить **тестування**, у процесі якого з'ясує такі питання:

- ✓ наявність на підприємстві основних засобів (власних, в ремонті, переданих в оренду, орендованих тощо);
- ✓ порядок присвоєння кожному об'єкту основних засобів у момент надходження на підприємство відповідного інвентарного номера;
- ✓ порядок і повнота виписки інвентарних карток;
- ✓ чи проставляються інвентарні номери у первинних документах з обліку об'єктів основних засобів;
- ✓ збереження первинних документи з обліку об'єктів основних засобів у бухгалтерії;
- ✓ порядок ведення аналітичного обліку основних засобів;
- ✓ наявність договорів про повну матеріальну відповідальність з особами, які відповідають за збереження основних засобів;
- ✓ наявність на підприємстві спеціальної постійно діючої комісії для оперативного вирішення проблем, пов'язаних з використанням та обліком нематеріальних активів;
- ✓ правильність проведення класифікації основних засобів;
- ✓ чи проводилась інвентаризація основних засобів при встановленні фактів зловживань, крадіжок, псування; за приписом судово-слідчих органів; при консервації основних засобів; при зміні матеріально відповідальної особи; перед складанням річного бухгалтерського звіту; при зміні керівництва підприємства; перед проведенням переоцінки;
- ✓ чи підлягають інвентаризації зі складанням окремого опису основні засоби, що є в оренді або на зберіганні;
- ✓ чи проводиться збирання та аналіз даних про об'єкти основних засобів, щодо яких планується переоцінка та визначення їх справедливої вартості;
- ✓ ведення на підприємстві аналітичного обліку переоцінки основних засобів з відображенням даних в аналітичному обліку;
- ✓ зміна методів нарахування амортизації основних засобів протягом поточного періоду;
- ✓ чи призупиняється нарахування амортизації основних засобів на період перебування об'єкта на реконструкції, модернізації, добудові, дообладнанні, консервації;

- ✓ наявність у складі основних засобів повністю зношених основних засобів;
- ✓ наявність у складі основних засобів, щодо яких існують судові позови;
- ✓ наявність у складі основних засобів, які передані під заставу;
- ✓ інші питання, обумовлені завданнями аудиту.

Оцінивши систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор переходить до планування аудиту, кінцевим результатом якого є складання плану аудиту.

ПЛАН аудиту основних засобів

Аудиторська фірма «Центр-аудит»

Підприємство ТОВ «Агроінформ»

Період, що перевіряється 01.01.2009–31.12.2009

Запланований ризик середній

Запланована суттєвість 10000 грн.

№	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Період перевірки	Примітки
1	2	3	4	5
1.	Звірка даних реєстрів обліку основних засобів з даними головної книги.	Макаренко В. Ю.	01 лютого 2010 р.	
2.	Перевірка наявності первинної документації за всіма господарськими операціями з основними засобами	Степанов К. Д.	01 лютого 2010 р.	
3.	Перевірка наявності установчих документів на придбання (виготовлення), продаж (передачу) основних засобів.	Макаренко В. Ю.	02 лютого 2010 р.	
4.	Перевірка санкціонування операцій з основними засобами.	Степанов К. Д.	02 лютого 2010 р.	
5.	Перевірка правильності проведення, документального оформлення і відображення в обліку результатів інвентаризації основних засобів	Макаренко В. Ю. Степанов К. Д.	03 лютого 2010 р.	

1. Аудит операцій з основними засобами та іншими необоротними активами

1	2	3	4	5
6.	Перевірка правильності визнання основних засобів	Макаренко В.Ю.	04 лютого 2010 р.	
7.	Перевірка правильності здійснення класифікації основних засобів	Степанов К.Д.	04 лютого 2010 р.	
8.	Перевірка формування первісної вартості основних засобів та своєчасності їх оприбуткування	Макаренко В.Ю.	05 лютого 2010 р.	
9.	Визначення первісної вартості кожного з об'єктів, які входять до складу комплексу основних засобів	Степанов К.Д.	05 лютого 2010 р.	
10.	Перевірка обґрунтованості та відображення в обліку витрат на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів	Макаренко В.Ю.	06 лютого 2010 р.	
11.	Перевірка правильності проведення переоцінки основних засобів	Степанов К.Д.	06 лютого 2010 р.	
12.	Перевірка документального оформлення та відображення в обліку результатів переоцінок основних засобів	Макаренко В.Ю.	08 лютого 2010 р.	
13.	Перевірка нарахування амортизації основних засобів та її віднесення на відповідні рахунки витрат	Степанов К.Д.	08 лютого 2010 р.	
14.	Виявлення об'єктів основних засобів, за якими не нараховується амортизація	Макаренко В.Ю.	09 лютого 2010 р.	
15.	Виявлення повністю амортизованих об'єктів основних засобів, які знаходяться в експлуатації, але амортизація по них не нараховується	Степанов К.Д.	09 лютого 2010 р.	
16.	Перевірка правильності ліквідації основних засобів у зв'язку з їх повним зносом або пошкодженням	Макаренко В.Ю.	10 лютого 2010 р.	

17.	Перевірка своєчасності відображення в обліку вибуття основних засобів	Степанов К.Д.	10 лютого 2010 р.	
18.	Перевірка правильності відображення в обліку операцій з основними засобами, які мають нульову вартість, але можуть експлуатуватись або у інший спосіб принести економічну вигоду підприємству	Макаренко В.Ю.	10 лютого 2010 р.	
19.	Групування і систематизація виявлених недоліків	Степанов К.Д.	11 лютого 2010 р.	
20.	Формулювання висновків за результатами аудиту	Макаренко В.Ю.	11 лютого 2010 р.	

Проведення аудиту основних засобів передбачає застосування ряду **методичних прийомів**, що схематично зображені на рис. 6.1.

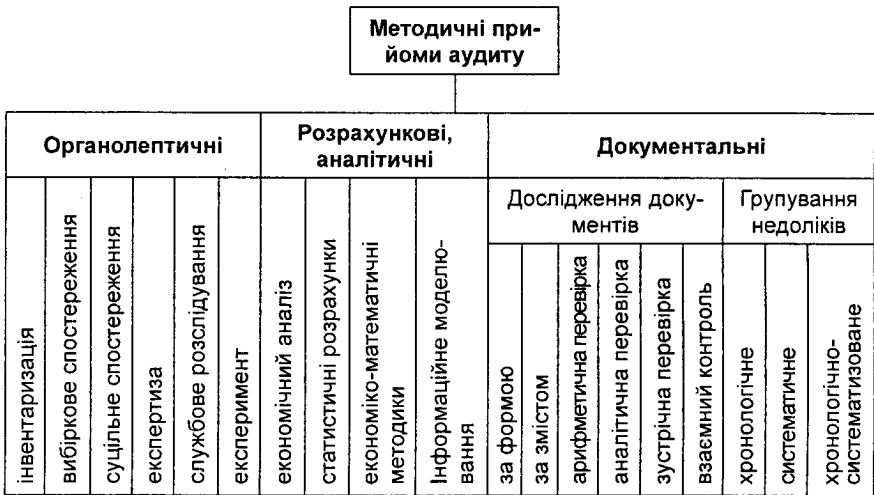


Рис. 6.1. Методичні прийоми аудиту основних засобів

Аудит основних засобів може проводитися у такій послідовності:

1) дослідження облікової політики підприємства, зокрема щодо основних положень організації обліку основних засобів (визнання, класифікація, оцінка, переоцінка, методи нарахування амортизації тощо);

2) встановлення забезпеченості бухгалтерії підприємства діючими нормативними документами, що регламентують облік основних засобів; типовими первинними документами з обліку основних засобів, регістрами синтетичного і аналітичного обліку, що застосовуються за даною формою обліку. Ця інформація дозволить аудитору скласти загальне уявлення про організацію обліку основних засобів на підприємстві та визначити питання, що вимагають особливої уваги;

3) ознайомлення з даними останньої інвентаризації основних засобів, її результатами та своєчасністю;

4) перевірка наявності наказів керівника про створення на підприємстві постійно діючої комісії зі списання основних засобів, переліку матеріально відповідальних осіб та встановлення наявності договорів про повну матеріальну відповідальність;

5) перевірка наявності картотеки основних засобів, правильності ведення інвентарних карток;

6) встановлення відповідності даних синтетичного та аналітичного обліку і бухгалтерського балансу (має бути ув'язка за сальдо на початок місяця, оборотами за місяць і сальдо на кінець місяця);

7) встановлення наявності орендованих основних засобів, правильності їх обліку, ознайомлення з договорами оренди (лізингу) основних засобів, що укладені з юридичними і фізичними особами.

При перевірці облікової політики *критеріями оцінки* будуть виступати, у першу чергу, Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та П (С)БО 7 «Основні засоби».

Зокрема необхідно встановити відповідність визнання, класифікації, оцінки, переоцінки, нарахування амортизації нормам вищезазначених документів.

Так об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена.

Придбані або створені основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів.

При цьому необхідно мати на увазі, що первісна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат:

- ✓ суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);

- ✓ реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- ✓ суми ввізного мита;
- ✓ суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- ✓ витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- ✓ витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- ✓ інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат.

Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами:

1. Земельні ділянки.
2. Капітальні витрати на поліпшення земель.
3. Будинки, споруди та передавальні пристрої.
4. Машини та обладнання.
5. Транспортні засоби.
6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі).
7. Тварини.
8. Багаторічні насадження.
9. Інші основні засоби.

Перевіряючи правильність оцінки основних засобів, враховують, що основні засоби можуть бути оцінені за первісною, переоціненою, залишковою, ліквідаційною, справедливою вартістю. Розглянемо детально кожен із них.

Первісна вартість – це історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Переоцінена вартість – це вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Залишкова вартість розраховується як різниця між первісною вартістю і сумою зносу.

Ліквідаційна вартість – це сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Справедлива вартість – це ринкова вартість об'єкта, а у разі відсутності активного ринку – вартість встановлена обізнаними особами.

Що стосується переоцінки основних засобів, то на сьогодні переоцінка основних засобів є правом підприємства, а не його обов'язком, тому ніхто не вправі змусити підприємство зробити переоцінку, якщо воно вважає її недоцільною. При чому навіть якщо розходження між залишковою і справедливою вартістю досить суттєве для підприємства.

Поняття суттєвості прийшло до нас із міжнародних стандартів обліку. Отже, суттєвою вважають інформацію, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Таким чином, суттєвість є граничною межею, починаючи з якої інформація стає корисною, тому останнє слово при визначенні величини суттєвості залишається за підприємством. Зокрема, необхідно узгоджувати критерій суттєвості з оборотами підприємства, вартістю активів, пасивів, капіталу, сумою чистого доходу та іншими економічними показниками.

Методичні основи регулювання оцінки майна закріплені *Законом України «Про оцінку майна, майнових прав і професійну оціночну діяльність в Україні»* від 12.07.01. № 2658 – III, а також в нормативно-правових актах по оцінці майна, затверджених Кабінетом Міністрів України або Фондом держмайна України. Відповідно вищеназваного Закону проведення переоцінки може здійснювати тільки професійний оцінювач, який має ліцензію на подібну діяльність, лише така оцінка буде вважатись незалежною. Фонд державного майна України веде Державний реєстр оцінювачів, які отримали кваліфікаційне свідоцтво. Згідно зі ст.ст. 8 і 18 вищеназваного Закону результати оцінки майна проведеної неналежною особою визнаються недійсними і скасовуються. А *Кодексом про адміністративні правопорушення (ст. 164²)* передбачено ще й адміністративний штраф в розмірі від 8 до 20 неоподатковуваних мінімумів за самооцінку.

Відповідно до діючого законодавства, оцінка майна проводиться за підставі договору між суб'єктом оціночної діяльності і замовником оцінки. Договір на проведення оцінки майна укладається в письмовій

формі і може бути двостороннім або багатостороннім. При укладанні багатосторонньої угоди, крім замовника оцінки з одного боку може виступати особа-платник, якщо оплату послуг здійснює не замовник. По результатам такої оцінки складається Звіт про оцінку майна, який підписує оцінювач, що проводив оцінку майна, і керівник суб'єкту оціночної діяльності.

Відомості про справедливу вартість основних засобів, які містяться у Звіті про оцінку майна, є підставою для здійснення переоцінки наявних основних засобів.

Відносно амортизації, треба мати на увазі, що нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Визначаючи строк корисного використання (експлуатації) ураховують:

- ✓ очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- ✓ фізичний та моральний знос, що передбачається;
- ✓ правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів може бути переглянуто в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання.

При цьому можуть бути застосовані один із таких методів за вибором підприємства:

1) *прямолінійний*, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів;

2) *зменшення залишкової вартості*, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом

кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість;

3) *прискороного зменшення залишкової вартості*, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється;

4) *кумулятивний*, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання;

5) *виробничий*, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Крім того, підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством.

Аудит наявності основних засобів доцільно починати з їх інвентаризації. Спеціально створена та затверджена наказом керівника підприємства комісія перевіряє наявність основних засобів і відображає їх результати в інвентаризаційних описах. Під час перевірки звертається увага на наявність технічних паспортів та іншої технічної документації.

Аудитор повинен стежити за ходом інвентаризації основних засобів, оцінити правильність її методики, документальне оформлення, відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку. По результатам аудиту може бути оформлено робочий документ, що наведено нижче (РД 01).

У випадку встановлення задовільного стану проведення інвентаризації на підприємстві аудитор може користуватися її даними для складання аудиторського висновку.

Розглянемо інші аспекти методики аудиту основних засобів. Так, достовірність даних про наявність і рух основних засобів перевіряють

зіставленням суми за інвентарною карткою (якщо вона ведеться) із сумою в описі інвентарних карток. Також встановлюють відповідність даних аналітичного обліку основних засобів їх залишку на рахунок 10 «Основні засоби» на відповідні дати; відповідність залишків у Головній книзі з даними Балансу. Результати перевірки доцільно показувати у робочому документі аудитора за такою формою (РД 02).

Аудиторська фірма «Центр-аудит»Код робочого документа 01Підприємство ТОВ «Агроінформ»РД склав Марченко Т. Б.Період, що перевіряється
01.01.2009–31.12.2009РД перевірів Степовий П. Д.*Ділянка аудиту*

Аудит основних засобів

Аудиторські процедури

перевірка записів та документів,
перерахунок, підрахунок

Спосіб перевірки

вибірковий

Джерела

інвентаризаційні відомості, інвентаризаційні описи, порівняльні відомості, дані обліку

Перевірка результатів інвентаризації

№ з/п	Матеріально-відповідальна особа	Залишок за даними інвентаризації	Залишок за даними обліку	Відхилення, грн		Відображено в обліку			Інвентарний номер, назва
				нестача	надлишок	Дт	Кт	Сума	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Петренко О. Д.	120800	123470	2670		131,976	10	2670	1002, сівалка
2	Івахненко М. Ю.	13100	15120	2020		99	10	2020	2036, обприскувач
	І т. д.								

Аудиторська фірма «Центр-аудит»
 Підприємство ТОВ «Агроінформ»
 Період, що перевіряється
01.01.2009–31.12.2009

Код робочого документа 04
 РД склав Марченко Т. Б.
 РД перевірів Степовий П. Д.

Ділянка аудиту

Аудит основних засобів

Аудиторські процедури

запит, перевірка записів та документів, перерахунок, підрахунок вибіркової

Спосіб перевірки

Джерела

інвентаризаційні відомості, інвентаризаційні описи, порівняльні відомості, дані обліку

Перевірка правильності формування первісної вартості придбаних основних засобів

№	Назва об'єкту	№, дата документа на оприбуткування	Вартість, яку сплачують постачальнику (без непрямих податків)	Реєстраційні витрати	Мито	Страхування ризиків доставки	Витрати на установку, монтаж, налаштування	Інші витрати	Разом	Примітки
1	вантажний автомобіль	№ 456, від 09.07.09.	560000,00	3000,00	-	-	2500,00	600	566100	перв. вартість сформована вірно
2	комп'ютер	№ 756	6400,00	-	-	-	2500,00	100	9000	помилково включено ПДВ
	і т.д.									

Аудиторська фірма <u>«Центр-аудит»</u>	Код робочого документа <u>02</u>
Підприємство <u>ТОВ «Агроінформ»</u>	РД склав <u>Марченко Т. Б.</u>
Період, що перевіряється <u>01.01.2009–31.12.2009</u>	РД перевірив <u>Степовий П. Д.</u>
<i>Ділянка аудиту</i>	Аудит основних засобів
Аудиторські процедури	перевірка записів та документів, перерахунок, підрахунок
Спосіб перевірки	вибірковий
Джерела	реєстри синтетичного і аналітичного обліку, Головна книга, баланс

Перевірка відповідності даних синтетичного і аналітичного обліку основних засобів

№ з/п	Показники	31 березня	30 червня	30 вересня	31 грудня
1	Залишок у реєстрах аналітичного обліку	14086,0	15920,1	16210,2	16408,8
2	Залишок у реєстрах синтетичного обліку	14086,0	15920,1	16210,2	16408,8
3	Залишок у Головній книзі	14086,0	15920,1	16210,2	16408,8
4	Залишок у Балансі	14086,0	15920,1	16210,2	16408,8

Важливе місце при проведенні аудиту основних засобів займає перевірка правильності оцінки об'єктів за первісною вартістю. Аудитор повинен встановити законність віднесення тих чи інших витрат до складу первісної вартості основних засобів, керуючись при цьому нормами *П (С)БО № 7 «Основні засоби»*, за результатами проведеної перевірки складають робочий документ наступного виду (РД 03).

У випадку якщо об'єкт основних засобів було збудовано, правильність визначення первісної вартості буде перевірятися дещо по-іншому. Передусім необхідно з'ясувати, яким чином відбувалося будівництво (власними силами, чи за допомогою будівельної організації). Необхідно перевірити проектно-кошторисну документацію, наявність договорів підяду тощо, перевірити обґрунтованість здійснених витрат. Результати перевірки доцільно відобразити у робочому документі наступного виду (РД 04).

Аудиторська фірма «Центр-аудит»
 Підприємство ТОВ «Агроінформ»
 Період, що перевіряється
01.01.2009–31.12.2009

Ділянка аудиту
Аудиторські процедури

Спосіб перевірки
Джерела

Код робочого документа 03
 РД склав Марченко Т.Б.
 РД перевірив Степовий П.Д.

Аудит основних засобів
 запит, перевірка записів та докумен-
 тів, перерахунок, підрахунок
 суцільний
 кошторис, договір підряду, наклад-
 ні, рахунки фактури, акти прийому-
 передачі виконаних робіт, реєстри
 синтетичного і аналітичного обліку

Перевірка правильності формування первісної вартості побудованих основних засобів

№	Об'єкт капітального будівництва	Сума по кошторису	За даними аудиту					За даними обліку	Відхилення
			Вартість послуг	Будівельні матеріали	Обладнання	Інші витрати	Разом		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Офісне приміщення	200000	60000	115000	10000		185000	200000	+15000
2	Склад	50000	9000	32000	5000		46000	50000	+4000
	и т.д.								

Повноту і своєчасність оприбуткування перевіряють шляхом порівняння дати оприбуткування за рахунком 10 «Основні засоби» з датами, вказаними в первинних документах.

Крім того, методика аудиту основних засобів передбачає здійснення процедур, наведених нижче.

- 1) перевірка наявності первинної документації за всіма господарськими операціями з основними засобами;
- 2) перевірка наявності документів на придбання (виготовлення), продаж (передачу) основних засобів;
- 3) перевірка санкціонування операцій з основними засобами;
- 4) перевірка обґрунтованості і достовірності відображення в обліку витрат на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів;

- 5) перевірка правильності розрахунку індексу переоцінки основних засобів, а також документального оформлення та відображення в обліку результатів переоцінок основних засобів;
- 6) перевірка правильності нарахування амортизації основних засобів та її віднесення на відповідні рахунки витрат;
- 7) виявлення об'єктів основних засобів, за якими не нараховується амортизація, а також повністю амортизованих об'єктів основних засобів, які є в експлуатації, але амортизація на них не нараховується; які не експлуатуються, але амортизація на них продовжує нараховуватись;
- 8) перевірка ліквідації основних засобів у зв'язку з їх повним зносом або непридатністю для подальшої експлуатації;
- 9) перевірка своєчасності відображення в обліку вибуття основних засобів;
- 10) перевірка правильності відображення в обліку операцій з основними засобами, які мають нульову вартість і можуть принести економічну вигоду;
- 11) контроль за відображенням в обліку результатів надзвичайних подій, пов'язаних з основними засобами.

Відповідно до МСА 545 «Залучення експерта» оцінка активів завжди викликає значний ризик і впливає на достовірність показників фінансової звітності. Про особливості переоцінки вже йшла мова вище. Перевірка правильності проведення переоцінки може бути оформлена робочим документом наступного виду.

Аудиторська фірма «Центр-аудит»
 Підприємство ТОВ «Агроінформ»
 Період, що перевіряється
01.01.2009–31.12.2009

Ділянка аудиту
Аудиторські процедури

Спосіб перевірки
Джерела

Код робочого документа 05
 РД склав Марченко Т. Б.
 РД перевірів Степовий П. Д.

Аудит основних засобів
 запит, перевірка записів та документів, перерахунок, підрахунок
 вибірковий
 відомості переоцінки, акти оцінки, дані обліку

Розрахунок і розподілення сум переоцінки об'єкта основних засобів

№	Інвентарний номер	Об'єкт, що підлягає переоцінці	Первісна вартість, грн	Знос, грн	Коефіцієнт переоцінки, грн	Результат переоцінки		
						Первісна вартість	Залишкова вартість	Знос
1	0789	Легковий автомобіль	50000	20000	1,2	60000	36000	24000
	і т.д.							

Важливим етапом аудиту є перевірка правильності нарахування амортизації основних засобів та її віднесення на відповідні рахунки витрат. Необхідно встановити правильність обчислення суми зносу об'єкту основних засобів, після чого перевірити, чи вірно визначено об'єкт обліку витрат, на який має бути віднесено знос у вигляді амортизаційних відрахувань (РД 06).

Аудиторська фірма «Центр-аудит»

Код робочого документа 06

Підприємство ТОВ «Агроінформ»

РД склав Марченко Т. Б.

Період, що перевіряється 01.01.2009–31.12.2009

РД перевірив Степовий П. Д.

Ділянка аудиту

Аудит основних засобів

Аудиторські процедури

перевірка записів та документів, перерахунок, підрахунок вибіркового

Спосіб перевірки

відомості нарахування амортизації, відомості розподілу амортизаційних відрахувань на об'єкти обліку витрат, інвентарні картки, реєстри обліку

Джерела

Перевірка правильності обчислення сум амортизаційних відрахувань та їх віднесення на об'єкти обліку

№	Назва об'єкта	Застосований метод нарахування зносу	Відображення в обліку			За даними аудиту			Відхилення
			Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума	
1	Вантажний автомобіль, інв. № 1235	Зменшення залишкової вартості	235	13	5023,0	235	13	5123,0	100 грн
2	Легковий автомобіль, інв. № 2568	Прямолінійний	92	13	2135,0	91	13	2134,0	Невірно визначено об'єкт обліку витрат
	і т.д.								

Відповідальним аспектом перевірки аудитором фінансово-господарської діяльності підприємства є дослідження показників стану та ефективності використання основних засобів, визначення рівня забезпеченості підприємства основними засобами (коефіцієнти оновлення, вибуття, зносу, придатності, а також фондоозброєність, фондовіддача, фондомісткість).

Проводячи аналіз наявності та руху основних засобів, використовують такі прийоми аналізу, як порівняння та зіставлення. Порівнюють показники за звітний та минулі роки, а також з показниками інших підприємств чи середніми по району тощо.

Заключним етапом аудиту є узагальнення результатів перевірки, встановлення у відповідності до МСА 320 «Суттєвість в аудиті» суттєвості виявлених помилок і порушень; а також формулювання відповідного висновку.

Типовими порушеннями в обліку основних засобів є такі:

- ✓ недотримання в наказі про облікову політику вимог чинного законодавства щодо обліку основних засобів;
- ✓ неповнота заповнення первинних документів з обліку основних засобів або їх відсутність;
- ✓ відсутність інвентарного обліку основних засобів;
- ✓ порушення порядку проведення інвентаризації основних засобів та відображення її результатів в обліку;
- ✓ невірна оцінка основних засобів;
- ✓ необґрунтоване списання основних засобів;
- ✓ помилки під час проведення переоцінки основних засобів;
- ✓ невірне нарахування амортизації основних засобів та її віднесення на об'єкти обліку;
- ✓ невідповідність даних синтетичного та аналітичного обліку тощо.

1.2. Організація і методика аудиту нематеріальних активів

Згідно з П (С)БО № 8 «Нематеріальні активи» «нематеріальний актив» – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства) та утримуватися підприємством строком використання більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

До нематеріальних активів, які є об'єктом бухгалтерського обліку, належать:

- права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);
- права користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);
- права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо);
- права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові знаки, сорти рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від несумлінної конкуренції тощо);
- авторські права та суміжні з ними права (право на літературні та музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо);
- інші нематеріальні активи (право на впровадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Мета аудиту відповідно до МСА 200 «Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації щодо нематеріальних активів.

Виходячи з мети, **основними завданнями аудиту нематеріальних активів** є:

- ✓ контроль за дотриманням чинного законодавства щодо операцій з нематеріальними активами;
- ✓ перевірка наявності нематеріальних активів;
- ✓ встановити правильність віднесення об'єкта до складу нематеріальних активів;
- ✓ отримання підтвердження щодо права власності підприємства на нематеріальні активи;
- ✓ перевірка правильності та повноти відображення в обліку нематеріальних активів;
- ✓ перевірка санкціонування операцій з нематеріальними активами;
- ✓ перевірка відповідності даних первинного обліку даним реєстрів бухгалтерського обліку;
- ✓ перевірка достовірності інформації про нематеріальні активи, що представлена у фінансовій звітності;

- ✓ перевірка правильності нарахування амортизації нематеріальних активів;
- ✓ перевірка відповідності даних первинного обліку зносу нематеріальних активів даним облікових регістрів;
- ✓ перевірка правильності оцінки нематеріальних активів та їх класифікації;
- ✓ оцінка можливості отримання в майбутньому економічних вигод від використання нематеріальних активів тощо.

Для обліку нематеріальних активів діючим планом рахунків передбачено рахунок 12 «Нематеріальні активи», який має такі субрахунки:

- 121 «Права користування природними ресурсами»
- 122 «Права користування майном»
- 123 «Права на комерційні позначення»
- 124 «Права на об'єкти промислової вартості»
- 125 «Авторське право та суміжні з ним права»
- 127 «Інші нематеріальні активи».

Джерелами інформації аудиту нематеріальних активів є:

- ✓ наказ про облікову політику підприємства;
- ✓ установчі документи (статут, засновницький договір);
- ✓ первинні документи (акт приймання-передачі, платіжні документи, ліцензійні угоди, патенти та інші свідоцтва, що підтверджують факт придбання або створення нематеріальних активів);
- ✓ реєстри синтетичного і аналітичного обліку по рахункам:
 - 12 «Нематеріальні активи»;
 - 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»;
 - 15 «Капітальні інвестиції»;
 - 23 «Виробництво»;
 - 40 «Статутний капітал»;
 - 41 «Пайовий капітал»;
 - 42 «Додатковий капітал»;
 - 46 «Неоплачений капітал»;
 - 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»;
 - 74 «Інші доходи»;
 - 91 «Загально виробничі витрати»;
 - 92 «Адміністративні витрати»;
 - 94 «Інші витрати» тощо;

- ✓ акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки, дані внутрішнього контролю та інша документація, що узагальнює результати контролю;
- ✓ контракти, угоди про оренду, страхові поліси, кошториси;
- ✓ фінансова та статистична звітність (ф. 1 «Баланс», ф. 5 «Примітки до річної фінансової звітності» тощо);
- ✓ відповіді на запити аудитора;
- ✓ результати, отримані в ході аудиторської перевірки тощо.

Методика аудиту нематеріальних активів

Стратегія проведення аудиту необоротних активів розробляється виходячи із норм МСА 300 «Планування». На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства.

З метою оцінки ефективності внутрішнього контролю нематеріальних активів аудитор проводить **тестування**, форма тесту наведена нижче.

Тест внутрішнього контролю нематеріальних активів

Аудиторська фірма «Центр-аудит»

Підприємство ТОВ «Агроінформ»

Період, що перевіряється 01.01.2009–31.12.2009

№	Зміст	Варіанти відповіді			Примітки
		Ні	Так	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1.	Чи зберігаються у бухгалтерії підприємства первинні документи, які є підставою для прийняття до обліку або зняття з обліку об'єктів нематеріальних активів				
2.	Чи ведеться аналітичний облік нематеріальних активів за: • Картками; • Книгами; • Відомостями.				
3.	Чи укладені договори повної матеріальної відповідальності за нематеріальними активами				

1	2	3	4	5	6
4.	Чи розподілені нематеріальні активи за групами: • Прав користування природними ресурсами; • Прав користування майном; • Прав на знаки для товарів і послуг; • Прав на об'єкти промислової власності; • Авторських та суміжних з ними прав;				
5.	Чи проводилася інвентаризація нематеріальних активів				
6.	Чи проводилася в поточному періоді переоцінка нематеріальних активів				
7.	Чи проводилася переоцінка нематеріальних активів у минулому звітному періоді				
8.	У випадку проведення переоцінки одного об'єкту нематеріальних активів, чи проводиться переоцінка інших нематеріальних активів				
9.	Чи переглядаються на дату балансу строк експлуатації та метод амортизації на відповідність новим умовам використання активу				
10.	Чи були витрати на дослідження та розробку				
11.	Чи було вибуття нематеріальних активів з причин: • Непридатності; • Продажу; • Безкоштовної передачі; • Внесених до статутного капіталу інших підприємств.				
12.	Чи є нематеріальні активи, по яких існують обмеження прав власності				
13.	Чи є нематеріальні активи, які переламі під заставу				
14.	Чи укладено угоди на придбання в майбутньому нематеріальних активів				
15.	Чи є нематеріальні активи, які придбані за рахунок коштів цільового фінансування				

Оцінивши систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор переходить до планування аудиту, кінцевим результатом якого є складання плану аудиту.

ПЛАН аудиту нематеріальних активів

Аудиторська фірма «Центр-аудит»Підприємство ТОВ «Агроінформ»Період, що перевіряється 01.01.2009–31.12.2009Запланований ризик середнійЗапланована суттєвість 10000 грн.

№	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Період перевірки	Примітки
1	2	3	4	5
1.	Звірка даних реєстрів обліку нематеріальних активів з даними головної книги.	Макаренко В. Ю.	12 лютого 2010 р.	
2.	Перевірка наявності первинної документації за всіма господарськими операціями з нематеріальними активами	Степанов К. Д.	12 лютого 2010 р.	
3.	Перевірка наявності установчих документів на придбання і продаж (передачу) нематеріальних активів	Макаренко В. Ю.	12 лютого 2010 р.	
4.	Перевірка санкціонування операцій з нематеріальними активами.	Степанов К. Д.	12 лютого 2010 р.	
5.	Перевірка правильності проведення, документального оформлення і відображення в обліку результатів інвентаризації нематеріальних активів	Макаренко В. Ю. Степанов К. Д.	12 лютого 2010 р.	
6.	Перевірка правильності визнання нематеріальних активів	Макаренко В. Ю.	13 лютого 2010 р.	
7.	Перевірка правильності здійснення класифікації нематеріальних активів	Степанов К. Д.	13 лютого 2010 р.	
8.	Перевірка формування первісної вартості нематеріальних активів	Макаренко В. Ю.	13 лютого 2010 р.	
9.	Перевірка правильності проведення переоцінки нематеріальних активів	Степанов К. Д.	13 лютого 2010 р.	
10.	Перевірка документального оформлення та відображення в обліку результатів переоцінок	Макаренко В. Ю.	13 лютого 2010 р.	
11.	Перевірка нарахування амортизації нематеріальних активів та її віднесення на відповідні рахунки витрат	Степанов К. Д.	14 лютого 2010 р.	

1	2	3	4	5
12.	Перевірка своєчасності відображення в обліку вибуття нематеріальних активів	Степанов К. Д.	14 лютого 2010 р.	
13.	Перевірка відображення в обліку витрат, на удосконалення нематеріальних активів, підвищення їх можливостей та строку корисного використання, які сприяють збільшенню первісно очікуваних в майбутньому економічних вигод	Степанов К. Д.	14 лютого 2010 р.	
14.	Перевірка повноти розкриття інформації по нематеріальних активах в примітках до фінансової звітності	Макаренко В. Ю.	15 лютого 2010 р.	
15.	Групування і систематизація виявлених недоліків	Степанов К. Д.	15 лютого 2010 р.	
16.	Формулювання висновків за результатами аудиту	Макаренко В. Ю.	15 лютого 2010 р.	

При перевірці облікової політики **критеріями оцінки** будуть виступати, у першу чергу, *Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та П (С)БО 8 «Нематеріальні активи».*

Методика аудиту нематеріальних активів має свої особливості. Так, аудитору слід пам'ятати, що перевірка нематеріальних активів здійснюється тільки в грошовому вимірнику на підставі первинних документів. Проведення інвентаризації цього виду активів починається з визначення правильності віднесення сум на рахунок 12 «Нематеріальні активи» до складу нематеріальних активів. Наступним етапом є перевірка обґрунтованості їх оприбуткування, наявності документів, на підставі яких оформлені придбані майнові права.

У процесі аудиту необхідно перевірити документацію, в якій об'єкт нематеріальних активів описаний, зображений або іншим способом зафіксований на матеріальних носіях інформації. Головним критерієм на цьому етапі аудиту є можливість ідентифікації об'єкта і встановлення факту його наявності в документації підприємства. Потрібно перевірити наявність документів, що підтверджують права на їх використання, а також правильність і своєчасність відображення нематеріальних активів на балансі підприємства.

Наступним етапом є перевірка дійсності прав підприємства на нематеріальні активи, обсягу прав підприємства (передається об'єкт

у власність підприємства або тільки у тимчасове використання), строків володіння правами й інших основних договірних умов використання таких об'єктів.

Після цього аудитор повинен встановити правильність оцінки нематеріальних активів. Перевіряють правильність оприбуткування (встановлюють з чого складається первісна вартість об'єкта, її відповідність вимогам П (С)БО 8 «Нематеріальні активи»); досліджують порядок переоцінки, нарахування амортизації, зменшення корисності нематеріальних активів; визначають правильність списання з балансу та визначення фінансових результатів від вибуття.

Аудитор також має перевірити розкриття у Примітках до річної фінансової звітності такої інформації:

- ✓ балансову вартість необоротних активів;
- ✓ методи амортизації;
- ✓ строк корисного використання;
- ✓ наявність і рух і т. д.

Перевіряється правильність оприбуткування нематеріальних активів, внесених засновниками в рахунок їх вкладень до статутного капіталу підприємства, встановлюється повнота вкладень та правильність їх оцінки, законність віднесення на рахунки бухгалтерського обліку.

Важливим аспектом є визначення правильності вартості об'єктів інтелектуальної власності. У разі, якщо об'єкт власності вкладений у Статутних капітал, то його вартість визначається за домовленістю сторін (засновників); якщо придбаний – за фактичними витратами придбання; якщо отримано безкоштовно – експертним методом. Для проведення технічної експертизи об'єктів інтелектуальної власності і здійснення юридичного аналізу документів, що підтверджують право на їх власність, залучають патентних повірених та юристів.

Особливе місце під час аудиту нематеріальних активів відводиться перевірці нарахування та відображення накопиченої амортизації (відповідність П (С)БО 8 «Нематеріальні активи»). Зокрема, аудитор має встановити перелік нематеріальних активів, на які підприємство нараховує амортизацію, правильність визначення норми амортизації за строком їх корисного використання, перевіряє правильність нарахування амортизації і достовірність її відображення у бухгалтерському обліку підприємства.

Крім того, завдання аудитора полягає у встановленні правильності визначення підприємством нематеріальних активів, на які не нарахо-

ується амортизація, а також їх списання та віднесення на рахунки бухгалтерського обліку. Необхідно перевірити наявність розпорядчого документа підприємства про затвердження корисного строку використання нематеріальних активів.

Результати перевірки складу нематеріальних активів та аналізу законності і доцільності їх придбання, правильності відображення в обліку доцільно відобразити в робочому документі такої форми (РД 07).

Аудиторська фірма «Центр-аудит» Код робочого документа 07

Підприємство ТОВ «Агроінформ» РД склав Марченко Т. Б.

Період, що перевіряється РД перевірив Степовий П. Д.
01.01.2009–31.12.2009

Ділянка аудиту

Аудит нематеріальних активів

Аудиторські процедури

запит, перевірка записів та документів, перерахунок, підрахунок суцільний

Спосіб перевірки

реєстри синтетичного і аналітичного обліку нематеріальних активів

Джерела

Результати аудиту доцільності придбання нематеріальних активів

№ з/п	Назва субрахунку	Найменування нематеріального активу	Дата надходження на підприємство	Строк використання	Первісна вартість	Залишкова вартість	Накопичена амортизація	Доцільність придбання	Наявність порушень в обліку
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.	125 «Авторські та суміжні з ними права»	Програмне забезпечення	10.01.2007 р.	5 років	2500,0	2005,0	495,0	доцільно	

Заключним етапом аудиту необоротних активів є групування виявлених помилок і порушень з метою формулювання остаточної думки щодо стану обліку досліджуваної категорії активів на підприємстві (РД 08).

Аудиторська фірма «Центр-аудит»

Підприємство ТОВ «Агроінформ»

Період, що перевіряється
01.01.2009–31.12.2009

Ділянка аудиту

Аудиторські процедури

Спосіб перевірки

Джерела

Код робочого документа 08

РД склав Марченко Т. Б.

РД перевірів Степовий П. Д.

Аудит необоротних активів

аналітичні процедури

вибірковий

робочі документи аудитора по окре-
мим ділянкам

Перелік виявлених помилок і порушень при аудиту необоротних активів

№	Первинний документ, обліковий регістр				Характер порушення
	Найменування	№	Дата, період	Сума	
1	2	3	4	5	6
1	Інвентаризаційний опис	12	20.11.09	2670	Нестача об'єкта інв. № 1002
2	Відомість 10.2.1		Грудень 2009 р.	2134	Невірно визначено об'єкт обліку витрат
3	Відомість 10.2.1		Грудень 2009 р.	100	Невірно розраховано суму амортизаційних відрахувань
	І т.д.				

2. Аудит грошових коштів

В процесі своєї діяльності підприємства вступають у взаємовідносини, які супроводжуються певними розрахунками. Для здійснення таких розрахунків використовують грошові кошти, під якими розуміють готівку, кошти на рахунках в банку та депозити до запитання.

Для ведення обліку грошових коштів використовуються такі рахунки і субрахунки:

1) 30 «Каса»:

301 «Каса в національній валюті»;

302 «Каса в іноземній валюті»;

2) 31 «Рахунки в банках»:

- 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;
- 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;
- 313 «Інші рахунки в банках в національній валюті»;
- 314 «Інші рахунки в банках в іноземній валюті»;
- 3) 33 «Інші кошти»:
 - 331 «Грошові документи в національній валюті»;
 - 332 «Грошові документи в іноземній валюті»;
 - 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»;
 - 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»);

Мета аудиту грошових коштів полягає у наданні аудитором обґрунтованого висновку щодо законності, достовірності і доцільності операцій з грошовими коштами, а також відповідності їх обліку вимогам чинного законодавства.

2.1. Аудит грошових коштів у касі підприємства

Мета аудиту відповідно до МСА 200 «Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації щодо грошових коштів у касі підприємства.

Основними завданнями аудиту грошових коштів є:

- ✓ контроль за дотриманням чинного законодавства щодо касових операцій;
- ✓ перевірка дотримання необхідних умов збереження грошових коштів у касі;
- ✓ встановлення відповідності особи касира вимогам чинного законодавства і наявності укладеного з ним договору про повну матеріальну відповідальність;
- ✓ дослідження первинних документів з погляду правильності їх оформлення, достовірності і законності операцій відображених в них;
- ✓ перевірка дотримання графіку документообороту;
- ✓ перевірка наявності та правильності ведення Журналу реєстрації касових ордерів;
- ✓ встановлення своєчасності та повноти оприбуткування грошових коштів у касі підприємства;
- ✓ перевірка дотримання встановленого ліміту залишку готівки в касі;

- ✓ визначення дотримання термінів проведення інвентаризації та документального оформлення її результатів;
- ✓ перевірка відповідності даних синтетичного і аналітичного обліку, звітності;
- ✓ встановлення дотримання порядку видачі готівки в підзвіт і контролю за її використанням;
- ✓ визначення напрямів використання грошових коштів, законності та цільового спрямування;
- ✓ перевірка дотримання інших вимог Положення ведення касових операцій у національній валюті в Україні.

Об'єктами аудиту грошових коштів в касі підприємства є наявність і збереження грошових коштів у касі, операції з руху готівки в касі, матеріали інвентаризації, фінансова звітність.

Джерела інформації для аудиту грошових коштів в касі підприємства:

- 1) вимоги нормативних документів з обліку касових операцій;
- 2) наказ про облікову політику;
- 3) первинні і накопичувальні документи з обліку грошових коштів (прибутковий касовий ордер (КО-1), видатковий касовий ордер (КО-2), журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів (КО-3), касова книга (КО-4), грошовий чек, об'ява на внесення готівки, фіскальний касовий чек на товари (послуги), фіскальний касовий чек видачі коштів, розрахункова квитанція, платіжна відомість, розрахунково-платіжна відомість, платіжне доручення, виписка з банку, інші документи, передбачені наказом про облікову політику підприємства);
- 4) розрахунок залишку ліміту готівки в касі;
- 5) облікові регістри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку коштів, розрахунків тощо;
- 6) Головна книга;
- 7) звітність (Баланс ф. № 1, Звіт про рух грошових коштів ф. № 3, Примітки до фінансової звітності ф. № 5);
- 8) відповіді на запити аудитора;
- 9) аудиторський висновок попередньої перевірки та інша документація, що узагальнює результати контролю.

Методика аудиту грошових коштів у касі

Стратегія проведення аудиту грошових коштів у касі розробляється виходячи із норм МСА 300 «Планування». На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства.

Для оцінки ефективності внутрішнього контролю грошових коштів у касі аудитор проводить **тестування**.

Тест внутрішнього контролю грошових коштів у касі

Аудиторська фірма «Центр-аудит»

Підприємство ТОВ «Агроінформ»

Період, що перевіряється 01.01.2009–31.12.2009

№	Зміст	Варіанти відповіді			Примітки
		Ні	Так	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1.	Наявність договору з касиром про повну матеріальну відповідальність				
2.	Наявність сейфа для збереження грошей та їх еквівалентів				
3.	Чекові книжки на одержання готівки зберігаються в сейфі				
4.	Касова книга пронумерована, прошнурована та опечатана у встановленому порядку				
5.	Наявність суцільної реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів				
6.	Чи мала місце у звітному періоді зміна матеріально відповідальної особи				
7.	Раптові перевірки каси проводяться регулярно й оформляються відповідним актом				
8.	Наявність розрахунку ліміту готівки в касі				

2. Аудит грошових коштів

1	2	3	4	5	6
9.	Дотримання касиром ліміту залишку каси контролюється головним бухгалтером (бухгалтером)				
10.	Цільове використання коштів, отриманих у банку, контролюється головним бухгалтером (бухгалтером)				
11.	Повнота здачі депонованих сум у банк контролюється головним бухгалтером (бухгалтером)				
12.	Продаж послуг (продукції) за готівку здійснюється з застосуванням: <ul style="list-style-type: none"> • реєстратора розрахункових операцій; • книги обліку розрахункових операцій; • прибуткових ордерів (у касі підприємства) 				
13.	Здача готівкової виручки здійснюється: <ul style="list-style-type: none"> • у касу банку; • інкасаторською службою; • підприємству зв'язку 				
14.	Платіжні відомості і касові ордери формуються: <ul style="list-style-type: none"> • автоматизовано; • касиром вручну 				
15.	Касові звіти в національній валюті формуються: <ul style="list-style-type: none"> • автоматизовано; • касиром вручну 				
16.	Регістри з обліку касових операцій у національній валюті формуються: <ul style="list-style-type: none"> • автоматизовано; • касиром вручну 				
17.	Доступ до комп'ютерного обліку операцій з коштами мають тільки особи, яким необхідний такий доступ у рамках службових обов'язків				

Оцінивши систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор переходить до планування аудиту, кінцевим результатом якого є складання плану аудиту.

ПЛАН аудиту грошових коштів у касі

Аудиторська фірма «Центр-аудит»

Підприємство ТОВ «Агроінформ»

Період, що перевіряється 01.01.2009–31.12.2009Запланований ризик середнійЗапланована суттєвість 10000 грн.

№	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Період перевірки	Примітки
1	2	3	4	5
1.	Звірка даних реєстрів обліку грошових коштів у касі з даними головної книги.	Макаренко В. Ю.	12 лютого 2010 р.	
2.	Перевірка наявності первинної документації за всіма касовими операціями	Степанов К. Д.	12 лютого 2010 р.	
3.	Встановлення дотримання ліміту готівки у касі	Макаренко В. Ю.	12 лютого 2010 р.	
4.	Перевірка санкціонування операцій з руху готівки.	Степанов К. Д.	12 лютого 2010 р.	
5.	Перевірка правильності проведення, документального оформлення і відображення в обліку результатів інвентаризації каси	Макаренко В. Ю. Степанов К. Д.	12 лютого 2010 р.	
6.	Перевірка наявності касових звітів (аркушів касової книги)	Макаренко В. Ю.	13 лютого 2010 р.	
7.	Перевірка відповідності дат прибуткових і видаткових документів датам у касових звітах	Степанов К. Д.	13 лютого 2010 р.	
8.	Перевірка повноти оприбуткування коштів, отриманих із банку	Макаренко В. Ю.	13 лютого 2010 р.	
9.	Перевірка повноти здачі виручки з каси в банк	Степанов К. Д.	13 лютого 2010 р.	
10.	Перевірка повноти здачі депонованої зарплати в банк	Макаренко В. Ю.	13 лютого 2010 р.	
11.	Перевірка заповнення реквізитів у касових ордерах і звітах	Степанов К. Д.	14 лютого 2010 р.	

2. Аудит грошових коштів

1	2	3	4	5
12.	Перевірка своєчасності повернення підзвітних сум	Степанов К. Д.	14 лютого 2010 р.	
13.	Перевірка цільового використання коштів, отриманих з банку	Степанов К. Д.	14 лютого 2010 р.	
14.	Перевірка повноти розкриття інформації по нематеріальних активах в примітках до фінансової звітності	Макаренко В. Ю.	15 лютого 2010 р.	
15.	Групування і систематизація виявлених недоліків	Степанов К. Д.	15 лютого 2010 р.	
16.	Формулювання висновків за результатами аудиту	Макаренко В. Ю.	15 лютого 2010 р.	

При здійсненні аудиту грошових коштів у касі найчастіше застосовують такі **методичні прийоми**: інвентаризація; спостереження за проведенням господарських чи бухгалтерських операцій; усне опитування; отримання письмових підтверджень; перевірка документів (за формою, суттю, змістом, арифметична, логічна, експертна, зустрічна перевірка); взаємний контроль операцій і документів, підготовлених на підприємстві; перевірка арифметичних розрахунків; аналіз тощо.

Аудит касових операцій за необхідності може починатись із перевірки фактичної наявності грошових коштів у касі шляхом проведення перерахунку готівки у касі.

Загальний алгоритм аудиту касових операцій представлено на рис. 6.2.

Перевірка касових документів здійснюється, як правило, вибірко-вим способом. За результатами перевірки касових документів доцільно складати робочий документ аудитора наступної форми (РД 09).

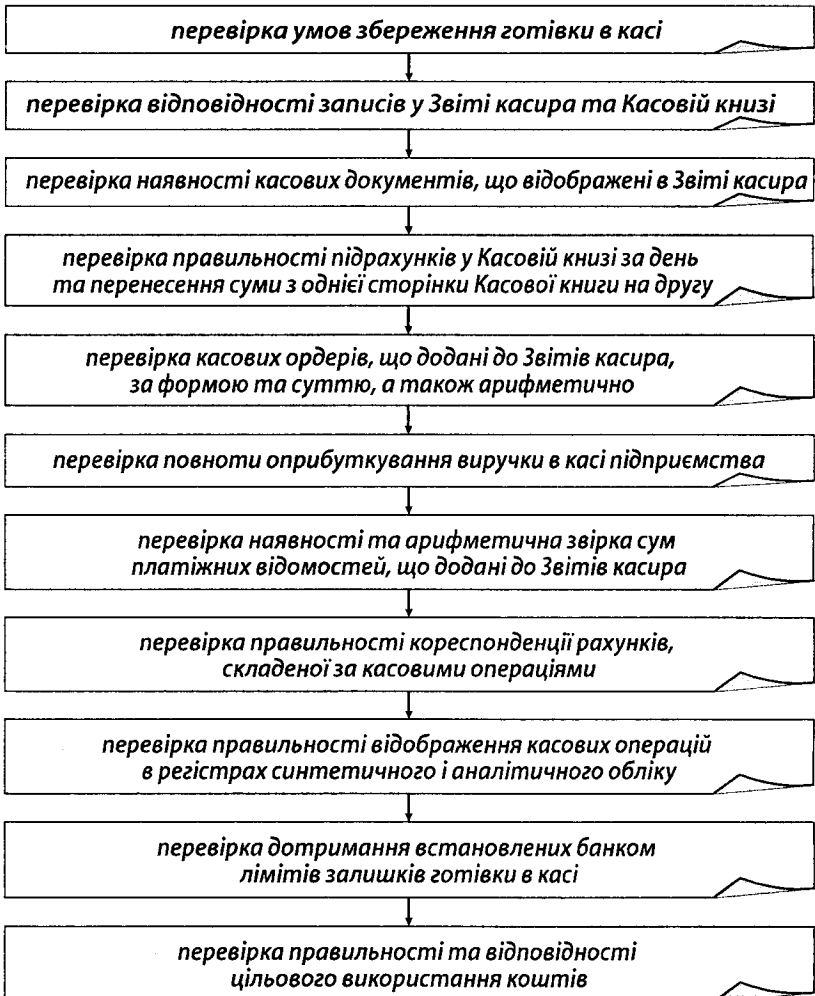


Рис. 6.2. Алгоритм аудиту касових операцій

Аудиторська фірма «Центр-аудит» Код робочого документа 09
 Підприємство ТОВ «Агроінформ» РД склав Марченко Т. Б.
 Період, що перевіряється РД перевірів Степовий П. Д.
01.01.2009–31.12.2009

Ділянка аудиту

Аудиторські процедури

Спосіб перевірки

Джерела

Аудит грошових коштів

перевірка записів та документів,

вибірковий

касові документи

Результати вибіркового контролю касових документів

№ пор.	Елемент вибірки (документ)	Наявність підписів				Наявність позначки у відомості при видачі за довіреністю	Наявність паспортних даних при видачі за видатковим ордером	Разом відхилень за елементом вибірки
		керівника	головного бухгалтера	касира	одержувача (платника)			
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	ПКО № 7	не потрібно	не потрібно	+	+	не потрібно	не потрібно	-
2	ВКО № 23	-	+	+	+	-	+	2
3	ВКО № 31	+	+	+	-	не потрібно	+	1
	І т.д.							

Важливим етапом аудиту є встановлення відповідності показників по взаємопов'язаним касовим документам. Такий контроль доцільно проводити вибірково за кілька днів. по результатам перевірки складають робочий документ наступного виду (РД 10).

Аудиторська фірма «Центр-аудит»Код робочого документа 10Підприємство ТОВ «Агроінформ»РД склав Марченко Т. Б.Період, що перевіряється
01.01.2009–31.12.2009РД перевірів Степовий П. Д.*Ділянка аудиту*

Аудит грошових коштів

*Аудиторські процедури*перевірка записів та документів,
перерахунок*Спосіб перевірки*

вибірковий

Джерела

касові документи

Вибірковий контроль касових документів на відповідність

№	Елемент вибірки (дата)	Відповідність дати в ордері даті звіту	Відповідність суми шифрами суми прописом	Відповідність дат оприбуткування готівкової виручки датам у звітам	Відповідність сум інкасації реєстратора розрахункових операцій сумам зданої виручки	Відповідність суми отриманих коштів у касовому звіті виписці банку	Відповідність суми зданої виручки в касовому звіті і виписці банку	Разом відхилень по елементу вибірки
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	02.06.09	+	+	-	+	+	-	2
2	12.11.09	+	+	+	-	+	+	1
	і т.д.							

Заключним етапом аудиту є узагальнення результатів перевірки, встановлення у відповідності до МСА 320 «Суттєвість в аудиті» суттєвості виявлених помилок і порушень; а також формулювання відповідного висновку.

Під час перевірки грошових коштів у касі можуть бути виявлені такі **типові порушення**:

- 1) відсутність укладеного договору про повну матеріальну відповідальність з касиром;

- 2) порушення порядку проведення інвентаризації;
- 3) наявність виправлень і підчищень у первинних документах;
- 4) пряме викрадення коштів;
- 5) неоприбуткування і привласнення суми готівки, що надійшла до каси;
- 6) надмірне списання коштів за касою шляхом: повторного використання документів для списання грошей за касою, неправильного підрахунку залишків (підсумків) у касових документах і звітах касира; списання грошових коштів за касою без підстав або за фіктивними документами; підробки у законно оформлених документах сум коштів (у бік збільшення), що підлягають списанню;
- 7) привласнення сум готівки, які законно нараховані фізичним і юридичним особам: привласнення депонованої заробітної плати та грошових коштів, нарахованих на інших підставах; привласнення сум готівки, що належить іншим підприємствам;
- 8) перевищення встановленого ліміту залишку готівки в касі;
- 9) невірна кореспонденція рахунків;
- 10) неправильне відображення касових операцій у регістрах синтетичного обліку;
- 11) відсутність підписів посадових осіб, їх недостовірність; порушення порядку видачі підзвітних сум тощо.

Виявлені в результаті аудиту порушення групують у документі такого виду (РД 11).

Аудиторська фірма «Центр-аудит»

Код робочого документа 11

Підприємство ТОВ «Агроінформ»

РД склав Марченко Т.Б.

Період, що перевіряється
01.01.2009–31.12.2009

РД перевірів Степовий П.Д.

Ділянка аудиту

Аудит грошових коштів

Аудиторські процедури

аналітичні процедури

Спосіб перевірки

суцільний

Джерела

робочі документи по перевірці грошових коштів у касі

Перелік виявлених помилок і порушень

№	Первинний документ, обліковий регістр				Характер порушення
	Найменування	№	Дата	Сума	
1	2	3	4	5	6
1	Прибутковий КО	12	7 липня	120,00	Наявність виправлень суми
2	Видатковий КО	14	7 липня	250,00	Відсутність підпису головного бухгалтера
3	Касова книга	Арк.2	липень	100,00	Невідповідність сум із Звітом касира за 3 липня
	І т.д.				

2.2. Аудит грошових коштів на рахунках у банку

Мета аудиту відповідно до МСА 200 «Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації щодо грошових коштів на рахунках у банках.

Основними завданнями аудиту грошових коштів на рахунках в банку є:

- ✓ контроль за дотриманням чинного законодавства, що регулює обліку грошових коштів на рахунках у банку;
- ✓ встановлення наявності у підприємства поточного та інших рахунків у банках;
- ✓ дослідження законності здійснених операцій на рахунках підприємства в банках;
- ✓ перевірка правильності документального оформлення банківських операцій, дослідження первинних документів з погляду правильності їх оформлення, достовірності, доцільності і законності операцій, відображених у них;
- ✓ встановлення відповідності даних виписок банку сумам, відображеним у первинних розрахункових документах;
- ✓ перевірка правильності відображення банківських операцій на рахунках бухгалтерського обліку;
- ✓ встановлення відповідності даних синтетичного і аналітичного обліку грошових коштів на рахунках в банку тощо.

Об'єктами аудиту грошових коштів на рахунках у банку є наявність і рух грошових коштів на рахунках у банку, матеріали інвентаризації, фінансова звітність.

Джерелами інформації аудиту грошових коштів на рахунках в банку є:

- 1) вимоги нормативних документів з обліку грошових коштів на рахунку в банку;
- 2) наказ про облікову політику підприємства;
- 3) виписки банку за відповідний період;
- 4) первинні розрахункові документи та прикладені до них документи;
- 5) реєстри синтетичного та аналітичного обліку;
- 6) головна книга;
- 7) звітність (Баланс ф. № 1, Звіт про рух грошових коштів ф. № 3, Примітки до фінансової звітності ф. № 5);
- 8) відповіді на запити аудитора;
- 9) договори (угоди) з банком про відкриття рахунків тощо.

