**Тема 1: Сутність, мета, завдання, функції та організаційні форми фінансово-господарського контролю**

1. Виникнення та розвиток аудиту в системі фінансово-господарського контролю (ФГК)
2. Сутність аудиту, його мета і завдання
3. Класифікація організаційних форм аудиторського контролю
4. Мета і завдання внутрішнього та зовнішнього аудиту

**Питання 1**

Контроль як функція управління являє собою систему спостереження і перевірки процесу функціонування і фактичного стану керованого об’єкту з метою визначення обгрунтованості та ефективності управлінських рішень, що приймаються, виявити відхилення від заданих параметрів, усунути несприятливі ситуації. Мета контролю полягає у виявленні відхилень фактичного стану об’єкту контролю від тих характеристик і параметрів, відповідно до яких він має функціонувати, та приведення керованого об’єкту до стійкого стану за допомогою усіх економічних, правових та соціальних регуляторів.

ФГК являє собою систему спостереження і перевірки процесу функціонування відповідного об’єкта в економічній та соціальній сфері суспільства з метою встановлення відхилень від заданих параметрів. Сутність контролю полягає в тому, що суб’єкт управління здійснює облік і перевірку того, як об’єкт управління виконує його настанови.

Під об’єктами контролю розуміють не тільки фінансові та господарські операції, а й дії посадових та матеріально відповідальних осіб.

Завдання контролю визначаються його метою:

1. профілактика і попередження відхилень;
2. виявлення відхилень в момент здійснення операції;
3. виявлення відхилень після здійснення операції;
4. ліквідація виявлених відхилень і порушень.

За видами (способом організації) ФГК в Україні поділяється на:

* державний – контролюючими органами виступають Рахункова палата ВРУ, МФУ, ДПА, ДКРС Міністерства фінансів, Державне казначейство, Фонд державного майна, Антимонопольний комітет, НБУ тощо. Спеціалізованими органами державного контролю є Держстандарт України, Державний митний комітет, Держспоживзахист, ДАІ, Державна пожежна інспекція, Державна санітарна інспекція;
* муніципальний – здійснюється місцевими Радами народних депутатів.;
* незалежний – здійснюється незалежними аудиторами або аудиторськими фірмами;
* контроль власника – внутрішньосистемний, внутрішньогосподарський.

Виділяють наступні форми ФГК, що відображають його неперервний характер:

* попередній (перспективний) контроль – полягає у попередженні здійснення незаконних дій, прийняття економічно недоцільних рішень та перешкоджанні виникнення відхилень і здійснення порушень;
* поточний (оперативний) контроль – виявляє факти порушень та відхилень безпосередньо під час здійснення операцій;
* наступний (ретроспективний) контроль – характеризується поглибленим вивченням фінансово-господарської діяльності підприємства за минулий період, дозволяє викривати недоліки попереднього і поточного контролю за фактами операцій, що вже відбулися.

У більшості країн з ринковою економікою система фінансового контролю складається з:

1) вищих органів ДФК, які підпорядковуються парламенту або президенту і контролюють видаткову частину державного бюджету;

2) податкового відомства, підпорядкованого уряду чи міністерству фінансів, на яке покладається контроль за дохідною частиною бюджету;

3) контрольно-ревізійних підрозділів у міністерствах і відомствах, які утримуються за рахунок бюджету і контролюють правильність ними витрачання бюджетних коштів;

4) незалежного аудиторського фінансового контролю, який на договірних засадах здійснює перевірки фінансової звітності на предмет правильності та повноти розкриття інформації, що в ній міститься, дотримання законності проведених господарських операцій; надання консультацій з питань оподаткування і фінансів підприємствам і організаціям недержавного сектору економіки.

**Питання 2**

Аудит як професійної діяльності виник в Англії. Найбільшого розвитку аудит набув у ХVІІ – ХІХ ст. Це пояснюється двома причинами:

1) фінансові кризи та хвилі банкрутств підвищили попит на бухгалтерів-експертів, які б мали захищати інтереси населення, кредиторів шляхом встановлення персональної відповідальності за подання інформації про банкрутства.

2) поява спільних підприємств.

Спочатку аудит в Британії розвивався за двома напрямками:

- перевірка обраними представниками мешканців міста правильності фіскальної політики урядових чиновників;

- перевірка аудитором правильності ведення обліку і обрахунку прибутку до оподаткування тих господарств, які мали зобов’язання зі сплати податків.

Поштовхом розвитку аудиту стало розмежування функцій та інтересів між власниками і менеджерами. Щоб запобігти зловживанням, приховуванню витрат і доходів, неправильному розподілу прибутків, навмисному їх присвоєнню найманими менеджерами власники мусили вдаватися до перевірки фінансової звітності незалежним аудитором.

Аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності, суб’єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, ПСБО або інших правил (внутрішніх положень суб’єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів. Суттєвою є інформація, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів

Аудиторський висновок про достовірність, повноту і відповідність чинному законодавству фінансової звітності повинен грунтуватися на аналізі достатнього обсягу інформації щодо наслідків ФГД, у тому числі на вивченні бухгалтерської звітності та документів, які становлять комерційну таємницю і не підлягають публікації.

При проведенні аудиту повинні бути чітко окреслені межі відповідальності аудитора. Основний метод містить визначення господарської системи і періоду часу. В більшості випадків господарська система є юридичною особою, але в окремих випадках систему визначають як підрозділ, відділ або фізичну особу. Типовим періодом часу для виконання аудиту є рік. Аудит може бути квартальним, місячним чи за увесь період існування системи.

Для проведення аудиту повинні існувати інформація у формі, що дозволяє її перевірити та стандарти (критерії), за допомогою яких аудитор може оцінити цю інформацію. Прикладом інформації, що має кількісну оцінку, може бути термін виконання завдання, вартість контракту, фінансова звітність компанії тощо. Критерії оцінки інформації також можуть суттєво варіювати: приміром, вартість контракту можна порівняти зі світовими цінами, з цінами попередніх періодів, з контрактами конкурентів тощо. Вибір та механізм використання критеріїв залежить від мети аудиту.

Під аудиторськими свідоцтвами розуміють будь-яку інформацію, яку використовує аудитор, щоб визначити її відповідність встановленим критеріям оцінки повноти і достовірності даних, які піддаються кількісному вимірюванню. Свідоцтва можуть набувати різних форм, включаючи усні відповіді клієнтів, письмові контакти з третіми особами та особисті спостереження аудиторів. Важливо отримати свідоцтва, якість і обсяг яких будуть достатніми для досягнення цілей аудиту.

Аудитор повинен бути кваліфікованим, щоб добре розуміти критерії та знати типи і кількість свідоцтв, необхідних йому для аналізу і правильного складання висновку. Він також повинен мати незалежну позицію, оскільки для висновків та рішень, які повинні бути прийняті на підставі свідоцтв, необхідні неупереджена інформація і об’єктивне мислення. Незважаючи на те, що послуги аудитора оплачує компанія, він маю бути достатньо незалежним для проведення аудиту і на його результати зможуть покластися користувачі.

Висловлення про результати – остання стадія аудиту. Аудиторський висновок, який складається за наслідками проведення аудиту може бути різним, але в усіх випадках він повинен інформувати користувачів про те, наскільки повною, достовірною та відповідною чинному законодавству є інформація, представлена у фінансових звітах компанії.

Аудит може проводитися з ініціативи господарюючих суб’єктів, а також у випадках, передбачених чинним законодавством України.

Проведення аудиту є обов’язковим у випадках:

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

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

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

**Питання 3**

Відповідно до організаційних принципів і класифікаційних ознак аудит поділяється на:

1) за способом організації

- регламентований – його проведення регламентується законодавством та нормативним актами, де визначено категорії підприємств, які підлягають обов’язковому аудиту;

- договірний – об’єкт аудиту, обсяг робіт, періоди і терміни їх виконання обумовлюються угодою між суб’єктами господарювання і аудиторською фірмою

- внутрішній (відомчий) – провадиться власником залежно від потреб управління;

- державний – здійснюється аудиторськими підрозділами ДПА для перевірки повноти і своєчасності нарахування та сплати податків до державного і місцевих бюджетів платниками податків.

2) за обсягом перевірки

- однопредметний – досліджуються питання одного виду аудиту, наприклад, платоспроможності, правильності нарахування резерву сумнівних боргів тощо;

- багатопредметний – комплексний аудит стратегії управління суб’єктом господарювання;

- комісійний – проводиться фахівцями різних спеціальностей, при цьому узагальнення роблять в одному аудиторському висновку, який підписують усі аудитори, що брали участь в аудиторській перевірці;

3) за функціями управління

- запобіжний – аудит, який має запобігати різного роду конфліктним ситуаціям у фінансово-господарській діяльності (на стадії підготовки технології виробництва до проведення маркетингових досліджень). Як правило, проводиться внутрішнім аудитом.

- перманентний – аудит, який проводиться безперервно в процесі ФГД з метою забезпечення менеджерів інформацією про відхилення від заданих параметрів;

- ретроспективний – здійснюється після виконання господарських операцій, як правило, за минулий звітний період;

- стратегічний – аудит, який вирішує питання стратегії розвитку фірми на перспективу;

4) за формою

- зовнішній – незалежний;

- внутрішній – підлеглий тій фірмі, в якій він провадиться;

У світовій практиці виділяють три типи аудиту.

1. Операційний (управлінський) аудит – це перевірка процедур і методів функціонування господарської системи з метою оцінки її продуктивності та ефективності. В операційному аудиті перевірки не обмежуються бухгалтерським обліком. Вони можуть включати оцінку організаційної структури, комп’ютерних операцій, методів виробництва, маркетингу та будь-якої іншої галузі, в якій аудитор є компетентним.

2. Аудит на відповідність проводиться за ініціативою керівництва із залученням незалежних експертів з метою встановлення дотримання в господарській системі підприємства специфічних процедур і правил, які приписані персоналу адміністрацією.

3. Аудит фінансової звітності виконується для того, щоб визначити чи узгоджується зведена фінансова звітність з відповідними критеріями, що висуваються до неї за загальноприйнятими стандартами обліку. Аудит фінансової звітності базується на припущенні, що фінансова звітність підприємства буде використовуватися різними групами користувачів у різних цілях. Отже, більш ефективним є варіант, коли один аудитор проводить перевірку і робить висновок, на який можуть покластися усі користувачі, аніж той, за якого кожний користувач проводив би свій власний аудит.

Існують такі відмінності між операційним аудитом і аудитом фінансової звітності:

1. Призначення аудиту.

При операційному аудиті досліджуються продуктивність і ефективність господарської системи, при аудиті фінансової звітності – чи правильно відображені в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності господарські операції. Операційний аудит стосується перспектив господарської діяльності, аудит фінансової звітності орієнтується на минуле.

2. Надання висновку.

Операційний аудиторський висновок призначений, в першу чергу, для адміністрації. При аудиті фінансової звітності висновок, як правило, публікується.

3. Включення нефінансових аспектів.

Аудит фінансової звітності обмежений фінансовими проблемами. Операційний аудит стосується багатьох аспектів ефективності і продуктивності господарської системи, у тому числі і нефінансової, наприклад, ефективність рекламної кампанії.

