

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСПІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»
КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І АУДИТУ

М. О. Виноградова, Л. І. Жидєєва

АУДИТ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

*Рекомендовано
Міністерством освіти і науки України
як навчальний посібник для студентів
вищих навчальних закладів*

Видавництво
«Центр учбової літератури»
Київ – 2014

УДК 657.6(075.8)

ББК 65.052я73

В 49

*Гриф надано
Міністерством освіти і науки України
(Лист 1/11-12099 від 22.12.2011 р.)*

Рецензенти:

Єфименко В. І. – професор, декан обліково-економічного ДВНЗ Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана;

Ткаченко Н. М. – академік АЕНУ, доктор економічних наук, професор кафедри обліку і аудиту Національного університету харчових технологій;

Руденко-Сударєва Л. В. – доктор економічних наук, професор, Президент Міжнародного Освітнього фонду Грааль, член координаційної ради з бухгалтерського обліку та аудиту при ДКЦПФР.

Виноградова М. О. Аудит [текст] : навч. посіб. / М. О. Виноградова,
В 49 Л. І. Жидєєва – К. : «Центр учбової літератури», 2014. – 654 с.

ISBN 978-617-673-306-5

У навчальному посібнику поєднано як теоретичні питання з основ аудиту, так і практичні матеріали з організації і методики проведення аудиторської перевірки за різними об'єктами. Для зручності використання та систематизації матеріалу 22 теми посібника розкрито за однаковими складовими: методичні поради до вивчення теми за кожним пунктом плану (від 4-х до 6-ти в залежності від теми), плани та завдання для практичних занять, завдання для самостійної роботи студентів, тематика індивідуальних завдань, термінологічний словник, інформаційні джерела. Зміст посібника викладено із використанням Стандартів аудиту МФБ (у перекладі українською мовою) видання 2012 (чинні з 01 травня 2014 р.) і 2010 років та звітності суб'єктів господарювання, остання дата якої є 2013 рік, що надає можливість, окрім іншого, порівняти зміни, які трапились за цими напрямками на шляху інтеграції України у світовий економічний простір.

Навчальний посібник призначено для самостійного вивчення дисципліни за кредитно-модульною системою організації навчального процесу студентами вищих навчальних закладів 3-4 рівнів акредитації та сприяє зміцненню пізнавальних і практичних умінь, прищеплює навички самостійної роботи. Він також може бути використаний студентами вищих навчальних закладів 1-2 рівня акредитації та бути корисним усім, хто цікавиться як теорією, так і практикою аудиту в Україні та світі.

Автори вдячні рецензентам за зауваження і пропозиції.

УДК 657.6(075.8)

ББК 65.052я73

ISBN 978-617-673-306-5

© Виноградова М. О., Жидєєва Л. І., 2014.
© «Видавництво «Центр учбової літератури», 2014.

ЗМІСТ

ВСТУП	11
НАВЧАЛЬНА ПРОГРАМА	13
Тематичний план дисципліни «Аудит».	17
Модуль І. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ.	18
Тема 1. СУТНІСТЬ І ПРЕДМЕТ АУДИТУ.	18
1.1. Методичні поради до вивчення теми.	18
1. Суть і значення аудиту.	18
2. Історія розвитку аудиту, передумови виникнення в Україні.	20
3. Мета і завдання аудиту.	21
4. Види аудиту та їхні особливості.	23
5. Предмет і об'єкти аудиту.	27
6. Місце аудиту в системі фінансово-господарського конт-ролю.	30
1.2. Плани практичних занять.	30
1.3. Питання та завдання для самостійної роботи студентів.	34
1.4. Тематика індивідуальних завдань.	38
1.5. Термінологічний словник за Темою 1.	39
Тема 2. РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇЇ ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ.	47
2.1. Методичні поради до вивчення теми.	47
1. Управління аудиторською діяльністю в світі та в Україні.	48
2. Правове регулювання аудиторської діяльності, стандарти аудиту.	53
3. Інформаційне забезпечення аудиту.	60
4. Організація аудиторської діяльності в Україні, створення аудиторських фірм та їхня класифікація. Реєстр аудиторських фірм та аудиторів.	62
5. Сертифікація аудиторів та підвищення їх кваліфікації, організація праці персоналу аудиторських фірм.	71
6. Професійна етика аудитора.	77
2.2. Плани практичних занять.	80
2.3. Питання та завдання для самостійної роботи студентів.	82
2.4. Тематика індивідуальних завдань.	87
2.5. Термінологічний словник за Темою 2.	88

Тема 3. МЕТОДИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА КРИТЕРІЇ ЇЇ ОЦІНЮВАННЯ.	92
3.1. Методичні поради до вивчення теми.	93
1. Засальнонаукові та специфічні методи і прийоми аудиту . . .	93
2. Критерії оцінки аудитором фінансової звітності.	96
3. Методики проведення аудиту фінансової звітності та їх- ні складові	99
4. Використання методики перевірки оборотів і залишків на рахунках	102
5. Використання комп'ютерних технологій в аудиті	103
3.2. Плани практичних занять	106
3.3. Питання та завдання для самостійної роботи студентів	108
3.4. Тематика індивідуальних завдань	110
3.5. Термінологічний словник за Темою 3	111
Тема 4. АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК І ОЦІНЮВАННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ	117
4.1. Методичні поради до вивчення теми.	117
1. Поняття суттєвості в аудиті та методика її оцінювання . . .	117
2. Планування суттєвості в аудиті. Аудиторська вибірка . . .	120
3. Сутність та складові аудиторського ризику, методика його визначення	122
4. Види викривлень в обліку та звітності. Шахрайство та помилка	125
5. Вивчення та оцінювання аудитором системи внутрішньо- го контролю	130
4.2. Плани практичних занять	133
4.3. Питання та завдання для самостійної роботи студентів	135
4.4. Тематика індивідуальних завдань	137
4.5. Термінологічний словник за Темою 4	138
Тема 5. ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ	143
5.1. Методичні поради до вивчення теми.	144
1. Процес аудиту та його стадії.	144
2. Необхідність планування аудиторської діяльності та критерії вибору клієнтів	146
3. Процедура замовлення аудиту (аудиторських послуг).	148
4. Види планів аудиторської фірми, їхнє значення та викорис- тання.	150
5. Методика розробки програми (розширеного плану) прове- дження аудиту	154
5.2. Плани практичних занять	159

5.3. Питання та завдання для самостійної роботи студентів	161
5.4. Тематика індивідуальних завдань	163
5.5. Термінологічний словник за Темою 5	165
Тема 6. АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ ТА РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ	
АУДИТОРА	166
6.1. Методичні поради до вивчення теми	166
1. Аудиторські докази, їхні види та вимоги до них	167
2. Прийоми та процедури отримання аудиторських доказів, їхні види	169
3. Аудиторська документація, її функції та класифікація	171
4. Порядок використання та збереження аудиторської документації	175
6.2. Плани практичних занять	178
6.3. Питання та завдання для самостійної роботи студентів	181
6.4. Тематика індивідуальних завдань	182
6.5. Термінологічний словник за Темою 6	183
КОНТРОЛЬНА РОБОТА ЗА МОДУЛЕМ 1	188
МОДУЛЬ 2. АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	191
ТЕМА 7. АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ.	191
Підтема 7.1. МЕТОДИКА АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	191
7.1.1. Методичні поради до вивчення підтеми	191
1. Оцінка якісних характеристик фінансової звітності та її користувачів.	191
2. Нормативні документи щодо формування фінансової звітності	194
3. Завдання та загальні процедури аудиту фінансової звітності	196
4. Методи перевірки фінансової звітності	197
5. Експрес-аудит фінансової звітності	199
6. Особливості аудиту різних форм звітності	200
7.1.2. Плани практичних занять	202
7.1.3. Питання та завдання для самостійної роботи студентів	203
7.1.4. Тематика індивідуальних завдань	204
7.1.5 Термінологічний словник за Підтемою 7.1	205
Підтема 7.2. АУДИТ ВНУТРІШНІХ СТАНДАРТІВ, ЩО РЕГУЛЮЮТЬ ДІЯЛЬНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА	209
7.2.1. Методичні поради до вивчення підтеми	209
1. Мета і напрями експертизи загальних документів підприємства	210
2. Аудит установчих документів.	211

3. Експертиза договорів	212
4. Експертиза облікової політики економічного суб'єкта	214
7.2.2. Плани практичних занять	216
7.2.3. Питання та завдання для самостійної роботи студентів	216
7.2.4. Тематика індивідуальних завдань	217
7.2.5. Термінологічний словник за Підтемою 7.2	218
Підтема 7.3. АУДИТ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ.	220
7.3.1. Методичні поради до вивчення підтеми	220
1. Мета, предмет і об'єкти аудиту необоротних активів	220
2. Нормативно-правове забезпечення аудиту необоротних активів	221
3. Джерела аудиторських доказів перевірки необоротних активів	222
4. План і програма аудиту необоротних активів	235
5. Методика аудиту необоротних активів	236
6. Типові та можливі порушення обліку необоротних активів	240
7.3.2. Плани практичних занять	241
7.3.3. Питання та завдання для самостійної роботи студентів	243
7.3.4. Тематика індивідуальних завдань	244
7.3.5. Термінологічний словник за Підтемою 7.3	244
Підтема 7.4. АУДИТ ЗАПАСІВ	248
7.4.1. Методичні поради до вивчення підтеми	249
1. Мета, предмет і об'єкти аудиту запасів	249
2. Нормативно-правове забезпечення аудиту запасів	250
3. Джерела аудиторських доказів перевірки запасів	251
4. План і програма аудиту запасів	258
5. Методика аудиту запасів	259
6. Типові та можливі порушення обліку запасів	266
7.4.2. Плани практичних занять	267
7.4.3. Питання та завдання для самостійної роботи студентів	269
7.4.4. Тематика індивідуальних завдань	270
7.4.5. Термінологічний словник за Підтемою 7.4	271
Підтема 7.5. АУДИТ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ	276
7.5.1. Методичні поради до вивчення підтеми	276
1. Мета, предмет і об'єкти аудиту дебіторської заборгованості	277
2. Нормативно-правове забезпечення аудиту дебіторської заборгованості	278

3. Джерела аудиторських доказів перевірки дебіторської заборгованості	279
4. План і програма аудиту дебіторської заборгованості	282
5. Методика аудиту дебіторської заборгованості	283
6. Типові та можливі порушення обліку дебіторської заборгованості	286
7.5.2. Плани практичних занять	287
7.5.3. Питання та завдання для самостійної роботи студентів	289
7.5.4. Тематика індивідуальних завдань	290
7.5.5. Термінологічний словник за Підтемою 7.5	290
Підтема 7.6. АУДИТ ГРОШОВИХ КОШТІВ	292
7.6.1. Методичні поради до вивчення підтеми	293
1. Мета, предмет і об'єкти аудиту грошових коштів	293
2. Нормативно-правове забезпечення аудиту грошових коштів	294
3. Джерела аудиторських доказів перевірки грошових коштів	295
4. План і програма аудиту грошових коштів	300
5. Методика аудиту грошових коштів	301
6. Типові та можливі порушення обліку грошових коштів	305
7.6.2. Плани практичних занять	306
7.6.3. Питання та завдання для самостійної роботи студентів	309
7.6.4. Тематика індивідуальних завдань	310
7.6.5. Термінологічний словник за Підтемою 7.6	311
Підтема 7.7. АУДИТ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ	312
7.7.1. Методичні поради до вивчення теми	313
1. Мета, предмет і об'єкти аудиту власного капіталу	313
2. Нормативно-правове забезпечення аудиту власного капіталу	314
4. План і програма аудиту власного капіталу	317
5. Методика аудиту власного капіталу	318
6. Типові та можливі порушення обліку власного капіталу	324
7.7.2. Плани практичних занять	325
7.7.3. Питання та завдання для самостійної роботи студентів	327
7.7.4. Тематика індивідуальних завдань	328
7.7.5. Термінологічний словник за Підтемою 7.7	329
Підтема 7.8. АУДИТ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ	330
7.8.1. Методичні поради до вивчення підтеми	331
1. Мета, предмет і об'єкти аудиту зобов'язань	331
2. Нормативно-правове забезпечення аудиту зобов'язань	332
3. Джерела аудиторських доказів перевірки зобов'язань	334

4. План і програма аудиту зобов'язань	340
5. Методика аудиту зобов'язань	341
6. Типові та можливі порушення обліку зобов'язань	346
7.8.2. Плани практичних занять	348
7.8.3. Питання та завдання для самостійної роботи студентів	351
7.8.4. Тематика індивідуальних завдань	352
7.8.5. Термінологічний словник за Підтемою 7.8	353
Підтема 7.9. АУДИТ ВИТРАТ, ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ	360
7.9.1. Методичні поради до вивчення підтеми	360
1. Мета, предмет і об'єкти аудиту витрат, доходів і фінансових результатів.	361
2. Нормативно-правове забезпечення аудиту витрат, доходів і фінансових результатів.	362
3. Джерела аудиторських доказів перевірки витрат, доходів і фінансових результатів.	363
4. План і програма аудиту витрат, доходів і фінансових результатів	372
5. Методика аудиту витрат, доходів і фінансових результатів.	373
6. Типові та можливі порушення обліку витрат, доходів і фінансових результатів	377
7.9.2. Плани практичних занять	378
7.9.3. Питання та завдання для самостійної роботи студентів	380
7.9.4. Тематика індивідуальних завдань	383
7.9.5. Термінологічний словник за Підтемою 7.9.	384
КОНТРОЛЬНА РОБОТА ЗА МОДУЛЕМ II	390

МОДУЛЬ III. УЗАГАЛЬНЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ АУДИТУ, АУДИТОРСЬКІ ПОСЛУГИ ТА ВНУТРІШНІЙ АУДИТ. 392

Тема 8. АУДИТОРСЬКИЙ ЗВІТ ТА ІНШІ ПІДСУМКОВІ ДОКУМЕНТИ	392
8.1. Методичні поради до вивчення теми.	392
1. Заключний етап перевірки, його суть і зміст	392
2. Аудиторська думка та аудиторський звіт	394
3. Зміна форми і змісту аудиторського звіту при висловленні модифікованої думки аудитором, вимоги до їх складання.	397
4. Аудиторський звіт при виконанні спеціального завдання	401
8.2. Плани практичних занять	403
8.3. Питання та завдання для самостійної роботи студентів	405

8.4. Тематика індивідуальних завдань	408
8.5. Термінологічний словник за Темою 8	409
Тема 9. ПІДСУМКОВИЙ КОНТРОЛЬ	412
9.2. Методичні поради до вивчення теми.	413
1. Оцінка результатів аудиту та порядок зберігання підсумкових документів	413
2. Система контролю якості аудиторських послуг	415
3. Методичні підходи до здійснення контролю якості аудиторських послуг	418
4. Контроль якості проведення аудиту замовником аудиту та теперішнім аудитором до попереднього	423
5. Подальші події.	424
6. Звітність аудиторських фірм за результатами аудиту та за результатами діяльності	426
9.3. Питання та завдання для самостійної роботи студентів (практичні заняття за темою 9 відсутні)	429
9.4. Тематика індивідуальних завдань	431
9.5. Термінологічний словник за Темою 9	431
Тема 10. РЕАЛІЗАЦІЯ МАТЕРІАЛІВ АУДИТУ	435
10.1. Методичні поради до вивчення теми	435
1. Меморандум виправлених аудитором помилок за результатами перевірки.	435
2. Відповідальність суб'єктів аудиторської діяльності	436
3. Дії аудитора при виявленні зловживань і неможливості проведення аудиту	439
4. Використання результатів аудиту замовниками перевірки та іншими користувачами звітності	442
10.3. Питання та завдання для самостійної роботи студентів.	444
10.4. Тематика індивідуальних завдань	446
10.5. Термінологічний словник за Темою 10	446
Тема 11. АУДИТОРСЬКІ ПОСЛУГИ, ЇХНІ ОБ'ЄКТИ ТА ВИДИ	448
11.1. Методичні поради до вивчення теми	448
1. Сутність аудиторських послуг та їхні види	448
2. Класифікація аудиторських послуг та їхніх об'єктів	452
3. Види послуг, що сумісні та несумісні з обов'язковим аудитом суб'єкта господарювання.	454
11.3. Питання та завдання для самостійної роботи студентів.	455
11.4. Тематика індивідуальних завдань	456
11.5. Термінологічний словник за Темою 11	457

Тема 12. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ: ЙОГО СУТЬ, ОБ'ЄКТИ І СУБ'ЄКТИ	458
12.1. Методичні поради до вивчення теми	459
1. Система внутрішнього контролю на підприємстві	459
2. Етапи розвитку внутрішнього аудиту в Україні	460
3. Предмет, завдання та види внутрішнього аудиту	461
4. Об'єкти внутрішнього аудиту	464
5. Стандартизація внутрішнього аудиту	465
12.2. Плани практичних занять	466
12.3. Питання та завдання для самостійної роботи студентів	470
12.4. Тематика індивідуальних завдань	474
12.5. Термінологічний словник за Темою 12	476
Тема 13. МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ	477
13.1. Методичні поради до вивчення теми	478
1. Методичні прийоми та процедури внутрішнього аудиту	478
2. Планування внутрішнього аудиту	479
3. Робочі документи внутрішнього аудитора	480
4. Взаємовідносини зовнішнього і внутрішнього аудиторів	481
13.3. Питання та завдання для самостійної роботи студентів	484
13.4. Тематика індивідуальних завдань	488
13.5. Термінологічний словник за Темою 13	489
Тема 14. РЕАЛІЗАЦІЯ МАТЕРІАЛІВ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ	489
14.1. Методичні поради до вивчення теми	490
1. Узагальнення результатів внутрішнього аудиту	490
2. Розробка та реалізація системи заходів внутрішнього аудиту	491
3. Проблеми та перспективи розвитку внутрішнього аудиту в Україні та у світі	492
14.3. Питання для самостійного вивчення	494
14.4. Тематика індивідуальних завдань	495
14.5. Термінологічний словник за Темою 14	496
КОНТРОЛЬНА РОБОТА ЗА МОДУЛЕМ III	497
ПЕРЕЛІК ПИТАНЬ ДЛЯ ПІДГОТОВКИ ДО ЕКЗАМЕНУ	500
СПИСОК ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ	505
ДОДАТКИ	512

ВСТУП

Дисципліна «Аудит» для студентів напряму 6.030509 «Облік і аудит» і 6.030509і «Облік і аудит» належить до дисциплін професійної підготовки відповідно до освітньо-професійної програми підготовки бакалаврів.

Метою дисципліни є формування у студентів знань з аудиту відповідно до Стандартів аудиту Міжнародної Федерації бухгалтерів, Кодексу етики професійних бухгалтерів, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативних документів, враховуючи чинне законодавство України.

Основними завданнями дисципліни є вивчення методів раціональної організації та проведення аудиту й надання аудиторських послуг на підприємствах різних галузей та організаційно-правових форм на підставі використання прогресивних форм, стандартів та методик; набуття навичок опрацювання і використання достатньої та прийнятної інформації в аудиті.

Предметом дисципліни є методологія і методика проведення аудиту та надання супутніх послуг на підприємствах різних галузей та організаційно-правових форм із застосуванням знань: з організації та регулювання аудиторської діяльності в Україні та створення аудиторських фірм; з організації роботи персоналу та професійної етики аудитора; методів, методик і прийомів аудиту; суттєвості в аудиті та аудиторського ризику; видів викривлень в обліку і звітності та дій аудитора у випадку їхнього виявлення; стадій аудиторського процесу, складання планів та програм аудиту; процедур отримання аудиторських доказів та видів аудиторської документації; зі складання аудиторського звіту (висновку); особливостей та методик внутрішнього аудиту; специфіки проведення аудиторських перевірок за конкретними об'єктами обліку.

Дисципліна вивчається в тісному зв'язку з такими загальноекономічними дисциплінами, як мікроекономіка, політична економія, економічна теорія та слідує після вивчення таких дисциплін, як: фінанси, гроші та кредит, бухгалтерський облік, фінансовий облік, організація і методика економічного аналізу та ін. Тобто, дисципліна «Аудит» є однією з профільюючих дисциплін в системі освітньо-професійної підготовки фахівців напряму «Облік і аудит».

Після вивчення дисципліни студенти повинні знати:

- законодавчі, нормативно-правові та інструктивні матеріали щодо аудиту та бухгалтерського обліку в Україні;
- методiku організації аудиторської перевірки та специфіку її проведення;

- методика документального оформлення процесу аудиторської перевірки: складання планів та програм (розширених планів) аудиту, ведення аудиторської документації, оформлення звіту незалежного аудитора (аудиторського висновку) тощо;

- принципи, методи і процедури аудиту на підприємствах різних галузей та організаційно-правових форм;

- основні підходи та особливості аудиторських перевірок: необоротних активів; запасів; грошових коштів, розрахунків та інших активів; власного капіталу, довгострокових та поточних зобов'язань; витрат діяльності, доходів за видами діяльності; фінансових результатів, а також перевірки складання фінансової звітності;

- види та об'єкти супутніх послуг і систему внутрішнього контролю.

студенти повинні вміти:

- організовувати роботу аудиторської фірми в Україні;
- застосовувати прийоми наукової організації праці персоналу в аудиторській фірмі;

- планувати роботу аудиторської фірми;

- укладати договір на проведення аудиту (аудиторських послуг) та супутні договору документи;

- організовувати проведення аудиторської перевірки фінансової звітності, надання аудиторських послуг;

- методично правильно складати плани та програми (розширені плани) проведення аудиту за визначеними об'єктами перевірки;

- правильно застосовувати методики та прийоми аудиту;

- отримувати достатні та прийнятні аудиторські докази для підтвердження аудиторської думки;

- рахувати аудиторських ризик;

- оформляти аудиторську документацію;

- складати тести на відповідність щодо об'єктів перевірки;

- оцінювати стан внутрішнього контролю клієнта;

- складати звіт незалежного аудитора (аудиторський висновок) за результатами перевірки.

НАВЧАЛЬНА ПРОГРАМА

МОДУЛЬ I ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ

Тема 1. Сутність і предмет аудиту

Виникнення та розвиток аудиторської діяльності в світі та в Україні. Сутність, значення та завдання аудиту. Види аудиту та їхні особливості. Предмет і об'єкти аудиту. Місце аудиту в системі фінансово-господарського контролю.

Тема 2. Регулювання аудиторської діяльності та її інформаційне забезпечення

Управління аудиторською діяльністю в Україні. Правове регулювання аудиторської діяльності, стандарти аудиту. Організація аудиторської діяльності в Україні, створення аудиторських фірм і їхня класифікація. Сертифікація аудиторів, організація їхньої роботи та підвищення кваліфікації. Професійна етика аудитора.

Тема 3. Методи аудиту фінансової звітності та критерії її оцінювання

Загальнонаукові та специфічні методи і прийоми аудиту. Критерії оцінки аудитором фінансової звітності. Методики проведення аудиту фінансової звітності та їхні складові. Використання методики перевірки оборотів і залишків на рахунках. Використання комп'ютерних технологій в аудиті.

Тема 4. Аудиторський ризик і оцінювання системи внутрішнього контролю

Поняття суттєвості в аудиті та методика її оцінювання. Планування суттєвості в аудиті. Аудиторська вибірка. Сутність та складові аудиторського ризику, методика його визначення. Види викривлень в обліку та звітності. Шахрайство та помилка. Вивчення та оцінювання аудитором системи внутрішнього контролю.

Тема 5. Планування аудиту

Процес аудиту і його стадії. Необхідність планування аудиторської діяльності та критерії вибору клієнтів. Процедура замовлення аудиту. Види планів аудиторської фірми, їхнє значення та використання. Методика розробки плану та програми (розширеного плану) проведення аудиту.

Тема 6. Аудиторські докази та робочі документи аудитора

Аудиторські докази, їхні види та вимоги до них. Прийоми та процедури отримання аудиторських доказів, їхні види. Аудиторська документація, її функції та класифікація. Порядок використання та збереження аудиторської документації.

МОДУЛЬ II

АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Тема 7. Аудит фінансової звітності

Підтема 7.1. Методика аудиту фінансової звітності

Оцінка якісних характеристик фінансової звітності та її користува- чів. Нормативні документи щодо формування фінансової звітності. За- вдання та загальні процедури аудиту фінансової звітності. Методи пе- ревірки фінансової звітності. Експрес-аудит фінансової звітності. Особливості аудиту різних форм звітності.

Підтема 7.2. Аудит внутрішніх стандартів, що регулюють дія- льність підприємства

Мета і напрями експертизи загальних документів підприємства. Ау- дит установчих документів. Експертиза договорів. Експертиза обліко- вої політики економічного суб'єкта.

Підтема 7.3. Аудит необоротних активів

Мета, предмет і об'єкти аудиту необоротних активів. Нормативно- правове забезпечення аудиту необоротних активів. Джерела аудиторсь- ких доказів перевірки необоротних активів. План і програма аудиту не- оборотних активів. Методика аудиту необоротних активів. Типові та можливі порушення обліку необоротних активів.

Підтема 7.4. Аудит запасів

Мета, предмет і об'єкти аудиту запасів. Нормативно-правове забез- печення аудиту запасів. Джерела аудиторських доказів перевірки запа- сів. План і програма аудиту запасів. Методика аудиту запасів. Типові та можливі порушення обліку запасів.

Підтема 7.5. Аудит дебіторської заборгованості

Мета, предмет і об'єкти аудиту дебіторської заборгованості. Нормативно-правове забезпечення аудиту дебіторської заборгованості. Дже- рела аудиторських доказів перевірки дебіторської заборгованості. План і програма аудиту дебіторської заборгованості. Методика аудиту дебі- торської заборгованості. Типові та можливі порушення обліку дебітор- ської заборгованості.

Підтема 7.6. Аудит грошових коштів

Мета, предмет і об'єкти аудиту грошових коштів. Нормативно- правове забезпечення аудиту грошових коштів. Джерела аудиторських доказів перевірки грошових коштів. План і програма аудиту грошових коштів. Методика аудиту грошових коштів. Типові та можливі пору- шення обліку грошових коштів.