Методика аудиту грошових коштів на рахунках у банку

Стратегія проведення аудиту грошових коштів на рахунках у банку розробляється виходячи із норм МСА 300 «Планування». На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства.

Для оцінки ефективності внутрішнього контролю грошових коштів на рахунках у банку аудитор проводить **тестування**.

Тест внутрішнього контролю грошових коштів на рахунках у банку

Аудиторська фірма «Центр-аудит»

Підприємство ТОВ «Агроінформ»

Період, що перевіряється 01.01.2009–31.12.2009

№	Зміст	Варіанти відповіді			Примітки
		Ні	Так	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1.	Доручення на перерахування грошей з рахунка в національній валюті подаються: • На паперових носіях; • В електронному вигляді за допомогою системи «клієнт-банк»				
2.	Право підпису на банківських документах (електронного підпису): • має винятково керівник; • делеговане іншим посадовим особам				
3.	Наявність суцільної реєстрації платіжних доручень				
4.	Наявність пропусків у нумерації платіжних доручень				
5.	Регістри з обліку операцій на поточному рахунку в національній валюті формуються: • автоматизовано; • вручну.				
6.	Банківські виписки з додатками групуються і підшиваються в хронологічному порядку				
7.	Доступ до комп'ютерного обліку операцій з руху коштів мають тільки особи, яким необхідний такий доступ у рамках службових обов'язків				
8.	Наявність рахунків, відкритих в іноземних банках				
9.	Наявність окремих синтетичних реєстрів для обліку коштів в різних валютах				

1	2	3	4	5	6
10.	Облік руху коштів в іноземній валюті ведеться в двох валютах: валюті розрахунків і національній валюті				
11.	Перерахунок залишку коштів в іноземній валюті для відображення в національній валюті здійснюється за курсом НБУ на дату звіту				
12.	Регістри з обліку операцій на поточному рахунку в іноземній валюті формуються: автоматизовано; вручну.				
13.	У звітному періоді надходила виручка в іноземній валюті				
14.	У звітному періоді здійснювалися операції з продажу іноземної валюти				
15.	Наявність замовлень на продаж іноземної валюти				
16.	Наявність замовлень на купівлю іноземної валюти				

Оцінивши систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор переходить до планування аудиту, кінцевим результатом якого є складання плану аудиту.

ПЛАН

аудиту грошових коштів на рахунках у банку

Аудиторська фірма «Центр-аудит»

Підприємство ТОВ «Агроінформ»

Період, що перевіряється 01.01.2009–31.12.2009

Запланований ризик середній

Запланована суттєвість 10000 грн.

№	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Період перевірки	Примітки
1	2	3	4	5
1.	Перевірка наявності прибуткових і видаткових документів, відображених у банківських виписках по рахунку	Макаренко В. Ю.	17 лютого 2010 р.	

1	2	3	4	5
2.	Перевірка наявності банківських виписок	Степанов К. Д.	17 лютого 2010 р.	
3.	Перевірка відповідності дат платіжних доручень датам у банківських виписках	Макаренко В. Ю.	17 лютого 2010 р.	
4.	Перевірка повноти оприбуткування коштів, зданих з каси на поточний рахунок	Степанов К. Д.	17 лютого 2010 р.	
5.	Перевірка правильності заповнення платіжних доручень	Макаренко В. Ю.	17 лютого 2010 р.	
6.	Звірка відповідності контрагентів по платіжним документах і по журналу-ордеру	Макаренко В. Ю.	18 лютого 2010 р.	
7.	Таксування оборотів у виписках банку	Степанов К. Д.	18 лютого 2010 р.	
8.	Розрахунок залишків по рахунку на кінець дня	Макаренко В. Ю.	18 лютого 2010 р.	
9.	Перевірка правильності застосованої кореспонденції рахунків і повноти відображення операцій по рахунку у журналі-ордері	Степанов К. Д.	18 лютого 2010 р.	
11.	Звірка оборотів і залишків у виписках банку та головній книзі	Степанов К. Д.	19 лютого 2010 р.	
12.	Зіставлення сум, відображених у фінансовій звітності, з залишком у регістрах бухгалтерського обліку у головній книзі	Степанов К. Д.	19 лютого 2010 р.	
13.	Звірення оборотів і залишків у виписках банку та головній книзі	Степанов К. Д.	19 лютого 2010 р.	
14.	Перевірка повноти розкриття інформації у фінансовій звітності	Макаренко В. Ю.	19 лютого 2010 р.	
15.	Групування і систематизація виявлених недоліків	Степанов К. Д.	19 лютого 2010 р.	
16.	Формулювання висновків за результатами аудиту	Макаренко В. Ю.	19 лютого 2010 р.	

Аудит банківських операцій здійснюється суцільним способом окремо за кожним рахунком. Особливу увагу слід приділити поточному рахунку.

Під час аудиту спочатку встановлюють наявність усіх виписок банку за рахунками підприємства. Якщо частина виявилась відсутньою, необхідно отримати банківські копії. Після цього здійснюють перевірку достовірності виписок банку і їх якості як за зовнішнім виглядом, так і шляхом зустрічної перевірки.

При опрацюванні виписок банку слід мати на увазі, що для банку рахунок підприємства по відношенню до балансу є пасивним, а тому залишки будуть кредитовими, операції по надходженню готівки на рахунок будуть відображені по кредиту, а по списанню з рахунку – по дебету.

Необхідно звірити залишки грошових коштів на рахунку, що перевіряється, з виписками, даними бухгалтерського обліку і звітності. Результати такої перевірки відображають у робочому документі такого виду (РД 12). Перевірка банківських виписок повинна поєднуватись із вивченням банківських операцій по суті. Це дає змогу здійснити перевірку законності здійснення операцій на банківських рахунках та правильності їх документального оформлення.

Аудиторська фірма «Центр-аудит»

Підприємство ТОВ «Агроінформ»

Період, що перевіряється
01.01.2009–31.12.2009

Ділянка аудиту

Аудиторські процедури

Спосіб перевірки

Джерела

Код робочого документа 12

РД склав Марченко Т. Б.

РД перевірів Степовий П. Д.

Аудит грошових коштів

аналітичні процедури

суцільний

робочі документи по перевірці грошових коштів на рахунку в банку

Перевірка відповідності залишків грошових коштів по рахунку у банку

№	Показники	Дата											
		31.01	28.02	31.03	30.04	31.05	30.06	30.07	31.08	30.09	31.10	30.11	31.12
1.	Залишок у виписці банку	124000	150000										
2.	Залишок у журналі-ордері (відомості)	124000	150000										
3.	Залишок у головній книзі	124000	150000										
4.	Залишок у балансі	104000	150000	і т.д.									

Важливим етапом аудиту є перевірка повноти і своєчасності оприбуткування грошових коштів, що надійшли до банку, перерахування податків до бюджету та інших обов'язкових платежів до позабюджетних фондів. Обов'язком аудитора є перевірка правильності і обґрунтованості перерахування коштів за товарно-матеріальні цінності. З цією метою порівнюють суми, вказані в платіжних документах, з даними виписок банку і записи на відповідних рахунках.

Методикою аудиту передбачено також вивчення платоспроможності підприємства та причин прострочення розрахунків з іншими кредиторами. Особливе місце займає перевірка правильності ведення аналітичного та синтетичного обліку шляхом арифметичної перевірки реєстрів, призначених для обліку грошових коштів на рахунках в банку, а також звірки з іншими обліковими реєстрами. При цьому звертають увагу на правильність кореспонденції рахунків за банківськими операціями.

Усі порушення чинних нормативних документів стосовно господарських операцій за банківськими рахунками виявляються суцільною перевіркою документів і взаємною звіркою реєстрів обліку на відповідність.

Типовими є такі порушення в обліку коштів на рахунках в банку:

- ✓ покриття зловживань окремими працівниками разом з касиром шляхом підміни документів або виправлення у виписках банку відповідних сум;
- ✓ привласнення готівки, одержаної з банку (шляхом не оприбуткування одержаних коштів на рахунок 30, а віднесення – на рахунки 36, 63, 68);
- ✓ невірно складена кореспонденція рахунків з обліку операцій на рахунках в банку;
- ✓ відсутність платіжних документів, що підтверджують факт здійснення операції;
- ✓ відсутність додатків до платіжних документів, які були підставою для здійснення господарських операцій;
- ✓ наявність документів, оформлених з порушенням вимог законодавства (ксерокопії документів, відсутність на документах банківських відміток);
- ✓ невідповідність даних у платіжних документах, що зберігаються у підприємства, яке перевіряється, фактичним перерахуванням коштів (дане порушення може бути виявлене шляхом

- проведення зустрічної перевірки розрахунків підприємства, що перевіряється, з іншими підприємствами, у які за даними обліку перераховувалися кошти);
- ✓ невідповідність кореспонденції рахунків, зазначеної у платіжних документах, аналогічній кореспонденції в облікових регістрах;
 - ✓ невідповідність даних платіжних документів банківській виписці;
 - ✓ відсутність перекладу українською мовою текстів платіжних документів, що стали підставою для здійснення валютних операцій тощо.

3. Аудит дебіторської заборгованості

Відповідно до П (С)БО № 10 «Дебіторська заборгованість», дебіторами є юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів. А тому, *дебіторська заборгованість* – це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. Дебіторська заборгованість може бути як довгостроковою, так і короткостроковою (поточною).

Довгострокова дебіторська заборгованість – це сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

Поточна дебіторська заборгованість – це сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

В першому випадку вона буде відображатись у I розділі активу Балансу як необоротні активи, а в другому – як оборотні активи, тобто в II розділі активу Балансу.

Для обліку дебіторської заборгованості діючим Планом рахунків передбачені такі рахунки:

18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи»;

36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»;

37 «Розрахунки з різними дебіторами»;

38 «Резерв сумнівних боргів».

Мета аудиту відповідно до МСА 200 «Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про дебіторську заборгованість.

Основні завдання аудиту:

- ✓ встановити дотримання вимог діючого законодавства щодо розрахунків з дебіторами;
- ✓ встановити законність виникнення дебіторської заборгованості підприємства;
- ✓ перевірити своєчасність погашення заборгованості;
- ✓ оцінити правильність синтетичного і аналітичного обліку розрахунків з дебіторами;
- ✓ перевірити наявність і правильність оформлення первинних документів що підтверджують факт виникнення чи погашення дебіторської заборгованості;
- ✓ перевірити правильність оцінки дебіторської заборгованості та розрахунку величини резерву сумнівних боргів;
- ✓ встановити правильність класифікації дебіторської заборгованості та дотримання в обліку інших вимог П (С)БО № 10 «Дебіторська заборгованість»;
- ✓ перевірити правильність списання заборгованості, строк позовної давності по якій минув;
- ✓ встановити доцільність заходів, ужитих підприємством щодо ліквідації причин, які спричинили прострочену заборгованість;
- ✓ перевірити дотримання законодавства за розрахунками з підзвітними особами та правильність відображення їх в обліку;
- ✓ визначити достовірність показників фінансової звітності відносно дебіторської заборгованості і розкриття необхідної інформації у Примітках до річної фінансової звітності.

Об'єктами аудиту є операції за розрахунками з покупцями і замовниками; авансами, що надійшли на підприємство; претензіями і відшкодуваннями матеріального збитку; розрахунками з підзвітними особами підприємства тощо.

Джерелами інформації аудиту дебіторської заборгованості є:

- 1) вимоги нормативних документів щодо обліку дебіторської заборгованості;
- 2) наказ про облікову політику підприємства;
- 3) первинні документи (рахунки-фактури, накладні, касові документи, виписки банку тощо);

- 4) договори на поставку продукції, надання послуг тощо;
- 5) реєстри синтетичного і аналітичного обліку розрахунків з дебіторами;
- 6) фінансова звітність і примітки до неї (Баланс ф.1, Звіт про фінансові результати ф.2, Звіт про рух грошових коштів ф.3, Примітки до річної фінансової звітності ф.5);
- 7) відповіді на запити аудитора;
- 8) інформація одержана в ході аудиторської перевірки;
- 9) аудиторські висновки, акти ревізій та інші документи, що узагальнюють результати контролю;
- 10) документи претензійно-позовних справ.

Методика аудиту дебіторської заборгованості

Стратегія проведення аудиту дебіторської заборгованості розробляється виходячи із норм МСА 300 «Планування». На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства.

З метою оцінки ефективності внутрішнього контролю дебіторської заборгованості аудитор проводить **тестування**, під час якого з'ясовують ряд питань, що подано в наступному документі.

Тест внутрішнього контролю дебіторської заборгованості

Аудиторська фірма «Центр-аудит»

Підприємство ТОВ «Агроінформ»

Період, що перевіряється 01.01.2009–31.12.2009

№	Зміст	Варіанти відповіді			Примітки
		Ні	Так	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1.	Чи контроль відповідності вимогам замовника залежить від дебіторської заборгованості, бухгалтерського обліку і роботи з грошовими коштами				

1	2	3	4	5	6
2.	Чи ведення аналітичного обліку дебіторської заборгованості залежить від ведення головної книги				
3.	У випадку виходу у відпустку співробітника, в обов'язок якого входить робота з дебіторською заборгованістю, йому призначають заступника				
4.	Чи обмежено доступ до комп'ютеризованих записів дебіторської заборгованості				
5.	Чи попередньо пронумеровані документи на відвантаження				
6.	Чи рахунки-фактури ведуться з належною перевіркою їх послідовності				
7.	Чи використовуються для виставлення рахунків затверджені преїскуранти				
8.	Чи переліки рахунків дебіторів з розбивкою по термінах оплати складаються (і регулярно перевіряються) відповідною особою				
9.	Чи виписки по банківському рахунку розносить особа, що не пов'язана з обліком дебіторської заборгованості				
10.	Чи перевіряються рахунки виписані клієнтам відповідною особою перед відвантаженням				
11.	Чи звіряються кількість відвантажена з кількістю, на яку виставляються рахунки-фактури				
12.	Чи здійснюється детальна звірка аналітичного обліку дебіторської заборгованості із синтетичним рахунком				
13.	Чи класифікується дебіторська заборгованість за терміном оплати				
14.	Чи скарги замовників і питання, пов'язані з виставленням рахунків-фактур, контролюються і вирішуються вчасно				
15.	Чи ведеться і перевіряється журнал замовлень регулярно для обліку не відвантажених замовлень				
16.	Чи рахунки-фактури:				
	• Порівнюються із замовленнями на продажі				
	• Порівнюються з документацією по відвантаженню				
	• Перевіряються на арифметичну точність				
	• Погоджуються з затвердженими преїскурантами				

3. Аудит дебіторської заборгованості

1	2	3	4	5	6
17.	Чи ведеться на підприємстві: • Книга реєстрації виписки рахунків; • Книга реєстрації виписки накладних на відвантаження; • Книга реєстрації договорів; • Книга реєстрації претензій.				
18.	Чи існує графік документообороту на відвантаження				
19.	Як проводиться інвентаризація заборгованості: • Періодичність; • Документальне оформлення.				
20.	Чи складаються акти звірки: • На дату інвентаризації; • Перед виставлянням претензій; • По мірі необхідності.				
21.	Аналітичний облік заборгованості ведеться в розрізі: • Дебітора (в загальній сумі); • Кожного відвантаження; • Договорів.				
22.	Чи проводиться аналіз заборгованості за терміном позовної давності, що минув, на кінець кожного звітного місяця				
23.	Чи є на підприємстві дебіторська заборгованість, забезпечена векселями				
24.	Чи використовуються в розрахунках взаємозаліки				
25.	Чи існує дебіторська заборгованість за бартерними договорами				
26.	Чи списується дебіторська заборгованість на витрати				
27.	Чи переносилася дебіторська заборгованість на інші рахунки				
28.	Чи записи в журналі реєстрації виписки рахунків періодично порівнюються з документами на відвантаження				
29.	Чи сумарні підсумки рахунків-фактур підводяться щодня і порівнюються з записом в журналі-ордері				
30.	Чи відповідна особа періодично порівнює фактичні продажі з плановими продажами і контролює суттєві різниці				
31.	Чи періодично оцінюється адекватність резерву на покриття сумнівних боргів по рахунках відповідною особою				

Оцінивши систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор переходить до планування аудиту, кінцевим результатом якого є складання плану аудиту.

ПЛАН аудиту дебіторської заборгованості

Аудиторська фірма «Центр-аудит»

Підприємство ТОВ «Агроінформ»

Період, що перевіряється 01.01.2009–31.12.2009

Запланований ризик середній

Запланована суттєвість 10000 грн.

№	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Період перевірки	Примітки
1	2	3	4	5
1.	Звірка даних реєстрів обліку дебіторської заборгованості з даними головної книги.	Макаренко В. Ю.	01 лютого 2010 р.	
2.	Перевірка наявності первинної документації за всіма господарськими операціями з дебіторами	Степанов К. Д.	01 лютого 2010 р.	
3.	Перевірка класифікації дебіторської заборгованості	Макаренко В. Ю.	02 лютого 2010 р.	
4.	Перевірка санкціонування операцій з відвантаження продукції, товарів	Степанов К. Д.	02 лютого 2010 р.	
5.	Перевірка санкціонування розрахунків з іншими дебіторами підприємства	Макаренко В. Ю.	03 лютого 2010 р.	
6.	Перевірка правильності проведення, документального оформлення і відображення в обліку розрахунків з дебіторами	Макаренко В. Ю.	04 лютого 2010 р.	
7.	Встановлення найбільш крупних дебіторів і з'ясування строку погашення заборгованості	Степанов К. Д.	04 лютого 2010 р.	
8.	Перевірка своєчасності повернення дебіторської заборгованості	Макаренко В. Ю.	05 лютого 2010 р.	
9.	Виявлення обсягів простроченої і безнадійної заборгованості	Степанов К. Д.	05 лютого 2010 р.	
10.	Перевірка обґрунтованості списання заборгованості на витрати	Макаренко В. Ю.	06 лютого 2010 р.	
11.	Перевірка відповідності даних синтетичного і аналітичного обліку	Степанов К. Д.	06 лютого 2010 р.	

3. Аудит дебіторської заборгованості

1	2	3	4	5
12.	Перевірка документального оформлення та відображення в обліку результатів переоцінок основних засобів	Макаренко В. Ю.	08 лютого 2010 р.	
13.	Групування і систематизація виявлених недоліків	Степанов К. Д.	09 лютого 2010 р.	
14.	Формулювання висновків за результатами аудиту	Макаренко В. Ю.	10 лютого 2010 р.	

Для аудиту дебіторської заборгованості підприємства використовують широкий спектр методів. Аудитор проводить суцільну або вибірково первірку розрахунків. Метод аудиторської перевірки аудитор визначає залежно від кількості підприємств, що беруть участь у розрахунках. У практиці аудиту перевагу віддають вибіркового способу.

Перевірку бажано починати з аналізу матеріалів інвентаризації дебіторської заборгованості. Аудитору необхідно виявити на основі відповідних документів обґрунтованість сум дебіторської заборгованості.

Крім цього, методика аудиту дебіторської заборгованості передбачає здійснення таких процедур:

- ✓ звірка залишків заборгованості у Головній книзі з обліковими регістрами. За результатами цього складається відомість;
- ✓ визначення крупних дебіторів і складання їх переліку;
- ✓ направлення запитів на підтвердження дебіторської заборгованості, в т. ч. і по вексям;
- ✓ перевірка наявності і правильності реєстрації договорів;
- ✓ перевірка правильності оформлення документів на відвантаження продукції і своєчасне надання їх у бухгалтерію;
- ✓ перевірка розрахунків за товарообмінними операціями, наявність договору, акта взаємозаліку тощо;
- ✓ збір доказів підтвердження (спростування) того, що поточна дебіторська заборгованість визнається одночасно з визнанням доходу від реалізації;
- ✓ перевірка обґрунтованості списання безнадійної дебіторської заборгованості на витрати;
- ✓ оформлення окремим документом виявлених під час здійснення аудиту порушень.

Аудитор повинен проаналізувати склад дебіторів підприємства, виділити найбільш значні, виходячи із суми боргу. Після чого здійснити їх перевірку і за результатами скласти такі робочі документи (РД 13).

Аудиторська фірма «Центр-аудит»Код робочого документа 13Підприємство ТОВ «Агроінформ»РД склав Марченко Т. Б.Період, що перевіряється
01.01.2009–31.12.2009РД перевірив Степовий П. Д.*Ділянка аудиту*Аудит дебіторської заборгованості
перевірка записів і документів,
запит, перерахунок*Аудиторські процедури*

суцільний

*Спосіб перевірки*реєстри синтетичного і аналітичного
обліку дебіторської заборговано-
сті, відповіді на запити аудитора*Джерела*

ПЕРЕЛІК ВЕЛИКИХ ДЕБІТОРІВ станом на 1 грудня 2009 р.

Дебітор	Питома вага у складі дебіторської заборгованості, %	Сума дебіторської заборгованості, грн	Дата виникнення заборгованості	№ і дата накладної (договору)
1	2	3	4	5
Цукровий завод	30,2	604000,50	10.10.2007 р.	№ 12 від 10.10.2007 р.
Хлібоприймальний пункт	21,3	426000,00	02.09.2007 р.	№ 15 від 02.09.2007 р.
ТОВ «Надія»	8,9	17800,25	12.09.2007 р.	№ 17 від 12.09.2007 р.
ФГ «Ромашка»	7,5	15000,85	09.10.2007 р.	№ 11 від 09.10.2007 р.

Важливим моментом при організації обліку розрахунків з покупцями і замовниками є недопущення прострочення сплати дебіторської заборгованості. Особливого значення при цьому набуває контроль за дебіторською заборгованістю, за якою спливає строк позовної давності. Необхідно своєчасно виявляти таких дебіторів і вживати заходів щодо примусового стягнення боргу (РД 14).

Аудиторська фірма «Центр-аудит» Код робочого документа 14
 Підприємство ТОВ «Агроінформ» РД склав Марченко Т.Б.
 Період, що перевіряється РД перевірив Степовий П.Д.
01.01.2009–31.12.2009

Ділянка аудиту

Аудиторські процедури

Спосіб перевірки

Джерела

Аудит дебіторської заборгованості
 перевірка записів і документів,
 запит, перерахунок

вибірковий

реєстри синтетичного і аналітично-
 го обліку дебіторської заборговано-
 сті, відповіді на запити аудитора

**ЗВІРКА ПОВНОТИ ТА СВОЄЧАСНОСТІ
 ОПЛАТИ РАХУНКІВ ПОКУЩАМИ
 станом на 31.12.2009 р.**

Дебітор (повна назва, без скорочення)	Дата виникнення заборгованості	Сума за накладною (рахунком, договором), грн.	Кінцева дата проведення оплати покупцем згідно з доку- ментами	Дата фактично проведеної оплати (згідно виписки банку)	Сума штрафу чи пені за несвоє- часну оплату, передбачену договором		Обґрунтування встановлених розбіжностей
					За договором	Фактично стяг- нуто	
1	2	3	4	5	6	7	8
«Світанок»	2 березня	15620,00	2 червня	23 червня	1562,00	1562,00	Неплатоспроможність дебітора
«Нібулон»	14 вересня	236540,80	14 грудня	10 грудня	-	-	-

У випадку виявлення під час аудиту простроченої дебіторської заборгованості, існує необхідність в перевірці правильного її списання (РД 15).

Аудиторська фірма «Центр-аудит» Код робочого документа 15

Підприємство ТОВ «Агроінформ» РД склав Марченко Т. Б.

Період, що перевіряється РД перевірів Степовий П. Д.
01.01.2009–31.12.2009

Ділянка аудиту

Аудиторські процедури

Спосіб перевірки

Джерела

Аудит дебіторської заборгованості
перевірка записів і документів,
запит, перерахунок

суцільний

реєстри синтетичного і аналітично-
го обліку дебіторської заборговано-
сті, відповіді на запити аудитора

СПИСАННЯ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНІСТЬ ЗІ СТРОКОМ ПОЗОВНОЇ ДАВНОСТІ, ЩО МИНУВ станом на 31.12.2009 р.

Дебітор	Сума дебіторської заборгованості	Дата виникнення заборгованості	Записи, зроблені в обліку на списання	Підстава для списання	Примітки
1	2	3	4	5	6
ФГ «Ромашка»	25065,00	03.09.2005 р.	Дт94 Кт36	Кінець строку позовної давності	
ТОВ «Маяк»	5651,00	23.10.2005 р.	Дт94 Кт36	Кінець строку позовної давності	

За результатами аудиту розрахунків з дебіторами доцільно складати робочий документ «Перелік виявлених помилок і порушень при перевірці дебіторської заборгованості» (РД 16).

Аудиторська фірма «Центр-аудит» Код робочого документа 16
 Підприємство ТОВ «Агроінформ» РД склав Марченко Т. Б.
 Період, що перевіряється РД перевірив Степовий П. Д.
01.01.2009–31.12.2009

Ділянка аудиту

Аудиторські процедури

Спосіб перевірки

Джерела

Аудит дебіторської заборгованості
аналітичні процедури

суцільний

робочі документи з перевірки
дебіторської заборгованості

ПЕРЕЛІК ВИЯВЛЕНИХ ПОМИЛОК І ПОРУШЕНЬ при перевірці дебіторської заборгованості за 2009 р.

№ пор	Первинний документ, обліковий регістр				Характер порушення
	Найменування	№	Дата	Сума	
1	Журнал-ордер	№ 7	вересень	235,00	помилково віднесена сума витрат по відрядженню керівника підприємства на витрати виробництва
2	Товаро-транспортна накладна	№ 14	10 липня	14506,2	Немає підпису представника покупця
	І т. д.				

У цілому, під час аудиту дебіторської заборгованості можуть бути виявлені такі **типові порушення** в обліку:

- 1) невірно складена кореспонденція рахунків при відображенні розрахунків з дебіторами;
- 2) невідповідність даних синтетичного і аналітичного обліку;
- 3) зарахування отриманих сум дебіторської заборгованості на погашення заборгованості невідповідних дебіторів;
- 4) помилки під час проведення арифметичних розрахунків;
- 5) відображення дебіторської заборгованості на фіктивних рахунках неіснуючих клієнтів або за фіктивними операціями;
- 6) списання нестач і крадіжок за рахунок збільшення дебіторської заборгованості;
- 7) невірно розрахований розмір резерву сумнівних боргів;
- 8) помилки при відображенні дебіторської заборгованості у звітності тощо.

4. Аудит виробничих запасів

Необхідною умовою здійснення процесу виробництва є постійна наявність виробничих запасів у потрібній кількості та асортименті.

Основні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності висвітлено у П(С)БО № 9 «Запаси». Згідно з даним нормативним документом, *запаси* визнаються активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їхня вартість може бути достовірно визначена.

З метою забезпечення ефективності обліку, *виробничі запаси поділяють на такі класифікаційні групи:*

- ✓ сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;
- ✓ незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу;
- ✓ готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;
- ✓ товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;
- ✓ малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;
- ✓ поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за П(С)БО № 9 «Запаси», а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.

Як правило, на підприємстві обсяг операцій із запасами досить великий, а тому їх перевірка є трудомістким і відповідальним процесом.

Мета аудиту відповідно до МСА 200 «Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про виробничі запаси.

Виходячи з мети, **основними завданнями аудиту виробничих запасів** є такі:

- ✓ контроль за дотриманням чинного законодавства щодо операцій з виробничими запасами;
- ✓ встановлення правильності визнання активів запасами згідно з П (С)БО № 9 «Запаси»;
- ✓ перевірка правильності формування первісної вартості запасів;
- ✓ дослідження стану складського господарства запасів;
- ✓ встановлення повноти і правильності відображення в бухгалтерському обліку надходження запасів за їх каналами;
- ✓ підтвердження (спростування) доцільності вибору підприємством методу списання запасів на витрати підприємства;
- ✓ перевірка дотримання встановлених нормативів використання запасів на виробництво;
- ✓ дослідження правильності і повноти відображення в обліку господарських операцій з вибуття запасів за їх каналами;
- ✓ перевірка правильності віднесення вартості запасів, використаних на виробництво.

Діючим Планом рахунків, затвердженим наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291, для обліку запасів передбачено клас 2 «Запаси», який містить такі рахунки:

- 20 «Виробничі запаси»;
- 21 «Поточні біологічні активи»;
- 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;
- 23 «Виробництво»;
- 24 «Брак у виробництві»;
- 25 «Напівфабрикати»;
- 26 «Готова продукція»;
- 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»;
- 28 «Товари».

«Поточні біологічні активи», хоча і віднесені до категорії запасів, проте мають свої особливості, як в обліку, так і у проведенні аудиту, а тому будуть описані окремо. Це ж стосується і рахунку 23 «Виробництво».

Об'єктами аудиту є групи запасів, а також операції пов'язані з надходженням, рухом і вибуттям запасів на підприємстві, їх оцінка, нормування, списання тощо.

Джерелами інформації аудиту запасів є:

- 1) вимоги нормативних документів, що регламентують облік основних засобів;
- 2) наказ про облікову політику;
- 3) первинні та інші документи з обліку запасів: журнал обліку вантажів, що надійшли; довіреність; акт списання бланків довіреностей; журнал реєстрації довіреностей; прибутковий ордер; акт про приймання матеріалів; лімітно-забірна картка; накладна-вимога на відпуск матеріалів на сторону; накладна внутрішньогосподарського призначення; акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів; акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів; рахунок-фактура; товарно-транспортна накладна; акт закупки запасів; акт про брак; відомість про брак, накладна на здачу готової продукції на склад; опис-акт уцінки товарів і продукції, які залежались, і лишків запасів тощо;
- 4) картка (книга) складського обліку матеріалів;
- 5) сальдова відомість;
- 6) звіт про рух матеріальних цінностей;
- 7) реєстри синтетичного і аналітичного обліку по рахункам:
15 «Капітальні інвестиції»;
20 «Виробничі запаси»;
22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;
23 «Виробництво»;
26 «Готова продукція»;
27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»;
28 «Товари»;
40 «Статутний капітал»;
41 «Пайовий капітал»;
46 «Неоплачений капітал»;
63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»;
70 «Доходи від реалізації»;
91 «Загально виробничі витрати»;
92 «Адміністративні витрати»;
94 «Інші витрати» тощо;

- 8) фінансова звітність (ф.1 Баланс, ф.2 Звіт про фінансові результати, ф.5 Примітки до річної фінансової звітності);
- 9) відповіді на запити аудитора;
- 10) акти і довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю;
- 11) договори купівлі-продажу запасів, супровідні документи тощо.

Методика аудиту виробничих запасів

Стратегія проведення аудиту виробничих запасів розробляється виходячи із норм МСА 300 «Планування». На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства.

Тестування внутрішнього контролю доцільно здійснювати за запропонованим нижче документом.

Тест внутрішнього контролю виробничих запасів

Аудиторська фірма «Центр-аудит»

Підприємство ТОВ «Агроінформ»

Період, що перевіряється 01.01.2009–31.12.2009

№	Зміст	Варіанти відповіді			Примітки
		Ні	Так	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1.	Чи відповідає зберігання запасів встановленим вимогам				
2.	Чи закріплені запаси, що знаходяться на складі і в експлуатації, за особами, відповідальними за їх зберігання і використання				
3.	Чи наявні договори про повну матеріальну відповідальність з працівниками, які безпосередньо пов'язані із зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих йому запасів				
4.	Чи ведеться облік у розрізі підзвітних осіб				
5.	Чи обмежено доступ до інформації про запаси в електронному вигляді				
6.	Чи належним чином проводиться інвентаризація запасів				

1	2	3	4	5	6
7.	Чи правильно відображається в обліку результат інвентаризації				
8.	Чи невикористані частини інвентаризаційних описів прокреслюються знаком Z				
9.	Чи були у звітному періоді факти крадіжки та псування запасів				
10.	Чи списувався за нормами природний убуток запасів				
11.	Чи ліквідувались у звітному періоді запаси				
12.	Чи оприбутковували зайві матеріальні цінності, виявлені в результаті інвентаризації				
13.	Чи списувались неліквідні та залежалі товарно-матеріальні цінності				
14.	Чи проводяться на підприємстві незаплановані інвентаризації окремих видів запасів, в окремих місцях зберігання та в підзвіті				
15.	Чи проводиться звірка даних реєстрів бухгалтерського обліку запасів з даними Головної книги				
16.	Чи здійснюється звірка за відпуском запасів на підставі лімітно-забірних карт з документами на витрачання				
17.	Чи проводиться контроль за фактами списань від псування та знищення запасів				
18.	Чи проводиться контроль за точністю підрахунку первинних документів				

Оцінивши систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор переходить до планування аудиту, кінцевим результатом якого є складання плану аудиту.

ПЛАН аудиту виробничих запасів

Аудиторська фірма «Центр-аудит»Підприємство ТОВ «Агроінформ»Період, що перевіряється 01.01.2009–31.12.2009Запланований ризик середнійЗапланована суттєвість 10000 грн.

№	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Період перевірки	При- мітки
1	2	3	4	5
1.	Звірка залишків товарно-матеріальних цінностей за даними головної книги з залишками в облікових регістрах	Мака- ренко В. Ю.	01 лютого 2010 р.	
2.	Перевірка наявності договорів про повну матеріальну відповідальність	Степа- нов К. Д.	01 лютого 2010 р.	
3.	Перевірка дотримання строків, порядку, документального оформлення та відображення в обліку результатів проведення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей	Мака- ренко В. Ю.	02 лютого 2010 р.	
4.	Зустрічна перевірка даних договору, документів на оплату, прибуткових накладних, інших супровідних документів з даними відображеними у аналітичному та бухгалтерському обліку	Степа- нов К. Д.	02 лютого 2010 р.	
5.	Перевірка відповідності прибуткових та видаткових накладних записам в журналі реєстрації	Мака- ренко В. Ю. Степа- нов К. Д.	03 лютого 2010 р.	
6.	Перевірка формування первісної вартості товарно-матеріальних цінностей при надходженні	Мака- ренко В. Ю.	04 лютого 2010 р.	
7.	Перевірка невідфактурованих поставок на предмет оприбуткування та відпуск товарно-матеріальних цінностей у виробництво	Степа- нов К. Д.	04 лютого 2010 р.	
8.	Перевірка своєчасності оприбуткування запасів	Мака- ренко В. Ю.	05 лютого 2010 р.	
9.	Перевірка документального оформлення та відображення в обліку оприбуткування корисних матеріалів після ліквідації основних запасів	Степа- нов К. Д.	05 лютого 2010 р.	

1	2	3	4	5
10.	Перевірка документального оформлення та відображення в обліку результатів переоцінки товарно-матеріальних цінностей	Макаренко В. Ю.	06 лютого 2010 р.	
11.	Перевірка документального оформлення товарно-матеріальних цінностей, які знаходяться на відповідному зберіганні	Степанов К. Д.	06 лютого 2010 р.	
12.	Перевірка документального оформлення товарів, які знаходяться в дорозі	Макаренко В. Ю.	08 лютого 2010 р.	
13.	Перевірка документального оформлення, відображення в обліку та незмінності методу оцінки вибуття товарно-матеріальних цінностей	Степанов К. Д.	08 лютого 2010 р.	
14.	Перевірка правомірності внесення змін в облікову політику з питань вибуття товарно-матеріальних цінностей	Макаренко В. Ю.	09 лютого 2010 р.	
15.	Перевірка залишків деяких видів товарно-матеріальних цінностей, з метою уникнення приписок чи надмірного списання	Степанов К. Д.	09 лютого 2010 р.	
16.	Взаємна звірка даних матеріального звіту з накладними, лімітно-забірними картками з метою виявлення не вказаних у звіті первинних документів, підтвердження облікової ціни, наявності підписів матеріально відповідальних осіб	Макаренко В. Ю.	10 лютого 2010 р.	
17.	Перевірка відображення в обліку розподілу транспортно-заготівельних витрат	Степанов К. Д.	10 лютого 2010 р.	
18.	Перевірка термінів використання та порядку списання зношення малоцінних та швидкозношуваних предметів	Макаренко В. Ю.	10 лютого 2010 р.	
19.	Ознайомлення з системою передачі готової продукції з виробництва на склад та умовами зберігання її на складі	Степанов К. Д.	10 лютого 2010 р.	
20.	Перевірка організації аналітичного обліку готової продукції за місцями її зберігання та окремими видами	Степанов К. Д.	11 лютого 2010 р.	
21.	Перевірка витрат матеріалів на випуск готової продукції	Макаренко В. Ю.	11 лютого 2010 р.	
22.	Перевірка своєчасності відображення в обліку відвантаження продукції та оформлення супровідних документів	Степанов К. Д.	11 лютого 2010 р.	
23.	Перевірка документального оформлення та відображення в обліку повернення бракованої готової продукції	Макаренко В. Ю.	11 лютого 2010 р.	

1	2	3	4	5
24.	Перевірка документального оформлення та відображення в обліку продукції, яка вироблена з давальницької сировини	Степанов К. Д.	11 лютого 2010 р.	
25.	Формулювання висновків за результатами аудиту	Макаренко В. Ю.	11 лютого 2010 р.	

При перевірці облікової політики **критеріями оцінки** будуть виступати, у першу чергу, Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та П (С)БО 9 «Запаси» і П (С)БО 16 «Витрати».

Зокрема необхідно встановити відповідність визнання, класифікації, оцінки, переоцінки нормам вищеназваних документів.

При здійсненні аудиту запасів доцільно застосовувати такі **прийоми і способи перевірки**, як інвентаризація, контрольне порівняння, зіставлення документальних даних, зустрічна перевірка, арифметична перевірка, перевірка правильності розрахунку норм природних втрат тощо. Послідовність аудиту товарно-матеріальних цінностей наведе на рис. 6.3.



Рис. 6.3. Алгоритм аудиту товарно-матеріальних цінностей

Аудит матеріальних запасів доцільно розпочати з ознайомлення з місцями зберігання матеріальних запасів, організацією складського господарства та станом складського обліку. Під час перевірки складського господарства необхідно звернути увагу: на правильність розміщення матеріальних цінностей на складах; на забезпеченість складів контрольними замками, пломбами, протипожежними засобами, ваговимірювальними приладами, а також на їх точність; на наявність договорів про повну матеріальну відповідальність, їх правильність і законність; на відповідність складських приміщень вимогам збереження матеріальних цінностей від псування та розкрадання; на порядок передачі складів після закінчення роботи охорони та приймання від неї; на порядок вивезення матеріальних цінностей з господарства; а також перевіряється правильність організації складського обліку, його достовірність, повнота і якість.

Після огляду складського господарства та вивчення стану складського обліку аудитор встановлює вибірку для проведення інвентаризації. Слід мати на увазі, що запаси на підприємствах можуть зберігатись на кількох складах, і в цьому випадку інвентаризацію необхідно проводити одночасно на всіх складах, щоб виключити можливість переміщення запасів з одного складу на інший.

В результаті інвентаризації може бути виявлено відповідність даних обліку і фактичної наявності запасів та невідповідність (нестача, надлишок або пересортиця запасів). Тому аудитор має встановити правильність взаємного заліку надлишків і нестач внаслідок пересортиці, що допускається тільки щодо запасів однакового найменування у відповідній кількості за умови, що вони мали місце в одному й тому самому періоді, який перевіряється, та в однієї матеріально-відповідальної особи.

У випадку, якщо при проведенні взаємозаліку нестач надлишками при пересортиці, вартість виявлених цінностей, яких не вистачає, перевищує вартість цінностей виявленого надлишку, то різниця вартості має бути віднесена на винних осіб.

Крім того, об'єктом аудиту є встановлення правомірності списання на природні втрати запасів, по яким виявлена нестача. Розміри природних втрат і порядок їх списання встановлені чинним законодавством.

При виявленні нестач, віднесених на матеріально-відповідальних осіб, аудитор визначає правильність розрахунку розміру відшкодуван-

ня. Розмір відшкодування нестач запасів (P) понад норми природних витрат розраховують за формулою:

$$P = [(ПВ - А) \cdot I + ПДВ + АЗ] \cdot К,$$

де $ПВ$ – первісна вартість матеріальних цінностей на момент встановлення факту їх нестачі, крадіжки чи псування;

$А$ – амортизаційні відрахування;

I – загальний індекс інфляції, розрахований на основі щомісячних індексів інфляції;

$ПДВ$ – податок на додану вартість;

$АЗ$ – акцизний збір;

$К$ – коефіцієнт (залежить від виду активу, по якому виявлена нестача).

При перевірці документів по надходженню запасів, у випадку якщо документ викликає підозру у аудитора (виявлення виправлень, підчисток, перекручень, невідповідностей або безтоварності окремих документів), аудитор повинен провести їх зустрічну перевірку.

Значну увагу необхідно приділити такому питанню як правильність формування первісної вартості запасів.

Тому необхідно мати на увазі, що *первісною вартістю запасів, що придбані за плату*, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

- ✓ суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;
- ✓ суми ввізного мита;
- ✓ суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- ✓ транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);
- ✓ інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів).

У разі, якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, такі запаси можуть оцінюватися

та відображатися за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості.

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається за П (С)БО 16 «Витрати».

Первісною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених П (С)БО 9 «Запаси».

Первісною вартістю запасів, одержаних безоплатно, визнається їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених П (С)БО 9 «Запаси».

Первісна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість.

Первісною вартістю запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів.

Аудит повноти, своєчасності та правильності оприбуткування матеріальних запасів передбачає вивчення таких питань:

- 1) дотримання на підприємстві порядку приймання і оформлення документів, що підтверджують факт надходження матеріалів;
- 2) правильність обліку та оцінки матеріалів, що надійшли від постачальників;
- 3) повнота і своєчасність оприбуткування ТМЦ у відповідності з документами постачальника (здійснюється з метою виявлення випадків неповного оприбуткування або повного неоприбуткування ТМЦ);
- 4) відповідність якості одержаних запасів характеристикам, що вказані в прибуткових документах, сертифікатах якості, лабораторних аналізах тощо;
- 5) правильність оформлення актів на приймання ТМЦ (у випадку, коли якісні або кількісні характеристики матеріалів, що надійшли, не відповідають тим, що вказані в супроводжувальних документах);
- 6) правильність, повнота та своєчасність оприбуткування запасів, придбаних підзвітними особами;
- 7) повнота, своєчасність і правильність оприбуткування матеріалів від ліквідації основних засобів та малоцінних необоротних активів тощо.

На підприємствах для виявлення повноти і своєчасності оприбуткування виготовленої продукції застосовується зустрічна звірка документів з оприбуткування з документами щодо нарахування оплати праці за виготовлення даної продукції. Ефективним прийомом контролю повноти оприбуткування продукції є опитування працівників підприємства, які пов'язані із виготовленням та оприбуткуванням продукції.

Аудит надходження продукції власного виробництва має включати, крім документального контролю, також і прийоми фактичного контролю (інвентаризації, контрольних замірів, контрольного зважування).

У випадках придбання запасів аудиторю необхідно звернути особливу увагу на дотримання податкового законодавства (порядку нарахування і сплати ПДВ тощо). В цілому результати аудиту повноти і своєчасності оприбуткування запасів доцільно відображати у робочому документі наступного виду (РД 17).

Аудиторська фірма <u>«Центр-аудит»</u>	Код робочого документа <u>17</u>
Підприємство <u>ТОВ «Агроінформ»</u>	РД склав <u>Марченко Т. Б.</u>
Період, що перевіряється <u>01.01.2009–31.12.2009</u>	РД перевірів <u>Степовий П. Д.</u>

Ділянка аудиту

Аудит запасів

Аудиторські процедури

перевірка записів і документів, запит, підтвердження, перерахунок, аналітичні процедури

Спосіб перевірки

вибірковий

Джерела

накладні, рахунки-фактури, реєстри синтетичного і аналітичного обліку запасів, відповіді на запити аудитора

**ВИБІРКА СВОЄЧАСНОСТІ
ОПРИБУТКУВАННЯ ЗАПАСІВ
по рахунку 20 «Виробничі запаси» (203 «Паливо»)**

№ пор.	Дані первинного обліку			Відображено в обліку			Відхилення	Вид запасів
	№, дата	назва	сума	Кт рахунку	Дата	сума		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	№ 26, від 12.03.09	Товаро-тран-спортна накладна	4053,0	631	13.03.07	4053,0	Опри-бутковано на наступний день	Паливо А-76
2	№ 141, від 24.03.09	Товаро-тран-спортна накладна	5300,0	631	24.03.07	6360,0	До первісної вартості помилково включено ПДВ	Паливо А-76

При відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів:

- ✓ ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- ✓ середньозваженої собівартості;
- ✓ собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- ✓ нормативних затрат;
- ✓ ціни продажу.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання застосовується один із обраних методів.

При списанні матеріальних запасів на виробництво продукції можливі випадки завищення списаної вартості, що призводить до завищення собівартості продукції, збільшення обсягу валових витрат, а також викривлення результатів господарської діяльності підприємства. Аудит даної ділянки передбачає застосування таких прийомів контролю, як контрольний запуск сировини на виробництво, підрахунок, нормативне порівняння тощо.

При проведенні аудиту операцій щодо переміщення та вибуття матеріальних запасів перевіряють записи в Книгах (регістрах) складського обліку; порядок відпуску матеріальних запасів зі складу підприємства; нормування запасів; виявляють випадки понаднормового відпу-

4. Аудит виробничих запасів

ску матеріальних запасів на виробництво; а також випадки списання нестач матеріальних запасів понад норми природних втрат на витрати виробництва; встановлюють відповідність фактичного витрачання (використання) запасів даним бухгалтерського обліку; з'ясовують наявність випадків обважування або відпуску на виробництво сировини та матеріалів пониженої якості або прострочених матеріалів; встановлюють, чи носить використання запасів цільовий характер.

Загальним підходом до перевірки витрачання матеріальних запасів є порівняння обсягів виготовленої продукції чи виконаних робіт, норм витрачання матеріальних запасів на одиницю виготовленої продукції (наданої послуги) та фактичного списання матеріальних запасів.

Узагальнюють виявлені недоліки в документі, наведеному нижче (РД 18).

Аудиторська фірма «Центр-аудит»

Підприємство ТОВ «Агроінформ»

Період, що перевіряється
01.01.2009–31.12.2009

Код робочого документа 18

РД склав Марченко Т. Б.

РД перевірів Степовий П. Д.

Ділянка аудиту

Аудиторські процедури

Спосіб перевірки

Джерела

Аудит запасів

перевірка записів і документів, запит, підтвердження, перерахунок, аналітичні процедури

вибірковий

накладні, рахунки-фактури, реєстри синтетичного і аналітичного обліку запасів, відповіді на запити аудитора, робочі документи аудитора

ПЕРЕЛІК ПОМИЛОК І ПОРУШЕНЬ, ВИЯВЛЕНИХ В ХОДІ АУДИТУ ЗАПАСІВ

№ пор.	Первинний документ, обліковий реєстр				Характер порушення
	Найменування	№	Дата	Сума	
1	2	3	4	5	6
1	Лімітно-забірна картка	15	12.08.09	126,00	Перевищення ліміту відпуску палива
2	Книга складського обліку	7	вересень	5236,00	Несвоєчасне оприбуткування продукції

1	2	3	4	5	6
3	Журнал-ордер		червень	4029,00	Невірно визначено кореспондуючий рахунок (Кт 92 замість Кт 912)
	І т.д.				

Типовими помилками під час здійснення операцій з виробничими запасами є такі:

- ✓ незадовільна організація складського господарства;
- ✓ невиконання завдань щодо заготовлення (придбання) матеріалів;
- ✓ завищення собівартості придбаних матеріалів;
- ✓ порушення правил приймання вантажів;
- ✓ неповне оприбуткування запасів;
- ✓ необгрунтовані претензії до постачальників;
- ✓ нераціональне витрачання матеріалів на виробництво;
- ✓ порушення норм і лімітів відпуску;
- ✓ порушення порядку проведення інвентаризації (порушення строків проведення, нерівномірний їх розподіл за календарними періодами, порушення принципу раптовості, неякісне проведення інвентаризації, недбале і несвоєчасне оформлення документів тощо);
- ✓ нестача, надлишок, присвоєння ТМЦ;
- ✓ помилки і підробки в документах;
- ✓ підміна нових матеріалів старими;
- ✓ помилки у визначенні сум уцінок, дооцінок запасів та їх відображення в обліку;
- ✓ незадовільне ведення бухгалтерського обліку.

5. Аудит поточних біологічних активів

Поточні біологічні активи тваринництва складають особливу групу оборотних активів, що утримуються виключно на сільськогосподарських підприємствах. За своїм економічним змістом тварини на вирощуванні та відгодівлі, як складова поточних біологічних активів, є незавершеним виробництвом галузі тваринництва, тому що вони в результаті біологічних перетворень постійно змінюють свою масу і оцінку. Ці зміни пов'язані з витратами на утримання тварин і їх годівлю до моменту реалізації, забою, переведення до основного стада.

Первісне визнання змін маси тварин і їх приросту як результат біологічних перетворень оцінюється відповідно до вимог *П(С)БО № 30 «Біологічні активи»*. Але після вирощування та відгодівлі тварин певної групи можна реалізувати, забити на м'ясо, безоплатно передати фізичним або юридичним особам, перевести до основного стада. Тобто поточні біологічні активи з цього погляду можна віднести до запасів, визнання яких регламентується *П(С)БО 9 «Запаси»*. Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями поточних біологічних активів тваринництва, визнаються витратами основної діяльності. Облік витрат ведеться за окремими об'єктами обліку витрат (окремі види біологічних активів та/або їх групи) відповідно до *П(С)БО 16 «Витрати»*.

До складу молодняка тварин, птиці і тварин на відгодівлі включають поголів'я, вирощене у власному підприємстві або придбане: молодняк усіх видів з моменту одержання приплоду до переведення в основне стадо чи вибуття, тварини на відгодівлі. Сюди ж відносять нетелів і свиноматок, що перевіряються, піддослідних тварин, а в спеціалізованих господарствах по вирощуванню тварин основного стада – ще й корів первісток від моменту розтелення до реалізації, а також сім'ї бджіл.

Мета аудиту поточних біологічних активів відповідно до *МСА 200 «Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності»* полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації, що стосується поточних біологічних активів.

Виходячи з мети, **основними завданнями аудиту поточних біологічних активів** є такі:

- ✓ контроль за дотриманням чинного законодавства щодо операцій з поточними біологічними активами;
- ✓ встановлення відповідності умов утримання тварин встановленим вимогам;
- ✓ перевірка своєчасності і правильності документального відображення операцій щодо надходження, руху, вибуття тварин;
- ✓ перевірка правильності відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку;
- ✓ перевірка призначення матеріально відповідальних осіб за збереження закріпленого за ними поголів'я та укладання з ними договорів про повну матеріальну відповідальність;

- ✓ встановлення дотримання строків проведення інвентаризації тварин;
- ✓ перевірка дотримання вимог щодо організації обліку тварин на місцях їх утримання;
- ✓ з'ясування правильності відображення в обліку та відповідності даних про надходження, рух і вибуття худоби в Книзі обліку руху худоби і птиці на фермі первинним документам;
- ✓ відповідність обсягів витрачання кормів наявній кількості поголів'я;
- ✓ відповідність даних синтетичного, аналітичного обліку та звітності.

Об'єктами аудиту є поточні біологічні активи в розрізі груп, операції щодо їх надходження, вибуття, переміщення тощо.

Джерелами аудиту поточних біологічних активів є:

- 1) вимоги нормативних документів, що регламентують облік біологічних активів;
- 2) наказ про облікову політику;
- 3) первинні документи з обліку поточних біологічних активів і операцій, пов'язаних з ними (Акт на оприбуткування приплоду тварин, Накопичувальний акт на оприбуткування приплоду звірів, Акт на сортування яєць в цеху інкубації (для спеціалізованих господарств), Акт на вихід і сортування добового молодняку птиці, Відомість зважування тварин, Розрахунок визначення приросту, Товарно-транспортна накладна на перевезення тварин, Приймальна квитанція ПК-1, Акт на переведення тварин з групи в групу, Акт на вибуття тварин та птиці (забій, прирізка та падіж), Обліковий лист забою та падежу худоби тощо);
- 4) реєстри синтетичного і аналітичного обліку по рахункам:
 - 21 «Поточні біологічні активи»;
 - 23 «Виробництво»;
 - 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»;
 - 70 «Доходи від реалізації»;
 - 90 «Собівартість реалізації» тощо.
- 5) Головна книга;
- 6) фінансова звітність (ф.1 Баланс, ф.2 Звіт про фінансові результати, ф.5 Примітки до річної фінансової звітності);
- 7) відповіді на запити аудитора;

- 8) акти і довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю;
- 9) договори купівлі-продажу запасів, супровідні документи тощо.

Методика аудиту поточних біологічних активів

Стратегія проведення аудиту поточних біологічних активів розробляється виходячи із норм МСА 300 «Планування». На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства.

Тестування внутрішнього контролю доцільно здійснювати використовуючи запропонований нижче документ.

Тест внутрішнього контролю поточних біологічних активів

Аудиторська фірма «Центр-аудит»

Підприємство ТОВ «Агроінформ»

Період, що перевіряється 01.01.2009–31.12.2009

№	Зміст	Варіанти відповіді			При- мітки
		Ні	Так	Інфор- мація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1.	Чи відповідають умови утримання тварин встановленим вимогам				
2.	Чи закріплені тварини, що знаходяться на вирощуванні і відгодівлі, за особами, відповідальними за їх збереження				
3.	Чи наявні договори про повну матеріальну відповідальність з працівниками, які безпосередньо пов'язані із вирощуванням тварин				
4.	Чи ведеться облік у розрізі підзвітних осіб				
5.	Чи обмежено доступ до інформації про поточні біологічні активи в електронному вигляді				
6.	Чи належним чином проводиться інвентаризація тварин				
7.	Чи правильно відображається в обліку результат інвентаризації				

1	2	3	4	5	6
8.	Чи невикористані частини інвентаризаційних описів прокреслюються знаком Z				
9.	Чи були у звітному періоді факти нестачі тварин				
10.	Чи були у звітному періоді факти загибелі тварин				
11.	Чи було у звітному періоді придбання тварин				
12.	Чи була у звітному періоді реалізація тварин				
13.	Чи проводиться звірка даних реєстрів бухгалтерського обліку поточних біологічних активів з даними Головної книги				
14.	Чи проводиться контроль за точністю підрахунку первинних документів				

Оцінивши систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор переходить до планування аудиту, кінцевим результатом якого є складання плану аудиту.

ПЛАН аудиту поточних біологічних активів (ПБА)

Аудиторська фірма «Центр-аудит»

Підприємство ТОВ «Агроінформ»

Період, що перевіряється 01.01.2009–31.12.2009

Запланований ризик середній

Запланована суттєвість 10000 грн.

№	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Період перевірки	Примітки
1	2	3	4	5
1.	Перевірка відповідності облікової політики ПБА нормам діючого законодавства	Макаренко В. Ю.	01 лютого 2010 р.	
2.	Перевірка правильності визнання ПБА, їх класифікації і оцінки	Степанов К. Д.	02 лютого 2010 р.	
3.	Звірка залишків ПБА за даними головної книги з залишками в облікових реєстрах	Макаренко В. Ю.	01 лютого 2010 р.	
4.	Перевірка наявності договорів про повну матеріальну відповідальність	Степанов К. Д.	01 лютого 2010 р.	

5. Аудит поточних біологічних активів

1	2	3	4	5
5.	Перевірка дотримання строків, порядку, документального оформлення та відображення в обліку результатів проведення інвентаризації ПБА	Макаренко В. Ю.	02 лютого 2010 р.	
6.	Зустрічна перевірка даних договору, документів на оплату, прибуткових накладних, інших супровідних документів з даними відображеними у аналітичному та бухгалтерському обліку	Степанов К. Д.	02 лютого 2010 р.	
7.	Перевірка відповідності прибуткових та видаткових накладних записам в журналі реєстрації	Макаренко В. Ю.	03 лютого 2010 р.	
8.	Перевірка формування первісної вартості ПБА при надходженні	Макаренко В. Ю.	04 лютого 2010 р.	
9.	Перевірка правильності визначення справедливої вартості ПБА	Степанов К. Д.	04 лютого 2010 р.	
10.	Перевірка своєчасності і повноти оприбуткування ПБА	Макаренко В. Ю.	05 лютого 2010 р.	
11.	Взаємна звірка даних Звіту про рух худоби і птиці на фермі з накладними, актами тощо з метою виявлення не вказаних у звіті первинних документів	Макаренко В. Ю.	05 лютого 2010 р.	
12.	Формулювання висновків за результатами аудиту	Макаренко В. Ю.	05 лютого 2010 р.	

При перевірці облікової політики *критеріями оцінки* будуть виступати, у першу чергу, Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Послідовність аудиту поточних біологічних активів наведена на рис. 6.4.

