Міністерство освіти України

**Волинський Державний Університет імені Лесі Українки**

Економічний факультет

# Кафедра обліку і аудиту

***Курсова робота з аудиту на тему:***

## Інститут аудиту в Україні

 ***Науковий керівник:***

#### старший викладач

#### Чулков Анатолій Олексійович

***Виконав:***

*студент 41 групи*

*Артишук Андрій Васильович*

### **Луцьк 2000**

### ***Зміст***

###### Вступ . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 3

***Розділ 1***

##### Суть аудиту та його види . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 4

###### Розділ 2

*Функції та зміст діяльності Аудиторської палати України . 11*

Розділ 3

Кодекс професійної етики аудиторів України . . . . . . . . . . . . . 22

Розділ 4

Значення і роль Національних стандартів аудиту . . . . . . . . . 31

###### Висновок . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 35

***Список використаної літератури***

# Вступ

Виникнення аудиту пов’язано з розподілом інтересів тих, хто безпосередньо займається керуванням підприємством (адміністрація, менеджери), і тих, хто вкладає гроші в його діяльність (власники, акціонери, інвестори). Останні не могли і не хотіли покладатися на ту фінансову інформацію, яку подавали керівники і підлеглі їм бухгалтери підприємства. Досить часті банкрутства підприємств, обман з боку адміністрації підприємства значно підвищували ризик фінансових вкладень. Акціонери хотіли бути впевнені в тому, що їх не обдурюють, що звітність, яка подається адміністрацією, повністю відбиває реальний фінансовий стан підприємства. Для перевірки правильності фінансової інформації і підтвердження фінансової звітності запрошувались люди, яким, на думку акціонерів, можна було довіряти. Головною вимогою до аудитора, були його беззаперечна чесність і незалежність.

Історичною батьківщиною аудиту є Англія, де з 1844 року виходить серія законів про компанії, відповідно до яких правління акціонерних компаній зобов’язанні запрошувати не рідше ніж один раз на рік спеціальну людину для перевірки бухгалтерських рахунків і звіту перед акціонерами.

В Російській Імперії, до складу якої входили всі теперішні країни СНД, звання аудитора було введене царем Петром І. Посада аудитора вміщувала в себе деякі обов’язки діловода, секретаря і прокурора. Аудиторів в Росії називали присяжними бухгалтерами. Всі три спроби організації аудиту: в 1889 році, 1912 та 1928, виявились марними.

В країнах СНД, які виникли на терені СРСР, аудиторська діяльність у сучасному вигляді з’явилась порівняно недавно, і в зв’язку з економічними реформами отримує все більше розповсюдження. Першими аудиторськими організаціями в колишніх республіках СРСР стали представництва та дочірні підприємства акціонерного товариства "Інаудит", яке було засновано восени 1987 року. Спочатку аудит проводився на спільних підприємствах, пов’язаних з участю іноземного капіталу, так як зарубіжні партнери вимагали подання їм звітності, яка підтверджена незалежною аудиторською організацією. З виникненням нових форм підприємницької діяльності, появою акціонерних товариств, товариств з обмеженою відповідальністю, комерційних банків та інших підприємств сфера застосування аудиту значно розширилась. Аудиторські послуги в країнах СНД пропонує і так звана Велика шістка найбільших аудиторських фірм світу, до якої входять: Deloitte & Touche, Ernst & Young, Artur Anderson, Price Waterhouse, Cooper & Lybrant, KPMG. Кожна з цих фірм є великим міжнародним угрупуванням, фірми-члени якого працюють в багатьох країнах світу. Всі ці фірми за своєю організаційною структурою являють собою партнерства (товариства) з необмеженою відповідальністю. Кожна з груп, яка входить до великої шістки в цілому пропонують весь спектр аудиторських і консультаційних послуг, а окремі фірми, які входять в дану групу можуть мати певну спеціалізацію (податкове консультування і аудит в певній сфері бізнесу та інше).

Аудиторська діяльність в країнах СНД — в Україні, Російській Федерації, Білорусі, Казахстані, Вірменії, Узбекистані, та інших — розвивається в міру розвитку ринкової економіки, урізноманітнення форм власності капіталу. Аудиторська діяльність в цих країнах регулюється спеціальним законодавством та нормативно-правовими актами з аудиту. Позитивним в розвитку аудиту в країнах СНД є те, що створено координаційний центр з Аудиту за участю певних структур ООН, Асоціації аудиторів і бухгалтерів СНД, асоціації аудиторів та бухгалтерів країн-учасників.

###### Розділ 1

##### Суть аудиту та його види

Фінансово-господарський контроль діяльності підпри­ємств при ринкових відносинах і різних формах власності сприяв виникненню аудиторського контролю. Аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб’єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам*.* Цей незалежний контроль здійснюють аудиторські фірми за договорами з підприємствами і підприємця­ми, а виконують його аудитори.

Аудитором може бути громадянин України, який має кваліфікаційний сертифікат на право заняття аудиторською діяльністю на території України. Сертифікат, як офіційний документ, засвідчує право громадянина України здійснювати аудит підприємств, господарських товариств, банків та видається Аудиторською палатою України. Для здійснення аудиторської діяльності одноособово аудитор повинен на підставі чинного сертифіката отримати ліцензію. Аудиторська фірма - це організація, яка має ліцензію на право здійснення аудиторської діяльності на території України і займається виключно наданням аудиторських послуг. Аудиторській фірмі дозволяється здійснювати аудиторську діяльність лише за умови, якщо у ній працює хоча б один аудитор. Керівником аудиторської фірми може бути тільки аудитор.

Аудиторські фірми мають право займатися аудитом у формі безпосередньо аудиту, а також супутніх аудиту послуг. Відповідно до Закону України "Про аудиторську діяльність", аудиторські послуги можуть надаватись у формі аудиторських перевірок (аудиту) та пов'язаних з ними експертиз, консультацій з питань бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних та юридичних осіб.

До основних робіт, які здійснюють аудиторські фірми відносяться:

1. обов'язковий (проведення вимагається законодавством) і добровільний (проводиться за власною ініціативою) аудит - перевірка відповідності фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах нормам, які регламентують порядок підготовки і подання фінансових звітів. Перелік питань такої перевірки може бути регламентований державними органами. В ході аудиту може проводитися суцільна або вибіркова перевірка фінансово-господарської інформації. При суцільній перевірці перевіряється відображення в обліку і звітності всіх господарських фактів. В цьому випадку менша ймовірність не виявити помилки, але більші затрати часу і вартість. При вибірковій перевірці перевіряється відображення в обліку і звітності певним чином вибраної частини господарських фактів. При цьому зростає ймовірність не виявлення помилок, яка, однак, не перевищує допустимого рівня, зменшується тривалість роботи і її вартість. Результатами цієї роботи є аудиторський висновок про ступінь відповідності фінансової звітності, який може оприлюднюватися, та звіт аудитора, який обгрунтовує аудиторський висновок з вказівками конкретних порушень і відхилень, але не може надаватися зовнішнім користувачам;

2. оглядова перевірка - неглибока перевірка обліку і звітності на предмет виявлення відхилень від вимог законодавства. Завданням оглядової перевірки фінансової звітності є надання аудиторові можливості встановити негативні факти, котрі дають змогу зробити висновок, що інформація, отримана з бухгалтерського обліку, неправдиво подається (звіти неправильні або некоректні). При оглядових перевірках облік і звітність не досліджуються так детально, як при аудиті;

3. операційні (тематичні) перевірки бухгалтерського і податкового обліку - перевірка окремих сфер облікової діяльності підприємства. Під час операційної перевірки аудитор досліджує окремі питання, про які він домовився з клієнтом. Звіт аудитора про виконання операційної перевірки є внутрішнім документом і може становити комерційну таємницю замовника. Прикладом операційної перевірки може бути перевірка правильності відображення в обліку і звітності нарахування і виплати заробітної плати на підприємстві-замовнику (з перевіркою правильності розрахунку і своєчасності сплати податків з заробітної плати, відповідних обов'язкових зборів і платежів), правильності нарахування, сплати і звітування з ПДВ, відповідності законодавству операцій з підзвітними особами;

4. компіляція (трансформація бухгалтерського обліку) - деталізація і групування облікової інформації з метою її відображення в звітності відповідно до стандартів обліку і звітності іншої країни. Компіляція проводиться шляхом деталізації, перегрупування облікової інформації, створення трансформаційних таблиць, на основі яких складають звіти за іноземними стандартами. Як правило, таку послугу замовляють підприємства, що мають іноземні інвестиції, іноземних інвесторів, ведуть міжнародну економічну діяльність;

5. ведення обліку підприємства - реєстрація господарських фактів в реєстрах бухгалтерського і податкового обліку, розрахунок податків, складання і подання звітності. Аудиторська фірма бере на себе обов'язки обробки первинних документів, розрахунку податків, складання звітності. Підприємству залишаються обов'язки формування первинних документів, взаємовідносини з банком. Періодично первинні документи передаються аудиторській фірмі. При порівняно малих обсягах документообігу така послуга може гарантувати якість ведення бухгалтерського обліку і економію коштів. Для малих і середніх підприємств тривалість виконання робіт аудиторською фірмою може становити за місяць (в середньому за результатами року) від половини робочого дня до двох днів з відповідною оплатою;

6. відновлення обліку - реєстрація господарських операцій попередніх періодів у реєстрах бухгалтерського обліку, складання звітів попередніх періодів, розрахунок сум несплачених податків. Відновлення обліку необхідне, коли в попередні періоди облік не вівся або вівся з порушеннями, виправлення яких вимагає повної переробки реєстрів обліку і звітності. Відновлення обліку передбачає відновлення первинних документів, якщо це можливо, обробку первинних документів, розрахунок належних до сплати податків, складання звітності. На відміну від державних органів, аудитори розраховують належні до сплати суми податків для законного зменшення податкових платежів (у разі виявлення недоплат - законного зменшення штрафів і санкцій), а не стягнення додаткових сум до бюджету і позабюджетних фондів;

7. виправлення помилок - виправлення знайдених помилок і відхилень від вимог законодавства в обліку і звітності працівниками аудиторської фірми. Виправлення помилок працівниками аудиторської фірми може замовлятися лише як супутня послуга - для того, щоб виправляти помилки, їх необхідно спочатку знайти;

8. автоматизація обліку - дослідження системи обліку підприємства, розробка рекомендацій щодо ведення обліку з використанням обчислювальної техніки (комп'ютерів) і спеціальних програм, допомога у впровадженні цих рекомендацій. Автоматизація обліку замовляється з метою прискорення обробки документів у процесі обліку, прискорення складання звітності, зменшення ймовірності виникнення помилок в процесі обліку і складання звітності. Як правило, автоматизація ведення обліку і складання звітності призводить до зростання витрат на утримання комп'ютерної техніки, оновлення програмного забезпечення, на заробітну плату працівників (необхідний вищий рівень кваліфікації бухгалтерів), що не компенсується зменшенням витрат на оплату праці звільнених "надлишкових" бухгалтерів. Тут може йтися лише про оптимізацію, вдосконалення системи обліку;

9. планування - розробка різноманітних планів для: стратегічного розвитку підприємства, отримання кредитів, інвестицій, досягнення поточних цілей підприємства. Аудиторська фірма може розробляти бізнес-плани, інвестиційні та інші плани, що пов'язані з обліком, звітністю, податковим і іншим господарським законодавством. Необхідність в таких планах у підприємств може виникнути при обгрунтуванні використання отриманих кредитів, інвестицій, в інших випадках. Окремо можна виділити поширене за кордоном податкове планування - розробка плану сплати податків переважно з метою законного зменшення податкових платежів;

10. аналіз - проведення різноманітних видів економічного аналізу, розробка рекомендацій на їх основі. Послуги з аналізу надаються аудиторськими фірмами для подання замовникам деталізованої інформації про їх підприємства, дослідження причин виникнення наявної ситуації, надання рекомендацій щодо поліпшення стану справ. Це може бути аналіз системи обліку підприємства з метою надання рекомендації щодо її вдосконалення, аналіз фінансового стану з метою його поліпшення, аналіз результатів діяльності з метою підвищення прибутковості;

11. надання консультацій - обгрунтовані відповіді на запитання спеціалістів підприємства стосовно економічної і правової діяльності підприємства. Консультації в сфері обліку, права, економіки надаються з метою допомогти вийти з проблемних ситуацій і досягти найбільшої економічної прибутковості для клієнта на законних підставах. Фактична необхідність в консультаціях виникає при освоєнні нових сфер діяльності, зміні відповідальних осіб, зміні законодавства, виникненні необхідності законного зменшення податкових платежів, розв'язанні спірних питань з державними органами, іншими суб'єктами господарювання [11].

Аудит у сучасному розумінні існує багато років. Зародився він тоді, коли вперше виникло розмежування інтересів між особами, які безпосередньо займаються управлінням підпри­ємством (менеджерами) і вкладниками коштів у його діяль­ність (власниками). Разом з тим почали зароджуватися ак­ціонерні товариства, і аудитор зайняв центральне місце гро­мадського контролера зовнішньої звітності правління ком­панії, обстоюючи інтереси сторін (передусім акціонерів), заінтересованих у об'єктивних бухгалтерських показниках.

Аудит у країнах із розвиненою ринковою економікою пройшов у своєму розвитку певний еволюційний шлях. Спочатку аудит був лише знаряддям перевірки і підтверд­ження достовірності бухгалтерських документів і звітів. По­тім він стає системно-орієнтованим на активізацію еконо­мічної діяльності. При цьому з метою запобігання помилкам основні зусилля було спрямовано на підвищення ефектив­ності системи управління підприємством і передусім систе­ми його внутрішнього контролю, що позитивно вплинуло на точність обліку і достовірність звітних даних. Таким чином, системний підхід зумовив нові якості аудиту, його консуль­тативну діяльність*.* За умови системного підходу здійсню­ється формалізація аудиторських процедур, що дає змогу оптимізувати проведення перевірок, починаючи з підготов­чої стадії і закінчуючи складанням аудиторського висновку. Третій етап розвитку аудиту — це його орієнтація на запобі­гання можливому ризику під час проведення перевірок або консультацій, уникнення ризику. Особливе значення аудиторського ризи­ку пояснюється не лише можливістю втрати репу­тації аудитором або аудиторською фірмою і втрати клієнта, а й великими штрафами, коли через непорядність і непра­вильний висновок аудитора замовнику-клієнту завдано ма­теріального збитку [13].