Підтема 7.7. Аудит власного капіталу

Мета, предмет і об'єкти аудиту власного капіталу. Нормативно-правове забезпечення аудиту власного капіталу. Джерела аудиторських доказів перевірки власного капіталу. План і програма аудиту власного капіталу. Методика аудиту власного капіталу. Типові та можливі порушення обліку власного капіталу.

Підтема 7.8. Аудит зобов'язань

Мета, предмет і об'єкти аудиту зобов'язань. Нормативно-правове забезпечення аудиту зобов'язань. Джерела аудиторських доказів перевірки зобов'язань. План і програма аудиту зобов'язань. Методика аудиту зобов'язань. Типові та можливі порушення обліку зобов'язань.

Підтема 7.9. Аудит витрат, доходів і фінансових результатів

Мета, предмет і об'єкти аудиту витрат, доходів і фінансових результатів. Нормативно-правове забезпечення аудиту витрат, доходів і фінансових результатів. Джерела аудиторських доказів перевірки витрат, доходів і фінансових результатів. План і програма аудиту витрат, доходів і фінансових результатів. Методика аудиту витрат, доходів і фінансових результатів. Типові та можливі порушення обліку витрат, доходів і фінансових результатів.

МОДУЛЬ III**УЗАГАЛЬНЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ АУДИТУ,
АУДИТОРСЬКІ ПОСЛУГИ ТА ВНУТРІШНІЙ АУДИТ*****Тема 8. Аудиторський звіт та інші підсумкові документи***

Заключний етап перевірки, його суть і зміст. Аудиторська думка та аудиторський звіт. Зміна форми і змісту аудиторського звіту при висловленні модифікованої думки аудитора, вимоги до їх складання. Аудиторський звіт при виконанні спеціального завдання.

Тема 9. Підсумковий контроль

Порядок зберігання підсумкових документів. Оцінка результатів аудиту. Система контролю якості аудиторських послуг. Методика здійснення контролю якості аудиторських послуг. Подальші події. Звітність аудиторських фірм за результатами аудиту та за результатами діяльності.

Тема 10. Реалізація матеріалів аудиту

Меморандум виправлених аудитором помилок за результатами перевірки. Відповідальність суб'єктів аудиторської діяльності. Дії аудитора при виявленні зловживань і неможливості проведення аудиту. Використання результатів аудиту замовниками перевірки та іншими користувачами звітності.

Тема 11. Аудиторські послуги, їхні об'єкти і види

Сутність аудиторських послуг та їхні види. Класифікація аудиторських послуг та їхніх об'єктів. Види послуг, що сумісні та несумісні з

обов'язковим аудитом суб'єкта господарювання. Підсумкові документи з надання аудиторських послуг.

Тема 12. Внутрішній аудит: його суть, об'єкти та суб'єкти

Система внутрішнього контролю на підприємстві. Етапи розвитку внутрішнього аудиту в Україні. Предмет, завдання та види внутрішнього аудиту. Об'єкти внутрішнього аудиту. Стандартизація внутрішнього аудиту.

Тема 13. Методичні прийоми внутрішнього аудиту

Способи та методичні прийоми внутрішнього аудиту. Планування внутрішнього аудиту. Робочі документи внутрішнього аудитора. Взаємовідносини зовнішнього і внутрішнього аудиторів.

Тема 14. Реалізація матеріалів внутрішнього аудиту

Узагальнення результатів внутрішнього аудиту. Розробка і реалізація системи заходів внутрішнього аудиту. Проблеми і перспективи розвитку внутрішнього аудиту в Україні та у світі.

Тематичний план дисципліни «Аудит»

Назва теми	Кількість годин				
	Разом	Аудиторні		Індивідуальна робота студента	Самостійна робота студента
		лекції	практичні		
Модуль I. Теоретичні основи аудиту					
1. Сутність і предмет аудиту	9	2	2	1	4
2. Регулювання аудиторської діяльності та її інформаційне забезпечення	9	2	2	1	4
3. Методи аудиту фінансової звітності та критерії її оцінювання	8	2	2	1	3
4. Аудиторський ризик і оцінювання системи внутрішнього контролю	8	2	2	1	3
5. Планування аудиту	11	2	2	1	6
6. Аудиторські докази та робочі документи аудитора	11	2	2	1	6
Разом за модулем I:	56	12	12	6	26
Модуль II. Аудит фінансової звітності					
7. Аудит фінансової звітності					
7.1. Методика аудиту фінансової звітності	10	2	2	1	6
7.2. Аудит внутрішніх стандартів, що регулюють діяльність підприємства	8		2	1	4
7.3. Аудит необоротних активів	13	2	4	1	6
7.4. Аудит запасів	13	2	4	1	6
7.5. Аудит дебіторської заборгованості	10	2	2	1	6
7.6. Аудит грошових коштів	12		4	1	6
7.7. Аудит власного капіталу	11	2	4	1	4
7.8. Аудит зобов'язань	15	2	4	1	8
7.9. Аудит витрат, доходів і фінансових результатів	13	2	4	1	6
Разом за модулем II:	105	14	30	9	52
Модуль III. Узагальнення результатів аудиту, аудиторські послуги та внутрішній аудит					
8. Аудиторський звіт та інші підсумкові документи	14	2	2	1	9
9. Підсумковий контроль	6	2	-	1	4
10. Реалізація матеріалів аудиту	6		-	1	4
11. Аудиторські послуги, їхні об'єкти і види	9	2	-	1	6
12. Внутрішній аудит: його суть, об'єкти та суб'єкти	8	2	2	1	4
13. Методичні прийоми внутрішнього аудиту	5				5
14. Реалізація матеріалів внутрішнього аудиту	4			1	3
Разом за модулем III:	52	8	4	5	35
Екзамен	3				
Усього:	216	34	46	20	113

Модуль I

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ

ТЕМА 1. СУТНІСТЬ І ПРЕДМЕТ АУДИТУ

Методичні рекомендації

Під час вивчення цієї теми слід розглянути історичні передумови виникнення аудиту у світі та в Україні, його розвиток і значення на сучасному етапі в системі управління як суб'єкта господарювання, так і економіки країни в цілому. Необхідно узагальнити три передумови запровадження аудиту в Україні.

Далі слід з'ясувати завдання аудиту, види аудиту, різні підходи до їхньої класифікації за певними критеріями та особливості застосування.

Значну увагу необхідно приділити поняттю «предмет аудиту» і з'ясуванню його об'єктів за різними ознаками, оскільки саме це надасть можливість згодом за своїти методологію аудиторської діяльності.

Останнім питанням теми є визначення місця аудиту в системі фінансового-господарського контролю саме як незалежного способу надання впевненості.

Необхідно пояснити, що у **пп. 1-4 до кожної теми** посібника **жирним шрифтом** надано **терміни**, визначення або пояснення до яких розташовано в алфавітному порядку в п. 5 «**Термінологічний словник**» до цієї ж теми, які студенти повинні вивчити та законспектувати.

Крім того, у *Методичних порадах* до кожної теми сірим кольором виділене пряме цитування певних нормативних джерел, а у Термінологічних словниках до кожної теми цим же сірим кольором виділене пряме цитування визначень, які надано у Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг.

1.1. МЕТОДИЧНІ ПОРАДИ ДО ВИВЧЕННЯ ТЕМИ

Перелік питань

1. Суть і значення аудиту
2. Історія розвитку аудиту, передумови виникнення в Україні
3. Мета і завдання аудиту
4. Види аудиту та їхні особливості
5. Предмет і об'єкти аудиту.
6. Місце аудиту в системі фінансово-господарського контролю.

1. Суть і значення аудиту

В умовах *ринкових* відносин та різноманітності *форм власності* виникає необхідність удосконалення функцій управління процесом ви-

робництва, що викликало потребу створення самостійних незалежних органів фінансового контролю — аудиту.

Основною *передумовою виникнення аудиту є взаємна зацікавленість* підприємства (фірми) в особі його власників (акціонерів), держави в особі відповідних фіскальних органів, що справляють податки і збори та особисто аудитора *в забезпеченні реальності та достовірності обліку і звітності*.

Аудит є обов'язковою частиною цивілізованого функціонування ринкової економіки кожної країни. За історичними узагальненнями передумовами виникнення аудиту можливо назвати наступне.

По-перше, для вирішення непорозумінь між *податковими органами і керівними структурами*, що представляють інтереси власників щодо підвищення ефективності виробництва, державного контролю вже було недостатньо, адже він захищав лише інтереси держави. Це й стало поштовхом до виникнення незалежного контролю, який дістав назву **аудиту** (від лат. *Audio* — той, що вислуховує), тобто службовець, який *вислуховує звіти посадових осіб*, і, таким чином, контролює їх. В той час вважалося, що усна форма звітів була краще письмової, оскільки будь-який документ можна підробити, а сказати неправду, коли на тебе дивляться суворі очі аудитора, неможливо.

По-друге, аудитори стали потрібні й незацікавленим сторонам — *суду й арбітражу*, які відстоювали справедливість.

По-третє, розвитку аудиту сприяло також *розмежування функцій та інтересів підприємців* (менеджерів, адміністрації, управлінців), коли власник для керівництва своїми підприємствами почав наймати спеціальний апарат управління. Для попередження недоліків, зловживань, викривлення витрат, приховування доходів, неправильного розподілу прибутків, навмисного присвоєння їх найманими керуючими власники змушені вдаватись до перевірки фінансової звітності незалежним аудитором.

Таким чином, *основна сутність аудиту* — це надання *практичної допомоги керівництву і економічним службам* підприємства у веденні справ і управлінні його фінансами, а також налагодженні фінансового і управлінського обліку, надання різних консультацій тощо.

Аудит також дає змогу *дати оцінку майна* під час приватизації і при акціонуванні підприємств різних форм власності.

Крім того, аудит охоплює й *інші питання*:

- перевірка комерційної і фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання;
- перевірка фінансової звітності з погляду правильності складання;
- перевірка реальності оголошення оподаткованого прибутку та інших податків і зборів;

- перевірка дотримання суб'єктами господарювання чинного законодавства тощо.

2. Історія розвитку аудиту, передумови виникнення в Україні

За історіографічними джерелами можна стверджувати, що аудит як форма незалежного господарського контролю, має багатовіковий період розвитку. А виникнення та розвиток контролю пов'язаний з появою господарського обліку.

Так, у стародавньому Єгипті в 2-3 тисячолітті до н.е. через кожні два роки проводилась інвентаризація рухомого та нерухомого майна. Ще у Біблії зберігся вислів царя Соломона, який звернений до тих, хто постійно перебуває у торгових відносинах: *підрахувуй і оцінюй, що даєш, а що отримувєш — запиши*.

У Римській імперії існували посадові особи — *квестори*, які здійснювали контроль за бухгалтерами з питань правильності обліку та вчасності надходження податків та зборів до казни держави.

Згідно відомих на теперішній час історичних джерел перша згадка про аудиторів належить до 1299 р.

З 1844 р. у *Великобританії* було видано низку законів про компанії, відповідно до яких останні були зобов'язані *один раз протягом року* запрошувати незалежного бухгалтера (аудитора) для перевірки і підтвердження звітності та звіту перед акціонерами.

Аналогічні рішення щодо обов'язкового щорічного незалежного аудиту було ухвалено у Франції (1867), США (1887), Німеччині (1931) та інших країнах.

У наш час аудиторські послуги широко використовують уряди різних країн, діловий світ і неприбуткові організації. У США, наприклад, нині працюють понад 45 тисяч аудиторських фірм.

Підґрунтям для розвитку аудиту в Україні як незалежної форми контролю було прийняття 07 лютого 1991 року Закону України № 697-ХІІ «Про власність».

З цього періоду у держави та власників (учасників) постає гостра необхідність у отриманні достовірних відомостей щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності численних суб'єктів господарювання.

Прийняття у 1993 році Закону України № 3125-ХІІ «Про аудиторську діяльність» (Додаток Х) закріпило правові основи аудиту. Саме пункт 2 статті 3 цього Закону надає визначення **аудиту**.

У 1994-1995 роках в Україні всі суб'єктами підприємницької діяльності проводили обов'язковий аудит. Це повною мірою позитивно

вплинуло на вирішення проблеми адаптації аудиторства в Україні. Але обов'язкове проведення аудиту мало і негативні сторони так, як у зв'язку з великою кількістю замовлень і незначною кількістю аудиторських фірм, аудит, у окремих випадках, проводився неякісно. Тому, починаючи з 1996 р. для більшості підприємств та організацій України проведення обов'язкового аудиту було скасовано.

Згідно зі ст.8 Закону України «Про аудиторську діяльність» [25] проведення аудиту є *обов'язковим для*:

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

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

3) емітентів цінних паперів та похідних (деривативів), а також при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів.

Проведення аудиту є обов'язковим також в інших випадках, передбачених законами України.

За 20 років аудит в Україні став самостійною галуззю діяльності з великим штатом висококваліфікованих фахівців.

Питання, пов'язані з роботою і професійним захистом аудиторів регулюють **Аудиторська палата України (АПУ)** та **Спілка аудиторів України (САУ)**, які також було створено у 1992-1993 роках.

Підсумовуючи питання, можна визначити, що *передумовами створення аудиту в Україні* як незалежної контролюючої системи є:

1. *Економічні* — роздержавлення власності, процеси приватизації, формування структур ринкової економіки.

2. *Юридичні* — прийняття Закону України «Про аудиторську діяльність» [25].

3. *Організаційні* — створення корпусу аудиторів, аудиторських фірм, Аудиторської палати України, Спілки аудиторів України.

3. Мета і завдання аудиту

Загалом, впровадження аудиту в сферу підприємницької діяльності має істотні *переваги* порівняно з іншими формами контролю, а саме:

- значна економія державних коштів, які витрачаються на утримання контрольно-ревізійного апарату;
- надходження додаткових коштів до бюджету за рахунок сплати аудиторськими фірмами або аудиторами-підприємцями податків;
- незалежність, конкурентна боротьба, професіоналізм аудиторів, що сприяє підвищенню якості перевірок;
- можливість вибору аудитора замовником тощо.

І, як вже було зазначено, аудит покликаний надавати допомогу представникам страхових компаній, бірж, акціонерних товариств, спільних підприємств, комерційних банків, різних іноземних фірм та підтверджувати незалежну думку аудитора відносно достовірності ведення обліку та складання звітності.

Таким чином, згідно з визначенням самого аудиту, *метою аудиту* є висвітлення аудитором думки про те, чи відповідає бухгалтерський облік та фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах нормативним актам, які регламентують порядок їх ведення та подання.

За результатами аудиту складається **звіт незалежного аудитора (аудиторський висновок)**, що підтверджує достовірність фінансової звітності та дані про реальний фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Отже, *результатом проведення аудиту* є оцінка показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з висловленням немодифікованої чи модифікованої (зміненої) думки в аудиторському звіті (висновку) та рекомендацій клієнту щодо виправлення визначених помилок у організації та методиці бухгалтерського обліку та при складанні фінансової звітності.

Виходячи з мети аудиту, його *основними завданнями* є збір та обробка достовірної інформації (аудиторських доказів) про фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання та достовірності показників фінансової звітності для формування думки аудитора при її відображенні в звіті аудитора, іншими словами — безпосередньо здійснення аудиторської перевірки (аудиту) ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності клієнтом.

Крім того, аудитор має дослідити та адекватно оцінити всі аспекти економічної діяльності суб'єкта, що перевіряється. А для того, щоб висловити об'єктивно думку аудитора в звіті аудитора, аудитор повинен отримати безумовну гарантію того, що інформація, яка міститься у фінансовій звітності, регістрах обліку та первинних документах, наданих клієнтом, достатня та достовірна (прийнятна). Тому, в процесі аудиторської перевірки виникають питання **аудиторського ризику** та **аудиторських доказів** для підтвердження аудиторської думки.

Крім основних, аудит може вирішувати і наступні *функціональні завдання*:

- **коригування і санація;**
- **оперативного контролю та аналізу;**
- **стратегічного аналізу;**
- **аудиту договірних і статутних зобов'язань** та ін.

Як правило, ці завдання є **супутніми аудиту послугами**, які на замовлення клієнта у письмовій формі виконує аудитор (аудиторська фірма). За цим питанням було наведено тільки їх стислий перелік, а більш детально види аудиторських послуг буде розглянуто у Темі 11 Модулю III.

Підсумовуючи питання, можна констатувати, що узагальнено завданнями аудиту є:

- перевірка стану організації та методики бухгалтерського обліку та оцінка складання фінансової звітності, розрахунків, декларацій та інших документів для встановлення їх достовірності й відповідності здійснення господарських операцій чинному законодавству;
- виявлення і попередження (профілактика) порушень у фінансово-господарській діяльності підприємства;
- реальність визначення фінансових результатів;
- оцінка ефективності внутрішнього контролю;
- надання консультаційних послуг з питань обліку, аналізу, права, менеджменту, маркетингу, фінансів тощо.

4. Види аудиту та їхні особливості

У зв'язку із тим, що поняття «аудит» у сучасному світі часто використовується для характеристики діяльності з незалежної перевірки будь-яких процесів чи явищ, тому й видів аудиту зараз визначається декілька. Частина авторів називає їх типами аудиту, деякі фахівці розглядають тільки одну-дві класифікаційних ознаки, окремі науковці визначають їх до десяти.

Рис. 1.1. узагальнює існуючі класифікації аудиту за п'ятьма критеріями (ознаками).

Так, аудит в Україні поділяється на **обов'язковий і добровільний** відповідно до п. 8 Закону України «Про аудиторську діяльність» [25] та інших нормативно-правових актів за рішенням суду, арбітражу чи слідчих органів.

У зв'язку із цим обов'язковий аудит інакше можна назвати регламентованим, так як його проведення обумовлено (регламентується) законодавчими актами, в яких визначено категорії підприємств, що подають звіт (висновок) незалежного аудитора про фінансово-господарську

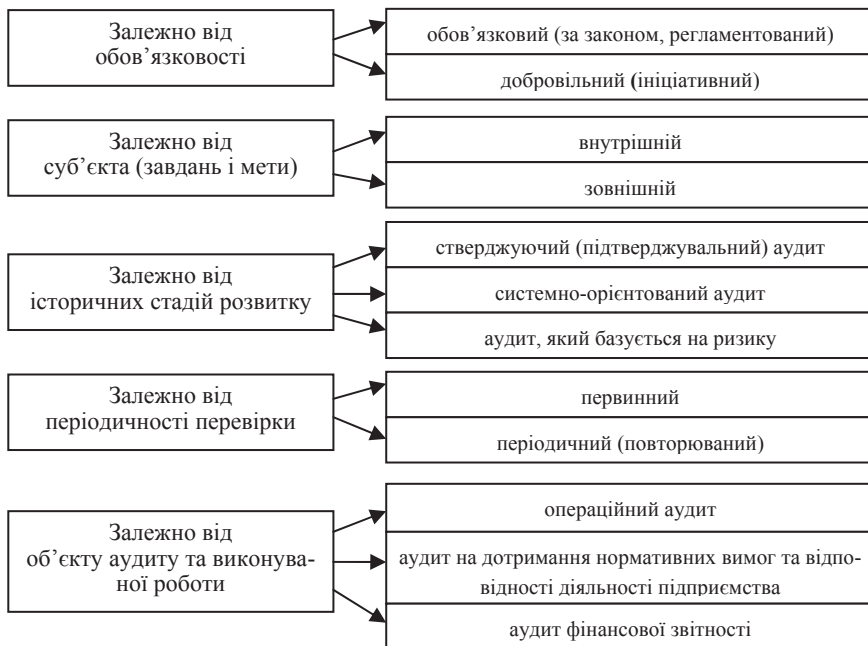


Рис. 1.1. Класифікація видів аудиту

діяльність та фінансовий стан у відповідні інстанції (перед поданням річної звітності до органів, що справляють податки і збори, при отриманні банківського кредиту, перед емісією цінних паперів тощо). Мета обов'язкового аудиту — захистити інтереси держави, можливих кредиторів та інвесторів від навмисного перекручення (викривлення) показників фінансової звітності суб'єктів господарювання.

Добровільний аудит проводиться з ініціативи самого суб'єкта господарювання аудиторськими фірмами (аудиторами) незалежно від того, чи передбачена (регламентована) така перевірка законом. Метою цього виду аудиту можуть бути: з'ясування стану фінансової звітності підприємства та її показників, здійснення контролю за роботою обліково-фінансового апарату, аналіз стану бухгалтерського обліку в цілому та окремих його розділів тощо.

Залежно від того, ким безпосередньо здійснюється аудиторська перевірка та надаються супутні послуги, аудит прийнято поділяти на **зовнішній і внутрішній**.

Необхідно зауважити, що Теми 1-11 дисципліни «Аудит» розглядають підходи та методика саме зовнішнього аудиту. Внутрішньому аудиту присвячено Теми 12-14, які за відповідними спільними питаннями базуються на матеріалах щодо діяльності аудиторських фірм та приватних підприємців-аудиторів, тобто — аудиту зовнішнього. Так, у методах та процедурах означені види аудиту не мають істотних відмінностей, однак вони відрізняються за суб'єктами та об'єктами перевірки, за метою та характером діяльності, внутрішній і зовнішній аудитори керуються різними основними нормативними законодавчими актами та складають різні види підсумкових документів за результатами перевірки тощо.

Так, внутрішній аудит повинен забезпечувати адекватність управління політиці підприємства на всіх його рівнях (в т.ч. і в обліку), високу конкурентоспроможність і прибутковість підвідомчих одиниць, достовірність і точність обліку, полегшувати проведення зовнішнього аудиту тощо.

У своєму розвитку внутрішній аудит пройшов шлях від детальних перевірок (які подібні до ревізій товарно-матеріальних цінностей, що здійснювались у СРСР державою для всіх підприємств і які зараз проводяться вищестоящими органами до підпорядкованих суб'єктів господарювання) та суцільного контролю документів із простою фіксацією відхилень до надання відповідної експертно-аналітичної оцінки.

Внутрішній аудит може виконувати наступні *завдання*:

- аналіз системи обліку та внутрішнього контролю;
- вивчення бухгалтерської оперативної інформації (за окремими статтями);
- вивчення економічної ефективності управлінських рішень на різних рівнях господарювання;
- аналіз адекватності політики у сфері менеджменту;
- оцінка якості інформації;
- розробка проектів управлінських рішень;
- проведення стратегічного аналізу тощо.

З точки зору еволюції (тобто — послідовних етапів розвитку аудиту в світі) прийнято виділяти три групи: **стверджуючий** (підтверджувальний) аудит, **системно-орієнтований** аудит та **аудит, що базується на ризику**.

На стадії свого становлення аудит перевіряв та підтверджував практично кожну господарську операцію, у якості робочих документів аудитора обов'язково складалися паралельні облікові регістри до всіх регістрів клієнта. При незначній кількості замовників щодо проведення аудиту, аудитори мали можливість перевірити та *висловити свою думку* про достовірність фінансової звітності за даними бухгалтерського обліку.

При значному обмеженні замовлень щодо підтвердження достовірності фінансової звітності, аудиторські фірми повинні були шукати достатній обсяг інших видів робіт, виконання яких не суперечило б їхньому статуту, а тому виникла необхідність у наданні послуг з проведення консультацій, ведення та оновлення бухгалтерського обліку тощо, тобто — надання аудиторських послуг. Цей період отримав назву — період *системно-орієнтованого аудиту*. Крім того, аудитори поступово відходять від слова «*підтвердити*» звітність клієнта, так як це має на увазі перерозподіл відповідальності за її складання між аудитором і клієнтом, що не є об'єктивним та правомірним. А тому аудитори лише *висловлюють свою немодифіковану чи модифіковану думку*, на основі зібраних аудитором доказів, та надають її у відповідному виді звіту (висновку) незалежного аудитора за об'єктом перевірки.

У подальшому своєму розвитку, при значному збільшенні замовлень та обмеження часу на проведення аудиту, аудитор став орієнтуватися здебільше на ту інформацію, яку надавала система внутрішнього контролю клієнта. Як правило, аудитор лише спостерігав за певними операціями чи діями, повністю довіряючи, нажаль, не самостійно отриманим даним. Звичайно, при відмінній організації системи внутрішнього контролю проведення зовнішнього аудиту значно полегшувалося, але в такому випадку втрачалися принципи скептицизму, незалежності та об'єктивності. Тому сучасна аудиторська практика говорить про умову повної недовіри внутрішньому контролю для максимального зниження ризику аудиту за цією складовою.

На поточний момент більш розповсюджений вид аудиту, який передбачає ризик, пов'язаний із вибіркоvim дослідженням господарських операцій, виходячи із умов діяльності клієнта та детального вивчення його «проблемних» об'єктів та статей. З одного боку, це дозволяє зменшити ризик аудитора щодо невиявлення відповідних викривлень за означеними «вузькими місцями», а з іншого — збільшує ризик пропуску або нерозкриття певної «не відібраної» інформації, яка також може містити викривлення. Цей період дістав назву — періоду *аудиту, що базується на ризику*.

Залежно від частоти проведення аудиту здійснюється поділ видів аудиту на **первинний** аудит та **періодичний** (той, що виконується певною аудиторською фірмою (аудитором) для даного клієнта вже не вперше, а послідовно із періоду в період) виникає у зв'язку із тим, що проведення аудиту вперше суттєво збільшує ризик і трудомісткість перевірки. Аудитору необхідний додатковий час на пізнання специфіки діяльності клієнта, його слабких і сильних сторін в організації обліку та внутрішнього контролю. Крім того, мають місце певні запитання, які передаються у письмовій формі до попереднього аудитора (аудиторсь-

кої фірми) про обставини заміни перевіряючих й більш пильна увага та скептицизм до вхідних залишків за рахунками обліку клієнта у випадках відсутності цього зворотного зв'язку.

Практика аудиторської діяльності свідчить про переваги періодичного аудиту. Така співпраця взаємовигідна як аудитору, так і клієнту.

У залежності від того, що саме (який обсяг чи вид діяльності) перевіряє аудитор чи аудиторська фірма, аудит прийнято поділяти на **операційний** аудит, аудит **на відповідність** та аудит **фінансової звітності**.