**Питання 4**

Мета і завдання внутрішнього аудиту полягає у забезпеченні збереження власності, економному використанні матеріальних, фінансових і трудових ресурсів, виконанні завдань, нормативів, правильності ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності тощо.

Метою і завданням зовнішнього аудиту є підтвердження правильності ведення обліку, складання звітності та оцінка відповідності внутрішнього аудиту політиці і меті діяльності суб’єкта господарювання.

Зовнішній аудит суб’єктів господарювання, де існує підрозділ внутрішнього аудиту, з погляду їхньої мети і завдання слід розглядати як єдине ціле. Ця обставина має велике значення для розвитку аудиторської діяльності в Україні. Вивчаючи світовий досвід розвитку аудиту, передусім необхідно орієнтуватися на внутрішній аудит і організовувати його на підприємствах за кращими світовими зразками. Внутрішній аудит вирішує наступні завдання:

* визначення системи контролю за активами, зобов’язаннями та власним капіталом підприємства;
* перевірка відповідності цієї системи політиці підприємства;
* здійснення експертної науково обгрунтованої оцінки ФГД;
* аналіз ситуації ризику.

Перед зовнішнім аудитом стоять такі завдання:

* аналіз системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;
* дослідження фінансової та операційної інформації щодо її відповідності визначеним критеріям;
* аналіз ефективності та економічності управлінських рішень на різних рівнях їх прийняття;
* розробка проектів управлінських рішень;
* проведення фінансового аналізу;
* розробка стратегічного прогнозу.

Зовнішній аудит може бути добровільним і обов’язковим. Обов’язковість аудиту визначається об’єктивними потребами реалізації концепції підзвітності. Якісний об’єктивний аудит підвищує ефективність і прибутковість інвестицій, сприяє захисту інтересів бізнесу і держави.

**Тема 2: Організаційно-економічні та правові основи аудиторської діяльності в Україні**

1. Світові системи організації і управління аудиторською діяльністю
2. Організація та регламентація аудиту в Україні
3. Аудиторські послуги
4. Нормативи аудиту

**Питання 1**

Досвід країн з розвиненою ринковою економікою щодо питань організації та регулювання процесів, які відбуваються на ринках аудиторських послуг, дає змогу виявити сукупність елементів системи організації аудиторської діяльності, необхідну і достатню для ефективного функціонування такої системи, а саме:

* закон про аудит;
* нормативний акт щодо обов’язковості аудиту;
* міжнародні або національні стандарти аудиту;
* орган управління системою організації аудиторської діяльності, який має представництва в регіонах країни і штатний персонал;
* система підготовки, стажування і атестації аудиторів;
* державне ліцензування аудиторської діяльності;
* фінансування системи організації аудиторської діяльності;
* законодавче обмеження діяльності аудиторів;
* контроль якості роботи аудиторів і дотримання учасниками ринку аудиторських послуг законодавчих і нормативних актів з питань аудиту;
* наявність обов’язкової системи принципів і норм поведінки аудиторів.

У світовій практиці існують дві принципові концепції регулювання аудиторської діяльності. Перша концепція поширена в країнах континентальної Європи (ФРН, Франція, Австрія, Іспанія), де аудит орієнтований головним чином на державні органи, які є основними користувачами аудиторських висновків. У цих країнах аудиторська діяльність суворо регламентується централізованими органами, на які фактично покладаються функції державного контролю за аудиторською діяльністю.

Друга концепція розвинулася в англомовних країнах (Великобританія, США), де аудиторська діяльність є певною мірою саморегульованою. Тут аудит орієнтований переважно на потреби акціонерів, інвесторів, кредиторів. Регулювання аудиторської діяльності в цих країнах здійснюється, в основному, професійними громадськими аудиторськими об’єднаннями. При цьому аудиторські організації мають велику самостійність, самі здійснюють підготовку аудиторів, присвоюють їм відповідну кваліфікацію і надалі стежать за тим, наскільки сумлінно і кваліфіковано аудитори виконують свої професійні обов’язки.

Формування вищого керівного органу зумовлює рівень державного впливу на регулювання аудиторської діяльності. У країнах професійного регулювання посади керівників є виборними, а в країнах державного регулювання керівні працівники вищих органів призначаються на посади державними органами.

**Питання 2**

Україна належить до країн переважно професійного регулювання аудиторської діяльності. Аудит здійснюється незалежними особами – аудиторами, які можуть працювати самостійно або в фірмах і уповноважені суб’єктами господарювання на його проведення.

Аудитором може бути громадянин України, який має кваліфікаційний сертифікат на право здійснення ним аудиторської діяльності на території України, що видається строком на 5 років особам, які мають стаж роботи за фахом (бухгалтера, ревізора, юриста, фінансиста, економіста або помічника аудитора,) не менше 3 років. В Україні існує 2 типи сертифікатів, які засвідчують право на здійснення аудиту. Це сертифікат серії “А” – на здійснення аудиту підприємств та господарських товариств, і сертифікат серії “Б” – на здійснення аудиту банків. Аудиторам забороняється займатися безпосередньо торговельною, виробничою та посередницькою діяльністю, що не виключає їх права отримувати дивіденди від акцій та доходи від інших корпоративних прав. Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю індивідуально або створити фірму.

Аудиторська фірма – це організація, яка займається виключно наданням аудиторських послуг. Аудиторські фірми можуть створюватися на основі будь-яких форм власності. Загальний розмір частки засновників аудиторської фірми, які не є аудиторами, в статутному капіталі не може перевищувати 30%. Аудиторській фірмі дозволяється здійснювати аудиторську діяльність лише за умови, якщо в ній працює хоча б один аудитор, який має кваліфікаційний сертифікат. Керівником аудиторської фірми може бути лише сертифікований аудитор. Діяльність аудиторських фірм державному управлінню не підлягає.

Аудиторська діяльність в Україні регулюється професійною організацією – Аудиторською палатою України (АПУ). Вона функціонує як незалежний самостійний орган на засадах самоврядування. Головним завданням АПУ є сприяння розвитку аудиту в Україні, вирішення на єдиній методологічній основі принципових питань аудиторської діяльності. АПУ:

- здійснює сертифікацію суб’єктів, що мають намір займатися аудиторською діяльністю;

- вносить до Реєстру суб’єктів аудиторської діяльності аудиторські фірми і аудиторів;

- розглядає скарги щодо діяльності окремих аудиторів та аудиторських фірм з питань їх компетенції;

- застосовує до аудиторів заходи впливу за неналежне виконання своїх професійних обов’язків у вигляді попередження, зупинення дії сертифіката на термін до 1 року або анулювання сертифікації;

- розробляє та затверджує норми аудиторської діяльності, стандарти і методичні рекомендації на проведення аудиту;

- вивчає ринок аудиторських послуг для задоволення його попиту;

- готує пропозиції з питань розвитку аудиту в Україні та вносить їх на розгляд відповідних інстанцій.

**Питання 3**

Характер робіт, які виконуються аудиторськими фірмами, визначається статутом і укладеними договорами. Крім перевірки повноти та достовірності фінансової звітності суб’єктів господарювання, аудиторські фірми надають аудиторські послуги.

За відношенням до проведення обов’язкового аудиту аудиторські послуги поділяються на дві групи. До першої групи відносять послуги, сумісні з проведенням у господарюючого суб’єкта обов’язкової аудиторської перевірки:

1) постановка бухгалтерського обліку (розробка облікової політики, вибір форми бухгалтерського обліку тощо);

2) інформаційне забезпечення підприємницької діяльності;

3) аналіз фінансово-господарської діяльності;

4) комп’ютеризація бухгалтерського обліку;

5) консультаційні послуги з бухгалтерського, податкового обліку, правового забезпечення, приватизації, корпоратизації;

6) оцінка економічних та інвестиційних проектів;

7) представництво інтересів господарюючого суб’єкта за дорученням перед третіми особами;

8) експертне обслуговування (попередня експертиза укладених угод);

9) проведення семінарів, підвищення кваліфікації, навчання персоналу;

10) наукові розробки, видання методичних посібників і рекомендацій тощо.

До другої групи відносяться послуги, не сумісні з проведенням у господарюючого суб’єкта обов’язкової аудиторської перевірки:

- ведення і відновлення бухгалтерського обліку;

- складання податкових декларацій і фінансової звітності.

За метою і цільовою спрямованістю супутні аудиту послуги поділяються на:

* послуги дії – послуги зі створення документації, що не розроблена господарюючим суб’єктом;
* послуги контролю – послуги з перевірки документації на предмет її відповідності встановленим вимогам, контроль ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;
* інформаційні послуги – послуги з підготовки усних або письмових консультацій.

Класифікація аудиторських послуг у різних країнах може дещо відрізнятися від вищенаведеної, але види таких послуг аналогічні. Наприклад, аудиторські фірми США надають послуги наступних категорій:

1) послуги свідоцтва – це послуги, при наданні яких аудиторська фірма видає письмовий висновок з висловленням думки, що стосується твердження, відповідальність за яке несе клієнт. Це може бути статистика виконання інвестицій, оглядова перевірка фінансової звітності тощо;

2) податкові послуги – підготовка аудиторською фірмою податкових декларацій для клієнта, консультацій з питань оподаткування;

3) консультаційні послуги для адміністрації, які дозволяють здійснювати бізнес більш ефективно (маркетингова стратегія, поліпшення організаційної структури тощо);

4) бухгалтерські послуги.

**Питання 4**

Аудит належить до високоінтелектуальних видів діяльності. Робота аудитора, яку спрямовано на підвищення її ефективності та уніфікацію аудиторської практики, регламентується відповідними стандартами. В таких видах діяльності як аудит регламентація носить переважно рамковий характер, тобто стосується переважно не змісту діяльності, а умов її здійснення, оформлення процесу цієї діяльності та її результатів, відносин працівника із зовнішнім середовищем.

Міжнародна федерація бухгалтерів називає аудиторські регламенти міжнародними нормативами аудиту і супутніх робіт. Під нормативами (стандартами) аудиту розуміють загальні керівні матеріали та основні принципи, яких необхідно дотримуватися аудиторам у виконанні їх обов’язків з перевірок завершеної фінансової звітності. Нормативи аудиту є мінімально необхідними стандартами роботи аудитора. Існування аудиторських нормативів не означає, що аудитор повинен сліпо їх наслідувати. Якщо аудитор вважає, що вимоги нормативу неможливо виконати, то будуть виправдані його альтернативні дії. Але це переносить тягар відповідальності на самого аудитора, тобто нормативи аудиту, як правило, виконуються, але якщо не виконуються, то це має бути аргументовано.

Розробкою нормативів аудиту займаються професійні організації: на міжнародному рівні – Міжнародна федерація бухгалтерів, в США – Американський інститут присяжних (сертифікованих) бухгалтерів, в Україні – Аудиторська палата України.