Заявляючи про помилки та інші виявлені порушення, аудитор повинен додержуватись конфіденційності, оскільки її порушення може завдати збитків замовнику. Аудитор може частину роботи не виконувати, якщо він довіряє сис­темі внутрішнього контролю, що діє на підприємстві. Так аудитор може використати дані інвентаризацій товар­но-матеріальних цінностей, проведених ревізорами під­приємства-замовника, якщо упевнений, що перевірки прове­дені правильно. Крім того, аудитор може виявити довіру висновкам інших аудиторів, які перевіряли організації і дочірні філії компанії, при аудиті зведеного фінансо­вого звіту материнського підприємства.

В аудиторській практиці виділилися два основних напря­ми діяльності: приватний аудит і аудит за законом. Під приватним аудитом розуміють аудит, який здійснюється за замовленням заінтересованої сторони, незалежно від того, чи передбачена така перевірка законом. Аудит за законом або обов'язковий є необхідною мірою захисту інтересів заснов­ників (акціонерів, учасників капіталу) і держави від навмисно­го викривлення у звітності показників підприємницької діяльності. Кожна компанія з обмеженою відповідальністю за законом зобов'язана щороку запрошувати кваліфікованого аудитора для перевірки своїх бухгалтерським рахунків. Характер і масштаби приватного аудиту залежать в основ­ному від заінтересованості клієнта. Масштаби аудиту за законом чітко визначені і змінювати їх ні директори, ні ак­ціонери, ні навіть самі аудитори не мають права.

Аудит є моральним стимулом для чесної роботи служ­бовців фірми. Розуміння того, що всі записи і звіти будуть проаналізовані незаінтересованими особами, змушує служ­бовців акуратно і чітко вести облік і складати звітність про господарську діяльність підприємства.

Провадять аудит здебільшого після завершення звітного періоду і відображення діяльності підприємства у бухгалтерсь­кому обліку і звітності. На практиці таке чітке розмежуван­ня аудиторської і бухгалтерської роботи не завжди можли­ве особливо при приватному аудиті в невеликих компаніях. Малі фірми часто не завантажують себе веденням бухгал­терських книг і складанням звітів, а покладають це на ауди­торів. Слід зазначити, що в таких ситуаціях підготовка або складання бухгалтерських звітів не є складовою аудиту. Скоріше навпаки, для об'єктивної перевірки цьому аудито­ру не слід виконувати контрольні функції.

Зміст аудиторського контролю як однієї з форм фінансо­во-господарського контролю складається з експертної оцінки фінансово-господарської діяльності підприємства за дани­ми бухгалтерського обліку, балансу і звітності, а також ауди­торських послуг з питань обліку, звітності, внутрішнього аудиту.

Поширена думка про те, що аудит необхідний лише для великих підприємств із складною структурою або компаній, в яких акціонери потребують захисту своїх інтересів. Проте дуже часто проведення аудиторської перевірки має перева­ги навіть у тих випадках, коли з погляду закону вона не обов'язкова.

Відомо, що власник неохоче сприймає контроль його фінансово-господарської діяльності, але в проведенні ауди­ту він заінтересований, оскільки це забезпечує можливості для правильного розподілу прибутків між державою і під­приємством у формі податків, що підлягають сплаті у бюд­жет; обгрунтований розподіл прибутку за акціями і позиками у вигляді дивідендів та інших форм між членами колективу підприємства, інвесторами тощо; залучення ка­піталу нового партнера у діяльність підприємства і забез­печення його частки прибутку; зміни умов партнерства та відображення їх у бухгалтерському обліку (вартість основ­них засобів, переоцінка їх). Така переоцінка прямо впливає на частку власності кожного з партнерів, тому їм доцільно провести аудиторську перевірку бухгалтерських рахунків після цих змін. Крім того, одержання кредитів банків в умо­вах ринкових відносин грунтується на висновках аудитора, який перевірив бухгалтерські рахунки підприємства. Аудиторської перевірки потребує і вирішення спорів, які розгля­даються в арбітражних і народних судах, між підприємства­ми, банками, податковими органами та іншими суб'єктами права.

Ринкові відносини, конкуренція в господарюванні у високорозвинених країнах зумовили виникнення внутрішнього аудиту. Після досягнення високого рівня якості товарів і послуг у компаніях відбуваєть­ся постійна боротьба не лише за просування їх до споживача, а й за подальше нарощування товарної маси для задоволення попиту покупців. У конкурентній боротьбі важливим засо­бом є внутрішній аудит, який допомагає утриматися на ринку. На підприємствах створюються відділи, що відповідають за формування, координацію і виконання планів внутрішнього аудиту. Його здійснюють співробітники спеціального відді­лу і суміжних зним служб бізнесу та маркетингу.

Внутрішній аудит вирішує для клієнта такі завдання:

1. вивчає систему контролю за активами;

2. перевіряє відповід­ність діючого контролю політиці компанії;

3. аналізує ситуації ризику і запобігання від банкрутства;

4. використовує ноу-хау для збільшення прибутку і ефективності нової технології та вживає інших заходів, що сприяють розвитку компанії у фінансовому бізнесі.

Внутрішній аудит здійснюється на попередній стадії виконання комерційної, технологічної або фінансової угоди, у процесі її проходження і після завер­шення, дає експертну науково обгрунтовану оцінку господарським операціям і процесам, але він не підміняє внут­рішньогосподарського контролю.

У своїй діяльності аудиторська організація (фірма) керується законодавством і власними госпрозрахунковими відносинами. В умовах кон­куренції в аудиторському бізнесі це економічно сприяє якіс­ному проведенню контрольних перевірок. У свою чергу, під­приємство має можливість вибору кваліфікованого незалеж­ного від будь-якого відомства контролера-ревізора (аудитора), а держава — забезпечити контроль за достовірністю фінан­сової звітності і як наслідок — правильністю оподаткування, не витрачаючи на це коштів державного бюджету.

Аудиторська форма контролю передусім поширюється на міжгалузеві концерни, асоціації, об'єднання, акціонерні, орендні, спільні, а також інші підприємства, які не входять до підпорядкування міністерств і відомств, комерційні банки, кооперативи і громадські організації.

Аудиторський контроль **(**аудит) залежно від завдань замовника виконує функції запобіжного, перманентного (опе­ративного), ретроспективного (післяопераційного) і страте­гічного видів фінансово-господарського контролю. Аудит має єдиний предмет і метод з іншими видами контролю, тому використовує ті самі джерела інформації, методичні прийо­ми і контрольно-ревізійні процедури, які застосовуються у контрольно-ревізійному процесі. При цьому висновки ауди­ту на поставлені запитання обґрунтовуються всіма видами доказів, які мають підтвердження достовірними документаль­ними даними бухгалтерського обліку. Разом з тим аудит відрізняється від інших форм фінансово-господарського конт­ролю передусім організаційними принципами і класифіка­ційними ознаками.

Заорганізаційними ознаками аудит поділяють на:

1. регламентований *—* проведення його регламентується законодавством і нормативними актами, де визначено катего­рії підприємців, які підлягають обов'язковому аудиту. Обов'язковий аудит необхідний:

а) відкритим акціонерним товариствам, підприємствам-емітентам облігацій, банкам, інвестиційним фондам, інвестиційним компаніям, іншим небанківським фінансовим установам, які залучають кошти громадян або здійснюють торгівлю цінними паперами (окрім операцій з випуску власних корпоративних прав), біржам, страховим компаніям, кредитним спілкам, недержавним пенсійним фондам для підтвердження достовірності та повноти річного балансу і звітності;

б) суб'єктам господарювання, що ліквідуються (з річним господарським оборотом не менше 250 неоподатковуваних мінімумів) для підтвердження достовірності та повноти ліквідаційного балансу;

в) засновникам (крім фізичних осіб) відкритих акціонерних товариств при їх створенні для перевірки фінансового стану щодо спроможності здійснити відповідні внески до статутного фонду;

г) комерційним банкам для підтвердження достовірності поданих до Національного банку України балансових даних юридичних осіб-акцiонерiв (учасників), на наявність у них власних коштів у грошовій формі для здійснення внесків до статутних фондів банків в обсягах, передбачених установчими документами;

д) при створенні i реєстрації комерційних банків для підтвердження фінансового стану юридичних осіб - засновників, які мають частку в загальному оголошеному статутному фонді не менше 5 (п'яти) відсотків;

2. договірний — об'єкт аудиту, обсяг робіт та період і строки їх виконання обумовлюються угодою між суб'єктами під­приємницької діяльності і аудиторською організацією. Договірний аудит проводиться з власної ініціативи замовника. Право бути замовниками на проведення аудиту та виконання інших аудиторських послуг, визначати обсяги та напрями аудиторських перевірок в межах повноважень, наданих законодавством, установчими документами або окремими договорами, мають користувачі бухгалтерської звітності. Користувачами бухгалтерської звітності можуть бути юридичні та фізичні особи, зацікавлені в наслідках господарської діяльності суб'єктів, в тому числі власники, засновники господарюючого суб'єкта, кредитори, інвестори та інші особи, які відповідно до чинного законодавства мають право на отримання інформації, що міститься в бухгалтерській звітності;

3. внутрішній (відомчий) *—* провадиться власником залежно від потреб управління маркетингом, визначення платоспро­можності та запобігання банкрутству. Запроваджується він як на підприємствах, так і в сере­дині компаній, концернів;

 4. державний *—* аудиторські підрозділи державних подат­кових адміністрацій, які безпосередньо у платників податків юридичних і фізичних осіб перевіряють стан обліку госпо­дарських операцій та відображення їх у фінансовій звітності, повноту і своєчасність нарахування та сплати податків до державного і муніципального бюджетів, фінансових фондів.

За участю в процесі проведення аудиту різних фахівців і аудиторських організа­цій, аудит поділяють на:

1. однопредметний *—* досліджуються питання одного виду аудиту (платоспроможності, емісії цінних па­перів);

2. багатопредметний *—* комплексний аудит стратегії управ­ління маркетингом, виконання народногосподарських про­грам, тому в ньому беруть участь фахівці різних спеціальнос­тей, а також різних аудиторських організацій. Комплексний аудит може здійснюватися локально, коли кожний аудитор досліджує питання, що стосуються його компетенції. Свої висновки вони передають замовнику для уза­гальнення і комплексної оцінки залежно від його потреб;

3. комісійний аудит провадиться кількома фахівцями різ­них спеціальностей, але однієї аудиторської організації, тому узагальнення роблять в одному висновку, який підписують усі аудитори, що брали у ньому участь. Цей аудит здійсню­ється аудиторськими фірмами, тому одного з аудиторів признача­ють керівником. Його обов'язком є син­тезування результатів дослідження різних аудиторів, що брали участь у комісійному аудиті. Керівник аудиторської групи повинен мати найбільші пізнання в галузі методології фінансово-господарського контролю, методики економічних досліджень, уміти синтезувати висновки інших аудиторів (економістів, соціологів, технологів), які стосуються однієї програми дослідження.

За змістом і функціями в управлінні фінансово-госпо­дарською діяльністю аудит поділяють на:

1. запобіжний — це аудит, який має запобігати різного роду конфліктним ситуаціям у фінансово-господарській діяльності до виникнення їх, тобто на стадії підготовки технології ви­робництва, до проведення маркетингових операцій тощо. Провадиться він здебільшого внутрішнім аудитом, який діє у структурі підприємства як спеціальний підрозділ або цими функціями наділено контрольно-ревізійний підрозділ;

2. перманентний — це аудит, який проводиться безперервно у процесі фінансово-господарської діяльності підприємства. Метою його є забезпечення менеджерів інформацією про відхилення виробничих процесів від заданих параметрів, фінансову стабільність у маркетинговій діяльності, конкурен­тоспроможність виготовлюваної продукції, робіт та послуг на внутрішньому і зарубіжному ринках. Перманентний аудит здійснюється внутрішнім аудиторським підрозділом під­приємства або зовнішнім аудитором на договірних засадах;

3. ретроспективний — це аудит, який здійснюється після виконання господарських операцій здебільшого за минулий рік. Проводиться він зовнішніми аудиторськими організа­ціями. Зовнішній аудит виконують аудиторські фірми за дого­ворами із замовниками, підприємствами і підприємцями. Відповідно до цих договорів замовник надсилає аудиторсь­кій фірмі замовлення, в якому визначає конкретні питання для вирішення їх аудитором. Питання ці стосуються перевірки стану фінансово-господарської діяльності за даними бухгал­терського обліку, балансу і звітності. При цьому аудитор виз­начає відповідність такої діяльності законодавству, а також достовірність її відображення в системі бухгалтерського обліку і звітності. На договірних засадах аудиторська фірма надає підприємству-замовнику різні аудиторські послуги щодо удосконалення бухгалтерського обліку і контролю фі­нансово-господарської діяльності, консультації і рекомендації з питань бізнесу.

Отже, всі види аудиту взаємопов'язані в єдиній системі фінансово-господарського контролю, спрямовані на вдоскона­лення підприємницької діяльності незалежно від форм влас­ності і господарювання в умовах ринкових відносин.

###### Розділ 2

##### Функції та зміст діяльності Аудиторської палати України

Аудит відноситься до інтелектуальної діяльності, яка передбачає дослідження фінансово-господарської діяльності з метою поліпшення її та підвищення прибутковості відповідно до замовлень, виданих за угодами між аудиторськими організаціями та суб’єктами підприємницької діяльності.