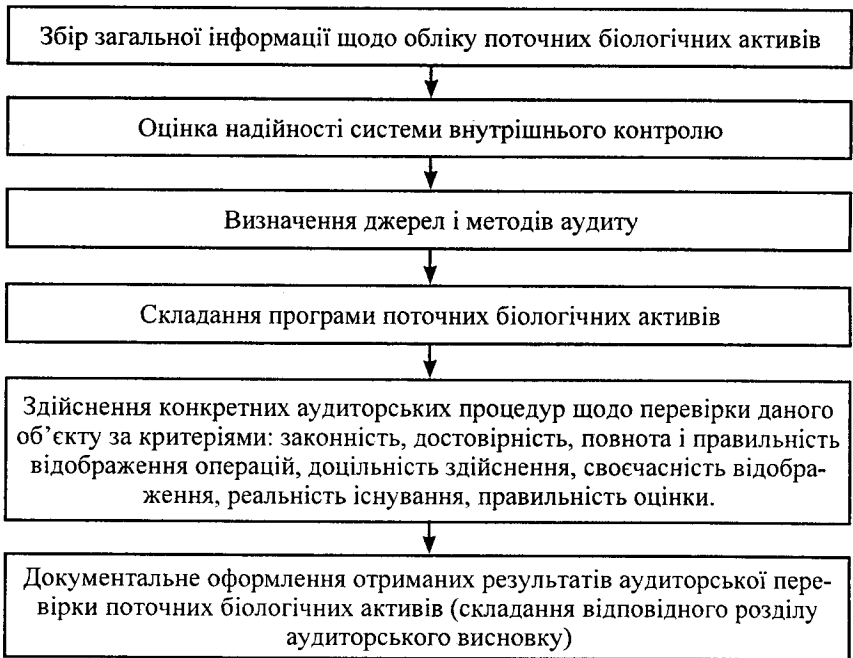


Рис. 6.4. Послідовність проведення аудиту поточних біологічних активів

Розпочинають аудит з такого важливого питання як правильність визнання біологічних активів. При цьому необхідно враховувати, що *біологічний актив визнається активом*, якщо:

- ✓ підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на біологічний актив;
- ✓ підприємство здійснює управління біологічним активом та контроль за його використанням;
- ✓ є впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з його використанням у сільськогосподарській діяльності;
- ✓ вартість біологічного активу може бути достовірно визначена.

Біологічний актив визнається запасом, якщо він не використовується в сільськогосподарській діяльності та утримується для продажу або напрям його використання не визначено.

Біологічний актив визнається основним засобом, якщо він використовується в іншій діяльності, ніж сільськогосподарська, та очіку-

ваний строк його використання більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Перевіряючи правильність формування первісної вартості, звертають увагу на такі особливості.

Первісна вартість біологічних активів, що придбані за плату, складається з витрат, фактично понесених підприємством для їх одержання, зокрема:

- ✓ ціна придбання, відповідно до договору з постачальником (продавцем), непрямих податків, крім випадків, якщо вони не відшкодовуються підприємству відповідно до чинного законодавства;
- ✓ суми ввізного мита;
- ✓ витрати на транспортування;
- ✓ інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням біологічних активів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Первісна вартість безоплатно одержаних біологічних активів дорівнює їх справедливій вартості з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Первісною вартістю біологічних активів, що одержані як внесок до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Витрати на доставку та інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням безоплатно отриманих та одержаних як внесок до статутного капіталу біологічних активів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою, включаються до первісної вартості поточних біологічних активів безпосередньо, а довгострокових активів - з відображенням в обліку капітальних інвестицій.

Після цього здійснюють перевірку збереження тварин і птиці, що є біологічним активом. При цьому з'ясовують, чи все поголів'я закріплено за матеріально відповідальними особами, та встановлюють наявність договорів про матеріальну відповідальність.

Перевірка умов утримання тварин здійснюється шляхом огляду приміщень щодо їх якісного стану, зокрема, виявляють забезпеченість окремих видів тварин спеціалізованими приміщеннями, технічний стан будинків і споруд, використання засобів механізації на фермах

та їх санітарний стан. Після цього встановлюють відповідність між кількістю тварин і наявними скотомісцями.

Особливе місце займає перевірка правильності та своєчасності проведення інвентаризації поточних біологічних активів тваринництва. Так аудитор повинен перевірити дотримання періодичності проведення інвентаризації, повноту охоплення нею наявного поголів'я худоби та правильність відображення її результатів в обліку.

Повноту охоплення інвентаризацією наявного поголів'я худоби перевіряють порівнянням показників інвентаризаційних описів з даними реєстрів синтетичного і аналітичного обліку (Журналу-ордера, Звітами руху худоби і птиці на фермі тощо); з'ясовують правильність відображення в обліку результатів інвентаризації.

Важливим етапом аудиту надходження тварин є встановлення повноти їх оприбуткування, в т. ч. приплоду. Зокрема, повноту оприбуткування приплоду здійснюють шляхом порівняння актів на оприбуткування приплоду із записами у Книгах обліку руху худоби, Звітами про рух худоби і птиці на фермі, Журналом-ордером, відомістю до нього та іншими реєстрами аналітичного обліку, а також даними бухгалтерського та оперативного обліку про оприбуткування приплоду.

Недооприбуткування приплоду може бути виявлено також в результаті порівняння кількості дійних корів і теличок старше від двох років з оприбуткованим приплодом. У разі виявлення фактів неповного оприбуткування приплоду слід встановити, чи не приховані у такий спосіб випадки неоформленого падежу, загибелі молодняку, нестач, крадіжок тварин, а також чи не створювалися невраховані надлишки для оформлення безтоварних актів на купівлю тварин від населення і привласнення коштів.

Встановлення своєчасності оприбуткування приплоду здійснюють шляхом порівняння дати оприбуткування приплоду за актами на оприбуткування приплоду з нормативними строками відображення в обліку цих операцій. Порушення строків може свідчити про те, що частина приплоду була прихована і не обліковувалася з метою привласнення тварин. Виявити такі недоліки можна звірянням Відомості витрат кормів для цієї групи тварин з даними Книги обліку руху худоби й птиці на фермі, а також проаналізувавши акти, звітність, дані аналітичного обліку про приплід, відомості про нарахування оплати праці тваринникам за отримання приплоду, про витрату кормів тощо.

Перевірка своєчасності і повноти оприбуткування тварин, що надійшли на підприємство внаслідок придбання, проводиться порів-

нянням рахунків-фактур, актів прийому-передачі, договорів, товарно-транспортних накладних, племінних і ветеринарних свідоцтв із звітами про рух худоби та птиці на фермі, даними аналітичного обліку, відомостями зважування, відомостями витрат кормів тощо. Ефективним прийомом є зустрічні перевірки з постачальниками тварин.

Аудиторська фірма «Центр-аудит»

Код робочого документа 19

Підприємство ТОВ «Агроінформ»

РД склав Марченко Т.Б.

Період, що перевіряється

РД перевіряв Степовий П.Д.

01.01.2009–31.12.2009

Ділянка аудиту

Аудит поточних біологічних активів

Аудиторські процедури

перевірка записів і документів, запит, підтвердження, перерахунок, аналітичні процедури

Спосіб перевірки

вибірковий

Джерела

накладні, рахунки-фактури, реєстри синтетичного і аналітичного обліку, відповіді на запити аудитора, робочі документи аудитора

ВИБІРКА СВОЄЧАСНОСТІ ОПРИБУТКУВАННЯ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

№	Дані первинного обліку			Відображено в обліку			Відхилення	Примітки
	№, дата	назва	сума	дата	реєстр обліку	сума		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	№ 45, від 11.02.	Акт на оприбуткування приплоду	1235,00	13.02.	Книга обліку руху тварин	1235,00	оприбутковано на два дні пізніше	
	і т.д.							

Факти надходження тварин унаслідок безоплатної передачі перевіряють за актами прийому-передачі, які звіряють з іншими документами й записами аналогічно до описаної вище методики.

Аудит повноти оприбуткування приросту живої маси тварин можна провести двома шляхами.

1. **Встановлення достовірності відображеного у документах приросту живої маси тварин**, з цією метою аудитор вивчає правильність оформлення первинних документів, а також реєстрів аналітичного обліку до субрахунків 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»; 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»; проводить наскрізну перевірку, порівнюючи їх дані із записами у журналах зоотехнічного обліку, статистичною звітністю (ф. № 24) та розрахунками з нарахування оплати праці тваринникам за приріст живої маси.
2. **Проведення контрольного зважування**, результати якого необхідно звірити з даними останньої Відомості зважування тварин (при встановленні значних розбіжностей необхідно здійснити суцільне повторне зважування всього поголів'я тварин ферми).

Під час аудиту поточних біологічних активів необхідно, перш за все, звернути увагу на правильність їх оцінки. Зокрема, біологічні активи мають бути оцінені за справедливою вартістю, тобто за цінами реалізації на активному ринку, зменшеними на очікувані витрати на місці їх продажу. Аудитор повинен визначити порядок встановлення справедливої вартості, з'ясувати, чи створена з цією метою спеціальна комісія. Аудит даного об'єкта передбачає також перегляд правильності формування доходів і витрат від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів.

Крім того, аудитор має встановити своєчасність і правильність документального оформлення операцій щодо руху поточних біологічних активів, забезпечення збереження тієї чи іншої групи активів, правильність відображення операцій з ними у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

Під час проведення аудиту на даній ділянці необхідно враховувати зміни, які постійно відбуваються в господарстві і пов'язані із формуванням статевих-вікових груп тварин. Тому надзвичайно важливим моментом є з'ясування своєчасності і правильності оформлення документів щодо переведення тварин з однієї облікової групи в іншу. Здійснюють це шляхом звірки записів в актах на переведення тварин з групи в групу з нормативними строками переводу за окремими їх видами й групами.

Крім того, у процесі аудиту важливо з'ясувати правильність відображення в обліку та звітності тварин за окремими виробничими й

статеві-віковими групами. З цією метою звіряють фактичні дані Інвентаризаційних описів з показниками актів на переведення тварин, книги обліку руху тварин та птиці на фермі, звітів про рух худоби й птиці на фермі, товарно-транспортних накладних, відомостей витрат кормів, розрахунку оплати праці працівників тваринництва.

Важливим напрямом перевірки є виявлення фактів падежу та вимушеного забою тварин. Метою перевірки є встановлення достовірності даних про падіж за джерелами інформації за допомогою зустрічної перевірки даних актів на вибуття тварин з даними Книги обліку руху худоби й птиці, звітами про рух худоби та птиці на фермі, регістрами аналітичного обліку, формою статистичної звітності № 24, а також із журналами для реєстрації хворих тварин (ф. № 1-вет.), ветеринарною звітністю, протоколами або актами розтину трупів). Порівнянням живої маси за актом (ф. № 100) з відомістю останнього зважування встановлюють факти занеження падежу, особливо коли він стався з вини матеріально відповідальної особи, яка повинна відшкодувати матеріальний збиток. А також особливо уважно слід вивчати факти фіктивної реалізації або забою тварин з метою приховування їх падежу.

Заключним етапом перевірки падежу тварин є визначення загальної кількості падежу та суми збитків, причин, за яких це сталося, винних у цьому осіб, розмірів відшкодування ними матеріального збитку та повноти страхових відшкодувань за стихійного лиха й інфекційних захворювань.

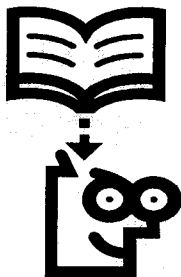
Необхідно перевірити випадки розкрадання й зникнення тварин, встановити наявність актів на виявлені нестачі, уточнити дату складання актів, склад комісії, достовірність підписів, відповідність даних первинних документів звітам про рух тварин та птиці на фермі, встановити відповідність між звітами за суміжні періоди, отримати пояснення у відповідальних осіб.

Аудитор має встановити дотримання порядку обліку витрат на вирощування, відгодівлю тварин та їх забій на підприємстві відповідно до вимог П (С)БО 16 «Витрати», 30 «Біологічні активи».

Типовими порушеннями, що можуть бути виявлені під час аудиту поточних біологічних активів тваринництва є:

- ✓ невірна оцінка біологічних активів, одержаних в результаті біологічних перетворень;
- ✓ недотримання порядку розрахунку справедливих цін;

- ✓ невірне визначення доходів (витрат) від первісного визнання біологічних активів;
- ✓ порушення строків оприбуткування тварин;
- ✓ неповне оприбуткування поточних біологічних активів;
- ✓ приховування падежу та недооприбуткування приплоду тварин;
- ✓ невірне відображення в обліку та звітності тварин за окремими виробничими й статеві-віковими групами;
- ✓ порушення вимог до утримання тварин;
- ✓ невідповідність даних синтетичного і аналітичного обліку поточних біологічних активів;
- ✓ порушення строків проведення інвентаризації поточних біологічних активів тощо.



Питання для самоконтролю

1. Який економічний зміст і мета аудиту основних засобів?
2. Які завдання необхідно вирішити під час аудиту основних засобів?
3. Що є інформаційними джерелами аудиту основних засобів?
4. Яка методика аудиту основних засобів?
5. Які порушення можуть бути виявлені під час аудиту основних засобів?
6. Який економічний зміст і мета аудиту необоротних активів?
7. Які завдання необхідно вирішити під час аудиту необоротних активів?
8. Що є інформаційними джерелами аудиту необоротних активів?
9. Яка методика аудиту необоротних активів?
10. Які порушення можуть бути виявлені під час аудиту необоротних активів?
11. Який економічний зміст і мета аудиту грошових коштів у касі?
12. Які завдання необхідно вирішити під час аудиту грошових коштів у касі?
13. Що є інформаційними джерелами аудиту грошових коштів у касі?
14. Яка методика аудиту грошових коштів у касі?
15. Які порушення можуть бути виявлені під час аудиту грошових коштів у касі?
16. Який економічний зміст і мета аудиту грошових коштів на рахунку в банку?
17. Які завдання необхідно вирішити під час аудиту грошових коштів на рахунку в банку?
18. Що є інформаційними джерелами аудиту грошових коштів на рахунку в банку?
19. Яка методика аудиту грошових коштів на рахунку в банку?
20. Які порушення можуть бути виявлені під час аудиту грошових коштів на рахунку в банку?
21. Який економічний зміст і мета аудиту дебіторської заборгованості?
22. Які завдання необхідно вирішити під час аудиту дебіторської заборгованості?

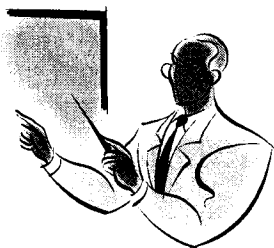
23. Що є інформаційними джерелами аудиту дебіторської заборгованості?
24. Яка методика аудиту дебіторської заборгованості?
25. Які порушення можуть бути виявлені під час аудиту дебіторської заборгованості?
26. Який економічний зміст і мета аудиту виробничих запасів?
27. Які завдання необхідно вирішити під час аудиту виробничих запасів?
28. Що є інформаційними джерелами аудиту виробничих запасів?
29. Яка методика аудиту виробничих запасів?
30. Які порушення можуть бути виявлені під час аудиту виробничих запасів?
31. Як перевірити повноту і своєчасність оприбуткування запасів?
32. Як здійснити перевірку правильності списання запасів на витрати виробництва?
33. Який економічний зміст і мета аудиту поточних біологічних активів?
34. Які завдання необхідно вирішити під час аудиту поточних біологічних активів?
35. Що є інформаційними джерелами аудиту поточних біологічних активів?
36. Яка методика аудиту поточних біологічних активів?
37. Які порушення можуть бути виявлені під час аудиту поточних біологічних активів?

Тема 7.

Аудит пасивів підприємства

План

- 1. Аудит власного капіталу.*
- 2. Аудит позик банків.*
- 3. Аудит розрахунків з постачальниками і підрядниками.*
- 4. Аудит розрахунків з оплати праці.*
- 5. Аудит іншої кредиторської заборгованості.*



1. Аудит власного капіталу

Капітал – це джерело утворення активів підприємства, сформоване за рахунок власних і залучених коштів.

Власний капітал суб'єкта господарювання визначається вартістю його майна, тобто чистими активами. За рівнем відповідальності власний капітал поділяється на:

- ✓ статутний капітал;
- ✓ пайовий капітал;
- ✓ додатковий капітал;
- ✓ резервний капітал;
- ✓ нерозподілений прибуток (непокритий збиток);
- ✓ неоплачений капітал;
- ✓ вилучений капітал.

Власний капітал засновників (учасників) підприємства поділяється на дві частини: 1) реєстрований капітал (статутний або пайовий); 2) нереєстрований (додатковий, резервний і т. д.).

Мета аудиту відповідно до МСА 200 «Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про власний капітал.

Завдання аудиту власного капіталу:

- 1) перевірка наявності і відповідності форм установчих документів;
- 2) встановлення дотримання норм чинного законодавства щодо формування власного капіталу та відповідності його даним установчих документів;
- 3) виявлення повноти і своєчасності внесків засновників підприємства та правильність відображення в обліку величини власного капіталу;

- 4) перевірка своєчасності сплати мінімального розміру статутного (пайового) капіталу підприємства під час його реєстрації;
- 5) встановлення правомірності і правильності відображення в обліку змін власного капіталу протягом звітного періоду;
- 6) перевірка правильності вартісної оцінки майна, внесеного засновниками;
- 7) встановлення дотримання чинного законодавства щодо оформлення первинних документів і ведення бухгалтерського обліку власного капіталу;
- 8) перевірка повноти і правильності відображення у звітності структури власного капіталу та змін, що відбулися протягом року.

Об'єктами аудиту є власний капітал підприємства в розрізі складових, а також операції, пов'язані з його формуванням і використанням.

Джерела інформації аудиту власного капіталу:

- ✓ вимоги нормативних документів щодо операцій із власним капіталом;
- ✓ установчі документи, а також документи пов'язані із створенням підприємства (свідоцтво про державну реєстрацію, довідки про прийняття на облік у податковому органі, про реєстрацію в органі статистики та відповідних державних цільових фондах тощо);
- ✓ документи, що підтверджують право власності на майно, яке є внеском до статутного капіталу, свідоцтво про право власності на нерухомість, земельні ділянки, транспортні засоби, інтелектуальну власність тощо;
- ✓ реєстр акціонерів для акціонерних товариств;
- ✓ витяги із протоколів зборів засновників, акціонерів;
- ✓ витяги рішень зборів директорів;
- ✓ накази і розпорядження виконавчої дирекції;
- ✓ ліцензії на здійснення окремих видів діяльності;
- ✓ журнали реєстрації виданих доручень і повноважень при реєстрації, перереєстрації, ліквідації, реорганізації та інших діях других осіб (крім керівника) підприємства;
- ✓ локальні нормативні акти підприємства;
- ✓ методики оцінки часток (паїв), внесених у статутний капітал в натуральній і нематеріальній формах згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», 8 «Нематеріальні активи», 9 «Запаси», 30 «Біологічні активи»;

- ✓ наказ про облікову політику підприємства;
- ✓ первинні документи з обліку власного капіталу та забезпечення зобов'язань, а також операцій, пов'язаних з формуванням і використанням власного капіталу; документи про внесення часток засновників до статутного капіталу (виписки банку, прибуткові касові ордери, акти оприбуткування майна у натуральній формі як внеску до статутного капіталу тощо);
- ✓ реєстри синтетичного і аналітичного обліку по рахункам:
 - 10 «Основні засоби»;
 - 11 «Інші необоротні матеріальні активи»;
 - 12 «Нематеріальні активи»;
 - 20 «Виробничі запаси»;
 - 21 «Поточні біологічні активи»;
 - 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;
 - 40 «Статутний капітал»;
 - 41 «Пайовий капітал»;
 - 42 «Додатковий капітал»;
 - 43 «Резервний капітал»;
 - 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)»;
 - 45 «Вилучений капітал»;
 - 46 «Неоплачений капітал»;
 - 67 «Розрахунки з учасниками» тощо;
- ✓ акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки, дані внутрішнього контролю та інша документація, що узагальнює результати контролю;
- ✓ фінансова та статистична звітність (ф. 1 «Баланс», ф.4 «Звіт про власний капітал», ф. 5 «Примітки до річної фінансової звітності» тощо);
- ✓ відповіді на запити аудитора;
- ✓ результати, отримані в ході аудиторської перевірки тощо.

Методика аудиту власного капіталу

Стратегія проведення аудиту власного капіталу розробляється виходячи із норм МСА 300 «Планування». На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства.

Отже, з метою оцінки ефективності внутрішнього контролю аудитор проводить **тестування**, у процесі якого з'ясовує питання викладені у наступному документі.

Тест внутрішнього контролю власного капіталу

Аудиторська фірма «Центр-аудит»

Підприємство ТОВ «Агроінформ»

Період, що перевіряється 01.01.2009–31.12.2009

№	Зміст	Варіанти відповіді			Примітки
		Ні	Так	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1.	Чи відповідає розмір статутного капіталу зареєстрованому розміру та законодавчим вимогам				
2.	Чи зберігаються у бухгалтерії документи, що підтверджують право власності на майно, яке було передано, як внесок до статутного капіталу				
3.	Чи відбувалися зміни капіталу в: • структурі; • обсязі.				
4.	Чи зміни до статуту завжди пов'язані з: • проведенням загальних зборів • державною реєстрацією змін				
5.	Чи дозволяє аналітичний облік статутного капіталу отримувати інформацію про: • акціонерів (засновників); • стадії формування капіталу; • види акцій				
6.	Чи має підприємство акції: • іменні; • на пред'явника; • привілейовані				
7.	Чи була реалізація акцій: • нижче номінальної вартості • вище номінальної вартості				
8.	Чи було порушення строків емісії цінних паперів				
9.	Чи проводилося збільшення статутного капіталу шляхом: • випуску нових акцій; • обліку облигацій на акції; • збільшення номінальної вартості акцій; • індексацією основних засобів.				
10.	Чи проводилося зменшення статутного капіталу шляхом: • зменшенням номінальної вартості акцій; • зменшення кількості акцій шляхом викупу частини акцій у їх власників з метою анулювання				

1	2	3	4	5	6
11.	Чи використовувались кошти емісійного доходу на потреби споживання				
12.	Чи сума емісійного доходу використовується виключно у випадках реалізації акцій за ціною, нижче номінальної вартості				
13.	Чи додатковий капітал спрямовувався на збільшення: • статутного капіталу; • цільового капіталу; • резервного капіталу.				
14.	Чи використовується резервний капітал на: • покриття непередбачених збитків; • виплати дивідендів за привілейованими акціями				
15.	Чи було використання прибутку за напрямками: • нарахування дивідендів; • виплати за облігаціями; • відрахувань до резервного капіталу.				
16.	Чи сума розподілу прибутку затверджується акціонерами в передбаченому статутом порядку				

Після проведення тестування внутрішнього контролю переходять до складання плану аудиту власного капіталу.

ПЛАН аудиту власного капіталу

Аудиторська фірма «Центр-аудит»
Підприємство ТОВ «Агроінформ»
Період, що перевіряється 01.01.2009–31.12.2009
Запланований ризик середній
Запланована суттєвість 10000 грн.

№	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Період перевірки	Примітки
1	2	3	4	5
1.	Перевірка відповідності облікової політики власного капіталу нормам діючого законодавства	Макаренко В. Ю.	01 лютого 2010 р.	
2.	Перевірка складу і структури власного капіталу	Степанов К. Д.	01 лютого 2010 р.	

1. Аудит власного капіталу

1	2	3	4	5
3.	Звірка залишків власного капіталу за даними головної книги з залишками в облікових регістрах	Макаренко В. Ю.	01 лютого 2010 р.	
4.	Перевірка наявності неоплаченого в строк власного капіталу	Степанов К. Д.	01 лютого 2010 р.	
5.	Перевірка дотримання строків, порядку, документального оформлення та відображення в обліку внесків до статутного капіталу	Макаренко В. Ю.	02 лютого 2010 р.	
6.	Перевірка правильності розподілу прибутку	Степанов К. Д.	02 лютого 2010 р.	
7.	Перевірка правильності нарахування і сплати дивідендів	Макаренко В. Ю.	03 лютого 2010 р.	
8.	Перевірка правильності формування і використання резервного капіталу	Степанов К. Д.	03 лютого 2010 р.	
9.	Встановлення обґрунтованості змін величини власного капіталу	Макаренко В. Ю.	03 лютого 2010 р.	
10.	Перевірка правильності відображення в обліку змін величини власного капіталу	Степанов К. Д.	03 лютого 2010 р.	
11.	Перевірка відповідності даних синтетичного і аналітичного обліку власного капіталу	Макаренко В. Ю.	04 лютого 2010 р.	
12	Формулювання висновків за результатами аудиту	Макаренко В. Ю.	05 лютого 2010 р.	

Здійснюючи аудит статутного капіталу, виходять з того, що він формується на основі внесків власників підприємства у вигляді грошових коштів, майна, нематеріальних активів у розмірах, визначених установчими документами. Надходження внесків контролюється на підставі первинних документів і записів за кредитом рахунку 67 «Розрахунки з учасниками» в кореспонденції з дебетом рахунків основних засобів, грошових коштів, нематеріальних активів, виробничих запасів, біологічних активів тощо.

Так, за даними прибуткових касових ордерів, виписок банку з поточних рахунків з доданими до них документами, перевіряють повноту і своєчасність надходження грошових сум і матеріальних цінностей.

На підставі актів прийому-передачі основних засобів, документів, що відображають надходження нематеріальних активів, а також дебетових оборотів на рахунках 10 «Основні засоби», 12 «Нематеріальні активи», 16 «Довгострокові біологічні активи» визначають вартість переданого обладнання, техніки, будинків, продуктивних тварин, майнових прав тощо. Аналогічно перевіряють надходження виробничих запасів та інших активів.

Кожен внесок має бути підтверджений документом, в якому обов'язково роблять посилання на формування статутного капіталу.

Особливу увагу необхідно приділити технічній стороні реєстрації нематеріальних активів, внесених до статутного капіталу. При цьому складають акт, що фіксує факт надходження на підприємство нематеріальних активів.

Наступним етапом аудиту є перевірка своєчасності внесків до статутного капіталу засновниками підприємства. При цьому, моментом фактичного надходження внесків є:

- ✓ для грошових коштів – дата зарахування їх на рахунок в банку чи внесення в касу підприємства;
- ✓ для основних засобів, матеріальних і нематеріальних активів – дата складання документів, що підтверджують їх надходження на підприємство.

Повноту внесків засновників підприємства перевіряють шляхом зіставлення розміру статутного капіталу, що зафіксований в установчих документах і проведений по рахунку 40 «Статутний капітал», з величиною заборгованості за рахунком 67 «Розрахунки з учасниками» і встановленими строками її погашення.

Одним із важливих завдань аудиту є перевірка дотримання принципу стабільності величини статутного капіталу, її відповідності розміру, визначеному засновницькими документами.

Керуючись П (С)БО № 5 «Звіт про власний капітал», аудитор перевіряє правильність розподілу прибутку між учасниками (засновниками) підприємства або спрямування прибутку на збільшення статутного чи резервного капіталу. Крім того, аудит статутного капіталу передбачає перевірку наявності і обґрунтованості змін у статутному капіталі та установчих документах підприємства.

Завершальним етапом аудиту є узагальнення виявлених відхилень в обліку формування і використання капіталу порівняно з вимогами чинного законодавства (РД 20), а також обґрунтування пропозицій щодо їх усунення.

Аудиторська фірма «Центр-аудит»

Код робочого документа 20

Підприємство ТОВ «Агроінформ»

РД склав Марченко Т.Б.Період, що перевіряється
01.01.2009–31.12.2009РД перевірів Степовий П.Д.*Ділянка аудиту*

Аудит власного капіталу

*Аудиторські процедури*перевірка записів і документів,
запит, підтвердження, перерахунок,
аналітичні процедури*Спосіб перевірки*

вибірковий

*Джерела*накладні, рахунки-фактури, реєстри
синтетичного і аналітичного обліку
запасів, відповіді на запити аудито-
ра, робочі документи аудитора

ПЕРЕЛІК ПОМИЛОК І ПОРУШЕНЬ, ВИЯВЛЕНИХ В ХОДІ АУДИТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

№ пор.	Первинний документ, обліковий реєстр				Характер порушення
	Найменування	№	Дата	Сума	
1	2	3	4	5	6
1	Журнал-ордер		01.08.09	1250000,00	залишок за кредитом рахунку 40 на відповідає розміру, вказаному в установчих документах
	і т.д.				

Під час аудиту власного капіталу можуть бути виявлені такі **типові порушення**:

- 1) неправильне ведення обліку (залишок за кредитом рахунку 40 «Статутний капітал» не відповідає заявленому в установчих документах; необґрунтоване збільшення статутного капіталу за рахунок підвищення вартості запасів, нематеріальних активів понад погоджену засновниками (учасниками) їх справедливую вартість; невідображення здійснених операцій; недотримання вимог нормативних документів);
- 2) неправильне і несвоєчасне внесення змін до установчих доку-

- ментів (невнесення чи неповне внесення) засновниками часток до статутного капіталу; несвоєчасне внесення змін до реєстру акціонерів; несвоєчасне документальне оформлення операцій щодо вибуття і прийому нових засновників сільськогосподарського підприємства; неправильне документування часток засновників, які були внесені до статутного капіталу або повернуті; діяльність без ліцензії);
- 3) неправильне оформлення та відсутність документів (використання прострочених документів і відсутність оформлених відповідно до чинного законодавства документів; безпідставне виправлення записів у документах; відсутність оригіналів або завірених відповідно до законодавства документів; наявність фіктивних документів);
 - 4) помилки в розрахунках (неправильне обчислення податку на прибуток; невіплата дивідендів за привілейованими акціями; неправильне обчислення дивідендів; порушення нормативних документів);
 - 5) порушення, пов'язані з укладанням колективного договору, оформленням змін чи доповнень до нього та його виконанням.

2. Аудит позик банків

Відповідно до *П(С)БО № 11 «Зобов'язання»* усі зобов'язання можна поділити на: довгострокові; поточні; забезпечення; непередбачені зобов'язання; доходи майбутніх періодів.

У свою чергу, до **довгострокових** зобов'язань належать:

- ✓ довгострокові кредити банків;
- ✓ інші довгострокові фінансові зобов'язання;
- ✓ відстрочені податкові зобов'язання;
- ✓ інші довгострокові зобов'язання.

Зобов'язання, на яке нараховуються відсотки та яке підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, слід розглядати як довгострокове зобов'язання, якщо первісний термін погашення був більше ніж дванадцять місяців та до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення цього зобов'язання на довгострокове.

Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються у балансі за їх теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від умов та виду зобов'язання.

До **поточних** зобов'язань включають:

- короткострокові кредити банків;
- поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями;
- короткострокові векселі видані;
- кредиторську заборгованість за товари, роботи, послуги;
- поточну заборгованість за розрахунками – з одержаних авансів, з бюджетом, з позабюджетних платежів, зі страхування, з оплати праці, з учасниками, із внутрішніх розрахунків;
- інші поточні зобов'язання.

Кредит являє собою угоду між банком та позичальником, згідно з якою банк за винагороду надає кошти у розпорядження контрагента на умовах строковості та повернення.

Для обліку кредитів банків Планом рахунків передбачено **рахунок 50 «Довгострокові позики»**, який має такі субрахунки:

501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті»;

502 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті»;

503 «Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті»;

504 «Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті»;

505 «Інші довгострокові позики в національній валюті»;

506 «Інші довгострокові позики в іноземній валюті»;

а також **рахунок 60 «Короткострокові позики»**, який має такі субрахунки:

601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»;

602 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті»;

603 «Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті»;

604 «Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті»;

605 «Прострочені позики в національній валюті»;

606 «Прострочені позики в іноземній валюті».

Мета аудиту позик банку відповідно до МСА 200 «Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про заборгованість підприємства по отриманим позикам..

Виходячи з мети, **основними завданнями аудиту позик банку** є такі:

- ✓ контроль за дотриманням чинного законодавства щодо операцій з отриманням, використанням і поверненням банківських позик;
- ✓ реальність даного виду кредиторської заборгованості;
- ✓ наявність необхідних документів для оформлення кредитів, їх правильність, достовірність;
- ✓ дотримання встановлених вимог до оформлення договору застави при отриманні кредиту;
- ✓ правильність нарахування відсотків та їх віднесення на рахунки обліку витрат;
- ✓ використання одержаних кредитів за цільовим призначенням;
- ✓ своєчасність сплати нарахованих відсотків та суми кредиту;
- ✓ наявність і причини виникнення простроченої заборгованості підприємства за позиками банку;
- ✓ правильність відображення у бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з отриманням і використанням банківських кредитів, а також з їх поверненням.

Об'єктами аудиту є операції, пов'язані з отриманням, використанням і поверненням банківських кредитів.

Джерелами інформації аудиту позик банків є:

- 1) вимоги нормативних документів щодо операцій з отримання, використання та повернення позик банку;
- 2) наказ про облікову політику підприємства;
- 3) кредитні договори (угоди) та додатки до них, розрахунки величини застави, перелік об'єктів застави і т. д.;
- 4) первинні документи з обліку одержання, використання і повернення довгострокових і поточних кредитів банків;
- 5) облікові реєстри по рахункам:
 - 31 «Рахунки в банку»
 - 50 «Довгострокові позики»;
 - 60 «Короткострокові позики» тощо;
- 6) Головна книга;
- 7) акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки, дані внутрішнього контролю та інша документація, що узагальнює результати контролю;
- 8) фінансова та статистична звітність (ф. 1 «Баланс», ф. 3 «Звіт про рух грошових коштів», ф. 5 «Примітки до річної фінансової звітності» тощо);

- 9) відповіді на запити аудитора;
10) результати, отримані в ході аудиторської перевірки тощо.

Методика аудиту позик банку

Стратегія проведення аудиту позик банку розробляється виходячи із норм МСА 300 «Планування». На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства.

Отже, з метою оцінки ефективності внутрішнього контролю аудитор проводить **тестування**, у процесі якого з'ясує питання викладені у наступному документі.

Тест внутрішнього контролю позик банку

Аудиторська фірма «Центр-аудит»

Підприємство ТОВ «Агроінформ»

Період, що перевіряється 01.01.2009–31.12.2009

№	Зміст	Варіанти відповіді			Примітки
		Ні	Так	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1.	Доручення на перерахування грошей з кредитних рахунків подаються: • на паперових носіях; • в електронному вигляді за допомогою системи "Клієнт-банк"				
2.	Право підпису на документах за кредитними рахунками (електронного підпису): • має винятково керівник; • делеговане іншим посадовим особам				
3.	Наявність суцільної реєстрації платіжних доручень на перерахування кредитних коштів				
4.	Наявність контролю за використанням кредитних коштів за цільовим призначенням				
5.	Реєстри з обліку операцій на кредитних рахунках формуються: • автоматизовано; • вручну.				

1	2	3	4	5	6
6.	Банківські виписки по кредитних рахунках групуються і підшиваються в хронологічному порядку				
7.	Наявність окремих синтетичних регістрів для обліку руху кредитних коштів у різних валютах				
8.	Облік руху кредитних коштів в іноземній валюті ведеться в двох валютах: валюті розрахунків і національній валюті				
9.	Перерахунок залишку кредитів в іноземній валюті для відображення в національній валюті здійснюється за курсом НБУ на дату звіту				

Оцінивши систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор переходить до планування аудиту, кінцевим результатом якого є складання плану аудиту.

ПЛАН аудиту позик банку

Аудиторська фірма «Центр-аудит»
 Підприємство ТОВ «Агроінформ»
 Період, що перевіряється 01.01.2009–31.12.2009
 Запланований ризик середній
 Запланована суттєвість 10000 грн.

№	Перелік аудиторських процедур	Викона- вець	Період перевірки	При- мітки
1	2	3	4	5
1.	Перевірка відповідності облікової політики щодо операцій з отримання, використання і погашення позик банків нормам діючого законодавства	Мака- ренко В. Ю.	01 лютого 2010 р.	
2.	Перевірка правильності класифікації і оцінки даного виду заборгованості	Степа- нов К. Д.	01 лютого 2010 р.	
3.	Звірка залишків по рахункам 50 і 60 за даними головної книги з залишками в облікових регістрах	Мака- ренко В. Ю.	02 лютого 2010 р.	
4.	Перевірка наявності і дійсності кре- дитних угод	Степа- нов К. Д.	02 лютого 2010 р.	

1	2	3	4	5
5.	Перевірка дотримання строків, порядку, документального оформлення та відображення в обліку погашення кредитів та сплати відсотків за ними	Макаренко В. Ю.	03 лютого 2010 р.	
6.	Зустрічна перевірка даних договору, документів на оплату, та інших супровідних документів з даними відображеними у аналітичному та синтетичному обліку	Макаренко В. Ю.	04 лютого 2010 р.	
7.	Перевірка використання кредитів за цільовим призначенням	Степанов К. Д.	04 лютого 2010 р.	
8.	Формулювання висновків за результатами аудиту	Макаренко В. Ю.	05 лютого 2010 р.	

Під час аудиту кредитних операцій необхідно отримати підтвердження банків за всіма рахунками, кредитні договори та додатки до них. Зокрема, вивчаючи кредитний договір, аудитор з'ясовує ціль кредиту, умови отримання і погашення кредиту, ставки відсотків за кредит, їх підвищення та зниження; склад і розмір майна, що виконує роль застави; джерела погашення кредиту, термін кредитування, інші умови кредитування та взаємовідносини підприємства з банком.

Під час аудиту кредитних операцій аудитор повинен здійснити аналіз обліку розрахунків у національній та іноземній валютах за короткостроковими кредитами банків (строк повернення яких не перевищує дванадцяти місяців з дати балансу), а також за простроченими позиками (строк погашення яких закінчився).

При наявності простроченої заборгованості необхідно, перш за все, з'ясувати причини її виникнення, а потім знайти шляхи для її погашення.

У процесі аудиту потрібно перевірити зміни щодо сальдо за розрахунками банківських кредитів і встановити достовірність інших даних, що відображують потоки грошових коштів (наприклад, зміни стану заборгованості за кредитами), враховуючи умови повернення кредитів.

Аудиторська перевірка кредитів банку передбачає аналіз умов надання кредитів, джерел їх покриття, а також законність і доцільність здійснення господарських операцій, проведених за рахунок кредитів банку.

Аудит здійснюють у такій послідовності. За даними ф.1 «Баланс» за звітний період, записів на рахунках 50 «Довгострокові позики» і 60 «Короткострокові позики» та в Головній книзі з'ясовують загальну суму (обсяг), види отриманих кредитів. Після цього перевіряють їх використання, своєчасність погашення наданих кредитів, правомірність віднесення на витрати нарахованих відсотків за користування ними та правильність відображення кредитних операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Для того, щоб перевірити, чи було використано кредит за цільовим призначенням порівнюють умови договору з документами, що підтверджують використання коштів, одержаних за кредитом.

Під час перевірки відповідності відображення в обліку кредитів банку чинному законодавству визначають правильність кореспонденції рахунків при зарахуванні коштів на поточний рахунок, використанні кредиту на оплату рахунків постачальників без зарахування на поточний рахунок в банку, оплату робіт підрядників, погашенні позик.

Встановити своєчасність погашення заборгованості банку за отриманими кредитами можна шляхом зіставлення дати погашення кредитів зі строками їх погашення, тобто порівняти дати із виписок банків із датами, зазначеними в кредитних угодах. Особливу увагу приділяють виявленню простроченої заборгованості банку за кредитами, причин її виникнення, встановленню суми втрат підприємства у зв'язку з оплатою підвищених відсотків.

У випадку настання умов, за яких можливе відстрочення виплат на погашення кредитів банків, відстрочена заборгованість обліковується на окремому кредитному субрахунку 605 «Прострочені позики в національній валюті». Вона погашається за рахунок коштів, що надходять до підприємств від органів страхування і від інших організацій на відшкодування збитків, шляхом зарахування їх суми на той рахунок, де вона обліковується. Тому при виявленні під час аудиту таких випадків необхідно особливу увагу приділити правильності і законності проведення подібних розрахунків та відображення їх в обліку.

Важливе місце займає перевірка відповідності даних синтетичного і аналітичного обліку. Зокрема, аудитор повинен переконатися у правильності відображення в обліку господарських операцій з кредитування на рахунках 50 «Довгострокові позики», 60 «Короткострокові

позики», в реєстрі синтетичного обліку, який відкривається на місяць і в якому для кожного рахунку виділено окремі розділи, та в аналітичному обліку, який ведеться за видами позик. Аудитор має підсумувати залишок на кінець місяця за рахунками позик, визначених в аналітичних даних, та звірити із залишками в Головній книзі, а також переконатися у правильності перенесення до Головної книги в кінці місяця кредитових оборотів цих рахунків з реєстру синтетичного обліку. Для цього доцільно використовувати робочий документ форма якого наведена нижче (РД 21).

Аудиторська фірма «Центр-аудит» Код робочого документа 21
 Підприємство ТОВ «Агроінформ» РД склав Марченко Т. Б.
 Період, що перевіряється РД перевірів Степовий П. Д.
01.01.2009–31.12.2009

Ділянка аудиту

Аудит позик банку

Аудиторські процедури

перевірка записів і документів, пере-
рахунок, аналітичні процедури

Спосіб перевірки

вибірковий

Джерела

реєстри синтетичного і аналітично-
го обліку позик банку

ЗВІРКА ЗАЛИШКІВ КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ станом на 31.03.10 р.

Рахунок у Головній книзі	Залишок по Головній книзі	Залишок по журналу-ордеру	Відхилення (гр.2 – гр.3)	Причини
1	2	3	4	5
601	125004,50	125004,50	-	-
602	58900,00	59800,00	-900,00	Помилка при перенесенні із журналу-ордеру
І т.д.				

Під час аудиту кредитів банків можуть бути виявлені такі **порушення**:

- 1) відсутність договору позики або складання його з порушеннями, відсутність договору з банком про продовження кредиту;

- 2) неналежне ведення обліку (неправильна кореспонденція рахунків, відсутність аналітичного обліку, неправильний облік витрат щодо сплати відсотків за кредитами тощо);
- 3) нецільове використання коштів кредитів;
- 4) несвоєчасне погашення позик і неправильне відображення їх у обліку;
- 5) помилки під час списання з балансу кредиторської заборгованості, строк позовної давності за якою минув.

3. Аудит розрахунків з постачальниками і підрядниками

У процесі господарської діяльності підприємства вступають у взаємовідносини з постачальниками та підрядниками з приводу придбання запасів, основних засобів, отримання послуг тощо. Такі операції супроводжуються відповідними розрахунками. Постачальники (підрядники) – це підприємства, що відвантажують продукцію (виконують роботи, надають послуги) покупцям.

Для узагальнення інформації про розрахунки з постачальниками і підрядниками передбачено рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», який має такі субрахунки:

631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;

632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»;

633 «Розрахунки з учасниками промислово-фінансових груп».

Мета аудиту розрахунків з постачальникам і підрядниками відповідно до МСА 200 «Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про розрахунків з постачальниками і підрядниками.

Виходячи з мети, **основними завданнями аудиту розрахунків з постачальниками і підрядниками** є такі:

- ✓ контроль за дотриманням чинного законодавства щодо розрахунків з постачальниками і підрядниками;
- ✓ перевірка наявності і правильності оформлення документів з поставки товарно-матеріальних цінностей (договорів, рахунків-фактур, актів звіряння розрахунків);
- ✓ встановлення правильності здійснення розрахунків з постачальниками та підрядниками і відображення їх в обліку;

- ✓ визначення правильності оцінки отриманих товарів при бартерних (товарообмінних) операціях;
- ✓ підтвердження повноти і своєчасності оприбуткування отриманих цінностей і обліку спожитих робіт, послуг;
- ✓ встановлення правильності оформлення та відображення в обліку виданих авансів, пред'явлення претензій;
- ✓ встановлення правильності відображення за відповідними статтями кредиторської заборгованості в балансі підприємства;
- ✓ встановлення причин і строків виникнення заборгованості за розрахунками, визначення реальності та шляхів її погашення;
- ✓ перевірка дотримання фінансово-розрахункової дисципліни та її впливу на платоспроможність підприємства.

Об'єктами аудиту є операції, пов'язані із розрахунками з постачальниками і підрядниками, кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги.

Джерелами інформації аудиту розрахунків з постачальниками і підрядниками є:

- 1) вимоги нормативних документів щодо обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками;
- 2) наказ про облікову політику підприємства;
- 3) договірна документація на постачання товарно-матеріальних цінностей, виконання робіт і послуг;
- 4) первинні документи щодо обліку розрахунків, а також документи, що підтверджують надходження, оприбуткування ТМЦ, одержання послуг і т. д.;
- 5) журнал реєстрації довіреностей на отримання товарно-матеріальних цінностей;
- 6) акти звіряння розрахунків, акти інвентаризації розрахунків, аудиторські висновки тощо;
- 7) облікові регістри по рахунках:
 - 10 «Основні засоби»;
 - 11 «Інші необоротні матеріальні активи»;
 - 12 «Нематеріальні активи»;
 - 20 «Виробничі запаси»;
 - 21 «Поточні біологічні активи»;
 - 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;
 - 30 «Каса»;

- 31 «Рахунки в банку»;
 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;
 64 «Розрахунки за податками і платежами» тощо.
 8) Головна книга;
 9) акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки, дані внутрішнього контролю та інша документація, що узагальнює результати контролю;
 10) фінансова та статистична звітність (ф. 1 «Баланс», ф.3 «Звіт про рух грошових коштів», ф. 5 «Примітки до річної фінансової звітності» тощо);
 11) відповіді на запити аудитора;
 12) результати, отримані в ході аудиторської перевірки тощо.

Методика аудиту розрахунків з постачальниками і підрядниками

Стратегія проведення аудиту розрахунків з постачальниками і підрядниками розробляється виходячи із норм МСА 300 «Планування». На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства.

Отже, з метою оцінки ефективності внутрішнього контролю аудитор проводить **тестування**, у процесі якого з'ясовує питання викладені у наступному документі.

Тест внутрішнього контролю розрахунків з постачальниками і підрядниками

Аудиторська фірма «Центр-аудит»

Підприємство ТОВ «Агроінформ»

Період, що перевіряється 01.01.2009–31.12.2009

№	Зміст	Варіанти відповіді			При- мітки
		Ні	Так	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1.	Чи функції, пов'язані з закупівлями, відділені від функцій, зв'язаними із запитами, відвантаженням				

3. Аудит розрахунків з постачальниками і підрядниками

1	2	3	4	5	6
2.	Чи обробка рахунків-фактур і кредиторської заборгованості відділена від функції ведення головної книги				
3.	У випадку виходу у відпустку співробітників, в обов'язки яких входить робота з закупівлями і кредиторською заборгованістю, на виконання цих обов'язків призначають інших осіб				
4.	Чи доступ до комп'ютеризованих записів по постачальникам і кредиторській заборгованості обмежений тими особами, яким необхідний такий доступ у рамках службових обов'язків				
5.	Чи замовлення на закупівлю і прибуткові документи оформляються в порядку послідовності				
6.	Чи витрати, пов'язані з придбанням, підтверджуються затвердженими рахунками-фактурами й іншими додатковими документами				
7.	Чи ведеться аналітичний облік у розрізі кожного постачальника і підрядника				
8.	Чи звіряються дані журналів-ордерів по кредиторській заборгованості з даними головної книги				
9.	Чи здійснюється контроль за своєчасністю погашення кредиторської заборгованості по розрахункам з постачальниками і підрядниками				
10.	Чи ведеться періодична перевірка закупівельних цін особою, що не працює у відділі закупівель				
11.	Чи здійснюються офіційні процедури по вибору постачальників на конкурсній основі				
12.	Чи перевіряється арифметична точність рахунків-фактур, накладних тощо				

Оцінивши систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор переходить до планування аудиту, кінцевим результатом якого є складання плану аудиту.

ПЛАН**аудиту розрахунків з постачальниками і підрядниками**Аудиторська фірма «Центр-аудит»Підприємство ТОВ «Агроінформ»Період, що перевіряється 01.01.2009–31.12.2009Запланований ризик середнійЗапланована суттєвість 10000 грн.

№	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Період перевірки	При-мітки
1	2	3	4	5
1.	Перевірка відповідності облікової політики щодо розрахунків з постачальниками і підрядниками нормам діючого законодавства	Мака-ренко В. Ю.	01 лютого 2010 р.	
2.	Перевірка правильності класифікації і оцінки даного виду заборгованості	Степа-нов К. Д.	01 лютого 2010 р.	
3.	Звірка залишків по рахунку 63 за даними головної книги з залишками в облікових регістрах	Мака-ренко В. Ю.	02 лютого 2010 р.	
4.	Перевірка наявності і дійсності дого-ворів купівлі-продажу	Степа-нов К. Д.	02 лютого 2010 р.	
5.	Перевірка дотримання строків, порядку, документального оформлення та відо-браження в обліку розрахунків з поста-чальниками і підрядниками	Мака-ренко В. Ю.	03 лютого 2010 р.	
6.	Зустрічна перевірка даних дого-вору, документів на оплату, та інших супровідних документів з даними відображеними у аналітичному та синтетичному обліку	Мака-ренко В. Ю.	04 лютого 2010 р.	
7.	Перевірка правильності проведення взаємозаліку заборгованості	Степа-нов К. Д.	04 лютого 2010 р.	
8.	Формулювання висновків за резуль-татами аудиту	Мака-ренко В. Ю.	05 лютого 2010 р.	

Під час аудиту вказаних операцій аудитором можуть застосову-ватись прийоми:

- ✓ правова оцінка укладання договорів на постачання продукції;
- ✓ письмове підтвердження третіх осіб;

- ✓ перевірка документів, отриманих суб'єктами підприємницької діяльності від третіх осіб;
- ✓ застосування прийому інспекції та аналітичних процедур.

Аудит розрахунків з постачальниками та підрядниками доцільно здійснювати у такій послідовності. Спочатку з'ясовують стан бухгалтерського обліку, фінансової звітності та внутрішнього контролю. Це дає змогу визначити напрями подальшої перевірки та ті ділянки обліку, яким потрібно приділити більше уваги у зв'язку з виявленими порушеннями. Оцінивши стан внутрішнього контролю, аудитор робить висновок щодо ступеня довіри його даним і можливості їх використання для цілей аудиту. Після цього встановлює відповідність даних аналітичного та синтетичного обліку, відповідності первинного обліку даним балансу.

Незалежно від отриманих результатів аудитор проводить вибірково перевірку найбільших сум кредиторської заборгованості, досліджує договори купівлі-продажу та первинні документи.

Після цього здійснює інвентаризацію розрахунків з метою подальшої звірки її даних з фактичними даними, відображеними у Головній книзі, балансі підприємства, аналітичними даними розрахункових рахунків (звіряє залишки на початок звітного періоду, відображені в регістрах бухгалтерського обліку, із залишками за попередній звітний період). На свій розсуд, аудитор може покластись на дані інвентаризації проведеної працівниками підприємства або має право вимагати її проведення. Все це здійснюється з метою уточнення реальності даного виду кредиторської заборгованості.

Важливим аспектом аудиту є перевірка правильності відображення зобов'язань в обліку. Для цього необхідно встановити правильність кореспонденції рахунків за здійсненими операціями; перевірити облікові регістри, призначені для обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками, та первинні документи, що були основою для їх складання. Так аудитор має встановити достовірність рахунків-фактур постачальників і повноту оприбуткування матеріальних запасів шляхом звірки рахунків з доданими до них прибутковими документами, даними складського та бухгалтерського обліку (РД 21). Ефективним також є застосування зустрічних перевірок.

Аудиторська фірма «Центр-аудит»
 Підприємство ТОВ «Агроінформ»
 Період, що перевіряється
01.01.2009–31.12.2009

Код робочого документа 21
 РД склав Марченко Т. Б.
 РД перевірив Степовий П. Д.

Ділянка аудиту

Аудит розрахунків з постачальниками і підрядниками

Аудиторські процедури

перевірка записів і документів, запит, підтвердження, перерахунок, аналітичні процедури

Спосіб перевірки

вибірковий

Джерела

накладні, рахунки-фактури, реєстри синтетичного і аналітичного обліку, відповіді на запити аудитора, робочі документи аудитора

ЗВІРКА НАКЛАДНИХ, ОТРИМАНИХ ВІД ПОСТАЧАЛЬНИКІВ, З ДАНИМИ СКЛАДСЬКОГО ОБЛІКУ

Постачальник	Номер і дата накладної згідно з обліком	Назва товару за накладною	Сума за накладною	Номер картки складського обліку та дата запису	Сума, вказана у картці	Розбіжність між накладною та картою	Причини розбіжностей
1	2	3	4	5	6	7	8
Цегловий завод	№ 16, 12.04.09	цегла	12059,36	№ 5, 14.04.09.	12059,36	Невідповідність дати	не встановлено
І т. д.							

З метою виявлення зловживань щодо привласнення придбаних цінностей шляхом фальсифікації записів на рахунках бухгалтерського обліку з'ясовують правильність кореспонденції рахунків, зазначеної в розрахункових документах, і відповідність сум відповідних дебетових оборотів матеріальних рахунків за журналом-ордером або іншим реєстром залежно від форми обліку.

Важливим моментом є встановлення законності списання нестач, втрат від псування запасів з вини постачальників та правильність віднесення цих сум на відповідні рахунки.

Наступним етапом є визначення правильності формування статей балансу, в яких відображається інформація про розрахунки з постачальниками і підрядниками. Перевірку здійснюють за даними Головної книги, реєстрів синтетичного і аналітичного обліку шляхом співставлення залишків на початок і кінець звітного періоду, із залишками за відповідними статтями ф. І «Баланс».

Також слід звернути увагу на своєчасність поставок, відповідність кількості та якості поставленої продукції вимогам договору, на використання підприємством своїх прав у разі порушення умов договору, правильність і обґрунтованість цін.

Договори купівлі-продажу підлягають перевірці за формою, змістом, арифметично. При перевірці правильності оформлення договорів аудитор повинен з'ясувати наявність обов'язкових реквізитів: місце підписання контракту, найменування постачальника та одержувача, суму договору відповідно до специфіки, ціну, умови поставки, умови платежу, документи, які підтверджують поставки, кількість і якість товару, форс-мажорні обставини, арбітраж.

Повноту оприбуткування запасів устанавлюють порівнянням даних платіжних документів та книг складського обліку, звітів про рух матеріальних цінностей, реєстрів аналітичного обліку за розрахунками з постачальниками.

Аудитор має встановити своєчасність і повноту оплати кожного рахунку-фактури, правомірність віднесення на рахунки розрахунків матеріальних цінностей, повноту оприбуткування матеріальних цінностей на балансових рахунках і субрахунках, правильність оприбуткування, оцінки та відображення в реєстрах обліку невідфактурованих поставок тощо.

На заключному етапі аудитор повинен виявити у бухгалтерському балансі суми, щодо яких минув строк позовної давності, з'ясувати порядок списання такої кредиторської заборгованості, відповідність його встановленим вимогам.

Аудит розрахунків з підрядниками здійснюється за тією ж схемою. Наприклад, під час аудиту розрахунків з будівельними організаціями, що надають послуги підприємству, аудитор має встановити: законність надання таких послуг; забезпечення проектно-кошторисною документацією об'єктів; наявність договорів з підрядником на вико-

нання робіт; доцільність прийнятих умов розрахунків; правильність застосування цін, розцінок; реальність зазначених обсягів виконаних робіт і правильність документального оформлення.

Типовими порушеннями в обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками є:

- 1) відсутність договорів на поставку продукції, надання послуг, виконання робіт;
- 2) неналежне ведення обліку (невірно складена кореспонденція рахунків, відсутність аналітичного обліку тощо);
- 3) неповне та несвоєчасне оприбуткування цінностей;
- 4) невірне визначення розміру даного виду кредиторської заборгованості;
- 5) несвоєчасні розрахунки з постачальниками і підрядниками.

4. Аудит розрахунків з оплати праці

Аудит розрахунків з оплати праці відіграє важливу роль у системі як зовнішнього, так і внутрішнього контролю. Перш за все тому, що облік праці та її оплати є трудомістким процесом, пов'язаний з обробкою великої кількості первинної інформації, має багато однотипних операцій, здійснення яких потребує багато часу.

Відповідно до Закону України «Про оплату праці», **заробітна плата** – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Мета аудиту розрахунків з оплати праці відповідно до МСА 200 «Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про розрахунки з оплати праці.

Питання оплати праці регулюється такими **нормативними документами**:

- ✓ Кодексом законів України про працю;
- ✓ Законом України «Про оплату праці» від 24.03.95 р. № 108/95-ВР, зі змінами і доповненнями;
- ✓ Порядком обчислення середньої заробітної плати, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.95 р. № 100, зі змінами і доповненнями;

- ✓ Інструкцією зі статистики заробітної плати, затвердженою наказом Державного комітету статистики України від 13.01.04 р. № 5;
- ✓ Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.03 р. № 889-IV;
- ✓ Законом України «Про відпустки» від 15.11.99 р.;
- ✓ Порядком обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 26 вересня 2001 р. № 1266.