Аудиторські стандарти можна умовно поділити на три групи:

1. загальні – присвячені висвітленню питань забезпечення додержання основних принципів та організації аудиторської діяльності (рівень підготовки аудитора, його професіоналізм та компетентність, забезпечення незалежності оцінки, правова основа стосунків аудитора з клієнтом тощо);
2. робочі – регламентують планування роботи аудитора, порядок проведення перевірки, зміст контрольно-аналітичних процедур, критерії оцінки системи внутрішнього контролю, способи отримання суттєвої інформації про об’єкт аудиту вимірювання аудиторського ризику тощо;
3. стандарти звітності – призначені для визначення загальних правил складання і подання аудиторського висновку, його видів та змісту. Крім того, даними стандартами встановлюється необхідність розкриття інформації про характер аудиторської перевірки і ступінь відповідальності аудитора.

**Тема 3: Предмет і метод аудиторської діяльності**

1. Предмет і об’єкти аудиту. Відмінності аудиту від ревізії
2. Метод та методичні прийоми аудиторського контролю

**Питання 1**

Предметом аудиту є стан економічних, організаційних інформаційних та інших характеристик системи, що знаходяться у сфері аудиторської оцінки. Під станом об’єкта контролю розуміють параметри та характеристики, за якими можна робити висновки про нормальне або аномальне функціонування об’єкта контролю. Виділяють такі параметри як:

1. законність – зміст господарських операцій, дії посадових осіб не суперечать діючим нормативним і законодавчим актам;
2. збереженість – стан цілісності і неушкодженості;
3. достовірність – існування підтвердження даних фінансової звітності юридично правильно складеними документами;
4. правильність – ступінь дотримання принципів під час здійснення розрахунків, визначення економічного змісту господарських операцій;
5. доцільність – спрямованість господарських операцій на виконання завдань, що стоять перед підприємством, за умов дотримання законності
6. додержання стандартів і норм обліку і аудиту.

Предмет аудиторської діяльності має багато спільного з предметом ревізії.

Ревізія – це процес системного дослідження ФГД підприємств, організацій та установ на предмет дотримання ними законодавства з питань економіки, фінансів, оподаткування, достовірність обліку та звітності з метою виявлення нестач, розкрадань та присвоєння грошових коштів і матеріальних цінностей, а також профілактики і попередження подібних зловживань.

# **Спільні та відмінні риси аудиту та ревізії**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Ознака  | Аудит  | Ревізія  |
| Предмет  | Фінансово-господарська діяльність підприємств |
| Мета  | Оцінка повноти, достовірності і законності обліку та звітності, діагностування і попередження передкризових ситуацій та банкрутства підприємств усіх форм власності. | Виявлення розкриття нестач, розтрат, крадіжок товарно-матеріальних і грошових цінностей, попередження фінансових зловживань на підприємствах державного сектору. |
| Об’єкти  | Стан обліку та звітності, система внутрішнього контролю, інформаційні системи | Стан обліку та звітності, збереження державної власності |
| Суб’єкт  | Аудиторські фірми, аудитори | Ревізори Державної контрольно-ревізійної служби |
| Методичні прийоми | Способи та прийоми документального і фактичного контролю |
| Джерела інформації | Нормативно-правова і фактографічна база |
| Обсяг дослідження | Відповідно договору на аудиторську перевірку | Комплексне дослідження фінансово-господарської діяльності |
| Порядок організації | Проводиться на підставі укладеного договору з клієнтом щороку або раз на три роки; ініціативний аудит – за бажанням замовника у будь-який час | Проводиться на підставі наказу керівника контрольно-ревізійної служби; періодичність – раз на рік, за дорученням правоохоронних органів – у будь-який час. |
| Результат | Аудиторський висновок | Акт ревізії |
| Користувачі інформації | Власники підприємства, кредитори, податкові органи | Керівник підприємства, адміністрація, вищестоящі та правоохоронні органи |

Під об’єктами аудиту розуміють окремі або взаємопов’язані економічні, організаційні, інформаційні та інші сторони функціонування системи, що досліджується, стан яких може бути оцінено кількісно і якісно. Класифікація об’єктів аудиту:

1) за видом:

* ресурси (матеріальні, трудові, фінансові);
* господарські процеси та явища (постачання, виробництво, збут);
* економічні показники діяльності (прибуток, собівартість, продуктивність праці, обсяг виробництва тощо);
* організаційні форми управління (структура управління, виробництва);
* методи управління (мотивація, системи стимулювання);
* функції управління (планування, облік, аналіз, контроль).

2) за складністю:

* сукупні ресурси і господарські процеси та цілісні системи управління (оцінка стану та ефективності використання матеріальних ресурсів);
* групи ресурсів і господарських процесів (операції з одним найменуванням матеріалів або постачальником).

3) за сферою діяльності:

* об’єкти сфери постачання,
* об’єкти сфери виробництва;
* об’єкти сфери збуту;
* об’єкти сфери управління тощо.

4) за часом розрізняють об’єкти, стан яких оцінюється в:

* минулому (висновок про повноту і достовірність фінансової звітності);
* теперішньому (перевірка наявності активів, зобов’язань);
* майбутньому (результат аудиторського дослідження проблем вдосконалення відповідних систем управління).

5) за характером оцінки розрізняють об’єкти, стан яких оцінюється:

* кількісно (ресурси, економічні результати діяльності);
* якісно (організаційні форми, методи і функції управління);
* кількісно і якісно (господарські процеси – оптимізація постачальників).

6) за тривалістю знаходження в полі діяльності аудиту об’єкти бувають:

- ті, що постійно знаходяться в полі діяльності аудиту (консультації з питань оподаткування, бухгалтерського обліку);

- ті, з яких періодично проводиться аудиторська оцінка (аудит фінансової звітності);

- ті, що потребують разової оцінки (удосконалення системи управління).

1. по відношенню до видів аудиту:
* об’єкти внутрішнього аудиту;
* об’єкти зовнішнього аудиту.

Між ними суттєвих відмінностей не існує, але зовнішніх контрагентів не задовольнять результати внутрішнього аудиту, тому повнота і достовірність фінансової звітності, законність господарських операцій, платоспроможність підприємства вимагають незалежної оцінки. Це і є завданням зовнішнього аудиту.

**Питання 2**

Системний підхід до класифікації об’єктів аудиторської діяльності визначає використання специфічних прийомів, які складають метод аудиту. Спосіб дослідження явищ, процесів, створених людиною систем являє собою метод діяльності.

Усі прийоми аудиту можна об’єднати у три групи.

Прийоми першої групи дозволяють визначити кількісний стан об’єкта. Це візуальний огляд, перерахунок, зважування, вимірювання. Перевірка фактичного стану окремих об’єктів аудиту дозволяє визначити стан обліку в місцях їх зберігання, порядок складання первинних документів тощо. Їх називають органолептичними або прийомами фактичного контролю.

Прийоми другої групи дозволяють співставити показники. Наприклад, фактичну наявність ресурсів з реальними потребами, нормативами; дані бухгалтерських документів з інформацією необлікового характеру або з відповідними документами третіх осіб. Співставлення дозволяє визначити відхилення дійсного стану об’єктів від норм, нормативів, прогнозів, планів.

Прийоми третьої групи пов’язані з оцінкою минулого, теперішнього і майбутнього стану об’єктів аудиторської перевірки і складаються переважно з прийомів і способів економічного аналізу, планування і прогнозування.

У світовій та національній практиці аудиту знаходять широке застосування такі прийоми і методи як опитування, письмові запити, аналітичний огляд, анкетування та тестування.

Опитування передбачає отримання письмової або усної інформації з питань аудиторської перевірки від працівників суб’єкта господарювання: керівників, менеджерів, головного бухгалтера. Письмові запити аудитор може надсилати до третіх осіб (банку, дебіторів, кредиторів) з проханням прояснити ситуацію з об’єктом перевірки. За допомогою аналітичного огляду аудитор може визначити тенденції та перспективи діяльності суб’єкта господарювання не тільки за даними про його фінансове становище, а й за результатами роботи споріднених підприємств, конкурентів тощо. Анкетування полягає в отриманні від працівників та третіх осіб відповідей на попередньо поставлені запитання. Завдяки прийому тестування аудитор сам відповідає на певний перелік питань на кожному етапі аудиторської перевірки або з кожним об’єктом аудиту.

Спосіб – це засіб, який забезпечує досягнення цілей контролю загалом. Він демонструє як в цілому треба реалізовувати операцію з перевірки. Прийом є допоміжним засобом досягнення цілей контролю. Він визначає порядок і межі способу перевірки. Логічний ланцюг дослідження документу у межах проведення аудиторської діяльності можна подати в такий спосіб:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Дія  | Мета  | Спосіб  | Прийом  |
| Дослідження документу | Попередити і виявити здійснення економічно недоцільних і юридично недостовірних та незаконних операцій | Формальна, арифметична, зустрічна, нормативна, взаємна перевірка | Суцільний, вибірковий, комбінований |

Прийоми та способи контролю за джерелами даних, які використовуються при проведенні контрольних дій, умовно поділяються на прийоми і способи документального і фактичного контролю.

Для способів документального контролю основним джерелом інформації є документи. Способи документального контролю поділяються на:

1) способи контролю юридичної повноцінності та достовірності документів;

- формальна перевірка (підчистки, помарки, виправлення);

- графологічна експертиза;

2) способи контролю операцій, відображених в документах;

- юридична оцінка законності та економічної доцільності операцій;

- логічний контроль об’єктивної можливості операції;

- зустрічна перевірка (з документами ділових партнерів);

- взаємна перевірка (банківські виписки з товарно-транспортними накладними);

- спосіб зворотного перерахунку (розрахунок контрольно-вибіркового звіряння);

- прийоми економічного аналізу;

- оцінка обгрунтованості господарської операції за даними обліку та звітності.

Для способів фактичного контролю основним джерелом інформації є фактичний стан матеріальних цінностей. Способи фактичного контролю поділяються на:

1) експертна оцінка (контрольне вимірювання робіт, контрольний запуск сировини у виробництво, лабораторний аналіз);

2) візуальне спостереження (обстеження на місці, хрономертаж робіт);

3) інвентаризація.

Документальний і фактичний контроль не існують ізольовано, а органічно доповнюють один одного.

# **Тема 4: Аудиторський ризик та організація роботи аудитора**

1. Поняття аудиторського ризику
2. Модель прийнятного аудиторського ризику
3. Суттєвість та її взаємозв’язок з ризиком аудиторської перевірки
4. Професійна етика аудитора

**Питання 1**

З аудитом фінансової звітності безпосередньо пов’язані декілька аспектів ризику. Два основних види ризику – це аудиторський ризик та ризик бізнесу аудитора. Аудиторський ризик полягає в наступному: аудитор дійшов висновку, що фінансову звітність складено вірно, і на цій підставі висловлює в аудиторському висновку думку без зауважень, а насправді фінансова звітність містить істотні недоліки та помилки. Ризик бізнесу аудитора полягає в тому, що аудитор може зазнати втрат через відносини з клієнтом, навіть якщо аудиторський висновок, поданий цьому клієнту, є справедливим. Ілюстрацією ризику бізнесу аудитора є його юридична відповідальність перед клієнтом та користувачами інформації, сформульованій у аудиторському висновку.

Ризик аудиту або загальний аудиторський ризик являє собою ситуацію, коли аудитор може висловити неадекватну думку у тих випадках, якщо в документах фінансової звітності існують суттєві недоліки. Тобто за неправильно підготовленою звітністю підготовлено висновок без зауважень. Наявність аудиторського ризику ставить питання про страхування професійної відповідальності аудиторів. У більшості країн з розвиненим ринком аудиторських послуг страхування відповідальності аудиторів є обов’язковим.