Організацію аудиту в Україні здійснює Аудиторська плата України, яка є незалежнім самостійним органом, мета якого сприяти розвитку, вдосконаленню та уніфікації аудиторської справи. Аудиторська палата покликана створити систему незалежного фінансово-господарського контролю у формі аудиту, який би давав об’єктивну оцінку фінансового стану підприємств і підприємців, сприяв раціональному господарюванню та своєчасно запобігав банкрутству, забезпечував достовірний контроль за доходами і видатками власників та одночасно оберігав інтереси держави. Свою діяльність Аудиторська палата здійснює на підставі Закону України "Про аудиторську діяльність" та Статуту. АПУ функціонує на засадах самоврядування і розташована у місті Київ. Аудиторська палата України є юридичною особою, яка має свою печатку, емблему та іншу атрибутику, а також рахунки в банку [7].

Діяльність Аудиторської палати грунтується на принципах демократії і самоуправління, колегіальності і гласності за умови одночасного збереження комерційної таємниці, виборності органів управління, власної ініціативи та персональної відповідальності аудиторів.

До повноважень Аудиторської палати України належать:

1. сертифікація і ліцензування суб'єктів, що мають намір займатися аудиторською діяльністю;

2. затвердження норм і стандартів аудиту, програм підготовки аудиторів;

3. ведення реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, і оприлюднення його даних;

4. створення на території Україні регіональних відділень, визначення їх повноважень і контроль за їх діяльністю;

5. встановлення розміру плати за проведення сертифікації осіб, які претендують на отримання сертифікату;

6. розгляд скарг на діяльність окремих аудиторів та аудиторських фірм з питань її компетенції;

7. застосування до аудиторів стягнень за неналежне виконання своїх професійних обов'язків у вигляді попередження, зупинення дії сертифікату та ліцензії на строк до одного року або їх повне анулювання ;

8. сприяння виданню нормативних, методичних та інших матеріалів з питань аудиторської діяльності;

9. підготовка пропозицій з питань розвитку аудиту в Україні та винесення їх на розгляд відповідних інстанцій;

10. брати участь в роботі міжнародних організацій з питань аудиту;

11. визначення порядку оформлення офіційних документів за наслідками надання аудиторських послуг.

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

Аудиторська палата України формується шляхом делегування до її складу п'яти представників від професійної громадської організації аудиторів України, по одному представникові від Міністерства фінансів України, Головної державної податкової інспекції України, Національного банку України, Міністерства статистики України, Міністерства юстиції України та окремих фахівців від навчальних, наукових та інших організацій. Фахівці від навчальних, наукових та інших організацій делегуються за їх згодою професійною громадською організацією аудиторів України в кількості п'яти представників і по одному представнику за пропозицією Міністерства фінансів України, Головної державної податкової інспекції України, Національного банку України, Міністерства статистики Україні: та Міністерства юстиції України. Загальна кількість членів АПУ становить двадцять осіб. Члени Аудиторської палати набувають своїх повноважень з дня делегування до АПУ. Повноваження кожного члена не можуть передаватися іншим особам, а їх термін не повинен перевищувати п'яти років.

 Кожен член АПУ має право:

1. приймати участь в обговоренні питань, що розглядаються на засіданнях;

2. вносити пропозиції та проекти рішень для розгляду на засіданнях;

3. одержувати від Секретаріату інформацію про діяльність АПУ;

4. користуватися матеріально-технічною базою АПУ для виконання своїх функціональних обов'язків.

Разом з тим кожен член АПУ має додержуватися Закону України "Про аудиторську діяльність", інших законів України, положень Статуту АПУ та її рішень, а також бути присутнім на засіданнях АПУ, адже пропуск більше трьох засідань підряд без поважних причин розглядається як підстава для клопотання про дострокове припинення його повноважень.

Члени АПУ виконують свої обов’язки на громадських засадах, а витрати на службові відрядження покриваються за рахунок коштів АПУ.

Персональний склад Аудиторської плати України та кожного регіонального відділення згідно Положення про ротацію членів Аудиторської палати України підлягає щорічній ротації в кількості не менше трьох членів палати та двох членів кожного регіонального відділення.

При проведенні ротації в першу чергу враховують:

1. добровільне вибуття члена Аудиторської плати України та кожного регіонального відділення на підставі особистих заяв;
2. звільнення членів Аудиторської плати України або її регіонального відділення із організації, яка його делегувала;
3. відкликання члена Аудиторської плати України та кожного регіонального відділення та ініціативою органу, який його делегував;
4. відсутність підряд більше ніж на трьох засіданнях палати або відділень без поважних причин;
5. невиконання обов'язків передбачених статутом члена Аудиторської плати України.

Ротація членів Аудиторської плати України та кожного регіонального відділення по зазначених обставинах проводиться на засіданнях Аудиторської плати України та регіональних відділень за поданням їх секретарів і підлягає затвердженню Аудиторською платою України. Якщо внаслідок ротації по зазначеним обставинам з Аудиторської плати України вибуває менше трьох її членів, а з регіонального відділення – менше двох членів, то згідно Закону України "Про аудиторську діяльність" додаткова ротація проводиться на підставі визначення особистого рейтингу кожного члена Аудиторської плати України та її регіональних відділень шляхом таємного анкетування аудиторів України [5].

Безпосередньо анкетування організує і проводить комісія по проведення анкетування, персональний склад якої затверджується Аудиторською платою України в кількості п'яти членів Аудиторської плати України та по одному члену від регіональних відділень Аудиторської плати України. Анкетування проводиться раз на рік в строк, встановлений Аудиторською платою України. Повідомлення аудиторів України про анкетування членів Аудиторської плати України здійснюється Комісією шляхом публікації про це в засобах масової інформації. Анкетування повинно розпочатися не раніше тижня після повідомлення про нього і закінчитись протягом трьох тижнів від його початку.

Анкети виготовляються та розповсюджуються як бланки суворої звітності. Виготовляються два типа анкет: серії "А" – для анкетування членів Аудиторської плати України і серії "Б" – для анкетування членів регіональних відділень Аудиторської плати України. Кожна анкета містить свій номер та перелік прізвищ членів Аудиторської плати України та кожного регіонального відділення. Після виготовлення анкет вони розповсюджуються Комісією серед аудиторів України.

Підставою для видачі анкети є пред'явлення паспорту та сертифікату аудитора. При видачі анкет ведеться поіменний облік аудиторів України, що отримали бланки анкет. Кожний аудитор витягує із загальних двох стопок анкет по одній анкеті власноручно, не вказуючи при цьому номерів отриманих анкет. До початку анкетування Комісія забезпечує виготовлення та розповсюдження урн для таємного анкетування. Кожна урна повинна бути опечатана і підписана головою і секретарем Комісії.

Здача Комісії заповнених аудиторами анкет провадиться в Аудиторській платі України та в кожному регіональному відділенні шляхом вкладення анкет в урну. Урни після закінчення терміну анкетування відкриваються в присутності не менш як 70% членів Комісії.

При анкетуванні аудитор викреслює із списку прізвища тих членів Аудиторської плати України та регіональних відділень, діяльність яких вважає доцільним припинити. Анкетування вважається таким, що відбулося, якщо в анкетуванні прийняли участь не менше 75% аудиторів, що мають на це право. Після завершення анкетування Комісією складається протокол, який підписується всіма членами Комісії.

В протоколі вказуються такі дані:

1. число виданих анкет;
2. число анкет аудиторів, що взяли участь в анкетуванні;
3. число анкет, визнаних дійсними;
4. число анкет, визнаних недійсними;
5. підсумки результатів анкетування по кількості викреслених прізвищ.

Ротації по підсумкам анкетування підлягають члени Аудиторської палати України та члени кожного регіонального відділення, які набрали найбільшу кількість голосів за припинення діяльності. Якщо таких членів буде більше, ніж передбачено Законом України "Про аудиторську діяльність", то - серед них проводиться жеребкування.

Аудиторська палата України зобов'язана розглянути результати анкетування протягом двох тижнів після отримання висновків Комісії. З дня прийняття рішення Аудиторської плати України члени Аудиторської плати України, які підлягають ротації, вважаються такими, що склали свої повноваження. Рішення Аудиторської плати України направляється до організації, від якої вони були делеговані.

Всі рішення АПУ приймаються на засіданнях простою більшістю голосів при наявності двох третин її членів, але рішення з питань затвердження Статуту, внесення змін та доповнень до нього приймаються двома третинами голосів, від загальної кількості членів АПУ. При рівності голосів перевага надається рішенню, за яке проголосував головуючий, який веде засідання. Функції головуючого виконують по черзі всі члени АПУ в алфавітному порядку їх прізвищ. Порядок проведення засідань визначається Регламентом. Існує можливість на підставі письмової пропозиції не менше п'яти чоловік прийняття рішення шляхом письмового опитування усіх членів АПУ.

Ведення поточних справ в АПУ здійснює Секретаріат, який очолює завідуючий. Завідуючий Секретаріатом призначається за рішенням АПУ, а його права та обов'язки визначаються Положенням про Секретаріат. Завідуючий несе персональну відповідальність за ефективне використання майна та коштів АПУ і створення належних умов для виконання функціональних обов'язків її членів.

Контроль за діяльністю Секретаріату здійснює Спостережна Рада, яка формується із членів АПУ. Також на Спостережну Раду покладається виконання представницьких та організаційних функцій .

Спостережна Рада виконує наступні повноваження:

1. контроль за виконанням рішень АПУ та з’їздів аудиторів України, що скликаються АПУ;
2. представництво АПУ в державних, міжнародних та інших органах;
3. організація зв'язку з громадськістю;
4. підготовка та організація роботи з’їздів аудиторів України, що скликаються АПУ, здійснення розробки та пропонування на затвердження АПУ строків та порядку денного з'їздів аудиторів України, підготовка звіту АПУ до з'їзду;
5. контроль ведення та оприлюднення реєстру аудиторів та аудиторських фірм;
6. підготовка та внесення на затвердження АПУ планів роботи та звітування про їх виконання;
7. пропонування на затвердження АПУ кошторису витрат, штатного розкладу та заробітної плати експертів та інших працівників, які виконують роботу в АПУ за договорами;
8. контроль використання фінансів секретаріатом АПУ;
9. контроль за діяльністю секретаріату по виконанню відповідних рішень АПУ;
10. контроль за діяльністю регіональних відділень, за їх ротацією, доцільністю формування, функціонування та фінансовим станом;
11. має право призупинять діяльність регіональних відділень до прийняття рішення АПУ на найближчому засіданні;
12. пропонування на розгляд АПУ пропозиції щодо призупинення повноважень окремих членів АПУ та порушення клопотання про їх заміну;
13. внесення пропозиції щодо підготовки та перепідготовки аудиторів;
14. внесення на розгляд АПУ структури та особистого складу секретаріату;
15. прийняття рішення про залучення до роботи в АПУ експертів та інших працюючих за договорами;
16. розробка та затвердження порядку денного засідань АПУ [3].

Рада звітує перед АПУ про свою діяльність не рідше ніж один раз на рік. Члени Ради несуть особисту відповідальність за виконання своїх функцій в Раді та в комісії і звітують в складі Ради та позачергово окремо за вимогою не менше п'яти членів АПУ. Засідання Ради проводяться не рідше одного разу на місяць. Рішення, які прийняті Радою вважаються дійсними якщо на засіданні були присутні не менше трьох членів Ради. У разі рівності голосів приймається та пропозиція за яку проголосував Голова або його заступник у разі відсутності Голови. Ведення протоколів засідань Ради здійснює секретаріат АПУ та доводить їх інформацію до всіх членів АПУ. Позачергові засідання Ради скликаються за ініціативою Голови, або письмової заяви не менше як трьох її членів.

На Голову Спостережної Ради покладено такі функції:

1. виконання без довіреності представницьких функцій від імені АПУ у всіх органах влади, громадських, міжнародних та інших організаціях;
2. підписання всіх документів, які прийняті АПУ;
3. ведення засідань Ради.

Голова Ради, його заступник та члени Ради можуть бути достроково перевибрані за власним бажанням, при достроковому вибутті з членів АПУ або складання повноважень голови постійної комісії, а також по письмовій заяві не менше як десяти членів АПУ.

Кошти АПУ формуються шляхом надходжень від сертифікації, добровільних внесків або відрахувань Спілки аудиторів України та інших громадських організацій. Майно АПУ формується за рахунок власних коштів і становить її власність. Вона не може безпосередньо одержувати майно та кошти від аудиторів та аудиторських фірм, окрім плати за сертифікацію. Ефективне використання коштів та майна забезпечує Секретаріат, а напрямки та обсяги використання визначаються кошторисами та планами, які складаються завідуючим Секретаріатом і затверджуються рішенням АПУ.

Аудиторська палата України може створювати свої регіональні відділення в Республіці Крим, областях та містах Києві та Севастополь. Рішення про створення регіонального відділення приймається при наявності клопотання професійної громадської організації аудиторів регіону, регіональних органів Міністерства фінансів України, Головної державної податковій інспекції України, Національного банку України, Міністерства статистики України, Міністерства юстиції України, а також при наявності в регіоні територіального відділення Спілки аудиторів України, яка налічує не менше 20 членів. Регіональне відділення може бути створене на базі однієї або декількох адміністративно-територіальних одиниць [4].

 Регіональне відділення є структурним підрозділом АПУ, підзвітне останній і свою діяльність здійснює відповідно до рішень і наданих їм повноважень. Таке відділення створюється без надання йому статусу юридичної особи.

Як і Аудиторська палата регіональне відділення створює Спостережну Раду, на яку покладається здійснення контролю за діяльністю Секретаріату, виконання представницьких та організаційних функцій. Кожне регіональне відділення має в відділеннях банків поточний рахунок, печатку та штампи, веде бухгалтерський облік та складає і подає звітність.

Головним завданням усіх регіональних відділень є сприяння розвитку аудиту в регіонах, виконання та впровадження рішень АПУ на місцях.