Операційний аудит, як правило, перевіряє будь-яку частину процедур та методів функціонування системи господарювання з метою оцінки її продуктивності й ефективності. У операційному аудиті перевірки не обмежуються тільки бухгалтерським обліком. Вони можуть включати оцінку організаційної структури, рівня комп'ютеризації, методів виробництва, маркетингу та будь-якої іншої галузі, за якою аудитор є кваліфікованим. Значення операційного аудиту в останні роки зростає, він, як правило, є більш мобільним та схожим на консалтинг адміністрації, ніж на те, що традиційно вважається аудитом.

Метою аудиту на відповідність є з'ясування дотримання у господарській системі тих специфічних процедур та правил, які приписані персоналу вищестоящим керівництвом (адміністрацією). Результати цього виду аудиту, як правило, повідомляються лише працівникам підрозділу, яке перевірялося, та керівництву, а не широкому колу користувачів.

5. Предмет і об'єкти аудиту

Центральним питанням методології проведення аудиту є вибір головних, суттєвих напрямів і об'єктів аудиторської перевірки.

Загальновідомо, що відправним пунктом у вивченні будь-якої науки є визначення її *предмета*, тобто з'ясування того, *чим* вона займається, *що* вивчає та яке коло *основних питань* нею вирішуються.

Пригадаємо, що головною метою аудиту є оцінка ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності та висловлення думки щодо них.

Загалом, **предмет аудиту** включає контрольний перегляд *здійснених господарських операцій* з метою оцінки повноти, достовірності та об'єктивності інформації, що надається користувачам.

Таким чином, аудитор спрямовує свою увагу у минуле для пізнання істини, її оцінки та формування думки щодо наданої інформації з метою зведення до мінімуму ризику користувачів.

Предмет будь-якої науки конкретизується його *об'єктами*.

Що називається *об'єктом* у *діалектико-матеріалістичному розумінні*? Це *дещо*, на що *направлена* наша *цілеспрямована активність*, *наша дія*. На що ж *направлена* цілеспрямована дія аудитора? Тобто — на які *об'єкти*? Залежно від *направленості аудиту*, аудитор у своїй діяльності має справу з *об'єктами* досить *різними за своїм складом, ціллювою орієнтацією та іншими характеристиками*.

У зв'язку з цим можна виділити **сукупний об'єкт аудиту** та окремі **об'єкти аудиту**. Об'єкти аудиту багатогранні та перелічити їх остаточно та повністю достатньо складно. Тому розглянемо їх класифікацію за окремими критеріями. Групування за першою ознакою — *за видами*, що включає об'єкти обліку та об'єкти управління, розглянемо у табл. 1.1. При цьому до об'єктів обліку відносяться: ресурси і джерела їх формування, господарські процеси та фінансові результати. Разом з тим, об'єкти управління включають організаційні форми, методи і функції управління.

Таблиця 1.1.

Класифікація об'єктів аудиту за видами

Групи	Об'єкти
За об'єктами обліку	
Ресурси і джерела їх формування	майно підприємства — активи (необоротні й оборотні) та джерела формування майна — пасиви (капітал й зобов'язання) за конкретними складовими: <i>грошові кошти, виробничі запаси, основні засоби, власний капітал, довгострокові та поточні зобов'язання тощо, як в цілому, так і за видами (наприклад: грошові кошти в касі, грошові кошти на поточному рахунку в банку, інші грошові кошти тощо)</i>
господарські процеси	постачання, виробництва, реалізації
економічні результати діяльності	собівартість, продуктивність праці, доходи, витрати, фінансові результати, прибуток, збиток тощо
За об'єктами управління	
організаційні форми управління	організаційна структура виробництва, структура апарату управління тощо
методи управління	система мотивації праці тощо
функції управління	внутрішній аудит, облік за видами, аналіз за видами, планування тощо

Крім того всі об'єкти аудиту доцільно розглянути з іншої сторони щодо їх використання, сфери діяльності, складності тощо, поданої на рис 1.2.

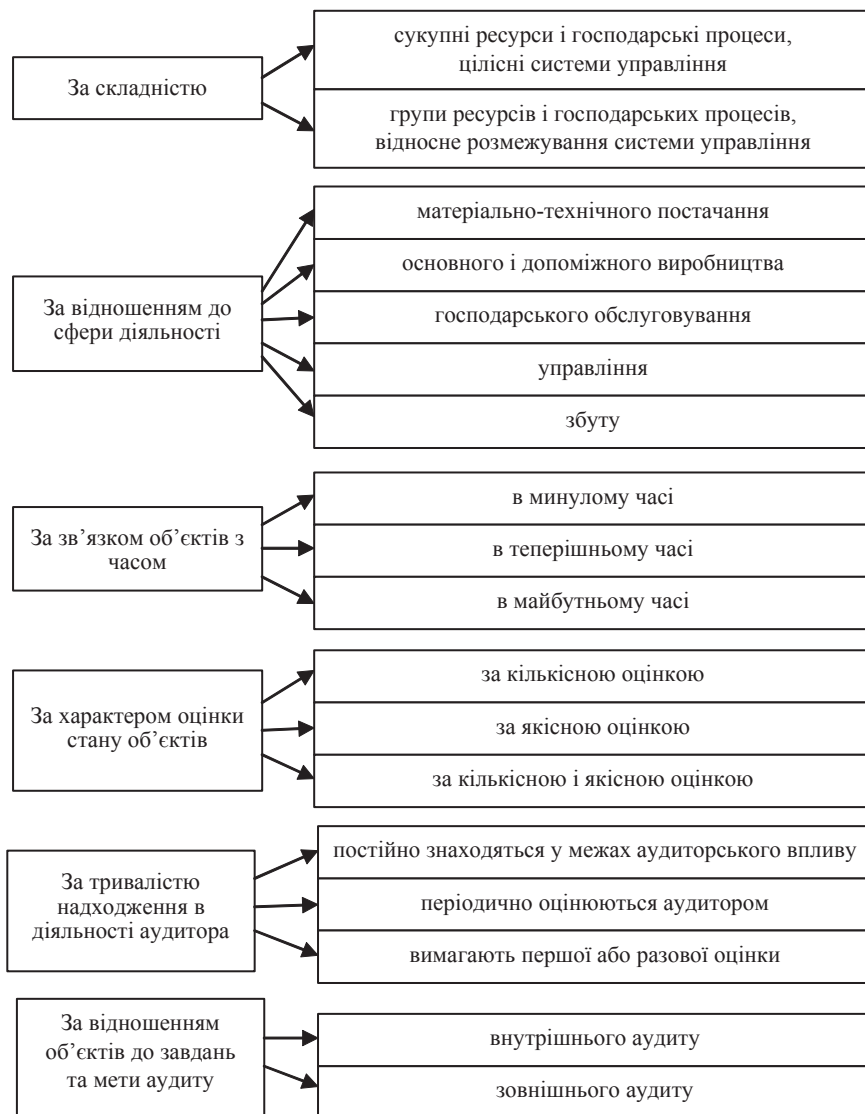


Рис. 1.2. Групування об'єктів аудиту за різними ознаками (крім групування за видами)

Визначивши, що відноситься до об'єктів аудиту, необхідно з'ясувати, хто є **суб'єктами аудиту**, інакше — хто саме здійснює аудиторські перевірки.

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» [25] *суб'єктами аудиту* в Україні можуть бути фізичні особи-аудитори та їх організації (аудиторські фірми).

6. Місце аудиту в системі фінансово-господарського контролю

Контроль узагалі передбачає постійну чинність механізму повернення до раніше прийнятих рішень, що забезпечує гарантії їхнього виконання.

Фінансово-господарський контроль є особливою сферою контролю, яка зумовлена формуванням і використанням фінансових ресурсів в усіх структурних підрозділах економіки держави. Вона передбачає перевірку господарсько-фінансових операцій щодо їхньої законності, економічної доцільності і досягнення позитивних кінцевих наслідків.

Фінансово-господарський контроль здійснюється шляхом перевірки документів бухгалтерського обліку, облікових реєстрів і аналізу даних звітності.

Головною *метою* фінансово-господарського контролю є встановлення законності, економічної доцільності господарських операцій та управлінських рішень, профілактика (попередження) правопорушень.

За суб'єктами фінансово-господарський контроль поділяється на державний, муніципальний, незалежний і контроль власника (рис. 1.3).

На основі цього групування можна стверджувати, що тільки аудиторський контроль є *незалежним контролем*, який здійснюється на умовах самофінансування аудиторськими фірмами та приватними підприємцями-аудиторами.

1.2. ПЛАНИ ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ

Тема практичного заняття 1.1.

СУТНІСТЬ І ПРЕДМЕТ АУДИТУ

Питання для вивчення та обговорення

1. Суть і значення аудиту.
2. Історія розвитку аудиту, передумови виникнення в Україні.
3. Мета і завдання аудиту.

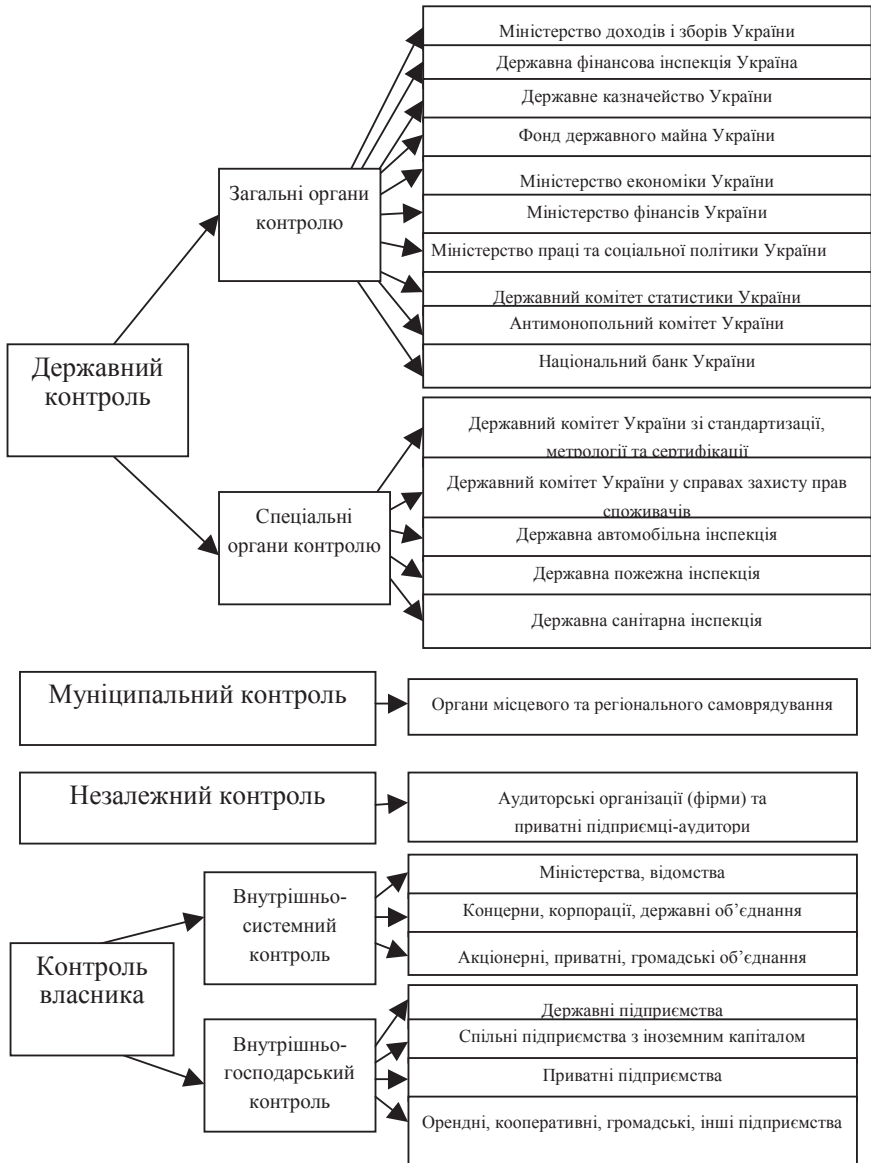


Рис. 1.3. Класифікація фінансово-господарського контролю за суб'єктами

4. Види аудиту та їхні особливості.

5. Предмет і об'єкти аудиту.

6. Місце аудиту в системі фінансово-господарського контролю.

Мета практичного заняття — оволодіння різними способами визнання та класифікації об'єктів аудиту, набуття навичок відрізняти аудит від інших видів фінансово-господарського контролю за основними ознаками.

Навчальний матеріал до практичного заняття 1.1.

Завдання 1

1. Здійснити класифікацію об'єктів аудиту за видами.
2. Результати оформити у вигляді таблиці (табл. 1.2).

Умова завдання

Таблиця 1.2

Класифікація об'єктів аудиту за видами

Активи	Пасиви	Господарські процеси	Економічні результати діяльності	Організаційні форми управління	Методи управління	Функції управління
1	2	3	4	5	6	7

- 1)будівництво цеху
- 2)внутрішньогосподарський контроль,
- 3)грошові кошти;
- 4)дебіторська заборгованість;
- 5)доходи від реалізації продукції;
- 6)ефективність використання ресурсів;
- 7)загальний обсяг виробництва продукції;
- 8)збитки від основної діяльності;
- 9)інформація про результати діяльності цеху;
- 10)короткострокові і довгострокові зобов'язання;
- 11)короткострокові цінні папери;
- 12)матеріальні запаси;
- 13)нематеріальні активи;
- 14)основне і допоміжне виробництво;
- 15)основні засоби;
- 16)оцінка показників роботи підприємства;
- 17)пайовий капітал;
- 18)планування;
- 19)поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом;
- 20)придбання матеріальних запасів;
- 21)продуктивність праці;
- 22)рентабельність продукції;
- 23)система мотивації праці;
- 24)собівартість готової продукції;
- 25)статутний капітал;
- 26)структура апарату управління;

- 27)структура виробництва;
- 28)фінансова звітність.

Завдання 2

1. Віднести наведені характеристики до відповідних ознак видів фінансово-господарського контролю.

2. Результати оформити у вигляді таблиці (табл. 1.3).

Умова завдання

Таблиця 1.3

Відмінні ознаки окремих видів фінансово-господарського контролю

Аудит	Ревізія	Судово-бухгалтерська експертиза	Інвентаризація
1	2	3	4

Ознаки:

- 1) незалежна форма господарського контролю;
- 2) підставою для проведення є постанова органу слідства;
- 3) завданням є збереження державної власності, попередження і профілактика зловживань;
- 4) проводиться з метою виявлення понаднормових витрат цінностей;
- 5) підприємницька діяльність;
- 6) здійснюється на добровільних засадах;
- 7) мета — виявлення фактичної наявності об'єкта перевірки;
- 8) контроль здійснюється за розпорядженням вищих органів;
- 9) є слідчою дією, що призначається після порушення кримінальної справи;
- 10) здійснюється для контролю за діяльністю матеріально відповідальних осіб;
- 11) здійснюється на договірних засадах;
- 12) діяльність посадової особи обмежується рамками матеріалів, надісланих слідчим;
- 13) у ході проведення встановлюється розмір природного убутку цінностей;
- 14) проводиться після здійснення господарської операції;
- 15) посадова особа має право вилучати документи, опечатувати місця зберігання матеріальних цінностей, коштів і документів;
- 16) спосіб доведення протиправних дій осіб, проти яких порушено кримінальну справу;
- 17) здійснюється з метою виявлення та усунення фактів безгосподарності та безвідповідальності, виявлення резервів матеріальних ресурсів, застосування заходів щодо їх використання;
- 18) підтверджується відповідність даних фінансової звітності даним обліку;
- 19) у результаті перевірки складається інвентаризаційний опис;
- 20) збираються ксерокопії документів для підтвердження виконання відповідних процедур;
- 21) здійснюється за планом роботи контролюючого органу без погодження з керівництвом підприємства, що контролюється;
- 22) підсумковим документом є акт;
- 23) в результаті перевірки складається висновок (звіт);
- 24) правовим регулюванням є господарське право, господарські договори.

Домашнє завдання

1. Використовуючи частково дані табл. 1.3, згрупувати характерні ознаки видів фінансово-господарського контролю у табл. 1.4.

Умова завдання

Таблиця 1.4

Узагальнені ознаки окремих видів контролю

№ з/п	Ознака	Аудит	Ревізія	Судово-бухгалтерська експертиза
1	Сутність терміну			
2	Правова основа			
3	Підстава для проведення			
4	Предмет Об'єкт Мета			
5	Суб'єкт			
6	Характер діяльності			
7	Оплата послуг			
8	Нормативні документи, що регламентують права, обов'язки та відповідальність			
9	За вимогою яких органів проводиться			
10	Відповідальність			
11	Результати			
12	Форма підсумкового документу			

1.3. ПИТАННЯ ТА ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ

1. Підсумки розвитку аудиту в Україні за 20 років діяльності.
2. Проблеми та перспективи розвитку аудиту в Україні.
3. Міжнародні аудиторські компанії, їх діяльність та перспективи розвитку у світі.
4. Діяльність міжнародних аудиторських компаній в Україні.

Завдання 3 (для самостійної роботи за темою 1)

1. Визначити, які перелічених нижче суб'єктів господарювання підлягають обов'язковому аудиту.
2. Висновок оформити письмово із посиланням на певний критерій, що зумовлює обов'язковість чи необов'язковість проведення аудиту кожного з перелічених суб'єктів господарювання.

Умова завдання

1. ПАТ «Полтаванафтопродукт»;
2. Аграрний технікум, що повністю фінансується з бюджету;
3. ТОВ «Олена» з річним господарським оборотом 1209 тис. грн;

- 4.ПП «Ольга» з річним господарським оборотом 34 тис. грн;
- 5.Недержавний пенсійний фонд «Час»;
- 6.ПрАТ «Меркурій»;
- 7.ДП «Полтавський лісгосп»;
- 8.ПАТ «Демітекс»;
- 9.КС «Полтава і полтавці»;
- 10.Довірчий фонд;
- 11.КБ «Полтава-Банк»;
- 12.ПП «Трансекспрес»;
- 13.АТ «ТНК» з іноземними інвестиціями, які складають 25 %;
- 14.Державний ощадний банк України.

Завдання 4 (для самостійної роботи за темою 1)

1. Проаналізувати підходи до трактування поняття «аудит» різними науковцями (табл. 1.5).
2. Виокремити та письмово згрупувати основні елементи, що притаманні всім визначенням.

Таблиця 1.5

Визначення терміну «аудит» в економічній літературі

№ з/п	Автори та назви джерел	Визначення
1	Адамс Р. Основы аудита: пер. с англ. / Р. Адамс. — М.: ИД»ЮНИТИ», 1995.- 398 с.	Аудит може бути визначений як діяльність зі здійснення необхідної суспільству послуги з метою підтвердження опублікованої фінансової звітності підприємства з обмеженою відповідальністю
2	Аренс А. Аудит: пер. с англ. / А. Аренс, Дж. Лоббек. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 560 с.:	Аудит — це процес, за допомогою якого компетентний і незалежний працівник накопичує та оцінює свідчення про інформацію, що підлягає кількісній оцінці і належить до специфічної господарської діяльності, щоб визначити і виразити у своєму висновку ступінь відповідності цієї інформації встановленим критеріям
3	Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита / Р. Джорж — М.: ФиС, ЮНИТИ, 1992, 240с.	Аудит — незалежна перевірка і висловлення думки про фінансовий звіт підприємства
4	Робертсон Дж. Аудит. пер. с англ. / Дж. Робертсон — М.: КРМО, Аудиторская фирма «Контакт», 1993.-496 с.	Аудит — це процес зменшення до сприятливого рівня інформаційного ризику для користувачів фінансових звітів
5	Аудит Монтгомери/ Ф.Л.Дефлиз, Г.Р.Дженик и др.; пер. с англ.; под ред. проф. Я.В.Соколова. — М:	Аудитом називається систематичний процес об'єктивного збору та оцінки свідчень про економічні дії і події з метою визначення ступеня відповідності цих тверджень

N з/п	Автори та назви джерел	Визначення
	Аудит, ЮНИТИ, 1997. — 542 с.	встановленим критеріям та подання результатів зацікавленим користувачам
6	Андреев В.Д. Практический аудит: справочн. пособ. / В.Д. Андреев — М.: Экономика, 1994. - 366 с.	Аудит — це незалежна перевірка фінансових звітів або фінансової інформації, що відноситься до об'єкта, з метою отримання висновків
7	Сухарева Л. Аудит: про терміни і термінологію/ Л. Сухарева, І. Дмитренко // Бухгалтерський облік і аудит. - 1994. - № 9. — С.8-10	Аудит — це система взаємопов'язаних контрольних дій незалежних суб'єктів (аудиторів), здійснюваних на контрактних і платних засадах з метою діагностування та оцінки фінансово-господарської діяльності підприємств усіх форм власності з погляду доцільності і достовірності здійснених господарських операцій, відображених в обліку і звітності; ступеня відповідності їх чинному законодавству
8	Зубрілевич С.Я. Основи аудиту / С.Я.Зубрілевич, С.Ф.Голов. — Київ: Ділова Україна, 1996. — 375 с.	Аудит — це процес, що зменшує до прийнятого рівня інформаційний ризик користувачів фінансової звітності
9	Білуха Т.М. Курс аудиту: підручник / Т.М.Білуха. — К.: Вища шк.; Т-во «Знання», КОО, 1999. — 574 с.	Аудит — це система взаємопов'язаних контрольних дій незалежних суб'єктів (аудиторів), здійснюваних на контрактних і платних засадах з метою діагностування та оцінки фінансово-господарської діяльності підприємств усіх форм власності з погляду доцільності і достовірності здійснених господарських операцій, відображених в обліку і звітності; ступеня відповідності їх чинному законодавству
10	Кулаковська Л.П. Основи аудиту: навч. посіб. / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. — К.: Каравела, - 2002. - 504 с.	Аудит — це незалежна експертиза обліку, фінансової звітності та висловлення думки аудитора щодо повноти, законності та достовірності відображення в них фінансово-господарських операцій господарюючого суб'єкта
11	Організація і методика аудиту підприємницької діяльності: навч. посіб. / О.А. Петрик, О.Я. Савченко, В.Д. Свідерський. — К.: КНЕУ, 2008. — 471 с.	Сутність аудиту полягає у перевірці бухгалтерської звітності, обліку, первинних бухгалтерських документів та іншої інформації стосовно фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку або іншим правилам відповідно до вимог її користувачів

Завдання 5 (для самостійної роботи за темою 1)

1. Проаналізувати тлумачення поняття «аудит» в нормативних документах різних держав (табл. 1.6).
2. Визначити, в документах якої держави найбільш повно розкрито це поняття.
3. Висновок скласти письмово.

Таблиця 1.6

Визначення терміна «аудит» у нормативних актах різних країн

№ з/п	Назва нормативного документа	Визначення
1	Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. № 3125 (у редакції від 14.09.2006 р. № 140-V), ст. 3, п. 1	Аудит — це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єктів господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно з вимогами користувачів
2	Федеральний закон РФ «Про аудиторську діяльність» від 30.12.2008 р. № 307-ФЗ, ст. 1, п. 3	Аудит — незалежна перевірка бухгалтерської (фінансової) звітності особи, яка підлягає аудиту, з метою висловлення думки про достовірність такої звітності
3	Закон Республіки Білорусь «Про аудиторську діяльність» від 08.11.1994 р., № 3373-ХІІ (визначення терміну «аудит» у законодавчому акті окремо не виділено)	Аудиторська діяльність — підприємницька діяльність з незалежної перевірки (аудиту) бухгалтерського обліку та бухгалтерської (фінансової) звітності та інших документів організацій, їхніх відокремлених підрозділів, приватних підприємств (далі — особи, що підлягають аудиту), а за необхідності й (або) з перевірки їхньої діяльності, яка повинна відображатися в бухгалтерській (фінансовій) звітності, з метою висловлення думки про достовірність бухгалтерської (фінансової) звітності та відповідність здійснених фінансових (господарських) операцій законодавству
4	Закон Республіки Казахстан «Про аудиторську діяльність» від 20.11.1998 р. № 304-1, ст. 1, п. 3	Аудит — це перевірка з метою висловлення незалежної думки щодо складання фінансової звітності та іншої інформації відповідно до законодавства Республіки Казахстан

№ з/п	Назва нормативного документа	Визначення
5	Закон Азербайджанської Республіки «Про аудиторську службу» від 16.09.1994 р. № 882, ст. 2	Аудит — це самостійна перевірка чіткості та достовірності ведення бухгалтерського обліку, бухгалтерської та фінансової звітності суб'єктів господарювання, які займаються виробництвом та реалізацією товарів, наданням послуг і виконанням робіт
6	Закон Киргизької Республіки «Про аудиторську діяльність» від 28.06.2002 р. № 134, ст. 1	Метою аудиту є висловлення думки щодо відповідності фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах встановленим основам подання фінансової звітності
7	Закон Туркменістану «Про аудиторську діяльність» від 18.06.1996 р. № 123-1, ст. 1	Аудиторська перевірка (аудит) — незалежна перевірка правильності постановки бухгалтерського обліку і ведення фінансової звітності, їх відповідності вимогам законодавства Туркменістану, з метою надання висновку про достовірність, повноту та точність відображення суб'єктом, який підлягає аудиту, активів, зобов'язань, капіталу та фінансових результатів у звітному році
8	Комітет (з 1991 р. — Рада) з аудиторської практики Об'єднаного Королівства Великобританії та Ірландії	Незалежна перевірка фінансових звітів підприємства і висловлення думки про них аудитором, призначеним для виконання відповідно до обов'язків, обумовлених законом
9	Комітет американської бухгалтерської асоціації	Аудит — це системний процес отримання й оцінки об'єктивних даних про економічні дії, які встановлюють рівень їх відповідності визначеному критерію і представляють результати зацікавленим особам

1.4. ТЕМАТИКА ІНДИВІДУАЛЬНИХ ЗАВДАНЬ

Завдання 6 (для індивідуальної роботи за темою 1)

Визначити види звітності суб'єктів господарювання, пов'язавши їхні інтереси з переліком інформаційних питань про діяльність підприємства, що виникають у них, як різних користувачів звітності та враховуються аудитором у процесі здійснення аудиту.