Нарахування, виплата й облік оплати праці мають проводити згідно з чинним законодавством нормативними та інструктивними матеріалами, які регулюють трудові відносини.

Основними завданнями аудиту розрахунків з оплати праці є:

- ✓ контроль за дотриманням чинного законодавства щодо розрахунків з оплати праці;
- ✓ встановлення правильності укладання трудових угод;
- ✓ перевірка правильності здійснення нормування праці та її оплати;
- ✓ перевірка ефективності системи внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці;
- ✓ перевірка виплат заробітної плати за трудовими угодами та достовірність відображення в їх обліку;
- ✓ перевірка правильності розрахунку розмірів основної і додаткової оплати праці та премій;
- ✓ визначення дотримання встановленого порядку віднесення витрат на оплату праці на собівартість продукції;
- ✓ з'ясування законності та повноти утримань із заробітної плати та інших виплат працівникам;
- ✓ перевірка правильності визначення розміру сукупного доходу, що підлягає оподаткуванню, а також повноти й правильності проведених по закінченні року перерахунків прибуткового податку, відповідних нарахувань чи утримань;
- ✓ перевірка дотримання порядку депонування заробітної плати та своєчасності перерахування депонованих сум після закінчення строку позовної давності;
- ✓ встановлення правильності створення резерву оплати відпусток;

- ✓ перевірка достовірності показників звітності підприємства в частині відображення показників оплати праці.

Діючим Планом рахунків для обліку розрахунків з оплати праці призначено рахунок **66 «Розрахунки за виплатами працівникам»**.

Він має такі субрахунки:

661 «Розрахунки за заробітною платою»;

662 «Розрахунки з депонентами»;

663 «Розрахунки за іншими виплатами».

Об'єктами аудиту праці та її оплати є трудова дисципліна та дотримання трудового законодавства; політика оплати праці; зобов'язання з оплати праці; розрахунки за виплатами працівникам; нарахування і утримання із заробітної плати.

Виходячи з цього, можна виділити такі **джерела інформації** аудиту розрахунків з оплати праці:

- 1) вимоги нормативних документів, що регламентують облік розрахунків з оплати праці;
- 2) колективний договір;
- 3) положення про робочий час; положення про оплату праці; положення про преміювання;
- 4) контрольні журнали робочого часу;
- 5) посадові інструкції;
- 6) наказ про облікову політику;
- 7) інші накази по підприємству;
- 8) виробничо-фінансові плани, бізнес-плани,;
- 9) трудові договори і контракти;
- 10) форми з обліку особового складу:

П-1 «Наказ (розпорядження) про прийом на роботу»;

П-2 «Особова картка працівника»;

П-3 «Наказ (розпорядження) про надання відпустки»;

П-4 «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору

(контракту)»;

П-5 «Табель обліку використання робочого»;

П-6 «Розрахунково-платіжна відомість працівника»;

П-7 «Розрахунково-платіжна відомість (зведена)»;

11) первинні документи з обліку праці та її оплати (наряди на відрядну роботу, дорожні листки автомобіля, табелі обліку робочого часу тощо);

12) накопичувальні відомості, журнали обліку робіт і витрат;

- 13) розрахунково-платіжні відомості, зведені відомості нарахування оплати праці за складом і категоріями працівників, особові рахунки, реєстр депонованої заробітної плати, реєстр авансових виплат працівникам тощо;
- 14) первинні документи з обліку виготовленої продукції, наданих послуг тощо;
- 15) реєстри синтетичного та аналітичного обліку по рахункам:
 - 15 «Капітальні інвестиції»;
 - 20 «Виробничі запаси»;
 - 23 «Виробництво»;
 - 26 «Готова продукція»;
 - 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»;
 - 28 «Товари»;
 - 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»;
 - 91 «Загально виробничі витрати»;
 - 92 «Адміністративні витрати»;
 - 93 «Витрати на збут»;
 - 94 «Інші витрати» тощо;
- 16) аудиторські звіти, акти ревізій, матеріали інвентаризації тощо;
- 17) відповіді на запити аудитора;
- 18) статистична та фінансова звітність;
- 19) результати, отримані в ході аудиторської перевірки тощо.

Методика аудиту розрахунків з оплати праці

Стратегія проведення аудиту розрахунків з оплати праці розробляється виходячи із норм МСА 300 «Планування». На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства.

Отже, з метою оцінки ефективності внутрішнього контролю аудитор проводить **тестування**, у процесі якого з'ясовує питання викладені у наступному документі.

Тест внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці

Аудиторська фірма «Центр-аудит»

Підприємство ТОВ «Агроінформ»

Період, що перевіряється 01.01.2009–31.12.2009

№	Зміст	Варіанти відповіді			Примітки
		Так	Ні	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1.	Яка на підприємстві застосовуються системи оплати праці: • погодинна; • відрядна.				
2.	Чи укладено Колективний договір				
3.	Чи затверджене Положення про оплату праці				
4.	Чи затверджений штатний розклад				
5.	Чи розцінки (при відрядній системі оплати праці) затверджені				
6.	Чи ведуться таблиці обліку робочого часу				
7.	Чи відрядна оплата нараховується на підставі нарядів				
8.	Чи затверджений графік відпусток				
9.	Накази на прийом, звільнення, надання відпусток ведуться: • кадровою службою; • секретарем; • керівником.				
10.	Чи нарахування заробітної плати і утримання з неї здійснюється автоматизовано				
11.	Чи розрахунок внесків на обов'язкове страхування здійснюється автоматизовано				
12.	Чи здійснюються виплати за договорами цивільно-правового характеру				
13.	Чи видається заробітна плата натурою				
14.	Чи виплачується матеріальна допомога				
15.	Чи здійснювалися утримання за виконавчими листами				
16.	Чи здійснюються виплати компенсаційного і заохочувального характеру				
17.	Чи депонована зарплата здавалася в банк				
18.	Чи виплачувалася з виручки заробітна плата				

Оцінивши систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор переходить до планування аудиту, кінцевим результатом якого є складання плану аудиту.

ПЛАН аудиту розрахунків з оплати праці

Аудиторська фірма «Центр-аудит»

Підприємство ТОВ «Агроінформ»

Період, що перевіряється 01.01.2009–31.12.2009

Запланований ризик середній

Запланована суттєвість 10000 грн.

№	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Період перевірки	Примітки
1	2	3	4	5
1.	Перевірка відповідності облікової політики щодо операцій з нарахування і виплати заробітної плати	Макаренко В. Ю.	01 лютого 2010 р.	
2.	Перевірка первинних документів з обліку праці та її оплати	Степанов К. Д.	01 лютого 2010 р.	
3.	Перевірка правильності нарахування заробітної плати різним категоріям працівників	Макаренко В. Ю.	02 лютого 2010 р.	
4.	Перевірка правильності здійснення утримання податку з доходів фізичних осіб	Макаренко В. Ю.	02 лютого 2010 р.	
4.	Перевірка правильності здійснення утримань до фондів соціального страхування і Пенсійного фонду	Степанов К. Д.	02 лютого 2010 р.	
5.	Перевірка дотримання строків, порядку, документального оформлення та відображення в обліку виплат заробітної плати	Макаренко В. Ю.	03 лютого 2010 р.	
6.	Перевірка правильності нарахування і виплат відпускних, премій та інших компенсацій і винагород	Макаренко В. Ю.	04 лютого 2010 р.	
7.	Перевірка відповідності даних синтетичного і аналітичного обліку по рахунку 66	Степанов К. Д.	04 лютого 2010 р.	
8.	Формулювання висновків за результатами аудиту	Макаренко В. Ю.	05 лютого 2010 р.	

Під час аудиту використовують такі процедури, як перерахунок, перегляд, оцінка, порівняння, зіставлення, логічний аналіз тощо. Наприклад, *зіставлення* даних бухгалтерського обліку з первинними документами (табелі обліку робочого часу і розрахунок заробітної плати); *перерахунки* сум, які були утримані, і *порівняння* їх із нормами діючого законодавства.

Під час перевірки первинних документів застосовують такі **способи**: суцільний, вибірковий і комбінований. Наприклад, якщо при перевірці кількох первинних документів з пачки аудитор не знайшов помилок, він вважає, що всі документи з пачки є такими, що відповідають встановленим вимогам і не містять помилок.

Виконання аудиторських процедур має здійснюватись послідовно. Аудит розрахунків з оплати праці можна розбити на такі етапи.

Етап 1 – виявлення наявності і встановлення відповідності чинному законодавству локальних нормативних документів (правил внутрішнього трудового розпорядку, положень про оплату праці, преміювання, норми й розцінки, трудові угоди, контракти, угоди про оренду та внутрішньогосподарський розрахунок);

Етап 2 – перевірка обґрунтованості виробничої програми, визначення фонду оплати праці на прогнозований обсяг робіт, тарифних ставок, розцінок посадових окладів та оплати за контрактом;

Етап 3 – перевірка правильності розрахунків з оплати праці у грошовій і натуральній формах, остаточних розрахунків за продукцію у кінці року;

Етап 4 – перевірка дотримання встановленого порядку оподаткування та здійснення утримань із заробітної плати;

Етап 5 – дослідження стану синтетичного і аналітичного обліку оплати праці, перевірка достовірності звітності підприємства;

Етап 6 – оцінка стану обліку, звітності щодо праці та її оплати, внутрішньогосподарського контролю використання робочого часу й фонду оплати праці.

Отже, на першому етапі аудиту розрахунків з оплати праці необхідно ознайомитися з формою та системою оплати праці, яка існує на даному підприємстві, встановити наявність внутрішнього положення про оплату праці та трудових угод; з'ясувати які нормативні документи використовують на цій ділянці обліку тощо. Тобто аудиторю необхідно вивчити та оцінити систему внутрішнього контролю, його сильні сторони з метою визначення аудиторської вибірки.

Після цього аудитор перевіряє достовірність первинних документів з обліку праці та її оплати, їх відповідність нормативним вимогам. При цьому необхідно звернути увагу на наявність і правильність заповнення реквізитів підприємства, наявність відповідних підписів, відсутність виправлень і підчисток. Ці документи підлягають вибірковій перевірці.

Крім того, аудитор встановлює реальність виконаних робіт, використовуючи прийоми зустрічної перевірки документів з обліку затрат праці і її оплати та даних документів про виконання робіт і оприбуткування продукції.

Важливим аспектом є перевірка реальності вказаних у первинних документах робіт. Для цього аудитор перевіряє і зіставляє дані документів, а також здійснює опитування відповідних осіб та перевіряє виконані роботи.

Необхідно також встановити відсутність повторного включення робіт у документи з обліку праці і її оплати або повторне нарахування сум за раніше оплаченими первинними документами. Особливу увагу слід звернути на розрахунки з оплати праці з працівниками, які прийняті на роботу за трудовою угодою. Встановлюють реальність таких трудових відносин, тобто чи не носять вони фіктивний характер. Отже, аудитору необхідно встановити, за яку роботу і в якому обсязі нарахована така оплата праці, якими документами підтверджується обсяг виконаних робіт і розмір нарахованої заробітної плати.

Також необхідно перевірити, чи не включено до первинних документів з обліку праці осіб, які не брали участь у виконанні цих робіт. Це порушення виявляють шляхом порівняння прізвищ працівників зі списковим складом бригади, підрозділу, а також шляхом опитування окремих осіб, звіряння підписів у трудовій книжці, заяві про приймання на роботу та платіжних документах тощо.

З метою перевірки правильності визначення обсягів виконаних робіт порівнюють обсяги виконаних робіт, що вказані в первинних документах з обліку праці та її оплати, з аналогічними показниками технологічних карт, довідками норм виробітку, а також контрольними замірами фактично виконаних робіт (у разі необхідності аудитор особисто перевіряє обсяг виконаних робіт).

Перевірка правильності застосування тарифних ставок, розцінок та розрахунку сум нарахованої заробітної плати проводиться вибірко-

вим методом. У випадку виявлення порушень (зловживань) первинні документи мають бути перевірені повністю.

Перевірка оплати, нарахованої працівникам за встановленими окладами, передбачає встановлення правильності розрахунку відпрацьованого часу працівником і відповідність фактично отриманих сум величині окладу відповідно до штатного розпису (або за відпрацьованим часом згідно з наказом по підприємству).

Ретельній перевірці підлягають і такі документи, як Положення про оплату праці, норми виробітку, документи оприбуткування готової продукції, її транспортування й переробки.

З метою виявлення недостовірних операцій здійснюють такі процедури, як опитування відповідних осіб, взаємна перевірка господарських операцій, а також контрольного обміру виконаних робіт (будівельні та інші роботи), контрольне зважування тощо, якщо це можливо виконати у період перевірки.

Перевірка оплати праці, нарахованої працівникам за встановленими окладами, полягає у визначенні відпрацьованого працівником часу і розцінки за одиницю часу. Після цього встановлюють відповідність фактично одержаних сум окладу згідно із штатним розписом (або за відповідним наказом підприємства) сумам, що належать до сплати.

Особливу увагу аудитор приділяє додатковій оплаті праці. Перевіряються правомірність виплат відповідно до чинного законодавства і Положення про оплату праці підприємства, правильність нарахування виплат та віднесення їх на відповідні рахунки бухгалтерського обліку.

Перевірка правильності додаткової оплати керівників і фахівців за збільшення виробництва окремих видів продукції передбачає також перевірку достовірності прийнятих до розрахунку показників.

Правильність нарахування надбавок і доплат у тваринництві перевіряють за встановленими підвищеними тарифними ставками, доплатами за класність, оплатами за стаж.

Одним із можливих варіантів додаткової оплати є впровадження на підприємстві підвищених розцінок за одиницю виконаних робіт. Аудитору потрібно перевірити наявність нормативного документа, яким передбачено підвищені розцінки, та встановити їх обґрунтованість. Обґрунтованість розцінок перевіряють порівнянням даних первинних документів з обліку праці та її оплати та накопичувальних відомостей обліку робіт, оперативного обліку чи статистичної звітності із затвердженими у підприємстві календарними строками підвищеної оплати.

Важливим моментом є контроль правомірності віднесення на собівартість витрат, пов'язаних з оплатою праці. Віднесення витрат з оплати праці на собівартість продукції має здійснюватись відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», «Методичних рекомендацій з планування обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств» тощо.

Після цього з'ясовується правильність проведених утримань. Насамперед перевіряють правильність визначення податку з доходів фізичних осіб на загальну суму оплати праці.

У випадках застосування пільг при оподаткуванні працівників необхідно перевірити обґрунтованість і законність таких дій, а також правильність проведених розрахунків. Встановлюють також повноту й правильність проведених по закінченні року перерахунків податку з доходів фізичних осіб і відповідних донарахувань або утримань, повноту та своєчасність перерахувань до бюджету нарахованих сум даного податку по закінченні кожного місяця.

Крім утримання прибуткового податку із заробітної плати, можуть здійснюватись і інші види утримань, а тому аудитор повинен встановити законність і правильність утримань за виконавчими листами, сплати страхових внесків та кредитів, виданих в рахунок оплати праці авансами, відшкодуваннями матеріального збитку, заподіяного матеріально відповідальними особами тощо.

Особливу увагу необхідно приділити перевірці правильності здійснених утримань до Пенсійного фонду та фондів соціального страхування (проаналізувати діючі ставки, наявність пільг тощо).

Перевірку правильності проведених утримань із заробітної плати доцільно оформити у наступному вигляді (РД 22).

Аудиторська фірма «Центр-аудит»Код робочого документа 22Підприємство ТОВ «Агроінформ»РД склав Марченко Т. Б.Період, що перевіряється
01.01.2009–31.12.2009РД перевірів Степовий П. Д.*Ділянка аудиту*Аудит розрахунків з оплати праці
перевірка записів і документів, пере-
рахунок, аналітичні процедури*Аудиторські процедури*

вибірковий

*Спосіб перевірки*реєстри синтетичного і аналітично-
го обліку розрахунків з оплати праці,
робочі документи аудитора*Джерела*

ВИБІРКОВИЙ КОНТРОЛЬ ПРАВИЛЬНОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ УТРИМАНЬ ІЗ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ

№	Прізвище, ініціали	Період	Оподатковуваний дохід	Утримання до Пенсійного фонду			Утримання до фон- дів соціального страхування			Утримання прибут- кового податку		
				Згідно з відомістю	За даними аудитора	Відхилення (гр.5-гр.6)	Згідно з відомістю	За даними аудитора	Відхилення (гр.5-гр.6)	Згідно з відомістю	За даними аудитора	Відхилення (гр.5-гр.6)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

Після цього досліджують правильність депонування заробітної плати і порядок обліку депонованих сум (наявність відміток «Депоновано» у розрахунково-платіжній відомості; складання реєстру депонованих сум, який слід порівнювати з розрахунковою відомістю і картками (книгами) обліку розрахунків із депонентами).

Під час аудиту необхідно також здійснити перевірку вказаної в облікових реєстрах кореспонденції рахунків. В першу чергу це стосується правильності визначення рахунків витрат, на які відноситься нарахована заробітна плата.

Особливо ретельно вивчають розрахунково-платіжну відомість, перевіряють підсумки як по горизонталі, так і по вертикалі. Це пов'язано з тим, що часто трапляються порушення, спричинені підробленням сум у розрахунково-платіжній відомості.

Аудит розрахунків з оплати праці проводиться також і в напрямку встановлення відповідності даних синтетичного і аналітичного обліку на рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці». Аналітичний облік ведеться по кожному працівникові, з яким проводяться такі розрахунки. А тому необхідно встановити відповідність підсумків розрахунково-платіжних відомостей, кожен рядок якої відповідає окремому працівнику, сумам оборотів і сальдо за рахунком 66 «Розрахунки з оплати праці», де за кредитом відображають нарахування заробітної плати, а за дебетом – утримання із заробітної плати або її виплату.

На наступному етапі аудитор перевіряє відповідність сальдо за рахунком 66 «Розрахунки з оплати праці» даним реєстрів синтетичного обліку, Головної книги та ф.1 «Баланс» підприємства. Вибірково перевіряє правильність перенесення залишків на початок місяця. На практиці трапляються випадки, коли на початок періоду під час відкриття оборотних відомостей працівники бухгалтерії роблять помилки при перенесенні залишків: замість колонки «за робітником» дебету рахунку ставлять суму в колонку «за підприємством» кредиту рахунку. Для виявлення помилок необхідно зіставити окремо залишки за дебетом та кредитом рахунків окремо на початок та на кінець звітного періоду.

Перевіряючи звітність підприємства, встановлюють достовірність і порівнянність її показників, що відображають облік праці та її оплати на підприємстві.

На заключному етапі аудиту розрахунків з оплати праці систематизують та аналізують виявлені помилки й порушення та визначають їх вплив на достовірність показників фінансової, податкової та статистичної звітності.

Типовими помилками і порушеннями в обліку розрахунків з оплати праці є такі:

- ✓ нереальність зазначеної у звітності чисельності працівників;
- ✓ недостовірність визначення обсягів виконаних робіт;
- ✓ невірне визначення середнього доходу одного працівника і середньоспискової чисельності працюючих на підприємстві;
- ✓ наявність занесених у документи осіб, які не брали участі у виконанні робіт;
- ✓ недостовірність відображених в облікових документах виконаних робіт;
- ✓ повторне включення виконаних робіт до документів з обліку праці;

- ✓ порушення законності встановлення доплат і надбавок до основної заробітної плати;
- ✓ арифметичні помилки в підрахунках підсумків згідно з первинними документами;
- ✓ порушення законодавства про оплату праці та організацію ведення бухгалтерського обліку;
- ✓ невірне віднесення витрат на оплату праці на собівартість продукції.

5. Аудит іншої кредиторської заборгованості

Кредиторська заборгованість – це найвагоміша частина зобов'язань підприємства. До складу кредиторської заборгованості, крім розглянутих у попередніх розділах теми видів, відносять:

1. Векселі видані (довгострокові – рахунок 51 «Довгострокові векселі видані»; короткострокові – рахунок 62 «Короткострокові векселі видані»).

2. Поточні зобов'язання за розрахунками:

- ✓ з одержаних авансів (рахунок 681 «Розрахунки за авансами одержаними»);
- ✓ з бюджетом (рахунки 641 «Розрахунки за податками», 642 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит»);
- ✓ з позабюджетних платежів (рахунок 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»);
- ✓ зі страхування (рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням»);
- ✓ з учасниками (рахунок 67 «Розрахунки з учасниками»).

3. Інші.

Метою аудиту є встановлення дотримання підприємством податкового законодавства, правильність і своєчасність здійснення розрахунків з бюджетом та державними цільовими фондами, а також розрахунків за іншою кредиторською заборгованістю.

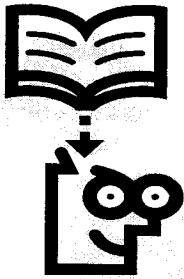
Завданнями аудиту є:

- ✓ визначення переліку платежів і податків, які за законодавством має сплачувати підприємство;
- ✓ перевірка правильності обчислення бази оподаткування за кожним податком, бази для нарахування страхових внесків, а також обґрунтованості застосування ставок податків і плате-

жів, дотримання встановлених норм відрахувань відповідно до чинного законодавства;

- ✓ перевірка достовірності сум податків і платежів;
- ✓ визначення переліку пільг щодо сплати податків та законність їх використання;
- ✓ аналіз повноти і своєчасності сплати податків та платежів до бюджету, а також зборів до позабюджетних фондів;
- ✓ перевірка своєчасності подання податкової звітності;
- ✓ встановлення правильності ведення податкового та бухгалтерського обліку;
- ✓ встановлення кола платників збору на обов'язкове державне пенсійне страхування;
- ✓ перевірка правильності документального оформлення та ведення бухгалтерського обліку за рахунками іншої кредиторської заборгованості;
- ✓ перевірка відповідності даних аналітичного та синтетичного обліку;
- ✓ встановлення причин прострочення платежів;
- ✓ перевірка обґрунтованості розроблених заходів щодо попередження допущених порушень;
- ✓ визначення законності використання коштів Пенсійного фонду, фондів соціального страхування, страхування на випадок безробіття тощо.

Методика аудиту перерахованих видів кредиторської заборгованості є аналогічною до описаної в попередніх розділах методики аудиту розрахунків.



Питання для самоконтролю

1. Який економічний зміст власного капіталу і мета його аудиту?
2. У чому полягають завдання аудиту формування і використання власного капіталу?
3. Що є об'єктом і джерелом інформації аудиту власного капіталу?
4. Яка методика аудиту власного капіталу?
5. Які порушення можуть бути виявлені під час аудиту власного капіталу?
6. Який економічний зміст розрахунків за банківськими позиками і мета їх аудиту?
7. В чому полягають завдання аудиту розрахунків за позиками банків?
8. Що є об'єктом і джерелом інформації аудиту розрахунків за позиками банків?
9. Яка методика аудиту розрахунків за позиками банків?
10. Які порушення можуть бути виявлені під час їх аудиту?
11. Який економічний зміст розрахунків з постачальниками і підрядниками і мета їх аудиту?
12. В чому полягають завдання аудиту розрахунків з постачальниками і підрядниками?
13. Що є об'єктом і джерелом інформації аудиту розрахунків з постачальниками і підрядниками?
14. Яка методика аудиту розрахунків з постачальниками і підрядниками?
15. Які порушення можуть бути виявлені під час аудиту розрахунків з постачальниками і підрядниками?
16. Який економічний зміст розрахунків з оплати праці і мета їх аудиту?
17. В чому полягають завдання аудиту розрахунків з оплати праці?
18. Що є об'єктом і джерелом інформації аудиту розрахунків з оплати праці?
19. Які можна виділити етапи аудиту розрахунків з оплати праці?
20. Яка методика аудиту розрахунків з оплати праці?
21. Як необхідно здійснювати аудит нарахувань оплати праці?
22. Яка методика аудиту утримань із заробітної плати?

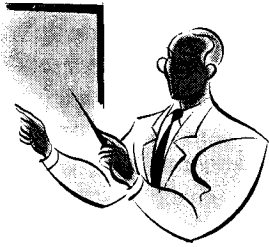
23. Які порушення можуть бути виявлені під час аудиту розрахунків з оплати праці?
24. Який існують види іншої кредиторської заборгованості, у чому полягає мета їх аудиту?
25. Які завдання аудиту іншої кредиторської заборгованості?
26. Що є об'єктом і джерелом інформації аудиту іншої кредиторської заборгованості?
27. Яка методика аудиту іншої кредиторської заборгованості?

Тема 8.

Аудит витрат, доходів і фінансових результатів

План

- 1. Аудит витрат підприємства.*
- 2. Аудит доходів підприємства.*
- 3. Аудит фінансових результатів.*



1. Аудит витрат підприємства

Діяльність будь-якого підприємства неможлива без витрат, що можуть бути пов'язані як із виробництвом, так і з управлінням даним суб'єктом господарської діяльності.

Витрати – це зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Мета аудиту витрат відповідно до МСА 200 «Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про витрати понесені підприємством.

Критерієм оцінки при аудиті даної ділянки буде виступати документ, який визначає методичні засади формування в обліку інформації про витрати підприємства, а саме П (С)БО № 16 «Витрати».

До **виробничої собівартості** продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати.

Прямі матеріальні витрати – це вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виробленої продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу **прямих витрат на оплату праці** включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Інші прямі витрати являють собою всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрядження на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливу вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

До загальновиробничих витрат відносять наступні:

1. Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрядження на соціальні заходи; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо).
2. Амортизація необоротних активів загальновиробничого призначення.
3. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.
4. Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва.
5. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.
6. Витрати на обслуговування виробничого процесу.
7. Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.
8. Інші витрати.

Крім того, витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- ✓ загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- ✓ витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- ✓ витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання

- (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- ✓ винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
 - ✓ витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
 - ✓ амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
 - ✓ витрати на врегулювання спорів у судових органах;
 - ✓ податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім таких, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
 - ✓ плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги;
 - ✓ інші витрати загальногосподарського призначення.

Витрати на збут включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг).

Крім того виділяють **інші операційні витрати**, до їх складу включаються:

- витрати на дослідження та розробки;
- собівартість реалізованої іноземної валюти;
- собівартість реалізованих виробничих запасів;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці;
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі й втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення; інші витрати операційної діяльності.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством. Але в будь-якому випадку на особливу увагу заслуговує перевірка матеріальних витрат, оскільки, вони мають найбільшу питому вагу у структурі витрат на виробництво продукції.

Основними завданнями аудиту витрат є:

- 1) контроль за дотриманням чинного законодавства щодо обліку витрат та відображення інформації про витрати у фінансовій звітності підприємства;

- 2) встановлення правильності розмежування витрат за звітними періодами;
- 3) визначення дотримання принципу постійності обліку витрат;
- 4) перевірка відповідності методу обліку витрат галузевим і техніко-економічним особливостям підприємства;
- 5) оцінити правильність класифікації і визнання витрат;
- 6) встановлення правильності оцінки матеріальних цінностей, які віднесені на собівартість продукції;
- 7) визначення меж віднесення до затрат основної діяльності вартості матеріалів використаних на ремонт, будівництво і т. д. основних засобів;
- 8) перевірка правильності відображення в обліку затрат на тару й упаковку;
- 9) встановлення правильності списання нестач в межах природних втрат;
- 10) перевірка правильності списання на затрати сум безнадійної заборгованості, строк позовної давності якої минув;
- 11) перевірка правильності нарахування зносу на необоротні активи та його віднесення на об'єкти обліку;
- 12) перевірка обґрунтованості витрат, пов'язаних з організацією та управлінням виробництвом, і способів їх розподілу.

Об'єктами аудиту виступають види витрат підприємства (табл. 8.1) та господарські операції щодо їх обліку і віднесення на конкретні об'єкти.

Таблиця 8.1

Витрати за видами діяльності

Діяльність	Зміст витрат	Субрахунок
1	2	3
Основна	Собівартість реалізованих:	
	• продукції власного виробництва;	901,91;
	• товарів;	902;
	• робіт, послуг	903
	Адміністративні витрати	92
	Витрати на збут	93

1. Аудит витрат підприємства

1	2	3
Інша операційна	Первісне визнання та зміна вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	940
	Дослідження і розробки	941
	Собівартість реалізованої іноземної валюти	942
	Собівартість реалізованих виробничих запасів	943
Інша операційна	Сумнівні та безнадійні борги (списані заборгованості, формування резервів)	944
	Операційна від'ємна курсова різниця	945
	Знецінення запасів	946
	Нестачі і втрати від псування цінностей	947
	Визнані штрафи, пені, неустойки	948
Фінансова	Інші (витрати житлово-комунальних, обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв тощо)	949
	Втрати від інвестицій:	
	• в асоційовані підприємства	961
	• в спільну діяльність	962
	• в дочірні підприємства	963
	Втрати від інших фінансових операцій	
Інвестиційна	• відсотки сплачені	951
	• інші витрати	952
	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій	971
	Собівартість реалізованих необоротних активів	972
	Собівартість реалізованих майнових комплексів	973
	Неопераційні курсові різниці	974
	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій	975
	Собівартість списаних необоротних активів	976
	Інші витрати	977
Надзвичайна	Виплати страхових сум та страхових відшкодувань	978
	Перестраховування	979
	Втрати від стихійного лиха	991
	Втрати від техногенних аварій	992
	Інші втрати від надзвичайних подій	993

Джерела інформації аудиту витрат:

- ✓ вимоги нормативних документів, що регулюють облік витрат;
- ✓ наказ про облікову політику підприємства;
- ✓ первинні документи щодо віднесення витрат на певні об'єкти обліку;
- ✓ реєстри обліку витрат (виробничі звіти, відомості розподілу витрат, журнали-ордери, Головна книга);
- ✓ звітність підприємства (ф. 2 «Звіт про фінансові результати» тощо);
- ✓ бухгалтерські записи за рахунками:
 - 23 «Виробництво»,
 - 90 «Собівартість реалізації»,
 - 91 «Загальноновиробничі витрати»,
 - 92 «Адміністративні витрати»,
 - 93 «Витрати на збут»,
 - 94 «Інші витрати операційної діяльності»,
 - 13 «Знос необоротних активів»,
 - 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»,
 - 20 «Виробничі запаси»,
 - 21 «Поточні біологічні активи»,
 - 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»,
 - 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» тощо;
- ✓ аудиторські висновки, акти попереднього контролю, дані інвентаризації тощо;
- ✓ відповіді на запити аудитора.

Методика аудиту витрат

Стратегія проведення аудиту витрат розробляється виходячи із норм МСА 300 «Планування». На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства.

Отже, з метою оцінки ефективності внутрішнього контролю аудитор проводить **тестування**, у процесі якого з'ясує питання викладені у наступному документі.

Тест внутрішнього контролю витратАудиторська фірма «Центр-аудит»Підприємство ТОВ «Агроінформ».Період, що перевіряється 01.01.2009–31.12.2009

№	Зміст	Варіанти відповіді			Примітки
		Так	Ні	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1.	Чи були у звітному періоді суттєві зміни технології виробництва продукції на підприємстві				
2.	Чи були у звітному періоді суттєві зміни номенклатури виробленої продукції				
3.	Чи затверджені на підприємстві методичні рекомендації щодо розрахунку собівартості реалізованої продукції				
4.	Чи були у звітному періоді зміни об'єктів обліку витрат				
5.	Чи були у звітному періоді зміни методу калькулювання собівартості продукції				
6.	Чи були у звітному періоді зміни в класифікації витрат на прямі і непрямі				
7.	Чи були у звітному періоді зміни методів розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами обліку витрат				
8.	Чи були у звітному періоді зміни в класифікації витрат на постійні та змінні				
9.	Чи були у звітному періоді зміни складу і змісту калькуляційних статей				
10.	Чи були у звітному періоді зміни у відображенні незавершеного виробництва				
11.	Чи були у звітному періоді зміни порядку розрахунку понаднормативних виробничих витрат				

Оцінивши систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор переходить до планування аудиту, кінцевим результатом якого є складання плану аудиту.

Під час здійснення аудиту витрат підприємства широко використовують дані, отримані в результаті перевірки виробничих запасів, зносу необоротних активів та інших складових витрат. При аудиті витрат, що формують собівартість виготовленої продукції, наданих послуг, тобто аудиту виробничої діяльності, необхідно встановити:

- 1) обґрунтованість об'єктів і номенклатури статей витрат;
- 2) правильність документального оформлення операцій з обліку витрат і виходу продукції;
- 3) достовірність обліку витрат виробництва та калькуляції собівартості продукції;
- 4) достовірність формування, розподілу та відображення в обліку загальновиробничих витрат;
- 5) повноту оприбуткування продукції та правильність відображення в обліку.

Під час аудиту витрат на виробництво і калькулювання собівартості необхідно керуватись нормами МСА 540 «Аудит оціночних значень».

Відповідно до МСА 540 «Аудит оціночних значень» аудитор необхідно підтвердити обґрунтованість оцінного значення.

При аудиті оцінних значень аудитор може застосовувати наступні аудиторські процедури:

1. Оглядову перевірку й тестування процесу, які використовуються керівництвом при виведенні оціночних значень, до них відносяться:

- оцінка даних і розгляд допущень. При проведенні цих процедур аудитор має переконатися в точності, повноті й доречності зроблених оцінок;
- тестування обчислень, зроблених при оцінці; при цьому повинна бути перевірена процедура обчислення;
- порівняння оцінок різних періодів. При проведенні процедур порівняння збільшується надійність отриманих оцінок;
- розгляд процедур затвердження оцінних значень керівництвом.

При проведенні цих процедур аудитор повинен перевірити, на якому рівні було ухвалене рішення і як воно оформлене;

2. Незалежну оцінку для порівняння з наявним значенням;

3. Оглядову перевірку наступної події для підтвердження наявної оцінки.

Незалежна оцінка необхідна для підтвердження наявних оціночних значень і збільшення їхньої надійності.

Оглядова перевірка може знизити або усунути необхідність у перевірці або тестуванні процедур, використовуваних керівництвом при підготовці оціночних значень.

У висновку аудитор повинен дати остаточну оцінку оціночним значенням.

Що стосується інших видів витрат, то плануючи аудиторську перевірку, необхідно запланувати наступне.

ПЛАН аудиту витрат

Аудиторська фірма «Центр-аудит»

Підприємство ТОВ «Агроінформ»

Період, що перевіряється 01.01.2009–31.12.2009

Запланований ризик середній

Запланована суттєвість 10000 грн.

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Період перевірки	Примітки
1	2	3	4	5
I. Адміністративні витрати (рахунок 92)				
1.	Перевірка обґрунтованості включення витрат до складу адміністративних	Макаренко В. Ю.	01 лютого 2010 р.	
2.	Наведення складу витрат за статтями згідно із застосовуваною підприємством класифікацією	Макаренко В. Ю.	01 лютого 2010 р.	
3.	Перевірка обґрунтованості віднесення до складу адміністративних витрат податків, зборів та обов'язкових платежів	Степанов К. Д.	01 лютого 2010 р.	
4.	Складання переліку видів і сум податків, віднесених на адміністративні витрати	Макаренко В. Ю.	02 лютого 2010 р.	
5.	Перевірка наявності й повноти оформлення документів, що підтверджують витрати	Степанов К. Д.	02 лютого 2010 р.	
II. Витрати на збут (рахунок 93)				
1.	Перевірка обґрунтованості включення витрат до складу витрат на збут	Степанов К. Д.	01 лютого 2010 р.	
2.	Наведення складу витрат за центрами виникнення витрат згідно із застосовуваною підприємством класифікацією	Макаренко В. Ю.	02 лютого 2010 р.	

1	2	3	4	5
3.	Перевірка наявності й повноти оформлення документів, що підтверджують витрати	Степанов К. Д.	02 лютого 2010 р.	
III. Інші витрати операційної діяльності (рахунок 94)				
1.	Перевірка правильності визначення собівартості іноземної валюти, що реалізована, та операційних курсових різниць	Макаренко В. Ю.	01 лютого 2010 р.	
2.	Перевірка відповідності застосованого методу оцінки запасів при реалізації обліковій політиці	Макаренко В. Ю.	01 лютого 2010 р.	
3.	Перевірка правильності розрахунку резерву сумнівних боргів	Степанов К. Д.	01 лютого 2010 р.	
4.	Перевірка обґрунтованості списання на витрати поточної безнадійної заборгованості в сумі, що перевищує резерв сумнівних боргів	Макаренко В. Ю.	02 лютого 2010 р.	
5.	Перевірка правильності відображення в обліку витрат від знецінення, нестачі та псування запасів	Степанов К. Д.	02 лютого 2010 р.	
6.	Перевірка наявності та повноти оформлення документів, що підтверджують витрати	Макаренко В. Ю.	03 лютого 2010 р.	
IV. Фінансові витрати (рахунок 95)				
1.	Перевірка повноти відображення витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків за кредит	Макаренко В. Ю.	01 лютого 2010 р.	
2.	Перевірка наявності та правильності відображення витрат, пов'язаних з випуском, утриманням та обігом цінних паперів	Макаренко В. Ю.	01 лютого 2010 р.	
3.	Перевірка наявності та правильності відображення витрат, пов'язаних з фінансовим лізингом	Макаренко В. Ю.	01 лютого 2010 р.	
V. Втрати від участі в капіталі (рахунок 96)				
1.	Перевірка наявності та правильності відображення витрат, пов'язаних із втратами: • від інвестицій в асоційовані підприємства; • від спільної діяльності; • від інвестицій у дочірні підприємства	Степанов К. Д.	02 лютого 2010 р.	

1. Аудит витрат підприємства

1	2	3	4	5
VI. Інші витрати (рахунок 97)				
1.	Перевірка розрахунку собівартості: реалізованих фінансових інвестицій; реалізованих необігових активів; реалізованих майнових комплексів.	Степанов К. Д.	02 лютого 2010 р.	
2.	Перевірка правильності розрахунку від'ємних неопераційних курсових різниць	Макаренко В. Ю.	02 лютого 2010 р.	
VII. Узагальнюючі процедури				
1.	Складання переліку відсутніх первинних документів	Степанов К. Д.	02 лютого 2010 р.	
2.	Складання переліку витрат, не відображених в обліку	Макаренко В. Ю.	03 лютого 2010 р.	
3.	Узагальнення інформації з аудиту витрат	Степанов К. Д.	02 лютого 2010 р.	
4.	Перевірка Головної книги щодо суттєвості нестандартних записів на бухгалтерських рахунках	Макаренко В. Ю.	03 лютого 2010 р.	
5.	Формулювання висновку за результатами перевірки	Степанов К. Д.	03 лютого 2010 р.	

Під час аудиту витрат аудитор перевіряє доречність формул, що використовуються в розрахунках, правильність процедур обчислення (обсяг тестів залежить від істотності оцінних значень). При перевірці розгляду процедур затвердження оцінних значень керівництвом аудитор повинен визначити, чи було значення затвержене керівництвом, що має відповідні повноваження, і чи відображені процедури розгляду й затвердження в документації клієнта.

Остаточна оцінка обґрунтованості досліджуваних значень повинна проводитись на підставі знання бізнесу клієнта й аналізу погодженості оцінки з іншими доказами, отриманими в ході аудиту. Якщо є значна різниця між оцінкою, підтвердженою доказами аудитора, і показником, визначеним керівництвом, то клієнтові необхідно її обґрунтувати. Якщо керівництво не надасть вагомого обґрунтування оцінки, аудитор може звернутися до керівництва про перегляд показника, а у випадку відмови вважати виявлену різницю перекручуванням інформації.

Якщо розбіжності обґрунтовані, але є загальна тенденція до завищення або заниження показників, то аудитор має визначити, чи не матиме ця обставина в сукупності істотного впливу на фінансову звітність.

Коли неможливо одержати розумне оцінне значення, аудитор має подумати про доцільність застосування модифікованого аудиторського висновку відповідно до МСА 700.

Перевірку правильності формування собівартості виробленої продукції, наданих послуг чи виконаних робіт доцільно відобразити у робочому документі наступного виду (РД 23).

Аудиторська фірма <u>«Центр-аудит»</u>	Код робочого документа <u>23</u>
Підприємство <u>ТОВ «Агроінформ»</u>	РД склав <u>Марченко Т.Б.</u>
Період, що перевіряється <u>01.01.2009–31.12.2009</u>	РД перевірів <u>Степовий П.Д.</u>

Ділянка аудиту

Аудиторські процедури

Спосіб перевірки

Джерела

Аудит витрат

перевірка записів і документів, пере-
рахунок, запит

вибірковий

первинні документи по списанню
затрат на виробництво, по нараху-
ванню оплати праці, зведені регістри
по обліку виконаних робіт, вироб-
ничі звіти, регістри синтетичного і
аналітичного обліку по рахунку 23
«Виробництво», робочі документи
аудитора

ВИБІРКОВА ПЕРЕВІРКА СКЛАДУ СТАТЕЙ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ)

№	Стаття	Склад статті	За даними бухгалтерського обліку	За результатами аудиту	Відхилення (+, -)
1	2	3	4	5	6
1.	Прямі матеріальні витрати	Вартість сировини та матеріалів, що утворюють основу виробленої продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат	123560,00	122660,00	-900,00 у вартість придбаної сировини помилково включено ПДВ
2.	Прямі витрати на оплату праці	Заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, що можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат	55060,00	54000,00	-1060,00 невірно обчислена сума доплат і надбавок
3.	Інші прямі витрати	Включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних майнових паїв, амортизація, втрати від браку та витрати на виправлення браку за вирахуванням остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю, суми, що відшкодовується працівниками, які допустили брак, суми що одержана від постачальників за неякісні матеріали і комплектуючі вироби тощо	12050,00	15050,00	+3000,00 невірно розраховано розмір орендної плати

1	2	3	4	5	6
4.	Загально-виробничі витрати	1. Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо вирахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів дільниць тощо)	5600,00	5600,00	-
		2. Амортизація основних засобів загально-виробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення	1256,00	1050,00	206,00 помилка в розрахунку
		3. Амортизація нематеріальних активів загально-виробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення	120,00	120,00	-
		4. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загально-виробничого призначення	258,00	258,00	-
		5. Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні потреби працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі, витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо).	526,00	526,00	-
		6. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень	1023,00	1023,00	-
		7. Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загально-виробничого персоналу, відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг)	1450,00	1300,00	-150,00 невірно обчислено розмір заробітної плати

1. Аудит витрат підприємства

1	2	3	4	5	6
4.	Загально виробничі витрати	8. Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища	350,00	350,00	-
		9. Інші витрати, внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади, нестачі незавершеного виробництва, нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах оплата простоїв тощо)	520,00	856,00	+336,00 помилка при обчисленні розміру нестачі

Порушення дотримання норм, передбачених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», які можуть бути виявлені під час аудиту, наведені в табл. 8.3.

Таблиця 8.3

Перелік можливих порушень в обліку витрат

№ з/п	Можливі порушення	Пункти П (С)БО № 16, що порушуються
1	2	3
1.	Витрати відображаються без зв'язку зі зменшенням активу та збільшенням зобов'язань	п. 5
2.	Недостовірне визначення (оцінка) суми витрат	п. 6
3.	Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені; витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, не відображаються у складі періоду, в якому вони були здійснені	п. 7
4.	Помилкове визнання в складі витрат: <ul style="list-style-type: none"> • платежів за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо; • попередньої (авансової) оплати запасів, робіт, послуг; • погашення одержаних позик; • витрати, що відображаються зменшенням власного капіталу. 	п. 9

1	2	3
5.	Неправильне віднесення витрат до складу адміністративних витрат. Включення адміністративних витрат до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)	п. п. 17, 18
6.	Неправильне віднесення витрат до складу витрат на збут. Включення витрат на збут до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)	п. п. 17, 19
7.	Неправильне віднесення витрат до складу інших операційних витрат. Включення інших операційних витрат до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)	п. п. 17,20
8.	Неправильне віднесення витрат до складу фінансових витрат, втрат від участі в капіталі, інших витрат	п. 27,28,29
9.	Надзвичайні витрати включаються до фінансової звітності без вирахування суми, на яку зменшується податок на прибуток від діяльності підприємства внаслідок збитків від надзвичайних подій	п. 31
10.	Неповне відображення передбаченої П (С)БО № 16 інформації в примітках до фінансових звітів	
11.	Нерозкриття складу та сум витрат, відображених у статтях «Інші операційні витрати»	п. 32
12.	Ненаведення складу та сум втрат за кожною надзвичайною подією	
13.	Нерозкриття складу та сум витрат, які не включені до статей витрат Звіту про фінансові результати, а відображені безпосередньо в складі власного капіталу (крім вилучення капіталу та розподілу між власниками)	

2. Аудит доходів підприємства

Дохід являє собою збільшення активу або зменшення зобов'язань, що зумовлює зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства) за умов, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Мета аудиту доходів відповідно до МСА 200 «Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про доходи отримані підприємством.

Критерієм оцінки при аудиті даної ділянки буде виступати документ, який визначає методичні засади формування в обліку інформації про доходи підприємства, а саме П (С)БО № 15 «Дохід».

П (С)БО 15 «Дохід» та П (С)БО 30 «Біологічні активи» передбачені такі групи визнаних доходів:

- ✓ дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- ✓ інші операційні доходи;
- ✓ фінансові доходи;
- ✓ інвестиційні доходи;
- ✓ дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції та дохід від зміни вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності.

Склад доходів, що належать до відповідної групи, встановлено П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати».

Доходи віднесені до об'єктів аудиту на підставі двох принципів: нарахування і відповідності.

Нарахування – це принцип, який передбачає правильне відображення в обліку доходів на момент їх виникнення, незалежно від дати надходження грошових коштів на рахунок.

Відповідність – передбачає визначення фінансового результату шляхом порівняння дохідної частини підприємства у звітному періоді з витратами, понесеними у цьому ж періоді.

Для обліку доходів Планом рахунків передбачено такі рахунки:

- 70 «Доходи від реалізації»;
- 71 «Інші операційні доходи»;
- 72 «Дохід від участі в капіталі»;
- 73 «Інші фінансові доходи»;
- 74 «Інші доходи»;

75 «Надзвичайні доходи».

Основні завдання аудиту доходів такі:

- 1) контроль за дотриманням чинного законодавства щодо обліку витрат та відображення інформації про доходи у фінансовій звітності підприємства;
- 2) перевірка правильності розподілу доходів за класифікаційними групами;
- 3) перевірка правильності визнання та оцінки доходів;
- 4) перевірка правильності формування прибутку у звітному періоді;
- 5) встановлення достовірності даних у первинних документах і на рахунках бухгалтерського обліку за операціями з формування доходів;
- 6) перевірка правильності і законності відображення доходів у звітності підприємства тощо.

Об'єктами аудиту доходів є групи доходів підприємства, а також господарські операції, пов'язані з формуванням доходів підприємства.

Джерелами інформації аудиту при цьому є:

- ✓ вимоги нормативних документів, що регулюють облік доходів;
- ✓ наказ про облікову політику підприємства;
- ✓ первинні документи з обліку доходів (рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, розрахункові документи тощо);
- ✓ реєстри синтетичного і аналітичного обліку доходів;
- ✓ інші документи, які використовуються для відображення в обліку операцій з формування доходів підприємства (договори, довідки бухгалтерії тощо);
- ✓ звітність підприємства (ф. 1 Баланс, ф. 2 Звіт про фінансові результати);
- ✓ аудиторські висновки, акти ревізій, перевірок минулих періодів тощо;
- ✓ відповіді на запити аудитора.

Методика аудиту доходів

Стратегія проведення аудиту доходів розробляється виходячи із норм МСА 300 «Планування». На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства.

Отже, з метою оцінки ефективності внутрішнього контролю аудитор проводить **тестування**, у процесі якого з'ясовує питання викладені у наступному документі.

Тест внутрішнього контролю доходів

Аудиторська фірма «Центр-аудит»Підприємство ТОВ «Агроінформ»Період, що перевіряється 01.01.2009–31.12.2009

№	Зміст	Варіанти відповіді			Примітки
		Так	Ні	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1.	Чи здійснюється класифікація доходів відповідно до П (С)БО 15 «Дохід»				
2.	Чи ведеться окремо облік різних видів доходів				
3.	Чи є відповідальні особи за повноту та своєчасність відвантаження товарів (робіт, послуг)				
4.	Хто розробляє та затверджує цінову політику: • керівник; • спеціальний відділ; • бухгалтерія.				
5.	Хто дає дозвіл на реалізацію продукції (робіт, послуг): • керівник; • заступник; • особа уповноважена статутом.				
6.	Чи узгоджується з головним бухгалтером реалізація продукції (робіт, послуг) боржникам				
7.	Хто приймає рішення про реалізацію продукції (робіт, послуг) пов'язаним особам: • керівник; • спеціально створена комісія; • рада; • інші				
8.	Чи звіряються рахунки-фактури з затвердженими законодавчими нормами і документами з реалізації продукції (товарів)				
9.	Чи звіряються дані аналітичного обліку по формуванню доходів: • з головною книгою; • з журналами-ордерами				

1	2	3	4	5	6
10.	Чи ведеться аналітичний облік реалізації товарів (робіт, послуг) та визнання доходів				
11.	Чи ведеться аналітичний облік фінансових доходів				
12.	Чи ведеться аналітичний облік інших доходів				

Оцінивши систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор переходить до планування аудиту, кінцевим результатом якого є складання плану аудиту.

ПЛАН аудиту доходів

Аудиторська фірма «Центр-аудит»
 Підприємство ТОВ «Агроінформ»
 Період, що перевіряється 01.01.2009–31.12.2009
 Запланований ризик середній
 Запланована суттєвість 10000 грн.

№	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Період перевірки	Примітки
1	2	3	4	5
1.	Перевірка відповідності облікової політики щодо обліку доходів нормам діючого законодавства	Макаренко В. Ю.	01 лютого 2010 р.	
2.	Перевірка правильності класифікації доходів за видами діяльності і звітними періодами	Степанов К. Д.	01 лютого 2010 р.	
3.	Перевірка первинних документів з обліку доходів	Макаренко В. Ю.	02 лютого 2010 р.	
4.	Перевірка визнання і розрахунку доходів від реалізації	Макаренко В. Ю.	02 лютого 2010 р.	
5.	Перевірка визнання і розрахунку доходів від іншої операційної діяльності	Степанов К. Д.	02 лютого 2010 р.	
6.	Перевірка визнання і розрахунку доходів від фінансової діяльності	Макаренко В. Ю.	03 лютого 2010 р.	
7.	Перевірка визнання і розрахунку доходів від інвестиційної діяльності	Макаренко В. Ю.	04 лютого 2010 р.	

1	2	3	4	5
8.	Перевірка відповідності даних синтетичного і аналітичного обліку по рахункам класу 7	Степанов К. Д.	04 лютого 2010 р.	
9.	Формулювання висновків за результатами аудиту	Макаренко В. Ю.	05 лютого 2010 р.	

Для забезпечення ефективності аудиторської перевірки необхідно дослідити порядок відображення доходів в облікових регістрах і фінансовій звітності. Наприклад, кредит рахунку 70 «Дохід від реалізації» повинен відповідати рядку 010 у Звіті про фінансові результати.

В цілому аудит доходів здійснюється за певними напрямками, кожен з яких має свою методику.

Так, одним з напрямків є *перевірка відповідності класифікації, оцінки та умов визнання доходів* чинному законодавству. При цьому ретельно вивчається наказ про облікову політику підприємства, встановлюється відповідність положень даного документа нормам чинного законодавства.

На наступному етапі здійснюється *аудит правильності відображення доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)*. Господарські операції з реалізації продукції посідають основне місце у формуванні фінансових результатів підприємства, тому інформація фінансових показників має бути достовірною. Чистий дохід від реалізації визначається як різниця між доходом від реалізації і сумою ПДВ, акцизного збору та іншими зборами або податками і відрахуваннями з доходу. Тому в ході аудиторської перевірки мають бути встановлені:

- ✓ повнота відображення на рахунках бухгалтерського обліку і в звітності здійснених угод;
- ✓ своєчасність відображення реалізації продукції в обліку;
- ✓ правильність класифікації отриманого доходу від реалізації;
- ✓ своєчасність відображення сум дебіторської заборгованості;
- ✓ санкціонованість операцій з реалізації продукції, робіт і послуг.

Після цього проводиться *аудит правильності відображення інших операційних доходів*. Під час такої перевірки має бути встановлена правильність відображення в облікових документах доходів, отриманих у вигляді відсотків, штрафів, пені, неустойки. При цьому порівнюють суми за кредитом рахунку 71 «Інший операційний дохід» із сумами, зазначеними у договорах (якщо знаходять відхилення,

то обов'язково встановлюють причину). Перевіряють також повноту відображення в обліку отриманих відсотків за розрахунками, поточним та іншими рахунками підприємства. З цією метою досліджують укладені підприємством договори з банком, виписки банку тощо.

Особливе місце займає встановлення правильності відображення в обліку курсових різниць, доходів або витрат від їх зміни.

Перевірка доходів від участі в капіталі здійснюється з метою встановлення: 1) правильності документального оформлення доходів, отриманих від участі в капіталі інших підприємств; 2) правильності та повноти відображення в облікових регістрах і на рахунках бухгалтерського обліку дивідендів, отриманих за акціями, облигаціями тощо; 3) правильності ведення синтетичного та аналітичного обліку рахунків 72, 73 та віднесення їх результатів на рахунок 79 «Фінансові результати».

В ході аудиту можуть бути виявлені такі порушення при веденні бухгалтерського обліку доходів:

- ✓ невірна класифікація доходів;
- ✓ недотримання принципу нарахування і відповідності доходів і витрат;
- ✓ невірно обчислена сума доходу;
- ✓ помилки в бухгалтерських проводках при відображенні господарських операцій з формування доходів і списання їх на фінансові результати;
- ✓ відсутність первинних документів з обліку доходів;
- ✓ невідповідність даних синтетичного і аналітичного обліку;
- ✓ невірне відображення в звітності доходів підприємства.

3. Аудит фінансових результатів

Аудит фінансових результатів підприємства є однією з найважливіших процедур, яка потребує глибоких знань і значних інтелектуальних зусиль аудитора.

Фінансовим результатом діяльності підприємства, згідно з П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», може бути прибуток або збиток.

Прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати, а **збиток**, у свою чергу, – це перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Мета аудиту фінансових результатів відповідно до МСА 200 «Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності» поля-

гає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про фінансові результати діяльності підприємства.

Критерієм оцінки при аудиті даної ділянки буде виступати документ, який визначає методичні засади формування в обліку інформації про фінансові результати підприємства, а саме *П (С)БО № 3 «Звіт про фінансові результати»*.

Зважаючи на це, **основними завданнями аудиту є:**

- 1) контроль за дотриманням чинного законодавства щодо формування фінансових результатів та відображення інформації про витрати у фінансовій звітності підприємства;
- 2) встановлення повноти відображення фінансових результатів підприємства на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності;
- 3) перевірка законності і правильності формування фінансових результатів підприємства;
- 4) встановлення відповідності визначення фінансових результатів прийнятій на підприємстві обліковій політиці;
- 5) перевірка правильності оцінки у бухгалтерському обліку доходів і витрат для визначення фінансових результатів;
- 6) перевірка правильності обліку операцій, які привели до виникнення фінансових результатів;
- 7) перевірка правильності відображення в обліку списання збитків минулих періодів, довгострокової дебіторської заборгованості тощо;
- 8) встановлення дотримання підприємством межі звітного періоду та ін.

Об'єкти аудиту – фінансові результати підприємства (прибутки або збитки), операції пов'язані з їх формуванням.

Джерелами інформації аудиту фінансових результатів є:

- ✓ вимоги нормативних документів, що регулюють облік фінансових результатів;
- ✓ наказ про облікову політику;
- ✓ установчі документи;
- ✓ первинні документи з обліку виробничих витрат, витрат діяльності, доходів та фінансових результатів;
- ✓ реєстри синтетичного і аналітичного обліку по рахункам сьомого і дев'ятого класів;

- ✓ ф.1 Баланс (річний і квартальні);
- ✓ ф.2 Звіт про фінансові результати (розділ I – містить інформацію про доходи і витрати підприємства з точки зору власника підприємства; розділ II – дає аналіз структури витрат на виробництво, управління і збут за економічними елементами; розділ III – формується лише акціонерними товариствами і містить інформацію про прибутковість акцій);
- ✓ відповіді на запити аудитора;
- ✓ матеріали попередніх аудиторських перевірок та інших форм контролю.

Методика аудиту фінансових результатів

Стратегія проведення аудиту доходів розробляється виходячи із норм МСА 300 «Планування». На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства.