На регіональне відділення покладено такі повноваження:

1. здійснення сертифікації суб'єктів, що мають намір займатися аудиторською діяльністю;

2. ведення регіонального реєстру аудиторських фірм та аудиторів, що самостійно надають аудиторські послуги, а також філій, відділень та представництв аудиторських фірм з інших регіонів, зареєстрованих на території регіону;

3. подання даних реєстру до АПУ і оприлюднення його в пресі;

4. підготовка пропозицій з питань розвитку аудиту в Україні та винесення їх на розгляд АПУ.

Члени регіонального відділення набувають своїх повноважень з дня їх затвердження Аудиторською палатою України. Повноваження члена регіонального відділення не можуть передаватися іншим особам, а термін їх дії не повинен перевищувати п'яти років.

 Усі члени регіонального відділення Аудиторської палати України мають право:

1. приймати участь в засіданнях регіонального відділення та обговоренні винесених на розгляд питань;

2. вносити пропозиції та проекти рішень для розгляду на засіданнях;

3. одержувати від Секретаріату (секретаря) інформацію про діяльність відділення;

4. користуватися матеріально-технічною базою відділення для виконання своїх функціональних обов'язків.

5. звертатися безпосередньо до АПУ (через Секретаріат) при незгоді з рішеннями регіонального відділення, якщо проти цього рішення проголосувало не менше чотирьох членів, але звернення до АПУ не звільняє членів регіонального відділення від виконання прийнятих ним рішень.

В процесі роботи члени регіонального відділення зобов'язані додержуватися Закону України “Про аудиторську діяльність”, Статуту АПУ, Положення Про регіональні відділення, рішень АПУ та регіонального відділення. Члени регіонального відділення мають бути присутніми на його засіданнях, бо пропуск більше трьох засідань підряд без поважних причин розглядається як підстава для клопотання про дострокове припинення повноважень. Виконання ними своїх обов’язків здійснюється на громадських засадах, а витрати на службові відрядження покриваються на підставі рішень регіонального відділення.

 Загальна кількість членів регіонального відділення становить десять осіб. Формування його складу відбувається шляхом делегування п'ятьох представників від регіонального відділення (відділень) професійної громадської організації аудиторів України та по одному представникові від регіональних органів Міністерства фінансів, Головної державної податкової інспекції України, Національного банку України, Міністерства статистики України, Міністерства юстиції України. Порядок делегування визначається вищим керівним органом (для професійної громадської організації аудиторів) та вищими посадовими особами Міністерства фінансів Республіки Крим і обласних (міських) управлінь Міністерства фінансів України, Державної податкової інспекції Республіки Крим і державних податкових інспекцій областей (міст Київ і Севастополь), Кримського республіканського управління Національного банку України і обласних (міських) управлінь НБУ, Управління статистики Криму і обласних (міських) управлінь Міністерства статистики України, Міністерства юстиції Республіки Крим і обласних (міських) управлінь Міністерства юстиції України.

Всі рішення регіонального відділення приймаються на засіданнях простою більшістю голосів при наявності двох третин його членів. При рівності голосів перевага надається рішенню, за яке проголосував головуючий. Головуючий веде засідання, а його функції виконують по черзі усі члени в алфавітному порядку прізвищ. В окремих випадках, на підставі письмової пропозиції не менше трьох членів відділення, рішення можуть прийматися шляхом письмового опитування усіх членів.

Ведення поточних справ регіонального відділення здійснює Секретаріат, який очолює завідуючий. Завідуючий Секретаріатом призначається рішенням відповідного регіонального відділення. Проте діловодство, бухгалтерський облік та інші види робіт по забезпеченню діяльності відділення можуть виконувати особи на договірних умовах.

Кошти та майно регіонального відділення формуються шляхом надходжень від АПУ, добровільних внесків або відрахувань від Спілки аудиторів України, її регіональних відділень та інших громадських організацій. Регіональне відділення не може безпосередньо одержувати майно та кошти від аудиторів та аудиторських фірм, окрім плати за сертифікацію. . Напрями і обсяги використання майна і коштів визначаються рішенням відповідного регіонального відділення. Правонаступником майнових прав кожного регіонального відділення є Аудиторська палата України.

Сертифікація (визначення кваліфікаційної придатності) аудиторів здійснюється АПУ та її регіональними відділеннями на основі Положення про сертифікацію аудиторів. Право на отримання сертифікату мають громадяни України, які здобули вищу освіту, певні знання з питань аудиту та досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах аудитора, бухгалтера, ревізора, економіста, юриста, фінансиста. Наявність певних знань з питань аудиту визначається шляхом проведення відповідного іспиту. Термін чинності сертифікату не може перевищувати 5 років.

Сертифікат – це офіційний документ, який засвідчує право громадянина України на здійснення аудиту підприємств та господарських товариств (серія "А"), банків (серія "Б") на території України. Бланк сертифікату є бланком суворої звітності, з зазначенням номера та серії, і містить такі реквізити:

1. серія та номер сертифікату;
2. прізвище, ім'я та по батькові аудитора;
3. дата, номер рішення Аудиторської палати України про затвердження протоколів проведених іспитів;
4. термін чинності сертифікату [6].

Сертифікат підписується головою сертифікаційної комісії та завідуючим Секретаріатом АПУ і реєструється в книзі обліку сертифікатів АПУ. Отримання сертифікату засвідчується підписом в книзі обліку.

Для отримання сертифікату претендент подає до АПУ, в одному примірнику, або до регіонального відділення АПУ, в двох примірниках, такі документи:

1. клопотання;
2. копію диплому, засвідчену у встановленому порядку;
3. виписку з трудової книжки, засвідчену у встановленому порядку;
4. документ про оплату.

Подані документи реєструються Секретаріатом АПУ або регіонального відділення у спеціальному журналі з видачею подавачу розписки. Відповідальність за достовірність поданих документів несе особа, яка їх подала. Матеріальні витрати на сертифікацію покриваються за рахунок осіб, що претендують на отримання сертифікату. Розмір плати на сертифікацію визначається рішенням АПУ.

Іспити щодо визначення рівня знань з питань аудиту складаються кожним претендентом в порядку, затвердженому рішенням АПУ. Для проведення іспитів Аудиторською палатою України створюються кваліфікаційні комісії у складі п'яти членів АПУ кожна. Організаційне забезпечення роботи комісій здійснює Секретаріат АПУ та кожного регіонального відділення. Засідання комісії по проведенню іспитів веде головуючий, функції якого виконують по черзі всі члени комісії в алфавітному порядку їх прізвищ. За наслідками складання іспитів комісією приймається рішення простою більшістю голосів. При рівності голосів перевага віддається рішенню, за яке проголосував головуючий. Рішення приймається у формі "Іспит складено", або "Іспит не складено". Результати іспиту заносяться до протоколу (окремо на кожну особу). Протокол підписують члени екзаменаційної комісії. Регіональні відділення складають протокол у двох примірниках, один з яких не пізніше п'яти днів після складання іспиту передається до АПУ. Рішення екзаменаційної комісії повідомляється особам, які складали іспит, в день іспиту. Дані сертифікації заносяться в книгу реєстрації та комп'ютерну базу даних. Видача сертифікатів здійснюється секретаріатом АПУ після затвердження Аудиторською палатою України протоколів проведення іспитів.

Аудитор, що успішно склав іспити в Аудиторській палаті України, після одержання сертифіката аудитора України зобов'язаний виголосити клятву, у якій він клянеться суворо виконувати свої професійні обов'язки та закони України і вимагати цього від інших. Клятва адресується керівникові атестаційної комісії. Після усного виголошення клятви аудитор підписує її текст.

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

Аудитори, строк дії сертифікатів яких закінчується, не раніше 3-х і не пізніше 1-го місяця повинні подати до Секретаріату АПУ чи регіонального відділення з метою продовження строку дії сертифікату такі документи:

1. клопотання установленого зразка;
2. витяг з трудової книжки, завірений в установленому порядку;
3. сертифікат, термін дії якого закінчується;
4. реферат про аудиторську діяльність і підвищення кваліфікації за період володіння сертифікатом;
5. документ про внесення плати за продовження дії сертифікату.

Секретаріат АПУ перевіряє подані документи на предмет їх відповідності вимогам Положення Про сертифікацію і передає кваліфікаційним комісіям АПУ для розгляду і прийняття рішення.

Аудитори, які працюють за фахом (аудитором) не менше трьох років, не мали зауважень по роботі та по реферату за рішенням комісії, вносяться до Протоколу осіб, дія сертифікату яким продовжується на п'ять років.

Аудитори, які працюють за фахом (аудитором) від двох до трьох років, або за сумісництвом не менше трьох років, не мають зауважень по роботі та по реферату, проходять співбесіду в постійних комісіях по прийманню іспитів. При позитивних наслідках співбесіди, аудитори вносяться до Протоколу осіб, дія сертифікату яким продовжується на п'ять років.

Аудитори, які делеговані до складу АПУ чи регіональних відділень від державних відомств, при подачі клопотання, копії трудової книжки, сертифікату, строк дії якого закінчується та довідки про його належність до членів АПУ чи регіонального відділення вносяться до Протоколу осіб, дія сертифікату яким продовжується на п'ять років.

Аудитори, які, отримавши сертифікат, не працювали аудитором чи працювали менше 2-х років, або не подали документи на продовження терміну дії сертифікату у встановлений строк, для отримання сертифікату на послідуючий період, складають іспити.

За підсумками розгляду документів на продовження дії сертифікатів комісії АПУ складають протоколи по кожній групі аудиторів і подають їх на затвердження АПУ. Видача сертифікатів, строк дії яких продовжено, здійснюється Секретаріатом АПУ після затвердження протоколів Аудиторською палатою України. У сертифікатах зберігається початковий номер, дата видачі і номер протоколу АПУ. А також вносяться рішення АПУ, (номер протоколу, дата) та термін, до якого продовжено строк дії сертифікату.

Якщо в продовжені дії сертифікату відмовлено, то це фіксується в протоколі АПУ. Це рішення Секретаріат АПУ письмово повідомляє особі, яка подавала клопотання.

Сертифікати, строк дій яких закінчився, знищуються по акту, в якому зазначається серія сертифікату та його номер, П.І.Б. особи, на ім'я якої він був виписаний та період, протягом якого він діяв. Акт підписує Голова Комісії та завідуючий Секретаріатом АПУ і затверджує Голова Спостережної ради. Акт є документом постійного зберігання.

За неналежне виконання своїх професійних обов'язків до аудитора можуть бути застосовані стягнення у вигляді зупинення дії на строк до одного року або анулювання сертифікату. Зупинення чинності сертифікату на строк до одного року означає заборону на проведення аудиту та надання аудиторських послуг на визначений рішенням термін. Рішення АПУ набирає чинності з моменту публікації в пресі.

Припинення чинності сертифікату здійснюється на підставі рішення АПУ у випадках встановлення неодноразових фактів низької якості аудиторських перевірок або систематичного чи грубого порушення чинного законодавства України, встановлених норм та стандартів аудиту. Анулювання сертифікату здійснюється шляхом відкликання сертифікату та заборони на проведення аудиторської діяльності на території України протягом п'яти років.

Підставою для анулювання сертифікату є:

1. систематичне та грубе порушення чинного законодавства України, нормативів аудиту;
2. невиконання вимог АПУ по усуненню тих порушень, на підставі яких було зроблено попередження або зупинено дію сертифікату строком до одного року;
3. рішення суду, яким заборонено діяльність аудитора;
4. встановлення фактів використання недостовірної інформації в документах, що подавались для видачі сертифікату;
5. ініціатива аудитора (особисте повернення сертифікату, позбавлення громадянства).

Анульований сертифікат аудитор зобов'язаний в 10-денний термін з моменту отримання витягу з рішення АПУ та з моменту публікації в пресі повернути до Секретаріату АПУ. Рішення щодо припинення чинності сертифікату можуть бути оскаржені до суду або арбітражного суду.

Ліцензування аудиторської діяльності, відповідно Закону України "Про аудиторську діяльність" та Положення про порядок видачі суб’єктам підприємницької діяльності спеціальних дозволів (ліцензій) на здійснення окремих видів діяльності, здійснюється Аудиторською палатою України.

Ліцензія на заняття аудиторською діяльністю є документом, що підтверджує право її власника на заняття аудиторською діяльністю на території України з дотриманням вимог чинного законодавства України.

Вона повинна містити такі реквізити:

1. найменування органу, який її видав;
2. номер ліцензії;
3. найменування аудиторської фірми (прізвище, ім’я та по батькові аудитора);
4. юридична адреса (місцезнаходження);
5. ідентифікаційний код ліцензіата;
6. номер та дата рішення Ліцензійної комісії;
7. вид діяльності, на яку видається ліцензія;
8. особливі умови та правила здійснення аудиторської діяльності;
9. термін чинності ліцензії;
10. дату видачі ліцензії;
11. підпис головуючого на засіданні Аудиторської палати України;
12. підпис завідуючого Секретаріатом Аудиторської палати України;
13. гербову печатку [9].

Ліцензія на заняття аудиторською діяльністю надається аудиторським фірмам, створеним згідно з чинним законодавством України у будь-яких організаційно-правових формах, за винятком акціонерних товариств відкритого типу, з урахуванням особливостей, передбачених Законом України "Про аудиторську діяльність", та аудиторам, які мають кваліфікаційний сертифікат на право заняття аудиторською діяльністю на території України та зареєстровані органами державної реєстрації, як суб’єкти підприємницької діяльності. Термін дії ліцензії складає 5 років. За видачу ліцензії стягується плата у розмірах, встановлених чинним законодавством України.

 Для отримання ліцензії аудиторська фірма (аудитор) подає до Секретаріату АПУ клопотання за встановленою формою. Клопотання про отримання ліцензії подається до АПУ після реєстрації аудиторської фірми або окремого аудитора як суб'єкта підприємницької діяльності та при наявності сертифікату.