Умова завдання

1. Кожен студент самостійно обирає підприємство та використовує його звітність, яка додається до вирішеного завдання; обрані підприємства не повинні повторюватись у групі (на потоці): один студент — одне підприємство.

2. Результати оформити у таблицю наступної форми (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

**Інформаційні потреби основних користувачів
звітності підприємства (назва)**

Види звітності (номери та назва форми)	Група користувачів	Інформаційні потреби	Дані підприємства, які можуть отримати користувачі з визначених видів та форм звітності
Фінансова (Ф № 1 Баланс; Ф № 2 Звіт про фінансові результати; Ф № 3 і т.д.)	Менеджери підприємства Акціонери Інвестори і т.д		Валюта балансу за 20ххр. — xxxx тис.грн, і т.ін.
Податкова ()			
Статистична ()			
Відомча/галузева ()			
Спеціальна ()			
Внутрішня ()			

Теми рефератів за Темою 1

1. Історія виникнення аудиту у світі.
2. Виникнення та розвиток аудиту в Україні.
3. Підсумки розвитку аудиту в Україні за 20 років діяльності.
4. Розвиток і місце аудиту в світовій практиці.
5. Проблеми та перспективи розвитку аудиту в Україні.
6. Міжнародні аудиторські компанії, їхня діяльність та перспективи розвитку.

1.5. ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК ЗА ТЕМОЮ 1

Активи (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Аудит (згідно зі ст. 3 Закону України «Про аудиторську діяльність») — перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.

Аудит — незалежна експертиза фінансової звітності комерційних підприємств уповноваженими на те особами (аудиторами) з метою підтвердження її достовірності для державних податкових органів і власників.

Аудит, що базується на ризyku — аудит, коли перевірка може відбуватися вибірково, виходячи з умов роботи підприємства, як правило — вузьких місць (критичних точок) у його діяльності.

Аудитор (Auditor) (згідно з Глосарієм Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — термін аудитор вживається для зазначення особи чи осіб, які проводять аудит, як правило, партнер із завдання або інші члени аудиторської групи із завданням чи залежно від обставин фірми. У разі, якщо МСА прямо передбачають, що вимога або відповідальність виконуватиметься партнером із завдання, вживають термін «партнер із завдання», а не «аудитор». Термін «партнер із завдання» і «фірма» слід розуміти як такі, що означають їхні еквіваленти у державному секторі, якщо це доречно.

Аудиторська палата України (АПУ) — незалежний самостійний орган, створений шляхом делегування членів від спілки аудиторів України та державних установ і відомств для забезпечення аудиторської діяльності в Україні; він існує на засадах самоврядування і є юридичною особою.

Аудиторський висновок — висновок, наданий в результаті незалежної аудиторської перевірки фінансової інформації (для узгодження норм редакції МСА 2010 року та Закону України «Про аудиторську діяльність» згідно з Рішенням АПУ від 26 січня 2012 р. № 245/13 цей документ має подвійну назву «аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора)»).

Аудиторський ризик (Audit risk) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку в разі, якщо фінансова звітність суттєво викривлена. Аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення.

Аудиторські докази (Audit evidence) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — інформація, яку використовує аудитор під час формулювання висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка. До аудиторських доказів належить інформація, що міститься в облікових записках, які є основою для фінансової звітності, та інша інформація.

Витрати (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Власний капітал (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Внутрішні аудитори (Internal auditors) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — особи, обов'язком яких є виконання функцій внутрішнього аудиту. Внутрішні аудитори можуть працювати у структурному підрозділі внутрішнього аудиту або подібному підрозділі.

Внутрішній аудит — незалежна діяльність в середині самого підприємства з боку перевірки й оцінки його роботи, визначення платоспроможності та запобігання банкрутству. За внутрішній аудит відповідає саме підприємство або один з його відділів. Мета внутрішнього аудиту — удосконалення організації й управління виробництвом, виявлення і мобілізація резервів його зростання тощо.

Внутрішній контроль (Internal Control) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками, для забезпечення достатньої впевненості щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансової звітності, ефективності та результативності діяльності, а також дотримання застосовних законів і нормативних актів.

Внутрішнього аудиту діяльність (Internal audit function) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — діяльність з оцінки, яка організована як підрозділ суб'єкта господарювання або надається йому як послуга. Її функції охоплюють серед іншого перевірку, оцінку та моніторинг адекватності й ефективності внутрішнього контролю.

Господарська діяльність — діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва як сукупність окремих господарських операцій, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність.

Господарська операція — факт підприємницької та іншої діяльності (дія або подія), що впливає на стан та викликає зміни в структурі активів (майна), капіталу, зобов'язань і фінансових результатів.

Господарський процес — частина кругообігу господарських засобів та джерел їх формування, який складається з певних господарських операцій.

Господарські процеси — сукупність господарських операцій, фактів та подій в житті підприємства, що призводять до руху активів, джерел їх утворення, власного капіталу, виникнення доходів, витрат, фінансових результатів.

Діяльність із контролю — політики та процедури, що допомагають забезпечити виконання директив з управлінської діяльності. Діяльність із контролю є компонентом внутрішнього контролю.

Добровільний аудит — аудит, який здійснюється на замовлення зацікавленої сторони, коли перевірку не передбачено в регламентованому (законодавчому) порядку.

Договірних і статутних зобов'язань аудит — проведення перевірки з певних питань щодо заборгованості за господарськими договорами або за внесками до статутного капіталу. Наприклад, товариство зі складними домовленостями щодо розподілу прибутку може замовити аудиторську перевірку формування прибутку або звертання до третіх осіб щодо кредитування, яке може бути підкріплене перевіреними звітами.

Доходи (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Економічна вигода — потенційна можливість отримання грошових коштів від використання активів (продаж, здача в оренду, інвестиції, бартерні операції тощо).

Заходи контролю (Control activities) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — політики та процедури, що допомагають забезпечити виконання розпоряджень управлінського персоналу. Заходи контролю є компонентом внутрішнього контролю.

Завдання з надання впевненості (Assurance engagement) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — завдання, за яким фахівець-практик надає висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів, інших ніж відповідальна сторона, щодо результату оцінки або визначення предмета перевірки за відповідними критеріями. Результатом оцінки або визначення предмета перевірки є інформація, отримана через застосування критеріїв до предмета перевірки. Відповідно до Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості фахівцеві-практику дозволяється виконувати два типи завдань з надання впевненості: завдання з надання достатньої впевненості та завдання з надання обмеженої впевненості.

Завдання з надання достатньої впевненості (Reasonable assurance engagement) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — метою завдання з надання достатньої впевненості є зменшення ризику завдання з надання впевненості до прийнятно низького рівня за обставин завдання⁶ як основи для надання позитивної форми висновку фахівця-практика.

Завдання з надання обмеженої впевненості (Limited assurance engagement) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — метою завдання з надання обмеженої впевненості є зменшення ризику завдання з надання впевненості до рівня, який є прийнятним за обставин завдання, але більшим, ніж у завданні з надання достатньої впевненості як основи для надання негативної форми висновку фахівця-практика.

Завдання з огляду (Review engagement) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — мета завдання з огляду полягає в тому, щоб на основі процедур, які не дають усіх доказів, що їх вимагав би аудит, надати аудитору змогу констатувати, чи привернув його увагу будь-який факт, який дає підстави стверджувати, що фінансова звітність не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Завдання з підготовки інформації (Compilation engagement) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — завдання, при виконанні якого використовується бухгалтерський, а не аудиторський досвід для збору, класифікації та узагальнення фінансової інформації.

Завдання з погоджених процедур (Agreed-upon procedures engagement) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — завдання, в якому аудитору доручається виконати процедури аудиторського характеру, які були узгоджені аудитором, суб'єктом господарювання та будь-якими відповідними третіми сторонами, та надати звіт про отримані результати. Одержувачі цього звіту формулюють свої власні висновки на основі звіту аудитора. Звіт надається лише тим сторонам, які домовилися про виконання цих процедур, оскільки інші сторони, не обізані з об'рунтуванням таких процедур, можуть неправильно тлумачити результати.

Загальна стратегія аудиту (Overall audit strategy) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — стратегія, яка встановлює обсяг, час і напрям аудиту та є основою для розробки більш детального плану проведення аудиту.

Збиток (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Зобов'язання (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Зовнішній аудит — перевірка, яка здебільшого проводиться аудиторською фірмою (аудитором-підприємцем) за договором із підприємством-замовником про виконання незалежної експертизи фінансово-господарської діяльності й розробку пропозицій щодо фінансової стратегії та підвищення ефективності господарювання. Зовнішній аудитор може скористатися результатами внутрішнього аудиту, але спочатку йому необхідно перекоонатися в їхній неупередженості, чинності та правдивості.

Капітал — див. Власний капітал.

Контроль (фр. *control* — список, який ведеться у двох примірниках; повторне повернення до раніше розглянутого, його перевірка) — перевірка виконання тих чи інших господарських рішень з метою встановлення їхньої законності й економічної доцільності.

Коригування і санація — розробка за результатами проведеного аудиту на прохання клієнта рекомендацій щодо виправлення виявлених ним помилок та уникнення зловживань. Аудитор може дати рекомендації щодо санації та відновлення бухгалтерської документації, організації бухгалтерського обліку тощо, але безпосередньо він не бере участі у виправленні помилок і проведенні санації.

На дотримання нормативних вимог та відповідності діяльності аудит — визначення дотримання клієнтом, аудит якого проводиться, процедур і правил, встановлених для нього, та з'ясування, чи відповідає його діяльність статутній (використання ставок заробітної плати, умов договорів із кредиторами та позичальниками, процедур ведення обліку загалом тощо). В окремих підрозділах складніші проведення цього виду аудиту значно зростає, якщо їхня діяльність регулюється великою кількістю різноманітних, часто змінюваних та доповнюваних нормативних актів.

Національна практика (аудиту) — сукупність рекомендацій з аудиту, які не мають статусу стандартів, визначені регулювальним органом на національному рівні і, як правило, застосовуються аудиторами при проведенні аудиторської перевірки, огляду, завдання з надання впевненості або наданні супутніх послуг.

Необоротні активи (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — всі активи, що не є оборотними; активи, строк використання яких перевищує 12 місяців або один операційний цикл та які переносять свою вартість на собівартість виготовленої продукції (проданих товарів, виконаних робіт, наданих послуг) частинами шляхом нарахування амортизації (зносу): будівлі, споруди, транспортні засоби, офісне обладнання, оргтехніка, гудвіл тощо.

Об'єкти аудиту — окремі господарські засоби, джерела їх формування та господарські процеси, сукупність яких характеризує виробничу і фінансово-господарську підприємства й окремих посадових осіб за відповідний період.

Обов'язковий аудит — аудит, який проводиться відповідно до закону, тобто підприємство-замовник зобов'язане запрошувати аудитора для перевірки фінансово-господарської діяльності. Закон України «Про аудиторську діяльність» встановив перелік підприємств, обсяг і порядок здійснення обов'язкового аудиту.

Оборотні активи (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи

ви, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу; активи, строк використання яких менше 12 місяців або один операційний цикл та які переносять свою вартість на собівартість виготовленої продукції (проданих товарів, виконаних робіт, наданих послуг) повністю за визначений вище період (тобто споживаються повністю): сировина і матеріали, паливо, запасні частини, готова продукція, товари, грошові кошти, короткострокова дебіторська заборгованість тощо.

Огляд (щодо контролю якості) (Review (in relation to quality control)) (згідно з *Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*) — оцінка якості виконаної роботи та висновків, яких дійшли інші особи.

Оперативний контроль і аналіз — проведення оперативного аудиту й аналізу безпосередньо в процесі господарської діяльності клієнта з метою запобігання помилкам, вибору оптимальних варіантів управлінських рішень без безпосереднього втручання аудитора.

Операційний аудит (управлінський аудит) — аудит результатів або вивчення операцій компанії з метою формулювання рекомендації щодо економічного використання ресурсів та ефективного досягнення цілей. Мета операційного аудиту — допомогти керівникам у виконанні їхніх обов'язків, результатом чого може бути підвищення рентабельності діяльності тощо.

Пасиви — капітал (власний капітал) та зобов'язання.

Первинний аудит — аудит, який здійснюється аудиторською фірмою чи приватним підприємцем-аудитором на даному суб'єкті господарювання вперше.

Передумови для проведення аудиту (Preconditions for an audit) (згідно з *Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*) — застосування управлінським персоналом прийнятої концептуальної основи фінансової звітності при складанні фінансової звітності та згода управлінського персоналу і за потреби тих, кого наділено найвищими повноваженнями, на умови проведення аудиту.

Періодичний (повторюваний) аудит — аудит, який здійснюється на даному суб'єкті господарювання аудиторською фірмою (приватним підприємцем-аудитором) за повторюваних договірних відносин.

Предмет аудиту — процеси та явища, які відображені документально і пов'язані з господарською діяльністю підприємств, при цьому межі аудиторського дослідження визначаються його метою.

Прибуток (згідно з *НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»*) — сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

Продуктивність праці — показник ефективності використання ресурсів праці, що вимірюється кількістю продукції в натуральному або грошовому вимірнику, яка вироблена одним працівником за певний час (годину, день, місяць, рік).

Процес виробництва — виконання основного завдання діяльності підприємства: виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг) шляхом взаємодії засобів праці та предметів праці за активної ролі в цьому процесі праці — робочої сили, результатом чого є отримання з виробництва і оприбуткування готової продукції на склад підприємства. Він включає господарські операції, пов'язані з перетворенням на готову продукцію предметів праці при дії на них засобів праці та самої праці; об'єктами обліку є зобов'язання, активи, витрати на виробництво (виробнича собівартість).

Процес постачання (придбання, заготівлі) — витрата підприємством певної частини грошових коштів на закупівлю засобів праці та предметів праці. Він включає господарські операції, пов'язані із придбанням (купівлею) сировини, матеріалів, палива, товарів, основних засобів та інших матеріальних активів; об'єктами обліку є активи, витрати на їх придбання, зобов'язання.

Процес реалізації (збуту) — передача готової продукції (товарів, робіт, послуг) з підприємства покупцеві за цінами реалізації шляхом купівлі-продажу та визначення фінансового результату діяльності підприємства. Він включає господарські операції, пов'язані з продажем виготовленої продукції, виконанням робіт, наданням послуг; об'єктами обліку є активи, витрати (собівартість реалізації, витрати періоду, витрати від інших видів діяльності), доходи, фінансові результати.

Санация (оздоровлення) — система заходів, що проводиться для відвернення банкрутства промислових, торгових, банківських та інших підприємств і організацій. Здійснюється шляхом: злиття підприємств, що знаходяться на межі банкрутства, з більш міцними; випуску нових акцій та облігацій для мобілізації капіталу; збільшення банківських кредитів та надання урядових субсидій; повної або часткової купівлі державою акцій підприємства, що перебувають на межі банкрутства.

Системно-орієнтований аудит — аудит, який передбачає спостереження систем, які контролюють операції. Цей вид аудиту призвів до того, що аудитори стали проводити експертизу на основі внутрішнього контролю.

Собівартість — грошове вираження безпосередніх поточних витрат підприємства, пов'язаних із виробництвом та реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) в цілому по підприємству, та частина витрат, необхідна для оцінки вартості певного об'єкта калькулювання.

Спілка аудиторів України (САУ) — об'єднання аудиторів на професійній основі.

Стверджуючий аудит — аудит, який передбачає перевірку та підтвердження практично кожної господарської операції.

Стратегічний аналіз — розробка аудитором на основі даних, отриманих у процесі аудиту пропозицій щодо перспективних питань розвитку господарюючого суб'єкту.

Суб'єкт господарювання (господарюючий суб'єкт) — зареєстрована у встановленому законодавством порядку юридична особа незалежно від її організаційно-правової форми та форми власності, яка здійснює господарську діяльність, крім органів державної влади та органів місцевого самоврядування, а також фізична особа — суб'єкт підприємницької діяльності.

Суб'єкт господарювання — користувач (User entity) (згідно з *Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*) — суб'єкт господарювання, який використовує організацію, що надає послуги, і фінансова звітність якого підлягає аудиту.

Суб'єкти аудиту — фізичні особи-аудитори та їхні організації (аудиторські фірми), діяльність яких направлена на здійснення незалежного контролю та оцінки свідчень про економічні дії та події з метою визначення ступеня відповідальності цих тверджень установленим критеріям, надання результатів перевірки зацікавленим користувачам.

Сукупний об'єкт аудиту — документально зафіксована інформація про наявність і рух засобів підприємства, джерела їхнього формування та фінансові результати.

Супутні аудиту послуги — послуги, які аудитори (аудиторські фірми), керуючись чинним законодавством, можуть надавати клієнтам, окрім проведення аудиту.

Супутні послуги (Related services) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — послуги, які включають узгоджені процедури та підготовку інформації.

Твердження (Assertions) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — явні або інші твердження, надані управлінським персоналом, що містяться у фінансовій звітності, які використовує аудитор для розгляду потенційних викривлень різного типу, які можуть мати місце.

Тест (Test) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — застосування процедур до деяких або всіх елементів генеральної сукупності.

Фінансовий результат — кінцевий результатний показник діяльності підприємства за звітний період, який визначається як різниця між доходами та витратами та має два види: прибуток або збиток.

Фінансово-господарський контроль — систематичне спостереження та перевірка фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій з метою встановлення законності та економічної доцільності господарських операцій.

Фінансова звітність (Financial statements) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — структуроване подання історичної фінансової інформації, включаючи відповідні примітки, яке призначене повідомляти про економічні ресурси або зобов'язання суб'єкта господарювання на певний момент часу або про зміни у них за період часу відповідно до концептуальної основи фінансової звітності. Відповідні примітки складаються, як правило, зі стислого викладу суттєвих облікових політик та іншої пояснювальної інформації. Термін «фінансова звітність» означає, як правило, повний комплект фінансової звітності, визначений за вимогами застосовної концептуальної основи фінансової звітності, проте може також означати окремий фінансовий звіт.

Фінансова звітність загального призначення (General purpose financial statements) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — фінансова звітність, складена відповідно до концептуальної основи загального призначення.

Фінансової звітності аудит — як правило, основний вид обов'язкового аудиту, який проводиться для визначення дотримання під час складання фінансової звітності спеціально встановлених критеріїв у цілому — загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку і припускає, що ця звітність буде використовуватись різними групами користувачів і для різних цілей.

Інформаційні джерела: 1, 16, 17, 25, 26, 30, 31, 34, 36, 37, 38, 41, 43, 46, 53, 62, 72, 76, 77, 80, 86, 87, 88, 90, 92, 93, 95, 96, 97, 98, 100, 104

ТЕМА 2. РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇЇ ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

Методичні рекомендації

Ця тема надає поняття управління аудиторською діяльністю у світі та в Україні, розглядає період виникнення, причини, завдання та основні функції Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ), Аудиторської палати України (АПУ) та Спільки аудиторів України (САУ).

Крім того, під час вивчення цієї теми значну увагу слід приділити правовому регулюванню аудиторської діяльності та необхідності її стандартизації. Дуже ретельно необхідно підійти до розгляду складу та основного змісту Стандартів аудиту Міжнародної федерації бухгалтерів (МСА), які з 2003 року використовуються в Україні в якості національних.

Далі необхідно з'ясувати організацію аудиторської діяльності в Україні, порядок створення аудиторських фірм, їхню класифікацію за різними ознаками, функції, права та обов'язки і порівняти їх з основними організаційними вимогами та діяльністю аудиторських фірм за кордоном. Крім того, потрібно вивчити необхідність ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів і з'ясувати вимоги АПУ щодо внесення до вищезазначеного Реєстру.

Значну увагу слід приділити порядку визначення кваліфікаційної придатності претендента на зайняття аудиторською діяльністю в Україні, тобто отримання ним сертифіката аудитора. Необхідно з'ясувати основні вимоги до кандидата і правила участі в іспитах і пам'ятати, що, оскільки аудитор обов'язково має бути компетентним у питаннях щодо об'єкта перевірки, є необхідність у постійному підвищенні його кваліфікації. Слід розглянути і засвоїти порядок організації праці персоналу аудиторських фірм, поділ працівників на групи, розподіл обов'язків між ними та склад їхніх посадових інструкцій. У останньому питанні цієї теми розглянуто необхідність для аудитора дотримання професійної етики, склад і основний зміст Кодексу етики професійних бухгалтерів (КЕПБ) Міжнародної федерації бухгалтерів, що застосовується аудиторами України у своїй професійній діяльності з 2003 року.

2.1. МЕТОДИЧНІ ПОРАДИ ДО ВИВЧЕННЯ ТЕМИ

Перелік питань

1. Управління аудиторською діяльністю в світі та в Україні.
2. Правове регулювання аудиторської діяльності, стандарти аудиту.
3. Інформаційне забезпечення аудиту.
4. Організація аудиторської діяльності в Україні, створення аудиторських фірм та їх класифікація. Реєстр аудиторських фірм та аудиторів.
5. Сертифікація аудиторів та підвищення їх кваліфікації, організація праці персоналу аудиторських фірм.
6. Професійна етика аудитора.

1. Управління аудиторською діяльністю в світі та в Україні

Головною міжнародною професійною організацією бухгалтерів і аудиторів є Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) — International Federation of Accountants (IFAC), яка заснована у 1977 році та за даними 2012 року об'єднує 159 професійних організацій із 124 країн, що представляють понад 2,5 мільйона професійних бухгалтерів-практиків, які працюють в промисловості, торгівлі, державному секторі, освіті тощо. Жодна інша бухгалтерська організація в світі не має такої підтримки та лише невелика кількість інших професійних організацій мають таку саму широку міжнародну підтримку, як МФБ. Офіційний сайт МФБ www.ifac.org.

Головний офіс МФБ знаходиться у Нью-Йорку. За *організаційною структурою* вона складається із шести Рад (які розробляють певні напрями та керують ними) та декількох груп (рис. 2.1.).

МФБ забезпечує керівництво професійними бухгалтерами на міжнародному рівні шляхом виконання таких *основних завдань*:

- розробка, розвиток та підтримання на високому якісному рівні Міжнародних професійних стандартів та Кодексу етики;
- активна підтримка зближення національних професійних стандартів, особливо стандартів з аудиту, надання впевненості, етики, освіти та фінансової звітності;
- постійне покращення якості аудиту та управлінні фінансами;
- підтримка цінностей бухгалтерської професії для забезпечення постійного притоку осіб з високими моральними якостями;
- підтримання відповідності вимогам організації;
- допомога країнам, що розвиваються та переходять до ринкової економіки, у створенні та підтриманні професії;
- служіння інтересам суспільства у співробітництві з регіональними бухгалтерськими та іншими організаціями.

Згідно з міжнародною практикою аудиту у кожній країні повинна існувати **вища аудиторська установа**. Вона може бути створена як окрема юридична особа або ці функції виконують визначені законом вже існуючі міністерства або відомства.

В *Україні* питання, пов'язані з діяльністю та професійним захистом аудиторів регулюють: **Аудиторська палата України (АПУ)** та **Спілка аудиторів України (САУ)**. АПУ очолює аудиторську діяльність в Україні. Вона розташована у м. Київ. У 24 обласних центрах України та у м. Сімферополь створено **регіональні відділення (РВ) на правах уповноважених представництв АПУ** (структурні підрозділи АПУ без прав юридичної особи).

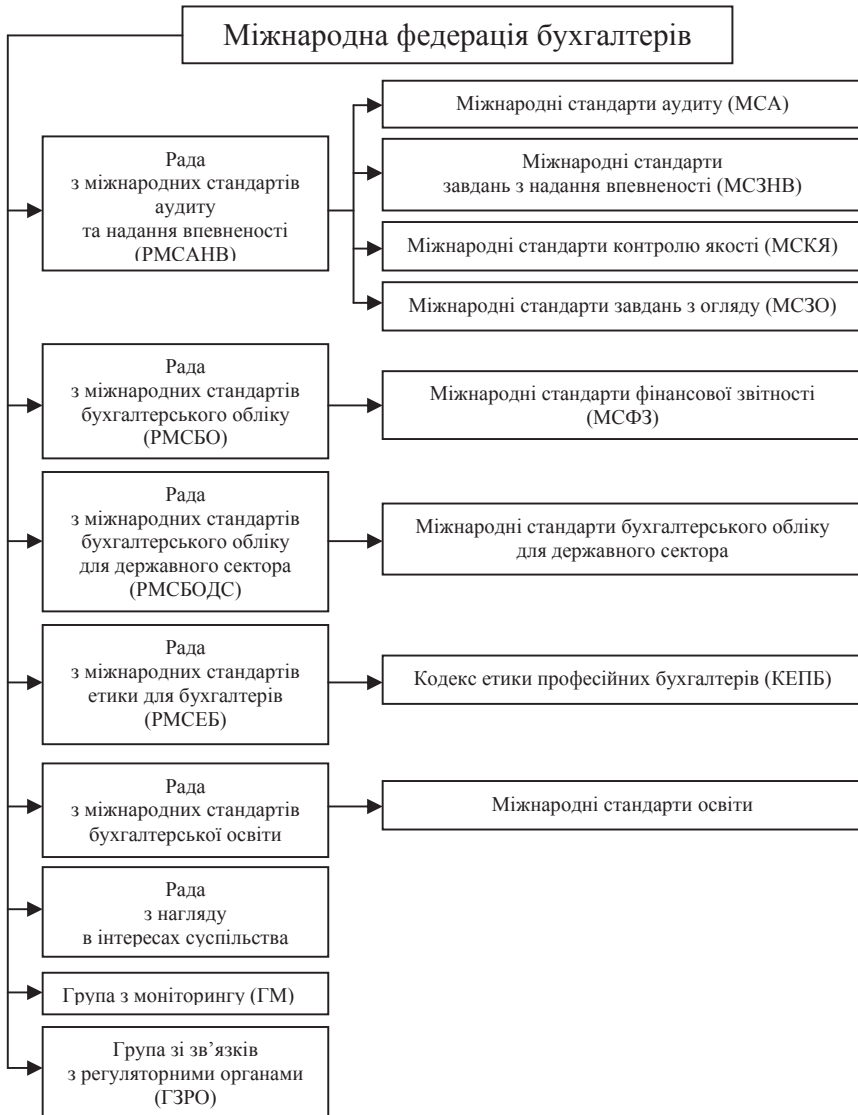


Рис. 2.1. Організаційна структура Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ)

Відповідно до законодавства АПУ є *неурядовим* органом та створюється і функціонує як *незалежний самостійний* орган на засадах *самоврядування*, є *юридичною особою* та має свій *Статут*.