Під час перевірки фінансових результатів аудитор має керуватись П(С)БО 15 «Дохід», де відображено порядок формування інформації про доходи підприємства і її розкриття у фінансовій звітності та П(С)БО 16 «Витрати», де викладено основні вимоги до визнання, складу і оцінки витрат, розкриття інформації про витрати у фінансовій звітності. У свою чергу, порядок складання Звіту про фінансові результати регламентується П(С)БО № 3 «Звіт про фінансові результати».

При здійсненні аудиту фінансових результатів необхідно пам'ятати, що діяльність будь-якого підприємства має дві складові: господарську діяльність (вартість активів задіяних у виробництві) та фінансову діяльність (величина використаних пасивів).

Від взаємодії цих елементів залежить фінансовий результат, тому перед початком перевірки аудитор має зрозуміти мету діяльності підприємства (отримання прибутку, завоювання ринку тощо). Тільки в цьому випадку можна зробити ефективний аудит фінансових результатів і підготувати аналіз показників, необхідних підприємству.

Методикою передбачено проведення аудиту фінансових результатів у послідовності, відображеній на рис. 8.1.

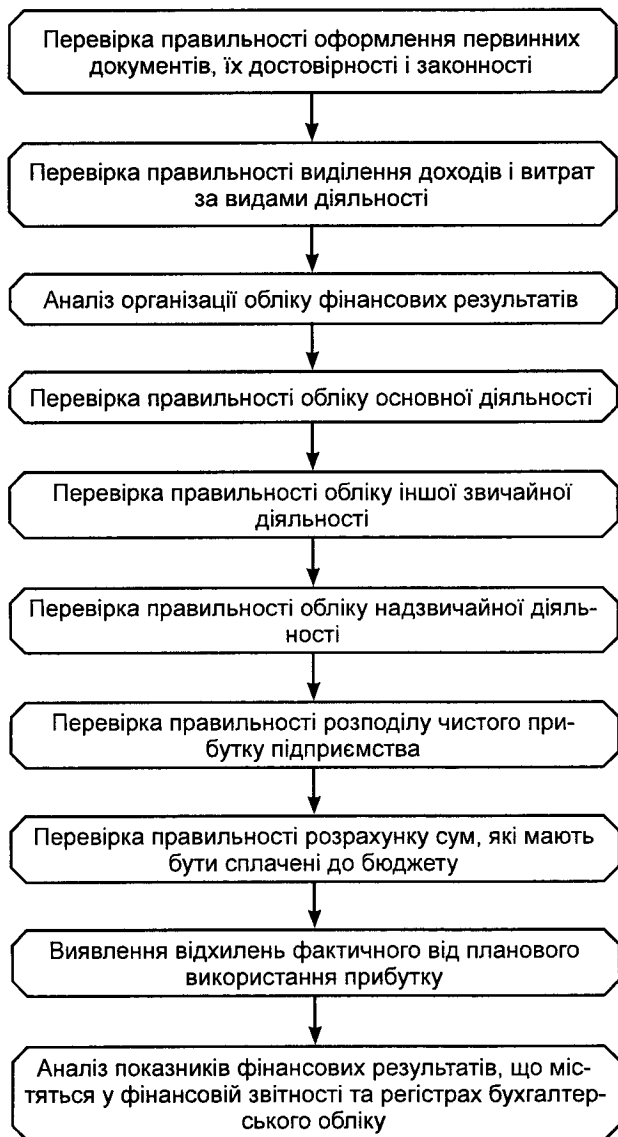


Рис. 8.1. Алгоритм аудиту фінансових результатів

При перевірці первинних документів використовують описані в попередніх розділах методичні способи і прийоми дослідження документів. Перевірка правильності класифікації доходів і витрат за видами діяльності передбачає детальне вивчення наказу про облікову політику і порівняння його в частині порядку формування фінансових результатів з нормами чинного законодавства.

Аналіз організації обліку фінансових результатів здійснюється шляхом встановлення відповідності нормативним вимогам рахунків бухгалтерського обліку, що використовуються підприємством для відображення інформації про фінансові результати; відповідності облікових регістрів тощо.

Правильність узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій перевіряється за даними рахунку 79 «Фінансові результати». За кредитом даного рахунку аудитор перевіряє правильність відображених сум в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – сум в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також нарахованого податку на прибуток.

Достовірність визначення фінансових результатів перевіряють у розрізі субрахунків до рахунку 79:

791 «Результат операційної діяльності»;

792 «Результат фінансових операцій»;

793 «Результат іншої звичайної діяльності»;

794 «Результат надзвичайних подій».

Правильність визначення загальної величини чистого прибутку (збитку) підприємством аудитор з'ясовує зіставленням дебетового та кредитового оборотів за рахунком 79 «Фінансові результати» за звітний період.

Якщо кредитовий оборот за рахунком 79 «Фінансові результати» буде більшим від дебетового обороту цього рахунку, то підприємство на суму різниці має нерозподілений прибуток поточного року, який при закритті рахунку 79 списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті) збитки».

Якщо сальдо за дебетом рахунку 79 «Фінансові результати» більше за сальдо за кредитом цього рахунку, то підприємство здійснило більше витрат, ніж отримало доходів, а тому отримало збитки, які мають бути відображені по дебету рахунку 44.

Перевіряють також дані рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами»

в розрізі субрахунків. Правомірність нарахування податку на додану вартість визначають за первинними документами – податковими накладними.

Аудит синтетичного обліку реалізації продукції при журнально-ордерній формі здійснюють на основі даних Головної книги, Журналу-ордеру, в якому записи із накопичувальних відомостей та реєстрів відображують підсумком за місяць.

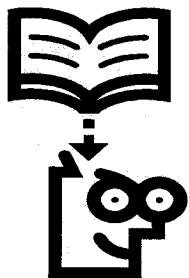
Це здійснюється з метою встановлення достовірності накопичення даних щодо продажу окремих видів продукції за видами реалізації, за підрозділами, які відпустили продукцію, а також аналітичного обліку розрахунків із заготівельними та іншими організаціями й особами.

Крім того, з'ясовують правильність щомісячного списання загальновиборничих витрат та приєднання до виробничої собівартості окремих видів продукції.

В цілому аудит фінансових результатів здійснюється в розрізі видів діяльності підприємства.

Типовими порушеннями в обліку фінансових результатів є такі:

- ✓ помилки в обліку операцій, які призвели до виникнення фінансових результатів;
- ✓ невірне визначення звітного періоду при формуванні фінансових результатів;
- ✓ помилки при закритті рахунків доходів і витрат на фінансові результати;
- ✓ невірне відображення у звітності фінансових результатів.



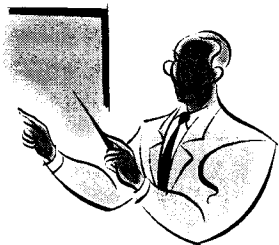
Питання для самоконтролю

1. Який економічний зміст витрат діяльності підприємства і мета їх аудиту?
2. В чому полягають завдання аудиту витрат?
3. Що є об'єктом і джерелом інформації аудиту витрат?
4. Яка методика аудиту витрат?
5. Які порушення можуть бути виявлені під час аудиту витрат?
6. Який економічний зміст доходів діяльності і мета їх аудиту?
7. В чому полягають завдання аудиту витрат?
8. Що є об'єктом і джерелом інформації аудиту витрат?
9. Яка методика аудиту витрат?
10. Які порушення можуть бути виявлені під час аудиту витрат?
11. Який економічний зміст фінансових результатів діяльності і мета їх аудиту?
12. В чому полягають завдання аудиту фінансових результатів?
13. Що є об'єктом і джерелом інформації аудиту фінансових результатів?
14. Яка методика аудиту фінансових результатів?
15. Які порушення можуть бути виявлені під час аудиту фінансових результатів?

Тема 9.
Методи аудиту фінансової
звітності та критерії
її оцінювання

План

- 1. Загальні принципи аудиту фінансової звітності.*
- 2. Організація і методика аудиту фінансової звітності.*
- 3. Особливості аудиту окремих форм звітності.*
- 4. Відповідальність аудитора за фінансову звітність.*



1. Загальні принципи аудиту фінансової звітності

Фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємств за звітний період.

Підприємства зобов'язані складати фінансову звітність відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996 – XIV, зі змінами та доповненнями. А основні принципи складання фінансової звітності викладено в П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87, зі змінами та доповненнями.

Мета аудиту фінансової звітності відповідно до МСА 200 «Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності» полягає у встановленні аудитором відповідності фінансової звітності у всіх суттєвих аспектах чинному законодавству, що регламентує порядок підготовки та подання фінансових звітів. Тобто метою є незалежна експертиза для встановлення реальності та достовірності фінансової звітності, своєчасності і точності її показників.

Критерієм оцінки при аудиті фінансової звітності будуть виступати документ, який визначає методичні засади формування показників звітності, а саме П(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО № 2 «Баланс», П(С)БО № 3 «Звіт про фінансові результати», П(С)БО № 4 «Звіт про рух грошових коштів», П(С)БО № 5 «Звіт про власний капітал», П(С)БО № 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», П(С)БО № 20 «Консолідована фінансова звітність» тощо.

Об'єкти аудиту – показники фінансової звітності, а також операції, на підставі яких вони були сформовані.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» **фінансова звітність складається з таких форм:**

- Баланс (форма № 1),
- Звіт про фінансові результати (форма № 2),
- Звіт про рух грошових коштів (форма № 3),
- Звіт про власний капітал (форма № 4),
- Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5),
- Інформація за сегментами (форма № 6).

Джерела аудиту фінансової звітності:

- ✓ вимоги нормативних документів, що встановлюють порядок складання фінансової звітності;
- ✓ наказ про облікову політику;
- ✓ фінансова звітність і примітки до неї;
- ✓ бізнес-план;
- ✓ реєстри синтетичного і аналітичного обліку;
- ✓ первинні документи;
- ✓ статистична звітність;
- ✓ відповіді на запити аудитора;
- ✓ аудиторські звіти і висновки та результати інших форм контролю попередніх років (періодів).

Користувачами фінансової звітності можуть бути уповноважені представники органів державної влади, юридичні та фізичні особи, зацікавлені в наслідках господарської діяльності суб'єктів (власники, засновники, кредитори, інвестори тощо), які згідно з чинним законодавством мають право на отримання інформації, що міститься у фінансовій звітності. Користувачі фінансової звітності мають право виступати замовниками аудиту та виконання інших аудиторських послуг, визначати обсяги та напрями аудиторської перевірки в межах повноважень, наданих законодавством, установчими документами тощо.

2. Організація і методика аудиту фінансової звітності

З метою ефективності аудиту фінансової звітності необхідно здійснити такі заходи:

- провести перевірку достовірності початкових і порівнювальних показників фінансової звітності;

- направити письмові запити для підтвердження відповідної інформації керівництву підприємствам і третім особам;
- ознайомитись з аудиторським висновком і письмовою інформацією про результати попереднього аудиту, якщо такий проводився;
- організувати письмове направлення запитів фірмі, що здійснювала попередній аудит тощо.

Методика перевірки відповідності поданої фінансової звітності нормативним вимогам передбачає такі етапи.

Встановлення переліку форм фінансової звітності, які згідно з чинними вимогами повинно скласти підприємство. Аудитор встановлює, які форми звітності має подавати підприємство, тобто звітує на загальних підставах (подає всі форми) чи як мале підприємство (за скороченою формою). А також досліджує повноту складу поданої звітності з урахуванням наявних філій, представництв, інших відокремлених підрозділів.

Перевірка правильності визначення звітного періоду, за який складена звітність. Відповідно до чинного законодавства звітним періодом для річної звітності є календарний рік. Для новоствореного підприємства звітний період може перевищувати календарний рік (але охоплювати не більше 15-ти місяців), а для ліквідованого підприємства він буде меншим за один рік (з 1 січня до дати ліквідації).

Перевірка правильності формування статей фінансової звітності. Аудитор перевіряє правомірність відображення конкретних показників у статтях фінансової звітності, відповідність їх вимогам діючих положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Проведення аналізу якісних характеристик фінансової звітності. При оцінці якісних характеристик фінансової звітності аудитор потрібно врахувати вимоги П (С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Зокрема, це дохідливість, достовірність, зіставність, доречність.

Перевірка дотримання основних принципів бухгалтерського обліку і звітності. Аудитор повинен встановити дотримання при складанні фінансової звітності таких **принципів**: автономності, безперервності діяльності, періодичності, історичної (фактичної) собівартості, нарахування та відповідності доходів і витрат, повного висвітлення, послідовності, обачності, превалювання сутності над формою, єдиного грошового вимірника.

Для встановлення *реальності* фінансової звітності та її доступності для користувачів аудитор повинен з'ясувати, чи містить вона такі дані, як: інформація щодо звітного і попереднього періоду; дату звітності і звітний період; валюту звітності та одиницю її виміру тощо. Важливою характеристикою фінансової звітності є її *достовірність*. Для встановлення чи спростування достовірності аудитор перевіряє:

- ✓ узгодженість ідентичних даних балансу і фінансових звітів різних форм;
- ✓ правильність розрахунків фінансових показників;
- ✓ повноту охоплення всіх структурних підрозділів підприємства тощо.

Під час аудиту фінансової звітності необхідно розглянути такі питання:

- 1) підтвердити правильність ведення бухгалтерського обліку, класифікації та оцінки всіх видів активів підприємства, методика аудиту яких розглянути в темі «Аудит активів підприємства», що викладена вище;
- 2) підтвердити реальність розміру зобов'язань у фінансовій звітності, методика аудиту яких розглянута вище у темі «Аудит пасивів підприємства»;
- 3) перевірити правильність і адекватність визначення власного капіталу, його структури та призначення;
- 4) встановити реальність і точність фінансових результатів діяльності підприємства, методика аудиту яких подана вище у темі: «Аудит витрат, доходів і фінансових результатів підприємства»;
- 5) дослідити стан бухгалтерського обліку і звітності, а саме:
 - проаналізувати форму ведення обліку на підприємстві;
 - встановити відповідність бухгалтерського обліку вимогам П (С)БО та інших нормативних документів з питань організації обліку;
 - встановити відповідність проведення річної інвентаризації вимогам чинного законодавства;
- 6) проаналізувати показники фінансового стану підприємства (табл. 10.1).

Таблиця 10.1

Аналіз фінансового стану підприємства

№ з/п	Показник	Формула розрахунку	Значення		Нормативне значення
			на початок року	на кінець року	
1	2	3	4	5	6
1. Аналіз майнового стану підприємства					
1.1	Коефіцієнт зносу основних засобів	$\Phi.1 \text{ p.}032/\Phi.1 \text{ p.}031$			Зменшення
1.2	Коефіцієнт оновлення основних засобів	$\Phi.5 \text{ p.}260 \text{ (гр. 5)}/\Phi.1 \text{ p.}031 \text{ (гр. 4)}$			Збільшення
1.3	Коефіцієнт вибуття основних засобів	$\Phi.5 \text{ p.}260 \text{ (гр. 8)}/\Phi.1 \text{ p.}031 \text{ (гр. 3)}$			Менше, ніж коефіцієнт оновлення основних засобів
2. Аналіз ліквідності підприємства					
2.1	Коефіцієнт покриття	$\Phi.1 \text{ p.}260/\Phi.1 \text{ p.}620$			>1
2.2	Коефіцієнт швидкої ліквідності	$\Phi.1 \text{ (p.}260\text{-p.}100\text{-p.}110\text{-p.}120\text{-p.}130\text{-p.}140)/\Phi.1 \text{ p.}620$			0,6 – 0,8
2.3	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$\Phi.1 \text{ (p.}220\text{+p.}230\text{+p.}240)/\Phi.1 \text{ p.}620$			>0 збільшення
2.4	Чистий оборотний капітал, тис грн.	$\Phi.1 \text{ (p.}260\text{-p.}620)$			>0 збільшення
3. Аналіз платоспроможності (фінансової стійкості) підприємства					
3.1	Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	$\Phi.1 \text{ p.}380/\Phi.1 \text{ p.}640$			>0, 5
3.2	Коефіцієнт фінансування	$\Phi.1 \text{ (p.}430\text{+p.}480\text{+p.}620\text{+p.}630)/\Phi.1 \text{ p.}380$			<1 зменшення

2. Організація і методика аудиту фінансової звітності

1	2	3	4	5	6
3.3	Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	$\Phi.1 (p.260-p.620)/\Phi.1 p.260$			>0,1
3.4	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	$\Phi.1 (p.260-p.620)/\Phi.1 p.380$			>0 збільшення
4. Аналіз ділової активності підприємства					
4.1	Коефіцієнт оборотності активів	$\Phi.2 p.035/\Phi.1 (p.280 (гр. 3)+p.280 (гр.4))/2$			Збільшення
4.2	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	$\Phi.2 p.035/\Phi.1 (\sum (p.520 + p. 600) гр.3+\sum (p.520+ p.600)гр.4)/2$			Збільшення
4.3	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	$\Phi.2 p.035/\Phi.1 (\sum (p.150 + p.210) гр.3+\sum (p.150+ p.210)гр.4)/2$			Збільшення
4.4	Строк погашення дебіторської заборгованості, днів	Тривалість періоду/коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості			Зменшення
4.5	Строк погашення кредиторської заборгованості, днів	Тривалість періоду/коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості			Зменшення
4.6	Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	$\Phi.2 p.040/\Phi.1 (\sum (p.100 + p.140) гр.3+\sum (p.100+ p.140)гр.4)/2$			Збільшення
4.7	Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)	$\Phi.2 p.035/\Phi.1 (p.031 (гр.3)+p.031 (гр. 4))/2$			Збільшення
4.8	Коефіцієнт оборотності власного каштану	$\Phi.2 p.035/\Phi.1 (p.380 (гр. 3)+p.380 (гр. 4))/2$			Збільшення
5. Аналіз рентабельності підприємства					
5.1	Коефіцієнт рентабельності активів	$\Phi.2 p.220 \text{ або } p.225/\Phi.1 (p.280 (гр.3)+p.280 (гр.4))/2$			>0 збільшення
5.2	Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	$\Phi.2 p.220 \text{ або } p.225/\Phi.1 (p.380 (гр.3)+ p.380 (гр.4))/2$			>0 збільшення

1	2	3	4	5	6
5.3	Коефіцієнт рентабельності діяльності	$\Phi.2 \text{ р.}220 \text{ або } \text{р.}225/\Phi.2 \text{ р.}035$			>0 Збільшення
5.4	Коефіцієнт рентабельності продукції	$\Phi.2 \text{ р.}100 \text{ (або } \text{р.}105)+ \text{р.}090-\text{р.}060/\Phi.2 \text{ (р.}040 +\text{р.}070+\text{р.}080)$			>0 Збільшення

Аналіз фінансового стану підприємства – це дослідження низки показників, які відображають наявність, розміщення та використання фінансових ресурсів.

Необхідною умовою діяльності підприємства в ринковій економіці є сталий фінансовий стан, оскільки від цього залежать своєчасність і повнота погашення його зобов'язань перед працівниками щодо розрахунків з оплати праці, бюджетом, банками, постачальниками. Нераціональне використання фінансових ресурсів або їх брак негативно впливає на розрахунки підприємства з кредиторами, бюджетом тощо, є причиною погіршення результатів господарської діяльності.

Фінансовий стан підприємства залежить не лише від суми доходів, наявності засобів, а ще й від ефективного їх використання, тобто від якості фінансової роботи. А тому в умовах ринкової економіки виникає необхідність виявлення і мобілізації внутрішніх резервів поліпшення фінансового стану. Зважаючи на це, одним із важливих об'єктів аналізу є вивчення правильності використання фінансових ресурсів за цільовим призначенням.

Отримані коефіцієнти і показники необхідно порівняти із встановленими нормативними (оптимальними) критеріями, з даними за попередній період і аналогічними показниками на однотипних підприємствах або із середніми даними по галузі.

Отже, аудит фінансової звітності сприяє виявленню недоліків, попередженню банкрутства, визначенню перспектив розвитку виробництва в умовах конкурентної боротьби.

Для великих акціонерних товариств, що торгують своїми акціями на біржах, доцільно розраховувати **індекс Альтмана**, який дає змогу оцінити імовірність банкрутства. Індекс Альтмана являє собою функцію від деяких показників, які характеризують економічний потенціал підприємства та результати його роботи за минулий період (три роки). Методика його розрахунку подана нижче (табл. 10.2 і 10.3).

Коефіцієнт ймовірності банкрутства (Z-рахунок Альтмана):

$$Z = 3,3 K1 + 1,4 K2 + 1,2 K3 + K4 + 0,6 K5$$

Таблиця 10.2

Розрахунок коефіцієнта ймовірності банкрутства

	Алгоритм розрахунку показника	Техніка розрахунку за даними фінансової звітності
K1	Балансовий прибуток / Середньорічна вартість активів	Ф.1 ряд.350/Ф.1 ряд.640
K2	Нерозподілений прибуток / Середньорічна вартість активів	Ф.1 ряд. (370+350)/Ф.1 ряд.640
K3	Власні оборотні активи / Середньорічна вартість активів	Ф.1 ряд. (260+270)/Ф.1 ряд.640
K4	Виручка від реалізації / Середньорічна вартість активів	Ф.2 ряд (10–15)/Ф.1 ряд.640
K5	Ринкова вартість акцій / Залучений капітал	Ф.1 ряд.300/Ф.1 ряд. (620+480)

Таблиця 10.3

Методика розрахунку Z-рахунку за три роки

Формула розрахунку	Фактичне значення			Ймовірність банкрутства
	р.	р.	р.	
$Z = \Phi.1 (p.260 + p.270)/\Phi.1 p.640 * 1,2 + \Phi.1 (p.370 + p.350)/\Phi.1 p.640 * 1,4 + \Phi.1 p.350/\Phi.1 p.640 * 3,3 + \Phi.1 p.300/\Phi.1 (p.620 + p.460) * 0,6 + \Phi.2 (10-15)/\Phi.1 p.640$				$Z < 1,8$ – дуже велика; $Z = 1,8-2,7$ – велика; $Z = 2,8-2,9$ – можлива; $Z = 3$ – дуже мала

Для акціонерних товариств, які не торгують своїми акціями на біржах розраховують коефіцієнт вірогідності банкрутства (R). Розрахунок можна представити формулою:

$$R = 8,38 K1 + K2 + 0,054 K3 + 0,63 K4$$

Методика розрахунку складових коефіцієнтів даного показника представлена у табл. 10.3, а інтерпретувати отримані результати необхідно за даними табл. 10.4.

Таблиця 10.3

Розрахунок коефіцієнта вірогідності банкрутства

	Алгоритм розрахунку показника	Методика розрахунку за даними фінансової звітності
K1	Обіговий капітал / Середньорічна вартість активів	Ф.1 ряд.260/Ф.1 ряд.640
K2	Нерозподілений прибуток / Власний капітал	Ф.1 ряд.350/Ф.1 ряд.380
K3	Виручка від реалізації / Середньорічна вартість активів	Ф.2 ряд. (10–15)/Ф.1 ряд.640
K4	Нерозподілений прибуток / Загальні витрати	Ф.1 ряд.350/Ф.2 ряд. (040+090+070+080+140+160)

Таблиця 10.4

Ймовірність банкрутства відповідно до величини показника R

Величина R	Ймовірність банкрутства, %
Менше 0	Максимальна (90–100)
0–0,18	Висока (60–80)
0,18–0,32	Середня (35–50)
0,32–0,42	Низька (15–20)
Більше 0,42	Мінімальна (до 10)

3. Особливості аудиту окремих форм звітності

Аудит фінансової звітності проводиться з метою підготовки висновку про відповідність фінансової звітності чинному законодавству, що регламентує порядок підготовки та подання фінансових звітів.

При перевірці аудитор з'ясовує наявність наказу керівника підприємства про облікову політику та проводить аналіз дотримання бухгалтерською службою принципів підготовки фінансової звітності.

Процедури завірення фінансової звітності означають підтвердження аудитором відповідності показників фінансової звітності даним Головної книги (оборотного балансу) і регістрам синтетичного обліку без здійснення процедур перевірки достовірності первинної бухгалтерської документації.

Аудит окремих форм фінансової звітності має свої особливості. Так, відповідно до П (С)БО 2 «Баланс», метою складання балансу є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату. А тому під час **аудиту балансу** підприємства має бути встановлено дотримання при складанні даної форми звітності таких умов.

1. Відповідність показників статей балансу на початок звітного періоду (місяця, кварталу, року) даним балансу за попередній період. Зміни вступного балансу на початок року порівняно із звітним за попередній рік приймаються лише з відповідними поясненнями.

2. Показники статей балансу на кінець звітного року мають бути підтверджені результатами проведеної перед складанням річного бухгалтерського звіту інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, резервів, розрахунків та інших активів і пасивів.

3. Статті балансу, які містять інформацію про стан коштів на рахунках у комерційних банках, банківських позик, фінансування з бюджету та позабюджетних фондів, повинні відповідати даним, зазначеним у виписках банків. Відображені у балансі суми за розрахунками з фінансовими і податковими органами мають бути попередньо взаємно погоджені.

4. Показники статей балансу на кінець звітного періоду повинні відповідати оборотам і залишкам на рахунках Головної книги, а тому звірка оборотів і залишків на рахунках аналітичного та синтетичного обліку на кінець звітного року перед складання заключного балансу має бути обов'язково здійснена.

5. Показники балансу підприємства та інших форм фінансової звітності мають бути взаємопов'язаними. З цією метою Міністерством фінансів України складено рекомендації щодо перевірки узгодженості показників типових форм річного бухгалтерського звіту.

Аудит форми № 1 «Баланс» починають з аналізу достовірності оцінки активів та зобов'язань. При цьому, основними об'єктами аудиту активів підприємства є нематеріальні активи; незавершене будівництво, основні засоби, довгострокові біологічні активи, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи, інші необоротні активи, запаси, розрахункові операції, поточні фінансові інвестиції, грошові кошти та їх еквіваленти. Аудитор має підтвердити правильність відображення в бухгалтерському балансі кожної статті.

АНАЛІЗ ПРОБНОГО БАЛАНСУ

Стаття	Код рядка	Методика обчислення (рахунок)	За даними		Відхилення (гр.3-гр.5)
			обліку	аудиту	
1	2	3	4	5	6
АКТИВ					
Нематеріальні активи					
Залишкова вартість	010	Ряд. 011-ряд. 012			
Первинна вартість	011	121–127			
Накопичена амортизація	012	133			
Незавершене будівництво	020	151–153			
Основні засоби					
Залишкова вартість	030	ряд. 031-ряд. 032			
Первинна вартість	031	101–109; 111–117			
Знос	032	131,132			
Довгострокові біологічні активи:					
справедлива (залишкова) вартість	035	ряд. 036-ряд. 037			
первісна вартість	036	161–166			
накопичена амортизація	037	134			
Довгострокові фінансові інвестиції:					
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	040	141			
інші фінансові інвестиції	045	142, 143			
Довгострокова дебіторська заборгованість	050	18			
Відстрочені податкові активи	060	17			
Інші необоротні активи	070	19			
Усього за розділом I	080				
Запаси:					
Виробничі запаси	100	201–209, 22			

3. Особливості аудиту окремих форм звітності

1	2	3	4	5	6
Поточні біологічні активи	110	21			
Незавершене виробництво	120	23			
Готова продукція	130	25–27			
Товари	140	(281–284) мінус 285			
Векселі одержані	150	34			
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:					
чиста реалізаційна вартість	160	ряд. 161-ряд. 162			
первинна вартість	161	361, 362			
резерв сумнівних боргів	162	38			
Дебіторська заборгованість за розрахунками:					
з бюджетом	170	641,642 (дебетовий)			
за авансами виданими	180	371			
з нарахованих доходів	190	373			
із внутрішніх розрахунків	200	682,683 (дебетовий)			
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	372, 374– 377, 631, 632,643, 644,684, 685 (дебетовий)			
Поточні фінансові інвестиції	220	351,352			
Грошові кошти та їх еквіваленти:					
в національній валюті	230	301,311,313, 331,333			
в іноземній валюті	240	302,312,314, 332,334			
Інші оборотні активи	250	24			
Усього за розділом II	260				
III. Витрати майбутніх періодів	270	39			
IV. Необоротні активи і групи вибуття		286			

1	2	3	4	5	6
БАЛАНС	280				
ПАСИВ					
Статутний капітал	300	400			
Пайовий капітал	310	410			
Додатковий вкладений капітал	320	421, 422			
Інший додатковий капітал	330	423–425			
Резервний капітал	340	430			
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	440			
Неоплачений капітал	360	(460)			
Вилучений капітал	370	(451–453)			
Усього за розділом I	380				
Забезпечення виплат персоналу	400	471, 472			
Інші забезпечення	410	473, 474			
Цільове фінансування	420	48, 49			
Усього за розділом II	430				
Довгострокові кредити банків	440	501–504			
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450	505, 506, 511, 512, 521–523			
Відстрочені податкові зобов'язання	460	54			
Інші довгострокові зобов'язання	470	53, 55			
Усього за розділом III	480				
Короткострокові кредити банків	500	601–606			
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510	611, 612			
Векселі видані	520	621, 622			
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	631, 632			
Поточні зобов'язання за розрахунками:					
з одержаних авансів	540	681			

3. Особливості аудиту окремих форм звітності

1	2	3	4	5	6
з бюджетом	550	641 (кредитовий)			
з позабюджетних платежів	560	642 (кредитовий)			
зі страхування	570	651–655 (кредитовий)			
з оплати праці	580	661,662			
із засновниками	590	671,672 (кредитовий)			
із внутрішніх розрахунків	600	682,683 (кредитовий)			
Інші поточні зобов'язання	610	372, 377, 631, 632, 643, 644, 684, 685, (кредитовий)			
Усього за розділом IV	620				
V. Доходи майбутніх періодів	630	690			
БАЛАНС	640				

Після перевірки відповідності статей активу бухгалтерського Балансу аудитор перевіряє правильність відображення залишків на рахунках у пасиві Балансу згідно з описаною вище методикою.

Аудит Звіту про фінансові результати (форма № 2) проводиться з метою встановлення правильності його складання, що забезпечує користувачів повною, правдивою та неупередженою інформацією про доходи, витрати, прибутки та збитки від діяльності підприємства за звітний період.

Аудит Звіту про фінансові результати проводять за трьома розділами: розділ I «Фінансові результати», розділ II «Елементи операційних витрат», розділ III «Розрахунок показників прибутковості акцій».

Перевірку правильності заповнення розділу I «Фінансові результати» аудитор здійснює на основі рахунків доходів і витрат. Вони представлені рахунками класів 7 «Доходи і результати діяльності» та 9 «Витрати діяльності» Плану рахунків. Після закінчення звітного періоду дохід, відображений за кредитом рахунків класу 7, крім рахунку 76 «Страхові платежі», і суми витрат, показані за дебетом рахунків класу 9, відносяться підприємством на рахунок 79 «Фінансові результати», тобто рахунки доходів і витрат закриваються на фінансові результати.

Перевірку заповнення розділу II «Елементи операційних витрат» аудитор здійснює на основі рахунків класу 8 «Витрати за елементами» або, якщо підприємство не застосовує цей клас рахунків, інші рахунки, що передбачені діючим планом рахунків.

Правильність заповнення розділу III «Розрахунок показників прибутковості акцій» перевіряється тільки під час аудиту акціонерних товариств, оскільки інші підприємства його не заповнюють.

АНАЛІЗ ПРОБНОГО ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За даними звіту	За даними аудитора		Відхилення (гр. 3 – гр. 5)
			Алгоритм розрахунку	Сума	
1	2	3	4	5	6
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010		Оборот рахунків 701–703		
Податок на додану вартість	015		Податок на додану вартість, що враховано в сумі рядка 010		
Акцизний збір	020		Акцизний збір, що враховано в сумі рядка 010		
	025		Збір у Пенсійний фонд від реалізації ювелірних прикрас, податок з реклами,		
Інші вирахування з доходу	030		Суми повернень, знижок (без податку на додану вартість) плюс рахунок 704		
Чистий доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035		ряд. 010 мінус сума ряд.015–030		

3. Особливості аудиту окремих форм звітності

1	2	3	4	5	6
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040		Оборот рахунків 901–903		
Валовий:					
- прибуток	050		ряд. 035 мінус ряд. 040		
- збиток	055		ряд. 040 мінус ряд. 035		
Інші операційні доходи	060		Оборот рахунків 711–719		
Адміністративні витрати	070		Оборот рахунку 92		
Витрати на збут	080		Оборот рахунку 93		
Інші операційні витрати	090		Оборот рахунків 941–949		
Фінансові результати від операційної діяльності:					
- прибуток	100		ряд. 050 плюс ряд. 060 мінус сума рядків 070–090 (з позитивним знаком)		
- збиток	105		ряд. 050 плюс ряд. 060 мінус сума рядків 070–090 (з від'ємним знаком)		
Доход від участі в капіталі	110		Оборот рахунків 721–723		
Інші фінансові доходи	120		Оборот рахунків 731–733		
Інші доходи	130		Оборот рахунків 741–746		
Фінансові витрати	140		Оборот рахунків 951, 952		
Втрати від участі в капіталі	150		Оборот рахунків 961–963		
Інші витрати	160		Оборот рахунків 971–976		

1	2	3	4	5	6
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:					
- прибуток	170		ряд. 100 плюс ряд. 110 плюс ряд. 120 плюс ряд. 130 мінус сума рядків 140–160 (з позитивним знаком)		
- збиток	175		ряд. 100 плюс ряд. 110 плюс ряд. 120 плюс ряд. 130 мінус сума рядків 140–160 з від'ємним знаком)		
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180				
Фінансові результати від звичайної діяльності:					
- прибуток	190		Ряд. 170 мінус ряд. 180		
- збиток	195		Ряд. 175 плюс ряд. 180		
Надзвичайні:					
- доходи	200		Оборот рахунку 75		
- витрати	205		Оборот рахунку 99		
Податки з надзвичайного прибутку	210				
Чистий:					
- прибуток	220		ряд. 190 плюс ряд. 200 мінус ряд. 205 мінус ряд. 210 (при позитивному значенні різності рядків 200 та 205)		

3. Особливості аудиту окремих форм звітності

1	2	3	4	5	6
- збиток	225		Ряд. 190 плюс ряд. 200 мінус ряд. 205 мінус ряд. 210 (при від'ємним значенні різності рядків 200 та 205)		

II. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Найменування показника	Код рядка	За даними звіту	За даними бухгалтерського обліку	Відхилення (гр. 3 – гр. 4)
1	2	3	4	5
Матеріальні витрати	230			
Витрати на оплату праці	240			
Відрахування на соціальні заходи	250			
Амортизація	260			
Інші операційні витрати	270			
Разом	280			

III. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За даними Звіту	За даними аудитора	Відхилення (гр.3 – гр.4)
1	2	3	4	5
Середньорічна кількість простих акцій	300			
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	310			
Чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію	320			
Скоригований чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію	330			
Дивіденди на одну просту акцію	340			

Аудит Звіту про рух грошових коштів спрямований на перевірку достовірності складеного звіту, відповідності його Балансу та Звіту про фінансові результати. А тому під час аудиту необхідно встановити:

- 1) дотримання підприємством вимог діючого законодавства при складанні Звіту про рух грошових коштів прямим і непрямим методом у результаті операційної діяльності;
- 2) правильність відображеного руху грошових коштів за видами діяльності (операційної, інвестиційної і фінансової).

Крім того, аудитор має оцінити зміни в чистих активах, фінансовій структурі, впливу на суми й час потоків грошових коштів з метою коригування відповідно до умов та можливостей, що змінилися. Після цього необхідно розробити пропозиції по врахуванню змін у грошових коштах та їх еквівалентах, які відбулися за звітний період, і впливу фінансової діяльності на грошові потоки підприємства.

Звіт про рух грошових коштів може складатися прямим і непрямим методами. Аудитор на початку перевірки повинен з'ясувати, який метод використано підприємством при складанні Звіту про рух грошових коштів.

При використанні прямого методу аудитор має пам'ятати, що у Звіті наводять усі класи надходжень та видатків, різниця яких показує приріст або зменшення грошових коштів.

Суть непрямого методу полягає у відображенні у Звіті суми чистого прибутку (збитку), який коригується до величини чистої зміни грошових коштів, за винятком впливу негрошових операцій і операцій, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю.

Різниця у використанні прямого й непрямого методів стосується тільки розділу операційної діяльності. В Україні згідно з П (С)БО використовують непрямий метод складання Звіту про рух грошових коштів.

Форми Звіту про рух грошових коштів передбачає розділи: I – «Рух коштів у результаті операційної діяльності»; II – «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності», III – «Рух коштів у результаті фінансової діяльності» та узагальнюючий розділ «Зміна величини грошових коштів за звітний період».

Дані про рух грошових коштів у ф. № 3 передбачено відображати «За звітний період» та «За попередній період» у розрізі «Надходження» (графа 3) і «Видаток» (графа 4).

Правильність складання Звіту непрямим методом аудитор перевіряє у розрізі передбачених розділів за окремими видами діяльності: операційної, інвестиційної і фінансової.

Аудит Звіту про власний капітал повинен підтвердити вірогідність інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства за звітний період. Визначення змісту, форми Звіту та загальні вимоги до розкриття його статей передбачено П (С)БО 5 «Звіт про власний капітал».

Під час аудиту необхідно встановити достовірність і повноту відображення у звіті збільшення або зменшення власного капіталу. Здійснення контролю за правильністю складання Звіту відповідно до П(С)БО 5 відбувається за двома напрямками – джерелами та статтями формування власного капіталу.

Перевірка правильності формування за кожною статтею власного капіталу здійснюється за джерелами його формування: статутного, пайового, додатково вкладеного, іншого додаткового, резервного капіталу, нерозподіленого прибутку, неоплаченого й вилученого капіталу.

4. Відповідальність аудитора за фінансову звітність

Аудиторський висновок щодо надійності фінансової звітності дає її користувачам високу, але не абсолютну гарантію. Адже відповідно до МСА аудит передбачає забезпечення обґрунтованої, але не абсолютної гарантії того, що звітність, яка офіційно оприлюднюється, в цілому не містить в собі суттєвих перекручень.

Обґрунтована гарантія – це процес збирання доказів, необхідних для складання висновку про те, що немає суттєвих перекручень у звітності. Оскільки можуть існувати причини, які заважають аудитору виявити суттєві неточності і перекручення. Наприклад:

- ✓ обмежувальні фактори, які притаманні всім системам обліку і внутрішнього контролю (змова посадових осіб);
- ✓ використання тестів під час перевірки;
- ✓ більшість аудиторських доказів носить переконливий, а не остаточно стверджувальний характер.

Отже, аудитор відповідає перед замовником за свій аудиторський висновок, за його якість і професіоналізм виконаних робіт. Але необхідно розуміти, що це не перекладає на аудитора відповідальність за правильність підготовки і представлення фінансової звітності користувачам, оскільки за законом таку відповідальність несе керівництво

підприємства. Тобто саме керівник відповідає за повноту і достовірність звітності.

Для прикладу наведемо витяг з аудиторського висновку.

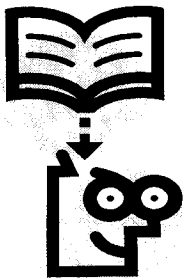
«... Відповідальність управлінського персоналу

Управлінський персонал несе відповідальність за підготовку та достовірне представлення цих фінансових звітів відповідно до нормативних вимогам до організації бухгалтерського обліку і звітності в Україні. Відповідальність управлінського персоналу охоплює: розробку, впровадження та використання внутрішнього контролю стосовно підготовки та достовірного представлення фінансових звітів, які не містять суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки; вибір та застосування відповідної облікової політики, а також облікових оцінок, які відповідають обставинам.

Відповідальність аудитора

Нашою відповідальністю є надання висновку щодо цих фінансових звітів на основі результатів проведеної нами аудиторської перевірки. Ми провели аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики. Ці стандарти вимагають від нас дотримання етичних вимог, а також планування й виконання аудиторської перевірки для отримання достатньої впевненості, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень...».

А тому процедури засвідчення фінансової звітності підписом і печаткою аудитора (аудиторської фірми) не означають солідарну відповідальність аудитора з керівником підприємства, що перевіряється, за достовірність і повноту фінансової звітності підприємства.



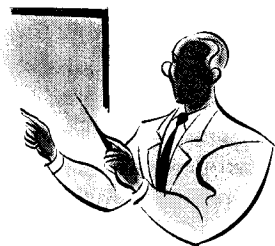
Питання для самоконтролю

1. Сутність і зміст фінансової звітності підприємства, її користувачі.
2. У чому полягає мета і завдання аудиту фінансової звітності?
3. Що є об'єктом і джерелом інформації аудиту фінансової звітності?
4. Яка методика аудиту фінансової звітності?
5. Аналіз фінансового стану підприємства.
6. Встановлення в процесі аудиту ймовірності банкрутства підприємства.
7. Особливості аудиту ф.1 «Баланс».
8. Особливості аудиту ф.2 «Звіт про фінансові результати».
9. Особливості аудиту ф.3 «Звіт про рух грошових коштів».
10. Особливості аудиту ф.4 «Звіт про власний капітал».
11. Яку відповідальність несе аудитор за перевірену ним звітність?

Тема 10.
***Аудиторський висновок
та інші підсумкові документи***

План

- 1. Сутність аудиторського висновку та звіту.*
- 2. Основні елементи аудиторського висновку і звіту.*
- 3. Види аудиторського висновку.*



1. Сутність аудиторського висновку та звіту

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» та Міжнародних стандартів аудиту на заключному етапі аудиту аудитор повинен скласти аудиторський звіт про результати аудиторської перевірки або аудиторський висновок.

Аудиторський звіт – це документальне відображення аудитором виявлених порушень, помилок та відхилень при здійсненні господарської діяльності, веденні обліку та складанні звітності, а також проведена аудитором оцінка стану бухгалтерського обліку та достовірності звітності на певну дату. Інформація, що наводиться в аудиторському звіті, має бути більш детальною, надійною і компетентною, а також незалежною, об'єктивною і правдивою. Аудиторський звіт складається в довільній формі, не є офіційним документом і призначений для замовника, а його зміст може бути оприлюднено лише за бажанням клієнта.

Чинне законодавство вимагає складання аудиторського висновку при здійсненні аудиту фінансової звітності (ст. 7 Закону України «Про аудиторську діяльність»).

Складання аудиторського висновку є одним із найвідповідальніших моментів аудиту, оскільки підбиваються підсумки виконаних аудиторських процедур, узагальнюються виявлені помилки, визначається їх сукупний вплив на фінансову звітність і висловлюється думка аудитора щодо її достовірності, повноти, відповідності чинному законодавству.

Аудиторський висновок – це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), який складається в установленому порядку за наслідками проведеного аудиту і містить у собі висновки стосовно повноти і відповідності чинному

законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності.

При формуванні аудиторського висновку слід керуватись вимогами таких нормативних документів:

- ✓ Закон України «Про аудиторську діяльність»;
- ✓ Міжнародний стандарт аудиту 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність» (основні елементи аудиторського висновку, види і форми аудиторських висновків);
- ✓ Міжнародний стандарт аудиту 720 «Інша інформація в документах, що містять перевірені фінансові звіти» (доступ до іншої інформації, її вивчення; суттєві невідповідності і перекручення);
- ✓ Міжнародний стандарт аудиту 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань аудиту спеціального призначення» (аудиторські висновки за результатами тематичного аудиту; аудиторський висновок про фінансову звітність підприємства, складену згідно з іншими принципами обліку; висновок про окремі частини звітності тощо);
- ✓ Міжнародний стандарт аудиту 810 «Перевірка прогнозової фінансової інформації» (ступінь впевненості аудитора стосовно перспективної фінансової інформації; висновок за результатами перевірки перспективної фінансової інформації);
- ✓ Вимоги до аудиторського висновку, затверджені рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку (ДКЦПФР) від 25.01.2001 р.

2. Основні елементи аудиторського висновку і звіту

Аудиторський звіт не є офіційним документом, а тому чітких вимог до його форми не існує. Але у будь-якому випадку аудиторський звіт повинен складатися з трьох частин: загальної, аналітичної та заключної.

Загальна частина аудиторського звіту повинна містити таку інформацію: назву документа і назву клієнта; місце і дату складання; назву аудиторської фірми, її адресу; номер реєстраційного свідоцтва; номер поточного рахунку; прізвище, ім'я та по батькові всіх аудиторів, що брали участь у перевірці; період, за який проводилася аудиторська

перевірка; склад, перелік документів, які підлягали перевірці; посилання на норми міжнародних стандартів аудиту та інших нормативних документів, які були використані під час аудиту.

Аналітична частина висвітлює сам хід аудиторської перевірки. В цій частині має бути детально описано: що було об'єктом перевірки, які інформаційні джерела досліджувалися, які методичні прийоми і процедури аудиту при цьому було застосовано, які докази зібрано, які виявлено помилки і порушення, їх причини і наслідки тощо.

У заключній частині на підставі проведених робіт має бути чітко сформульовано висновок аудитора про перевірені ним об'єкти аудиту.

Аудиторський звіт адресується замовнику із зазначенням дати складання, підписується керівником аудиторської фірми (або особою, уповноваженою керівником) та аудитором, що проводив перевірку, і завіряється печаткою аудиторської фірми. Кожна сторінка аудиторського звіту повинна бути підписана аудитором, який здійснював перевірку, і завірена його особистою печаткою.

Зміст **аудиторського висновку** залежить від конкретних обставин та результатів перевірки. Структура аудиторського звіту регламентована нормами міжнародних стандартів аудиту та законодавством України, відповідно до яких в ньому обов'язково мають бути такі розділи:

- 1) заголовок;
- 2) розділ, в якому йдеться про замовника аудиторської перевірки;
- 3) вступ;
- 4) масштаб перевірки;
- 5) зміст виконаної роботи;
- 6) висновок аудитора стосовно питання, яке перевіряється;
- 7) дата аудиторського висновку;
- 8) адреса аудиторської фірми;
- 9) підпис під аудиторським висновком.

У заголовку аудиторського висновку обов'язковим має бути запис про здійснення аудиту незалежними аудиторами (аудитором), вказано назву аудиторської фірми чи прізвище аудитора, який здійснював аудит. Це є свідченням того, що під час аудиту принцип незалежності перевірки порушено не було. При порушенні даної умови аудитор не має права робити висновок про перевірений об'єкт, а зібрана інформація не вважається достатньою та доказовою.

Конкретизується адресат аудиторського висновку (рада директорів, акціонери акціонерного товариства тощо). Аудиторський висновок має бути належним чином адресований згідно з умовами договору

на проведення аудиту. Після цього вказується *замовник аудиту*, тобто його назва, юридична адреса, код за ЄДРПОУ тощо.

У *вступі* аудиторського висновку обов'язково вказують інформацію про склад фінансової звітності, що підлягала аудиту, дату її складання, межі відповідальності керівництва підприємства, яке перевірялось, за правильність складання звітності, аудитора – за обґрунтованість аудиторського висновку.

Наприклад: *«Згідно з договором № 12 від 25 січня 2010 року аудиторська фірма “Аудит-Ком” провела аудит ф. № 1 “Баланс” АТЗТ “АгроІнТов” станом на 31 грудня 2009 року, ф. 2 “Звіт про фінансові результати”, ф. 3 “Звіт про рух грошових коштів”, ф. 4 “Звіт про власний капітал”. Відповідальність за складання вищезазваної фінансової звітності несе керівництво Товариства. Нашим обов'язком є висловлення висновку стосовно цієї фінансової звітності на підставі проведеного аудиту».*

У розділі *Масштаб перевірки* надають інформацію про вимоги нормативів законодавства України та міжнародних стандартів аудиту, які було враховано під час проведення аудиту. Також роблять зауваження щодо планування аудиту та безпосередньо перевірки, місця в них оцінки помилок у системах обліку, їх суттєвого впливу на фінансову звітність. Вказують на обсяги перевіреної інформації. Аудиторський висновок повинен містити інформацію про те, що аудитор виконав усі необхідні процедури, а аудиторську перевірку було сплановано і проведено з метою забезпечення достатньої впевненості про те, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень.

Описуючи *зміст виконаної роботи*, указують напрями перевірки, які були виконані аудитором, а саме:

- ✓ визначення відповідності фінансової звітності основним принципам обліку;
- ✓ аналіз аудиторських доказів, які дають змогу підтвердити зазначені у звітності суми і показники та пояснення до них;
- ✓ оцінка надійності системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, можливості виникнення помилок та їх суттєвого впливу на звітність;
- ✓ здійснення вибіркового контролю.

У кінці даного параграфу аудитор має підтвердити те, що ним зібрано достатньо якісних доказів, які є підставою для висловлення ним об'єктивної думки.

Наприклад: *«Нами було проведено перевірку згідно з вимогами Закону України “Про аудиторську діяльність” та Міжнародних стандартів аудиту. Норми цих документів вимагають, щоб планування та проведення аудиту були спрямовані на одержання переконливих тверджень щодо відсутності у фінансовій звітності суттєвих помилок. Під час аудиту зроблено дослідження шляхом тестування доказів на обґрунтування сум та інформації, розкритих у фінансовій звітності, а також оцінку відповідності застосованих принципів обліку нормативним вимогам щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні чинним протягом періоду перевірки. На нашу думку, проведена аудиторська перевірка забезпечує обґрунтовану основу для аудиторського висновку».*

У *Висновку аудитора про перевірену фінансову звітність* оцінюється перевірена фінансова звітність, відповідність її у всіх суттєвих аспектах вимогам до складання звітності та принципам обліку, що діють в Україні. Аудитор чітко формулює свою думку щодо того, чи є фінансова звітність достовірною, повною, об'єктивною за всіма суттєвими аспектами. Якщо користувачі звітності перебувають за межами країни, до якої належить підприємство чи аудиторська фірма, то доцільно конкретно назвати країну, принципи ведення бухгалтерського обліку і підготовки звітності якої було використано.

Дата аудиторського висновку проставляється на день завершення аудиту, коли аудитор зобов'язаний доповісти керівництву підприємства про результати перевірки, а керівництву, у свою чергу, підписує звіти, що додаються до аудиторського висновку. Після цього у висновок не може бути внесено жодних змін, не узгоджених з підприємством.

Перед оприлюдненням звітності можуть бути виявлені події, які існували на дату складання висновку, про які аудитора не було проінформовано і які суттєво впливають на звітність. У такому випадку аудитор може доповнити свій висновок спеціальним додатком. При цьому можливе подвійне датування висновку.

Згідно з п. 26 МСА 700 аудиторський *висновок має бути підписаний* від імені аудиторської фірми чи аудитора або, у разі необхідності, завірений обома підписами. В Україні, як правило, висновок підписує керівник аудиторської фірми й аудитор із зазначенням номерів їх аудиторських сертифікатів, а також закріплюється печатками аудиторської фірми або особистою печаткою аудитора.

У розділі *Адреса аудиторської фірми* зазначають адресу фірми, її місцезнаходження (юридичну адресу), а також номер та серію свідоцтва про реєстрацію.

3. Види аудиторського висновку

Згідно з МСА 700 висновок аудитора може бути:

1. безумовно-позитивним;

2. модифікованим:

- ✓ безумовно-позитивним з пояснювальним параграфом;
- ✓ умовно-позитивним;
- ✓ негативним;
- ✓ з відмовою від надання висновку.

Безумовно-позитивний висновок складають, коли, на думку аудитора, дотримані такі умови:

- аудитор отримав вичерпну інформацію і пояснення необхідні для проведення аудиту;
- надана інформація є достатньою для відображення реального стану суб'єкта перевірки;
- є адекватні дані з усіх питань, суттєвих з погляду достовірності та повноти змісту інформації;
- фінансову документацію складено згідно з прийнятою суб'єктом перевірки системою бухгалтерського обліку, яка відповідає нормативним вимогам;
- звітність ґрунтується на достовірних облікових даних, які не містять суперечностей.

Такий висновок беззаперечно і чітко виявляє задоволення аудитора станом обліку та звітності на підприємстві, що перевіряється.

У позитивному висновок наводяться стверджувальні слова: *«задовольняє вимоги», «належним чином становить», «дає достовірне й дійсне уявлення», «достовірно відображає», «відповідно до...», «відповідає».*

Наприклад:

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

Фінансову звітність підготовлено на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку. Вона достовірно та повно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 31 грудня 2009 року згідно з нормативними вимогами щодо бухгалтерського обліку та звітності в Україні».

МСА 700 передбачено, що висновок може містити додаткові пояснення, певні модифікації, які суттєво не впливають на його зміст.

Модифікація передбачає:

- проблеми невизначеності або невпевненості у безперервній діяльності підприємства;
- зміни облікових принципів протягом періоду перевірки;
- виправлення, які слід внести до обліку підприємства за результатами перевірки;
- викладення принципів обліку (у позитивному висновку), що відрізняються від тих, які діють в Україні;
- роз'яснення з приводу використання звітів інших аудиторів;
- пояснення попередніх аудиторських висновків.

З урахуванням цього аудиторський висновок вважатиметься модифікованим.

Отже, аудитор не може дати безумовно-позитивний висновок при наявності будь-яких з нижченаведених обставин:

- 1) невпевненість (аудитор не може сформулювати думку);
- 2) незгода (аудитор може сформулювати думку, але вона суперечить даним перевіреної звітності).

Причинами невпевненості можуть бути такі:

- ✓ обмеження в обсязі аудиторської роботи в зв'язку з тим, що аудитор не може одержати всю необхідну інформацію й пояснення (через незадовільний стан бухгалтерського обліку тощо), не має можливості виконати всі аудиторські процедури (через обмеження в часі тощо);
- ✓ ситуаційні обставини, невпевненість у правильності висновку щодо даної ситуації (спірна ситуація, багатоваріантність рішення).

Причини незгоди:

- ✓ неприйнятність систем або методів обліку;
- ✓ розходження у судженнях стосовно відповідності фактів або сум у фінансовій звітності;

- ✓ незгода із ступенем та способом відображення фактів в обліку та звітності;
- ✓ невідповідність здійснення або оформлення операцій законодавству та іншим вимогам.

Безумовно-позитивний висновок з пояснювальним параграфом складається аудитором у випадку наявності нефундаментальної невпевненості.

Наприклад:

«... У зв'язку з неможливістю перевірки фактів, які стосуються, зокрема, неучасті аудитора в інвентаризації активів, неможливості підтвердити початкові залишки в балансі з причини того, що аудит проводився іншою аудиторською фірмою, через обмеженість інформації, ми не можемо дати висновок про вказані моменти, однак ці обмеження мають незначний вплив на фінансову звітність і на стан справ у цілому.

Ми підтверджуємо те, що за винятком обмежень, які зазначені вище (або викладені у додатку № 1 до аудиторського висновку), фінансова звітність, у всіх суттєвих аспектах, достовірно і повно подає фінансову інформацію про Товариство станом на 31 грудня 2009 року згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні».

Невпевненість або незгода вважаються фундаментальними у тому випадку, коли вплив факторів на фінансову інформацію, які викликали непевність чи незгоду, настільки значний, що це може суттєво викривити дійсний стан справ у цілому. Необхідно також враховувати сукупний ефект усіх невпевненостей та незгод на фінансову звітність.

Умовно-позитивний висновок складається коли існує *фундаментальна невпевненість*. В цьому випадку аудитор формулює відмову від надання висновку з конкретного питання, а про решту питань висловлює своє судження, як і при безумовно-позитивному висновку. Якщо умовно-позитивний висновок був наданий через наявність нефундаментальної незгоди, то аудитор формулює цю незгоду з конкретних моментів, а за відсутності цих моментів – висловлює позитивне судження.

Наприклад:

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

Ми підтверджуємо, що за винятком невідповідностей, викладених у додатку N 1, фінансовий звіт, за всіма суттєвими аспектами, достовірно та повно подає фінансову інформацію про Товариство станом на 31 грудня 2009 року згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні».

Наявність фундаментальної незгоди може призвести до представлення клієнту негативного аудиторського висновку. Фундаментальна невпевненість може стати підставою для відмови від надання аудиторського висновку.

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

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

Наприклад:

«... У результаті проведення аудиту встановлено, що за звітний період підприємством були допущені суттєві порушення і перекручення (дається перелік порушень або зазначається, що вони викладені в додатку № 1 до цього висновку). Допущені порушення суттєво впливають

на фінансову звітність підприємства та перекручують реальний стан справ. Фінансова звітність має суттєві перекручення і недостовірно подає фінансову інформацію про Товариство станом на 31 грудня 2009 року. Не виконані такі вимоги щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні (у стислій формі дається перелік питань, стосовно яких не виконані вимоги з організації обліку, або пишеться: “з питань, які наводяться в додатку 1”).