Аудиторський ризик можна подати у вигляді моделі: ПАР = ВГР \* РК \* РН

ПАР – прийнятний аудиторський ризик. Означає міру готовності аудитора визнати, що фінансова звітність може містити суттєві помилки після того, як аудит завершено і складено стандартний аудиторський висновок без зауважень.

ВГР – внутрішньогосподарський ризик. Означає міру очікування аудитором того, що існує помилка в сегменті і що вона перевищує припустиму величину до перевірки системи внутрішньогосподарського контролю.

РК – ризик контролю. Означає міру очікування аудитором того, що помилки в сегменті, які перевищують припустиму величину, не буде ні попереджено, ні виявлено в системі внутрішньогосподарського контролю клієнта.

РН – ризик невиявлення. Означає міру готовності аудитора визнати, що аудиторські свідчення (докази) за тим чи іншим сегментом, відібрані до перевірки, не дозволять виявити помилки, які перевищують припустиму величину, якщо такі помилки існують. Ризик невиявлення часто є ключовим фактором даної моделі, оскільки він визначає необхідну кількість доказів. Необхідна кількість доказів обернено пропорційна рівню РН. Чим меншим є рівень ризику невиявлення, тим більше необхідно доказів.

**Питання 2**

ПАР зазвичай встановлюється для всього аудиту загалом і залишається на постійному рівні для всіх основних сегментів. Внутрішньогосподарський ризик та ризик контролю та встановлюють для кожного сегменту окремо, тому в межах одного й того самого аудиту ці ризики можуть змінюватися від рахунку до рахунку.

Оскільки внутрішньогосподарський ризик і ризик контролю можуть змінюватися за групами рахунків, буде змінюватися і ризик невиявлення, і необхідна кількість аудиторських доказів (свідчень). Адже кожний аудит проводиться за нових умов, і тому обсяг необхідних свідчень залежить від конкретних обставин.

Для визначення ПАР при плануванні аудиту використовують дві методики.

1. Аудитор передбачає, що ВГР = 80%, РК = 50%, РН = 10%, тоді ПАР = 4%.

Якщо аудитор дійшов висновку, що рівень ПАР = 4% задовольняє його і клієнта, то план перевірки можна вважати певною мірою ефективним.

2. Щоб скласти більш ефективний план, аудитори визначають РН і відповідну кількість необхідних свідоцтв: РН = ПАР / (ВГР \* РК). Якщо аудитор встановив для себе ПАР = 5%, то РН = 0,05 / (0,8 \* 0,5) = 0,125.

За цієї форми ключовим стає РН, оскільки він передбачає необхідну кількість свідоцтв, яка обернено пропорційна рівню РН. Чим менше РН, тим більше необхідно свідоцтв.

ПАР є суб’єктивно встановленим рівнем ризику. Бажаним є розумно низький рівень ПАР. Це залежить від того, до якого ступеня зовнішні користувачі покладаються на фінансову звітність, і наскільки вірогідною є поява у клієнта фінансових труднощів після надання аудиторського висновку.

Внутрішньогосподарський ризик обернено пропорційний ризику невиявлення і прямо пропорційний кількості свідоцтв. Включення ВГР до моделі аудиторського ризику означає, що аудитори прагнуть з’ясувати, в яких розділах фінансової звітності похибки найбільш або найменш вірогідні. Ця інформація визначає загальну кількість свідоцтв та порядок розподілу аудитором своєї діяльності зі збирання свідоцтв між окремими сегментами аудиту. Оцінюючи ВГР, аудитор повинен врахувати наступні чинники: 1) характер бізнесу клієнта; 2) чесність адміністрації; 3) мотиви поведінки клієнта; 4) результати попереднього аудиту; 5) первісний та повторний аудит; 6) взаємопов’язані сторони; 7) нетрадиційні операції; 8) професіоналізм облікового апарату; 9) вірогідність привласнення активів клієнта.

Аудитор повинен оцінити всі чинники ВГР і вирішити, який є найбільш важливим для конкретного сегмента аудиту. Точних правил для визначити ВГР не існує, але консерватизм аудиторів не дозволяє його встановлення на рівні нижче 50%.

Ризик контролю являє собою оцінку ефективності системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю підприємства-клієнта з точки зору їх здатності попереджати і виявляти помилки. РК складається з двох компонентів:

* ризику системи бухгалтерського обліку;
* ризику системи внутрішнього контролю (СВК).

Існує ризик, що помилок не вдасться завчасно запобігти, що вони будуть допущені і їх не помітять. Ефективність внутрішнього контролю не залежить від аудиторської перевірки, аудитор лише оцінює СВК і її ефективність. Оцінка ризику неефективності СВК базується на вивченні його структури (розподіл обов’язків між керівництвом, кваліфікація і компетентність персоналу, взаємний контроль за роботою управлінського персоналу) та складових елементів (системи документації та інформації, матеріальні засоби захисту, система спостереження тощо). Чим ефективніша СВК, тим нижчий показник РК.

Ризик невиявлення помилок є тією часткою похибок при проведенні перевірки, яку аудитор може дозволити собі за тих систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю клієнта, що склалися на момент проведення аудиту. РН визначає кількість свідоцтв, які аудитор планує зібрати. При низькому рівні РН необхідно зібрати більшу кількість аудиторських свідоцтв. Якщо аудитор готовий узяти на себе більший ризик, то аудиторських свідоцтв потрібно менше. Тоді ефективність виявлення помилок залежить від аудитора, який несе відповідальність за виконання процедур зі збору даних щодо достовірності фінансової звітності. РН існує завжди, навіть коли аудитор досліджує 100% залишків за бухгалтерськими рахунками або типами операцій, оскільки аудитор може вибрати неадекватну аудиторську процедуру, неправильно її використати чи перекрутити тлумачення результатів.

ВГР і РК не залежать від аудитора, він не може на них вплинути, оскільки вони існують незалежно від аудиторської перевірки і є результатом роботи підприємства-клієнта. РН є результатом проведення аудиторської перевірки, наслідком виконаної аудитором роботи. За цей ризик аудитор несе повну відповідальність, оскільки ним визначається ступінь якості і професіоналізму аудитора.

**Питання 3**

Аудитори під час проведення перевірок не повинні встановлювати достовірність фінансової звітності з абсолютною точністю, але зобов’язані встановити її достовірність у всіх суттєвих відношеннях. Під достовірністю фінансової звітності у всіх суттєвих відношеннях розуміють такий ступінь точності показників звітності, за якого кваліфікований користувач цієї звітності зможе зробити на її підставі правильні висновки і прийняти правильні управлінські рішення.

Під рівнем суттєвості розуміють те граничне значення похибки фінансової звітності, починаючи з якого кваліфікований користувач цієї звітності з великим ступенем вірогідності не в змозі зробити на її підставі правильні висновки і прийняти правильні управлінські рішення. Інформація є суттєвою, якщо її відсутність, перекручення можуть впливати на економічні рішення користувачів, які приймаються на підставі даних фінансової звітності підприємств. Таким чином, суттєвість є відносним показником.

Сума помилки повинна розглядатися відносно:

1. статей на рівні всього фінансового звіту;
2. статей на рівні окремих залишків рахунків або операцій;
3. законодавчих та нормативних вимог щодо розкриття, відповідно до яких таке розкриття необхідне незалежно від величини;
4. відповідної суми за попередні роки.

Розрізняють три рівня суттєвості для вибору типу висновку:

* суми є несуттєвими (помилка менше 5%);
* суми є суттєвими, але не викривляють загального враження від фінансової звітності (помилка від 5% до 10%);
* суми є настільки суттєвими і настільки часто зустрічаються, що під питання ставиться об’єктивність усієї звітності загалом (помилка понад 10%).

При вирахуванні абсолютного значення рівня суттєвості аудитор повинен брати за основу найважливіші показники, які характеризують достовірність фінансової звітності. Вони можуть бути різними залежно від галузевих особливостей, обсягів діяльності та інших чинників. Як правило, на виробничих підприємствах це може бути дохід від реалізації, в торгівлі – валовий дохід, на транспорті – вартість основних засобів, у фінансово-інвестиційних закладах – прибуток до оподаткування, на малих підприємствах – валюта балансу, в бюджетних установах – сума фінансування.

Між рівнем суттєвості і аудиторським ризиком існує обернений зв’язок:

* чим вищим є рівень суттєвості, тим нижчий аудиторський ризик;
* чим нижчий рівень суттєвості, тим більший аудиторський ризик.

Якщо під час перевірки аудитор приймає рішення про використання більш низьких значень рівня суттєвості, він зобов’язаний вжити заходів до зниження аудиторського ризику, або:

1. знизити, якщо це можливо ризик контролю, передбачивши в процесі перевірки додаткові аудиторські процедури;
2. знизити ризик невиявлення помилок.

**Питання 4**

На аудитора покладається відповідальність за висновки по фінансовій звітності перед багатьма зацікавленими сторонами: власниками, державою, банками, інвесторами, біржами тощо. Виконуючи професійні обов’язки, аудитор повинен дотримуватися професійної етики та вимог, що висуваються до кваліфікації аудитора законодавством України. В Кодексі професійної етики, затвердженому АПУ, серед фундаментальних засад етики виділені:

1. чесність при виконанні аудитором своїх обов’язків;
2. об’єктивність, неупередженість;
3. конфіденційність (зберігання комерційних таємниць клієнтів);
4. професійна поведінка;
5. професійні норми;
6. компетентність;
7. незалежність.

Норми етики є обов’язковими для всіх аудиторів. Відповідно до Кодексу професійної етики аудиторів аудитор не має права проводити аудит суб’єкта господарювання, де він:

* має прямі родинні відносини з керівництвом;
* має особисті майнові інтереси;
* має непряму фінансову зацікавленість у клієнті (є довіреною особою фонду, опікуном майна, через позички, видані клієнту або отримані від нього);
* є членом керівництва, засновником, власником або співробітником;
* є співробітником або співвласником дочірнього підприємства, філії або представництва.

Аудитору забороняється привертати увагу клієнта шляхом обману або інших неетичних дій, що зачіпають інтереси колег або вводять в оману клієнтів.

# **Тема 5: Контрольно-аудиторський процес та його стадії**

1. Зміст контрольно-аудиторського процесу (КАП) та характеристика його стадій.
2. Процедури аудиту.
3. Поняття про аудиторські докази, їх джерела.
4. Визначення і оцінка порушень.

**Питання 1**

Ефективна організація управління аудиторським процесом передбачає дотримання певних етапів проведення перевірки. Сукупність організаційних, методичних і технічних прийомів, здійснюваних за допомогою певних процедур, становить КАП, що складається з трьох стадій:

1) організаційна – включає вибір об’єкта аудиту та організаційно-методичну підготовку. Вибір об’єкта полягає в укладанні договору, формуванні аудиторської бригади виходячи з характеру діяльності підприємства, напрямків перевірки, виданні наказу про проведення перевірки. Організаційно-методична підготовка аудиту полягає у вивченні стану економіки об’єкта перевірки, планів виробничої і ФГД та виконання їх за період, що перевіряється.