АПУ створено 28 жовтня 1993 р., що визначено у першій редакції Закону України «Про аудиторську діяльність», наступні редакції цього Закону розкривають її повноваження, питання щодо створення та діяльності АПУ висвітлено в Розділі III «Аудиторська палата України» статті 12-15 (Додаток X).

Всі рішення АПУ приймаються на *Засіданнях АПУ* простою *більшістю голосів* при наявності двох третин її членів, за винятком певних рішень, передбачених законодавством та статутом АПУ. При рівності голосів перевага надається рішенню, за яке проголосував головуючий. Веденням поточних справ в АПУ здійснює *секретаріат*, який очолює *завідуючий*.

Контроль за діяльністю секретаріату здійснює *Спостережна рада АПУ*. При Спостережній раді створено *шість комісій*. До роботи в комісіях АПУ залучаються експерти, які не є членами АПУ. Графічне відображення структури АПУ наступне (рис. 2.2):

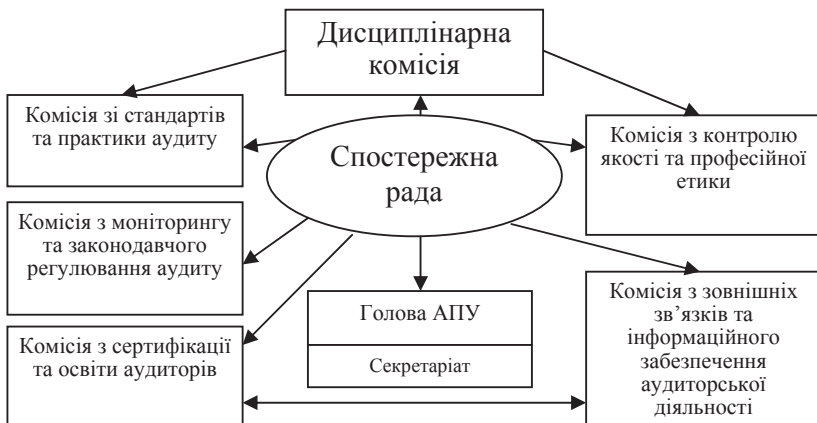


Рис. 2.2. Структура Аудиторської палати України

АПУ *формується* на п'ять років з **20 осіб** шляхом делегування до її складу:

- 10 представників, визначених ст. 13 Закону України «Про аудиторську діяльність» від державних органів, а саме по одному представнику делегують:

центральні органи виконавчої влади, що забезпечують формування та реалізують державну фінансову політику, державну політику економічного розвитку,

Міністерство юстиції України,
центральні органи виконавчої влади, що реалізують:
державну політику у сфері державної реєстрації (легалізації) об'єднань громадян, інших громадських формувань,
державну податкову політику,
державну політику у сфері статистики,
державну політику у сфері державного фінансового контролю,
Національний банк України,
Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку,
національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, та
Рахункова палата.

- 10 висококваліфікованих аудиторів

з безперервним стажем аудиторської діяльності не менше п'яти років, представники фахових навчальних закладів та наукових організацій.

Засідання Аудиторської палати України веде головуючий, функції якого виконують по черзі всі члени палати в алфавітному порядку їх прізвищ. Члени Аудиторської палати України виконують свої обов'язки на громадських засадах.

Згідно зі ст.12 Закону України «Про аудиторську діяльність» Аудиторська палата України виконує наступні **основні завдання**:

1) здійснює *сертифікацію осіб*, які мають намір займатися аудиторською діяльністю;

2) затверджує *стандарту аудиту*;

3) затверджує *програми підготовки* аудиторів та за погодженням з Національним банком України програми підготовки аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків;

4) веде *Реєстр (аудиторських фірм і аудиторів)*;

5) здійснює *контроль* за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог цього Закону, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;

6) здійснює заходи із забезпечення *незалежності аудиторів* при проведенні ними аудиторських перевірок та організації *контролю за якістю* аудиторських послуг;

7) регулює *взаємовідносини між аудиторами* (аудиторськими фірмами) в процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосовує до них *стягнення*;

8) здійснює *інші повноваження*, передбачені цим Законом та Статутом Аудиторської палати України.

Щорічно Аудиторська палата України отримує від аудиторських фірм та аудиторів звіти про виконані ними роботи, здійснює їх аналіз та подає до Кабінету Міністрів України узагальнену інформацію про стан аудиторської діяльності в Україні.

Відповідно до звітних даних, наданих до АПУ аудиторськими фірмами та аудиторами за результатами роботи у 2012 р. загальна кількість виконаних замовлень склала 50125, фактичний обсяг наданих послуг склав 1266,8 млн. грн.

Рішенням АПУ № 252/5 від 05.07.2012 р. затверджено Стратегію діяльності Аудиторської палати України на 2012-2017 роки, в якій зазначається чотири пріоритетних завдання на цей період:

1. захист інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації;
2. задоволення внутрішніх потреб професійного ринку аудиту України;
3. забезпечення визнання важливої ролі аудиторської професії в суспільстві;
4. покращення регуляторної діяльності у сфері аудиту.

Відповідно до зазначеної вище Стратегії внутрішніми вимогами до аудиторської професії є забезпечення:

- зростання ринку аудиторських послуг;
- цінності суб'єктів аудиторської діяльності та сертифіката аудитора;
- ролі професійних громадських організацій та об'єднань у розвитку аудиторської діяльності.

14 лютого 1992 р. створено **САУ**, яка є Всеукраїнським професійним громадським об'єднанням, що об'єднує на добровільних засадах чинних (сертифікованих) аудиторів. *Мета діяльності САУ* — об'єднати зусилля аудиторів для захисту їх законних прав й інтересів та сприяти розвитку аудиторської діяльності в Україні.

Виконавчим органом САУ є Рада САУ на чолі з Президентом та Виконавчим комітетом.

При Раді САУ створено *п'ять комісій*:

- комісія з національних стандартів аудиту;
- комісія з питань освіти та підвищення кваліфікації аудиторів;
- комісія по зв'язках з громадськістю та міжнародних зв'язках;
- комісія по контролю за дотримання вимог стандартів аудиту та КЕПБ;
- правова комісія.

Спілка аудиторів України може відкривати місцеві осередки при наявності в них не менше п'яти аудиторів, які є членами Спілки. Так, зараз у 24 обласних центрах України та у м. Сімферополі існують *те-*

риторіальні відділення САУ. Спілка аудиторів України має фіксоване членство в особі окремих аудиторів або їх колективів.

Індивідуальними членами Спілки можуть бути громадяни України, які мають сертифікат аудитора, визнають Статут Спілки, відповідно з ним виконують взяті на себе зобов'язання та сплачують членські внески. Колективними членами Спілки можуть бути трудові колективи аудиторських фірм.

Найвищим органом САУ є З'їзд членів САУ, який може бути двох видів: черговий, що проводиться щорічно та звітно-виборчий, що скликається один раз у три роки не пізніше 1 квітня. Останній на поточний момент XXII З'їзд Всеукраїнської професійної громадської організації «Спілка аудиторів України» відбувався 26 березня 2014 року в м. Київ.

Повноваження професійної громадської організації аудиторів України (САУ) визначаються Законами України «Про аудиторську діяльність» [25], (Додаток X) та «Про об'єднання громадян» [від 16.06.1992 р. № 2460-XII] і Статутом професійної громадської організації аудиторів України (САУ) (www.spilka-audit.org.ua).

У порядку, встановленому законодавством України, Спілка аудиторів України має наступні **завдання** та **права** (табл. 2.1):

Таблиця 2.1

Завдання та права САУ

Найменування	Складові
завдання	- представляти законні інтереси своїх членів в органах державної влади та управління України; - вносити пропозиції до органів влади і управління з питань аудиторської діяльності; - здійснювати правовий захист своїх членів; - забезпечувати членів спілки необхідними видами інформаційних та консультативних послуг.
права	- делегувати своїх представників до Аудиторської палати України та достроково їх відкликати; - вносити на розгляд Аудиторської палати України проекти норм і стандартів аудиту.

2. Правове регулювання аудиторської діяльності, стандарти аудиту

Аудиторська діяльність в Україні здійснюється відповідно до великої кількості нормативних документів, які можна об'єднати у дві групи:

1) державні, галузеві та інші законодавчі акти (закони України, положення, інструкції, методичні рекомендації тощо) стосовно бухгалтер-

ського обліку, фінансової звітності, оподаткування, господарської діяльності, права тощо;

2) закони України, аудиторські стандарти, нормативи та інші регулятори, які стосуються безпосередньо аудиторської діяльності.

Законодавча база щодо першої групи буде розглянута більш конкретно у Модулі II з визначенням нормативних документів, які використовуються при проведенні аудиту за конкретними об'єктами перевірки.

Нині обмежимося лише назвами та переліком основних нормативних документів *першої групи* (тобто тими, які мають застосовуватись аудитором обов'язково тільки у чинних редакціях — тобто за останніми змінами та доповненнями до них):

- 1) Господарський кодекс України [1];
- 2) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [26];
- 3) Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [4];
- 4) НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [15];
- 5) Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності [12];
- 6) План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [16];
- 7) Податковий кодекс України [17];
- 8) Чинні П(С)БО 6-34 (21; Додаток С)
- 9) Цивільний кодекс України [30] тощо.

До другої групи нормативних документів можна віднести:

- 1) Закон України «Про аудиторську діяльність» [25];
- 2) Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту (МСА), огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, редакція 2010 року у двох частинах, українськомовна версія (для здійснення аудиторської діяльності з 01 травня 2011 р.) [13];
- 3) Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту (МСА), огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, редакція 2014 року у двох частинах, українськомовна версія (для здійснення аудиторської діяльності з 01 травня 2014 р.) [14];
- 4) Кодекс етики професійних бухгалтерів (КЕПБ) українськомовна чинна версія КЕПБ, переглянутого у липні 2009 року [5];
- 5) офіційні роз'яснення Аудиторської палати України щодо окремих питань по застосуванню стандартів аудиту;
- 6) інші нормативні акти, прийняті АПУ.

З 1995 року АПУ має офіційне фахове видання — журнал «Аудитор України», а з березня 1997 р. в Україні виходить офіційний журнал

«Вісник бухгалтера і аудитора», видавник — САУ та Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ).

За цим питанням більш конкретно розглянемо перший та другий нормативні документи, які безпосередньо відносяться до аудиторської діяльності.

Закон України «Про аудиторську діяльність» (Додаток Х). Визначимося тільки з його структурою (табл. 2.2.).

Таблиця 2.2

Структура Закону України «Про аудиторську діяльність»

Розділи	Статті
I. Загальні положення	1. Сфера дії Закону 2. Законодавство про аудиторську діяльність 3. Аудиторська діяльність 4. Аудитор 5. Аудиторська фірма 6. Стандарти аудиту 7. Аудиторський висновок та інші офіційні документи 8. Обов'язкове проведення аудиту 9. Обов'язки суб'єктів господарювання при проведенні аудиту
II. Сертифікація аудиторів і Реєстр аудиторських фірм та аудиторів	10. Сертифікація аудиторів 11. Реєстр аудиторських фірм та аудиторів
III. Аудиторська палата України	12. Повноваження Аудиторської палати України 13. Створення Аудиторської палати України 14. Діяльність Аудиторської палати України 15. Голова Аудиторської палати України
IV. Порядок проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг	16. Загальні умови проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг 17. Підстави для проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг
V. Права та обов'язки аудиторів і аудиторських фірм	18. Права аудиторів і аудиторських фірм 19. Обов'язки аудиторів і аудиторських фірм 20. Спеціальні вимоги
VI. Відповідальність аудиторів та аудиторських фірм	21. Цивільно-правова відповідальність аудиторів та аудиторських фірм 22. Інші види відповідальності аудиторів та аудиторських фірм
VII. Прикінцеві положення	

Аудиторські стандарти і нормативи. Вони розробляються на міжнародному рівні та інакше їх називають міжнародні нормативи аудиту і супутніх послуг.

Їх випуском за дорученням ради Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) займається Комітет міжнародної аудиторської практики (КМАП).

У кожній країні має здійснюватись *локальне регулювання міжнародних нормативів* відповідно до практики, що склалася під час аудиту фінансової інформації. Це регулювання *може відображатися у національних стандартах і нормативах*.

Так було в Україні до 2003 року. За цей період у 1994-1996 роках було прийнято шість Національних стандартів аудиту, які в 1999 р. були відмінені та введено в дію Національні нормативи аудиту (ННА), яких за чотири роки чинності було розроблено тридцять два; та Кодекс професійної етики аудитора України.

18.04.2003 р Аудиторська палата України на своєму засіданні № 122/2 визнала *у якості національних* порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів. Ці стандарти підлягають обов'язковому дотриманню та застосуванню аудиторами, аудиторськими фірмами та суб'єктами господарювання до фінансової звітності за 2003 рік, але допускається їх застосування до фінансової звітності попередніх періодів.

Стаття 6 Закону України «Про аудиторську діяльність» (Додаток Х) говорить:

Стандарти аудиту приймаються на основі стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів з дотриманням вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів.

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

Впродовж 2003-2005 років в Україні відбувався перехідний період із застосування означених вище стандартів у якості національних.

Колективом авторів під виключним керівництвом АПУ було здійснено переклад стандартів з англійської на українську мову. Вони видавалися окремою збіркою чотири рази: у 2003 (у редакції 2001 року), 2004, 2006 та 2007 роках. Частково стандарти переглядалися і у 2008 році, але певні зміни було опубліковано тільки у журналі «Аудитор України».

До 2009 року Україна була єдиною державою серед країн колишнього СРСР, яка застосовувала в аудиторській діяльності Стандарти аудиту МФБ, а не національні нормативи та регулятори. Зараз на міжнародні стандарти аудиту перейшли й аудитори Казахстану. За виданням

2007 і 2010 років виданням переклад стандартів здійснено з англійської мови на російську.

Загальна збірка стандартів аудиту (українськомовний варіант 2007 року) носила назву «Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики» та складалася з двох великих розділів:

- 1) Етика (Кодекс етики професійних бухгалтерів — *КЕПБ*);
- 2) Аудит, огляд, інші завдання з надання впевненості та супутні послуг (*Аудит, надання впевненості та супутні послуги*).

Стандарти аудиту видання 2010 року (у редакції грудня 2009 року) носять назву «Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (Міжнародних стандартів або Стандартів РМСАНВ)». Це видання містить Міжнародні стандарти аудиту, Міжнародний стандарт контролю якості, Міжнародні стандарти завдань з огляду, Міжнародні стандарти супутніх послуг та Положення з міжнародної практики аудиту. Зміст КЕПБ буде розглядатися у п. 5 цієї теми.

Редакція Стандартів аудиту (без КЕПБ) у перекладі українською мовою (2010 рік) паперовим друком не видавалася, із повним змістом цих стандартів можна ознайомитися на сайті АПУ www.apu.org.ua.

Зупинимось на основних складових Стандартів видання 2010 року, які відповідно до Рішення АПУ від 31.03.2011 р. № 229/7 є обов'язковими при виконанні завдань з 1 травня 2011 року (табл. 2.3.).

Загальний перелік Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2010 року) подано у Додатку Ц.

Відповідно до здійснених законодавцем групувань означених вище Міжнародних стандартів частина 1 включає *МСКЯ* та Аудити історичної фінансової інформації (в т.ч. *МСА*)

МСКЯ (01-99) слід застосовувати *при наданні всіх послуг*, на які розповсюджується дія стандартів РМСАНВ, тобто — повністю на Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та супутніх послуг.

МСА (200-999) слід застосовувати в аудиторській *перевірці історичної фінансової інформації, а саме* — у процесі аудиту фінансової звітності, але їх можна адаптувати для аудиту іншої інформації та надання супутніх послуг. За редакцією 2010 року ця група включає 32 МСА, що є базовими у процесі проведення аудиту.

У наступних темах I та III Модулів дисципліни «Аудит» буде більш детально розглянуто окремі стандарти аудиту саме з групи МСА.

Частина 2 означених Міжнародних стандартів включає:

Концептуальну основу;

Аудити та огляди історичної фінансової інформації включають:

- ПМПУ 1000-1100 Положення з міжнародної практики аудиту;
- МСЗО 2000-2699 Міжнародні стандарти завдань з огляду.

Таблиця 2.3

Аудит, надання впевненості та супутні послуги

МСКЯ 1-99 Міжнародні стандарти контролю якості
<i>Аудити історичної фінансової інформації</i>
МСА 200-999 Міжнародні стандарти аудиту
200-299 Загальні принципи та відповідальність
300-499 Оцінка ризиків та дії у відповідь на оцінені ризики
500-599 Аудиторські докази
600-699 Використання роботи інших фахівців
700-799 Аудиторські висновки та звітність
800-899 Спеціалізовані сфери
Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості
<i>Аудити та огляди історичної фінансової інформації</i>
ПМПА 1000-1999 Положення з міжнародної практики аудиту
МСЗО 2000-2699 Міжнародні стандарти завдань з огляду
<i>Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації</i>
МСЗНВ 3000-3699 Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості
3000-3399 Застосовані до всіх завдань з надання впевненості
ССС 3400-3699 Стандарти для спеціалізованих сфер
<i>Супутні послуги</i>
МССП 4000- 4699 Міжнародні стандарти супутніх послуг

МСЗО (2000-2699) слід застосовувати під час *огляду історичної фінансової інформації*. За редакцією 2010 року ця група вміщує тільки 2 стандарти:

- МСЗО 2400 «Завдання з огляду фінансових звітів» застосовується у випадку перевірки (огляду) не повного комплексу фінансової звітності, а тільки окремих її форм;

- МСЗО 2410 «Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання» використовується при перевірці (огляді) тільки поточної, а саме: квартальної (місячної) фінансової звітності.

МСЗНВ (3000-3699) слід застосовувати під час *завдань з надання впевненості, які не стосуються історичної фінансової інформації*. На поточний момент ця група включає:

- 3000-3699 МСЗНВ та 3000 -3399 Застосовані до всіх завдань з надання впевненості, які включають стандарт 3000:

- МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації» використовується при перевірці інформації іншої, ніж та, що є основою для складання фінансової звітності, наприклад: податкові декларації та розрахунки податків і зборів (ділянка податкового обліку), довідка про фінансовий стан підприємства (ділянка фінансового аналізу) тощо.

- CCC 3400- 3699 Стандарти для спеціалізованих сфер включає стандарт 3400 «Перевірка прогнозової фінансової інформації».

МССП (4000-4699) слід застосовувати під час виконання завдань з підготовки фінансової інформації, завдань з виконання погоджених процедур та завдань з інших *супутніх послуг*, як це вказано РМСАНВ.

МСА, МСЗО, МСЗНВ та МССП, які разом іменуються Стандарти завдань РМСАНВ (Ради з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості МФБ).

При виконанні завдань з 01 травня 2014 року Аудиторська Палата України своїм рішенням від 27.02.2014 р. № 290/7 затвердила для обов'язкового застосування в якості національних стандартів аудиту Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2012 року. З повним змістом цих стандартів можна ознайомитися на сайті АПУ www.apu.org.ua, перелік стандартів надано у додатку Ц.1.

Змінами у 2012 році порівняно з виданням цих стандартів 2010 року є:

А. Наступні доповнення

1) Нотатки з міжнародної практики аудиту 1000 та зміни у Передумові.

До частини 1 цього видання включено Нотатки з міжнародної практики аудиту (НМПА) 1000 «Особливості міркування під час аудиту фінансових інструментів», видані РМСАНВ у грудні 2011 року.

2) Міжнародний стандарт аудиту 610 (переглянутий) «Використання роботи внутрішніх аудиторів», Міжнародний стандарт аудиту 315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єктів господарювання і його середовища» та відповідні до цих стандартів зміни в інших МСА.

МСА 610 (переглянутий), МСА 315 (переглянутий) та відповідні зміни в інших МСА видані РМСАНВ у березні 2012 року та є чинними для завдань з аудиту фінансових звітів за періоди, що закінчуються 15 грудня 2013 року або на більш пізню дату, після чого МСА 610 та МСА 315 буде відкликано.

3) Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості 3410 «Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів».

У частину 2 видання вміщено МСЗНВ 3410, який було видано РМСАНВ у червні 2012 р. Цей стандарт є чинним для звітів завдань з на-

дання впевненості за періоди, що закінчуються 30 вересня 2013 року або на більш пізню дату.

4) Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості 3420 «Завдання з надання впевненості щодо складання гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії».

У частину 2 видання вміщено МСЗНВ 3420, який було видано РМСАНВ у грудні 2011 р. Він є чинним для звітів завдань з надання впевненості, що датуються 30 березня 2013 року або більш пізньою датою.

5) Міжнародний стандарт супутніх послуг 4410 (переглянутий) «Завдання з підготовки інформації».

У частину 2 видання вміщено МССП 4410 (переглянутий), виданий РМСАНВ у березні 2012 р. Він є чинним для звітів з підготовки інформації, що датуються 1 липня 2013 року або більш пізньою датою, після чого МССП 4410 буде відкликано.

Б. Наступні відкликання

Після відкликання цілої категорії ПМПА шість існуючих ПМПА, вміщених у частині 2 видання 2010 року, також було відкликано, оскільки РМСАНВ визначила, що вони в значній мірі є застарілими та такими, що не відповідають тексту МСА після підвищення їх зрозумілості.

У зв'язку із тим, що суттєвих змін у Стандартах аудиту МФБ 2012 року по основних МСА не відбулось, а у межах загального змісту стандартів ці зміни не є суттєвими, автори по всіх використаннях стандартів та термінів здійснюють посилання на версію видання Стандартів 2010 року. Крім того, за умовами чинності змін Стандартів, вони є такими, починаючи з інформації, що датується у різні періоди 2013 року та більш пізньою датою. І, необхідно додати, що значна кількість завдань з практичних та самостійних робіт цього посібника побудована на наскрізному прикладі умовної перевірки у 2013 році аудиторською фірмою звітності клієнта за 2012 рік. Звичайно, автори внесли зміни у додатки, і вони включають також звітність умовного клієнта за 2013 рік та рекомендації щодо порівняння показників за нею. У зв'язку із цим надані приклади можуть бути використані читачами й для порівняння змін, які відбулися у формах фінансової звітності в Україні, починаючи зі звітності за 1-й квартал 2013 року.

3. Інформаційне забезпечення аудиту

Все інформаційне забезпечення аудиту складається як із нормативно-законодавчої бази, що здійснює регулювання ведення фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової та податкової звітності, так і з

внутрішніх стандартів підприємства, його первинної, зведеної та іншої документації, реєстрів бухгалтерського обліку та інших внутрішніх і зовнішніх джерел інформації та інформації від третіх осіб, публікацій в наукових і спеціальних виданнях і т.ін.

Все інформаційне забезпечення щодо проведення аудиту буде розглянуто в темах Модулю II дисципліни «Аудит» при дослідженні методики проведення аудиту за окремими об'єктами.

Інформаційним забезпеченням аудиту є цілеспрямована робота зі збору інформації, її реєстрації, передачі, обробки, узагальнення, зберігання та пошуку суб'єктами контролю з метою використання для потреб управління.

До інформаційного забезпечення аудиту можна віднести:

- матеріальні джерела (документальні та натуральні об'єкти);
- нематеріальні об'єкти (миттєві явища);
- абсолютно точна інформація (категорична);
- умовно точна інформація;
- орієнтовно точна інформація.

Залежно від джерел використання інформація аудитором, її можна класифікувати: за видами обліку, видами та формами звітності, видами документів на підприємстві, мети використання документів, надходження документів від відповідальних осіб тощо.

Запропонована класифікація подана у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Класифікація інформації за джерелами, яку використовує аудитор

Джерела	Інформація
Бухгалтерський облік	Форми бухгалтерської фінансової звітності; оборотна відомість за синтетичними рахунками; Головна книга; реєстри синтетичного та аналітичного обліку за рахунками (журнали, журнали-ордери, відомості, книги, картки тощо); зведені документи (матеріальні звіти, звіти матеріально відповідальних осіб, касова книга, виписки банку тощо); первинні документи за касовими, банківськими, розрахунковими, товарними та іншими господарськими операціями)
Оперативний облік	Оперативні документи та форми звітності
Статистичний облік	Форми статистичної звітності
Загальні та установчі документи	Статут суб'єкта господарювання, засновницький договір, зареєстровані зміни до статутних документів; рішення, постанови, протоколи зборів засновників; накази, виписки з річних зборів акціонерів, рішень ради директорів; свідоцтва про державну реєстрацію; свідоцтва про реєстрацію в органах статистики, різних інспекціях; документи, пов'язані з приватизацією та акціонуванням; ліцензії та дозволи на окремі види діяльності тощо

Джерела	Інформація
Планові дані	Бізнес-плани, поточні та перспективні плани фінансово-господарської діяльності, планові калькуляції, кошториси тощо
Документація попередніх перевірок та рішення по них	Акти, накопичувальні відомості, розрахункові таблиці, довідки, постанови, рішення, висновки, звіти аудитора (за домовленістю з керівництвом підприємства); акти Державної податкової адміністрації (служби), акти перевірок банку, органів державного контролю, органів статистики, фондів соціального страхування та Пенсійного фонду
Матеріали інвентаризацій та рішення по них	Акти, порівняльні відомості, інвентаризаційні описи, пояснювальні записки матеріально відповідальних осіб; рішення адміністрації щодо відшкодування збитків тощо
Інші дані	Договори, бланки суворої звітності, архівні матеріали, листи, скарги, особові справи співробітників тощо

4. Організація аудиторської діяльності в Україні, створення аудиторських фірм та їхня класифікація. Реєстр аудиторських фірм та аудиторів

Виходячи із законодавства України, **аудиторська діяльність** — це один з видів підприємницької діяльності, здійснювати яку (тобто — бути її суб'єктами) можуть як фізичні, так і юридичні особи.