Таким чином, дані бухгалтерського обліку і фінансової звітності не дають достовірного уявлення про дійсний стан справ, що склався на 31 грудня 2009 року».

В окремих випадках аудитор може відмовитись від дачі висновку. В цьому випадку він говорить про неможливість на підставі наведених аргументів сформулювати висновок про фінансову звітність підприємства.

Наприклад:

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

Вищенаведені моменти істотно впливають на дійсний стан справ у цілому (в основному).

У зв'язку з відсутністю достатніх аудиторських доказів ми не можемо надати об'єктивний аудиторський висновок щодо фінансової звітності підприємства, підготовленої станом на 31 грудня 2009 року».



Питання для самоконтролю

1. Сутність аудиторського висновку.
2. Сутність аудиторського звіту.
3. Яку структуру має аудиторський звіт?
4. Назвіть основні складові аудиторського висновку.
5. Дайте характеристику кожної складової аудиторського висновку.
6. В чому полягають основні відмінності між аудиторським висновком і аудиторським звітом?
7. Які існують види аудиторського висновку?
8. Коли аудитор може надати безумовно-позитивний висновок?
9. Які причини невпевненості аудитора при складанні аудиторського висновку?
10. Які причини незгоди аудитора при складанні аудиторського висновку?
11. Сутність умовно-позитивного висновку.
12. За яких умов аудитор може підготувати негативний висновок?
13. Коли можлива відмова від дачі висновку?

Тестові завдання до змістового модуля II

1. Аудиторський висновок буває:

- а) Умовно-позитивний;
- б) Умовно-негативний;
- в) Негативний;
- г) Позитивний.

2. Документальний аналіз інвентаризаційної відомості є методом аудиторської перевірки на відповідність фінансової звітності критерію:

- а) права;
- б) фактичної наявності;
- в) повноти;
- г) усім переліченим.

3. Методи аудиторської перевірки – це:

- а) організація перевірки документів і записів;
- б) система прийомів і способів, що використовуються для одержання аудиторських доказів;
- в) система прийомів і способів бухгалтерського обліку.

4. Якщо аудитор хоче перевірити операції з придбання на повноту, то яка з даних вибіркових сукупностей дасть йому найбільшу впевненість:

- а) вибірка за документами на оплату, яку звірено з актом приймання товарів;
- б) вибірка за актами приймання товарів, яку звірено з рахунками-фактурами на купівлю;
- в) вибірка за документами на отримання товарів, яку звірено з замовленнями?

5. З якої процедури після укладення договору необхідно починати перевірку фінансової звітності:

- а) обговорення основних моментів перевірки з клієнтом;
- б) запитання клієнта про наявність претензійних сум;

- в) отримання письмових пояснень від керівництва фірми-клієнта;
- г) ознайомлення з організацією внутрішнього аудиту;
- д) планування аудиту.

6. До якого виду робочих документів слід віднести документи, які підтверджують залишки основних засобів клієнта на дату складання фінансової звітності.:

- а) постійний архів;
- б) поточні аудиторські документи;
- в) документи управління аудитом;
- г) аудиторські докази?

7. Аудиторський висновок про фінансову звітність клієнта є:

- а) підтвердженням аудиторською фірмою правильності і точності визначення всіх показників бухгалтерської і статистичної звітності;
- б) актом перевірки фінансово-господарської діяльності;
- в) думкою аудиторської фірми про достовірність фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах;
- г) рекомендаціями з усунення виявлених недоліків у веденні бухгалтерського обліку;
- д) думкою аудиторської фірми про достовірність бухгалтерської звітності (фінансової, податкової, статистичної).

8. Аудиторський звіт повинен бути адресований:

- а) виконавчому органу, що здійснює функцію управління економічним об'єктом;
- б) головному бухгалтеру економічного суб'єкта;
- в) фінансовому директору економічного суб'єкта;
- г) голові місцевої податкової інспекції;
- д) зборам акціонерів або засновникам економічного суб'єкта.

9. Аудиторський висновок подається в обов'язковому порядку аудиторською фірмою:

- а) тільки клієнту;
- б) клієнту і місцевій податковій службі;
- в) клієнту і всім користувачам фінансової звітності клієнта за їх вимогою;
- г) клієнту і до Аудиторської палати.

10. Аудиторський висновок підписують:

- а) тільки керівник аудиторської фірми і аудитор, який очолював перевірку;
- б) особи, зазначені в п. 1, а також керівник організації-клієнта;
- в) особи, зазначені в п. 1, а також керівник і головний бухгалтер організації-клієнта;
- г) тільки аудитор, включений до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності, який очолював перевірку;
- д) усі аудитори, які брали участь у перевірці, і текст висновку затверджується керівником аудиторської фірми.

11. Аудиторський висновок про фінансову звітність являє собою:

- а) інформацію про своєчасність і повноту сплати податків;
- б) відомості про фінансовий стан суб'єкта, що перевіряється;
- в) думку про достовірність фінансової звітності;
- г) думку аудитора про достовірність фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах.

12. Після укладення договору на проведення обов'язкового аудиту з підтвердження річної фінансової звітності аудитор встановив факт незаконних операцій, що тягнуть за собою у найближчому майбутньому банкрутство підприємства-клієнта. Які дії повинен вжити керівник аудиторської фірми:

- а) розірвати договір на проведення аудиту;
- б) розірвати договір на проведення аудиту і повідомити відповідні органи;
- в) провести аудиторську перевірку і видати відповідний аудиторський висновок?

13. Якщо аудитору відмовлено в наданні додаткової інформації (пояснень) щодо об'єкту перевірки він повинен:

- а) розірвати договір на проведення аудиту;
- б) надати безумовно-позитивний висновок;
- в) надати умовно-позитивний висновок;
- г) надати висновок за видом, відповідним рівню невпевненості або незгоди аудитора.

14. Під датую завершення аудиторської перевірки розуміють:

- а) дату, коли аудиторський висновок передається клієнту;
- б) дату опублікування річного фінансового звіту клієнта;
- в) іншу дату;
- г) дату передачі аудиторського висновку за місцем вимоги?

15. Про який вид аудиторського висновку свідчить вислів у тексті «за винятком обмежень...»:

- а) позитивний висновок (існує нефундаментальна невпевненість);
- б) умовно-позитивний висновок;
- в) негативний висновок;
- г) відмова від надання висновку?

16. Про який вид аудиторського висновку свідчить вислів у тексті «за винятком невідповідностей...»:

- а) позитивний висновок (існує безумовна позитивна згода);
- б) умовно-позитивний висновок (існує нефундаментальна невпевненість);
- в) умовно-позитивний висновок (існує нефундаментальна незгода);
- г) негативний висновок;
- д) відмова від надання висновку?

17. Чи має право аудитор підписати свій висновок до затвердження клієнтом фінансової звітності:

- а) так;
- б) ні;
- в) так, проте це обмежено.

18. Достовірність окремих форм річної фінансової звітності перевіряв асистент аудитора. Хто несе відповідальність за аудиторський висновок:

- а) аудиторська фірма (її директор);
- б) виконавець;
- в) аудитори, які уповноважені підписати висновок;
- г) керівник підприємства, де проводилася перевірка.

19. Хто несе відповідальність за достовірність фінансової звітності, перевіреної аудитором:

- а) аудитор;
- б) керівник підприємства, де проводилася перевірка;
- в) головний бухгалтер підприємства, де проводилася перевірка?

20. Висновок аудитора за результатами проведення огляду фінансової звітності надаються у формі:

- а) позитивної впевненості;
- б) негативної впевненості;
- в) впевненість не висловлюється.

21. Порядок ведення касових операцій встановлюється:

- а) касиром;
- б) керівництвом підприємства;
- в) головним бухгалтером;
- г) Національним банком України;
- д) Міністерством фінансів України.

22. Найбільш достовірним доказом для підтвердження повноти обліку грошових коштів є:

- а) інвентаризація;
- б) відомості, отримані від робітників підприємства;
- в) аналіз руху грошових коштів, проведений аудитором.

23. Виявлені за результатом інвентаризації надлишки грошових коштів у касі підприємства:

- а) перераховуються в бюджет;
- б) повертаються матеріально-відповідальній особі;
- в) оприбутковуються підприємством у складі доходів.

24. Які аудиторські докази будуть використані при перевірці основних засобів за критерієм «існування»:

- а) акт приймання-передачі;
- б) товарно-транспортна накладна;
- в) платіжне доручення;
- г) інвентарна картка.

25. Чи достатньо здійснити інвентаризацію основних засобів для досягнення критерію оцінки фінансової звітності «повнота»:

- а) так;
- б) ні;
- в) залежно від положень облікової політики підприємства?

26. Аудитор визнає правильним віднесення витрат на придбання необоротних активів на рахунок:

- а) адміністративних витрат;
- б) капітальних інвестицій;
- в) довгострокових фінансових інвестицій;
- г) виробничих запасів.

27. Найбільш достовірний аналіз для підтвердження точності обліку розрахунків з підзвітними особами:

- а) інвентаризація;
- б) відомості, отримані від працівників підприємства;
- в) аналіз авансових звітів, здійснюваний аудитором.

28. Яким доказам аудитор повинен віддавати перевагу під час перевірки рахунків клієнта у банках:

- а) усним повідомленням клієнта;
- б) документам з обліку операцій на рахунках у банках;
- в) випискам банку;
- г) результатам зустрічної перевірки?

29. Перед аудитором під час перевірки розрахунків з підзвітними особами стоять завдання з'ясувати:

- а) достовірність оцінки;
- б) законність і повноту відображення в обліку;
- в) реальність існування зобов'язань підзвітних осіб.

30. Які прийоми використовує аудитор при перевірці своєчасності оприбуткування готівки, отриманої з рахунку в банку, та її збереження у касі підприємства:

- а) спостереження;
- б) інвентаризація;
- в) огляд приміщення каси;
- г) звіряння записів у касовій книзі і виписок банку?

31. Який з наведених методів оцінки матеріальних запасів меншою мірою враховує вплив інфляції:

- а) середньої вартості;
- б) ЛІФО;
- в) ФІФО.

32. Які з перелічених первинних документів не застосовуються в обліку матеріальних запасів:

- а) прибутковий ордер;
- б) лімітно-забірна карта;
- в) прибутковий касовий ордер;
- г) накладна.

33. Які з наведених завдань не належать до комплексу завдань з оплати праці, що необхідно перевірити аудитору:

- а) облік і контроль виробітку і нарахування заробітної плати працівників-відрядників;
- б) розрахунки з визначення середньої заробітної плати;
- в) розрахунки за підзвітними сумами;
- г) розрахунки утримань із заробітної плати фізичних осіб?

34. Які з наведених нижче характеристик не свідчать про можливість припинення діяльності підприємства:

- а) показник абсолютної ліквідності значно менший 1;
- б) постійне невиконання зобов'язань перед кредиторами протягом звітного року;
- в) співвідношення між власним і позиченим капіталом 2: 1;
- г) постійні збитки від основної (операційної) діяльності?

35. Які відхилення при перевірці повноти і достовірності фінансової звітності класифікують як шахрайство чи помилку:

- а) відхилення від чинного законодавства;
- б) відхилення від нормативних актів, що визначають організацію і методологію обліку;
- в) недотримання протягом звітного періоду прийнятої облікової політики відображення у бухгалтерському обліку окремих господарських операцій і оцінки майна;
- г) усі названі відхилення.

36. Резервний капітал господарського товариства має:

- а) дорівнювати 50 % статутного капіталу;
- б) дорівнювати 25 % статутного капіталу;
- в) бути не меншим 25 % статутного капіталу;
- г) бути сформованим разом із статутним капіталом.

37. Аудиторський висновок про результати аудиту фінансової звітності акціонерних товариств може мати форму:

- а) стандартну;
- б) стандартну або модифіковану;
- в) модифіковану;
- г) модифіковану, крім безумовно-позитивного.

38. При аудиті фінансової звітності акціонерних товариств аналіз його фінансового стану є:

- а) обов'язковим;
- б) бажаним;
- в) необов'язковим, крім випадків, передбачених законодавством;
- г) обов'язковим, якщо це передбачено договором.

39. Консолідація фінансової звітності здійснюється згідно з українським законодавством:

- а) податковими органами;
- б) материнським підприємством;
- в) аудитором у процесі її аудиту;
- г) материнським підприємством на вимогу податкових органів.

40. Завдання з підготовки фінансової інформації є:

- а) несумісними з обов'язковим аудитом фінансової звітності;
- б) сумісними з обов'язковим аудитом фінансової звітності;
- в) окремим видом аудиту фінансової звітності;
- г) обов'язком суб'єкта господарювання, якщо йому надаються послуги з ведення бухгалтерського обліку аудиту.

41. Хто несе відповідальність перед податковими органами за надану фінансову звітність:

- а) керівник суб'єкта господарювання;
- б) керівник або аудитор у разі надання послуг останнім з підготовки фінансової звітності;

- в) головний бухгалтер;
- г) керівник або аудитор, якщо це передбачено договором на проведення аудиту?

42. Під час дослідження системи внутрішнього контролю аудитор встановив, що на підприємстві більше двох років не проводилася інвентаризація матеріальних цінностей, що є недоліком системи:

- а) бухгалтерського обліку;
- б) контрольних процедур;
- в) бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;
- г) внутрішнього контролю.

43. Яким чином змінюється організація бухгалтерського обліку в умовах застосування електронної обробки даних відповідно до МСА:

- а) бухгалтер бере участь у процесі введення інформації в систему електронної обробки даних;
- б) машинограми формуються за запитаннями;
- в) поряд з традиційними первинними обліковими документами використовуються первинні документи на машинозчитуючому носії;
- г) обробка інформації здійснюється в діалоговому режимі.

44. У сучасних умовах використовують такі способи обробки інформації в аудиті:

- а) ручний;
- б) механічний;
- в) автоматизований;
- г) усі перелічені;
- д) усі перелічені та автоматичний.

45. При перевірці облікової політики основних засобів встановлюють дотримання вимог:

- а) МСА 300;
- б) П (С)БО 7;
- в) МСА 700;
- г) П (С)БО 16.

46. При перевірці форми 1 «Баланс» встановлюють дотримання вимог:

- а) П (С)БО 1;
- б) П (С)БО 2;
- в) МСА 700;
- г) П (С)БО 3.

47. Аудиторський висновок складають відповідно до вимог:

- а) МСА 300;
- б) МСА 120;
- в) МСА 700;
- г) МСА 240.

48. Діяльність підприємства буває таких видів:

- а) основна, фінансова і інвестиційна;
- б) операційна і фінансова;
- в) фінансова і інвестиційна;
- г) жоден з варіантів.

49. Аудит фінансових результатів передбачає перевірку рахунків:

- а) 6 і 7 класу;
- б) 7 і 8 класів;
- в) 7 і 9 класів;
- г) 7, 8 і 9 класів.

50. Підсумковими документами аудитора є:

- а) аудиторський висновок;
- б) аудиторський звіт;
- в) аудиторський висновок і звіт;
- г) аудиторський висновок, звіт і робочі таблиці.

Тематика рефератів

1. Становлення та розвиток аудиту в світі.
2. Становлення та розвиток аудиту в Україні.
3. Сучасна система фінансово-господарського контролю України.
4. Основні відмінності аудиту від інших форм контролю.
5. Методологічні принципи аудиту.
6. Принципи професійної етики аудиторів.
7. Види і межі відповідальності аудиторів.
8. Оцінка системи внутрішнього контролю замовника в аудиті.
9. Поняття і види аудиторських послуг, їх відмінність від аудиту.
10. Сутність внутрішнього аудиту та його організація.
11. Види документального контролю та їх практичне застосування.
12. Види фактичного контролю та їх практичне застосування.
13. Аудиторський ризик та його складові.
14. Види аудиторського ризику.
15. Регулювання аудиторської діяльності в Україні.
16. Створення і повноваження професійних громадських організацій аудиторів України.
17. Міжнародні та європейські професійні організації аудиторів і їх діяльність.
18. Правовий статус і сертифікація аудиторів.
19. Створення і функціонування аудиторських фірм.
20. Договір на проведення аудиту: зміст і структура.
21. Поняття аудиторської вибірки та її значення в процесі аудиту.
22. Процеси виявлення під час аудиту помилок та шахрайства.
23. Необхідність та мета планування аудиторської перевірки.
24. Основні етапи планування.
25. План аудиторської перевірки.
26. Методика складання програми аудиту.
27. Аудиторські докази, їх класифікація та вимоги до них.
28. Методика одержання аудиторських доказів.
29. Інформаційне забезпечення аудиторської перевірки.
30. Суть, необхідність та вимоги до складання робочих документів аудитора.
31. Класифікація робочих документів аудитора.
32. Підсумкова документація аудиту та вимоги до неї.

33. Залучення аудитором до аудиторської перевірки експертів та інших спеціалістів.
34. Контроль якості праці та робочого часу аудитора.
35. Сутність, спільні та відмінні риси аудиторського звіту та аудиторського висновку.
36. Зміст і структура аудиторського звіту.
37. Зміст і структура аудиторського висновку.
38. Види аудиторських висновків та їх характеристика.
39. Особливості проведення аудиту активів підприємства.
40. Особливості проведення аудиту пасивів підприємства.
41. Особливості проведення аудиту необоротних активів підприємства.
42. Особливості аудиту інвестицій підприємств та інвестиційних фондів.
43. Особливості аудиту капітальних вкладень.
44. Особливості проведення аудиту грошових коштів у касі підприємства.
45. Особливості проведення аудиту активів грошових коштів на рахунках у банку.
46. Особливості проведення аудиту виробничих запасів підприємства.
47. Особливості проведення аудиту біологічних активів рослинництва.
48. Особливості проведення аудиту біологічних активів тваринництва.
49. Особливості проведення аудиту дебіторської заборгованості.
50. Особливості проведення аудиту розрахунків з покупцями і замовниками підприємства.
51. Особливості проведення аудиту витрат майбутніх періодів.
52. Особливості проведення аудиту власного капіталу підприємства.
53. Особливості проведення аудиту кредитних операцій підприємства.
54. Особливості проведення аудиту розрахунків по оплаті праці.
55. Особливості проведення аудиту розрахунків з постачальниками і підрядниками підприємства.
56. Особливості проведення аудиту розрахунків за податками і платежами підприємства.

57. Особливості проведення аудиту розрахунків зі страхування.
58. Особливості проведення аудиту іншої кредиторської заборгованості.
59. Організація і методика аудиту витрат підприємства.
60. Організація і методика аудиту доходів підприємства.
61. Особливості аудиту фінансових результатів підприємства (за видами діяльності).
62. Аудит процесу постачання.
63. Аудит процесу виробництва.
64. Аудит процесу реалізації.
65. Загальні вимоги до аудиту фінансової звітності підприємства.
66. Особливості аудиту окремих форм фінансової звітності підприємства.
67. Аудиторські послуги по проведенню перспективного аналізу фінансової звітності.
68. Аудиторські послуги по визначенню фінансової стабільності підприємства.
69. Оцінка аудитором подій, що сталися після складання фінансової звітності.
70. Вплив внутрішнього аудиту і контролю на обсяг зовнішнього аудиту.
71. Організація і вимоги до аудиту в комп'ютерному середовищі.
72. Особливості нормативного регулювання аудиту в Україні.
73. Концептуальна основа та зміст Міжнародних стандартів аудиту.

Вимоги до написання реферату

Реферат виконується на аркушах паперу формату А4, які скріплюються та підписуються студентом за загальноновстановленою формою (назва навчального закладу, кафедри, тема роботи, ПІБ викладача, ПІБ студента, спеціальність і курс, на якому навчається студент, рік виконання роботи).

Обсяг реферату має бути не менше 10 аркушів комп'ютерного тексту з полуторним інтервалом, розміром кегля – 14.

При написанні реферату необхідно використати 7–10 літературних джерел, з обов'язковим посиланням на них. Список використаної літератури наводиться в кінці реферату. Реферат повинен бути побудований за такою структурою:

- вступ (актуальність обраної теми реферату, мета, об'єкт дослідження);
- огляд основних літературних джерел, де вивчались ці питання;
- основний зміст теми;
- висновки;
- список літератури.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про аудиторську діяльність: Закон України (в редакції від 14.09.2006 р. № 140)//www.rada.gov.ua.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 № 996-IV зі змінами і доповненнями//www.rada.gov.ua.
3. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435 зі змінами і доповненнями//www.rada.gov.ua.
4. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436 зі змінами і доповненнями//www.rada.gov.ua.
5. Кодекс законів про працю//www.rada.gov.ua.
6. Про затвердження Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів як національних стандартів аудиту: Рішення АПУ від 18 квітня 2003 р. № 122//www.apu.org.ua.
7. Положення про сертифікацію аудиторів, затвержене рішенням АПУ від 31.05.2007 р. № 178/6//www.apu.org.ua.
8. Порядок ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів затвержене рішенням АПУ від 26.04.2007 р. № 176/7//www.apu.org.ua.
9. МСА 120 «Концептуальна основа міжнародних стандартів аудиту».
10. МСА 200 «Цілі і загальні принципи аудиту фінансової звітності».
11. МСА 210 «Умови домовленостей про аудит».
12. МСА 220 «Контроль якості роботи аудитора».
13. МСА 230 «Документація».
14. МСА 240 «Шахрайство і помилки».
15. МСА 250 «Урахування законів і нормативних актів при аудиті фінансової звітності».
16. МСА 300 «Планування».
17. МСА 320 «Суттєвість в аудиті».
18. МСА 400 «Оцінка ризиків і системи внутрішнього контролю».
19. МСА 401 «Аудит в умовах комп'ютерних інформаційних систем».
20. МСА 402 «Аудит суб'єктів, що використовують послуги обслуговуючих організацій».
21. МСА 500 «Аудиторські докази».
22. МСА 501 «Аудиторські докази – додатковий розгляд особливих статей».
23. МСА 510 «Перша аудиторська перевірка – початкове сальдо».
24. МСА 520 «Аналітичні процедури».
25. МСА 530 «Аудиторська вибірка та інші процедури вибіркової перевірки».
26. МСА 540 «Аудит оціночних значень».
27. МСА 550 «Пов'язані сторони».
28. МСА 560 «Подальші події».

29. МСА 570 «Припущення про безперервність діяльності підприємства».
30. МСА 580 «Заяви керівництва».
31. МСА 600 «Використання роботи іншого аудитора».
32. МСА 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудитора».
33. МСА 620 «Використання роботи експерта».
34. МСА 700 «Аудиторський висновок за фінансовою звітністю».
35. МСА 710 «Зіставлення».
36. МСА 720 «Інша інформація в документах, що містять перевірену фінансову звітність».
37. МСА 800 «Звіт аудитора за спеціальними аудиторськими завданнями».
38. МСА 810 «Перевірка прогнозованої фінансової інформації».
39. МСА 910 «Завдання по огляду фінансової інформації».
40. МСА 920 «Завдання по виконанню узгоджених процедур».
41. МСА 930 «Завдання по підготовці фінансової інформації».
42. МСА 1000 «Процедури міжбанківського підтвердження».
43. МСА 1001 «Середовище КІС – автономні мікрокомп'ютери».
44. МСА 1002 «Середовище КІС – інтерактивні комп'ютерні системи».
45. МСА 1003 «Середовище КІС – системи баз даних».
46. МСА 1005 «Особливості аудиту малих підприємств».
47. МСА 1007 «Контакти з керівництвом клієнта».
48. МСА 1008 «Оцінка ризиків і системи внутрішнього контролю – характеристики КІС і пов'язані з ними питання».
49. МСА 1009 «Методи аудиту з використанням комп'ютерів».
50. МСА 1010 «Урахування екологічних питань при аудиті фінансової звітності».
51. П (С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 зі змінами і доповненнями//[www. rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
52. П (С)БО № 2 «Баланс», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 зі змінами і доповненнями//[www. rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
53. П (С)БО № 3 «Звіт про фінансові результати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 зі змінами і доповненнями//[www. rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
54. П (С)БО № 4 «Звіт про рух грошових коштів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 зі змінами і доповненнями//[www. rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
55. П (С)БО № 5 «Звіт про власний капітал», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 зі змінами і доповненнями//[www. rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
56. П (С)БО № 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 р. № 137 зі змінами і доповненнями//[www. rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

57. П (с)БО № 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92 зі змінами і доповненнями//www. rada.gov.ua.
58. П (с)БО № 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242 зі змінами і доповненнями//www. rada.gov.ua.
59. П (С)БО № 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 зі змінами і доповненнями//www. rada.gov.ua.
60. П (С)БО № 10 «Дебіторська заборгованість», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999 р. № 237 зі змінами і доповненнями//www. rada.gov.ua.
61. П (С)БО № 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 р. № 20 зі змінами і доповненнями//www. rada.gov.ua.
62. П (С)БО № 12 «Фінансові інвестиції», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26 квітня 2000 р. № 91 зі змінами і доповненнями//www. rada.gov.ua.
63. П (С)БО № 13 «Фінансові інструменти», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 2001 р. № 559 зі змінами і доповненнями//www. rada.gov.ua.
64. П (С)БО № 14 «Оренда», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 липня 2000 р. № 181 зі змінами і доповненнями//www. rada.gov.ua.
65. П (С)БО № 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 87 зі змінами і доповненнями//www. rada.gov.ua.
66. П (С)БО № 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 353 зі змінами і доповненнями//www. rada.gov.ua.
67. П (С)БО № 17 «Податок на прибуток», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2000 р. № 353 зі змінами і доповненнями//www. rada.gov.ua.
68. П (С)БО № 18 «Будівельні контракти», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 квітня 2001 р. № 205 зі змінами і доповненнями//www. rada.gov.ua.
69. П (С)БО № 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 7 липня 1999 р. № 163 зі змінами і доповненнями//www. rada.gov.ua.
70. П (С)БО № 20 «Консолідована фінансова звітність», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30 липня 1999 р. № 176 зі змінами і доповненнями//www. rada.gov.ua.
71. П (С)БО № 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10 серпня 2000 р. № 193 зі змінами і доповненнями//www. rada.gov.ua.
72. П (С)БО № 22 «Вплив інфляції», затверджене наказом Міністерства

- фінансів України від 28 лютого 2002 р. № 147 зі змінами і доповненнями//www. rada.gov.ua.
73. П (С)БО № 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 червня 2001 р. № 303 зі змінами і доповненнями//www. rada.gov.ua.
 74. П (С)БО № 24 «Прибуток на акцію», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 16 липня 2001 р. № 344 зі змінами і доповненнями//www. rada.gov.ua.
 75. П (С)БО № 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 16 липня 2001 р. № 344 зі змінами і доповненнями//www. rada.gov.ua.
 76. П (С)БО № 26 «Виплати працівникам», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 жовтня 2003 р. № 601 зі змінами і доповненнями//www. rada.gov.ua.
 77. П (С)БО № 27 «Діяльність, що припиняється», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 7 листопада 2003 р. № 617 зі змінами і доповненнями//www. rada.gov.ua.
 78. П (С)БО № 28 «Зменшення корисності активів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2004 р. № 817 зі змінами і доповненнями//www. rada.gov.ua.
 79. П (С)БО № 29 «Фінансова звітність за сегментами», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 19 травня 2005 р. № 412 зі змінами і доповненнями//www. rada.gov.ua.
 80. П (С)БО № 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790 зі змінами і доповненнями//www. rada.gov.ua.
 81. П (С)БО № 31 «Фінансові витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 квітня 2006 р. № 415 зі змінами і доповненнями//www. rada.gov.ua.
 82. П (С)БО № 32 «Інвестиційна нерухомість», затверджене наказом Міністерства фінансів України зі змінами і доповненнями//www. rada.gov.ua.
 83. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 12 травня 1997 р. зі змінами і доповненнями//www. rada.gov.ua.
 84. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Мінфіну України від 30 листопада 1999 р. № 291 зі змінами і доповненнями//www. rada.gov.ua.
 85. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 69 від 11.08.94 р.//www. rada.gov.ua.
 86. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, затверджене наказом міністерства фінансів України № 88 від 24.05.95 р.//www. rada.gov.ua.
 87. Про затвердження типових форм первинного обліку: Наказ Міністерства статистики України № 352 от 29.12.95 р.//www. rada.gov.ua.

88. Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні, затверджена Рішенням АПУ від 27.09.2007 р.//Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 12. – С. 57–59.
89. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затверджені рішенням АПУ від 27.09.2007 р.//Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 12. – С. 59–60.
90. Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України, затверджене рішенням АПУ від 31.05.2007//www. apu.org.ua
91. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг»//www. apu.org.ua
92. Стратегія застосування МСФЗ в Україні, затверджена розпорядженням КМУ від 24.10.2007 р.//Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 4. – С. 24–34.
93. Пилипенко І., Шевчук В. Національна система аудиту: проблеми становлення і розвитку//Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 3. – С. 3–12.
94. Петрик О. Закон України «Про аудиторську діяльність»: актуальні акценти та коментар до внесених змін//Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 11. – С. 3–8.
95. Труш В., Чебан Т., Яценко В. Концептуальні засади стратегічного планування аудиторської перевірки//Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 50–58.
96. Петрик О., Кузьмін В. Аудит: законодавчо-нормативне регулювання, історичні аспекти та проблеми розвитку в Україні//Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8–9. – С. 63–73.
97. Адамс Р. Основи аудита. – М.: Аудит изд. «Юнити», 1995. – 398 с.
98. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: пер. с англ. – М., Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
99. Усач Б. Ф., Душко З. О., Колос М. М. Організація і методика аудиту: підручник. – К.: Знання, 2006. – 295 с.
100. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник. – М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко та ін.; за ред. проф. М. Ф. Огійчука. – К: Алерта, 2009.
101. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту: навч. посіб. – 3-тє вид. – К.: Каравела, 2006. – 560 с.
102. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація: монографія. – К., 2003, – 260 с.
103. Білик М. Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств: підручник. – К.: КНЕУ, 2003. – 628 с.
104. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Основи аудиту: навч. посіб. – 3-є вид. – К.: Каравела, 2005. – 312 с.
105. Ватуля І. Д., Канцедал Н. А., Пономаренко О. Г. Аудит. Практикум. навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 304 с.
106. Чернелевський Л. М., Беренда Н. І. Аудит: теорія і практика: навч. посібник. – К., 2008.

ЗАКОН УКРАЇНИ

Про внесення змін до Закону України «Про аудиторську діяльність»

Верховна Рада України постановляє:

Внести зміни до Закону України «Про аудиторську діяльність» (Відомості Верховної Ради України, 1993 р., N 23, ст. 243; 1995 р., N 14, ст. 88; 1996 р., N 9, ст. 44; 2003 р., N 30, ст. 247; 2004 р., N 45, ст. 501; 2005 р., N 34, ст. 434; 2006 р., N 14, ст. 117, N 22, ст. 184), виклавши його в такій редакції:

ЗАКОН УКРАЇНИ

«Про аудиторську діяльність»

Цей Закон визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації.

Розділ I

ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

Стаття 1. Сфера дії Закону

Положення цього Закону діють на території України і поширюються на усіх суб'єктів господарювання незалежно від форм власності та видів діяльності.

Дія цього Закону не поширюється на аудиторську діяльність державних органів, їх підрозділів та посадових осіб, уповноважених законами України на здійснення державного фінансового контролю.

Стаття 2. Законодавство про аудиторську діяльність

Аудиторська діяльність у сфері фінансового контролю регулюється Господарським кодексом України, цим Законом, іншими нормативно-правовими актами та стандартами аудиту. У випадках, якщо

міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що містить цей Закон, то застосовуються правила міжнародного договору.

Особливості проведення інших видів аудиторської діяльності регулюються спеціальним законодавством.

Стаття 3. Аудиторська діяльність

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

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.

Суттєвою є інформація, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів.

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

Аудит може проводитися з ініціативи суб'єктів господарювання, а також у випадках, передбачених законом (обов'язковий аудит).

Аудитори (аудиторські фірми) можуть надавати інші аудиторські послуги, пов'язані з їх професійною діяльністю, зокрема, по веденню та відновленню бухгалтерського обліку, у формі консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи і оцінки стану фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання.

Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), визначається Аудиторською палатою України відповідно до стандартів аудиту.

Стаття 4. Аудитор

Аудитором може бути фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України.

Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю як фізична особа – підприємець або у складі аудиторської фірми з дотриманням вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів.

Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю як фізична особа – підприємець лише після включення його до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

Аудиторам забороняється безпосередньо займатися іншими видами підприємницької діяльності, що не виключає їх права отримувати дивіденди від акцій та доходи від інших корпоративних прав.

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

Стаття 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.

Стаття 6. Стандарти аудиту

При здійсненні аудиторської діяльності аудитори та аудиторські фірми застосовують відповідні стандарти аудиту.

Стандарти аудиту приймаються на основі стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів з дотриманням вимог цього Закону 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.

Стаття 7. Аудиторський висновок та інші офіційні документи

Аудиторський висновок – документ, що складений відповідно до стандартів аудиту та передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися при її складанні.

Концептуальними основами можуть бути закони та інші нормативно-правові акти України, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, внутрішні вимоги та положення суб'єктів господарювання, інші джерела.

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

Результати надання інших аудиторських послуг оформляються відповідно до стандартів аудиту.

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

Стаття 8. Обов'язкове проведення аудиту

Проведення аудиту є обов'язковим для:

1) підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності відкритих акціонерних товариств, підприємств – емітентів облігацій, професійних учасників ринку цінних паперів, фінансових установ та інших суб'єктів господарювання, звітність яких відповідно до законодавства України підлягає офіційному оприлюдненню, за винятком установ і організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету;

2) перевірки фінансового стану засновників банків, підприємств з іноземними інвестиціями, відкритих акціонерних товариств (крім фізичних осіб), страхових і холдингових компаній, інститутів спільного інвестування, довірчих товариств та інших фінансових посередників;

3) емітентів цінних паперів при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів.

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

Стаття 9. Обов'язки суб'єктів господарювання при проведенні аудиту

Органи управління суб'єкта господарювання зобов'язані створити аудитору (аудиторській фірмі) належні умови для якісного виконання аудиту.

Органи управління суб'єкта господарювання несуть відповідальність за повноту і достовірність документів та іншої інформації, які надаються аудиторю (аудиторській фірмі) для проведення аудиту чи надання інших аудиторських послуг.

Фінансова звітність суб'єкта господарювання, яка відповідно до закону підлягає обов'язковій аудиторській перевірці, повинна бути перевірена аудитором і оприлюднена відповідно до вимог законів України.

Розділ II

СЕРТИФІКАЦІЯ АУДИТОРІВ

І РЕЄСТР АУДИТОРСЬКИХ ФІРМ ТА АУДИТОРІВ

Стаття 10. Сертифікація аудиторів

Сертифікація (визначення кваліфікаційної придатності на зайняття аудиторською діяльністю) аудиторів здійснюється Аудиторською палатою України.

Порядок сертифікації аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків, затверджується Аудиторською палатою України за погодженням з Національним банком України.

Право на отримання сертифіката мають фізичні особи, які мають вищу економічну або юридичну освіту, документ про здобуття якої визнається в Україні, необхідні знання з питань аудиту, фінансів, економіки та господарського права, досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора.

Нааявність необхідного обсягу знань для отримання сертифіката визначається шляхом проведення письмового кваліфікаційного іспиту за програмою, затвердженою Аудиторською палатою України.

Термін чинності сертифіката не може перевищувати п'яти років.

Продовження терміну чинності сертифіката здійснюється через п'ять років за підсумками контрольного тестування за фахом у порядку, встановленому Аудиторською палатою України.

За проведення сертифікації справляється плата в розмірі, встановленому Аудиторською палатою України, виходячи з кошторису витрат на утримання Аудиторської палати України.

Стаття 11. Реєстр аудиторських фірм та аудиторів

Реєстр аудиторських фірм та аудиторів – база даних, що містить інформацію про аудиторські фірми та аудиторів, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці (далі – Реєстр).

Порядок ведення Реєстру визначається та забезпечується Аудиторською палатою України.

Реєстр не рідше одного разу на рік публікується у фаховому виданні Аудиторської палати України.

Аудиторські фірми та аудитори, які зареєстровані як фізичні особи – підприємці, мають право на здійснення аудиторської діяльності лише після включення їх до Реєстру.

Включенням до Реєстру аудиторським фірмам та аудиторам, зазначеним у частині четвертій цієї статті, видається свідоцтво відповідного зразка.

За включення до Реєстру справляється плата в розмірі, встановленому Аудиторською палатою України.

Розділ III АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА УКРАЇНИ

Стаття 12. Повноваження Аудиторської палати України

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

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

Аудиторська палата України:

1) здійснює сертифікацію осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю;

2) затверджує стандарти аудиту;

3) затверджує програми підготовки аудиторів та за погодженням з Національним банком України програми підготовки аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків;

4) веде Реєстр;

5) здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог цього Закону, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;

6) здійснює заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг;

7) регулює взаємовідносини між аудиторами (аудиторськими фірмами) в процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосовує до них стягнення;

8) здійснює інші повноваження, передбачені цим Законом та Статутом Аудиторської палати України.

Щорічно Аудиторська палата України отримує від аудиторських фірм та аудиторів звіти про виконані ними роботи, здійснює їх аналіз та подає до Кабінету Міністрів України узагальнену інформацію про стан аудиторської діяльності в Україні.

Стаття 13. Створення Аудиторської палати України

Аудиторська палата України функціонує як незалежний орган.

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

Аудиторська палата України є неприбутковою організацією.

Аудиторська палата України набуває повноважень юридичної особи з дня її реєстрації у Міністерстві юстиції України на підставі заяви та Статуту, затвердженого в порядку, передбаченому цим Законом.

Аудиторська палата України формується на паритетних засадах шляхом делегування до її складу аудиторів та представників державних органів.

Загальна кількість членів Аудиторської палати України становить двадцять осіб.

Від державних органів делегують по одному представнику Міністерство фінансів України, Міністерство юстиції України, Міністерство економіки України, Державна податкова адміністрація України, Національний банк України, Державний комітет статистики України, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України, Рахункова палата та Головне контрольно-ревізійне управління України.

До складу Аудиторської палати України від аудиторів делегуються в кількості десяти осіб висококваліфіковані аудитори з безперервним стажем аудиторської діяльності не менше п'яти років, представники фахових навчальних закладів та наукових організацій.

Право аудиторів обирати представників до складу Аудиторської палати України і бути обраними реалізується через рішення, які приймаються на з'їзді аудиторів України.

Порядок делегування представників до Аудиторської палати України визначається відповідно з'їздом аудиторів України, колегією державних органів або іншим вищим керівним органом.

Стаття 14. Діяльність Аудиторської палати України

Рішення Аудиторської палати України приймаються на її засіданнях простою більшістю голосів за наявності більш як половини її членів за винятком випадків, передбачених цим Законом та Статутом.

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

Термін повноважень члена Аудиторської палати України становить п'ять років. Одна і та ж особа не може бути делегована до Аудиторської палати України більше двох термінів підряд.

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

Члени Аудиторської палати України, за винятком Голови Аудиторської палати України, виконують свої обов'язки на громадських засадах.

Джерелами фінансування діяльності Аудиторської палати України можуть бути:

- плата за проведення сертифікації фізичних осіб на право зайняття аудиторською діяльністю;

- плата за включення до Реєстру;

- добровільні внески, що надходять від професійних організацій аудиторів України;

- інші джерела, не заборонені законодавством.

Для виконання своїх функцій Аудиторська палата України може створювати комісії із числа її членів. До роботи в комісіях можуть залучатись експерти, які не є членами Аудиторської палати України.

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

Стаття 15. Голова Аудиторської палати України

Голова Аудиторської палати України виконує свої повноваження на професійній основі.

Голова Аудиторської палати України обирається з числа її членів на термін здійснення своїх повноважень члена Аудиторської палати України більшістю голосів від загальної кількості членів Аудиторської палати України.

Голова Аудиторської палати України може бути достроково звільнений з посади за рішенням Аудиторської палати України та в інших випадках, передбачених законодавством України.

Повноваження Голови Аудиторської палати України визначаються Статутом Аудиторської палати України.

Голова Аудиторської палати України забезпечує формування нового складу Аудиторської палати України.

Розділ IV

ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ТА НАДАННЯ ІНШИХ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

Стаття 16. Загальні умови проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг

Проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг здійснюється аудиторами, аудиторськими фірмами, які набули права на здійснення аудиторської діяльності відповідно до цього Закону.

Загальні умови проведення аудиту та інших аудиторських послуг визначаються стандартами аудиту, затвердженими Аудиторською палатою України.

Стаття 17. Підстави для проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг

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

Інші аудиторські послуги можуть надаватися на підставі договору, письмового або усного звернення замовника до аудитора (аудиторської фірми).

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

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

Стандартами аудиту можуть бути передбачені й інші істотні умови договору на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг.

Недійсними є будь-які положення договору, спрямовані на повне звільнення аудитора (аудиторської фірми) від встановленої законом майнової відповідальності за недостовірність аудиторського висновку чи іншого документа, в якому відображені результати аудиторської перевірки.

Документи, передані замовником аудиторю (аудиторській фірмі) для проведення аудиту, не підлягають розголошенню чи вилученню без згоди замовника.

Розділ V ПРАВА ТА ОБОВ'ЯЗКИ АУДИТОРІВ І АУДИТОРСЬКИХ ФІРМ

Стаття 18. Права аудиторів і аудиторських фірм

Аудитори України мають право об'єднуватися в громадські організації за професійними ознаками, дотримуючись вимог цього Закону та інших законів.

Професійні організації аудиторів України сприяють підвищенню професійного рівня аудиторів, захищають соціальні та професійні права аудиторів, вносять пропозиції щодо подальшого вдосконалення аудиторської діяльності, виконують інші повноваження, передбачені їх статутами та положеннями.

Аудитори і аудиторські фірми під час здійснення аудиторської діяльності мають право:

1) самостійно визначати форми і методи проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг на підставі чинного законодавства, стандартів аудиту та умов договору із замовником;

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

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

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

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

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

Стаття 19. Обов'язки аудиторів і аудиторських фірм

Аудитори і аудиторські фірми зобов'язані:

1) в аудиторській діяльності дотримуватися вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів, стандартів аудиту, принципів незалежності аудитора та відповідних рішень Аудиторської палати України;

2) належним чином проводити аудит та надавати інші аудиторські послуги;

3) повідомляти власників, уповноважених ними осіб, замовників про виявлені під час проведення аудиту недоліки ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

4) зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту та виконанні інших аудиторських послуг, не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб;

5) відповідати перед замовником за порушення умов договору відповідно до договору та закону;

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

7) своєчасно подавати до Аудиторської палати України звіт про свою аудиторську діяльність.

Стаття 20. Спеціальні вимоги

Забороняється проведення аудиту:

1) аудитором, який має прямі родинні стосунки з членами органів управління суб'єкта господарювання, що перевіряється;

2) аудитором, який має особисті майнові інтереси в суб'єкта господарювання, що перевіряється;

3) аудитором – членом органів управління, засновником або власником суб'єкта господарювання, що перевіряється;

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

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

6) якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора;

7) аудитором в інших випадках, за яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності.

Членам адміністративних, керівних та контролюючих органів аудиторських фірм, які не є аудиторами, а також засновникам, власникам, учасникам аудиторських фірм забороняється втручатися в практичне виконання аудиту в спосіб, що порушує незалежність аудиторів, які здійснюють аудит.

Розділ VI

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРІВ ТА АУДИТОРСЬКИХ ФІРМ

Стаття 21. Цивільно-правова відповідальність аудиторів та аудиторських фірм

За неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу цивільно-правову відповідальність відповідно до договору та закону.

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

Усі спори стосовно невиконання умов договору, а також спори майнового характеру між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником вирішуються у встановленому законом порядку.

Стаття 22. Інші види відповідальності аудиторів та аудиторських фірм

За неналежне виконання професійних обов'язків до аудитора (аудиторської фірми) можуть бути застосовані Аудиторською палатою України стягнення у вигляді попередження, зупинення чинності сертифіката на строк до одного року або анулювання сертифіката, виключення з Реєстру.

Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень визначається Аудиторською палатою України.

Рішення Аудиторської палати України щодо застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень можуть бути оскаржені до суду.

До аудиторів можуть бути застосовані інші види відповідальності відповідно до закону.

Розділ VII ПРИКІНЦЕВІ ПОЛОЖЕННЯ

1. Цей Закон набирає чинності через три місяці з дня його опублікування.

2. Здійснення організаційних заходів щодо скликання з'їзду аудиторів покласти на Аудиторську палату України та Спілку аудиторів України (за їх згодою).

3. Кабінету Міністрів України у тримісячний строк з дня набрання чинності цим Законом:

внести до Верховної Ради України пропозиції щодо приведення законодавчих актів у відповідність із цим Законом;

забезпечити приведення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади своїх нормативно-правових актів у відповідність із цим Законом.

4. Національному банку України у тримісячний строк з дня набрання чинності цим Законом привести свої нормативно-правові акти у відповідність із цим Законом.

5. Аудиторській палаті України у тримісячний строк з дня набрання чинності цим Законом ініціювати процедуру створення Аудиторської палати України з дотриманням вимог цього Закону.

6. Державним органам, зазначеним у статті 13 цього Закону, протягом трьох місяців з дня набрання чинності цим Законом делегувати в порядку, визначеному цим Законом, відповідних представників до складу Аудиторської палати України.

Президент України

В. ЮЩЕНКО

м. Київ

14 вересня 2006 року

№ 140-V

Додаток 2

Додаток
до рішення Аудиторської палати України
від 27 вересня 2007 р. № 182/5
ЗАТВЕРДЖЕНО
Рішення Аудиторської палати України
27.09.2007 № 182/5

Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)

1. Завдання з надання впевненості

1.1. Аудит історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності.

1.2. Огляд історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності.

1.3. Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації:

- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи внутрішнього контролю (аудиту);
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) використання виробничих потужностей;
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) функціонування системи управління;
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи матеріального стимулювання та оплати праці персоналу;
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем управління персоналом;
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) інформаційних систем (технологій);
- оцінка (перевірка) ефективності систем інформаційної безпеки діяльності підприємств;
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем корпоративного управління;

- оцінка відповідності діяльності підприємства вимогам законодавства (податкового, митного, господарського та ін.);
- оцінка (перевірка) відповідності управлінських рішень або окремих господарських операцій вимогам законодавства;
- економічні експертизи (у тому числі судовою за наявності відповідної атестації судового експерта);
- оцінка вартості активів (у тому числі незалежна за наявності кваліфікаційного свідоцтва оцінювача);
- оцінка (тестування) надійності системи бухгалтерського обліку;
- оцінка (тестування) відповідності рівня професійних знань персоналу, задіяного у фінансово-господарській діяльності;
- здійснення на замовлення розрахунків (економічний, фінансовий, стратегічний та інші види аналізу) для оцінки стану та результатів господарської діяльності;
- перевірка прогностичної фінансової інформації;
- інші завдання, які виконуються як завдання з надання впевненості.

2. Супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг

2.2. Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації.

2.3. Завдання з підготовки фінансової інформації.

3. Інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм), визначені Законом України «Про аудиторську діяльність»

3.1. Ведення бухгалтерського обліку.

3.2. Складання фінансових звітів.

3.3. Відновлення бухгалтерського обліку.

3.4. Консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності:

- обрання облікової політики;
- встановлення та дотримання методології бухгалтерського обліку;
- організація бухгалтерського обліку;
- консолідація фінансової звітності;
- трансформація звітності за іншою, ніж застосовувана, концептуальною основою;
- інші види консультацій з питань обліку та звітності.

3.5. Консультації з питань системи внутрішнього контролю.

3.6. Консультації з питань оподаткування, у тому числі з організації податкового обліку та податкової звітності.

3.7. Складання податкових декларацій та звітів.

3.8. Консультації з питань застосування інформаційних технологій.

3.9. Консультації з інших питань управління та ведення бізнесу:

- правове забезпечення прийняття (або результатів прийняття) управлінських рішень щодо зміни форм власності, форм господарювання, функцій власності, легітимності окремих господарських операцій тощо;

- організаційне забезпечення управління – структуризація, реструктуризація, перебудова, розробка нової системи обліку, внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту, управління в цілому, розробка внутрішніх інструкцій для посадових осіб, внутрішніх стандартів корпоративного управління тощо;

- інформаційного забезпечення управління – консультування з питань вибору програмних продуктів або технічної бази з автоматизації обліку та внутрішнього контролю (аудиту), розробка схем документообороту, форм внутрішніх документів і напрямів інформаційних потоків у системі управління; проведення тренінгів, семінарів з питань обліку, оподаткування, правового забезпечення та організації управління, безпеки бізнесу тощо;

- управління грошовими потоками, інвестиційної політики.

3.10. Розробка для замовника документів, необхідних для легалізації, організації та здійснення господарської діяльності (статути, накази, внутрішні норми та правила, посадові інструкції, документи системи стимулювання персоналу тощо).

3.11. Проведення професійних тренінгів для бухгалтерів та керівників з питань, що належать до професійної компетенції аудиторів.

3.12. Представлення інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді.

3.13. Інші види аудиторських послуг, надання яких не суперечить стандартам аудиторської діяльності, Кодексу професійної етики аудитора та які не заборонені чинним законодавством України, рішеннями Аудиторської палати України.

4. Організаційне та методичне забезпечення аудиту.

4.1. Розробка і видання методичних матеріалів (вказівок, рекомендацій, практичних посібників, внутрішніх стандартів, програмного забезпечення тощо).

4.2. Проведення професійних тренінгів для практикуючих аудиторів.

4.3. Здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг.

СТАТУТ
АУДИТОРСЬКОЇ ПАЛАТИ УКРАЇНИ

Київ, 2007

1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

1.1. Аудиторська палата України (далі – АПУ) є незалежним органом, створеним згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність» для забезпечення регулювання і вдосконалення аудиторської діяльності в Україні як системи незалежного фінансового контролю.

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

1.3. АПУ є юридичною особою, веде відповідний облік та звітність, має свою печатку, емблему та іншу атрибутику, рахунки в банках, наділена цивільною правоздатністю і дієздатністю, може набувати майнові та немайнові права, виступати засновником та учасником інших юридичних осіб, бути позивачем та відповідачем у суді, мати у власності рухоме та нерухоме майно, що необхідне їй для виконання статутних завдань та організації своєї діяльності.

1.4. АПУ набуває повноважень юридичної особи з дня реєстрації її у Міністерстві юстиції України на підставі заяви та цього Статуту.

1.5. АПУ є неприбутковою організацією. У своїй діяльності АПУ не переслідує комерційних цілей і не має на меті отримання прибутку.

1.6. Найменування:

українською мовою:

повне – *Аудиторська палата України*;

скорочене – *АПУ*;

російською мовою:

повне – *Аудиторская палата Украины*;

скорочене – *АПУ*;

англійською мовою:

повне – *The Auditors* Chamber of Ukraine*;

скорочене – *The AChU*

1.8. Місцезнаходження АПУ – м. Київ.

2. ПОВНОВАЖЕННЯ АПУ

2.1. Повноваження АПУ визначаються Господарським кодексом України, Законом України «Про аудиторську діяльність», цим Статутом та іншими нормативно-правовими актами України.

2.2. Завданням АПУ є методологічне і нормативно-правове забезпечення аудиту в Україні, регулювання та контроль аудиторської діяльності.

2.3. Для виконання статутних завдань АПУ здійснює такі повноваження:

2.3.1. затверджує стандарти аудиту та визначає перелік послуг, які можуть надавати аудитори відповідно до стандартів аудиту;

2.3.2. здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;

2.3.3. здійснює заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг;

2.3.4. регулює взаємовідносини між аудиторами (аудиторськими фірмами) у процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосовує до них стягнення;

2.3.5. розглядає скарги на діяльність окремих аудиторів (аудиторських фірм) з питань її компетенції;

2.3.6. визначає порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків у вигляді попередження, зупинення чинності сертифіката на строк до одного року або анулювання сертифіката, виключення з Реєстру;

2.3.7. здійснює організацію взаємодії між суб'єктами аудиторської діяльності, координацію їх взаємовідносин з державою в особі її органів;

2.3.8. бере участь у розробці проектів нормативно-правових актів у сфері аудиторської діяльності відповідно до чинного законодавства України;

2.3.9. готує пропозиції з питань регулювання аудиторської діяльності в Україні та вносить їх до органів державної влади та місцевого самоврядування, суб'єктів законодавчої ініціативи, інших суб'єктів владних повноважень, аудиторського та наукового загалу;

2.3.10. сприяє виданню нормативних, методологічних та інших матеріалів з питань аудиторської діяльності;

- 2.3.11. розробляє та затверджує локальні нормативні акти АПУ;
- 2.3.12. затверджує порядок сертифікації аудиторів, порядок продовження терміну чинності сертифікатів аудиторам України та, за погодженням з Національним банком України, порядок сертифікації та порядок продовження терміну чинності сертифікатів аудиторам, які здійснюватимуть аудит банків;
- 2.3.13. здійснює сертифікацію осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю, та продовження терміну чинності сертифікатів аудиторам України;
- 2.3.14. встановлює та затверджує розмір плати за проведення сертифікації осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю, за продовження терміну чинності сертифікатів аудиторам України, за включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів;
- 2.3.15. затверджує програми підготовки аудиторів та, за погодженням з Національним банком України, програми підготовки аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків;
- 2.3.16. здійснює програмне та методичне забезпечення удосконалення професійних знань аудиторів України;
- 2.3.17. затверджує програми науково-методологічної, інформаційно-методичної, експертної роботи і викладацької діяльності членів АПУ та кошториси програм;
- 2.3.18. затверджує Регламент АПУ;
- 2.3.19. створює на території України регіональні відділення АПУ, визначає їх повноваження і контролює їх діяльність;
- 2.3.20. веде Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, визначає порядок його ведення та забезпечення;
- 2.3.21. бере участь у роботі національних та міжнародних організацій з питань аудиту;
- 2.3.22. здійснює організаційні заходи щодо скликання та проведення з'їзду аудиторів України;
- 2.3.23. здійснює інші повноваження, передбачені Законом України «Про аудиторську діяльність» та цим Статутом.
- чинності сертифіката на строк до одного року або анулювання сертифіката, виключення з Реєстру;
- 2.4. Перелік повноважень АПУ, визначений пунктом 2.3 цього Статуту, не є вичерпним.
- 2.5. АПУ щорічно отримує від аудиторських фірм та аудиторів звіти про виконані ними роботи за формою, затвердженою АПУ, здій-

снює їх аналіз та подає до Кабінету Міністрів України узагальнену інформацію про стан аудиторської діяльності в Україні.

2.6. АПУ для реалізації повноважень організовує:

2.6.1. за погодженням з Міжнародною федерацією бухгалтерів переклад на державну мову, експертизу, редагування та видання стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів;

2.6.2. переклад матеріалів з питань бухгалтерського обліку та аудиту, що надходять до АПУ від Міжнародної федерації бухгалтерів, Європейської федерації бухгалтерів малого та середнього бізнесу, інших міжнародних організацій та міжнародних науково-практичних конференцій;

2.6.3. розробку, затвердження та оприлюднення програм підготовки аудиторів, програм кваліфікаційних іспитів для отримання сертифікату аудитора, програм сертифікації аудиторів в Україні, програм постійного обов'язкового підвищення кваліфікації аудиторів в Україні, програм удосконалення професійних знань аудиторів, тестів та ситуаційних завдань, науково-методичних роз'яснень з питань аудиту, форм річної звітності аудиторів про виконані ними роботи та інших документів з питань організації та діяльності аудиторів та аудиторських фірм;

2.6.4. розробку, впровадження та супроводження програмного забезпечення для ведення реєстру аудиторських фірм та аудиторів, бази даних сертифікованих аудиторів України, прийняття, перевірки, аналізу та узагальнення звітів аудиторських фірм та аудиторів про виконані ними роботи.

2.7. АПУ забезпечує розробку, затвердження, видання та впровадження в практику аудиторської діяльності стандартів аудиту.

2.8. АПУ вирішує питання методичного та фінансового забезпечення, організації та проведення контролю якості аудиторських послуг, дотримання аудиторськими фірмами та аудиторами вимог чинного законодавства, стандартів аудиту, норм професійної етики та рішень АПУ, а також заходів по забезпеченню незалежності аудиторів.

2.9. АПУ надає, у окремо визначеному АПУ порядку, суб'єктам аудиторської діяльності офіційну інформацію щодо дотримання ними професійних стандартів.

2.10. Для виконання своїх функцій, здійснення контролю якості аудиторських послуг, дотримання аудиторськими фірмами та аудиторами вимог чинного законодавства, стандартів аудиту, норм професій-

ної етики, заходів по забезпеченню незалежності аудиторів, забезпечення якості документів або прийнятих АПУ рішень. АПУ може створювати експертні ради, комісії, робочі групи із числа членів АПУ та залучених фахівців, які не є членами АПУ.