2) дослідна – здійснюється на об’єкті перевірки і має два етапи – переддослідний і дослідний. Переддослідний етап включає низку процедур організаційного характеру, спрямованих на створення необхідних умов для якісного проведення аудиту у встановлені строки. Дослідний етап – це виконання контрольно-аудиторських процедур з перевірки виробничої і ФГД підприємства на допомогою найпростіших засобів обчислення та ЕОМ.

3) узагальнення результатів контролю – систематизація недоліків у діяльності підконтрольного підприємства. Виявлені недоліки групують, оформлюють результати проміжного контролю, складають аналітичні таблиці, слідчо-юридичні обґрунтування, узагальнюють і відображають результати аудиту в аудиторському висновку.

Планування аудиту має ґрунтуватися на попередньому вивченні особливостей бізнесу клієнта, яке проводиться до прийняття рішення про проведення аудиту. Після попередньої згоди сторін необхідно одержати детальнішу інформацію про бізнес клієнта Після підготовки листа-пропозиції укладається договір на проведення аудиту, а потім – складається план і програма аудиту в письмовій формі.

В плані аудиту передбачається перелік загальних питань основних напрямів перевірки. Першочерговому плануванню підлягають перевірки фінансової звітності, далі планується надання аудиторських послуг. Зміст програми аудиту залежить від розміру, виду і специфіки клієнта, умов договору на проведення аудиту, особливостей методики і техніки, що їх використовує аудитор під час перевірки. Програма використовується як інструкція для підлеглих, що беруть участь в проведенні перевірки, та у якості засобу контролю. Програма аудиту виконується по етапах:

1. аудиторська оцінка організації, ведення і стану бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю і якості фінансової звітності клієнта;
2. аудиторська перевірка ФГД клієнта;
3. рекомендації з усунення виявлених недоліків, надання аудиторського висновку.

Протягом аудиторської перевірки загальний план аудиту і програма можуть уточнюватися і переглядатися, оскільки існує ймовірність змін умов і напрямків аудиту, можливість отримання інших результатів після проведення аудиторських процедур, ніж ті, які раніше очікувалися аудитором. Події або мотиви, що примусили аудитора внести значні зміни до аудиторської програми, оформлюються ним документально.

Коригування програми перевірки проводиться за наступними напрямами:

* конкретизація об’єктів суцільного і вибіркового контролю, періодів перевірки тощо;
* уточнення і календаризація загального плану-графіка аудиту та індивідуальних планів аудиторів;
* перерозподіл аудиторів для виконання контрольно-аудиторських процедур, зміна тривалості перевірки об’єктів, розрахунок параметрів сітьового графіка.

КАП здійснюється аудиторами в процесі дослідження діяльності підприємства відповідно до програми аудиту, планів-графіків, календарних планів. Виконання контрольних процедур залежно від чисельності аудиторів може здійснюватися:

1. паралельно (одні аудитори перевіряють ТМЦ, інші – кошти, розрахунки і т.д.);
2. послідовно (після перевірки одних однорідних операцій переходять до інших і так до повного завершення КАП).

Завершальна стадія передбачає узагальнення і реалізацію результатів контролю, коли групують і синтезують виявлені недоліки в хронологічній послідовності їх вчинення, систематизують порушення нормативно-правових актів у ФГД за економічним змістом та місцями виникнення і відповідальністю за порушення. Виявлені недоліки і порушення в узагальненій формі викладають в аудиторському акті (висновку), якщо такий надається, в третій та четвертій частинах (результативна частина і пропозиції та рекомендації).

**Питання 2**

Після прийняття зобов’язань з виконання перевірки, аудитор повинен провести аудиторські процедури, узгоджені з клієнтом. Отримання інформації, яка характеризує стан об’єкта контролю, відбувається під час процесу перевірки, який являє собою сукупність контрольних операцій (робіт з контролю). Контрольні операції складаються з елементарних дій – контрольних (аудиторських) процедур. Операції з контролю поділяються на:

1. технічні – не вимагають розумових зусиль, піддаються стандартизації, автоматизації;
2. логічні – вимагають знань, порівнянь, зіставлень, групувань;
3. аналітичні – різновид логічних, характеризуються проведенням обчислень;
4. творчі – потребують глибокої теоретичної підготовки і досвіду складання складних розрахунків (комплексна оцінка фінансового стану, вибір оптимального рішення, визначення контрольних точок, зон ризику під час вибору об’єктів контролю тощо);
5. організаційні – носять адміністративний характер в процесі різного роду розслідувань.

Аналіз операцій з контролю показує, що певна їх частина піддається стандартизації (технічні, частина аналітичних та логічних). Стандарти контролю – це системне відображення правил організації та здійснення робіт. Аудиторські процедури спрямовуються на:

* розуміння діяльності клієнта, його організації, галузі діяльності;
* отримання і аналіз інформації про діяльність клієнта загалом та даних про бухгалтерський облік і відображення господарських операцій;
* вивчення форм і методів обліку, визначення їх відповідності вимогам.

Серед основних процедур аудиторського контролю слід назвати: приймання і введення первинних даних; аналіз і введення нормативної бази; математична і логічна обробка інформації; групування даних; дослідження операцій з: необоротними та оборотними активами, грошовими коштами і розрахунками, трудовими ресурсами, капіталом і зобов’язаннями, фінансових результатів і бухгалтерської звітності.

**Питання 3**

Найбільш важливою і відповідальною роботою аудитора є підготовка аудиторських доказів по об’єктах контролю. На основі аналізу і узагальнення даних аудиторських доказів аудитор робить висновки про правильність ведення обліку і достовірність звітності. Під аудиторськими доказами слід розуміти інформацію, одержану аудитором для формулювання думок, на яких ґрунтується підготовка аудиторського висновку та звіту. Аудиторські докази можуть бути:

* внутрішніми (усна або письмова інформація, отримана від клієнта);
* зовнішніми (письмова інформація, отримана від третіх осіб);
* змішаними (усна або письмова інформація, отримана від клієнта і письмово підтверджена третьою особою);
* даними, сформованими самим аудитором.

Аудиторські докази повинні були достовірними і достатніми. Достовірність – це характеристика того, наскільки свідоцтва можуть вважатися чесними і правдоподібними. Достатність зібраних свідоцтв визначається їх кількістю, тому важливим є обсяг вибірки, вплив і характер конкретних моментів перевірки. Достатність доказів у кожному конкретному випадку визначається на основі оцінки системи внутрішнього контролю і ризику аудиту.

Аудиторський ризик зменшується, якщо аудитор використовує аудиторські докази, отримані з різних джерел і різні за формою подання. Аудиторські докази із зовнішніх джерел більш надійні, ніж ті, що отримані із внутрішніх джерел. Письмові докази вважаються надійнішими, ніж усні. Аудиторські докази, отримані безпосередньо аудитором, надійніші за одержані від працівників клієнта. При виникнення протиріч у доказах аудитор повинен використати додаткові аудиторські процедури.

Аудитор має право отримувати від керівництва клієнта роз’яснення, які необхідні йому для досягнення цілей його роботи. Необхідний обсяг інформації, перелік випадків, за яких потрібне отримання таких роз’яснень, визначаються аудитором самостійно. Керівництво підприємства-клієнта не має права обмежувати коло питань, що підлягають аудиту. Якщо керівництво відмовляється надати інформацію на запит аудитора або надає неповну інформацію, що може суттєво вплинути на висновки по результатах аудиту, це повинно розглядатися аудитором як обмеження обсягу аудиту та як чинник, який може призвести до надання аудиторського висновку, відмінного від безумовно позитивного.

Джерелами аудиторських доказів можуть бути: первинні документи, облікові регістри, Головна книга; фінансова звітність; плани, кошториси, калькуляції, замовлення; матеріали перевірок і ревізій ДПА, органів КРУ; матеріали внутрішньогосподарського контролю; дані, отримані при проведенні фактичного контролю; письмові і усні заяви працівників підприємства і третіх осіб.

**Питання 4**

В процесі проведення перевірки аудитор повинен виявити факти перекручення даних обліку і звітності. Причинами перекручень є свідомі або несвідомі дії посадових осіб, які займаються підготовкою даних про результати діяльності клієнта і опрацьовують ці відомості. Перекручення фінансової звітності можуть бути результатами помилок або шахрайства.

Шахрайство – це навмисно неправильне відображення і представлення даних обліку та звітності службовими особами і керівництвом підприємства з метою порушення законодавства або прийнятої облікової політики.

Помилка – це ненавмисне перекручення фінансової інформації в результаті арифметичних або логічних помилок в облікових записах і розрахунках, недогляду в дотриманні повноти обліку, невідповідне відображення записів у обліку тощо.

Відповідальність за попередження і виявлення шахрайства і помилок несе керівництво підприємства-клієнта. При проведенні аудиту залишається ризик того, що шахрайство або помилки не будуть виявлені. Аудитор не несе відповідальності за виявлення абсолютно всіх шахрайств і помилок, які можуть істотно вплинути на достовірність фінансової звітності клієнта. Проте аудитор повинен отримати гарантію відсутності істотних випадків і фактів такого роду для надання безумовно позитивного аудиторського висновку. Якщо аудитор вважає, що виявлені шахрайство або помилки можуть суттєво вплинути на фінансову звітність, йому необхідно провести додаткові процедури.

Незалежно від суттєвості фактичного чи підозрюваного шахрайства або помилки, аудитор має повідомити керівництво про виявлені факти щоб:

* впевнитися, що керівництво правильно оцінює стан справ;
* з’ясувати, які заходи будуть застосовані для усунення виявлених порушень;
* оцінити вірогідність повторення порушень у майбутньому.

При виявленні перекручень аудитор може обрати один з двох варіантів поведінки:

1) не вимагати внесення виправлень, коли помилка незначна і суттєво не впливає на фінансову звітність, і не спричинена незаконними діями;

2) вимагати виправлення перекручень, коли виявлена значна помилка, що впливає на фінансову звітність, або помилка, пов’язана з порушенням юридичної достовірності інформації, або стосується оподаткування.

У випадках, коли аудитор підозрює, що до порушень причетне керівництво або воно їх покриває, особливо важливо поінформувати відповідний рівень керівництва підприємства-клієнта. Як правило, обов’язок аудитора зберігати конфіденційність забороняє йому доповідати про помилки чи шахрайство третім особам без дозволу клієнта. Але за певних умов (державна безпека, відмивання грошей від незаконних операцій) аудитор повинен поінформувати відповідні контрольні органи, попередньо проконсультувавшись у юриста.

**Тема 6: Інформаційне забезпечення контрольно-аудиторського процесу**

1. Сутність та класифікація інформаційного забезпечення ФГК.
2. Економічна інформація: класифікація, призначення в аудиті та їїносії.
3. Нормативно-правова та фактографічна інформація в контрольному процесі.

**Питання 1**

Поняття інформаційного забезпечення складається з двох елементів:

1. інформація;
2. інформаційна діяльність.