Пункт 1 Статті 4 Закону України «Про аудиторську діяльність» [25], (Додаток X) визначає, хто може бути аудитором в Україні.

Аудитором може бути фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України.

Крім того, п. 2 ст. 4 цього Закону визначено, що аудитор має право займатися аудиторською діяльністю як фізична особа — підприємець або у складі аудиторської фірми з дотриманням вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів.

Для здійснення аудиторської діяльності одноосібно аудитор, маючи чинний сертифікат аудитора, повинен зареєструватися як суб'єкт підприємницької діяльності у виконкомі за місцем проживання та бути внесеним до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів АПУ.

Відповідно до Порядку ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів [рішення АПУ від 26.04.2007 р. № 176/6 (зі змінами та доповненнями)] для внесення до цього Реєстру аудитори-приватні підприємці подають (п. 2.2.2):

- а) заяву про включення до Реєстру (додаток 3 Порядку);
- б) реєстраційну картку (додаток 4 Порядку);

в) документ про внесення плати за включення до Реєстру.

Юридичними особами аудиторської діяльності є аудиторські фірми, створені на основі будь-яких форм власності (крім відкритих (публічних) акціонерних товариств).

Пунктом 1 ст. 63 Господарського кодексу України [1] передбачено наступні форми власності:

- *приватне підприємство*, що діє на основі приватної власності громадян чи суб'єкта господарювання (юридичної особи);
- *підприємство*, що діє на основі *колективної власності* (підприємство колективної власності);
- *комунальне підприємство*, що діє на основі комунальної власності територіальної громади;
- *державне підприємство*, що діє на основі державної власності;
- *підприємство*, засноване на *змішаній формі* власності (на базі об'єднання майна різних форм власності).

Якщо підприємства або інші суб'єкти господарювання були створені юридичними особами та/або громадянами шляхом об'єднання їх майна для участі в підприємницькій діяльності з метою одержання прибутку, то ці підприємства визнаються *господарськими товариствами*.

Ст. 80 Господарського кодексу України [1] визначає, що до господарських товариств належать:

- **акціонерні товариства**, які за типом поділяються на *публічні* та *приватні* (до 29.04.2011 року — відкриті та закриті);
- **товариства з обмеженою відповідальністю**;
- товариства з додатковою відповідальністю;
- повні товариства;
- командитні товариства.

Крім того, аудиторські фірми, як і будь-які інші суб'єкти підприємницької діяльності в Україні, можуть бути віднесені залежно від *кількості працюючих* (працівників за звітний період (календарний рік)) та *доходів від будь-якої діяльності від за рік* (визначених за середньорічним курсом НБУ) до суб'єктів, **малого підприємництва** (у т.ч. до **мікропідприємництва**), **середнього** або **великого підприємництва** (див. п. 3 ст. 55 Господарського кодексу України [1]).

Створення та діяльність аудиторської фірми здійснюється за умови дотримання вимог, передбачених Законом України «Про аудиторську діяльність» [25], (Додаток X).

Так, згідно ст. 5 даного Закону обов'язковими вимогами щодо створення аудиторської фірми є наступні:

1. *Керівником аудиторської фірми може бути тільки аудитор (сертифікований);*

2. Загальний розмір частки засновників (учасників) аудиторської фірми, які *не є аудиторами*, у статутному капіталі аудиторської фірми *не повинен перевищувати 30%*;

3. Право на здійснення аудиторської діяльності мають тільки аудиторські фірми та аудитори-приватні підприємці, які включені у *Реєстр* аудиторських фірм і аудиторів;

4. Установчими документами має бути передбачена *лише аудиторська діяльність*, так як аудиторській фірмі забороняється займатися будь-якою комерційною діяльністю.

Порядок створення аудиторської фірми наступний:

1. Складання Статуту аудиторської фірми;
2. Державна реєстрація;
3. Реєстрація в органах статистики;
4. Реєстрація в органах податкової інспекції;
5. Реєстрація в Пенсійному та інших фондах;
6. Реєстрація у дозволяючій системі;
7. Відкриття рахунку в банку;
8. Заповнення та подання документів для включення у Реєстр АПУ;
9. Реєстрація в АПУ.

Відповідно до п. 2.2.1 Порядку ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів для включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів (яке відбувається тільки після державної реєстрації суб'єкта господарювання як підприємства) новостворені суб'єкти аудиторської діяльності-юридичні особи в Україні подають до АПУ визначений перелік документів:

- а) заяву про включення до Реєстру (додаток 2 Порядку);
- б) реєстраційну картку (додаток 4 Порядку);
- в) копії установчих документів, засвідчені в установленому законодавством порядку;
- г) копію довідки ЄДРПОУ;
- д) документ про внесення плати за включення до Реєстру.

Суб'єкти аудиторської діяльності (аудитори та аудиторські фірми) в Україні згідно Закону України «Про аудиторську діяльність» [25], (Додаток Х) наділені відповідними правами, мають обов'язки та несуть відповідальність за неякісне проведення аудиту та надання аудиторських послуг.

Згідно ст. 18 Закону [25], аудитори і аудиторські фірми під час здійснення аудиторської діяльності мають право:

- 1) *самостійно визначати форми і методи проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг на підставі чинного законодавства, стандартів аудиту та умов договору із замовником*;

2) *отримувати необхідні документи*, які мають відношення до предмета перевірки і знаходяться як у замовника, так і у третіх осіб.

Треті особи, які мають у своєму розпорядженні документи стосовно предмета перевірки, зобов'язані надати їх на вимогу аудитора (аудиторської фірми). Зазначена вимога повинна бути офіційно засвідчена замовником;

3) *отримувати необхідні пояснення в письмовій чи усній формі* від керівництва та працівників замовника;

4) *перевіряти наявність* майна, грошей, цінностей, *вимагати* від керівництва суб'єкта господарювання *проведення* контрольних оглядів, замірів виконаних робіт, визначення якості продукції, щодо яких здійснюється перевірка документів;

5) *залучати* на договірних засадах до участі в перевірці *фахівців* різного профілю.

За ст. 19 Закону [25] аудитори і аудиторські фірми зобов'язані:

1) в аудиторській діяльності *дотримуватися вимог* цього Закону, Закону України «Про засоби запобігання і протидії корупції» та інших нормативно-правових актів, стандартів аудиту, принципів незалежності аудитора та відповідних рішень Аудиторської палати України;

2) належним чином *проводити аудит та надавати інші аудиторські послуги*;

3) *повідомляти* власників, уповноважених ними осіб, замовників про виявлені під час проведення аудиту *недоліки* ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

4) *зберігати в таємниці* інформацію, отриману при проведенні аудиту та виконанні інших аудиторських послуг, не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб;

5) *відповідати* перед замовником за *порушення умов договору* відповідно до договору та закону;

6) *обмежувати свою діяльність* наданням аудиторських послуг та іншими видами робіт, які мають безпосереднє відношення до надання аудиторських послуг, у формі консультацій, перевірок або експертиз;

7) своєчасно подавати до Аудиторської палати України *звіт про свою аудиторську діяльність*.

Крім того, згідно законодавства існують певні умови щодо заборони проведення аудиту (ст. 20 Закону [25]):

1) аудитором, який має *прямі родинні стосунки* з членами органів управління суб'єкта господарювання, що перевіряється;

2) аудитором, який має *особисті майнові інтереси* в суб'єкта господарювання, що перевіряється;

3) аудитором — *членом органів управління, засновником або власником* суб'єкта господарювання, що перевіряється;

4) аудитором — *працівником суб'єкта господарювання*, що перевіряється;

5) аудитором — *працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва суб'єкта господарювання*, що перевіряється;

6) якщо *розмір винагороди* за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора;

7) аудитором в інших випадках, за яких *не забезпечуються* вимоги щодо його *незалежності*.

Основною *метою створення та діяльності* аудиторської фірми є проведення аудиту і надання аудиторських послуг суб'єктам підприємницької діяльності, а також одержання прибутку в інтересах засновників та трудового колективу аудиторської фірми. Дохід та прибуток від аудиторської діяльності оподатковується згідно з чинним законодавством.

Предметом діяльності аудиторської фірми є аудиторська діяльність, що включає в себе проведення *аудиту* та надання інших *супутніх аудиторських послуг* (слід внести певне уточнення: так, консультування, бізнес-планування, відновлення обліку тощо робити дозволяється, а от здійснювати комерційну діяльність, навіть із видання чи продажу літератури з аудиту, обліку, оподаткування тощо заборонено).

Аудиторські фірми виконують наступні *функції* (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Функції аудиторських фірм

Функції	Зміст функцій
правова	експертиза установчих документів засновників і фінансово-господарської діяльності та стану майна підприємства
організаційна	організація роботи аудитора, оцінка аудитором організації обліку, складання фінансової звітності та перевірка відповідності чинному законодавству господарських операцій
методична	розробка методики проведення аудиту та методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку окремих об'єктів, операцій, господарських процесів на основі погодження із замовником
консультаційна	проведення консультацій з питань організаційної роботи підприємства, ведення обліку, складання фінансової звітності
інформаційна	підготовка методичної, довідкової та іншої інформації та літератури з питань аудиторської діяльності підприємства

Основні ознаки класифікації аудиторських фірм:

- *характер діяльності* (виконання функцій);
- *обсяг послуг*, що реалізуються та *кількості працівників*.

За характером діяльності аудиторські фірми поділяються на **універсальні** та **спеціалізовані**; відносно обсягу послуг та кількості працівників — на суб'єкти **малого** (у т.ч. **мікропідприємництва**), **середнього** та **великого** підприємництва (згідно з п. 3 ст. 55 Господарського кодексу України [1]).

В Україні аудиторські фірми створено у всіх регіонах як за участю національного капіталу, так і спільні (з **іноземними інвестиціями**) та **іноземні**.

За ознаками аудиторські фірми України здебільше *спеціалізовані* та є суб'єктами *мікропідприємництва* — 3-7 осіб, що працюють на постійній основі за трудовими угодами.

Кількість приватних аудиторів в Україні значно менша, ніж у інших країнах Євроспільноти чи Америки, що пов'язано із достатньо невеликим терміном запровадження та розвитку аудиту в Україні (з 1993 року), труднощами в організації діяльності, пошуку клієнтів, формуванні замовлень на проведення аудиту тощо.

Недоліком аудиторської діяльності в Україні є невисока якість аудиторських перевірок, що є результатом відсутності правових актів за певними напрямками, суперечливості нормативно-законодавчої бази, методичної та інструктивної літератури, недостатнього досвіду роботи персоналу та достатня непрозорість економічних процесів.

Крім того, для України характерним є нерівномірність зростання кількості аудиторських фірм і аудиторів за регіонами. Так, високі темпи характерні для регіонів з високою діловою активністю — Київ та область, Харківська, Донецька, Запорізька області.

У 2012 році в Україні діяли відомі світові аудиторські фірми, персонал яких складається як із зарубіжних, так і з українських фахівців. Це як компанії «великої четвірки»: Deloitte, Ernst & Young, KPMG, Pricewaterhouse Coopers, так і менш масштабні аудиторські організації.

Визначені фірми можуть здійснювати наступні види робіт:

- аудит;
- бухгалтерські послуги;
- консультації з питань аудиту;
- консультації з питань оподаткування, розробка податкових систем;
- оцінка бізнес-планів;
- консультації з питань управління;
- консультації в галузі ІТ (інформаційних технологій);
- навчання фахівців у рамках програми європейського співтовариства ТАСІС тощо.

У міжнародній практиці визначаються наступні форми аудиторської діяльності:

- індивідуальна;

- господарське товариство;
- професійна корпорація тощо.

Однак, однією з найпоширеніших форм організації аудиторської діяльності за кордоном є партнерство, коли на чолі аудиторської фірми стоять декілька незалежних аудиторів, які мають сертифікати. При створенні таких фірм законодавством встановлюються вимоги та обмеження, що забезпечують незалежність аудиторів.

Так, у США, наприклад, цими обмеженнями, згідно Кодексу, є:

- власники фірм повинні бути аудиторами, що мають практичний досвід;

- управляє фірмою лише один з засновників або директорів;
- акції фірми повинні належати або передаватися лише аудиторам;
- працівники фірми, що не отримали сертифікат, не мають право займати керівні посади і вирішувати професійні проблеми
- для аудиторів встановлені норми поведінки AICPA тощо.

У країнах з розвинутою ринковою економікою переважна більшість аудиторських фірм невелика. Так, у США 95% аудиторських фірм мають штат до 15-25 осіб. Проте компанії „великої четвірки» виконують значний обсяг аудиторських послуг, їх річний прибуток обчислюється сотнями мільйонів доларів.

Загалом, якщо порівнювати вимоги до створення та функціонування аудиторських фірм США та України, то ці вимоги до здійснення аудиторської діяльності у США значно вищі. Типова структура аудиторської фірми в США надана у Додатку Ю.

Повертаємось до аудиторської діяльності в Україні та нагадаємо, що останнім кроком, після якого аудиторські фірми та аудитори, що зареєстровані як фізичні особи — підприємці, мають право на здійснення аудиторської діяльності є включення їх до *Реєстру*, що підтверджується виданням *Свідоцтва* відповідного зразка.

31 жовтня 2000 р. рішенням АПУ № 95 затверджено Положення про *Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності*.

У останній редакції Закону України «Про аудиторську діяльність» [25] (Додаток X) поняття, положення та ведення Реєстру визнано в ст. 11, де останній називається «**Реєстр аудиторських фірм та аудиторів**».

Необхідно нагадати, що порядок ведення цього Реєстру визначається та забезпечується АПУ. Реєстр публікується АПУ в кінці кожного року в засобах масової інформації, а також регулярно оновлюється на веб-сайті АПУ www.apu.com.ua.

Реєстр ведеться стосовно легалізованих суб'єктів аудиторської діяльності (тобто тих, які мають свідоцтва, видані органами місцевого самоврядування щодо реєстрації за місцем знаходження та які мають свідоцтва, видані АПУ, про внесення їх до Реєстру) з деталізацією за

адміністративно-територіальними одиницями України (АР Крим, області, міста Київ та Севастополь). Крім того, Реєстр додатково містить окремий *Перелік аудиторських фірм*, які відповідають критеріям для проведення обов'язкового аудиту.

Рішення про включення заявника до Реєстру (Переліку аудиторських фірм), продовження терміну чинності Свідоцтва, внесення змін до Реєстру, виключення з Реєстру (Переліку аудиторських фірм) або про відмову щодо включення до Реєстру (Переліку аудиторських фірм) приймається АПУ за поданням Комісії АПУ з зовнішніх зв'язків та інформаційного забезпечення аудиторської діяльності відповідно до Порядку ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

Щодо включення аудиторських фірм до Переліку аудиторських фірм, які відповідають критеріям для проведення обов'язкового аудиту існують додаткові вимоги ніж відповідно до включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів (див. ст. 5 Закону України «Про аудиторську діяльність» [25]).

Згідно з п. 2.1.3 Порядку ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів до Переліку аудиторських фірм, які відповідають критеріям для проведення обов'язкового аудиту, вноситься інформація про аудиторські фірми:

- а) за трудовим договором за основним місцем роботи в яких працює не менше трьох аудиторів;
- б) щодо яких є рішення АПУ про визнання аудиторської фірми такою, що пройшла перевірку системи контролю якості аудиторських послуг;
- в) що уклали договір страхування професійної відповідальності перед третіми особами — замовниками аудиту;
- г) які є публічними для суспільства через розкриття на власному веб-сайті в мережі Інтернет такої інформації:
 - назва аудиторської фірми, ідентифікаційний код, адреса місцезнаходження, контактний телефон та адреса електронної пошти;
 - посада, ПІБ, номер і дата видачі сертифіката, контактний номер телефону керівника аудиторської фірми;
 - назва підрозділу (посади), що відповідає за внутрішній контроль якості, ПІБ керівника підрозділу (посадової особи), контактний телефон та адреса електронної пошти (за наявності);
 - копія свідоцтва про відповідність системи контролю якості;
 - копія документа, що підтверджує укладення договору страхування професійної відповідальності;
 - інформація про проведення аудиту суб'єктів господарювання, визначених у статті 8 Закону «Про аудиторську діяльність», а саме: перелік суб'єктів, у яких аудиторська фірма провела обов'язковий аудит протягом попереднього календарного року.

Таким чином, обов'язковий аудит можуть здійснювати тільки зареєстровані у спеціальному Переліку АПУ юридичні особи — суб'єкти аудиторської діяльності. За проведеними дослідженнями (офіційні дані АПУ станом на 03.04.2014 року), до цього Переліку потрапляють в середньому по Україні до 25% всіх аудиторських фірм, включених до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів. Наприклад, по м. Полтава та Полтавській області із 21-ї аудиторської фірми вимогам відповідного Переліку відповідають тільки 6, що складає 28,57% від загальної їхньої кількості з Реєстру по даному регіону.

Для користувачів відкритою є така інформація з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів:

- найменування аудиторської фірми (або ПІБ аудитора — фізичної особи — підприємця);
- ідентифікаційний код/реєстраційний номер облікової картки заявника;
- дата початку аудиторської діяльності;
- номер Свідоцтва;
- дата, до якої Свідоцтво чинне;
- результат зовнішньої перевірки системи контролю якості;
- номер телефону;
- веб-адреса (за наявності), а також вся інформація із Переліку аудиторських фірм (якщо аудиторська фірма включена до цього Переліку).

Згідно з п. 10 Закону України «Про аудиторську діяльність» [25] за включення до Реєстру справляється плата в розмірі, встановленому АПУ.

Так, Рішенням АПУ «Про встановлення плати за проведення сертифікації та включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів» № 224/10 від 23 грудня 2010 року визначено, що починаючи з 01 січня 2011 року:

2. Плата за включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів та за продовження терміну дії Свідоцтва про включення до Реєстру встановлюється у розмірі 6000,00 грн., у т. ч. ПДВ.

Секретаріат АПУ у 10-денний термін із дати отримання документів від заявника перевіряє їх на відповідність вимогам законодавства України та Порядку ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів. Після чого він передає документи з висновком про відповідність та комплектність поданих документів на розгляд до Комісії АПУ з зовнішніх зв'язків та інформаційного забезпечення аудиторської діяльності. Означена Комісія розглядає надані документи та подає на затвердження АПУ відповідний проект рішення щодо включення заявника до Реєстру (Переліку аудиторських фірм), продовження терміну чинності Свідоцтва, виключення з Реєстру (Переліку аудиторських фірм) або про відмову щодо включення до Реєстру (Переліку аудиторських фірм). Заявник

вважається включеним до Реєстру (Переліку аудиторських фірм) з дати прийняття відповідного рішення АПУ. Після прийняття АПУ рішення про включення до Реєстру заявнику видається Свідоцтво про включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів. Термін дії Свідоцтва 5 років.

За даними АПУ станом на 31 грудня 2012 року до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів включено 1306 аудиторських фірм та 366 аудиторів-підприємців.

5. Сертифікація аудиторів та підвищення їх кваліфікації, організація праці персоналу аудиторських фірм

Хто може займатися аудиторською діяльністю в Україні?

Так, згідно із п. 1 ст. 4 Закону України «Про аудиторську діяльність» [25]

аудитором може бути фізична особа, яка має сертифікат, що визначає його кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України.

Це сертифікат, який видається аудиторіві для проведення аудиту всіх видів підприємств, крім банків та банківських установ (донедавна використовувалась назва *Серія А*). Для здійснення аудиторських перевірок банків та банківських установ необхідно мати інший сертифікат (*Серія Б*), кваліфікаційні вимоги для отримання якого визначаються АПУ з погодженням із Державним банком України.

Сертифікації аудиторів присвячено статтю 10 Розділу II Закону України «Про аудиторську діяльність» [25], (Додаток Х). У ньому визначено вимоги до фізичних осіб, які мають право на отримання **сертифікату** аудитора. В продовження цих вимог АПУ 31.05.2007 р. прийнято Рішення № 178/6 «Положення про сертифікацію аудиторів» (дія цього положення не поширюється на порядок сертифікації аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків), в якому визначені у Законі [25], (Додаток Х) критерії подано наступним чином (п. 2.1):

Право на отримання сертифікату мають кандидати, які мають:

- повну вищу економічну або юридичну освіту,
- документ про здобуття якої визнається в Україні (не нижче освітньо-кваліфікаційного рівня спеціаліста чи магістра),
- необхідні знання з питань аудиту, бухгалтерського обліку, фінансів, економіки, оподаткування та господарського права,
- досвід роботи не менше 3-х років підряд
- на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора та
- успішно склали письмовий кваліфікаційний іспит.

Також ст. 10 Закону України «Про аудиторську діяльність» [25] визначено, що сертифікацією аудиторів займається (як уже було сказано у питанні 1 поточної лекції) виключно Аудиторська палата України.

Наявність необхідного обсягу знань для отримання сертифікату визначається шляхом проведення письмового кваліфікаційного іспиту за *програмою, затвердженою АПУ*. Іспит проводиться за традиційною формою, коли здобувач повинен дати *відповіді на питання у білеті* у два етапи. Перший етап — це письмове тестування (або із використанням ПЕОМ) за колом теоретичних питань (як правило — це 50 тестів із необхідністю вибору однієї правильної відповіді із чотирьох запропонованих відповідей до кожного тесту). Другий етап — письмове розв'язання практичних завдань (як правило — три ситуаційні завдання, пов'язані з фінансово-господарською діяльністю реальних підприємств по 3-5 питань за кожним завданням). Необхідно зауважити, що до другого етапу допускаються кандидати, які набрали не менш як 70 балів правильних відповідей за результатами тестування (першого етапу). Результати першого етапу кваліфікаційного іспиту повідомляють кандидатам упродовж двох тижнів. Одночасно особам, що успішно склали перший етап кваліфікаційного іспиту, повідомляють час і місце проведення другого етапу кваліфікаційного іспиту. Результати другого етапу кваліфікаційного іспиту повідомляють упродовж одного місяця.

Кандидати, екзаменаційні роботи другого етапу яких оцінені у 60 і більше балів, є такими, що склали кваліфікаційний іспит і здобули право на отримання сертифіката аудитора після затвердження протоколу на засіданні АПУ. Якщо ж кандидати отримали 59 і менше балів, то вони не склали кваліфікаційний іспит.

Особи, які не склали іспит, мають право повторно скласти його не раніше як через рік після цієї спроби. Результат успішно складеного першого етапу кваліфікаційного іспиту дійсний упродовж одного року.

За даними АПУ станом на 31 грудня 2012 р. чинний сертифікат аудитора України мали 3139 осіб, в тому числі 458 сертифікатів аудитора банків. За 2013 рік ситуація змінилася, і станом на 09 квітня 2014 р. в Україні чинні сертифікати аудитора Серії А мають 2796 аудиторів, з яких 89 осіб також мають сертифікат Серії Б і тільки сертифікати Серії Б має 81 аудитор.

Термін чинності сертифікату не може перевищувати 5-ти років.

Продовження терміну чинності сертифіката здійснюється через п'ять років за підсумками контрольного тестування за фахом у порядку, встановленому АПУ.

Відповідно до п. 10.1 Положення про сертифікацію аудиторів

право на продовження терміну чинності сертифіката мають аудитори,

термін чинності сертифіката яких закінчується за умови, якщо вони у період терміну чинності сертифіката:

- не менше трьох років займались аудиторською діяльністю як фізичні особи — підприємці або у складі аудиторської фірми на посаді аудитора, або обіймали посади бухгалтера, фінансиста чи економіста (в тому числі на похідних від професій посадах), або надавали інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю, визначені затвердженим АПУ переліком послуг;

- займаючись аудиторською діяльністю як фізичні особи — підприємці, своєчасно подавали звіти про виконані ними роботи (за формою № 1–аудит) та підтверджували свою аудиторську діяльність;

- щороку успішно проходили контрольні тестування за підсумками удосконалення професійних знань за програмами, затвердженими АПУ, або за програмою удосконалення професійних знань аудиторів банків, або щороку удосконалювали професійні знання згідно з розділом VI Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України;

- до них не застосовувалися стягнення з боку АПУ у вигляді зупинення чинності сертифіката.

На виконання Плану організаційних заходів по впровадженню Плану дій Кабінету Міністрів України щодо вдосконалення системи фінансового контролю України (Лист Міністерства фінансів України № 31-081-3-8/4048 від 13.11.2001 р.), АПУ з 2002 року започаткувала щорічне удосконалення професійних знань аудиторів і запровадила в Україні міжнародний досвід в процесі сертифікації аудиторів.

Наступним 31 травня 2007 року АПУ своїм Рішенням № 178/5 затвердила *Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України*. У зв'язку із чим сертифіковані аудитори повинні щорічно у обсязі 40 годин здійснювати *підвищення кваліфікації* шляхом участі у лекціях та семінарах, які проводять тільки засновані АПУ *Центри удосконалення знань аудиторів* за визначеними АПУ програмами. Підсумком підвищення кваліфікації є щорічне контрольне тестування, яке проводить АПУ.

Відповідно до п. 11.4. Положення про сертифікацію аудиторів *анулювання* сертифіката здійснюється на підставі рішення АПУ:

- з ініціативи аудитора (особистого повернення сертифіката, інших випадків);

- у зв'язку із судимістю за вчинення злочину;

- з інших підстав, передбачених чинним законодавством України та цим Положенням.