2.11. За виконання робіт, перелік яких затверджує АПУ, фахівцям відшкодовуються витрати згідно з кошторисом та/або виплачується винагорода в розмірах, затверджених АПУ, в межах чинного законодавства.

2.12. Для забезпечення прозорості фінансової сторони своєї діяльності АПУ оприлюднює на власному сайті річний кошторис та звіти про його виконання не рідше одного разу на рік.

3. ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ АПУ

3.1. АПУ формується на паритетних засадах шляхом делегування до її складу аудиторів та представників державних органів.

3.2. Загальна кількість членів АПУ становить двадцять осіб.

3.3. Від державних органів делегують по одному представнику Міністерство фінансів України, Міністерство юстиції України, Міністерство економіки України, Державна податкова адміністрація України, Національний банк України, Державний комітет статистики України, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку України, Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України, Рахункова палата України та Головне контрольно-ревізійне управління України.

3.4. До складу АПУ від аудиторів делегуються в кількості десяти осіб висококваліфіковані аудитори з безперервним стажем аудиторської діяльності не менше п'яти років, представники фахових навчальних закладів та наукових організацій.

3.5. Право аудиторів обирати представників до складу АПУ і бути обраними реалізується через рішення, які приймаються на з'їзді аудиторів України.

3.6. Порядок делегування представників до АПУ визначається відповідно з з'їздом аудиторів України, колегією державних органів або іншим вищим керівним органом.

3.7. Призначення нових членів АПУ замість вибулих здійснюється у порядку, встановленому Законом України «Про аудиторську діяльність».

3.8. Повноваження члена АПУ можуть бути припинені достроково за рішенням органу, який його делегував.

4. ЧЛЕНИ АПУ, ЇХ ПРАВА ТА ОБОВ'ЯЗКИ

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

4.2. Повноваження члена АПУ не можуть передаватися іншим особам.

4.3. Термін повноважень члена АПУ становить п'ять років. Одна і та ж особа не може бути делегована до АПУ більше двох термінів підряд.

4.4. Члени АПУ мають право:

– вносити питання на порядок денний засідань АПУ, пропозиції та проекти рішень для розгляду на засіданнях АПУ;

– приймати участь в обговоренні питань, що розглядаються на засіданнях АПУ;

– брати участь у прийнятті рішень АПУ шляхом голосування;

– одержувати від Голови АПУ та працівників Секретаріату АПУ інформацію про діяльність АПУ, в тому числі про витрачання коштів за кошторисом;

– користуватися матеріально-технічною базою АПУ для виконання своїх

функціональних обов'язків члена АПУ;

– здійснювати науково-методологічні розробки з аудиту за програмою АПУ;

– брати участь у підготовці та сертифікації аудиторів, розробці інформаційно-методичних матеріалів, експертизі проектів нормативно-правових актів;

– брати участь у здійсненні контролю якості аудиту та аудиторських послуг, здійснювати за дорученням АПУ перевірку аудиторських фірм та аудиторів з питань дотримання ними вимог чинного законодавства, стандартів аудиту, норм професійної етики та рішень АПУ, а також заходів по забезпеченню незалежності аудиторів;

– отримувати відшкодування витрат згідно із затвердженими АПУ кошторисами та винагороду в межах чинного законодавства за науково-методологічну, викладацьку, інформаційно-методичну, експертну роботу, виконану за затвердженими АПУ програмами;

– звертатися до суб'єктів аудиту в Україні із запитами та за роз'ясненнями щодо їх професійної діяльності;

Члени АПУ мають інші права на підставі відповідних рішень АПУ.

4.5. Члени АПУ зобов'язані:

– додержуватися Конституції України, Господарського та інших кодексів України, Закону України «Про аудиторську діяльність», інших законів України, а також інших законодавчих та нормативно-правових актів, виданих відповідно до чинного законодавства України, положень цього Статуту, стандартів аудиту та Кодексу професійної етики, рішень АПУ;

– бути чесними, об'єктивними та неупередженими при розв'язанні професійних конфліктів інтересів, прилюдно захищати імідж професійного аудитора та пропагувати його перед суспільством;

– бути присутніми на засіданнях АПУ та приймати активну участь у роботі АПУ;

– періодично звітувати перед АПУ про виконання своїх повноважень;

– члени АПУ мають інші обов'язки на підставі відповідних рішень АПУ.

4.6. Члени АПУ несуть відповідальність за здійснення повноважень, визначених Законом України «Про аудиторську діяльність», цим Статутом, Регламентом АПУ, Положеннями про комісії АПУ.

4.7. АПУ на своїх засіданнях у разі необхідності може заслуховувати члена АПУ про виконання ним своїх повноважень та окремих доручень АПУ.

4.8. Члени АПУ, за винятком Голови АПУ, виконують свої обов'язки на громадських засадах. Витрати членів АПУ на службові відрядження за рішенням АПУ відшкодовуються за рахунок коштів АПУ в межах чинного законодавства та затверджених АПУ кошторисів.

5. ЗАСІДАННЯ ТА ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ АПУ

5.1. Рішення АПУ приймаються на її засіданнях простою більшістю голосів за наявності більш як половини її членів, за винятком випадків, передбачених Законом України «Про аудиторську діяльність» та цим Статутом.

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

5.3. При рівності голосів перевага надається рішенню, за яке проголосував Голова АПУ, а при відсутності Голови АПУ на черговому засіданні – головуючий на цьому засіданні.

5.4. Головує на засіданнях АПУ голова АПУ, а за його відсутності на черговому засіданні – один із членів АПУ. Порядок обрання головуючого, за відсутності голови АПУ, визначається Регламентом АПУ.

5.5. Порядок проведення засідань АПУ, підготовки питань до розгляду та прийняття рішень визначаються Регламентом АПУ, який затверджується АПУ.

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

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

5.8. Рішення АПУ набувають чинності та підлягають оприлюдненню в журналі «Аудитор України» чи іншому виданні та на офіційному сайті АПУ в порядку, визначеному Регламентом АПУ.

5.9. Рішення АПУ може бути оскаржене у порядку, встановленому законодавством України. Порядок оскарження визначається Регламентом АПУ та чинним законодавством України.

5.10. Порядок роботи, засади формування і організації діяльності методологічних та експертних рад, комісій, робочих груп із числа членів АПУ та залучених фахівців, які не є членами АПУ, та інших аналогічних формувань визначається Регламентом АПУ.

6. ГОЛОВА АПУ

6.1. Голова АПУ обирається із числа її членів на термін здійснення своїх повноважень члена АПУ більшістю голосів від загальної кількості членів АПУ.

6.2. Голова АПУ виконує свої повноваження на професійній основі.

6.3. Голова АПУ:

6.3.1. здійснює керівництво АПУ у відповідності з вимогами чинного законодавства України в порядку, визначеному цим Статутом, Регламентом АПУ та іншими локальними нормативними актами АПУ, несе відповідальність за організацію виконання рішень АПУ;

6.3.2. організовує розробку та затвердження Концепції діяльності АПУ, Програми діяльності АПУ, Регламенту АПУ, кошторисів АПУ,

програм науково-методологічної, викладацької, інформаційно-методичної, експертної роботи, положень про структурні підрозділи і Регіональні відділення АПУ та інших аналогічних документів;

6.3.3. координує діяльність членів АПУ при здійсненні ними своїх повноважень згідно з вимогами чинного законодавства та цього Статуту;

6.3.4. представляє АПУ у взаємовідносинах з органами державної влади, органами місцевого самоврядування, іншими суб'єктами, а також із національними та міжнародними організаціями;

6.3.5. здійснює поточний контроль за діяльністю Секретаріату АПУ;

6.3.6. готує пропозиції по забезпеченню ефективної роботи АПУ;

6.3.7. розглядає проекти матеріалів, підготовлених на засідання АПУ, і складає, на підставі отриманих від членів АПУ та власних пропозицій, проект порядку денного засідання АПУ;

6.3.8. головує на засіданнях АПУ;

6.3.9. підписує протоколи, рішення АПУ, документи та листи від імені АПУ, фінансові та банківські документи АПУ, якщо інше не буде визначено відповідними Рішеннями та Регламентом АПУ;

6.3.10. забезпечує контроль за виконанням прийнятих рішень АПУ;

6.3.11. забезпечує організаційні заходи щодо формування нового складу АПУ;

6.3.12. періодично звітує АПУ про виконання своїх повноважень;

6.3.13. здійснює інші повноваження, передбачені законодавством та цим Статутом.

6.4. Голова АПУ несе відповідальність за забезпечення організаційних заходів щодо виконання плану роботи АПУ, кошторису АПУ та концепції розвитку аудиту в Україні і регулярно інформує членів АПУ про стан виконання прийнятих рішень.

6.5. Голова АПУ може мати заступників, які обираються АПУ зі складу її членів.

6.6. Голова АПУ може бути достроково звільнений з посади за рішенням АПУ прийнятим більшістю голосів від загальної кількості членів АПУ та в інших випадках, передбачених законодавством України. Порядок прийняття рішення про дострокове звільнення Голови АПУ з посади (відкликання) та підстави для його прийняття визначаються Регламентом АПУ.

7. СЕКРЕТАРІАТ АПУ

7.1. Ведення поточних справ та своєчасне інформаційне забезпечення роботи членів АПУ здійснює Секретаріат, який очолює завідувач.

7.2. Завідувач Секретаріату АПУ призначається і звільняється рішенням АПУ за поданням Голови АПУ. Порядок призначення і звільнення завідувача Секретаріату АПУ визначається Регламентом АПУ. Завідувач Секретаріату підпорядковується Голові АПУ.

7.3. Повноваження завідувача Секретаріату АПУ, його права та обов'язки визначаються Положенням про Секретаріат АПУ, яке затверджується АПУ.

7.4. Завідувач Секретаріату несе персональну відповідальність за ефективне використання майна та коштів АПУ і створення належних умов для виконання членами АПУ своїх обов'язків, визначених чинним законодавством України, цим Статутом, Регламентом АПУ та іншими локальними нормативними актами АПУ.

7.5. Завідувач Секретаріату АПУ має право без доручення діяти від імені АПУ в межах своїх обов'язків, визначених чинним законодавством України, цим Статутом, Регламентом АПУ, Положенням про Секретаріат АПУ та іншими локальними нормативними актами АПУ, у тому числі укладати господарські договори та інші угоди, необхідні для забезпечення діяльності АПУ, представляти АПУ в стосунках з юридичними та фізичними особами з питань забезпечення діяльності та рішень АПУ.

7.6. Діловодство, бухгалтерський облік та інші види робіт із забезпечення діяльності АПУ виконують окремі фізичні (наймані працівники) або юридичні особи на договірних умовах.

7.7. Тривалість та розпорядок робочого дня визначаються внутрішнім розпорядком, затвердженим Головою АПУ. Порядок надання відпусток, враховуючи додаткові, та інші умови праці визначаються трудовим законодавством України.

7.8. Штатний розпис, вимоги до професійного і кваліфікаційного складу працівників, форми, системи, порядок і розміри оплати праці, призначення додаткових пільг визначається АПУ і передбачається кошторисом надходжень і витрат АПУ, який затверджується в порядку, визначеному Регламентом АПУ.

7.9. АПУ здійснює контроль за діяльністю Секретаріату АПУ, а також виконання ним своїх функцій відповідно до Положення про Секретаріат АПУ згідно із Регламентом АПУ.

8. РЕГІОНАЛЬНІ ВІДДІЛЕННЯ АПУ

8.1. Регіональні відділення АПУ створюються на території України рішенням АПУ і є підрозділами АПУ.

8.2. Порядок створення та діяльності регіональних відділень визначається Регламентом АПУ.

8.3. Порядок формування, фінансування та повноваження регіонального відділення АПУ визначається Положенням про регіональне відділення, яке затверджується АПУ.

8.4. АПУ здійснює контроль за діяльністю Регіональних відділень згідно із Регламентом АПУ.

9. ФІНАНСОВО-МАТЕРІАЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АПУ

9.1. Джерелами фінансування діяльності АПУ можуть бути:

– плата за проведення сертифікації фізичних осіб на право зайняття аудиторською діяльністю та за продовження терміну чинності сертифікатів аудиторам України;

– плата за включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, а також плата за продовження терміну дії Свідоцтва;

– добровільні внески, що надходять від професійних організацій аудиторів України;

– надходження у вигляді дивідендів та інших пасивних доходів від господарської діяльності юридичних осіб, створених за участю АПУ;

– інші джерела, не заборонені законодавством України.

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

АПУ може мати у своїй власності будівлі, споруди, устаткування, комп'ютерну та офісну техніку, транспортні засоби, грошові кошти, в тому числі в іноземній валюті, цінні папери та інше майно.

9.3. Кошти і майно АПУ використовуються виключно для здійснення статутних завдань АПУ, на оплату праці працівників АПУ та залучених осіб і не підлягають розподілу між членами АПУ та аудиторами.

9.4. Законне та ефективне використання коштів і майна АПУ забезпечує Секретаріат.

9.5. Напрямки та обсяги використання майна і коштів АПУ визначаються кошторисами, затвердженими в установленому порядку. Завідувач Секретаріату АПУ до першого листопада кожного року надає членам АПУ проект кошторису на наступний рік у термін визначений АПУ та

доповідає на засіданні АПУ про виконання кошторису за звітний період.

9.6. Перевірки використання коштів відповідно до кошторису АПУ, а також виконання Секретаріатом АПУ своїх функцій відповідно до Положення про Секретаріат АПУ здійснюються щорічно. У разі необхідності до такої перевірки, крім членів АПУ, за рішенням АПУ можуть залучатися незалежні аудиторські фірми, окремі експерти.

9.7. Майно АПУ у разі її реорганізації чи ліквідації має бути передано в установленому законом порядку іншій неприбутковій організації відповідного виду.

10. ОБЛІК ТА ЗВІТНІСТЬ

10.1. Фінансово-господарська діяльність АПУ здійснюється відповідно до планів та кошторисів, які затверджуються АПУ.

10.2. АПУ здійснює оперативний та бухгалтерський облік результатів своєї діяльності, а також складає фінансову та статистичну звітність і подає її у встановленому порядку та обсязі уповноваженим державним органам.

10.3. Перевірки фінансово-господарської діяльності АПУ здійснюються державними органами відповідно до законодавства України.

11. ПОРЯДОК ВНЕСЕННЯ ЗМІН ДО СТАТУТУ АПУ

11.1. Внесення змін до Статуту є компетенцією АПУ. Порядок прийняття рішення про внесення змін до Статуту АПУ визначається Регламентом АПУ.

11.2. Рішення АПУ з питань змін у Статуті АПУ підлягають реєстрації у встановленому чинним законодавством України порядку.

12. ЗАКЛЮЧНІ ПОЛОЖЕННЯ

12.1. АПУ припиняє свою діяльність у випадках, визначених чинним законодавством.

12.2. Спори, що виникають між АПУ і українськими та іноземними юридичними особами, а також громадянами, вирішуються у відповідності із чинним законодавством у судовому порядку.

12.3. На період до погодження та затвердження цього Статуту, Регламенту АПУ, локальних нормативних актів АПУ і внутрішніх документів діють раніше затверджені Статут та інші документи в частині, що не суперечить Закону України «Про аудиторську діяльність».

ЗАТВЕРДЖЕНО
Рішення Аудиторської палати України
28 січня 2010 року № 210/12

Інструкція щодо складання звітності за формою № 1 – аудит (річна) «Звіт аудиторської фірми (аудитора) про надані послуги»

1. Загальні положення

1.1. Форму № 1-аудит (річна) «Звіт аудиторської фірми (аудитора) про надані послуги» (далі – Звіт) аудиторські фірми та аудитори, які займаються аудиторською діяльністю як фізичні особи – підприємці (далі – суб'єкти аудиторської діяльності) подають до Аудиторської палати України (далі – АПУ) через Уповноваженого представника АПУ у відповідному регіоні не пізніше 15 березня року, наступного за звітним.

1.2. Суб'єкт аудиторської діяльності, що надає Звіт, несе відповідальність за достовірність даних, зазначених у Звіті.

1.3. Особа, яка приймає Звіт у суб'єкта аудиторської діяльності, здійснює камеральну перевірку Звіту на предмет правильності заповнення і арифметичних підрахунків.

1.4. У назві Звіту вказується рік, за який складається Звіт.

1.5. У адресній частині Звіту наводяться:

– за реквізитом «Найменування/Ім'я суб'єкта аудиторської діяльності» – повне найменування суб'єкта аудиторської діяльності: найменування аудиторської фірми або прізвище, ім'я, по-батькові аудитора, що займається аудиторською діяльністю як фізична особа – підприємець, що звітують (згідно з реєстраційними даними);

– за реквізитом «Місцезнаходження/Місце проживання» – юридична адреса суб'єкта аудиторської діяльності: місцезнаходження аудиторської фірми або місце проживання фізичної особи – підприємця (згідно з реєстраційними даними) на дату подання Звіту;

– за реквізитом «Адреса здійснення діяльності, щодо якої подається форма звітності» – фактична адреса здійснення діяльності суб'єктом аудиторської діяльності на дату подання Звіту;

– за реквізитом «телефон» – номер телефону, перед яким у дужках вказується код міста або оператора мобільного зв'язку;

- за реквізитом «e-mail» – адреса електронної пошти;
- за реквізитом «веб-адреса (за наявності)» – адреса веб-сайту суб'єкта аудиторської діяльності;
- у сітці кодів – інформація про суб'єкт аудиторської діяльності, що звітує, відповідно до довідки з Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України (ЄДРПОУ) або Державного реєстру фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів (ДРФО), а також номер Свідоцтва про включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів відповідно до Свідоцтва, виданого АПУ.

1.6. Показники Звіту, що відображають:

- кількість – наводяться у цілих числах;
- вартість – у тисячах гривень з одним десятковим знаком;
- відсотки – з одним десятковим знаком.

1.7. У рядках та графах Звіту, де відсутні дані, ставиться прочерк.

2. Показники щодо кількості замовлень – графа 3 Звіту.

2.1 У графі 3 Звіту відображається кількість замовлень, обсяг реалізованих послуг яких показаний у графі 4 Звіту.

2.2. При визначенні кількості замовлень у графі 3 враховується наступне:

2.2.1 По рядках 111, 112, 113 та 114 кількість замовлень відповідає кількості аудиторських висновків, виданих у звітному році конкретному клієнту.

2.2.2 По рядках 120, 130, 140 – кількість замовлень відповідає кількості документів (висновків, звітів або інших документів), складених за результатами надання послуг.

2.2.3. У разі, якщо по одному договору замовнику надано більше одного документа (висновку, звіту і т. п.) – показується відповідна кількість замовлень.

2.3. По рядку 133 «Консультаційні послуги, всього» кількість завдань визначається наступним чином:

2.3.1. Якщо консультаційні послуги надаються замовнику протягом звітного року на постійній основі – це враховується як одне завдання незалежно від терміну обслуговування і незалежно від кількості та видів наданих консультацій – письмових чи усних.

2.3.2. Якщо консультаційні послуги надаються конкретному клієнту епізодично протягом звітного року – кількість завдань дорівнює кількості угод з таким замовником.

2.4. По рядку 131 «Ведення бухгалтерського обліку» та 132 «Відновлення бухгалтерського обліку» кількість послуг дорівнює кількості угод, укладених із замовниками, незалежно від кількості місяців звітного року, протягом яких надавались такі послуги.

3. Показники щодо обсягу реалізованих послуг – графа 4 Звіту.

3.1. Обсяг реалізованих послуг без ПДВ відображається у графі 4 Звіту і визначається за ціною виконаних послуг, що зазначена в оформлених документах, які є підставою для розрахунків з замовниками, за винятком непрямих податків (ПДВ).

3.2. Послуги визнаються реалізованими після оформлення документів незалежно від надходження платежів по них.

4. Основні показники діяльності (розділ I)

4.1. У цьому розділі Звіту відображаються усі надані послуги, які прийняті замовником і по яких оформлені документи, що підтверджують прийняття послуги замовником (акти здачі-прийняття або т. п.) відповідно до класифікації, визначеної Міжнародними стандартами аудиту, що прийняті в Україні в якості національних та Переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затверженому АПУ. Вартість послуг наводиться за вирахуванням ПДВ (для платників ПДВ). У випадку, коли один договір передбачає надання більше, ніж одного виду послуг, то в графі «Кількість замовлень (угод)» кожен вид послуг за таким договором розподіляється пропорційно до розподілу запланованих трудовитрат, а обсяг реалізованих послуг розподіляється в залежності від їх вартості у договорі між видами послуг, передбаченими розділом I Звіту.

4.2. Значення показників рядка 100 за графами 3, 4 дорівнює сумі значень показників рядків 110, 120, 130 та 140 за графами 3, 4.

4.3. Значення показників рядка 110 за графами 3, 4 дорівнює сумі значень показників рядків 111, 112, 113, 114 за графами 3, 4. До рядка 111 включаються показники тільки з наданих послуг обов'язкового аудиту, передбачених статтею 8 Закону України «Про аудиторську діяльність».

4.4. Інформація, що наводиться у рядках 111 та 112, додатково розкривається у примітці 1 до Звіту за видами висновків.

4.5. У рядку 119 відображається частка завдань, що виконана іншими суб'єктами аудиторської діяльності за договорами на виконан-

ня завдань з надання впевненості. Частка завдань у графі «кількість замовлень (угод), одиниць» визначається пропорційно частці доходу, нарахованому співвиконавцю в загальній сумі доходу по даному замовленню.

4.6. Значення показників рядка 120 за графами 3, 4 дорівнює сумі значень показників рядків 121 і 122 за графами 3, 4.

4.7. Значення показників рядка 130 за графами 3, 4 дорівнює сумі значень показників рядків 131, 132, 133, 134, та 135 за графами 3, 4.

4.8. Значення показників рядка 140 за графами 3, 4 дорівнює сумі значень показників рядків 141 і 142 за графами 3, 4.

4.9. У рядку 190 відображається частка завдань, що виконана іншими суб'єктами господарювання за договорами на виконання супутніх послуг, інших професійних послуг, організаційного та методичного забезпечення аудиту. Частка завдань у графі «кількість замовлень (угод), одиниць» визначається пропорційно частці доходу (виручки), нарахованому (виплаченому) співвиконавцю в загальній сумі доходу по даному замовленню.

5. Показники щодо завдання з надання впевненості за організаційно-правовою формою суб'єктів господарювання (розділ II)

5.1. Значення показників рядка 200 за графами 3, 4 дорівнює значенню показників рядка 110 за графами 3, 4.

5.2. У рядках 211–250 наводяться показники щодо виконаних завдань з надання впевненості за організаційно-правовою формою господарювання. Організаційно-правова форма суб'єктів господарювання наводиться згідно з державним класифікатором України ДК 002:2004 «Класифікація організаційно-правових форм господарювання», затвердженим наказом Держспоживстандарту України від 28.05.2004 № 97 (зі змінами). Інформація про організаційно-правову форму суб'єктів господарювання отримується з відомостей державної реєстрації.

5.3. У рядках 211–250 відображаються показники з рядка 200, розподілені за організаційно-правовою формою суб'єктів господарювання, що перевірялися.

5.4. Сума значень показників рядків 211, 212, 213, 221, 222, 223, 224, 230, 240 та 250 за графами 3, 4 дорівнює значенню показників рядка 200 за графами 3, 4.

6. Показники щодо завдання з надання впевненості за видами економічної діяльності суб'єктів господарювання (розділ III)

6.1. Значення показників рядка 300 за графами 3, 4 дорівнює значенню показників рядка 110 за графами 3, 4.

6.2. У рядках 310–380 наводяться показники щодо виконаних завдань з надання впевненості за видами економічної діяльності. Види економічної діяльності визначаються за державним класифікатором України ДК 009:2005 «Класифікація видів економічної діяльності», затвердженим наказом Держспоживстандарту України від 26.12.2005 № 375 (зі змінами). Інформація за видами економічної діяльності суб'єктів господарювання отримується з відомостей державної реєстрації, виходячи з основного виду діяльності.

6.3. У рядку 380 відображаються показники наданих послуг з виконання завдань з надання впевненості суб'єктів інших видів економічної діяльності, що не увійшли до інших рядків розділу.

7. Показники щодо статутного капіталу аудиторської фірми (розділ IV)

7.1. У цьому розділі Звіту відображаються показники статутного капіталу аудиторської фірми.

7.2. Значення показників рядків 400 та 410 заповнюються на підставі статутних документів.

7.3. У рядку 400 заповнюється тільки графа 4. Приватні підприємства, що створені без формування статутного капіталу та фізичні особи – підприємці цей рядок не заповнюють.

7.4. У рядку 410 заповнюється тільки графа 3 у відсотках до загального статутного капіталу. Приватні підприємства, що створені без формування статутного капіталу, у цьому рядку ставлять «100%».

8. Показники щодо кількості працівників (розділ V)

8.1. У цьому розділі Звіту відображаються дані про кількість працівників аудиторської фірми, а також працівників, що були найняті аудиторами, які займаються аудиторською діяльністю як фізичні особи – підприємці. Робота фізичних осіб – підприємців для цілей цього звіту прирівнюється до роботи працівників із заповненням відповідних рядків.

8.2. Значення показників рядка 500 за графами 3, 4 дорівнює сумі значень показників рядків 510 та 520.

8.3. У рядку 510 відображається облікова кількість працюючих за основним місцем роботи.

8.4. У рядках 511–513 відображається облікова кількість аудиторів, які працюють за основним місцем роботи.

8.5. У рядку 515 відображається облікова кількість працюючих за основним місцем роботи, що не мають сертифіката аудитора та аудитора банків, які зайняті наданням аудиторських послуг.

8.6. У рядках 514, 516 відображається облікова кількість відповідних працівників, що мають інші сертифікати (АССА, СРА, СІРА, СІМА, ІА, СГА, ІФА та інші).

8.7. У рядку 520 відображається кількість працюючих за сумісництвом.

8.8. У рядках 521–523 відображається кількість аудиторів, які працюють за сумісництвом.

8.9. У рядку 525 відображається кількість працюючих за сумісництвом, що не мають сертифіката аудитора та аудитора банків, які зайняті наданням аудиторських послуг.

8.10. У рядках 524, 526 відображається кількість відповідних працівників, що мають інші сертифікати (АССА, СРА, СІРА, СІМА, ІА, СГА, ІФА та інші).

8.11. Інформація, що наводиться у рядках 511–513 та 521–523, додатково розкривається у примітці 2 до Звіту.

8.12. Інформація, що наводиться у рядках 514, 516, 524, 526, додатково розкривається у примітці 4 до Звіту.

9. Показники щодо кількості виконавців цивільно-правових договорів, які не є суб'єктами аудиторської діяльності (розділ VI)

9.1. У цьому розділі Звіту відображаються дані про кількість осіб, залучених суб'єктами аудиторської діяльності до виконання послуг за цивільно-правовими договорами протягом року.

Якщо особа залучалась до виконання цивільно-правових договорів кілька раз впродовж року, то у розділі VI вона враховується один раз.

9.2. У рядках 601–603 відображається кількість аудиторів, залучених суб'єктами аудиторської діяльності до виконання послуг за цивільно-правовими договорами протягом року.

9.3. У рядку 605 відображається кількість осіб, що не мають сертифіката аудитора (аудитора банків), залучених суб'єктами аудиторської діяльності до виконання аудиторських послуг за цивільно-правовими договорами протягом року.

9.4. У рядках 604, 606 відображається кількість відповідних виконавців, що мають інші сертифікати (ACCA, CPA, CIPA, CIMA, IIA, CGA, IFA та інші).

9.5. Інформація, що наводиться у рядках 601–603, додатково розкривається у примітці 3 до Звіту.

9.6. Інформація, що наводиться у рядках 604, 606, додатково розкривається у примітці 4 до Звіту.

З В І Т
аудиторської фірми (аудитора) про надані послуги
за _____ рік

Подають	Терміни подання
Аудиторські фірми та аудитори, які зареєстровані як фізичні особи – підприємці (далі – суб'єкти аудиторської діяльності) до Аудиторської палати України через Уповноваженого представнику АПУ у відповідному регіоні	Не пізніше 15 березня року, наступного за звітним

Форма № 1 – аудит

ЗАТВЕРДЖЕНО
Рішення Аудиторської
палати України
18 грудня 2008 р.
№ 197/5

Річна

Найменування суб'єкта аудиторської діяльності
Юридична адреса
Поштова адреса
телефон (____) _____ e-mail _____

Коди суб'єкта аудиторської діяльності

Ідентифікаційний код/номер	Місцезнаходження за КОАТУУ	Види діяльності за КВЕД	Організаційно – правова форма за КОПФГ	Номер свідоцтво про включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів

Членом якої професійної організації України є суб'єкт аудиторської діяльності

I. Обсяг наданих послуг

Назва показників	Код рядка	Кількість замовлень (угод), одиниць	Фактичний обсяг наданих послуг (без ПДВ), тис. грн.
1	2	3	4
Обсяг наданих послуг	100		
Завдання з надання впевненості, всього, в тому числі	110		
обов'язковий аудит фінансової звітності (при заповненні цього рядка обов'язкове заповнення примітки 1)	111		
ініціативний аудит фінансової звітності (при заповненні цього рядка обов'язкове заповнення примітки 1)	112		
огляд історичної фінансової інформації	113		
завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації	114		
З рядків 111–114 виконано співвиконавцями – суб'єктами аудиторської діяльності	119		
Супутні послуги, всього, в тому числі	120		
завдання з виконання погоджених процедур	121		
завдання з підготовки фінансової інформації	122		
Інші професійні послуги, всього, в тому числі	130		
ведення бухгалтерського обліку	131		
відновлення бухгалтерського обліку	132		
консультаційні послуги, всього	133		
З рядка 133 консультування з питань оподаткування	133.1		

1	2	3	4
представлення інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді	134		
інші види аудиторських послуг	135		
Організаційне та методичне забезпечення аудиту, всього, в тому числі	140		
проведення професійних тренінгів та розробка методичних матеріалів	141		
здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг	142		

II. Завдання з надання впевненості за організаційно-правовою формою суб'єктів господарювання

Назва показників	Код рядка	Кількість замовлень (угод), одиниць	Фактичний обсяг наданих послуг (без ПДВ), тис. грн.
1	2	3	4
Завдання з надання впевненості, всього, в тому числі	200		
відкриті акціонерні товариства	210		
закриті акціонерні товариства	220		
товариства з обмеженою відповідальністю	230		
інші види господарських товариств	240		
юридичні особи інших організаційно – правових форм	250		

III. Завдання з надання впевненості за формою власності суб'єктів господарювання

Назва показників	Код рядка	Кількість замовлень (угод), одиниць	Фактичний обсяг наданих послуг (без ПДВ), тис. грн.
1	2	3	4
Завдання з надання впевненості, всього, в тому числі	300		
приватні підприємства	310		
комунальні підприємства	320		
державні підприємства	330		
підприємства, засновані на змішаній формі власності	340		
інші види підприємств	350		

IV. Завдання з надання впевненості за видами економічної діяльності суб'єктів господарювання

Назва показників	Код рядка	Кількість замовлень (угод), одиниць	Фактичний обсяг наданих послуг (без ПДВ), тис. грн.
1	2	3	4
Завдання з надання впевненості, всього, в тому числі	400		
сільське господарство, мисливство, лісове господарство, рибальство та рибництво	410		
промисловість	420		
З рядка 320 виробництво та розподілення електроенергії, газу та води	421		
будівництво	430		
торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку; діяльність готелів та ресторанів	440		

1	2	3	4
діяльність транспорту та зв'язку	450		
фінансова діяльність	460		
3 рядка 460 фінансове посередництво	461		
3 рядка 460 страхування	462		
3 рядка 460 діяльність банківських установ	463		
інші види економічної діяльності	470		

V. Статутний капітал аудиторської фірми

Назва показників	Код рядка	Частка, %	Сума, тис. грн.
1	2	3	4
Статутний капітал	500	X	
Частка аудиторів у статутному капіталі	510		X

VI. Облікової кількості працівників

Назва показників	Код рядка	Кількість працівників на початок року, осіб	Кількість працівників на кінець року, осіб
1	2	3	4
Облікова кількість працівників (рядки 610+620)	600		
Облікова кількість працівників, які працюють за основним місцем роботи	610		
з рядка 610 працівники, що мають сертифікати			
аудитора (при заповненні цього рядка обов'язкове заповнення примітки 2)	611		
аудитора банків (при заповненні цього рядка обов'язкове заповнення примітки 2)	612		
аудитора та аудитора банків (при заповненні цього рядка обов'язкове заповнення примітки 2)	613		

1	2	3	4
з рядків 611–613 ті, що мають інші сертифікати (при заповненні цього рядка обов'язкове заповнення примітки 4)	614		
з рядка 610 працівники, що не мають сертифіката аудитора та аудитора банків, які зайняті наданням аудиторських послуг	615		
з рядка 615 ті, що мають інші сертифікати (при заповненні цього рядка обов'язкове заповнення примітки 4)	616		
Облікова кількість працівників, які працюють за сумісництвом	620		
з рядка 620 працівники, що мають сертифікати			
аудитора (при заповненні цього рядка обов'язкове заповнення примітки 2)	621		
аудитора банків (при заповненні цього рядка обов'язкове заповнення примітки 2)	622		
аудитора та аудитора банків (при заповненні цього рядка обов'язкове заповнення примітки 2)	623		
з рядків 621–623 ті, що мають інші сертифікати (при заповненні цього рядка обов'язкове заповнення примітки 4)	624		
з рядка 620 працівники, що не мають сертифіката аудитора та аудитора банків, які зайняті наданням аудиторських послуг	625		
з рядка 625 ті, що мають інші сертифікати (при заповненні цього рядка обов'язкове заповнення примітки 4)	626		

VII. Виконавці цивільно-правових договорів, які не є суб'єктами аудиторської діяльності

Назва показників	Код рядка	Кількість виконавців
1	2	3
Облікова кількість виконавців цивільно-правових договорів	700	

Додаток 4

1	2	3
з рядка 700 сертифіковані аудитори, що мають сертифікати		
аудитора (при заповненні цього рядка обов'язкове заповнення примітки 3)	701	
аудитора банків (при заповненні цього рядка обов'язкове заповнення примітки 3)	702	
аудитора та аудитора банків (при заповненні цього рядка обов'язкове заповнення примітки 3)	703	
з рядків 701–703 ті, що мають інші сертифікати (при заповненні цього рядка обов'язкове заповнення примітки 4)	704	
з рядка 700 працівники, що не мають сертифіката аудитора та аудитора банків, які зайняті наданням аудиторських послуг	705	
з рядка 705 ті, що мають інші сертифікати (при заповненні цього рядка обов'язкове заповнення примітки 4)	706	

Примітка 1. Види висновків, які надавалися протягом року (пояснення до рядків 111 та 112)

Назва показників	Всього висновків	Кількість безумовно-позитивних висновків	Кількість умовно-позитивних висновків	Кількість негативних висновків	Кількість відмов від висловлення думки
Обов'язковий аудит фінансової звітності					
Ініціативний аудит фінансової звітності					

Примітка 2. Праця сертифікованих аудиторів у звітному періоді (пояснення до рядків 611–613 та 621–623)

№ п/п	№ сертифіката		Дата початку трудових відносин	Дата закінчення трудових відносин	Відпрацьовано за рік годин	Членство у професійних організаціях України (назва організації)
	аудитора	аудитора банків				

Примітка 3. Перелік № сертифікатів виконавців цивільно-правових договорів (пояснення до рядків 701–703)

№ п/п	№ сертифіката		Членство у професійних організаціях України (назва організації)
	аудитора	аудитора банків	

Примітка 4. Перелік інших сертифікатів працівників та виконавців цивільно-правових договорів (пояснення до рядків 614, 616, 624, 626, 704, 706)

№ п/п	Рядок звіту, до якого відноситься примітка	Найменування сертифікату	Серія та номер сертифікату	Дата видачі сертифікату

Керівник
(або аудитор – підприємець) _____
(підпис) (П.І.Б)

Бухгалтер _____
(підпис) (П.І.Б)

« _____ » _____ 200_ р.

ТИПОВЕ ПОЛОЖЕННЯ ПРО РЕГІОНАЛЬНІ ВІДДІЛЕННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ПАЛАТИ УКРАЇНИ

1. Загальні положення

1.1. Це Положення відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» та Статуту Аудиторської палати України (далі – АПУ) визначає порядок створення та діяльності регіональних відділень Аудиторської палати України (далі – РВ АПУ).

1.2. РВ АПУ створюються АПУ відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» та Статуту АПУ в Республіці Крим, областях та містах Києві і Севастополі.

Рішення про створення РВ АПУ приймають за наявності клопотання професійної громадської організації аудиторів регіону, територіальних органів Міністерства фінансів України, Державної податкової адміністрації України, Національного банку України, Державного комітету статистики України, Міністерства юстиції України, а також за наявності в регіоні територіального відділення Спілки аудиторів України (надалі – ТВ САУ), яке налічує не менше 20 членів. РВ АПУ можуть бути створені на базі однієї або кількох адміністративно-територіальних одиниць.

1.3. РВ АПУ здійснюють свою діяльність на підставі Закону України «Про аудиторську діяльність», інших законодавчих актів, Статуту АПУ та цього Положення.

1.4. РВ АПУ є відокремленим підрозділом АПУ без прав юридичної особи, підзвітне останній і свою діяльність здійснює відповідно до рішень і наданих йому повноважень АПУ.

1.5. РВ АПУ надається право відкривати рахунки в установах банків, мати печатку та штампи.

1.6. Облік діяльності РВ АПУ ведеться АПУ, без виділення його на окремий баланс, якщо інше не буде передбачено рішенням АПУ.

1.7. РВ АПУ розташоване за адресою: _____

2. Повноваження РВ АПУ

2.1. Повноваження РВ АПУ визначаються Законом України «Про аудиторську діяльність», іншими законодавчими актами, Статутом АПУ та цим Положенням.

2.2. Головним завданням РВ АПУ є сприяння розвитку аудиту в регіонах, виконання та впровадження рішень АПУ на місцях.

2.3. РВ АПУ:

2.3.1. Здійснює прийом документів від громадян, які звернулись з клопотанням допустити їх до складання кваліфікаційного іспиту на отримання сертифіката аудитора, перевіряє документи кандидатів на їх відповідність вимогам Положення про сертифікацію аудиторів і приймає рішення про видачу допуску кандидатам до складання кваліфікаційного іспиту.

2.3.2. Організує проведення першого етапу кваліфікаційного іспиту згідно з вимогами Положення про сертифікацію аудиторів.

2.3.3. Бере участь у формуванні банку даних тестів та письмових задач для підготовки та складання кваліфікаційних іспитів на отримання сертифіката аудитора.

2.3.4. Розглядає відповідно до вимог Положення про сертифікацію аудиторів документи щодо продовження терміну чинності сертифікатів аудиторів серії «А», включаючи проведення співбесіди з аудитором.

2.3.5. Представляє в АПУ інтереси аудиторів регіону при затвердженні рішень кваліфікаційних комісій, протоколів про розгляд матеріалів щодо продовження терміну чинності сертифікатів аудиторів та видачі сертифікатів.

2.3.6. Сприяє організації щорічного удосконалення професійних знань аудиторів регіону згідно з вимогами Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України.

2.3.7. Проводить контроль якості послуг, наданих Центрами, з якими АПУ укладено угоди, на курсах удосконалення професійних знань аудиторів шляхом рецензування методичних матеріалів та спостереження за процесом викладання.

2.3.8. Розглядає документи аудиторських фірм та аудиторів з питань включення їх до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, та надає відгуки щодо них.

2.3.9. Здійснює прийняття та обробку звітів, які надаються аудиторськими фірмами та аудитором, в строк і за формою, встановленою АПУ; забезпечує їх введення до електронної бази, первинну обробку, аналіз та передачу узагальнених даних до АПУ.

2.3.10. Здійснює заходи по організації контролю за якістю аудиторських послуг, що надаються аудитором регіону.

2.3.11. Розглядає подані скарги на якість аудиторських послуг, наданих аудитором регіону і готує пропозиції для розгляду в Комісії АПУ з контролю якості.

2.3.12. Підпорядковується Комісії АПУ з контролю якості з відповідних питань та співпрацює з Комісією по контролю за дотриманням стандартів аудиту та етики САУ щодо питань розробки технологій моніторингу, проведення перевірок, прийняття рішень відносно наслідків перевірок.

2.3.5. Організує методологічну роботу в регіоні та підтримує зв'язок з вищими навчальними закладами з метою пропаганди аудиторської діяльності в регіоні.

2.3.8. Готує пропозиції з питань розвитку аудиту в Україні та вносить їх на розгляд АПУ.

2.3.9. Виконує інші функції відповідно до наданих йому АПУ повноважень.

3. Члени РВ АПУ, їхні права та обов'язки

3.1. Члени РВ АПУ набирають відповідних повноважень з дня їх затвердження АПУ в порядку і на умовах, визначених чинним законодавством, Статутом АПУ та цим Положенням.

3.2. Повноваження члена РВ АПУ не можуть передаватися іншим особам.

3.3. Термін повноважень членів РВ АПУ не повинен перевищувати п'яти років.

3.4. Члени РВ АПУ мають право:

3.4.1. Брати участь у засіданнях РВ АПУ та обговоренні винесених на розгляд питань.

3.4.2. Вносити пропозиції та проекти рішень для розгляду на засіданнях РВ АПУ.

3.4.3. Отримувати від Секретаря РВ АПУ інформацію про діяльність РВ АПУ.

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

3.4.5. Звертатися безпосередньо до АПУ (через Секретаря РВ АПУ) в разі незгоди з рішеннями РВ АПУ, якщо проти рішення РВ АПУ проголосувало не менше чотирьох членів РВ АПУ. Звернення до АПУ не звільняє членів РВ АПУ від виконання прийнятих РВ АПУ рішень.

3.5. Члени РВ АПУ зобов'язані:

3.5.1. Дотримуватися вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», інших законодавчих актів, Статуту АПУ, цього Положення, рішень АПУ та РВ АПУ.

3.5.2. Бути присутніми на засіданнях РВ АПУ. Пропущення більше трьох засідань підряд без поважних причин розглядають як підставу для клопотання про дострокове припинення повноважень члена РВ АПУ.

3.6. Члени РВ АПУ виконують свої обов'язки на громадських засадах. Витрати членів РВ АПУ на службові відрядження покривають на підставі рішень РВ АПУ.

4. Порядок формування РВ АПУ

4.1. Загальна кількість членів РВ АПУ становить десять осіб.

4.2. РВ АПУ формується шляхом делегування до його складу п'яти представників від територіального відділення (відділень) професійної громадської організації аудиторів України та по одному представникові від територіальних органів Міністерства фінансів України, Державної податкової адміністрації України, Національного банку України, Державного комітету статистики України, Міністерства юстиції України.

4.3. Рішення про делегування, відкликання та призупинення повноважень членів РВ АПУ приймається ТВ САУ за наявності обґрунтованих підстав та відповідними установами та організаціями в регіонах, які уповноважені на це Законом України «Про аудиторську діяльність».

4.4. При наявності кількох кандидатур від державних установ та організацій, рішення стосовно кандидатур до РВ АПУ приймає за поданням останніх АПУ.

5. Порядок прийняття рішень РВ АПУ

5.1. Всі рішення РВ АПУ приймають на його засіданнях простою більшістю голосів за наявності двох третин його членів.

5.2. При рівності голосів перевагу надають рішенню, за яке проголосував головуючий.

5.3. Засідання РВ АПУ веде головуючий, функції якого виконують по черзі члени РВ АПУ в алфавітному порядку їхніх прізвищ.

5.4. Порядок проведення засідань РВ АПУ визначають Регламентом, який затверджує відповідне РВ АПУ.

5.5. В окремих випадках, на підставі письмової пропозиції не менше трьох членів РВ АПУ, рішення можуть приймати шляхом письмового опитування всіх членів РВ АПУ. Порядок проведення письмового опитування визначають відповідним Регламентом.

6. Ведення поточних справ РВ АПУ

6.1. Ведення поточних справ РВ АПУ здійснює Секретар, якого призначають рішенням РВ АПУ.

6.2. В окремих випадках бухгалтерський облік та інші види робіт із забезпечення діяльності РВ АПУ можуть виконувати окремі особи на договірних умовах.

6.3. Повноваження Секретаря РВ АПУ або особи, яка виконує його функції, визначаються Положенням, затвердженим відповідним РВ АПУ.

7. Спостережна рада

7.1. Спостережну раду формують у складі трьох членів РВ АПУ.

7.2. Персональний склад Спостережної ради затверджують рішенням РВ АПУ.

7.3. Повноваження Спостережної ради визначають Положенням про Спостережну раду, яке затверджує відповідне РВ АПУ.

7.4. На Спостережну раду покладають здійснення контролю за діяльністю Секретаря РВ АПУ, виконання представницьких та організаційних функцій відповідно до Положення про Спостережну раду і рішень РВ АПУ.

8. Фінансово-матеріальне забезпечення РВ АПУ

8.1. Фінансування витрат РВ АПУ здійснює АПУ шляхом перерахування коштів на банківський рахунок або безпосереднього відшкодування витрат РВ АПУ з наступних джерел:

надходжень у розмірі не менше 50 відсотків коштів, які надійшли за сертифікацію чи продовження терміну чинності сертифікатів, проведених РВ АПУ;

добровільних внесків або відрахувань від САУ, ТВ САУ та інших громадських організацій;

інших надходжень, не заборонених чинним законодавством.

8.2. РВ АПУ не може безпосередньо отримувати майно та кошти від аудиторів та аудиторських фірм, окрім плати за сертифікацію.

8.3. Правонаступником майнових прав РВ АПУ є АПУ.

8.4. Ефективне використання коштів та майна забезпечує Секретар РВ АПУ.

8.5. Напрямок і обсяги використання майна і коштів визначаються відповідними річними кошторисами з розподілом за кварталами, які затверджуються АПУ.

9. Заключні положення

9.1. Рішення про припинення діяльності РВ АПУ можуть прийняти: АПУ;

інші органи у випадках, передбачених чинним законодавством України після погодження з АПУ.

ЗАТВЕРДЖЕНО
рішенням Аудиторської палати України
31.05.2007 № 178/6

ПОЛОЖЕННЯ ПРО СЕРТИФІКАЦІЮ АУДИТОРІВ

Загальні положення

Положення розроблено відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, Статуту Аудиторської палати України, Типового положення про регіональні відділення Аудиторської палати України (далі – РВ АПУ).

Цим Положенням Аудиторська палата України (далі – АПУ) встановлює єдині умови та порядок сертифікації аудиторів України. Дія цього Положення не поширюється на порядок сертифікації аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків.

1. Визначення термінів

1.1. **Досвід практичної роботи** – термін роботи кандидата на посадах ревизора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора до подання заяви про намір отримати сертифікат аудитора в АПУ.

1.2. **Кандидат** – фізична особа, яка має намір отримати сертифікат аудитора і висловила своє бажання поданням заяви до АПУ.

1.3. **Кваліфікаційний іспит** – іспит, який проводиться для визначення необхідного обсягу знань для отримання сертифіката за програмою, затвердженою АПУ.

1.4. **Контрольне тестування** – перевірка рівня знань та кваліфікаційної придатності аудитора для продовження терміну чинності сертифіката у порядку, встановленому АПУ.

Контрольне тестування передбачає:

– тестування за підсумками щорічного удосконалення професійних знань практикуючими аудиторами за програмами, затвердженими АПУ, в центрах, визначених АПУ, або

– співбесіду з питань практики аудиту в комісії з сертифікації при щорічному удосконаленні професійних знань практикуючими аудиторомі згідно з розділом V Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України, або

– перевірку рівня знань за умовами порядку проведення кваліфікаційного іспиту.

1.5. Комісія з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ – постійно діючий робочий орган АПУ, що складається виключно з членів АПУ та забезпечує виконання функції АПУ щодо сертифікації аудиторів та продовження терміну чинності сертифіката, шляхом координації всіх організаційних процедур, які необхідні для проведення кваліфікаційного іспиту, контрольного тестування, а також узагальнення їх результатів.

1.6. Комісія з сертифікації аудиторів РВ АПУ – комісія РВ АПУ, що здійснює координацію всіх організаційних процедур, необхідних для організації та проведення першого етапу кваліфікаційного іспиту.

1.7. Організаційні процедури – дії, які мають виконати учасники кваліфікаційного іспиту, що забезпечують проведення сертифікації аудиторів.

1.8. Організаційна група – робоча група осіб, що здійснює певні заходи щодо забезпечення проведення кваліфікаційного іспиту (адміністрування, кодування, перевірку екзаменаційних робіт, розкодування та підготовку результатів на розгляд та затвердження Комісією з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ).

1.9. Сертифікат аудитора – це офіційний документ, який засвідчує рівень професійних знань, необхідних для здійснення аудиту підприємств різних форм власності на території України.

1.10. Сертифікація – визначення кваліфікаційної придатності кандидата на зайняття аудиторською діяльністю шляхом перевірки відповідності його освіти та досвіду роботи вимогам Закону України «Про аудиторську діяльність» і складання ним письмового кваліфікаційного іспиту.

1.11. Структура знань – перелік дисциплін, знаннями з яких повинен володіти кандидат. Вона охоплює знання з аудиту та суміжних з ним галузей.

1.12. Суміжні з аудитом галузі знань – знання з бухгалтерського обліку, фінансів та інформаційних технологій, основ економіки та управління, права і оподаткування.

1.13. **Учасники кваліфікаційного іспиту** – коло осіб, що беруть участь у підготовці екзаменаційних завдань, в організації та проведенні іспиту, здійснюють перевірку виконаних кандидатами екзаменаційних завдань. Учасниками кваліфікаційного іспиту можуть бути члени АПУ, вчені, викладачі вищих закладів освіти, експерти та аудиторі-практики. Усі учасники кваліфікаційного іспиту повинні мати сертифікат аудитора. Склад учасників кваліфікаційного іспиту затверджує Комісія з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ.

1.14. Інші терміни вживаються в цьому Положенні згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність», нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до нього, стандартів аудиту та норм професійної етики аудиторів.

2. Кваліфікаційні вимоги та порядок подання документів

2.1. Право на отримання сертифіката мають кандидати, які мають повну вищу економічну або юридичну освіту, документ про здобуття якої визнається в Україні (не нижче освітньо-кваліфікаційного рівня спеціаліста чи магістра), необхідні знання з питань аудиту, бухгалтерського обліку, фінансів, економіки, оподаткування та господарського права, досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора та успішно склали письмовий кваліфікаційний іспит.

2.2. Структура знань, якими має володіти кандидат, встановлюється АПУ і складається з аудиту і суміжних з аудитом галузей знань.

Для отримання сертифіката кандидати повинні успішно скласти письмовий кваліфікаційний іспит двох рівнів за програмою, затвердженою АПУ.

2.3. Для отримання допуску до сертифікації кандидат подає до АПУ або до РВ АПУ такі документи:

- заяву за встановленою формою;
- копію диплома, засвідчену нотаріально або за місцем роботи;
- копію трудової книжки, засвідчену нотаріально або за місцем роботи;
- документ про плату за проведення сертифікації;
- копію першої сторінки паспорта.

2.4. У разі відсутності хоча б одного з документів, зазначених у пункті 2.3 цього Положення, чи неналежного їх оформлення заяву до розгляду не приймають.

2.5. Подані документи реєструє Секретаріат АПУ або секретар РВ АПУ у спеціальному журналі. Відповідальність за достовірність поданих документів покладена на кандидата.

3. Порядок розгляду документів кандидатів і формування груп для складання кваліфікаційного іспиту

3.1. Розгляд поданих кандидатами документів для підтвердження освіти, досвіду практичної роботи, а також отримання дозволу на участь у кваліфікаційному іспиті здійснює Комісія із сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ, в регіонах – комісія з сертифікації аудиторів РВ АПУ.

3.2. Документи, подані кандидатами, розглядаються протягом двадцяти робочих днів з дня їх надходження. Повідомлення про рішення за наслідками розгляду документів кандидата із зазначенням дати іспиту вручається кандидату особисто.

3.3. У разі відсутності зауважень щодо поданих документів Комісія з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ та комісії з сертифікації аудиторів РВ АПУ приймають рішення про надання дозволу кандидату на участь у кваліфікаційному іспиті, що оформлюють протоколом засідання комісії.

3.4. Кандидату може бути відмовлено в наданні дозволу на участь у кваліфікаційному іспиті у разі невідповідності вимогам Закону України «Про аудиторську діяльність» профілю чи рівня освіти кандидата або досвіду практичної роботи, а також ненадання документа про плату за сертифікацію, про що повідомляється кандидату.

3.5. Секретаріат АПУ або секретар РВ АПУ на підставі протокольних рішень комісій з сертифікації готують допуски, які засвідчують дозвіл на складання іспиту та формують групи із числа кандидатів для складання кваліфікаційного іспиту.

4. Методичне забезпечення кваліфікаційних іспитів

4.1. Кваліфікаційний іспит має охоплювати коло знань і навиків, якими повинні володіти кандидати, щоб досягти такого професійного рівня, який дав би їм змогу здійснювати аудиторську діяльність в Україні відповідно до чинного законодавства та стандартів аудиту. АПУ періодично вносить зміни до переліку питань кваліфікаційного іспиту, щоб своєчасно враховувати зміни, які відбуваються в чинному законодавстві, стандартах аудиту тощо.

4.2. Завдання, які використовуються для проведення іспитів, повинні включати:

- тести у вигляді питань, що дають змогу вибрати правильну відповідь з чотирьох тверджень;

- ситуаційні завдання з практики аудиту.

4.3. Конкретний набір запитань у завданнях для проведення кваліфікаційного іспиту визначає Комісія з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ.

4.4. Підготовку екзаменаційних завдань (тестів), а також правильні відповіді на ці завдання (тести) здійснює спеціальна група укладачів з дотриманням суворої конфіденційності.

Укладачі екзаменаційних завдань передають права власності на тексти завдань, що підтверджується актом приймання-передачі між укладачами і АПУ. Ця процедура підтверджує право власності на них АПУ.

4.5. Укладачі екзаменаційних завдань можуть брати участь у перевірці виконаних кандидатами завдань, але не в проведенні кваліфікаційного іспиту.

4.6. Повноваження з добору укладачів покладено на Комісію з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ та членів АПУ, які виявили бажання взяти участь у доборі укладачів за попереднім погодженням із Головою Комісії. Добір укладачів здійснюють за різноманітними критеріями, але у будь-якому разі до основних вимог мають входити професійна і технічна компетентність, уміння чітко, лаконічно висловлювати думку, володіння матеріалом, за яким готуються запитання, та вміння формулювати оригінальні запитання. Укладачі повинні розуміти специфіку іспиту, знати відмітні ознаки гарних питань для тестування і впевнено відчувати себе в екзаменаційному процесі, а також подавати матеріали у встановлені терміни. Комісія АПУ, на яку покладено добір укладачів, може провадити семінари для тих, хто виявив бажання стати укладачем, а також розробляти інструкції з переліком критеріїв прийнятності питань.

4.7. АПУ провадить ротацію укладачів екзаменаційних завдань для того, щоб екзаменаційні запитання не можна було передбачити.

4.8. Завдання кваліфікаційного іспиту затверджує Комісія з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ на підставі оцінки того, наскільки запропоноване завдання дає змогу визначити рівень знань і навиків, необхідний для здійснення аудиторської практики.

5. Конфіденційність

5.1. Забезпечення конфіденційності є невід'ємною умовою проведення кваліфікаційного іспиту. Порушення правил конфіденційності екзаменаційного процесу розглядається АПУ як подія, що може тягнути за собою викривлення уявлення про чесність іспиту і, більше того, самої професії аудитора.

5.2. До конфіденційної інформації щодо кваліфікаційного іспиту належать:

- склад учасників кваліфікаційного іспиту;
- зміст запитань, включених в завдання кваліфікаційного іспиту, та відповіді на них протягом усього строку до передачі екзаменаційних робіт на перевірку;
- порядок і зміст проведеного кодування екзаменаційних робіт до їх повної перевірки та внесення результатів іспиту до протоколу перевірки;
- персональні результати проведеного іспиту (повідомляються персонально кожному кандидату).

5.3. Комісія з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ та інші учасники кваліфікаційного іспиту повинні довести до усіх учасників процесу сертифікації важливість і необхідність забезпечення конфіденційності інформації щодо зазначених заходів проведення кваліфікаційного іспиту для забезпечення всім кандидатам рівних умов складання іспиту.

5.4. Факт порушення учасниками кваліфікаційного іспиту правил проведення іспиту та конфіденційності зазначеної інформації (передача іншим особам, спроба отримання або використання не за призначенням конфіденційної інформації кваліфікаційного іспиту) розглядаються Дисциплінарною комісією АПУ і підсумки розгляду можуть бути підставою для виключення особи із складу учасників кваліфікаційного іспиту та застосування стягнення.