Під контрольною інформацією розуміють інформацію, яка фіксує результат порівняння характеристик об’єкта контролю з відповідними нормами, законами, параметрами тощо. Класифікація контрольної інформації:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1) за насиченістю:* 1. недостатня;
	2. достатня;
	3. надлишкова.
 | 2) за корисністю:2.1 корисна;2.2 некорисна. | 3) за реальністю:3.1 достовірна;3.2 недостовірна. |
| 4) за способом відображення:4.1 текстова; 4.2 звукова;* 1. цифрова; 4.4 графічна …
 | 5) за ступенем впливу:5.1 що вимагає коригування;5.2 що не вимагає коригування. |  |

Інформація, необхідна для реалізації цілей контролю, має відповідати таким вимогам:1) методична єдність формування; 2) достовірність; 3) швидкість та своєчасність передачі; 4) доступність для сприйняття суб’єктом контролю; 5) економічність процедур перетворення; 6) лаконічність.

Контрольна інформація характеризується трьома критеріями:

* синтаксичною адекватністю, пов’язаною з формально структурованими характеристиками інформації;
* семантикою, яка враховує смисловий зміст інформації;
* прагматикою, пов’язаною з цінністю, корисністю інформації.

Інформаційна діяльність – це:

* визначення потреби в інформації як в особливому ресурсі для кожної функції управління;
* встановлення джерел отримання даних для їх наступного перетворення і одержання контрольної інформації;
* реалізація контрольної інформації для внесення коректив до стану об’єктів контролю.

Інформаційне забезпечення ФГК – це сукупність інформаційних ресурсів, що характеризують стан об’єктів контролю і є необхідними для досягнення його цілей. Його мета полягає в інформуванні учасників контрольно-аудиторського процесу про стан об’єктів, що контролюються. Класифікація інформаційного забезпечення ФГК:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1) ступінь обробки і місце в інформаційному процесі:1.1 нова (створена в процесі контролю);1.2 релевантна (раніше зареєстрована в документах бухгалтерської, податкової або статистичної звітності). | 2) зміст:2.1 законодавча;2.2 технологічна;2.3 фактографічна;2.4 планово-нормативна;2.5 організаційно-управлінська;2.6 договірна. | 3) професійність:3.1 робоча (між аудиторами);3.2 інформаційно-пряма (по підприємству);3.3 інформаційно-непряма (нормативно-правова);3.4 інформаційно-опосередкована (по галузі). |

**Питання 2**

Економічна інформація – це сукупність відомостей, які характеризують виробничу і фінансово-господарську діяльність суб’єктів підприємництва. Вона має такі особливості:

1. відображає діяльність ланок народного господарства за допомогою натуральних, умовних і вартісних показників;
2. фіксується як дискретна величина на матеріальних носіях;
3. має лінійну форму (записується рядками).

Ця інформація є масовою і об’ємною, потребує багаторазового групування, арифметичної та логічної обробки для управління; характеризується тривалістю зберігання, циклічністю виникнення і обробки у встановлених часових інтервалах; є активною відносно впливу на господарський механізм. Структура економічної інформації зумовлена її призначенням в управлінні і контролі господарської діяльності. Класифікація економічної інформації:

|  |  |
| --- | --- |
| 1) стан об’єкта контролю:1.1. оперативна (на теперішній момент);1.2. поточна (протягом планового періоду) | 3) відношення до об’єкту контролю:3.1 внутрішня і зовнішня;3.2 вхідна і вихідна |
| 2) ступінь деталізації:2.1 аналітична;2.2 синтетична. | 4) стабільність використання або зберігання:4.1 умовно-постійна;4.2 змінна (менше 1 місяця). |

Носії економічної інформації, які використовуються в контрольно-аудиторському процесі, виконують подвійну роль. По-перше, вони містять дані, які характеризують економічні процеси, що досліджуються ревізією і аудитом, і по-друге, є доказами того, що такі процеси дійсно відбулися за участю службових та матеріально відповідальних осіб, які наказували та виконували ці операції. Оскільки висновки аудиту ґрунтуються на результатах дослідження передусім фактографічної інформації, оформленої згідно з нормативними актами про документи і документооборот в обліку, то первинні документи є важливим носієм економічної інформації, який використовується в контрольно-аудиторському процесі.

Первинні документи є виправдними в частині достовірності, повноти і відповідальності за господарські операції, що відображені в системі обліку та звітності. В процесі ревізії та аудиту перевіряють ким і коли затверджені форми первинних документів, чи дотримується порядок їх складання і заповнення усіх встановлених реквізитів.

**Питання 3**

Фактографічна інформація – це описування фактів, згрупованих за певними системоутворюючими ознаками. До неї належить обліково-економічна і статистична інформація про діяльність підприємств, яку попередньо групують в системі господарського обліку за допомогою методів бухгалтерського обліку. Фактографічна інформація, відображена в системі обліку, є основною досліджень фінансово-господарського контролю і аналізу з питань господарської діяльності підприємств, надання кредитів, здійснення інвестицій тощо. Вона є основою доказів здійснення фактів господарських операцій і процесів, що створили конфліктні ситуації у правовідносинах між об’єктами і суб’єктами права.

Методика роботи з фактографічною інформацією підпорядкована основній меті контролю і аудиту – визначенню ефективності господарювання суб’єктів підприємницької діяльності, додержання ними законодавства, виконання зобов’язань перед державою і учасниками господарської діяльності, що грунтується на достовірних даних, безперервних доказах істинності висновків і забезпечуються нормами права. Дослідження фактографічної інформації підпорядковано основній меті контрольно-аудиторського процесу – виявленню і усуненню недоліків в господарській діяльності підприємств, розробці і впровадженню раціональних методів господарювання, що ґрунтуються на ринковій економіці. Методика дослідження фактографічної інформації в аудиті включає такі процедури:

* вибір даних;
* перевірку їх достовірності;
* дослідження і використання в системі доказів.

Нормативно-правова інформація являє собою сукупність законодавчих актів та технічно-нормативної документації, що регулює виробничу та фінансово-господарську діяльність суб’єктів підприємництва. Положення нормативно-правової інформації є одночасно настановами для створення або заповнення юридично та економічно вірних документів і критеріями перевірки правильності цих самих документів, якими оформлюється здійснення господарських операцій під час проведення аудиту або ревізії фінансово-господарської діяльності підприємств.

# **Тема 7: Робоча документація аудитора**

1. Поняття і класифікація робочих документів аудитора
2. Методика ведення аудиторського досьє
3. Завершальний етап аудиторської перевірки

**Питання 1**

Хід аудиторської перевірки та її результати мають бути документально оформлені. Основною метою підготовки робочих документів є підтвердження того, що аудиторська перевірка була проведена відповідно до прийнятих принципів аудиту.

Робоча документація – це записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, які здійснюються під час проведення аудиторської перевірки. Під час планування та проведення аудиту робоча документація допомагає краще здійснювати аудиторську перевірку і контроль за процесом її проведення, в ній реєструються результати аудиторських процедур, виконаних для підтвердження прийнятих аудитором рішень.

Склад, зміст, форму і кількість робочих документів аудитор визначає в конкретному випадку самостійно, виходячи з характеру проведеної роботи, типу і складності діяльності підприємства-клієнта, стану бухгалтерського обліку та надійності системи внутрішнього контролю клієнта.. Робочі документи аудитора мають відповідати наступним вимогам:

- містити повну і детальну інформацію, щоб інший аудитор, який не брав участі у цій перевірці, міг скласти уявлення про виконану роботу і підтвердити висновки цієї перевірки;

- документи мають бути складені під час перевірки, складання їх після завершення перевірки і підготовки аудиторського висновку не припускається;

- повинні враховувати інформацію не тільки періоду, що перевіряється, а й попередніх;

- давати можливість оцінити фінансову звітність згідно встановлених критеріїв та ознак;

- містити інформацію необхідну або корисну при наступних аудиторських перевірках;

- відображати стан і оцінку системи внутрішнього контролю та ступінь довіри до неї;

- фіксувати проведені аудиторські процедури з перевірки та оцінки системи обліку клієнта, дотримання прийнятої облікової політики і відповідність обліку встановленим стандартам і чинному законодавству;

- документи мають бути складені чітко і розбірливо, скорочення або умовні позначення, що використовуються повинні бути пояснені.

Вимоги до робочих документів аудитора визначаються їх обов’язковими реквізитами: назва аудиторської фірми, назва підприємства-клієнта, назва документа, період перевірки, зміст (викладення аудиторських процедур, методи та прийоми аудиторської перевірки, отримані результати, висновок аудитора по факту перевірки), порядковий номер, номер сторінки в аудиторському досьє, прізвище аудитора, що склав документ, підпис і дата складання.

Робочі документи аудитора можна класифікувати наступним чином:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1) за часом ведення і використання:1.1 довгострокового використання;1.2 нетривалого використання | 4) за характером інформації:4.1 правового характеру;4.2 про структуру і організацію підприємства-клієнта;4.3 про систему бухгалтерського обліку;4.4 про систему внутрішнього контролю;4.5 про економічні основи діяльності підприємства-клієнта;4.6 аудиторські організаційно-функціональні документи;4.7 документи оцінки аудиторського ризику;4.8 аудиторські документи з перевірки окремих показників;4.9 фінансової звітності;4.10 кореспонденція аудитора;4.11 аудиторський висновок;4.12 пропозиції та рекомендації | 5) за ступенем стандартизації:5.1 стандартні;5.2 довільної форми |
| 2) за джерелами отримання:2.1 від третіх осіб;2.2 від підприємства-клієнта;2.3 складені аудитором | 6) за формою надання:6.1 графічні;6.2 табличні;6.3 текстові;6.4 комбіновані. |
| 3) за призначенням:3.1 інформативні (надають інформацію про господарські операції);3.2 перевірочні (свідчать про перевірку стану активів, зобов’язань, власного капіталу підприємства-клієнта);3.3 підтвердні (відповіді на запити);3.4 розрахункові;3.5 аналітичні;3.6 порівняльні |

**Питання 2**

Сукупність робочих документів, складених аудитором до початку та в ході перевірки фінансової звітності підприємства-клієнта, являє собою аудиторське досьє (папку), що має свій номер, дату початку і закінчення аудиторської перевірки. При формуванні робочої документації конкретної перевірки необхідно дотримуватися певної послідовності її оформлення:

* документи підготовчого періоду;
* документи робочого періоду;
* документи завершального етапу перевірки.

Кожному етапу аудиторської перевірки властиве складання певних робочих документів аудитора, черговість яких загалом дозволяє додержуватися прийнятої послідовності документів у досьє: організаційні, адміністративні, документи аудиторських процедур, інші аудиторські дані, аудиторський висновок, рекомендації та пропозиції.

Протягом всього терміну ведення досьє, а також після завершення аудиторської перевірки і надання висновку клієнту, аудитор повинен забезпечити належні умови зберігання документів. Враховуючи, що вся інформація, яка міститься в робочих документах, є конфіденційною і не підлягає розголошенню, а робоча документація є власністю аудитора, зберігати її необхідно в архіві, спочатку поточному, а надалі в постійному.

Термін зберігання документації визначається як практикою аудиторської діяльності, так і терміном позовної давнини у разі, якщо клієнт порушить справу проти аудитора. Виходячи з цього, мінімальний термін зберігання документації не повинен бути меншим за 3 роки з моменту надання аудиторського висновку клієнту. Неналежне зберігання робочих документів може потягти за собою серйозні наслідки, включаючи притягнення до відповідальності, тимчасову заборону проведення аудиторської діяльності, позбавлення сертифікату через відсутність в аудитора можливості довести належне виконання ним своїх обов’язків через відсутність або неправильне ведення робочих документів.