Згідно з п. 10 Закону України «Про аудиторську діяльність» [25] за проведення сертифікації та щорічного тестування справляється плата в розмірі, встановленому АПУ. Так, починаючи з 01 січня 2011 року Рішенням АПУ «Про встановлення плати за проведення сертифікації та

включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів» № 224/10 від 23 грудня 2010 року визначено:

1. Встановити плату за проведення сертифікації фізичних осіб на право зайняття аудиторською діяльністю:

1.1. за кожний етап кваліфікаційного іспиту для осіб, які звернулись із заявами про допущення їх до кваліфікаційного іспиту з метою отримання сертифіката аудитора, у розмірі 3000,00 грн., у т. ч. ПДВ;

1.2. за щорічне контрольне тестування за підсумками удосконалення професійних знань аудиторів у розмірі 400,00 грн., у т. ч. ПДВ;

1.3. за продовження терміну чинності сертифіката у розмірі 3000,00 грн., у т. ч. ПДВ.

Професійні співробітники аудиторської фірми, *виходячи з функцій, які ними виконуються*, можуть бути поділені на наступні групи:

1. Керівництво (керівники) аудиторської фірми (найвищий **управлінський персонал**):

— Генеральний директор або директор (за аудиторської практики — **головний аудитор** при нерозгалуженій структурі аудиторської фірми) — обов'язково сертифікований;

— заступники директора — бажано сертифіковані;

— відділ кадрів або кадровик.

— начальники відділів або підрозділів.

2. Старші аудитори також відносяться до управлінського персоналу (за аудиторської практики — **головні аудитори** при розгалуженій структурі аудиторської фірми або **інші аудитори** при невеликій кількості штатних працівників) — обов'язково сертифіковані; вони можуть бути як керівниками структурних підрозділів, так і старшими груп.

3. **Аудитори та спеціалісти** — як сертифіковані, так і ні (юристи, технологи, вузькі спеціалісти-експерти тощо).

4. **Асистенти** (помічники) аудитора — не сертифіковані.

У аудиторській фірмі США, як правило, застосовуються наступні посади: менеджер, партнер, сертифікований бухгалтер (аудитор), асистент. Кожна посада має свою кваліфікаційну характеристику, що встановлюється аудиторською фірмою.

Усі співробітники аудиторської фірми як у США, так і в Україні, повинні працювати на основі **наукової організації праці (НОП)** з максимальною продуктивністю, при цьому необхідно оцінювати кожного співробітника та виявити його здатність для виконання тих чи інших функцій.

У зв'язку з цим, у кожній аудиторській фірмі необхідно *розподіляти обов'язки* між персоналом та бажано, щоб існувала **спеціалізація** між аудиторами (наприклад, один з них є фахівцем з аудиту основних засобів, другий — запасів, третій — витрат і доходів, четвертий — за-

робітної плати тощо). Це дасть змогу аудиторам зосередитись на якомусь одному або декількох напрямках перевірки й максимально знати всі нюанси щодо організації та методики ведення обліку цих об'єктів.

Але, в розвиток зазначеного, у знаннях та досвіді персоналу може створитися інше викривлення — у відсутності достатніх навичок щодо перевірки «не своїх» об'єктів. Це може, навіть, уповільнити перевірку у випадку хвороби, звільнення чи інших обставин відсутності певного працівника. Тому, через деякий період бажано робити **ротацію** кадрів.

Кожен працівник аудиторської фірми в Україні повинен дотримуватись розпорядку дня, внутрішніх правил та вимог, які існують на фірмі та бути ознайомленим зі своєю **посадовою інструкцією**. Посадові інструкції розробляються на основі Довідника кваліфікаційних характеристик працівників (Наказ Мінпраці від 29.12.2004 р. № 336), п. 6 якої передбачає необхідність розроблення та затвердження посадових інструкцій для працівників, які умовно згруповано у чотири блоки:

- керівники;
- професіонали;
- фахівці;
- технічні службовці.

Довідник є нормативним документом, обов'язковим з питань управління персоналом на підприємствах, в установах і організаціях усіх форм власності та видів економічної діяльності. У Довіднику зазначено, що посадові інструкції розробляються для кожної конкретної *штатної посади*, яка затверджена **штатним розкладом** на підставі затвердженої **структури** підприємства.

Таким чином, *необхідні етапи* для розробок посадових інструкцій в аудиторській фірмі наступні:

- 1) структура підприємства;
- 2) штатний розклад;
- 3) штатна посада (крім категорій робітників);
- 4) посадова інструкція.

Посадова інструкція сприяє правильному вирішенню питань розподілу обов'язків між категоріями працівників, забезпечує єдність посадових обов'язків і кваліфікаційних вимог, які до них пред'являються.

Посадові інструкції дають змогу:

- встановити для кожного працівника перелік належних до виконання операцій;
- визначити та закріпити обов'язки кожної особи, а також його права та персональну відповідальність;
- контролювати виконання роботи кожним працівником, оцінити її результати.

Крім того, посадові інструкції розмежовують завдання кожної служби, вносять узгодженість дій різних служб управління підприємства, враховують раціональне використання фонду робочого часу тощо. Текст посадових інструкцій узгоджується з юридичною службою (юристом) аудиторської фірми. Кожний працівник фірми має бути ознайомлений зі своєю посадовою інструкцією *під розписку із зазначенням дати* ознайомлення.

У основу розробки посадових інструкцій покладаються, за їх наявності, типові і галузеві інструкції з урахуванням специфічних обов'язків, які вимагаються від працівників керівником (власником) підприємства.

Структура типової посадової інструкції може бути наступною:

- найменування посади;
- загальні положення;
- цілі і завдання;
- обов'язки і права;
- відповідальність;
- взаємозв'язок з іншими посадовими особами;
- критерії оцінки виконання обов'язків;
- оклад і премія;
- порядок призначення, звільнення і заміщення посади;
- висновок.

Приклад посадової інструкції аудитора надано у Додатку Щ.

Підставою для визначення завдань і обов'язків аудиторів є *«Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників»*. Випуск 1. Професії працівників, що є загальними для всіх видів економічної діяльності».

Рішенням АПУ від 02 лютого 2006 року N 159/7 Про визначення професії «аудитор» та встановлення єдиної практики внесення запису до трудової книжки працівника аудиторської фірми (аудитора) затверджено:

1. Рекомендувати суб'єктам аудиторської діяльності:

1.1. При прийнятті фізичних осіб за трудовим договором на відповідні посади у сфері аудиту у трудових книжках працівників зазначати найменування посад у сфері аудиту відповідно до професійних назв робіт згідно з положеннями «Державного класифікатора України. Класифікатор професій. ДК 003-95» (з 1 квітня 2006 р. ДК 003:2005).

1.2. Приймати за трудовим договором на посаду «аудитор» лише фізичних осіб, які мають сертифікат, що визначає їхню кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України.

1.3. Похідні назви та посади утворювати шляхом додавання таких похідних слів, як «головний» та «старший» (наприклад, «головний аудитор» та «старший аудитор»). Враховуючи те, що похідні посади повинні мати

такі самі кваліфікаційні характеристики, що й базові, визначити, що при прийнятті фізичних осіб за трудовим договором на посади, які є похідними посадами щодо посади «аудитор», фізична особа повинна мати відповідний сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України відповідно до вимог чинного законодавства України.

Кадрове забезпечення аудиторська фірма може проводити наступними шляхами:

- підготовкою власних спеціалістів у вищих навчальних закладах;
- перепідготовкою власних спеціалістів, отримання ними сертифікатів та підвищення їхньої кваліфікації;
- залученням кваліфікованих сертифікованих аудиторів як на виконання разових робіт, так і на постійній основі за трудовим договором.

Кадри в аудиторській фірмі необхідно підбирати ретельно, випадковими людьми тут не повинно бути. Це пов'язано із деякими специфічними моментами діяльності, етичними нормами та фундаментальними принципами, яким повинен відповідати аудитор, що визначені МФБ. Саме цьому і присвячене наступне питання теми.

6. Професійна етика аудитора

Давайте поміркуємо, яку *інформацію* отримує аудитор від підприємства для здійснення перевірки чи надання консультації? По-перше — це **економічна інформація**, яка достатньо часто є **комерційною таємницею** та містить конфіденційні дані, які, у разі їх розголошення можуть просто знищити підприємство.

Крім того, в аудиторській діяльності важливе місце займає *професійна компетентність* аудитора та володіння чинною законодавчою та нормативною базою з ведення **бухгалтерського обліку** за різними **видами**, складання фінансової, податкової, статистичної та інших видів звітності.

Наступним необхідно зауважити, що здійснення аудиторських перевірок та надання супутніх аудитових послуг дуже тісно пов'язані з *контактами* з **персоналом**, до якого відносяться **партнери, управлінський персонал, штатні працівники** та інші групи робітників, з якими можливі певні **конфлікти** та непорозуміння. У зв'язку з чим аудиторів необхідно визначатися як себе поводити при виникненні тієї чи іншої суперечливої ситуації.

Ще одним важливим не тільки з фінансового, а і з етичного боку моментом у аудиторській діяльності є *винагорода* за здійснену перевірку або надані послуги.

Треба уявляти собі специфічність кінцевого результату аудиторської перевірки — надання **аудиторського звіту (висновку)**, який може бути не тільки «безумовно-позитивним», на підставі чого можуть виникати певні непорозуміння з управлінським персоналом клієнта та зловживання й тиск з його боку, що вплинуть на незалежність перевірки. Необхідно констатувати, що при складанні звіту (висновку) аудитор завжди повинен додержуватися принципу **об'єктивності**, щоб на нього не змогли вплинути особисті стосунки з персоналом чи певні інші суб'єктивні обставини.

У зв'язку із зазначеним виникла *потреба у створенні звіту правил та положень*, яких повинен дотримуватись **кожен аудитор** у своїй професійній діяльності. Ще на етапі виникнення аудиторської діяльності в Україні було прийнято Кодекс професійної етики аудитора України. Але із затвердженням Аудиторською палатою України у 2003 році у якості національних стандартів аудиту Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів, набув чинності **Кодекс етики професійних бухгалтерів (КЕПБ)**, перший з яких був прийнятий у липні 1996 р. На поточний момент в Україні чинною є редакція КЕПБ, що переглянута МФБ у липня 2009. Цей Кодекс видано АПУ окремою збіркою [5]. Він набирав чинності з 1 червня 2011 року.

Загалом текст КЕПБ поділяється на 3 частини ([5]; Додаток Ш). Нижче у табл. 2.6 надано принципи, які розміщено тільки у Частині А, що є загальними при застосуванні Кодексу.

Таблиця 2.6

Фундаментальні принципи КЕПБ

Принципи	Короткий зміст принципів
Доброчесність, розділ 110	Принцип чесності означає зобов'язання всіх професійних бухгалтерів бути відвертими та чесними в усіх професійних та ділових стосунках. Доброчесність означає також чесне ведення справ та правдивість.
Об'єктивність, розділ 120	Принцип об'єктивності означає зобов'язання всіх професійних бухгалтерів не ставити під загрозу їхнє професійне чи ділове судження внаслідок упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного впливу з боку інших осіб.
Професійна компетентність та належна ретельність, розділ 130	Принцип професійної компетентності та належної ретельності означає такі зобов'язання професійних бухгалтерів: - підтримувати професійні знання та навички на рівні, необхідному для надання клієнтам або роботодавцям компетентних професійних послуг; - діяти ретельно у відповідності до застосовних технічних та професійних стандартів, надаючи професійні послуги.

Принципи	Короткий зміст принципів
Конфіденційність, розділ 140	Принцип конфіденційності означає зобов'язання професійного бухгалтера утримуватись від: - розкриття за межами фірми або організації-роботодавця конфіденційної інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків без належного та спеціального дозволу або якщо немає юридичного чи професійного права або обов'язку розкривати її; - використання конфіденційної інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків, на власну користь чи на користь третіх сторін.
Професійна поведінка, розділ 150	Принцип професійної поведінки означає зобов'язання всіх професійних бухгалтерів дотримуватись відповідних законів та нормативних актів, а також уникати будь-яких дій, що, як відомо або повинно бути відомо професійному бухгалтерові, можуть дискредитувати професію. Це стосується дій, щодо яких розсудила та поінформувала третя сторона, оцінюючи всі конкретні факти та обставини, доступні професійному бухгалтеру на той час, ймовірно, дійшла б висновку, що вони негативно впливають на добру репутацію професії.

Аудиторська палата України своїм Рішенням № 290/7 від 27.02.2014 р. вирішила:

2. Прийняти Кодекс етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів у редакції 2012 року для обов'язкового застосування аудиторами України з 1 травня 2014 року.

Загальна структура КЕПБ видання 2012 року залишилась без змін відносно попередньої редакції 2010 року, за змінами ж ця редакція включає новий вступ та виправлення редакційного характеру по тексту Кодексу, тому додатку Щ.1 у посібнику не надавалось.

На закінчення теми вважаємо за цікаве навести інформацію щодо вартості аудиторських послуг на території України (інформація не є узагальненою, її взято із сайту одного із суб'єктів аудиторської діяльності в Україні, розташованого в Києві).

Орієнтовна вартість аудиторських послуг, які XYZ надає клієнтам:

Види послуг:	Ціна, без ПДВ
Аудит та підтвердження фінансової звітності (у тому числі обов'язковий аудит фінансової звітності емітентів, АТ, ІСІ)	Від 5000 грн за річну звітність
Аудит повноти формування статутного капіталу	Від 1000 грн
Аудит окремих компонентів фінансової звітності, коректності господарських операцій, податкового обліку та інші спеціальні завдання (ініціативний та тематичний аудит)	Від 1000 грн/день

Види послуг:	Ціна, без ПДВ
Аудит фінансової звітності складеної відповідно до МСФЗ	Договірна
Аналіз дотримання умов договорів та їх відповідності законодавству	Від 250 грн/год.
Аудит платоспроможності і фінансового стану партнерів і клієнтів	Від 1000 грн
Аудит при реорганізації, ліквідації, банкрутстві підприємств	Договірна
Абонентське аудиторське обслуговування (щоквартальна перевірка)	Від 2000 грн
Відновлення бухгалтерського та податкового обліку	Від 5000 грн (від 400 грн за 1 місяць)
Аналіз фінансового стану підприємства з наданням довідки про фінансовий стан	Від 1000 грн

Вказані ціни усереднені.

Вартість послуг залежить від обсягу виконаних процедур та визначається у кожному випадку індивідуально.

Якщо обсяг робіт визначити важко, пропонується погодинна оплата роботи фахівців фірми XYZ.

Вартість однієї години роботи фахівців фірми XYZ наступна:

- Партнер — 150 у.о.
- Головний аудитор — 90 у.о.
- Аудитор — 60 у.о.
- Фахівець з МСФЗ — 100 у.о.
- Професійний бухгалтер — 48 у.о.

2.2. ПЛАНИ ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ

Тема практичного заняття 2.1.

РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇЇ ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

Питання для вивчення та обговорення

1. Управління аудиторською діяльністю в світі та в Україні.
2. Правове регулювання аудиторської діяльності, стандарти аудиту.
3. Інформаційне забезпечення аудиту.
4. Організація аудиторської діяльності в Україні, створення аудиторських фірм та їхня класифікація. Реєстр аудиторських фірм та аудиторів.
5. Сертифікація аудиторів та підвищення їхньої кваліфікації, організація праці персоналу аудиторських фірм.
6. Професійна етика аудитора.

Мета практичного заняття — набуття навичок визначення видів діяльності, дозволених здійснювати аудиторській фірмі згідно з чинним законодавством, з'ясування критеріїв щодо отримання сертифікату на здійснення аудиторської діяльності різними претендентами, розкриття основного змісту Міжнародних стандартів аудиту.

Навчальний матеріал до практичного заняття 2.1.

Завдання 7

1. Визначити на підставі наведених витягів з проектів Статуту, чи мають право зазначені фірми займатись аудиторською діяльністю та бути включеними до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

2. Висновки здійснити письмово, посилаючись на відповідні нормативні документи.

Умова завдання

- А) Діяльність аудиторської фірми «Консалтинг» передбачає:
- складання аналітичних таблиць;
 - ведення бухгалтерського обліку;
 - консультації з оподаткування.
- Б) Діяльність аудиторської фірми «Контроль» передбачає:
- аудит;
 - супутні аудиторю роботи;
 - рекламну діяльність;
 - видання методичної літератури з аудиту.
- В) Діяльність аудиторської фірми «Контролінг» передбачає:
- аудит;
 - аудиторські послуги;
 - торгівлю підручниками, посібниками з аудиту та канцелярськими товарами.
- Г) Діяльність аудиторської фірми «Інформ» передбачає:
- аудит;
 - експрес-перевірку та оцінку показників фінансової звітності клієнта;
 - надання послуг з ведення бухгалтерського обліку та складання звітності;
 - консультації з питань реорганізації підприємств.

Завдання 8

1. Визначити правомірність отримання сертифікату аудитора наступними особами.

2. Письмово обґрунтувати свою відповідь за кожним із претендентів.

Умова завдання

1. Громадянка Німеччини, що пропрацювала 3 роки поспіль на посаді головного бухгалтера в Україні та має вищу освіту, визнану в Україні за спеціальністю «Фінанси» освітньо-кваліфікаційного рівня (ОКР) «бакалавр».

2. Студент 5 курсу юридичного факультету КНУ, який має чотири роки стажу роботи юристом.

3. Бухгалтер приватної фірми «Сокіл», що має диплом Краківського університету (ОКР — «магістр»), три роки стажу роботи бухгалтером в США та п'ять років досвіду роботи зі здійснення внутрішнього аудиту фірми «Сокіл».

4. Бухгалтер фірми «Інфо-Аудит», яка працює п'ять років на цій посаді, ВНЗ закінчила у 1997 році, має вищу освіту зі спеціальності «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит».

5. Громадянка США, що має вищу економічну освіту (ОКР — «магістр», МДУ) та пропрацювала п'ять років помічником аудитора в Україні.

6. Менеджер іноземного підприємства «Кока-Кола Беверіджиз Україна» в м. Полтава зі стажем роботи 10 років, що має вищу освіту (ПУСКУ) зі спеціальності «Облік і аудит» (ОКР — «спеціаліст»).

Домашнє завдання

1. Проаналізувати структуру та зміст Міжнародних стандартів аудиту ([13, 14], додаток Ц та Ц.1 у частині тільки МСА).

2. Результати оформити у вигляді таблиці (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

МСА, їхній зміст та призначення

№ МСА	Найменування	Основний зміст (мета)
1	2	3

2.3. ПИТАННЯ ТА ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ

1. Система регулювання аудиторської діяльності в Україні: державне, професійне, внутрішнє.
2. Розвиток нормативного регулювання аудиторської діяльності в Україні.
3. Посадові інструкції різних категорій працівників аудиторської фірми.
4. Порядок та документальне оформлення реєстрації аудиторської фірми.
5. Порядок та документальне оформлення реєстрації приватного підприємця-аудитора.
6. Структура та категорії персоналу аудиторських фірм за межами України (країни за вибором).

Завдання 9 (для самостійної роботи за темою 2)

1. Сформулювати основні характеристики етичних принципів та вимог до аудиту відповідно вимог Кодексу етики професійних бухгалтерів (КЕПБ) ([5], додаток Ш).

2. Результати оформити у вигляді таблиці (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Принципи та вимоги КЕПБ МФБ

Принцип/вимога	№ статті	Суть принципу або вимоги
Частина А		
Чесність		
Об'єктивність		
Професійна компетентність та належна ретельність		
Конфіденційність		
Професійна поведінка		
Частина Б (подана вибірково)		
Конфлікт інтересів		
Гонорари та інші винагороди		
Рекламування професійних послуг		
Подарунки та заохочення		
Зберігання активів клієнта		
Незалежність — завдання з надання впевненості		
Частина В (подана вибірково)		
Потенційні конфлікти		
Підготовка та подання інформації		
Достатня компетентність		
Фінансові інтереси		
Заохочення		

Завдання 10 (для самостійної роботи за темою 2)

1. Розглянути наведені ситуації з практики аудиторської діяльності та вказати, чи порушуються вимоги КЕПБ (табл. 2.9).

2. Обґрунтувати письмово відповідь за кожною ситуацією, посилаючись на певну статтю (статті) КЕПБ.

Таблиця 2.9

Принципи КЕПБ у ситуаціях та прикладах

№ з/п	Ситуація	Відповіді		№ статті (статей), що підтверджують відповідь
		Так	Ні	
1	Після завершення перевірки аудитор залишив у себе всі свої запаси, пов'язані з аудиторською перевіркою клієнта			

№ з/п	Ситуація	Відповіді		№ статті (статей), що підтверджують відповідь
		Так	Ні	
2	Дружині власника аудиторської фірми належать акції клієнта аудиторської фірми			
3	Аудиторська фірма здійснює аудит клієнта та готує податкові декларації для клієнта			
4	Банк звернувся до аудиторської фірми з проханням викрити шахрайство одного з своїх клієнтів. Аудиторська фірма погодилась виконати замовлення.			
5	Аудитор фірми «АБВ», що здійснював перевірку АТ «Промінь» у минулому році, надав інформацію про результати перевірки аудитору фірми «КЛМ», що здійснює аудит АТ «Промінь» у поточному році без згоди на це клієнта			
6	Аудиторська фірма придбала канцтовари на правах ділера			
7	Партнер (співробітник) аудиторської фірми надає аудиторський висновок про достовірність фінансової звітності компанії, власником якої є його батько			
8	Аудитор публікує оголошення в газеті для того, щоб проінформувати громадськість про зміну юридичної адреси			
9	Аудиторська фірма розкриває конфіденційну інформацію стосовно клієнта аудиторської фірми у відповідь на повістку суду			
10	Аудитор розповсюджує рекламу, в якій зазначено, що він має певний вплив на фіскальні органи			
11	Аудитор розповсюдив інформацію про негативну роботу свого колеги-аудитора, внаслідок чого залучив декілька клієнтів свого колеги			
12	Вивчаючи документи, аудитор побачив можливість примножити кошти клієнта, але не повідомив про це останнього			
13	Після закінчення аудиту клієнт подарував аудитору цінний подарунок в знак вдячності за гарну та оперативну роботу			
14	Свої поради щодо поліпшення роботи клієнта аудитор доводив формі наказу			

№ з/п	Ситуація	Відповіді		№ статті (статей), що підтверджують відповідь
		Так	Ні	
15	На прохання завскладом готової продукції аудитор не повідомив керівника клієнта про здійснені завскладом зловживання за умови, що той виправить скоєне			
16	Аудитор погодився за додаткову оплату допомогти виправити помилки бухгалтера до того, як складе висновок			
17	Аудитор готує податкову декларацію з податку на додану вартість клієнта тільки на основі Реєстру отриманих та виданих податкових накладних, який складено клієнтом			
18	Аудитор склав безумовно-позитивний висновок, не враховуючи багатьох аспектів роботи клієнта			
19	АТ «Шанс» шукає нового аудитора, але відмовляється надати запропонованій новій аудиторській фірмі дозвіл на спілкування з існуючим аудитором			
20	Аудитор погодився не враховувати деяких недоліків роботи підприємства при складанні аудиторського висновку за умови підвищення його гонорару			

Завдання 11 (для самостійної роботи за темою 2)

1. Проаналізувати письмово вимоги до претендентів на набуття статусу аудитора в різних країнах (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Порівняльний аналіз вимог до сертифікації аудиторів

Країна	Нормативні акти, що визначають статус аудитора	Вимоги до претендентів на набуття статусу аудитора (окрім складання іспиту)	Документ, що засвідчує статус аудитора
США	Постанова АІСРА «Про аудит балансів» 1917 р	Вища освіта за фахом, стаж практичної роботи – понад 1 рік	Ліцензія
Англія	Серія Законів про компанії 1944 р.	Вища освіта за фахом, стаж практичної роботи понад 3 роки	Атестація і ліцензія
Швеція	Закон «Про аудиторів» від 18.05.1995 р.	Громадянство Швеції або країн ЄЕС, не банкрут, не має заборони на господарську діяльність, 3 роки стажу за економічним спрямуванням	Атестат затвердженого чи уповноваженого аудитора

Країна	Нормативні акти, що визначають статус аудитора	Вимоги до претендентів на набуття статусу аудитора (окрім складання іспиту)	Документ, що засвідчує статус аудитора
Японія	Комерційний кодекс 1890 р., «Закон про дипломованих бухгалтерів CPA (дипломові-ний суспільний бухгалтер) 1948 р.	Вища освіта, необхідно зареєструватися як CPA (дипломований суспільний бухгалтер), 3 роки практичного досвіду	Диплом
Франція	Закон «Про комісарів по рахунках» 27.07.1867 р.	Вища освіта або 15 років роботи за фахом, обов'язкове проходження стажування	Диплом експерта-бухгалтера, свідоцтво комісара по рахунках
Німеччина	Закон «Положення про професію аудитора», 24.07.1961 р.	Вища освіта за фахом та 3 роки практичної діяльності, або 10 років роботи асистентом аудитора, або 5 років роботи бухгалтером у податковому бюро, або якщо отримано відповідний сертифікат у одній з країн — членів ЄС	Кваліфікаційний сертифікат та складання присяги
Російська Федерація	Федеральний закон «Про аудиторську діяльність» № 307-ФЗ від 30.12.2008 р.	Вища освіта у навчальному закладі вищої професійної освіти, що має державну реєстрацію; стаж роботи, пов'язаний зі здійсненням аудиторської діяльності або веденням бухгалтерського обліку та складанням бухгалтерської (фінансової) звітності упродовж не менше 3-х років. Не менше двох із останніх трьох років стажу повинні припадати на роботу в аудиторській організації	Кваліфікаційний атестат, членство у одній з саморегульованих організацій аудиторів; внесення відомостей у реєстр аудиторів і аудиторських фірм
Білорусь	Закон «Про аудиторську діяльність», № 3373-XII від 08.11.1994 р.	Вища юридична та (або) економічна освіта і стаж роботи на відповідній спеціальності не менше 3-х років; відповідність кваліфікаційним вимогам	Кваліфікаційний атестат та ліцензія
Азербайджан	Закон Азербайджанської Республіки «Про аудиторську службу» № 882 від 16.09.1994 р.	Громадянство Азербайджанської республіки; вища освіта за спеціальностями бухгалтерського обліку, фінансиста, економіста і юриста та стаж роботи не менше 3-х років за спеціальністю; скласти екзамени на незалежного аудитора	Аудиторська ліцензія

Країна	Нормативні акти, що визначають статус аудитора	Вимоги до претендентів на набуття статусу аудитора (окрім складання іспиту)	Документ, що засвідчує статус аудитора
Україна	Закон України «Про аудиторську діяльність» № 3125-ХІІ від 22.04.1993 р.	Вища економічна або юридична освіта (ОКР — магістр або спеціаліст, здобуття якої визнається в Україні, 3 роки досвіду безперервної роботи ревізором, бухгалтером, юристом, фінансистом, економістом, асистентом аудитора	Сертифікат для здійснення загального аудиту та аудиту банків

2.4. ТЕМАТИКА ІНДИВІДУАЛЬНИХ ЗАВДАНЬ

Завдання 12 (для індивідуальної роботи за темою 2)

1.З'ясувати порядок сертифікації аудиторів в Україні.