Аудиторська фірма крім того подає ще такі документи:

1. нотаріально засвідчені копії свідоцтва про державну реєстрацію та установчі документи;
2. копію сертифікату на право заняття аудиторською діяльністю на території України засновників аудиторської фірми;
3. документ про призначення керівника аудиторської фірми;
4. копію сертифікату на право заняття аудиторською діяльністю на території України на ім’я керівника аудиторської фірми;
5. копію свідоцтва органу статистики.

А підприємець-аудитор крім клопотання ще зобов’язаний подати такі документи:

1. нотаріально засвідчену копію свідоцтва про державну реєстрацію як суб’єкта підприємницької діяльності;
2. копію сертифікату на право заняття аудиторською діяльністю на території України;
3. копію трудової книжки, засвідчену за місцем роботи або нотаріально;
4. копії платіжних документів про перерахування плати за ліцензування і за бланк ліцензії.

Всі документи, що надходять до Секретаріату Аудиторської палати України для отримання ліцензії, повинні подаватися у швидкозшивачах з внутрішнім описом та пронумерованими сторінками. Відповідальність за достовірність даних, викладених у заяві та інших документах, несе заявник.

Працівники Секретаріату проводять попередню експертизу поданих документів на відповідність повноти інформації. Підготовлені матеріали розглядаються Ліцензійною комісією Аудиторської палати України, яка приймає по них рішення. Рішення про видачу ліцензії або відмову в її видачі має бути прийняте в термін не пізніше 30 днів з дня надходження заяви та необхідних документів до Секретаріату АПУ.

Після прийняття рішення про видачу ліцензії на заняття аудиторською діяльністю на території України, аудиторські фірми (аудитори) вносяться до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів та до Єдиного ліцензійного реєстру, в порядку передбаченому чинним законодавством України. Рішення про відмову у видачі ліцензії повідомляється заявнику в письмовій формі із зазначенням причин відмови.

При наявності порушень у діяльності аудиторських фірм (аудиторів) або невиконання ліцензійних умов АПУ направляє їм письмову вказівку (попередження ). Невиконання вимог викладених в попередженні є підставою для зупинення дії ліцензії або припинення її чинності.

Зупинення дії ліцензії на строк до одного року передбачає припинення аудиторської діяльності на певний термін, продовження на новий строк вже діючих договорів на певний термін, при умові усунення виявлених недоліків та порушень чинного законодавства.

 Зупинення дії ліцензії здійснюється на підставі рішення Ліцензійної комісії АПУ у разі:

1. порушення аудиторською фірмою (аудитором) ліцензійних умов;
2. встановлення неодноразових фактів низької якості аудиторських перевірок;
3. встановлення фактів порушення чинного законодавства України, норм і стандартів аудиту;
4. зупинення дії сертифікату;
5. невиконання аудиторською фірмою (аудитором) у визначений термін обов’язкових розпоряджень Ліцензійної комісії.

 Припинення чинності ліцензії передбачає заборону на проведення аудиторської діяльності на території України, відкликання ліцензії та виключення з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів та Єдиного ліцензійного реєстру.

Підставою припинення чинності ліцензії на заняття аудиторською діяльністю є рішення Ліцензійної комісії у випадках:

1. втрати громадянства України або виїзду за межі України на постійне проживання:
2. систематичного чи грубого порушення чинного законодавства України, норм та стандартів аудиту;
3. припинення чинності сертифікату або закінчення терміну його дії;
4. невиконання вимог Ліцензійної комісії по усуненню порушень, на підставі яких було зроблено попередження або зупинено дію ліцензії строком до одного року;
5. рішення суду, яке установлює заборону діяльності аудиторської фірми (аудитора);
6. установлення фактів подання невірогідної інформації в документах, що подавались для видачі ліцензії;
7. закінчення терміну дії ліцензії;
8. подання аудиторської фірми (аудитора) про відкликання ліцензії в зв’язку із зміною виду діяльності.

Рішення АПУ про накладення стягнення або припинення чинності ліцензії може бути оскаржено в суді або арбітражному суді. Відкликану ліцензію аудиторська фірма (аудитор) зобов’язана в 10-денний строк з моменту отримання витягу з рішення АПУ повернути до Секретаріату .

В разі усунення аудиторською фірмою (аудитором) порушень, АПУ має право поновити дію ліцензії. А у випадку відкликання ліцензії та виключення з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, з Єдиного ліцензійного реєстру Міністерства економіки України поновлення дії ліцензії на заняття аудиторською діяльністю здійснюється у порядку, встановленому для її одержання.

***Розділ 3***

*Кодекс професійної етики аудиторів України*

Головним завданням Кодексу професійної етики аудиторів України є встановлення етичних вимог для аудиторів-практиків із метою забезпечення гарантії високої якості їхньої роботи і задоволення інтересів українського суспільства і держави.

Визначальною рисою професії незалежного аудитора є визнання ним відповідальності перед українським суспільством, яке складається з клієнтів, кредиторів, виконавчої та державної влади, роботодавців, інвесторів, підприємців та інших суб'єктів держави. Аудиторські норми і правила допомагають незалежним аудиторам у підтримці прозорості і реальності фінансової звітності, наданої фінансовим установам, від яких клієнт отримує кредити і позички, сприяють акціонерам у одержанні додаткового капіталу. Послуги внутрішніх і незалежних аудиторів забезпечують впевненість у правильному функціонуванні системи внутрішнього контролю підприємства, що у свою чергу підсилює вірогідність фінансової інформації про підприємства. Консультації в галузі оподатковування, що здійснюються на конфіденційній і довірчій основі, допомагають одержати правильне уявлення уміння системи і порядку оподатковування в країні, що стимулює їхнє дотримання. Консультації з менеджменту допомагають правильному прийняттю рішень керівництвом підприємств. Таким чином, суспільна роль і діяльність аудиторів при наданні ними послуг впливають на економічну стабільність і добробут українського суспільства.

Метою професії незалежного аудитора є забезпечення високого фахового рівня послуг для досягнення максимальної ефективності праці. Для досягнення цієї мети йому необхідно дотримуватись чотирьох основних вимог:

1. вірогідність – інформація, надана аудитором , повинна бути достовірною;

2. професіоналізм – висока компетентність при вивченні аудитором питань, поставлених замовником, спираючись на норми аудиту, володіння методиками проведення досліджень з економіки. Шлях аудитора до професійної компетентності розділений на дві окремі стадії:

а) досягнення професійної компетентності, яка вимагає наявності вищої фахової освіти, підготовки і перевірки знань відповідних навчальних дисциплін, пов'язаних з професією аудитора, із здачею кваліфікаційних іспитів для одержання сертифіката аудитора, а також наявність відповідного стажу роботи бухгалтером, економістом, фінансистом або юристом;

б) підтримка професійної компетентності на потрібному рівні - постійне відновлення знань, вивчення відповідних українських і міжнародних стандартів обліку, аудиту й інших законодавчих та інструктивних матеріалів, підвищення професійного рівня на курсах навчання і перепідготовки фахівців, організація і проведення аудиторської перевірки згідно із затвердженою керівником аудиторської фірми програмою;

3. якість послуг - виконання аудиторських послуг має здійснюватися у суворій відповідності з діючими нормативами і правилами аудиту;

4. довіра - користувачі послугами аудитора мають бути упевнені в тому, що він ніколи не порушить професійної етики і буде дотримуватися її протягом усієї практики.

Професійна етика – це норма поведінки, яка забезпечує моральний характер взаємовідносин між людьми, що ґрунтуються на професійній діяльності. Аудитор зобов'язаний дотримуватися наступних фундаментальних засад етики:

1. чесність - аудитор має бути чесним при виконанні своїх професійних обов'язків;

2. об'єктивність - аудитор повинен бути справедливим і не допускати, щоб забобони, упередженість та інші чинники впливали на його об'єктивність. Аудитор зобов'язаний робити послуги з належним рівнем турботи про клієнта, компетентно і старанно, його висновки мають ґрунтуватися на результатах дослідження, які підтверджуються системою доказів (первинних документів, норм і нормативів, облікових регістрів тощо );

3. конфіденційність - аудитор не має права без згоди клієнта розголошувати або розкривати інформацію, отриману ним у ході перевірки, а також використовувати її у своїх цілях. Винятком є надання аудитором інформації правоохоронним органам ( судам, прокуратурі, арбітражу тощо ) за спеціальним рішенням, погодженим із замовником;

4. професійна поведінка - аудитор повинен створювати і підтримувати добру репутацію, утримуючись від будь-яких дій, що дискредитують її;

5. доброзичливість - аудитор зобов'язаний виконувати з належною турботою й увагою інструкції та вказівки клієнта у тій мірі, в якій вони не суперечать вимогам чесності, об'єктивності і незалежності, позитивно ставитися до критичних зауважень з приводу виконаної роботи та перевіряти їх на підставі доказів, вносити в разі потреби зміни та доповнення [8].

Іноді аудитор потрапляє в конфліктні ситуації, коли зобов'язання аудитора щодо виконання аудиторських послуг вступають у суперечку із зовнішніми і внутрішніми обставинами, а саме: може чинитися тиск із боку керівництва або акціонера, або коли аудитор має сімейні або особисті взаємостосунки з персоналом підприємства, що перевіряється, внаслідок чого також чиниться тиск на його думку. Тому стосунки, що можуть негативно вплинути на аудитора або порушити неупередженість його фахових суджень, мають бути ним припинені.

Існує низка ситуацій, за яких аудитору забороняється проведення аудиту:

1. фінансові взаємовідносини з клієнтом:

а) безпосередня фінансова зацікавленість у справах клієнта – аудитор перебуває з замовником у родинних стосунках чи шлюбі, або ж коли аудитор є власником акцій клієнта;

б) непряму фінансова зацікавленість у клієнті - аудитор є довіреною особою будь-якого довірчого фонду, розпорядником або попечителем будь-якого майна, і цей фонд або майно має фінансову зацікавленість або якесь відношення до компанії клієнта;

в) через позики, видані клієнту або отримані від клієнта чи від якоїсь посадової особи, яка представляє інтереси акціонерів, що мають контрольний пакет акцій клієнта;

г) при існуванні фінансової зацікавленості в спільному підприємстві з клієнтом або службовцем клієнта;

д) при існуванні фінансової зацікавленості в особі, яка є інвестором клієнта або одержує інвестиції від клієнта.

2. призначення в підприємствах - якщо аудитор є або був під час виконання аудиторських послуг або в період, що безпосередньо передує виконанню аудиторських послуг, членом правління, посадовою особою або працівником підприємства, то вважається, що він має зацікавленість, яка позбавляє його незалежності при укладанні або підтвердженні звітності даного підприємства;

3. надання клієнтам інших послуг - при наданні клієнту консультаційних послуг з питань підприємницької діяльності аудитор не повинен виконувати керівних функцій і приймати керівні рішення;

4. особисті і сімейні стосунки - необхідна гарантія того, що при виконанні службових обов'язків на аудитора не будуть впливати сімейні або особисті стосунки;

5. оплата за угодою - якщо винагорода за послуги від клієнта або групи клієнтів складає велику частку загального річного прибутку аудитора або аудиторської фірми, то фінансова залежність від такого клієнта або групи клієнтів може поставити під сумнів незалежність аудитора й аудиторської фірми;

6. товари і послуги - аудитор не повинен приймати товари і послуги від клієнта за винятком тих, що мають відношення до роботи;

7. володіння капіталом - капіталом аудиторської фірми повинні володіти в основному тільки аудитори, бо якщо частина капіталу буде належати іншим особам, останні зможуть чинити негативний вплив на незалежність аудиторів;

8. поточний або майбутній судовий процес - судовий розгляд між аудитором і клієнтом негативно впливає на здатність аудитора чесно і неупереджено виконувати завдання складання звітності підприємства, а також може викликати небажання керівництва підприємства розкривати аудитору необхідну для його роботи інформацію;

9. тривала участь одних керівників аудиторських груп в аудиторській перевірці клієнта - керівник аудиторської фірми зобов'язаний здійснювати ротацію керівників аудиторських перевірок.

Бажано, щоб громадськість мала уявлення про види послуг, що робляться аудитором як фахівцем в галузі аудиторської допомоги. Отже, якщо аудитор є членом Спілки аудиторів України, Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України, іншої професійної організації, або внесений до реєстру Аудиторської палати України, то йому не забороняється здійснювати саморекламу.

При пошуку роботи або фахової зайнятості аудитор може проінформувати зацікавлених осіб через засоби масової інформації про те, що він бажає вступити в асоціацію або спілку чи одержати якусь посаду. Однак оголошення про пошук роботи за угодою підряду або за сумісництвом слід робити тільки через професійну пресу і лише за умови, що буде зашифровано і не буде розголошуватися його ім'я, адреса, номер телефону.

Прізвище аудитора може бути включене в довідник за умови, що ні довідник у цілому, ні конкретний запис у ньому не переслідують рекламної мети стосовно аудиторів, включених у довідник. Записи в довіднику повинні обмежуватися адресою, номером телефону, даними про досвід роботи, а також будь-якою іншою інформацією, необхідною для того, щоб зв'язатися з особою або організацією, зазначеними у записі.

Аудитори, що володіють авторськими правами на книги або статті з професійних питань, можуть вказувати у книгах або статтях своє ім'я і професійну кваліфікацію, а також назву своєї аудиторської фірми, але при цьому не повинні надавати ніякої інформації стосовно послуг, які робить фірма.

Звичайно оплата за надання аудиторських послуг встановлюється на основі відповідних погодинних або денних розцінок для кожної особи, зайнятої їх наданням.

Винагорода аудитора повинна реально відбивати вартість послуг професійного характеру, наданих клієнтові, і встановлюватися з врахуванням:

1. навичок і знань, що необхідні для даного виду професійних послуг;

2. рівня підготовки і наявності практичного досвіду;

3. часу, витраченого кожною особою, що бере участь у наданні професійних послуг;

4. рівня відповідальності, що необхідний для надання відповідних послуг.