Як правило, робочі документи можуть надаватися у розпорядження сторонніх осіб тільки за прямої згоди клієнта. Аудитор не має права і не зобов’язаний представляти робочу документацію іншим особам, включаючи податкові та інші органи, крім випадків, передбачених законодавством. Замовник також не має права вимагати, щоб аудитор надав йому робочі документи. Аудитор самостійно вирішує питання про можливість представлення і ознайомлення клієнта з робочою документацією, що є власністю аудитора.

Раціонально організоване ведення робочої документації дає можливість мінімізувати час на оформлення виконаних аудиторських процедур і узагальнення одержаної інформації, покращує якість проведення аудиторської перевірки і розширює можливості контролю аудиту.

**Питання 3**

Після того, як аудитор здійснив процедури в конкретних сегментах аудиту, отримані результати необхідно об’єднати і провести додаткові процедури загального характеру. Ця остання фаза аудиторської перевірки здійснюється за наступною схемою:

**Процедури завершального етапу аудиту**

|  |
| --- |
| Оглядова перевірка непередбачених зобов’язань |
| Огляд наступних подій |
| Оцінка результатів |
| Надання аудиторського висновку |

1. Огляд непередбачених зобов’язань.

Непередбачені зобов’язання – це потенційні майбутні зобов’язання перед третьою стороною стосовно невизначеної суми, отриманої в результаті подій, що відбулися. Непередбачені зобов’язання виникають за наступних умов:

- потенційний платіж у майбутньому третій стороні згідно з існуючими угодами;

- невпевненість стосовно суми майбутнього платежу;

- результат може виникнути через майбутні події.

Особливе значення для аудитора мають такі зобов’язання як, незавершений судовий позов, конфлікти з приводу податку на прибуток, гарантії щодо якості продукції, невраховані векселі до отримання,невикористані залишки по акредитивах.

2. Огляд майбутніх подій.

Аудитор несе відповідальність за огляд операцій і подій після дати балансу. Майбутні події, що вимагають особливої уваги аудитора, поділяються на 2 типи:

* події, які безпосередньо впливають на фінансову звітність;
* події, які не впливають на фінансову звітність, але їх треба розкривати.

До першого типу відносяться повідомлення про банкрутство покупців при наявності залишків дебіторської заборгованості, відмінність сум, які належать до сплати за рішенням суду, і сум за даними бухгалтерського обліку, наявність обладнання за ціною, нижчою за облікову, нерозумні фінансові вкладення тощо.

Майбутні події другого типу – це зниження ринкової вартості цінних паперів, емісія цінних паперів, зниження ринкової вартості товарних запасів, втрата незастрахованих товарних запасів, активів через непередбачені обставини

Аудиторські процедури, пов’язані з оглядом майбутніх подій, наступні: опитування адміністрації, кореспонденція адвокатів,огляд внутрішніх звітів та облікових записів, підготовлених після дати балансу.

3. Результати оцінки.

Оцінка достатності аудиторських доказів здійснюється аудитором на підставі огляду всього аудиту. Головне при цьому – огляд робочої програми аудитора. Аудитор повинен впевнитися, що всі пункти програми точно виконані і задокументовані. Важливою частиною такого огляду є вирішення питання про те, чи задовільно здійснена сама аудиторська перевірка.

Якщо аудитор зробив висновок, що він не володіє достатнім обсягом аудиторських свідоцтв для прийняття рішення відносно повноти і достовірності фінансової звітності клієнта, то він повинен отримати або додаткові аудиторські докази, або надати аудиторський висновок із застереженнями. Важливою частиною оцінки того, чи повно і достовірно представлена фінансова звітність, є сумування перекручень. Виявлені аудитором перекручення у відображенні діяльності підприємства-клієнта заносяться в групувальний журнал, де вказують: найменування документа, де зафіксовано операцію з перекрученнями; звітний період, за який виявлено перекручення; законодавчі та нормативні акти, які при цьому порушено; зміст перекручення; посадових осіб, відповідальних за це; суму матеріальних збитків; матеріально відповідальних осіб; заходи, яких необхідно вжити для усунення допущених недоліків, ліквідації їх наслідків і запобігання в майбутньому.

Після підготовки проекту аудиторського звіту аудитор знайомить з його змістом керівництво підприємства-клієнта, розглядає їх заперечення і зауваження, при необхідності вносить відповідні корективи і підписує аудиторський звіт.

На підставі зібраної та дослідженої інформації аудитор надає аудиторський висновок, в якому висловлює думку відносно того, чи відповідає фінансова звітність клієнта як в цілому, так і в деталях чинному законодавству, методології ведення бухгалтерського обліку та чи можна її вважати достовірною.

**Тема 8: Узагальнення та реалізація результатів аудиторської перевірки**

1. Аудиторський звіт і аудиторський висновок.
2. Структура та характеристика складових аудиторського висновку.
3. Види аудиторських висновків та їх зміст.
4. Реалізація результатів аудиту.

**Питання 1**

Результати аудиторської перевірки повинні бути оформлені аудиторським звітом і аудиторським висновком.

Аудиторський звіт є додатковою підсумковою документацією. Додаткова підсумкова документація не є обов’язковою і видається замовникові у тому випадку, якщо аудитор вважає це необхідним, чи у випадку, коли це обумовлено договором або додатковою угодою. Аудиторський звіт потрібен тільки замовнику і може публікуватися тільки з його дозволу.

Аудиторський висновок розрахований на широке коло користувачів. Його публікація є свідоцтвом того, що фінансова звітність підприємства-клієнта як в цілому, так і в деталях відповідає чинному законодавству, методології ведення бухгалтерського обліку, визначеній внутрішнім регламентом обліковій політиці підприємства, є достовірною. Інформація, що міститься в аудиторському звіті, подається у стислому вигляді.

Відповідно до мети складання аудиторський висновок має наступні призначення:

1. висновок незалежного експерта – стислий, змістовний, цілеспрямований висновок про фінансову звітність підприємства-клієнта;
2. правовий акт (у визначених законом випадках лише наданий аудитором висновок є свідченням про результати роботи підприємства-клієнта, якому можуть довіряти збори акціонерів, засновники, ДПА та інші користувачі фінансової звітності);
3. імплікована (логічна) заява аудитора про те, що він професійно, належним чином виконав свої обов’язки і представив об’єктивний висновок про фінансовий стан і результати діяльності підприємства-клієнта.

Через необхідність подання інформації у стислій формі аудиторський висновок перетворився у надзвичайно офіційний набір висловлювань-фраз, кожна з яких має особливе значення. Ці висловлювання схожі на юридичні фрази і називаються “професійною мовою” Будь-яке відхилення від стандартних професійних висловлювань розглядається зацікавленими користувачами як значне і може нести в собі важливу додаткову інформацію. Тому при складанні аудиторського висновку важливо знати наступне:

- форму аудиторського висновку без застережень (безумовно позитивного аудиторського висновку) і значення фраз, які при цьому використовуються;

- випадки, коли видається аудиторський висновок із застереженнями (умовно-позитивний, негативний, відмова від надання висновку), і фрази, які використовуються при їх складанні;

- випадки, коли при наявності висновку без застережень може бути доцільним включення додаткової інформації – пояснювального абзацу, що підкреслює певний аспект фінансової звітності.

**Питання 2**

Суттєві елементи аудиторського висновку визначаються нормативами аудиту, а також практикою аудиторської діяльності. Аудиторський висновок складається у довільній формі, але обов’язково в ньому мають бути такі розділи:

***Заголовок.*** У заголовку аудиторського висновку зазначається назва незалежної аудиторської фірми або аудитора, що проводили перевірку, вказується повна назва підприємства, яке перевірялося та час перевірки. Термін “незалежний аудитор” використовується для того, щоб підкреслити відмінності між аудиторськими висновками і звітами, які можуть бути надані іншими особами, наприклад працівниками підприємства.

***Адресат.*** Аудиторський висновок повинен бути адресованим відповідним чином, як цього вимагають умови угоди чи національні правила. Як правило, аудиторський висновок призначається або акціонерам, або Раді директорів, або Комітету з цінних паперів.

***Вступ.*** Аудиторський висновок повинен містити інформацію про склад фінансової звітності та дату її підготовки. У цьому розділі необхідно відзначити, що відповідальність за правильність підготовки фінансової звітності покладається на керівництво підприємства-клієнта та про відповідальність аудитора за аудиторський висновок, що обґрунтовується результатами проведеної перевірки.

***Масштаб перевірки.*** В аудиторському висновку необхідно чітко викласти зміст роботи, коротко описати масштаби і найважливіші аспекти аудиту. Цей розділ дає впевненість його користувачам у тому, що аудиторська перевірка здійснена згідно з вимогами законодавства та нормами, які регулюють аудиторську практику та ведення бухгалтерського обліку. У цьому розділі відзначається, що перевірка була спланована і підготовлена з достатнім рівнем впевненості про те, що фінансова звітність не має суттєвих помилок; про те, що аудитор використовував принцип вибіркової перевірки інформації, та дається оцінка обґрунтованості вибору підприємством-клієнтом облікової політики та загальна оцінка усіх представлених звітів. Завершує цей розділ положення про те, що в ході перевірки була створена адекватна основа для прийняття висновку за фінансовою звітністю.

***Висновок аудитора про перевірену фінансову звітність.*** Аудиторський висновок повинен чітко і однозначно відображати думку аудитора з приводу того, що фінансова звітність повно і достовірно в усіх суттєвих аспектах подає інформацію про фінансовий стан і результати діяльності підприємства-клієнта згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні.

***Дата аудиторського висновку.*** Аудитор повинен проставляти дату аудиторського висновку на день завершення аудиторської перевірки, а саме в той день керівництво підприємства-клієнта підписує акт прийому-передачі аудиторського висновку. Дата інформує користувачів про те, що аудитор врахував вплив на фінансову звітність і на аудиторський висновок подій та операцій, що стали відомі йому і які відбулися до вказаної дати. Дата в аудиторському висновку проставляється або перед вступною частиною, або після підпису аудитора.

***Підпис аудиторського висновку.*** Аудиторський висновок підписується директором аудиторської фірми або уповноваженою на це особою, яка має відповідну серію сертифіката аудитора України на вид проведеного аудиту.

***Адреса аудиторської фірми.*** В аудиторському висновку вказується адреса дійсного місцезнаходження аудиторської фірми, яка може розміщатися як у кінці аудиторського висновку, так і в матриці бланку аудиторської фірми.

**Питання 3**

Аудиторський висновок може бути позитивним, умовно-позитивним, негативним або надається відмова від надання висновку про фінансову звітність підприємства-клієнта.