5.5. Виконана кандидатом екзаменаційна робота не повертається, а зберігається упродовж одного року в АПУ. Після закінчення зазначеного терміну роботи знищуються.

6. Організація та порядок проведення кваліфікаційного іспиту

6.1. Головна мета кваліфікаційного іспиту полягає у об'єктивному визначенні наявності необхідного обсягу знань у кандидатів для отримання сертифіката аудитора.

6.2. Організаційні процедури, пов'язані з проведенням іспитів, мають забезпечити належну перевірку відповідних матеріалів,

неупереджене й об'єктивне відношення до всіх кандидатів, а також не припускати одержання одним кандидатом переваги перед іншими.

6.3. Допуск, що засвідчує дозвіл на складання кваліфікаційного іспиту, готує Секретаріат АПУ або секретарі РВ АПУ після підтвердження Комісією з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ або Комісією з сертифікації аудиторів РВ АПУ права кандидата на участь в кваліфікаційному іспиті.

6.4. Всі кандидати повинні ознайомитися з Правилами поведінки кандидатів під час складання іспиту до його початку, що засвідчують своїм підписом.

6.5. Кваліфікаційний іспит проводиться в два етапи: перший – письмове тестування (або тестування на ПЕОМ) за переліком питань, затверджених АПУ; другий – письмове розв'язання ситуаційного завдання. До другого етапу допускаються кандидати, які набрали не менше як 70 балів правильних відповідей за результатами тестування.

6.6. Перший етап іспитів проводиться в АПУ або РВ АПУ, а другий етап – тільки в АПУ.

6.7. Кандидати мають право вибору місця складання першого етапу кваліфікаційного іспиту (в РВ АПУ за місцем реєстрації або безпосередньо в АПУ).

6.8. Кваліфікаційний іспит проводять у день, що визначає АПУ.

6.9. Координацію всіх організаційних процедур, необхідних для організації та проведення кваліфікаційного іспиту, а також узагальнення його результатів здійснює Комісія з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ. Координацію всіх адміністративних процедур, необхідних для організації і проведення першого етапу кваліфікаційного іспиту, здійснює Комісія з сертифікації аудиторів РВ АПУ.

6.10. Комісія з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ може ухвалити рішення про використання під час кваліфікаційного іспиту допоміжних матеріалів та засобів. Це рішення приймається на початку розробки завдань кваліфікаційного іспиту, оскільки від нього залежить підготовка питань. В разі прийняття рішення про застосування калькуляторів, їх видають кандидатам безпосередньо на початку іспиту особи, що здійснюють організаційний нагляд за проведенням іспиту. Усі учасники кваліфікаційного іспиту і кандидати до початку іспиту повинні бути проінформовані про те, які допоміжні матеріали видаватимуться або дозволені під час проведення іспиту.

6.11. Кандидати, що прибули на іспит, повинні пред'явити документ, що посвідчує особу і бланк допуску, виданий їм АПУ або РВ АПУ. Бланк допуску зв'язують зі списком кандидатів, допущених до кваліфікаційного іспиту. Кандидат, у якого відсутній документ, що посвідчує особу, до складання іспиту не допускається.

6.12. Письмові відповіді кандидатів на запитання екзаменаційної роботи необхідно здати на перевірку. В разі відмови здати відповіді на перевірку кандидат повинен написати заяву, де вказати причину цього.

6.13. Роботам кандидатів присвоюються кодові номери. При цьому особи, що здійснюють організаційний нагляд за проведенням іспиту, ведуть відомість, де реєструють прізвище, ім'я, по батькові та код кандидата. Інформація з реєстраційної відомості є конфіденційною до підтвердження оцінок, поставлених кандидатам, і повинна зберігатися з дотриманням правил конфіденційності. Обов'язок забезпечення дотримання конфіденційності покладається на Секретаріат АПУ.

6.14. До перевірки екзаменаційних робіт залучають незалежних фахівців, з якими АПУ укладає угоду. Умови угоди повинні передбачати дотримання конфіденційності та об'єктивності оцінки всіх екзаменаційних робіт.

6.15. Повноваження з добору фахівців, що здійснюватимуть перевірку екзаменаційних робіт, покладено на Комісію з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ та Секретаріат АПУ.

6.16. Правильність оцінки закодованих екзаменаційних робіт перевіряють члени Комісії з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ та члени АПУ, які виявили бажання взяти участь у цій роботі за попереднім погодженням із Головою Комісії. За результатами перевірки екзаменаційних робіт складається протокол.

6.17. Результати складання першого етапу кваліфікаційного іспиту затверджує Комісія з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ.

6.18. Підсумки складання другого етапу кваліфікаційного іспиту оформлюють протоколом, який готує і подає на засідання АПУ Комісія з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ. Протокол підписують члени цієї Комісії, які несуть відповідальність перед АПУ за достовірність даних, зазначених у протоколі.

6.19. За результатами складання іспитів АПУ затверджує протокол Комісії з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ та приймає рішення про видачу або відмову у видачі сертифіката аудитора.

6.20. Результати першого етапу кваліфікаційного іспиту повідомляють кандидатам упродовж двох тижнів. Одночасно особам, що успішно склали перший етап кваліфікаційного іспиту, повідомляють час і місце проведення другого етапу кваліфікаційного іспиту. Результати другого етапу кваліфікаційного іспиту повідомляють упродовж одного місяця.

6.21. Кандидати, екзаменаційні роботи другого етапу яких оцінені: – в 60 і більше балів – є такими, що склали кваліфікаційний іспит і здобули право на отримання сертифіката аудитора після затвердження протоколу на засіданні АПУ;

– в 59 і менше балів – є такими, що не склали кваліфікаційний іспит.

6.22. Кандидати, які не склали кваліфікаційний іспит, мають право складати його на загальних умовах згідно з цим Положенням. Складений успішно перший етап іспиту зараховується кандидату при складанні кваліфікаційного іспиту вдруге, якщо після дати складання першого етапу іспиту минуло не більше ніж один рік.

6.23. Після кожного кваліфікаційного іспиту Комісія з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ проводить засідання з метою внесення відповідних коригувань в методичне забезпечення, організацію підготовки і проведення наступного кваліфікаційного іспиту.

6.24. Фахівці – сертифіковані бухгалтери CPA та ACCA для одержання сертифіката аудитора України складають кваліфікаційний іспит за спеціальною програмою з питань національних особливостей економіки України та правових основ підприємницької діяльності в Україні. Програма затверджується АПУ.

7. Порядок розгляду апеляцій

7.1. Кандидати, які не склали кваліфікаційний іспит, мають право на апеляцію до Комісії з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ у разі, якщо вони надали обґрунтовані докази можливого підвищення оцінки за окремі відповіді. Кандидат, що апелює, повинен надати апеляцію до Комісії з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ у письмовій формі упродовж місяця після затвердження та повідомлення результатів іспиту.

7.2. Апеляційна комісія – це комісія, що створюється для вирішення спірних питань і розгляду апеляцій кандидатів.

7.3. Склад апеляційної комісії затверджується Головою Комісії з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ. Апеля-

ційна комісія складається із голови, членів комісії, а також працівника Секретаріату АПУ. Кількісний склад апеляційної комісії – не менше 3 осіб.

7.4. Комісія з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ встановлює спеціальний день для розгляду апеляції апеляційною комісією у десятиденний термін після одержання апеляції. Розгляд апеляції здійснюється в присутності кандидата, що апелює.

7.5. За наслідками розгляду апеляції апеляційна комісія має право прийняти одне з таких рішень:

- залишити результати кваліфікаційного іспиту без змін;
- вважати кандидата таким, що склав кваліфікаційний іспит.

7.6. Висновок апеляційної комісії у 5-денний термін направляється до Комісії з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ для прийняття рішення.

7.7. Комісія з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ після розгляду висновку апеляційної комісії приймає остаточне рішення.

8. Порядок видачі сертифікатів

8.1. Після затвердження на засіданні АПУ протоколу Комісії з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ з результатами складання кваліфікаційного іспиту Секретаріат АПУ здійснює видачу сертифікатів.

8.2. Сертифікат реєструється у книзі обліку сертифікатів АПУ. Отримання сертифіката аудитор засвідчує підписом у книзі обліку.

8.3. У разі втрати або значного пошкодження аудитором сертифіката, термін чинності якого не закінчився, на підставі клопотання аудитора та рішення Комісії з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ, до бази даних аудиторів вносяться зміни та видається новий сертифікат.

За видачу нового сертифіката стягується оплата в розмірі 50 відсотків від суми оплати, встановленої за проведення сертифікації.

8.4. У разі зміни прізвища, ім'я або по батькові аудитора, на підставі відповідного клопотання та рішення Комісії з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ, до бази даних аудиторів вносяться зміни з одночасною заміною сертифіката та анулюванням попереднього. За здійснення заміни сертифіката стягується плата в розмірі 10 відсотків від суми оплати, встановленої за проведення сертифікації.

9. Сертифікат аудитора

- 9.1. Бланк сертифіката аудитора є офіційним документом. Облік бланків здійснюється бухгалтерією АПУ.
- 9.2. Сертифікат містить такі реквізити:
- номер сертифіката; прізвище, ім'я та по батькові аудитора;
 - дату, номер рішення АПУ про видачу сертифіката із зазначенням терміну його чинності;
 - дату, номер рішення АПУ про продовження терміну чинності сертифіката.
- 9.3. Сертифікат підписує Голова АПУ та Завідувач Секретаріату АПУ. Сертифікат засвідчується печаткою АПУ.
- 9.4. Датою набрання чинності сертифіката вважається дата прийняття АПУ відповідного рішення.
- 9.5. Термін чинності сертифіката – п'ять років.
10. Порядок продовження терміну чинності сертифіката
- 10.1. Аудитори, термін чинності сертифіката яких закінчується, не раніше від трьох і не пізніше від одного місяця до закінчення цього терміну в разі, якщо вони:
- а) займались аудиторською діяльністю як фізичні особи-підприємці або у складі аудиторської фірми не менше трьох років;
 - б) займаючись аудиторською діяльністю як фізичні особи-підприємці своєчасно подавали звіти про виконані ними роботи (за формою № 1-аудит) та підтверджували свою аудиторську діяльність;
 - в) щорічно успішно проходили контрольні тестування за підсумками удосконалення професійних знань за програмами, затвердженими АПУ або щорічно здійснювали удосконалення професійних знань згідно з розділом V Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України;
 - г) та до них не застосовувались стягнення з боку АПУ повинні подати до Секретаріату АПУ (в одному примірнику) чи до РВ АПУ (у двох примірниках) такі документи:
 - заяву про подовження терміну чинності сертифіката аудитора встановленого зразка;
 - копію трудової книжки, засвідчену нотаріально або за місцем роботи;
 - сертифікат, термін чинності якого закінчується;
 - копії свідоцтв про щорічне удосконалення професійних знань;
 - документ про внесення плати за продовження терміну чинності сертифіката;

– копію першої сторінки паспорта.

10.2. Аудиторам – викладачам вищих навчальних закладів, які мають вчені звання або наукові ступені за фахом «бухгалтерський облік і аудит», та аудиторам – викладачам центрів удосконалення знань аудиторів, визначених АПУ, при підтвердженні вимог, зазначених в пп. в), г) п. 10.1. цього Положення, термін чинності сертифіката продовжується на наступні п'ять років при поданні документів, перелік яких зазначений в п. 10.1.

Членам АПУ термін чинності сертифіката продовжується на наступні п'ять років за результатами контрольного тестування шляхом співбесіди в Комісії з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів при поданні заяви, копії трудової книжки, сертифіката аудитора та документа про внесення плати за продовження терміну чинності сертифіката.

10.3. Для продовження терміну чинності сертифіката аудитора, який не підтвердив хоча б однієї з вимог вказаних у пункті 10.1., комісії з сертифікації призначають контрольне тестування згідно з розділом 6 цього Положення.

10.4. Секретаріат АПУ або секретарі РВ АПУ розглядають подані документи щодо відповідності їх вимогам цього Положення і передають Комісії з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ або комісіям з сертифікації аудиторів РВ АПУ, які розглядають їх і приймають відповідне рішення.

10.5. За підсумками розгляду документів і результатів контрольного тестування для продовження терміну чинності сертифікатів аудиторів Комісія з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ та комісії з сертифікації РВ АПУ складають протокол і подають його на затвердження АПУ.

10.6. Видачу сертифікатів, термін чинності яких продовжено згідно з рішенням АПУ, здійснює Секретаріат АПУ. У сертифікатах зберігаються початковий номер сертифіката; дата та номер рішення АПУ про видачу сертифіката та зазначається термін, на який продовжено сертифікат.

10.7. Якщо за підсумками контрольного тестування в продовженні терміну чинності сертифіката відмовлено, Секретаріат АПУ письмово повідомляє про це особі, яка подавала заяву. Особи, яким відмовлено в продовженні терміну чинності сертифіката, мають право подати заяву згідно з пунктом 2.3 цього Положення.

10.8. Сертифікати, термін чинності яких закінчився, знищують за актом, де зазначають номер сертифіката, прізвище, ім'я, по батькові особи, на ім'я якої його було видано, та період, протягом якого він діяв. Акт підписує Голова Комісії з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ та Завідувач Секретаріату АПУ і затверджує Голова АПУ. Термін зберігання акта – 10 років.

11. Зупинення чинності сертифіката та анулювання сертифіката

11.1. Згідно з вимогами Закону України «Про аудиторську діяльність» та Статуту АПУ, за неналежне виконання професійних обов'язків до аудитора можуть бути застосовувані АПУ стягнення у вигляді попередження, зупинення чинності сертифіката на строк до одного року або анулювання сертифіката.

11.2. Неналежне виконання професійних обов'язків аудитором – це порушення аудитором вимог чинного законодавства України, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів та рішень АПУ.

11.3. Розгляд на засіданні АПУ питань про застосування стягнень здійснюється за поданням Дисциплінарної комісії АПУ. При необхідності АПУ заслуховує пояснення аудитора.

11.4. Стягнення, що накладаються на аудитора, оформлюють рішенням АПУ з письмовим повідомленням аудитора упродовж десяти днів після дня прийняття рішення.

11.5. Рішення АПУ про зупинення терміну чинності сертифіката або його анулювання набуває чинності з моменту його оприлюднення та може бути оскаржено в суді.

11.6. Анулювання сертифіката здійснюється шляхом відкликання сертифіката та оприлюднення рішення АПУ у фаховому виданні.

11.7. Анулювання сертифіката здійснюється на підставі рішення АПУ:

– з ініціативи аудитора (особистого повернення сертифіката, інших випадків);

– інших підстав, передбачених чинним законодавством України та цим Положенням.

11.8. Анульований сертифікат аудитор зобов'язаний в 10-денний термін з моменту отримання витягу з рішення АПУ або з моменту публікації в пресі повернути до Секретаріату АПУ.

ЗАТВЕРДЖЕНО
рішенням Аудиторської палати України
26.04.2007 № 176/7

ПОРЯДОК ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів

Цей Порядок розроблений відповідно до Господарського кодексу України, Закону України «Про аудиторську діяльність» та інших нормативно-правових актів, які регламентують відносини, що виникають у сфері здійснення аудиторської діяльності, та Статуту Аудиторської палати України.

Порядок ведення Реєстру згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність» визначається та забезпечується Аудиторською палатою України (далі – АПУ).

Розділ I. Загальні положення

1.1. У цьому Порядку наведені нижче поняття вживаються в такому значенні:

реєстр аудиторських фірм та аудиторів (далі – Реєстр) – база даних, що містить інформацію про аудиторські фірми та аудиторів, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці;

свідоцтво про включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів (далі – Свідоцтво) – документ встановленого АПУ зразка (додаток № 1), що підтверджує факт включення аудиторської фірми (аудитора) до Реєстру, а також право аудиторської фірми (аудитора) на здійснення аудиторської діяльності;

заявник – аудиторська фірма або аудитор, зареєстрований як фізична особа – підприємець, який надає до АПУ документи для включення до Реєстру, продовження терміну чинності Свідоцтва, внесення змін до Реєстру, видачі дубліката Свідоцтва та виключення з Реєстру за процедурою, встановленою цим Порядком;

реєстраційна картка для включення до Реєстру (далі – реєстраційна картка) – документ встановленого АПУ зразка, який надається заявником до АПУ для внесення інформації про нього до Реєстру.

Інші поняття вживаються в цьому Порядку згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність», нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до нього, стандартами аудиту та нормами професійної етики аудиторів.

1.2. Рішення щодо включення заявника до Реєстру, продовження терміну чинності Свідоцтва, внесення змін до Реєстру, видачі дубліката Свідоцтва, виключення з Реєстру або про відмову щодо включення до Реєстру приймається АПУ відповідно до цього Порядку.

1.3. Аудиторські фірми та аудитори, які зареєстровані як фізичні особи – підприємці, мають право на здійснення аудиторської діяльності лише після включення їх до Реєстру.

1.4. Про заявника до Реєстру вноситься така інформація: найменування аудиторської фірми (ПІБ аудитора – фізичної особи-підприємця); ідентифікаційний код/номер заявника; дата початку аудиторської діяльності (дата отримання першої ліцензії або Свідоцтва); адреса фактичного місцезнаходження, номери контактних телефонів, факсу, електронної пошти; інформація про державну реєстрацію; інформація про засновників (для аудиторів – ПІБ, номери сертифікатів та дати їх отримання, ідентифікаційний номер, адреса; для юридичних осіб – найменування, ідентифікаційний код, частка в статутному капіталі); посада та ПІБ керівника аудиторської фірми, номер та дата видачі сертифіката; кількість працівників, у тому числі перелік сертифікованих аудиторів з зазначенням серії та номерів сертифікатів; наявність та місцезнаходження філій, представництв або відділень, кількість працюючих в них сертифікованих аудиторів з зазначенням номерів їх сертифікатів.

1.5. Технічне ведення, актуалізацію Реєстру здійснює Секретаріат АПУ. Секретаріат АПУ несе відповідальність за збереження даних Реєстру, підтримання його в робочому стані та за достовірність оприлюднених даних Реєстру в пресі.

1.6. Реєстр ведеться в електронній формі. Інформація з Реєстру щодо найменування аудиторської фірми (ПІБ аудитора – фізичної особи – підприємця); ідентифікаційного коду/номера заявника; номера телефону та номера Свідоцтва є відкритою для користувачів.

1.7. Реєстр ведеться з деталізацією за адміністративно-територіальними одиницями України (області, АР Крим, міста Київ та Севастополь).

1.8. Перелік аудиторських фірм та аудиторів, які включені до Реєстру, публікується АПУ у кінці кожного року в засобах масової інформації, а також регулярно оновлюється на веб-сайті АПУ.

1.9. За достовірність інформації, наданої до АПУ, аудиторська фірма або аудитор несе відповідальність згідно із законодавством України.

Розділ II. Порядок включення аудиторських фірм та аудиторів до Реєстру

2.1. До Реєстру можуть бути включені:

2.1.1. аудиторські фірми – юридичні особи, які створені згідно з чинним законодавством та відповідають вимогам статті 5 Закону України «Про аудиторську діяльність», а саме:

а) установчими документами передбачено виключно аудиторську діяльність;

б) загальний розмір частки засновників (учасників), які не є аудиторами, у статутному капіталі не перевищує 30 відсотків;

в) керівником є аудитор.

2.1.2. аудитори, які зареєстровані відповідно до законодавства як фізичні особи-підприємці.

2.2. Для включення до Реєстру заявник подає до АПУ такі документи:

2.2.1. Аудиторська фірма:

а) заяву про включення до Реєстру (додаток 2);

б) реєстраційну картку (додаток 4);

в) копію свідоцтва про державну реєстрацію, засвідчену в установленому законодавством порядку;

г) копії установчих документів, засвідчені в установленому законодавством порядку;

г) копії сертифікатів аудиторів – засновників (учасників) фірми та керівника фірми;

д) копію довідки ЄДРПОУ;

е) витяг з наказу про призначення керівником фірми аудитора, засвідчений печаткою аудиторської фірми;

є) відгук регіонального відділення АПУ (далі – РВ АПУ) на подані документи (при наявності в регіоні РВ АПУ); ж) документ про внесення плати за включення до Реєстру.

2.2.2. Аудитор:

а) заяву про включення до Реєстру (додаток 3);

б) реєстраційну картку (додаток 4);

в) копію свідоцтва про державну реєстрацію, засвідчену в установленому законодавством порядку;

г) копію сертифіката аудитора;
г) відгук РВ АПУ на подані документи (при наявності в регіоні РВ АПУ);

д) документ про внесення плати за включення до Реєстру.

2.3. Секретаріат АПУ у 10-ти денний термін з дати отримання документів перевіряє їх на відповідність вимогам законодавства України та цього Порядку, готує проект рішення АПУ з цього питання і подає на затвердження АПУ. При розгляді документів, поданих заявником, Секретаріат АПУ, за необхідності, може запросити від заявника пояснення або уточнення їх окремих положень.

2.4. Рішення щодо включення до Реєстру заявника або про відмову щодо включення до Реєстру приймається АПУ. Заявник вважається включеним до Реєстру з дати прийняття відповідного рішення АПУ.

2.5. Після прийняття АПУ рішення про включення до Реєстру заявнику видається Свідоцтво про включення до Реєстру.

2.6. Свідоцтво про включення до Реєстру видається терміном на п'ять років. Свідоцтво підписується Головою АПУ та Завідувачем Секретаріату АПУ. Підписи засвідчуються печаткою АПУ.

2.7. Включені до Реєстру аудиторські фірми та аудитори зобов'язані:

2.7.1. дотримуватися в аудиторській діяльності вимог чинного законодавства України, рішень АПУ, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;

2.7.2. не пізніше 15 березня поточного року подавати до РВ АПУ та/або безпосередньо до АПУ звіт про виконані ними роботи за минулий рік (форма № 1 – аудит);

2.7.3. у випадку зміни даних, перелічених у п. 1.4. цього Порядку, у місячний термін подати до АПУ заяву про внесення змін до Реєстру (додаток 6), реєстраційну картку із зазначенням внесених змін та документи, що підтверджують відповідні зміни.

2.8. У разі зміни найменування аудиторської фірми/ПІБ аудитора або адреси його місцезнаходження/місця проживання на підставі відповідного клопотання заявника до Реєстру вносяться зміни з одночасною видачею нового Свідоцтва та анулюванням попереднього.

2.9. Підставами для прийняття АПУ рішення про відмову щодо включення заявника до Реєстру є:

2.9.1. невідповідність поданих документів, що додаються до заяви, вимогам законодавства України;

2.9.2. недостовірність інформації в документах, поданих заявником для включення до Реєстру;

2.9.3. надання документів, передбачених цим Порядком, не в повному обсязі;

2.9.4. наявність у Реєстрі аудиторської фірми, включеної раніше до Реєстру, з найменуванням, тотожним найменуванню заявника.

2.10. Для продовження терміну чинності Свідоцтва заявник не пізніше одного місяця до дати закінчення строку його дії повинен подати до АПУ такі документи:

а) заяву про продовження терміну чинності Свідоцтва про включення до Реєстру (додаток 5);

б) реєстраційну картку (додаток 4);

в) оригінал Свідоцтва, термін чинності якого закінчується;

г) відгук РВ АПУ (при наявності в регіоні РВ АПУ) про відсутність зауважень до аудиторської фірми або аудитора;

г) документ про внесення плати за продовження терміну чинності Свідоцтва.

2.11. Підставами для видачі дубліката Свідоцтва є:

2.11.1. втрата Свідоцтва;

2.11.2. пошкодження Свідоцтва.

2.12. У разі втрати (значного пошкодження) Свідоцтва, термін чинності якого не закінчився, заявник зобов'язаний звернутися до АПУ із заявою про видачу дубліката Свідоцтва (додаток 7).

За видачу нового Свідоцтва, дубліката Свідоцтва стягується плата в розмірі 50 відсотків від оплати, встановленої за включення до Реєстру.

Розділ III. Виключення з Реєстру

3.1. Підставами для прийняття АПУ рішення про виключення аудиторської фірми або аудитора з Реєстру є:

3.1.1. заява аудиторської фірми (аудитора);

3.1.2. невідповідність правового статусу юридичної особи вимогам статті 5 Закону України «Про аудиторську діяльність»;

3.1.3. закінчення терміну чинності сертифіката аудитора фізичної особи – підприємця;

3.1.4. неналежне виконання своїх професійних обов'язків, а саме: порушення вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, норм професійної етики аудитора та цього Порядку;

3.1.5. неподання аудиторською фірмою (аудитором) в установленний АПУ термін звіту про виконані роботи за минулий рік (форма № 1 – аудит);

3.1.6. надання недостовірної інформації в документах аудиторської фірми (аудитора), що подані до АПУ, яка стала відома АПУ після внесення заявника до Реєстру;

3.1.7. ненадання необхідних документів для продовження терміну чинності Свідоцтва в термін, визначений пунктом 2.10. цього Порядку.

3.2. Виключення аудиторської фірми (аудитора) з Реєстру з анулюванням Свідоцтва здійснюється на підставі рішення АПУ.

3.3. Рішення АПУ щодо виключення аудиторської фірми (аудитора) з Реєстру має бути надіслане рекомендованим листом або вручене особисто в 15-денний строк з дати його прийняття та підлягає опублікуванню в засобах масової інформації та/або на офіційному веб-сайті АПУ.

3.4. Рішення АПУ щодо застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень можуть бути оскаржені до суду.

3.5. Аудитор (аудиторська фірма) має в 10-денний термін з моменту отримання витягу з рішення АПУ про виключення з Реєстру повернути до Секретаріату АПУ Свідоцтво про включення до Реєстру.

Додаток 2
до Порядку ведення
Реєстру аудиторських фірм та аудиторів

В Аудиторську палату України

(П. І. Б. директора аудиторської фірми)

(№ сертифіката)

ЗАЯВА
про включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів

Прошу включити до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів

(найменування аудиторської фірми, ідентифікаційний код)

Адреса _____

(місцезнаходження з поштовим індексом,

телефон/факс, e-mail)

До заяви додаються:

1. Реєстраційна картка.
2. Копія свідоцтва про державну реєстрацію, засвідчена в установленому законодавством порядку.
3. Копії установчих документів, засвідчені в установленому законодавством порядку.
4. Копії сертифікатів аудиторів – засновників (учасників) фірми та керівника фірми.
5. Копія довідки ЄДРПОУ.
6. Витяг з наказу про призначення керівника аудиторської фірми, засвідчений печаткою аудиторської фірми.
7. Відгук регіонального відділення АПУ на подані документи (при наявності в регіоні РВ АПУ).
8. Документ про внесення плати за включення до Реєстру.

Аудиторська фірма зобов'язується здійснювати аудиторську діяльність відповідно до вимог чинного законодавства України, рішень Аудиторської палати України, стандартів аудиту та норм професійної етики аудитора.

М. П.

“___” _____ 200__ р.

(особистий підпис керівника)

Дата і номер реєстрації заяви “___” _____ 200__ р. № _____

Від Секретаріату АПУ заяву прийняв _____ (_____)
(підпис)

Додаток 3
до Порядку ведення Реєстру
аудиторських фірм та аудиторів

В Аудиторську палату України

(П. І. Б. аудитора-підприємця)

(№ сертифіката)

ЗАЯВА

про включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів

Прошу включити до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів

_____ (П. І. Б. аудитора)

Ідентифікаційний код _____

Паспортні дані _____

Місце проживання _____

(поштова адреса, телефон, e-mail)

До заяви додаються:

1. Реєстраційна картка.
2. Копія свідоцтва про державну реєстрацію, засвідчена в установленому законодавством порядку.
3. Копії сертифіката аудитора.
4. Відгук регіонального відділення АПУ на подані документи (при наявності в регіоні РВ АПУ).
5. Документ про внесення плати за включення до Реєстру.

Аудитор зобов'язується здійснювати аудиторську діяльність відповідно до вимог чинного законодавства України, рішень Аудиторської палати України, стандартів аудиту та норм професійної етики аудитора.

М. П.

“___” _____ 200__ р.

_____ (особистий підпис)

Дата і номер реєстрації заяви “___” _____ 200__ р. № _____

Від Секретаріату АПУ заяву прийняв _____ (підпис)

ДОГОВІР №
на проведення аудиту
м. _____ «___» _____ 200_ р.

Аудиторська фірма «_____», що іменується далі “Виконавець”, в особі директора _____, яка діє на основі Статуту, з однієї сторони, і _____, що іменується далі «Замовник», в особі _____, що діє на основі _____, з другої сторони, уклали цей договір про таке:

1. Предмет договору

1.1. Замовник доручає, а Виконавець бере на себе зобов’язання щодо проведення аудиторської перевірки річної бухгалтерської (фінансової) звітності Замовника за 200_ р. з «___» _____ по «___» _____.

1.2. Аудиторська перевірка бухгалтерської звітності проводиться з метою висловлювання думки про її достовірність.

1.3. Аудиторська перевірка проводиться відповідно до погоджених сторонами плану і програми аудиту.

2. Обов’язки сторін

2.1. Виконавець зобов’язується:

2.1.1. Виконувати роботи, обумовлені цим договором якісно і в установлені строки.

2.1.2. Підготувати і подати за результатами виконаних робіт аудиторський висновок, а також акт здавання-приймання виконаних робіт протягом 3-х днів з моменту завершення робіт.

2.1.3. Додержуватись конфіденційності всієї без винятку отриманої під час роботи інформації про діяльність і фінансове становище Замовника, нести відповідальність за її розголошення.

2.1.4. Інформувати Замовника про виявлені під час аудиту недоліки у веденні бухгалтерського обліку і звітності, організації і функціонуванні внутрішнього контролю.

2.1.5. Самостійно організовувати свою роботу, визначати способи і методи виконання її, черговість окремих операцій та ін.

2.1.6. Виконувати роботи згідно з погодженим із Замовником планом. У разі виникнення обставин, що уповільнюють хід робіт проти запланованого, негайно повідомити про це Замовника.

2.1.7. Виконавець має право залучати до виконання певної роботи фізичних і юридичних осіб на правах субпідрядників. При цьому Виконавець несе перед Замовником відповідальність за роботу, виконану третьою особою.

2.2. Замовник зобов'язується:

2.2.1. Надавати Виконавцю всю необхідну для його роботи документацію і пояснення співробітників Замовника не пізніше одного дня з моменту початку робіт, а також у процесі їх виконання.

2.2.2. Нести відповідальність за повноту і достовірність наданих для роботи документів, що стосуються предмета перевірки і знаходяться як у Замовника, так і у третіх осіб.

2.2.3. Своєчасно (згідно з цим договором) здійснювати розрахунки з Виконавцем.

2.2.4. У разі потреби забезпечити робочі місця для роботи співробітників Виконавця.

2.2.5. Не чинити тиск на співробітників Виконавця під час проведення ними робіт і не висувати Виконавцю претензій щодо відображеної в аудиторському висновку думки про достовірність звітності Замовника або вимагати зміни аудиторського висновку.

2.2.6. Затвердити звіт Виконавця і підписати акт здавання-приймання виконаних робіт або подати обґрунтовану відмову від затвердження згідно з п. 5.7 цього договору протягом 3-х днів з моменту подання Виконавцем звіту.

2.2.7. Самостійно нести відповідальність у разі невиконання рекомендацій Виконавця.

3. Строки виконання робіт

Роботи, передбачені цим договором, мають бути виконані в період з «___» _____ 200_ р. до «___» _____ 200_ р.

4. Вартість і порядок розрахунків

4.1. Вартість робіт визначається сторонами до початку їх виконання і становить суму _____, включаючи податок на додану вартість.

Платіж здійснюється в національній валюті України.

4.3. Виконавець розпочинає роботу згідно з цим договором після перерахування Замовником авансу в розмірі не менш як 50% вартості договору.

4.4. Повний розрахунок здійснюється Замовником у 3-денний строк після завершення робіт і оформлення акта приймання-здавання аудиторського висновку.

5. Відповідальність сторін

5.1. Виконавець несе майнову відповідальність у разі неналежного виконання своїх зобов'язань за цим договором згідно з чинним законодавством.

5.2. Розмір майнової відповідальності Виконавця не може перевищувати фактично завданих Замовнику збитків.

5.3. Замовник несе відповідальність згідно з законодавством України за повноту і достовірність бухгалтерських та інших документів, наданих Виконавцю для проведення аудиту.

5.4. У разі невиконання Замовником зобов'язань щодо оплати, Замовник сплачує Виконавцю пеню в розмірі ____% суми договору за кожний день прострочення, проте не більш як ____% суми договору.

5.5. У разі прострочення виконання робіт з вини Виконавця останній сплачує Замовнику штраф у розмірі ____% суми договору за кожний день прострочення, але не більш як ____% суми договору.

5.6. Якщо в процесі виконання аудиторських робіт Замовник не забезпечить надання необхідних аудитору документів чи пояснень або бухгалтерський облік у Замовника перебуває у стані, що потребує відновлення, Виконавець має право призупинити виконання робіт без відшкодування перерахованих в авансовому порядку сум.

5.7. Якщо, на думку Замовника, виконана робота не відповідає встановленим вимогам, то протягом 3-х днів після подання Виконавцем даних про результати роботи Замовник повинен підготувати мотивовану відмову від прийняття робіт у формі проекту двостороннього акта.

Якщо в установлений строк Виконавець не одержить підписаного акта здавання-приймання або мотивованої відмови, роботу вважають прийнятою з виконанням усіх умов договору. Акт без підпису Замовника може бути поданий до оплати за умови наявності запису «Зауваження від Замовника в установлений строк не надійшли».

5.8. Усі спори майнового характеру між Виконавцем і Замовником розв'язуються в установленому порядку згідно з законодавством України (або іншої держави).

6. Особливі умови

Якщо у процесі роботи виявиться її недоцільність, то питання про її продовження і припинення розрахунків розв'язується за згодою сторін на основі двостороннього акта.

6.2. Виконавець має право в односторонньому порядку перенести строк виконання робіт згідно з цим договором у разі невиконання Замовником своїх зобов'язань відповідно до п. 2.2.1, 2.2.3 і 2.2.4 цього Договору з повідомленням Замовника.

6.3. Повну відповідальність за додержання порядку ведення бухгалтерського обліку, своєчасне і повне подання бухгалтерської звітності користувачам і аудиторам несе Замовник.

6.4. Керівництво Замовника несе персональну відповідальність згідно з законодавством України за повноту і достовірність бухгалтерських та інших документів, наданих Виконавцю для проведення аудиту.

6.5. Зміна умов цього договору в односторонньому порядку не допускається.

6.6. Згода Виконавця на виконання робіт, які є предметом цього договору не є гарантією складання аудитором безумовно позитивного аудиторського висновку.

6.7. Оплата робіт згідно з цим договором здійснюється незалежно від того, якого виду висновок склав аудитор.

7. Юридична адреса і банківські реквізити сторін

Виконавець _____

Замовник _____

8. Оформлення договору і додатки до договору

8.1. Цей договір складено в __ примірниках, які мають однакову юридичну силу.

8.2. До договору додаються:

8.2.1. _____

8.2.2. _____

8.2.3. _____

9. Підписи сторін

Виконавець _____

(підпис)

(прізвище, ім'я, по батькові)

Замовник _____

(підпис)

(прізвище, ім'я, по батькові)

М. П.

М. П.

ЗАТВЕРДЖЕНО
рішення Аудиторської палати України
від 24 грудня 2009 року № 209/5

ПОЛОЖЕННЯ ПРО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НЕЗАЛЕЖНОСТІ АУДИТОРА

1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

1.1. Положення про забезпечення незалежності аудитора (далі по тексту – Положення) розроблено відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність», інших нормативно-правових актів та стандартів аудиту.

1.2. Положення поширюється на аудиторів та аудиторські фірми в ході проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг.

1.3. У цьому Положенні терміни використовуються у такому значенні:

1.3.1. Група із завдання з надання впевненості – персонал, який виконує завдання з надання впевненості, включаючи експертів, що на умовах трудового чи іншого договору з аудиторською фірмою виконують це завдання.

1.3.2. Загрози незалежності – це факти та обставини, що можуть поставити під загрозу професійне судження аудитора.

1.3.3. Застережні заходи – вжиття аудитором (аудиторською фірмою) заходів, направлених на усунення чи зменшення загрози незалежності до прийнятного рівня.

1.3.4. Клієнт – суб'єкт господарювання, який уклав договір з аудиторською фірмою (аудитором) про проведення аудиту або надання інших аудиторських послуг.

1.3.5. Клієнт з надання впевненості – суб'єкт господарювання, який уклав договір з аудиторською фірмою (аудитором) про виконання завдання з надання впевненості.

1.3.6. Незалежність – це можливість вираження професійної думки та професійна поведінка в ході проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг, уникнення фактів та обставин, що можуть поставити під загрозу професійне судження аудитора та дозволяють діяти чесно з об'єктивністю та професійним скептицизмом.

1.3.7. **Фірма** – аудиторські фірми та аудитори, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці.

1.4. Інші терміни, які використовуються в цьому Положенні, слід застосовувати в контексті стандартів аудиту.

2. ПОЛІТИКА ФІРМИ ПО ДОТРИМАННЮ ВИМОГ НЕЗАЛЕЖНОСТІ

2.1. Фірма зобов'язана провадити політику та процедури, які мають надавати достатню впевненість, що сама фірма, її персонал і, в разі потреби, інші особи, що підпадають під вимоги незалежності (зокрема, експерти, яких наймає фірма), дотримуються незалежності. Насамперед, незалежність фірми, її персоналу вимагається у разі виконання завдання з надання впевненості.

2.2. Така політика та процедури мають надавати фірмі можливість визначати й оцінювати обставини і відносини, що створюють загрози незалежності, та здійснити заходи, які дадуть змогу усунути ці загрози або зменшити їх до прийнятного рівня за допомогою застережних заходів або, якщо це необхідно, шляхом відмови від виконання завдання.

2.3. Характер загроз незалежності та застосованих застережних заходів для усунення або зменшення їх до прийнятного рівня залежить від характеристик конкретного завдання з надання впевненості, а саме: чи є воно завданням з аудиту фінансових звітів чи іншим завданням з надання впевненості, а в останньому випадку також існує залежність від цілі, інформації з предмету завдання та визначених цільових користувачів звіту.

2.4. Політика та процедури фірми щодо незалежності мають бути розроблені з урахуванням цього Положення та стандартів аудиту. Політика та процедури фірми мають враховувати конкретні обставини її діяльності. Фірма зобов'язана дотримуватись вимог, визначених Положенням з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг», затвердженим рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року N 182/4.

2.5. Фірма зобов'язана впровадити політику та процедури, які нададуть їй достатню впевненість, що їй буде повідомлено про порушення вимог до незалежності та вона зможе вжити відповідних заходів для попередження конфлікту інтересів. Для цього:

2.5.1. Усі співробітники фірми, незалежність яких вимагається цим Положенням та стандартами аудиту, зобов'язані невідкладно інформувати керівника фірми про обставини, що ведуть до порушення незалежності, про які їм стало відомо.

2.5.2. Керівник фірми зобов'язаний негайно повідомити про виявлені порушення політики та процедур керівнику із завдання, який разом із керівником фірми зобов'язаний розглянути таке порушення і довести до відома іншого відповідного персоналу фірми та інших осіб, незалежність яких вимагається цим Положенням та стандартами аудиту, які зобов'язані вжити застережних заходів щодо забезпечення усунення загроз незалежності аудитора.

2.5.3. Особи, зазначені в пункті 2.5.2. цього Положення, мають негайно повідомити фірму щодо здійснених ними заходів для розв'язання проблем, що надасть фірмі змогу визначити необхідність подальших дій.

2.6. Щонайменше раз на рік фірма зобов'язана отримати від усього персоналу, незалежність якого вимагається цим Положенням, стандартами аудиту та Законом України «Про аудиторську діяльність», письмове підтвердження дотримання своєї політики та процедур щодо незалежності.

3. ЗАГРОЗИ НЕЗАЛЕЖНОСТІ ТА ЗАХОДИ ЩОДО ЇХ УСУНЕННЯ

3.1. Фірма зобов'язана оцінювати відповідні обставини, характер завдання з надання впевненості та загрози незалежності при вирішенні питання щодо доцільності прийняття чи продовження завдання, характеру необхідних застережних заходів та призначення конкретної особи до складу групи із завдання з надання впевненості.

3.2. Забороняється проведення аудиту:

3.2.1. Аудитором, який має прями родинні стосунки з членами органів управління суб'єкта господарювання, що перевіряється.

3.2.2. Аудитором, який має особисті майнові інтереси в суб'єкта господарювання, що перевіряється.

3.2.3. Аудитором – членом органів управління, засновником або власником суб'єкта господарювання, що перевіряється.

3.2.4. Аудитором – працівником суб'єкта господарювання, що перевіряється.

3.2.5. Аудитором – працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва суб'єкта господарювання, що перевіряється.

3.2.6. Якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора.

3.2.7. Аудитором, який надає консультаційні послуги акціонерному товариству, що перевіряється.

3.2.8. Аудиторами, що мають взаємовідносини щодо права власності з фінансовою установою, діяльність якої перевіряється.

3.2.9. Аудиторами, що мають заборгованість перед фінансовою установою, що перевіряється або інший конфлікт інтересів.

3.2.10. В інших випадках, у яких не забезпечуються вимоги щодо незалежності аудитора.

3.3. Фірма зобов'язана застосувати застережні заходи, направлені на зменшення виявлених загроз незалежності у випадках:

3.3.1. Наявності у члена групи із завдання з надання впевненості або у іншої особи, що має прямі родинні стосунки з членом групи, прямого або суттєвого опосередкованого фінансового інтересу у клієнті з надання впевненості.

3.3.2. Надання фірмі позики клієнтом з надання впевненості чи виступ гарантом або поручителем фірми за позику з боку такого клієнта, який є банком чи іншою фінансовою установою, якщо така позика або гарантія за нею не є несуттєвими.

3.3.3. Отримання фірмою подарунків чи заохочень від клієнта з надання впевненості.

3.3.4. Наявності тісних ділових (не пов'язаних з аудитом) стосунків фірми з клієнтом з надання впевненості.

3.3.5. Наявності сімейних та особистих стосунків між членом групи із завдання з надання впевненості та директором, іншою посадовою особою чи працівниками клієнта з надання впевненості, залежно від їхніх обов'язків.

3.3.6. Якщо директор, інша посадова особа чи працівник клієнта з надання впевненості, який може справляти прямий та суттєвий вплив на інформацію з предмету завдання з надання впевненості, був членом із завдання надання впевненості чи учасником фірми.

3.3.7. Призначення колишньої посадової особи, директора чи працівника клієнта з надання впевненості членом групи із завдання з надання впевненості.

3.3.8. Наявності тривалих стосунків вищого управлінського персоналу з клієнтами з надання впевненості.

3.3.9. Надання послуг, які не є послугами з надання впевненості, клієнтам з надання впевненості (послуг з оцінки вартості, надання послуг у сфері оподаткування клієнтам з аудиту фінансової звітності, тимчасове призначення працівників на посади у клієнтів з аудиту фінансової звітності, надання послуг з підтримки у судових справах клієнтів з аудиту фінансової звітності, юридичних послуг клієнтам з аудиту фінансової звітності та інших послуг відповідно до стандартів аудиту).

3.3.10. Якщо розмір оплати за замовлення, що сплачується клієнтом з надання впевненості становить суттєву (більше 50%) частку від розміру загальних річних доходів фірми або якщо вартість послуги до сплати за професійні послуги залишається несплаченою клієнтом з надання впевненості протягом тривалого (більше шести місяців) часу.

3.3.11. Наявності чи загрози початку порушення судової справи між аудитором (аудиторською фірмою) та клієнтом з надання впевненості.

3.4. З метою усунення або зменшення до прийнятного рівня загроз незалежності, фірма зобов'язана, в залежності від виду загроз, здійснити заходи з:

3.4.1. Обговорення загрози незалежності з найвищим управлінським персоналом клієнта, наприклад, з наглядовою радою або аудиторським комітетом.

3.4.2. Залучення додаткового аудитора для огляду виконаної роботи чи надання необхідних консультацій.

3.4.3. Усунення фінансового інтересу члена групи із завдання з надання впевненості чи іншої особи, що має прямі родинні стосунки з членом групи із завдання з надання впевненості, або доведення їх фінансового інтересу до частки (розміру), яка є несуттєвою.

3.4.4. Усунення аудитора з групи із завдання з надання впевненості від участі в аудиторській перевірці або з групи із завдання з надання впевненості.

3.4.5. Припинення ділових стосунків між фірмою та клієнтом, крім аудиту та надання інших аудиторських послуг.

3.4.6. Скорочення ділових стосунків між фірмою та клієнтом настільки, щоб фінансова частка стала несуттєвою, а відносини – явно несуттєвими.

3.4.7. Відмова від здійснення господарських операцій, інших ніж аудиторських, між фірмою та клієнтом чи зменшення їх обсягу до розмірів, що не створюють загрози незалежності.

3.4.8. Створення, за можливості, такої схеми обов'язків у групі із завдання з надання впевненості, щоб відповідно аудитор не займався питаннями, за які несе відповідальність інша особа, що має прями родинні стосунки з членом групи із завдання з надання впевненості.

3.4.9. Здійснення політики та процедур для надання своїм працівникам повноважень повідомляти керівництву фірми про будь-які загрози незалежності та об'єктивності.

3.4.10. Розгляду відповідності чи необхідності зміни плану для виконання завдання з надання впевненості.

3.4.11. Перевірки контролю якості виконання завдання з надання впевненості.

3.4.12. Впровадження політики та процедур, які зобов'язують працівника фірми повідомляти керівництво, якщо працівник веде серйозні переговори про працевлаштування у клієнта з надання впевненості.

3.4.13. Ротації (не менше ніж через п'ять років) управлінського персоналу з групи із завдання з надання впевненості.

3.4.14. Здійснення політики та процедур, що забороняють персоналу приймати управлінські рішення для клієнта з надання впевненості або приймати відповідальність за такі рішення.

3.4.15. Отримання фірмою підтвердження від клієнта з надання впевненості стосовно визнання його відповідальності за результати роботи, виконаної фірмою.

3.4.16. Проведення зовнішнього огляду контролю якості.

3.4.17. Здійснення консультування з третьою стороною, зокрема, з професійним регуляторним органом чи з іншим аудитором.

3.4.18. Здійснення політики та процедур щодо впровадження та моніторингу контролю якості виконання завдань з надання впевненості.

3.4.19. Здійснення політики та процедур забезпечення якості та контролю.

3.4.20. Здійснення інших заходів, передбачених стандартами аудиту.

3.5. У разі, якщо наведені у пункті 3.4. цього Положення застережні заходи не зменшать загрозу до прийняттого рівня, фірма повинна прийняти рішення про відмову від продовження виконання завдання з надання впевненості чи про відмову від прийняття до виконання завдання з надання впевненості.

3.6. За недотримання вимог щодо незалежності, що передбачені законами України, стандартами аудиту та цим Положенням, аудитори та аудиторські фірми несуть відповідальність, передбачену Законом України «Про аудиторську діяльність».

Класифікація МСА

На теперішній час діють наступні стандарти аудиту, які поділені 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 – словник 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 утримуванням 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.

260 – 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 аудиту 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.

402 – аудит клієнтів, що користуються послугами сервісними організаціями

Група 5 – «аудиторські докази» – 11 стандартів, визначають процес збору аудит доказів у різних ситуаціях, розкриває втримування 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 – пов'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 висновки 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 КІС – автономних комп'ютерів.

1002 – використання середовища КІС – інтерактивних комп'ютерних систем (on line).

1003 – використання середовища КІС – 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 КІС і пов'язані з ними питання.

1009 – аудит із застосуванням комп'ютерів.

1010 – облік екологічних питань при аудиті.

Додаток 11

Додаток
до «Положення про зовнішні перевірки
систем контролю якості,
впроваджених аудиторськими фірмами
та аудиторами відповідно до професійних стандартів,
законодавчих і нормативних вимог».

Попередня анкета проведення перевірки системи контролю якості

за період з _____ до _____

1.1. Загальні відомості про суб'єкт аудиторської діяльності, який підлягає перевірці:

Повне найменування: _____

Скорочене найменування: _____

Юридична адреса: _____

Поштова адреса: _____

Прізвище, ім'я, по батькові керівника _____

Номер сертифіката аудитора, керівника: _____

Свідоцтво про державну реєстрацію: № _____ видано

_____, _____,

(ким видано)

(дата видачі)

Внесені зміни № _____ від _____

Свідоцтво про внесення до реєстру аудиторських фірм та аудиторів _____

Є членом: (перелічити найменування професійні об'єднання членами яких є суб'єкт аудиторської діяльності) _____

№ п/п	Питання	Відповідь	Чи були зміни у контрольному періоді?			
			Так	Ні		
1.	Загальна кількість штатних співробітників на дату закінчення періоду контролю,					
	у тому числі сертифікованих аудиторів					
2.	Кількість штатних співробітників, які приймали участь в аудиторських перевірках у контрольному періоді					
3.	Загальна кількість проведених аудиторських перевірок за контрольний період					
4.	Загальна кількість договорів на здійснення супутніх та інших послуг за контрольний період					
5.	Список сертифікованих аудиторів:					
	№	П.І.Б.	Серія сертифіката	Номер сертифіката	Строк закінчення дії	Членство в аудиторських профоб'єднаннях (яких?)
	1.					
	2.					
	3.					
....						

Розділ 2. Професійна діяльність

Які види послуг здійснює суб'єкт аудиторської діяльності						
№ п/п	Види послуг	Так	Ні	У т.ч. обов'язковий	Примітки	
1	2	3	4	5	6	
1.	Завдання з надання впевненості:					
1.1.	Аудит історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності.					
1.2.	Огляд історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності.					
1.3.	Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації.					
1.3.1.	Оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи внутрішнього контролю (аудиту).					
1.3.2.	Оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) використання виробничих потужностей.					

1	2	3	4	5	6
1.3.3.	Оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) функціонування системи управління.				
1.3.4.	Оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи матеріального стимулювання та оплати праці персоналу.				
1.3.5.	Оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем управління персоналом.				
1.3.6.	Оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) інформаційних систем (технологій).				
1.3.7.	Оцінка (перевірка) ефективності систем інформаційної безпеки діяльності підприємств.				
1.3.8.	Оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем корпоративного управління.				
1.3.9.	Оцінка відповідності діяльності підприємства вимогам законодавства (податкового, митного, господарського та ін.).				
1.3.10.	Оцінка (перевірка) відповідності вимогам законодавства управлінських рішень або окремих господарських операцій.				
1.3.11.	Економічні експертизи (у тому числі судова за наявності відповідної атестації судового експерта).				
1.3.12.	Оцінка вартості активів (у тому числі незалежна за наявності кваліфікаційного свідоцтва оцінювача).				
1.3.13.	Оцінка (тестування) надійності системи бухгалтерського обліку.				
1.3.14.	Оцінка (тестування) відповідності рівня професійних знань персоналу, задіяного у фінансово-господарській діяльності.				
1.3.15.	Здійснення на замовлення розрахунків (економічний, фінансовий, стратегічний та інші види аналізу) для оцінки стану та результатів господарської діяльності.				
1.3.16.	Перевірка прогнозної фінансової інформації.				
1.3.17.	Інші завдання, які виконуються як завдання з надання впевненості.				
1.3.10.	Оцінка (перевірка) відповідності вимогам законодавства управлінських рішень або окремих господарських операцій.				
1.3.11.	Економічні експертизи (у тому числі судова за наявності відповідної атестації судового експерта).				
1.3.12.	Оцінка вартості активів (у тому числі незалежна за наявності кваліфікаційного свідоцтва оцінювача).				
1.3.13.	Оцінка (тестування) надійності системи бухгалтерського обліку.				

1	2	3	4	5	6
1.3.14.	Оцінка (тестування) відповідності рівня професійних знань персоналу, задіяного у фінансово-господарській діяльності.				
1.3.15.	Здійснення на замовлення розрахунків (економічний, фінансовий, стратегічний та інші види аналізу) для оцінки стану та результатів господарської діяльності.				
1.3.16.	Перевірка прогнозної фінансової інформації.				
1.3.17.	Інші завдання, які виконуються як завдання з надання впевненості.				
2.	Супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг:				
2.1	Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації.				
2.2.	Завдання з підготовки фінансової інформації.				
3.	Інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм), визначені Законом України «Про аудиторську діяльність»:				
3.1.	Ведення бухгалтерського обліку.				
3.2.	Складання фінансових звітів.				
3.3	Відновлення бухгалтерського обліку.				
3.4.	Консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності.				
3.4.1.	Обрання облікової політики.				
3.4.2.	Встановлення та дотримання методології бухгалтерського обліку.				
3.4.3.	Організація бухгалтерського обліку; консолідація фінансової звітності.				
3.4.4.	Трансформація звітності за іншою, ніж застосовувана, концептуальною основою.				
3.4.5.	Інші види консультацій з питань обліку та звітності.				
3.5.	Консультації з питань системи внутрішнього контролю.				
3.6.	Консультації з питань оподаткування, у тому числі з організації податкового обліку та податкової звітності.				
3.7.	Складання податкових декларацій та звітів.				
3.8.	Консультації з питань застосування інформаційних технологій.				
3.9.	Консультації з інших питань управління та ведення бізнесу.				
3.9.1.	Правове забезпечення прийняття (або результатів прийняття) управлінських рішень щодо зміни форм власності, форм господарювання, функцій власності, легітимності окремих господарських операцій тощо.				

1	2	3	4	5	6
3.9.2.	Організаційне забезпечення управління – структуризація, реструктуризація, перебудова, розробка нової системи обліку, внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту, управління в цілому, розробка внутрішніх інструкцій для посадових осіб, внутрішніх стандартів корпоративного управління тощо.				
3.9.3.	Інформаційне забезпечення управління – консультування з питань вибору програмних продуктів або технічної бази з автоматизації обліку та внутрішнього контролю (аудиту), розробка схем документообігу, форм внутрішніх документів і напрямів інформаційних потоків в системі управління; проведення тренінгів, семінарів з питань обліку, оподаткування, правового забезпечення та організації управління, безпеки бізнесу тощо.				
3.9.4.	Управління грошовими потоками, інвестиційної політики.				
3.10.	Розробка для замовника документів, необхідних для легалізації, організації та здійснення господарської діяльності (статути, накази, внутрішні норми та правила, посадові інструкції, документи системи стимулювання персоналу тощо).				
3.11.	Проведення професійних тренінгів для бухгалтерів та керівників з питань, що належать до професійної компетенції аудиторів.				
3.12.	Представлення інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді.				
3.13.	Інші види аудиторських послуг, надання яких не суперечить стандартам аудиторської діяльності, Кодексу професійної етики аудитора та які не заборонені чинним законодавством України, рішеннями Аудиторської палати України.				
4	Організаційне та методичне забезпечення аудиту.				
4.1.	Розробка і видання методичних матеріалів (вказівок, рекомендацій, практичних посібників, внутрішніх стандартів, програмного забезпечення).				
4.2.	Проведення професійних тренінгів для практикуючих аудиторів.				
4.3.	Здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг.				

Керівник
суб'єкта аудиторської діяльності _____

(П.І.Б.)

_____ 20__ р

Навчальне видання

Утенкова Каріна Олександрівна

АУДИТ

Навчальний посібник

Відповідальний за випуск
Комп'ютерна верстка
Обкладинка

О. В. Діордійчук
Д. М. Алексєєв
В. С. Жиборовського

Підписано до друку 18.02.2011. Формат 60 x 84 ¹/₁₆.

Папір офсетний. Гарнітура Таймс.

Друк офсетний. Умовн. друк. арк. 47,43.

Тираж 1000 прим. Зам 2502.

Видавництво “Алерта”

04210, м. Київ, а/с 112.

Тел.: (044) 223-15-25, 223-15-30.

E-mail: alerta@ukr.net, веб-сайт: www.alerta.kiev.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 788 від 29.01.2002

Надруковано в друкарні ТОВ «Діса плюс».

61029, Харків, Салтівське шосе, буд. 154.

АУДИТ

Навчальний посібник

Навчальний посібник призначений для студентів вищих навчальних закладів напряму підготовки 6.030504 „Економіка підприємства“. У навчальному посібнику відповідно до навчальної програми висвітлені теоретичні та організаційні основи аудиту, методика аудиту активів і пасивів, доходів і витрат, фінансової звітності. Матеріал викладений з урахуванням національної нормативної бази та Міжнародних стандартів аудиту, прийнятих Аудиторською палатою України в якості національних.

Навчальний посібник призначено для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, що вивчають дисципліну «Аудит», а також аудиторів-практиків.

 АЕПТА

ISBN 978-617-566-037-9



9 786175 660379 >