Завданням аудитора, що робить професійні послуги в галузі оподатковування, є створення атмосфери найбільшого сприяння клієнтові. Надані послуги мають бути професійно грамотними, і ні за яких обставин не порушувати об'єктивності та конфіденційності. При підготовці податкової декларації для клієнта аудитор не має права гарантувати її абсолютну правильність, а також те, що запропоновані рекомендації по податках не підлягають ніякому сумніву. Навпаки, аудитор повинен переконатися в тому, що клієнту відомо про існуючі обмеження, властиві консультаціям з питань оподатковування, щоб у разі неправильного або неоднозначного тлумачення окремих питань оподатковування третіми особами його думка не сприймалася користувачами послуг за остаточну істину. Вся відповідальність за зміст і вірогідність інформації, що лежить в основі декларації, покладається на клієнта.

Аудитор не повинен брати участі у складанні звіту або податкової декларації, якщо є всі підстави вважати, що в них:

1. криється обман або неправильне представлення даних;

2. містяться положення або інформація, що можуть бути помилковими або обманом;

3. є пропуски або відсутня ясність представлення інформації в звітності.

Складаючи податкову декларацію, аудитор зобов'язаний по можливості використовувати декларації клієнта за минулі роки, наводити відповідні довідки і робити запити у тих випадках, коли подана інформація викликає його сумнів з огляду на правильність і повноту, робити вмотивовані посилання на записи в бухгалтерських звітах і документах.

Якщо аудиторові стає відомий факт істотної помилки або пропуску інформації у податковій декларації за попередній рік, то він негайно сповіщає про це клієнта і рекомендує йому довести до відома про такі нестачі й пропуски податкову адміністрацію. Без відповідного дозволу клієнта аудитор не має права повідомляти податковій адміністрації подібну інформацію. Якщо ж клієнт не намагається виправити помилку, то аудитор може розглянути питання про неможливість співробітництва з таким клієнтом.

Процес розширення сфери аудиторської діяльності найчастіше приводить до утворення відокремлених господарських підрозділів у місцях, де діючий аудитор до цього не практикував. Оскільки одному аудиторові неможливо опанувати особливим досвідом по всьому спектру аудиторських послуг, то не раціонально в одній аудиторській фірмі розвивати практику надання послуг, які не матимуть попиту у клієнтів. У цих умовах клієнт або діючий аудитор, за погодженням із клієнтом, може звернутися по допомогу до іншого аудитора.

Послуги або консультації аудитора, що володіє спеціальною кваліфікацією, можуть бути затребувані у таких випадках:

1. клієнтом:

а) після попереднього обговорення і консультацій із діючим аудитором;

б) на особливе прохання або за рекомендацією діючого аудитора;

в) без звертання до діючого аудитора;

2. діючим аудитором із належним дотриманням зобов'язання у конфіденційності.

Клієнт має незаперечне право обирати аудитора і робити заміну на свій розсуд. При цьому законні інтереси власників підприємства повинні бути захищені, але не менше важливим є і те, щоб аудитор-спадкоємець, яким мають намір замінити діючого аудитора, мав можливість з'ясувати, чи є якісь обставини професійного характеру, з огляду на які він не має права робити послуги, а це неможливо зробити без прямої співбесіди з діючим аудитором.

До прийняття нового призначення, що передбачає надання професійних послуг, аудитор-спадкоємець має пересвідчитися, чи поставив до відома майбутній клієнт діючого аудитора про намічену заміну і чи дав майбутній клієнт дозвіл, переважно в письмовому вигляді , обговорювати його справи. Якщо в такому дозволі відмовлено, або дозвіл не отримано, то аудитор-спадкоємець відхиляє призначення. Отримавши дозвіл, аудитор-спадкоємець має попросити діючого аудитора, бажано в письмовому вигляді дати будь-яку інформацію професійного характеру, відому йому, про яку варто знати до ухвалення рішення про нове призначення.

Під час обміну інформацією аудитор-спадкоємець має можливість переконатися в тому, що обставини, за яких пропонується заміна аудитора, є прийнятними і призначення може бути прийняте. Крім того, такий обмін інформацією про клієнта дозволяє підтримувати гармонійні відносини, що повинні існувати завжди між всіма аудиторами, до яких клієнти звертаються по консультацію і допомогу.

Безпосереднє спілкування між аудиторами дозволяє запобігти прийняттю аудитором-спадкоємцем призначення на виконання послуг без з'ясування фактів, що стосуються справи, а також захистити інтереси діючого аудитора у тих випадках, коли запропонована заміна аудитора є наслідком сумлінного виконання ним своїх професійних обов'язків або в разі спроб чинити йому перешкоди у ході перевірки.

 У свою чергу діючий аудитор, що ще не склав перед клієнтом своїх повноважень і зобов'язань, має дати відповідь, бажано в письмовому вигляді , з поясненнями, що існують причини професійного характеру, згідно з якими аудитор не може приступити до роботи. Якщо є якісь причини або інші обставини, що вимагають більш детального розкриття, то він повинен переконатися, що клієнт дав дозвіл повідомити деталі цієї інформації аудитору-спадкоємцю. Отримавши дозвіл від клієнта, діючий аудитор розкриває всю інформацію аудитору-спадкоємцю, щоб той прийняв рішення про нове призначення, а також відверто обговорює з ним усі питання, що мають відношення до призначення, про які останній повинен знати.

Діючий аудитор повинен негайно передати по опису аудитору-спадкоємцю всі бухгалтерські книги і документи клієнта, якщо вони знаходилися в нього на збереженні, а також ті, що велися після зміни призначення, але до закінчення терміна угоди. Він повинен до закінчення терміна договору надавати клієнтові послуги, якщо тільки в нього не буде причин відмовитися від подальшого їх надання.

Деякі підприємства організовують конкурси серед потенційних аудиторів на право надання ними професійних послуг. У відповідь на оголошення або письмову пропозицію від клієнта або ж за власною ініціативою аудитор повинен відзначити в заявці або інших документах необхідність проведення зустрічі з діючим аудитором.

Результати аудиторської перевірки аудитор оформляє висновком про якість складеної замовником бухгалтерської звітності і декларації про фінансово-господарську діяльність. У випадках неналежного стану бухгалтерського обліку у замовника аудитор на поданий звіт (декларацію) висновок не складає. Після ліквідації недоліків у бухгалтерському обліку провадиться повторний аудит, який оформляють окремим висновком, що підтверджує достовірність бухгалтерського обліку, балансу і звітності суб'єкта підприємницької діяльнос­ті. Одночасно у висновку аудитора зазначається стан бухгал­терського обліку відносно своєчасності і правильності відоб­раження господарської діяльності При цьому вказується, чи відповідає первинна документація з обліку типовим формам. затвердженим статистичними органами, або спеціалізованим формам, затвердженим міністерствами і відомствами.

Аудиторський висновок повинен містити інформацію, яка вважається обов'язковою. До неї відносять:

1. Основні відомості про аудитора:

а) назва аудиторської фірми, номер та дата ліцензії, виданої Аудиторською палатою України, адреса, телефон (факс);

б) назва документа "Аудиторський висновок про достовірність бухгалтерської звітності та аналіз фінансового стану відкритого акціонерного товариства (пiдприємства-емiтента облігацій, страхової компанії чи інвестиційного фонду);

в) місце проведення та дата складання висновку;

г) відомості про аудитора: прізвище, iнiцiали, номер, серія, дата видачі сертифіката аудитора Аудиторською палатою України:

д) масштаб перевірки;

е) перелік нормативних та законодавчих актів, за якими здійснено перевірку;

є) методи, які використовуються при перевірці;

ж) перелік документів, якi використано для здійснення аудиторської перевірки;

2. Основні відомості про емітента: найменування емітента, код ЄДРПОУ, органiзацiйно-правова форма емітента, номер свідоцтва про державну реєстрацію, дата видачі свідоцтва, орган, що видав свідоцтво, юридична адреса та місцезнаходження, телефакс, телетайп, телекс, електронна пошта, розрахунковий рахунок, МФО, назва банку, основні види діяльності, кількість акціонерів, кількість власників облігацій, чисельнiсть працiвникiв, найменування, мiсцезнаходження, телефон незалежного реєстратора (за наявностi), найменування, мiсцезнаходження, телефон депозитарiю, з яким укладений договiр (за наявностi), найменування, мiсцезнаходження, телефон торговця цiнними паперами, з яким укладений договiр (за наявностi), остання дата опублiкування iнформацiї про дiяльнiсть емiтента, назва друкованого органу, тираж, дата подання до Комiсiї останнього рiчного звiту, дата проведення останнiх зборiв акцiонерiв (для вiдкритих акцiонерних товариств), найменування та мiсцезнаходження юридичної особи, уповноваженої емiтентом виплачувати доход вiд його цiнних паперiв, дата i термiн виплати дивiдендiв;

3. Стан бухгалтерського облiку та звітності:

а) форма ведення бухгалтерського обліку;

б) вiдповiднiсть бухгалтерського облiку до вимог Положення про органiзацiю бухгалтерського облiку i звiтностi в Українi, нормативних актiв Мiнiстерства фiнансiв щодо органiзацiї бухгалтерського облiку в Українi та iнших нормативних документiв з питань органiзацiї бухгалтерського облiку;

в) висновок про проведення рiчної iнвентаризацiї вiдповiдно до вимог Iнструкцiї з iнвентаризацiї основних засобiв, нематерiальних активiв, товарно-матерiальних цiнностей, грошових коштiв, документiв і розрахункiв та вiдображення її результатiв.

г) своєчаснiсть складання бухгалтерської та статистичної звітності;

4. Статутний фонд:

а) формування статутного фонду (заявлений та сплачений);

б) склад i структура статутного фонду (кiлькiсть та види акцiй, номiнальна вартiсть), перелiк власникiв, якi володiють бiльш нiж 5% статутного фонду товариства, акцiонер, який володiє контрольним пакетом;

в) додержання термiнiв вiдкритої передплати акцiй та термiнiв оплати у разi випуску цiнних паперiв на перiод перевірки;

г) додержання правил та вимог додаткового випуску акцiй згiдно з Законом України "Про цiннi папери i фондову бiржу";

д) порядок оцiнки вкладiв у статутний фонд згiдно з засновницькими документами (для вкладiв, внесених у матерiальнiй формi, навести їх перелiк із зазначенням дати випуску, залишкової вартостi, розмiру зносу, а також iнвентарного номера; для нематерiальних активiв - перелiк, вартiсть та термiн використання);

е) порядок формування та змiн статутного фонду, додержання вимог Закону України "Про господарськi товариства";

є) порядок ведення аналiтичного облiку до рахунків "Статутний фонд" та "Розрахунки з учасниками та засновниками", своєчаснiсть i достовiрнiсть записiв про змiни прав власностi у разi ведення реєстру власникiв цiнних паперiв на пiдприємствi;

ж) викуп акцiй власної емiсiї та їх подальше використання, спiввiдношення цiни викупу та номiнальної вартостi акцій;

з) емiсiйний доход, його облiк i використання;

5. Облiк основних засобiв, нематерiальних активiв та їх зносу (амортизацiї):

а) наявнiсть власних та орендованих основних засобiв, достовiрнiсть їх оцінки, розмiр оплати за орендовані засоби (по кожному окремо);

б) вiдповiднiсть аналiтичного та синтетичного облiку основних засобiв чинному законодавству;

в) правильнiсть вiдображення в облiку та звiтностi результатiв індексації, надходжень, реалізації, лiквiдацiї вибуття, ремонту, інвентаризації основних засобiв;

г) методи визначення зносу (амортизацiї) основних засобiв, забезпечення незмiнностi визначених методiв протягом звiтного перiоду, вiдповiднiсть облiку зносу та амортизацiї чинному законодавству.

д) склад нематерiальних активiв, достовiрнiсть i повнота їх оцінки;

е) вiдповiднiсть чинному законодавству вiдображення в бухгалтерському облiку незавершених капiтальних вкладень;

6. Облiк фiнансових вкладень:

а) склад та структура фiнансових вкладень, оцiнка їх ліквідності, достовiрнiсть вiдображення сум в аналiтичному бухгалтерському облiку;

б) формування балансової вартостi придбаних цiнних паперiв, визначення витрат на їх придбання;

в) правильнiсть зберiгання цiнних паперiв, оплата послуг (депозиторiв), наявнiсть депозитного договору;

г) правильнiсть документального оформлення i вiдображення в облiку операцiй з цiнними паперами;

д) достовiрнiсть визначення i вiдображення в облiку фiнансових результатiв вiд реалiзацiї цiнних паперiв;

е) повнота сплати держмита за операцiями з цiнними паперами;

7. Облiк товарно-матерiальних цінностей:

а) методи оцiнки товарно-матерiальних цiнностей i забезпечення незмiнностi визначених методiв протягом звiтного перiоду;

б) вiдповiднiсть облiку товарно-матерiальних цiнностей чинному законодавству за видами цінностей (матеріали, паливо, запасні частини), правильність відображення сум податку на додану вартість, сплачених постачальникам;

в) правильність відображення в обліку i звітності дооцiнки та уцінки залишків матеріальних цінностей;

г) правильнiсть вiдображення в облiку надходжень, використання та реалiзацiї малоцiнних і швидкозношуваних предметiв;

8. Облiк коштiв i розрахункiв:

а) вiдповiднiсть чинному законодавству облiку касових операцiй: дотримання лiмiту каси, правильність оформлення прибуткових i видаткових касових ордерiв, правильнiсть ведення касової книги;

б) наявнiсть та правильнiсть використання банкiвських рахунків;

в) склад та стан дебiторської i кредиторської заборгованостей;

г) вiдповiднiсть чинному законодавству розрахункiв по заробiтній платі;

д) вiдповiднiсть чинному законодавству розрахункiв з пiдзвiтними особами;

е) вiдповiднiсть чинному законодавству розрахункiв з бюджетом, позабюджетними фондами та внескiв на соціальні заходи;

є) правильність розрахунків із засновниками;

ж) наявність i стан внутрішньовідомчих i внутрішньогосподарських розрахункiв;

з) правильність розрахунків за зовнішньоекономічною діяльністю;

9. Облік позикових коштів:

а) склад та структура позикових коштiв, співвідношення власних та позикових коштів.