Позитивний висновок надається клієнту у випадках, коли на думку аудитора виконано наступні умови:

- аудитор отримав усю інформацію і пояснення, необхідні для цілей аудиту;

- надана інформація достатня для відображення реального стану справ клієнта;

- є адекватні і достовірні дані з усіх суттєвих питань;

- фінансова звітність підготовлена відповідно до прийнятої на підприємстві облікової політики, системи бухгалтерського обліку, яка відповідає вимогам чинного законодавства;

- звітність складена на основі дійсних облікових даних і не містить суттєвих протиріч;

- звітність складена належним чином за формою, затвердженою у встановленому порядку.

В безумовно-позитивному аудиторському висновку думка аудитора про достовірність фінансової звітності підприємства-клієнта означає, що ця звітність підготовлена таким чином, щоб забезпечити в усіх суттєвих аспектах відображення активів, зобов’язань і власного капіталу на звітну дату і фінансових результатів діяльності за звітний період, виходячи з нормативних актів, що регулюють бухгалтерський облік і звітність. За зміст такого документа аудитор повинен нести відповідальність.

Якщо фінансова звітність підприємства-клієнта не відповідає вимогам, за яких можливе надання безумовно позитивного аудиторського висновку, аудитор повинен правильно кваліфікувати обставини, що призводять до цього. Перелік таких обставин містить наступне:

а) невпевненість, зумовлену:

- обмеженнями у сфері аудиту (аудитор не може отримати всю необхідну інформацію і пояснення);

- обмеженнями у часі перевірки, які диктуються клієнтом;

- ситуаційними обставинами (подвійне тлумачення окремих пунктів законодавства);

б) незгоду, зумовлену:

- невідповідністю прийнятої облікової політики вимогам стандартів обліку;

- розходженням в думках щодо відповідності фактів або сум у звітності даним обліку;

- незгодою зі способом надання або ступенем розкриття інформації про факти або суми у фінансовій звітності;

- порушенням чинного законодавства;

в) окремий випадок, коли прорахунки та відхилення, виявлені аудитором під час перевірки, було усунуто до моменту складання аудиторського висновку.

Будь-яка невпевненість або незгода є підставою для відмови надання безумовно позитивного аудиторського висновку і подальший вибір його виду визначається фундаментальною невпевненістю чи незгодою.

Невпевненість або незгода є фундаментальною, якщо вплив чинників, що зумовили їх, на фінансову інформацію настільки значний, що суттєво (загалом або в основному) перекручує дійсний фінансовий стан підприємства-клієнта, у тому числі з урахуванням сукупного ефекту усіх невпевненостей та незгод.

Наявність фундаментальної незгоди може призвести до представлення клієнту негативного аудиторського висновку. Наявність фундаментальної невпевненості може стати підставою для відмови від надання аудиторського висновку. Наявність нефундаментальних невпевненостей і незгод передбачає складання умовно-позитивного аудиторського висновку.

В деяких випадках надається аудиторський висновок без застережень з відмінними від стандартних формулюваннями з пояснювальним абзацом. Такий висновок надається у випадку задовільних результатів і достовірності розглянутої фінансової звітності, якщо аудитор вважає за необхідне надати додаткову інформацію. Причинами додавання пояснювального абзацу можуть бути наступні обставини:

1. Наявність суттєвих невпевненостей.

Інколи виникають ситуації, коли на момент складання фінансової звітності об’єктивний прогноз неможливо зробити. Така ситуація називається “ситуацією невпевненості”; наприклад, сума за результатами судових позовів. Існують специфічні ситуації, в яких під питання ставиться спроможність клієнта продовжувати свою діяльність, функціонування підприємства:

* суттєві збитки від господарської діяльності;
* стійка нестача обігових коштів;
* неспроможність клієнта розрахуватися в строк за боргами;
* втрата крупних клієнтів.

В таких ситуаціях аудитор повинен визначити, чи зможе його клієнт продовжувати свою діяльність протягом оглядового періоду (1 рік). Якщо аудитор дійде висновку, що є серйозні сумніви в спроможності клієнта продовжувати діяльність, має місце суттєва невпевненість, за наявності якої аудитор повинен перш за все оцінити, чи були релевантні факти адекватно відображені у фінансовій звітності або в примітках до неї. У таких випадках аудитор повинен додати до аудиторського висновку пояснювальний абзац про наявність суттєвої невпевненості:

- невпевненість є вірогідною і суттєвою;

- невпевненість можлива і суттєва, її вірогідність скоріше велика, ніж мала;

- невпевненість можлива і вона має високий рівень суттєвості.

Мета і завдання формулювання пояснювального абзацу полягає в тому, щоб поінформувати користувачів фінансової звітності про наявність невпевненості, навіть якщо ця інформація відображена у фінансовій звітності або з ймовірністю випливає з її ретельного аналізу.

2. Порушення послідовності та логіки обліку.

Аудитор повинен звертати увагу на обставини, за яких бухгалтерські принципи не застосовувалися послідовно, тобто було порушено послідовність у поточному періоді порівняно з минулим. Загальноприйняті бухгалтерські принципи вимагають, щоб зміни в обліковій політиці як сукупності принципів та підходів до організації та ведення обліку були обґрунтованими, а наслідки таких змін вичерпно пояснювалися. Якщо такі перетворення мали місце, аудитор повинен додати пояснювальний абзац про характер змін, що відбулися. При цьому аудитор повинен відрізняти зміни, що впливають на послідовність обліку від тих, які впливають порівнюваність даних, але не торкаються принципів послідовності. До другої групи змін відносяться скорочення періоду амортизації активів, виправлення арифметичних помилок, зміни форми і порядку надання фінансової звітності, продаж дочірньої компанії тощо. Зміни другої групи не вимагають включення до аудиторського висновку пояснювального абзацу.

3. Винятковість ситуації.

За певних обставин аудитор може виділити той чи інший конкретний момент, пов’язаний з фінансовою звітністю, незважаючи на те, що він надає аудиторський висновок без застережень (важливі події після дати балансу, наявність неординарних, нетипових для того виду діяльності, яким займається клієнт, господарських операцій).

4. Аудиторський висновок з використанням роботи інших аудиторів.

Якщо аудитор покладається на результати виконання частини аудиту іншою аудиторською фірмою, що трапляється в тих випадках, коли клієнт має розгалужену структуру філій, підрозділів, то основна аудиторська фірма може:

- не посилатися на іншу аудиторську фірму (інша аудиторська фірма досліджувала несуттєву частину фінансової звітності, аудитори цієї фірми добре відомі головній аудиторській фірмі або знаходилися під її пильним контролем);

- в аудиторському висновку навести посилання на іншу аудиторську фірму. Такий висновок називається сумісним. Застосовується в тих випадках, якщо робити огляд перевірки іншої аудиторської фірми нераціонально або, коли частина фінансової звітності, що перевірялася іншою аудиторською фірмою, є суттєвою щодо загального обсягу звітності.

5. Надання аудиторського висновку із застереженнями.

Аудиторський висновок із застереженнями надається тоді, коли головна аудиторська фірма не хоче брати на себе відповідальність за роботу, виконану іншою аудиторською фірмою.

Формування окремих видів висновків показано на рисунку 1.

**Питання 4**

За результатами аудиторської перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства власник-замовник аудиту приймає управлінські рішення щодо ліквідації негативних явищ, які проявилися в порушеннях технологічної дисципліни у виробничому процесі, недотриманні законодавства і нормативних актів у розрахункових та трудових відносинах. Крім того, ці управлінські рішення спрямовані на здійснення профілактичних заходів для забезпечення збереження активів, власного капіталу та їх раціонального використання.

Результати аудиторської перевірки, як правило, попередньо обговорюються у трудовому колективі. Організаційно-розпорядчими документами, що видаються за результатами аудиту, є накази і розпорядження.

Наказ видається в тих випадках, коли в процесі аудиту виявлені серйозні порушення законодавства, фінансової дисципліни в діяльності підприємства, його окремих підрозділів або окремих працівників. Наказ складається з констатуючої і наказової частин. В констатуючій частині викладається зміст результатів аудиту, вказуються позитивні та негативні сторони діяльності підприємства. Наказова частина містить рішення про результати аудиту.

Розпорядження, що видаються за результатами аудиту ФГД, складає власник тоді, коли виявлено незначні недоліки та порушення, не пов’язані з корисливими цілями окремих працівників і не є причинами матеріальних збитків. Наказ або розпорядження підписує власник-замовник аудиту після ретельного вивчення аудиторського звіту і аудиторського висновку, пояснення осіб, відповідальних за ФГД підприємства та матеріально відповідальних осіб, у яких виявлено нестачу цінностей.

Матеріальні збитки, завдані працівниками підприємства і виявлені в процесі аудиторської перевірки, повинні бути відшкодовані відповідно до встановленої системи матеріальної відповідальності. Чинним законодавством передбачено такі види матеріальної відповідальності працівників: повна, обмежена і колективна.

Повну матеріальну відповідальність несуть працівники у випадках заподіяння збитків з їх вини, якщо:

- на працівника покладено повну матеріальну відповідальність за заподіяні збитки при виконанні трудових обов’язків;

- збиток завдано діями працівника, що мають ознаки дій, які переслідуються у кримінальному порядку;

- складено письмовий договір про прийняття працівником повної матеріальної відповідальності за забезпечення збереження майна та інших цінностей;

- майно та інші цінності були одержані працівником у підзвіт за разовим дорученням;

- збиток завдано нестачею, навмисним знищенням, псуванням майна та інших цінностей.

При обмеженій матеріальній відповідальності працівник відшкодовує збитки у заздалегідь встановлених межах, як правило, у кількості НМДГ або кількості посадових окладів. Керівники підприємств, структурних підрозділів та їхні заступники несуть обмежену матеріальну відповідальність.

Відшкодування матеріального збитку проводиться при наявності письмової згоди працівника за розпорядженням керівництва підприємства, яке повинно бути зроблено не пізніше 2 тижнів після дати виявлення завданого працівником збитку. За відсутності письмової згоди працівника утримання не проводяться і питання відшкодування збитку розглядається за поданням адміністрації підприємства судовою установою.

Для звернення адміністрації до суду з питань відшкодування працівниками матеріального збитку, завданого підприємству, встановлені такі терміни:

- за збитки, завдані підприємству працівниками при виконанні трудових обов’язків – 1 місяць від дня виявлення завданого збитку;

- в усіх інших випадках спричинення підприємству збитку – 1 рік від дня його виявлення.

Днем виявлення збитку вважається день, коли адміністрації підприємства стало відомо про наявність збитку. Днем виявлення збитку в результаті інвентаризації вважається день складання відповідного рішення та підписання акту інвентаризаційною комісією.

Таким чином, аудиторська перевірка забезпечує відшкодування матеріальних збитків, завданих підприємству, що сприяє збереженню власності, раціональному використанню ресурсів та правовому регулюванню економічних відносин між суб’єктами господарювання.

# Аналіз результатів аудиторської перевірки

# Наявність обставин для ненадання

безумовно позитивного аудиторського висновку

Відповідність умовам надання безумовно позитивного аудиторського висновку

# Окремий випадок

# Незгода

Невпевненість

фундаментальна

нефундаментальна

фундаментальна

Відмова від надання висновку

Негативний висновок

Умовно позитивний висновок

Безумовно позитивний висновок

Умовно-позитивний висновок

Умовно-позитивний висновок

Безумовно позитивний висновок

**Рис. Види аудиторських висновків та умови їх надання**