б) наявність непогашеної заборгованості з банківських позик;

в) аналiз спiввiдношення позикових i власних коштiв, коефiцiєнту покриття заборгованості;

г) вiдповiднiсть облiку короткострокових і довгострокових кредитiв чинному законодавству;

д) види облiгацiй, мета випуску, термiни погашення та їх додержання;

е) додержання порядку вiдображення в облiку витрат, пов'язаних з емiсiєю облігацій;

є) напрями використання коштiв, одержаних вiд емiсiї облігацій;

ж) стан облiку iменних облiгацiй, своєчаснiсть реєстрацiї змiни їх власників;

з) форми та джерела виплати вiдсоткiв по облiгацiях, джерела погашення (викупу) облігацій;

10. Облiк витрат виробництва та обiгу:

а) вiдповiднiсть ведення облiку витрат на виробництво до вимог Закону України "Про оподаткування прибутку пiдприємств" та галузевих Типових положень по плануванню, облiку i калькулюванню собiвартостi продукції;

б) достовiрнiсть даних про фактичну собiвартiсть продукцiї та оцiнки залишкiв незавершеного виробництва;

в) склад витрат майбутнiх перiодiв i правильнiсть їх вiднесення на витрати;

11. Облiк реалiзацiї товарiв та готової продукцiї, фiнансових результатiв та використання прибутку:

а) оцiнка готової продукцiї i товарiв та їх облiк;

б) методи облiку реалiзацiї готової продукцiї i товарiв та забезпечення незмiнностi визначених методiв протягом звiтного перiоду;

в) достовiрнiсть даних про виручку (валовий дохід) вiд реалiзацiї продукцiї (робiт, послуг).

г) правильнiсть визначення сум податку на додану вартiсть та акцизного збору, що пiдлягають сплатi до бюджету;

д) правильнiсть розрахунку фактичної собiвартостi реалiзованої продукцiї та результату вiд її реалізації;

е) достовiрнiсть результату вiд iншої реалiзацiї та його структура;

є) вiдповiднiсть складу позареалiзацiйних доходiв i витрат вимогам Правил застосування Закону України "Про оподаткування прибутку пiдприємств";

ж) правильність обліку зовнішньоекономічних операцiй (купiвлi-продажу, бартерних), сплати митних зборiв, мита, податку на додану вартiсть, акцизного збору та iнших платежiв, пов'язаних з веденням зовнішньоекономічної діяльності;

з) наявність спiльної господарської дiяльностi та правильнiсть розподiлу i вiдображення у звiтностi доходiв вiд цiєї діяльності;

и) правильнiсть визначення балансового та оподатковуваного прибутку;

і) правильнiсть розподiлу прибутку згiдно зi статутом та рiшенням зборiв акцiонерiв;

ї) правильнiсть облiку i покриття збиткiв минулого року, наявностi та використання прибуткiв минулого року;

12. Облiк фондiв та їх використання:

а) наявнiсть спецiальних i цiльових фондiв, їх формування та використання згiдно з чинним законодавством;

б) правильнiсть вiдображення в облiку i звiтностi курсових рiзниць за операцiями з iноземною валютою;

в) склад i правильнiсть утворення резервiв за рахунок собiвартостi;

г) облiк i використання коштiв цiльового фінансування;

13. Облiк розрахункiв з бюджетом та фондами соцiального страхування:

а) вiдповiднiсть Закону України "Про податок на додану вартiсть" розрахунку платежу податку до бюджету або бюджетного вiдшкодування цього податку;

б) вiдповiднiсть Закону України "Про оподаткування прибутку пiдприємств" розрахунку оподаткованого прибутку.

в) вiдповiднiсть розрахункiв та сплати державного мита за операцiї з цiнними паперами Декрету Кабiнету Мiнiстрiв України "Про державне мито";

г) вiдповiднiсть Декрету Кабiнету Мiнiстрiв України "Про прибутковий податок з громадян" нарахування та сплати в бюджет прибуткового податку з громадян iз заробiтної плати, iнших виплат, дивiдендiв;

д) вiдповiднiсть чинному законодавству розрахунку збору на обов'язкове державне пенсiйне страхування;

е) вiдповiднiсть чинному законодавству розрахунку збору на обов'язкове соцiальне страхування;

є) вiдповiднiсть чинному законодавству нарахувань до Фонду страхування на випадок безробiття та виплат з нього;

ж) вiдповiднiсть чинному законодавству вiдрахувань на будiвництво, ремонт i утримання автомобiльних дорiг;

з) вiдповiднiсть чинному законодавству вiдрахувань до Державного iнновацiйного фонду;

15. Аналiз фiнансового стану згідно балансу (форма №1), звiту про фiнансовi результати та їх використання (форма №2), звiту про фiнансово-майновий стан (форма №3), довiдки про вартiсть чистих активiв, довiдки про фiнансовi вкладення, вiдомостi статистичних органiв, даних оперативного облiку емітента та іншої додаткової iнформацiї [10].

Аудиторський висновок підписує від імені аудиторської фірми її директор або аудитор, який має на це повноваження. Після підписання аудиторського висновку аудитор повинен попередити клієнта про відповідальність за несвоєчасне подання аудиторського висновку податковій інспекції у разі проведення обов'язкового аудиту.

# Розділ 4

Значення і роль Національних стандартів аудиту

Аудит як форма інтелектуальної діяльності має певні особливості організації і методики проведення. Міжнародні асоціації бухгалтерів і аудиторів узагальнили досвід організації і методики обліку та аудиту в країнах з різними формамивласності і господарювання у вигляді міжнародних норм аудиту, які певною мірою виконують функції стан­дартів з обліку і аудиту.

Стандарти аудиту - це загальні керівні матеріали для допомоги аудиторам у виконанні їх обов'язків з аудиту фі­нансової звітності. У них подано професійні вимоги до якості (компетентність, незалежність, об'єктивність) аудитора та якості аудиторських висновків і доказів (свідчень). Метою стандар­тів аудиту є встановлення загальних правил аудиторської діяльності щодо організації і методики проведення. У прак­тиці аудиту в Україні в перехідний період до ринкової еко­номіки необхідно користуватися міжнародними і національ­ними стандартами, нормативними документами з організації і методології бухгалтерського обліку і фінансово-господарсь­кого контролю, які застосовуються у вітчизняній практиці.

Основні принципи ї вимоги щодо розробки стандартів аудиту визначені міжнародними нормативами аудиту — №1 "Мета і основні принципи проведення аудиту” і №3 "Основні принципи регулювання аудиту". Останній унормовує прин­ципи аудиторської професійної відповідальності, які необ­хідно застосовувати при виконанні будь-якого аудиту і вра­ховувати при розробці конкретних стандартів аудиту.

До основних принципів норм аудиту відносять:

1. цілісність, об'єктивність і незалежність, конфіденційність, знання і компетентність;

2. правила використання результатів робіт, виконаних інши­ми аудиторами;

3. документальне оформлення, планування, одержання до­казів аудитором;

4. перевірка систем обліку і внутрішнього контролю;

5. аналіз висновку аудитора і складання ним звіту.

Кожний стандарт аудиту має визначити певну частину або сто­рону аудиторської роботи, повинен бути коротким і лако­нічним, але з достатньою повнотою описувати вимоги до регулювання об'єкта стандарту.

Міжнародні нормативи аудиту мають єдину внутрішню структуру, до якої входять такі рубрики:

1. вступ — розглядається загальна мета аудиту та основні принципи, які є визначальними для професійної значимості аудиту і застосовуються при аудиті фінансової звітності;

2. мета аудиту — встановити достовірність фінансової звіт­ності;

3. відповідальність за фінансові звіти — визначається відпо­відальність за достовірність фінансової звітності управлінсь­кого апарату об'єкта (точність й адекватність бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю принципам облікової політики, спрямованої на захист активів і пасивів суб'єкта господарювання);

4. обсяг аудиту — інформація, необхідна для оцінки фінансо­вої звітності (аудитор розглядає систе­му обліку і внутрішнього аудиту, оцінює ризи­к контролю, що дасть змогу визначити типи потенційних помилок, фактори ризику, методи перевірки);

5. етика — додержання основних правил етики професійного аудитора, визначених Міжна­родною федерацією бухгалтерів: прямолінійність і чесність, об'єктивність і незалежність, а також дотримання конфіденційності, необхідної для надан­ня професійних послуг);

6. планування — зазначається потреба планування роботи аудитора, проведення контрольних тестів, які дадуть змогу йому якісно виконати замовлення клієнта. Планування необ­хідне для отримання інформації про бізнес клієнта, вивчен­ня системи обліку і внутрішнього контролю; оцінки ступеня ризику, в тому числі ризику матеріальних втрат; розрахун­ку необхідного часу і обсягу аудиторської роботи;

7. робота, виконана іншими аудиторами — аудитор зобов'яза­ний перевіряти ту частину роботи, яку доручив виконувати іншим фахівцям або аудиторам, що підпорядковані йому. Якщо аудитор використовує результати роботи, виконаної іншими працівниками, то він повинен бути упевнений, що ця робота відповідає вимогам аудиту;

8. документація — робота аудитора має документуватися ним самим, що необхідно для оцінки її якості, своєчасності та відповідності стандартам бухгалтерського обліку й аудиту;

9. очевидність аудиту — для отримання показників ефек­тивності бухгалтерського обліку і контролю господарських операцій вдаються до контрольних тестів;

10. висновок і звіт — висновок аудитора має бути обґрунтованим фінансовою звітністю, до якої висуваються вимоги достовірності та адекватності даним бухгалтерського обліку, а звіт аудитора має висвітлити причини і наслідки аудиторської перевірки фінансової звітності.

Отже, в Міжнародних нормативах аудиту викладено основні напрями аудиту, зок­рема планування, контроль, і фіксацію результатів викона­ної роботи. При цьому зазначається, що аудитор має вивчи­ти систему обліку і оцінити її придатність для складання достовірної звітності. Отримані аудитором дані повинні бути достовірними і достатніми для обґрунтування висновків з питань, поставлених на дослідження аудиту. Аудитор може не виконувати частину роботи у випадку, якщо він впевне­ний, що внутрішній контроль (аудит) на підприємстві доб­роякісний. Так, аудитор може використати дані інвентари­зації матеріально-виробничих запасів, перевірених ревізорами, якщо він впевнений в якісному її проведенні та відображенні результатів у системі обліку і звітності.

Аудиторська палата України з метою регламентування правил і порядку проведення аудиту та виконання аудиторських пос­луг розробляє і частково завершила складання національних стандартів аудиту. Ґрунтуються вони на законодавстві України про аудиторську діяльність і міжнародних нормах аудиту, а також професійній термінології, прийнятій у світовій практиці.

Правові й організаційні основи аудиторської діяльності в Україні регламентуються законодавством, а також нормативними актами про сертифікацію фахівців з аудиту і ліцензування їхньої діяльності. Основними концепціями з розробки національних стандартів, затверджених Аудиторською палатою України, пе­редбачено скласти двадцять основних нормативів:

1. №1 “Мета та завдання проведення аудиту” – обґрунтовується мета аудиту, його сутність та функціональні завдання у фінансово-господарському контролі. Використовується на організаційній стадії при формуванні аудитором завдання на проведення робіт;

2. №2 “Договір на проведення аудиту” – обґрунтовуються умови договірних відносин при проведенні аудиту, мета договору та його структура, предмет договору, зобов’язання сторін, вартість виконаних робіт. Використовується при встановленні договірних відносин на проведення аудиту, визначенні обсягу робіт, строку їх виконання, порядку здавання-приймання, оплати вартості виконаних робіт, а також форм і строків розрахунків за ними;

3. №3 “Основні принципи, які регулюють аудит” – викладаються принципи професійної етики (незалежність, об’єктивність, компетентність та доброзичливість) і методології аудиту (вибір методики, прийомів аудиту, оцінка значущості аудиту, критерії достовірності висновків, запобігання ризикам);

4. №4 “Планування аудиту” – методичні рекомендації по плануванню діяльності аудиторської фірми. Призначений для ритмічного завантаження роботою аудиторської фірми, контролю за виконанням договірних зобов’язань з аудиторських робіт по кількості і якості, формування портфелю замовлень;

5. №5 “Оцінка ризиків та вплив їх на аудиторські процедури” – рекомендації по оцінці власного і контрольного ризику та вплив їх на застосування аудиторських процедур. Призначений запобігти різним формам ризику за допомогою економічних і документальних процедур;

6. №6 “Оцінка системи внутрішнього контролю” – визначається зміст внутрішнього контролю та його функції в управлінні мікроекономікою. Використовується для дослідження стану менеджменту, маркетингу та складання рекомендацій щодо поліпшення управління фірмою;

7. №7 “Критерії істотності доказів та достовірності при застосуванні в аудиті” – розгляд доказів, які мають суттєве значення для достовірності аудиторських висновків. Критерії оцінки доказів застосовуються для виявлення недоліків у суб’єкта господарювання: суттєві - враховуються, а не суттєві – відкидаються;

8. №8 “Аудиторські свідчення” – аудиторські свідчення це відомості, одержані аудитором у процесі перевірки суб’єкта господарювання, дослідження первинних документів, облікових регістрів, проведення інвентаризації. Аудиторські докази мають бути переконливими і спиратися на різні документи. Норматив дає можливість класифікувати різні види свідчень, взаємо перевіряти одні докази іншими, застосовуючи різні методичні прийоми і процедури;

9. №9 “Ризик впливу конкретних факторів та аудиторських вибіркових спостережень” – методичні рекомендації по проведенню вибіркових спостережень у аудиторському контролі та можливий ризик у оцінці конкретних факторів.

10. №10 “Аналіз інформації” – розглядаються методичні прийоми дослідження інформації про фінансово-господарську діяльність. Норматив сприяє поліпшенню аналізу інформації та підвищує достовірність аудиторських висновків;

11. №11 “Формування аудиторського висновку” – розкривається суть методичних прийомів і процедур узагальнення результатів аудиторського дослідження за формою, змістом, хронологією, документування проміжних результатів аудиту. Формування висновків аудиту проводиться після групування виявлених недоліків за періодом виникнення, змістом, матеріально відповідальними особами. Норматив узагальнює досвід формування аудиторських висновків;

12. №12 “Документальне оформлення аудиту” - документальне оформлення аудиту складається із робочих і підсумкових документів. Норматив розкриває зміст цих документів та регламентує їх застосування. Робочі документи – це різного роду групування негативних даних з господарювання за центрами виникнення та місцем відповідальності за них. Підсумкові документи – це документи узагальнення результатів аудиту;

13. №13 “Аудиторський висновок” – методичні рекомендації по складанню аудиторського висновку, його структура та види (безумовно позитивний, умовно позитивний, із застереженням). Норматив уніфікує складання аудиторського висновку, підвищує його обґрунтованість та адресність;

14. №14 “Використання матеріалів іншого аудитора або експерта” – наводиться перелік матеріалів, зібраних іншим аудитором, та даються вказівки по їх використанню при проведенні аудиту;

15. №15 “Відповідальність аудитора за висновок” – застосовується при визначенні відповідальності аудитора за неправильно складений висновок;

16. №16 “Інформування клієнта” – визначаються обов’язки аудитора щодо подання інформації клієнту про виявлені недоліки у фінансово-господарській діяльності, напрями удосконалення цієї діяльності;

17. №17 “Контроль якості роботи аудитора” – рекомендації по контролю якості роботи аудитора керівником аудиторської фірм, замовником, а також органами, що одержують звітність і висновки аудитора (податкові служби, засновники, акціонери);

18. №18 “Використання комп’ютерної техніки в аудиті” – методичні рекомендації по використанню різних видів комп’ютерної техніки у процесі проведення аудиту та узагальнення його результатів;

19. №19 “Роботи, супутні аудиту” – розглядаються види аудиторських послуг, які можуть виконувати аудитори (відновлення обліку, проведення семінарів з працівниками замовника, запровадження нової або удосконалення діючої первинної документації);

20. №20 “Вартість аудиторських робіт” – викладено основи методики розрахунку вартості аудиторських робіт за їх видами, змістом, обсягом, а також строками виконання. Норматив використовується на організаційній стадії аудиторського процесу [13].

З поданого переліку національних норм аудиту, їх змісту і використання при проведенні аудиторсь­ких робіт видно, що вони мають певну відмінність від Міжнародних нормативів аудиту, обумовлену законодавством України та чинними норматив­но-правовими актами з питань бухгалтерського обліку і звіт­ності, фінансово-господарського контролю і аудиту. Значна частина національних норм аудиту затверджена до застосу­вання Аудиторською палатою України, інші — на стадії за­вершення розробки і апробації. За структурою побудови вони відповідають Міжнародним нормативам аудиту, що сприяє використанню зарубіжного досвіду в аудиторській діяльності.

Норми аудиту передбачають основні принципи виконан­ня аудиторських робіт, але не є методиками чи інструкція­ми до застосування методичних прийомів та притаманних їм процедур аудиту. Норми аудиту не мають законодавчого статусу, тому не є обов'язковими для застосування у прак­тиці аудиторської діяльності, хоч у міжнародному і вітчиз­няному аудиті цих норм здебільшого дотримуються. Разом з тим до норм аудиту розробляються конкретні методики, методичні рекомендації, які сприяють поглибленому дослід­женню питань, поставлених на вирішення аудиту. Методичними рекомендаціями розкри­вається зміст повноти перевірки первинних документів ауди­том, відображення їх у облікових регістрах; адекватність показників аналітичного і синтетичного бухгалтерського обліку, головної книги, балансу і фінансової звітності на певні звітні періоди, які правдиво відображають фінансово-господарську діяльність суб'єкта підприємництва, повноту і своєчасність сплати державних і муніципальних податків, ліквідність і платоспроможність його, гарантії від банк­рутства.

Отже, застосування міжнародних і національних норм аудиту (стандартів) сприяє поліпшенню якості контролю та активізації діяльності суб'єктів підприємництва та дос­товірності відображення її в бухгалтерському обліку і звіт­ності.

# Висновок

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

Аудит у країнах із розвиненою ринковою економікою пройшов у своєму розвитку такий еволюційний шлях:

1. аудит як знаряддя перевірки і підтверд­ження достовірності бухгалтерських документів і звітів;

2. системна орієнтація аудиту на активізацію еконо­мічної діяльності, на підвищення ефектив­ності системи управління підприємством і передусім систе­ми внутрішнього контролю;

3. орієнтація аудиту на запобі­гання можливому ризику під час проведення перевірок або консультацій, уникнення ризику.

Заорганізаційними ознаками аудит поділяють на:

1. регламентований, якому підлягають відкриті акціонерні товариства, підприємства-емітенти облігацій, банки, інвестиційні фонди і компанії, небанківські фінансові установи, які залучають кошти громадян або здійснюють торгівлю цінними паперами, біржі, страхові компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди для підтвердження достовірності та повноти річного балансу і звітності; суб'єкти господарювання, що ліквідуються для підтвердження достовірності та повноти ліквідаційного балансу; засновники відкритих акціонерних товариств при їх створенні для перевірки фінансового стану щодо спроможності здійснити відповідні внески до статутного фонду; комерційні банки для підтвердження достовірності поданих до Національного банку України балансових даних юридичних осіб-акцiонерiв (учасників), на наявність у них власних коштів у грошовій формі для здійснення внесків до статутних фондів банків в обсягах, передбачених установчими документами; засновники комерційних банків, які мають частку в загальному оголошеному статутному фонді не менше п'яти відсотків;

2. договірний, який проводиться з власної ініціативи замовника;

3. внутрішній;

4. державний, який проводять аудиторські підрозділи державних подат­кових адміністрацій.

За участю в процесі проведення аудиту різних фахівців і аудиторських організацій, аудит поділяють на:

1. однопредметний - досліджуються питання одного виду;

2. багатопредметний - провадиться фахівцями різних спеціальнос­тей, а також різних аудиторських організацій;

3. комісійний - провадиться кількома фахівцями різ­них спеціальностей, але однієї аудиторської організації.

За змістом і функціями в управлінні фінансово-госпо­дарською діяльністю аудит поділяють на:

1. запобіжний, який має запобігати різного роду конфліктним ситуаціям у фінансово-господарській діяльності до виникнення їх;

2. перманентний, який проводиться безперервно у процесі фінансово-господарської діяльності підприємства;

3. ретроспективний, який здійснюється після виконання господарських операцій здебільшого за минулий рік.

До основних робіт, які можуть здійснювати аудиторські фірми, відносяться:

1. обов'язковий і добровільний аудит;

2. оглядова перевірка;

3. тематичні перевірки бухгалтерського і податкового обліку;

4. трансформація бухгалтерського обліку;

5. ведення обліку підприємства;

6. відновлення обліку;

7. виправлення помилок;

8. автоматизація обліку;

9. планування;

10. аналіз;

11. надання консультацій.

Організацію аудиту в Україні здійснює Аудиторська плата України, яка є незалежнім самостійним органом, мета якого сприяти розвитку, вдосконаленню та уніфікації аудиторської справи. Аудиторська палата покликана створити систему незалежного фінансово-господарського контролю у формі аудиту, який би давав об’єктивну оцінку фінансового стану підприємств і підприємців, сприяв раціональному господарюванню та своєчасно запобігав банкрутству, забезпечував достовірний контроль за доходами і видатками власників та одночасно оберігав інтереси держави.

До повноважень Аудиторської палати України належать:

1. сертифікація і ліцензування суб'єктів, що мають намір займатися аудиторською діяльністю;

2. затвердження норм і стандартів аудиту, програм підготовки аудиторів;

3. ведення реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, і оприлюднення його даних;

4. створення на території Україні регіональних відділень, визначення їх повноважень і контроль за їх діяльністю;

5. встановлення розміру плати за проведення сертифікації осіб, які претендують на отримання сертифікату;

6. розгляд скарг на діяльність окремих аудиторів та аудиторських фірм з питань її компетенції;

7. застосування до аудиторів стягнень за неналежне виконання своїх професійних обов'язків у вигляді попередження, зупинення дії сертифікату та ліцензії на строк до одного року або їх повне анулювання ;

8. сприяння виданню нормативних, методичних та інших матеріалів з питань аудиторської діяльності;

9. підготовка пропозицій з питань розвитку аудиту в Україні та винесення їх на розгляд відповідних інстанцій;

10. участь в роботі міжнародних організацій з питань аудиту;

11. визначення порядку оформлення офіційних документів за наслідками надання аудиторських послуг.

Із членів Аудиторської палати формується Спостережна Рада, яка виконує такі повноваження:

1. контроль за виконанням рішень АПУ та з’їздів аудиторів України, що скликаються АПУ;

2. представництво АПУ в державних, міжнародних та інших органах;

3. організація зв'язку з громадськістю;

4. підготовка та організація роботи з’їздів аудиторів України, що скликаються АПУ, здійснення розробки та пропонування на затвердження АПУ строків та порядку денного з'їздів аудиторів України, підготовка звіту АПУ до з'їзду;

5. контроль ведення та оприлюднення реєстру аудиторів та аудиторських фірм;

6. підготовка та внесення на затвердження АПУ планів роботи та звітування про їх виконання;

7. пропонування на затвердження АПУ кошторису витрат, штатного розкладу та заробітної плати експертів та інших працівників, які виконують роботу в АПУ за договорами;

8. контроль використання фінансів секретаріатом АПУ;

9. контроль за діяльністю секретаріату по виконанню відповідних рішень АПУ;

10. контроль за діяльністю регіональних відділень, за їх ротацією, доцільністю формування, функціонування та фінансовим станом;

11. має право призупинять діяльність регіональних відділень до прийняття рішення АПУ на найближчому засіданні;

12. пропонування на розгляд АПУ пропозиції щодо призупинення повноважень окремих членів АПУ та порушення клопотання про їх заміну;

13. внесення пропозиції щодо підготовки та перепідготовки аудиторів;

14. внесення на розгляд АПУ структури та особистого складу секретаріату;

15. прийняття рішення про залучення до роботи в АПУ експертів та інших працюючих за договорами;

16. розробка та затвердження порядку денного засідань АПУ.

Аудиторська палата України може створювати свої регіональні відділення в Республіці Крим, областях та містах Києві та Севастополь. На регіональне відділення покладаються такі повноваження:

1. здійснення сертифікації суб'єктів, що мають намір займатися аудиторською діяльністю;

2. ведення регіонального реєстру аудиторських фірм та аудиторів, що самостійно надають аудиторські послуги, а також філій, відділень та представництв аудиторських фірм з інших регіонів, зареєстрованих на території регіону;

3. подання даних реєстру до АПУ і оприлюднення його в пресі;

4. підготовка пропозицій з питань розвитку аудиту в Україні та винесення їх на розгляд АПУ.

Професійна етика – це норма поведінки, яка забезпечує моральний характер взаємовідносин між людьми, що ґрунтуються на професійній діяльності. Аудитор зобов'язаний дотримуватися наступних фундаментальних засад етики:

1. чесність - аудитор має бути чесним при виконанні своїх професійних обов'язків;

2. об'єктивність - аудитор повинен бути справедливим і не допускати, щоб забобони, упередженість та інші чинники впливали на його об'єктивність;

3. конфіденційність - аудитор не має права без згоди клієнта розголошувати або розкривати інформацію, отриману ним у ході перевірки, а також використовувати її у своїх цілях;

4. професійна поведінка - аудитор повинен створювати і підтримувати добру репутацію, утримуючись від будь-яких дій, що дискредитують її;

5. доброзичливість - аудитор зобов'язаний виконувати з належною турботою й увагою інструкції та вказівки клієнта у тій мірі, в якій вони не суперечать вимогам чесності, об'єктивності і незалежності, позитивно ставитися до критичних зауважень з приводу виконаної роботи та перевіряти їх на підставі доказів, вносити в разі потреби зміни та доповнення.

Міжнародні асоціації бухгалтерів і аудиторів узагальнили досвід організації і методики обліку та аудиту в країнах з різними формамивласності і господарювання у вигляді міжнародних норм аудиту, які виконують функції стан­дартів. Стандарти аудиту - це загальні керівні матеріали для допомоги аудиторам у виконанні їх обов'язків з аудиту фі­нансової звітності. У них подано професійні вимоги до якості аудитора та якості аудиторських висновків і доказів. Метою стандар­тів аудиту є встановлення загальних правил аудиторської діяльності щодо організації і методики проведення.

В Міжнародних нормативах аудиту викладено основні напрями аудиту, зок­рема планування, контроль, і фіксацію результатів викона­ної роботи. При цьому зазначається, що аудитор має вивчи­ти систему обліку і оцінити її придатність для складання достовірної звітності.

 Аудиторська палата України з метою регламентування правил і порядку проведення аудиту та виконання аудиторських пос­луг розробляє і частково завершила складання національних стандартів аудиту. Ґрунтуються вони на законодавстві України про аудиторську діяльність і міжнародних нормах аудиту, а також професійній термінології, прийнятій у світовій практиці. Національні нормативи аудиту передбачають основні принципи виконан­ня аудиторських робіт, але не є методиками чи інструкція­ми до застосування методичних прийомів та притаманних їм процедур аудиту. Норми аудиту не мають законодавчого статусу, тому не є обов'язковими для застосування у прак­тиці аудиторської діяльності, хоч у міжнародному і вітчиз­няному аудиті цих норм здебільшого дотримуються. Разом з тим до норм аудиту розробляються конкретні методики, методичні рекомендації, які сприяють поглибленому дослід­женню питань, поставлених на вирішення аудиту.