2.Скласти заяву претендента (використовуючи особисту інформацію, якщо певна інформація на час складання заяви відсутня — визначити її самостійно) на одержання сертифіката.

Для відповіді скористатись змістом Положення про сертифікацію аудиторів, затвердженого рішенням АПУ від 31.05.2007 р. протокол № 178/6 (зі змінами та доповненнями).

Завдання 13 (для індивідуальної роботи за темою 2)

1.З'ясувати порядок ведення Реєстру аудиторських фірм і аудиторів в Україні та вимоги щодо внесення до цього Реєстру.

2.Скласти перелік документів для внесення суб'єкта аудиторської діяльності до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

3.Заповнити означені вище документи за умови, що Ви є приватним підприємцем-аудитором (відсутню на час складання документів інформацію визначити самостійно).

Для відповіді скористатись змістом Порядку ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, затвердженим Рішенням АПУ від 26.04.2007 р. протокол № 176/7 (зі змінами та доповненнями).

Теми рефератів за Темою 2

1. Система регулювання аудиторської діяльності в Україні: державне, професійне, внутрішнє.
2. Аудиторська палата України, її створення, склад та функції.
3. Спілка аудиторів України, її створення, склад та функції.
4. Розвиток нормативного регулювання аудиторської діяльності в Україні.
5. Посадова інструкція головного аудитора.
6. Посадова інструкція старшого аудитора.
7. Посадова інструкція аудитора (не сертифікованого).

8. Посадова інструкція асистента (помічника) аудитора.
9. Структура та категорії персоналу аудиторських фірм за межами України (країни за вибором).

2.5. ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК ЗА ТЕМОЮ 2

Акціонерне товариство — господарське товариство, статутний капітал якого поділено на визначену кількість акцій однакової номінальної вартості, корпоративні права за якими посвідчуються акціями. Акціонерне товариство не відповідає за зобов'язаннями акціонерів. Акціонери не відповідають за зобов'язаннями товариства і несуть ризик збитків, пов'язаних з діяльністю товариства, тільки в межах належних їм акцій. За типом акціонерні товариства поділяються на публічні та приватні.

Асистенти — працівники, які беруть участь в окремій аудиторській перевірці, але самі не є аудиторами.

Аудитор (Auditor) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — термін «аудитор» вживається для зазначення: особи чи осіб, які проводять аудит, як правило, партнер із завдання або інші члени аудиторської групи із завдання чи залежно від обставин фірма. У разі, якщо МСА прямо передбачають, що вимога або відповідальність виконуватиметься партнером із завдання, вживають термін «партнер із завдання», а не «аудитор».

Аудиторська діяльність (згідно зі ст. 3 Закону України «Про аудиторську діяльність») — підприємницька діяльність, яка включає організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) і надання інших аудиторських послуг.

Аудиторська палата України (АПУ) — незалежний самостійний орган, створений шляхом делегування членів від Спілки аудиторів України та державних установ і відомств для забезпечення аудиторської діяльності в Україні; існує на засадах самоврядування і є юридичною особою.

Аудиторська фірма (Audit firm) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — див. Фірма.

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

Аудиторський висновок — висновок, наданий в результаті незалежної аудиторської перевірки фінансової інформації (у редакції МСА 2010 р. замість поняття «аудиторський висновок» використовується поняття «аудиторський звіт»).

Великого підприємництва суб'єкти (згідно з п. 3 ст. 55 Господарського кодексу України) — юридичні особи — суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) перевищує 250 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності перевищує суму, еквівалентну 50 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.

Види бухгалтерського обліку — фінансовий, управлінський та податковий облік.

Вища аудиторська установа — громадська установа країни, яка незалежно від того, як її названо, створено або організовано, відповідно до закону виконує найвищі аудиторські функції в інтересах громадськості цієї країни.

Головний аудитор — аудитор, який несе відповідальність за складання висновку про фінансові звіти суб'єкта господарювання, коли ці фінансові звіти включають фінансову інформацію про один чи кілька компонентів, перевірених іншим аудитором.

Група із завдання — весь персонал, що виконує завдання, включно з експертами, найнятими фірмою у зв'язку із цим завданням.

Економічна інформація — сукупність відомостей, що відображають економічні процеси. Джерелами інформації є виробничі процеси, процеси обігу матеріальних цінностей, коштів, товарних, фінансових та трудових ресурсів тощо.

Етика — норми поведінки, сукупність загальноприйнятих моральних правил, вимоги, які людина ставить перед собою або яких вимагає суспільство у певному середовищі, соціальній групі населення.

Значний ризик (Significant risk) — ідентифікований та оцінений ризик суттєвого викривлення, що, за судженням аудитора, потребує спеціального розгляду аудитором.

Іноземне підприємство — підприємство, в статутному фонді (капіталі) якого іноземна інвестиція становить сто відсотків.

Інший аудитор — аудитор (окрім головного аудитора), який несе відповідальність за складання висновку про фінансову інформацію компонента суб'єкта господарювання, і цей висновок входить до складу фінансових звітів, перевірених головним аудитором.

Кодекс етики професійних бухгалтерів (КЕПБ) (згідно з КЕПБ) — основа для етичних вимог (кодексу етики, детальних правил, рекомендацій, норм поведінки) до професійних бухгалтерів у кожній країні; збірка правил та положень, якими, за законодавством України, необхідно користуватись при оцінці професійної етики аудитора.

Комерційна таємниця — право суб'єктів підприємницької діяльності не розголошувати, зберігати в таємниці відомості про власну діяльність чи діяльність з участю інших компаньйонів (виробнича, наукова, торговельна, фінансова та інша діяльність), якщо ці відомості можуть нанести фінансові, матеріальні чи моральні збитки.

Конфлікт — суперечливість у поглядах і відношеннях, зіткнення протилежних інтересів, гостра суперечка або це відсутність згоди і непоступливість між двома або більшою кількістю сторін, коли кожна з них визнає і відстоює лише свою позицію.

Мале підприємство (Smaller entity) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — суб'єкт господарювання, якому зазвичай властиві такі якісні характеристики:

а) володіння та управління зосереджено у невеликої кількості осіб (часто в руках однієї особи; це може бути фізична особа або інше підприємство, у власності якого перебуває суб'єкт господарювання, за умови, що власник демонструє відповідні якісні характеристики), а також:

б) одна або кілька з таких характеристик:

i) прості та нескладні операції;

ii) спрощена система ведення обліку;

iii) незначна кількість напрямів економічної діяльності та мала кількість продукції за кожним із них;

iv) обмежена кількість засобів внутрішнього контролю;

- v) небагато рівнів управлінського персоналу з повноваженнями щодо широкого кола засобів контролю; або
- vi) нечислений персонал з широким колом обов'язків для багатьох працівників.

Ці якісні характеристики не є вичерпними, вони притаманні не тільки малим підприємствам, а малі підприємства, в свою чергу, не обов'язково мають демонструвати всі наведені характеристики.

Малого підприємництва суб'єкти (згідно з п. 3 ст. 55 *Господарського кодексу України*) — фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи — підприємці та юридичні особи — суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.

Мікропідприємництва суб'єкти (згідно з п. 3 ст. 55 *Господарського кодексу України*) — фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи — підприємці та юридичні особи — суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

Наукова організація праці (НОП) — система заходів, що забезпечує підвищення ефективності функціонування живої праці на основі сучасних досягнень науки і техніки.

Об'єктивність — реальність, неупередженість, відповідність об'єктивній дійсності.

Партнер (Partner) (згідно з *Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*) — будь-яка особа, уповноважена приймати від імені фірми зобов'язання щодо виконання завдання з надання професійних послуг.

Персонал (Personnel) (згідно з *Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*) — партнери та інші працівники.

Підприємство з іноземними інвестиціями — це підприємство, в статутному фонді (капіталі) якого іноземна інвестиція становить не менш як десять відсотків.

Посадова інструкція — документ, що розробляється відділом кадрів (службою управління персоналом) або керівником структурного підрозділу (начальником відділу) та затверджується керівником підприємства, в якому зафіксовані завдання, функції, обов'язки, права і відповідальність посадової особи.

Практик — професійний практикуючий бухгалтер.

Працівники (Staff) (згідно з *Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*) — фахівці, крім партнерів, включаючи будь-яких експертів, яких наймає фірма.

Професійний бухгалтер (Professional accountant) (згідно з *Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*) — особа, яка є членом організації МФБ (Міжнародної федерації бухгалтерів).

Професійний практикуючий бухгалтер (Professional accountant in public practice) (згідно з *Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю яко-*

сті, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — професійний бухгалтер незалежно від класифікації обов'язків (наприклад, аудит, податкова сфера чи консультаційні послуги) у фірмі, що надає професійні послуги. Цей термін також використовують стосовно фірми професійних практикуючих бухгалтерів.

Професійні стандарти (Professional standards) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — Міжнародні стандарти аудиту (МСА) та відповідні етичні вимоги.

Регіональні відділення (РВ) на правах уповноважених представництв АПУ — структурні підрозділи АПУ без прав юридичної особи.

Реєстр аудиторських фірм та аудиторів (згідно зі ст. 11 Закону України «Про аудиторську діяльність») — база даних, що містить інформацію про аудиторські фірми та аудиторів, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи-підприємці.

Ротація — рух, переміщення, зміна місцезнаходження певного об'єкту або особи.

Середнього підприємництва суб'єкти (згідно з п. 3 ст. 55 Господарського кодексу України) — інші суб'єкти господарювання, крім суб'єктів мікро-, малого та великого підприємництва.

Сертифікат аудитора (згідно зі ст. 4 Закону України «Про аудиторську діяльність») — документ, який визначає кваліфікаційну придатність фізичної особи на зайняття аудиторською діяльністю на території України; він має відповідну серію та номер, виданий конкретній фізичній особі Аудиторською палатою України,

Сертифікат аудитора (згідно з додатком № 1 до Положення про сертифікацію аудиторів) — це офіційний документ, який засвідчує рівень професійних знань, необхідних для здійснення аудиту підприємств різних форм власності на території України.

Сертифікація аудиторів (згідно зі ст. 10 Закону України «Про аудиторську діяльність») — визначення кваліфікаційної придатності аудиторів на зайняття аудиторською діяльністю.

Спеціалізація — зосередження діяльності на відносно вузьких напрямках, окремих технологічних операціях або видах продукції; набуття спеціальних знань, навичок у певній галузі; поділ праці за її окремими видами та формами.

Спеціалізовані аудиторські фірми — фірми, які виконують більш вузьке коло робіт і спеціалізуються в основному на аудиті фінансової звітності та наданні аудиторських послуг.

Спеціаліст — людина, яка володіє спеціальними знаннями, навичками, досвідом роботи в певній галузі діяльності та отримала повну вищу освіту за певною спеціальністю.

Спілка аудиторів України (САУ) — об'єднання аудиторів на професійній основі.

Структура — внутрішня будова чогось, певний взаємоув'язка складових цілого; склад, побудова економічного об'єкта.

Товариство з обмеженою відповідальністю — господарське товариство, що має статутний фонд, поділений на частки, розмір яких визначається установчими документами, і несе відповідальність за своїми зобов'язаннями тільки своїм майном. Учасники товариства, які повністю сплатили свої вклади, несуть ризик збитків, пов'язаних з діяльністю товариства, у межах своїх вкладів.

Універсальні аудиторські фірми — фірми, які одночасно можуть займатися декількома (всіма) видами аудиторської діяльності, керуючись чинним законодавством.

Управлінський персонал (Management) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — особа (особи), які несуть адміністративну відповідальність за ведення діяльності суб'єкта господарювання. Для деяких суб'єктів господарювання в певних юрисдикціях до складу управлінського персоналу входять деякі чи всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, наприклад члени ради керуючих або власник-менеджер.

Фінансова звітність (Financial statements) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — структуроване подання історичної фінансової інформації, включаючи відповідні примітки, яке призначене повідомляти про економічні ресурси або зобов'язання суб'єкта господарювання на певний момент часу або про зміни у них за період часу відповідно до концептуальної основи фінансової звітності. Відповідні примітки складаються, як правило, зі стислого викладу суттєвих облікових політик та іншої пояснювальної інформації. Термін «фінансова звітність» означає, як правило, повний комплект фінансової звітності, визначений за вимогами застосовної концептуальної основи фінансової звітності, проте може також означати окремий фінансовий звіт.

Фірма (Firm) (Аудиторська фірма) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — одноосібний фахівець-практик, партнерство, корпорація або інша організація професійних бухгалтерів.

Штатний розпис (розклад) — документ, що встановлює для конкретної установи, організації або підприємства структуру адміністративно-управлінського апарату, штат і посадові оклади.

Штатні працівники — професіонали, крім партнерів, включаючи будь-яких експертів, яких наймає фірма.

Інформаційні джерела: 1, 5, 13, 14, 25, 26, 27, 29, 30, 31, 34, 36, 37, 38, 41, 42, 46, 53, 72, 77, 80, 86, 87, 88, 90, 92, 93, 95, 97, 98.

ТЕМА 3. МЕТОДИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА КРИТЕРІЇ ЇЇ ОЦІНЮВАННЯ

Методичні рекомендації

Аудит, як будь-яка наука, має предмет, об'єкт (об'єкти) та суб'єкти, які було розглянуто в темі 1. Далі необхідно з'ясувати, що є методом аудиту, які методичні прийоми (елементи методу) йому притаманні. Тому спочатку визначається розподіл методів аудиту на загальнонаукові, притаманні будь-якій науці, та специфічні (власні), що використовує тільки аудит та деякі споріднені науки, і дається узагальнений зміст кожного з елементів груп методів та ситуації застосування.

Далі слід визначити критерії оцінки аудитором фінансової звітності та з'ясувати методики проведення аудиту саме фінансової звітності. Необхідно зрозуміти відмінності кожної з чотирьох складових методики (методик) та можливість і необхідність застосування їх у комплексі. Значну увагу треба приділити бухгалтерській методиці — правилам перевірки оборотів і залишків на рахунках.

Останнім питанням теми є використання комп'ютерних технологій в аудиті, що в час глобальної комп'ютеризації управлінських процесів на будь-якому підприємстві стає все більш актуальним.

3.1. МЕТОДИЧНІ ПОРАДИ ДО ВИВЧЕННЯ ТЕМИ

Перелік питань

1. Загальнонаукові та специфічні методи і прийоми аудиту.
2. Критерії оцінки аудитором фінансової звітності.
3. Методики проведення аудиту фінансової звітності та їх складові.
4. Використання методики перевірки оборотів і залишків на рахунках.
5. Використання комп'ютерних технологій в аудиті.

1. Загальнонаукові та специфічні методи і прийоми аудиту

Будь-яка наука характеризується тим, що має предмет з об'єктами дослідження і метод (методи).

Предмет аудиту та його об'єкти вже було розглянуто в темі 1. Нині необхідно зупинитися на методі та методичних прийомах аудиту.

Слово «метод» походить від грецького «*methodos*» — дослідження. Тому **метод будь-якої науки** свідчить про те, яким чином, із застосування яких прийомів і процедур вивчається предмет і досліджуються його об'єкти.

Методи аудиту можливо розподілити на дві великі групи:

- загальнонаукові методи дослідження;
- специфічні (власні, спеціальні) методичні прийоми аудиту.

Приймаючи до відомостей, що перша група методів може включати велику кількість складових, автори виділяють тільки дванадцять основних загальнонаукових методів дослідження:

- аналіз та синтез;
- індукція та дедукція;
- аналогія та моделювання;
- абстрагування та конкретизація;
- узагальнення та порівняння;
- системний аналіз та функціонально-вартісний аналіз.

Специфікою використання загальнонаукових методів є можливість їх застосування на будь-якому етапі перевірки. Адже діяльність ауди-

тора — це розумова діяльність, що полягає у постійному аналізі та порівнянні однієї величини чи показника, що досліджується, з іншими для встановлення об'єктивності. Наприклад, на початковому етапі дослідження звітності при проведенні аналізу її показників здійснюється низка таких логічних операцій як аналіз і синтез, абстрагування і узагальнення, аналогія тощо. Крім того, отримані в процесі дослідження результати на будь-якому з етапів перевірки вимагають певної систематизації, формування об'єктивних і повних висновків, що досягається за допомогою узагальнення.

Крім того, при здійсненні перевірки аудитор також застосовує методи, які притаманні тільки безпосередньо аудиту чи деяким суміжним наукам, які мають назву *специфічних (власних, спеціальних) методичних прийомів аудиту*. Класифікацій цих прийомів в аудиті існує декілька і автори посібника дотримуються точки зору про наступне їхнє групування (див. термінологічний словник до даної Теми):

- органолептичні (9):
 - інвентаризація;
 - контрольні замірювання робіт;
 - вибіркові спостереження;
 - суцільні спостереження;
 - технологічний контроль;
 - хімічно-технологічний контроль;
 - експертизи;
 - службове розслідування;
 - експеримент;
- розрахунково-аналітичні (3):
 - економічний аналіз;
 - статистичні розрахунки;
 - економіко-математичні методи;
- документальні (2):
 - суцільний спосіб;
 - несуцільний спосіб (вибіркова перевірка);
- узагальнення та реалізація результатів аудиту.

Цієї класифікації дотримуються Б.Ф.Усач [95; с.24-27], С.І.Дерев'яно та колектив авторів [86; с.28-29], інші фахівці.

Означене групування взято за основу, але в нього внесено деякі зміни, запропоновані Л.М. Чернелевським та Н.І.Берендою [103; с.30]. У цьому навчальному посібнику складові органолептичних та розрахунково-аналітичних методів співпадають із наведеним вище, а документальні методи поділено на:

- інформаційне моделювання;
- дослідження документів;

- камеральні перевірки;
- нормативно-правове регулювання;
- групування недоліків.

Крім того, узагальнення результатів аудиту надано у якості:

- документування результатів проміжного контролю;
- аналітичне групування недоліків;
- економічна оцінка недоліків та заходи до їх профілактики;
- систематизоване групування в звіті аудитора;
- прийняття рішень і контроль за їх виконанням.

Ф.Ф.Бутинець [46; с.259-261] у якості спеціальних методів визначає дві групи, які базуються на методичних прийомах господарського контролю: методичні прийоми документального та фактичного контролю.

Прийоми документального контролю, в свою чергу, поділяються:

- формальна перевірка;
- арифметична перевірка;
- нормативно-правова перевірка;
- експертне дослідження (за дорученням замовника);
- економічна перевірка;
- зустрічна перевірка (за дорученням замовника);
- логічна перевірка;
- взаємний контроль.

Прийоми фактичного контролю складаються з:

- лабораторний аналіз;
- перевірка операцій в натурі;
- дослідження операцій на місці;
- отримання письмових пояснень.

У навчальному посібнику Л.П.Кулаковська та Ю.В.Піча [72; с.43] всі методи аудиту поділяють на методичні прийоми проведення та методичні прийоми організації.

Методичні прийоми проведення поділяються на наступні складові:

- Фактична перевірка.
- Документальна перевірка:
 - перевірка по суті;
 - формальна;
 - арифметична.
- Підтвердження.
- Спостереження.
- Обстеження.
- Опитування.
- Перевірка механічної точності.
- Аналітичні тести.
- Сканування.

- Спеціальна перевірка.
- Зустрічна перевірка.

Методичні прийоми організації складаються з наступних:

- суцільний;
- вибірковий;
- аналітичний;
- комбінований.

Однак, не зважаючи на певну багатогранність розглянутого питання, необхідно відмітити, що аудиторська перевірка здійснюється за допомогою комплексу методів, які забезпечують формування аудитором об'єктивної думки та висновку щодо об'єкту аудиту.

2. Критерії оцінки аудитором фінансової звітності

Значний обсяг інформації, яку використовують при оцінці результатів діяльності суб'єкта господарювання можна отримати з фінансової звітності. Але якщо фінансова звітність має суттєві викривлення (похибки, перекручення) та містить не дійсні фінансові результати, то у такому випадку прийняті управлінські рішення можуть призвести до невірних висновків щодо результатів діяльності та до застосування неефективних дій для підвищення їхньої ефективності.

Необхідно нагадати, що визначення **фінансової звітності** міститься у ст.1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [26]. У теорії та практиці аудиту, що базується на міжнародних стандартах, використовується визначення **фінансової звітності**, яке надано у Термінологічному словнику до Темі 2. В цілому фінансова звітність складається із відповідних звітів, які включають в собі різні **елементи фінансового звіту**. Крім того, необхідно пам'ятати, що фінансова звітність містить в собі саме **історичну фінансову інформацію**, які на момент аудиторської перевірки вже відбулася та має завершений вигляд.

Аудитор оцінює фінансову звітність, насамперед, відносно її *достовірності*. Відповідно до Концептуальної Основи, яка визначає та описує елементи та мету завдань з надання впевненості, а також завдання на які розповсюджується дія МСА, МСЗО, МСЗНП та критерії для професійних бухгалтерів-практиків, інших осіб, що мають відношення до завдання з надання впевненості та РМСАНВ при розробці стандартів, передбачено відповідні критерії оцінки фінансової звітності, яких повинні дотримуватись аудитори у процесі проведення аудиту.

Аудитор розглядає достовірність фінансової звітності за двома загальними **критеріями**:

- **якісна суттєвість;**
- **кількісна суттєвість.**

Крім того, згідно з визначенням критеріїв, вони можуть бути *формальними* та *менш формальними*.

Формальними критеріями при проведенні аудиту та оцінки фінансової звітності можуть виступати як зовнішні, так і внутрішні стандарти. До зовнішніх стандартів можна віднести законодавчо-нормативні акти такі, як МСА, національні П(С)БО, Закони України тощо, до внутрішніх стандартів можна віднести внутрішні нормативні акти щодо регулювання діяльності суб'єкта господарювання та систему внутрішнього контролю, а саме: Наказ про облікову політику, положення про відділ внутрішнього аудиту тощо.

Для розгляду характеристики критеріїв необхідно зупинитись на категорії *відповідності*. Відповідні критерії необхідні для визначення несуперечливої оцінки чи професійного судження, в іншому ж випадку можуть виникнути різні тлумачення. Навіть для одного й того ж предмету можуть існувати різні критерії.

У цілому ж всі критерії, які аудитор використовує для оцінки фінансової звітності повинні бути **належними** (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Характеристики належних критеріїв

За іншими характеристиками критерії можуть бути вже **існуючими** чи **спеціально розробленими**. Те, якими є ці критерії, значно впливає на оцінку аудитором їх відповідності до конкретного завдання.

Критерії повинні бути *доступними для користувачів*, що дозволить їм зрозуміти методику оцінки чи правильність виміру.

Доступність критеріїв забезпечується наступними шляхами:

- публічність;
- чітке та ясне висвітлення при поданні інформації;
- чітке та ясне викладенням у висновку згідно із завданням з надання впевненості;
- загальна зрозумілість тощо.

Критерії можуть бути обмежені тільки для конкретних користувачів певної категорії, галузі тощо, або для окремої мети. У такому випадку використання висновку з надання впевненості обмежується цими користувачами чи певними цілями.

Так, у випадку оцінки *достовірності* фінансової звітності, аудитор у прийнято керуватись наступними критеріями (табл. 3.1.):

Таблиця 3.1

Критерії оцінки достовірності фінансової звітності

Критерій	Коментар
Загальна прийнятність звітності	Відповідає чи ні звітність у цілому всім поданим до неї вимогам та чи не містить вона суперечливу інформацію
Обґрунтованість	Чи існують обґрунтування для включення у звітність наведених там сум
Закінченість	Чи включені у звітність всі належні суми, наприклад, чи належать всі активи та пасиви компанії
Оцінка	Чи всі статті правильно оцінені та безпомилково підраховані
Класифікація	Чи мають місце підстави відносити суму на той рахунок, на який вона записана
Розподіл	Чи віднесено операції, що здійснювались незадовго до дати складання балансу або безпосередньо після неї, до того періоду, в якому вони були здійснені
Акуратність	Чи відповідають суми окремих операцій даним, які наведено у книгах та журналах аналітичного обліку, чи правильно вони підраховані, чи відповідають підсумки даним Головної книги
Розкриття	Чи всі статті занесено до фінансової звітності та правильно їх відображено у звітах та додатках до них

Необхідно пам'ятати, що при проведенні перевірки аудитори повинні дотримуватись усіх діючих нормативно-правових актів.

Відповідно до вимог МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів ауди-

ту» [13] аудитори планують і здійснюють аудит згідно з принципами професійного скептицизму з урахуванням існуючих обставин, які можуть виявляти суттєві відхилення у фінансових звітах. Плануючи та здійснюючи аудиторські процедури, проводячи оцінку одержаної інформації чи обґрунтовуючи власну думку для надання висновку, аудитор повинен усвідомлювати, що невідповідність діяльності суб'єкта господарювання діючим законам і нормативним актам може суттєво вплинути на фінансову звітність.

3. Методики проведення аудиту фінансової звітності та їхні складові

Аудит як інформаційна система функціонує у певному технологічному режимі, упорядковано та здійснюється в певній послідовності.

Технологія аудиту — це науково-організований процес, який передбачає виконання аудиторських робіт у певній послідовності за окремими стадіями, тісно пов'язаними між собою, що утворюють єдину систему для вирішення поставлених завдань.

Необхідно розрізняти поняття *методу* та *методики*, оскільки останнє більш широке й визначає саме сукупність методів, технічних прийомів, інструментів та засобів найбільш доцільного дослідження стану та поведінки об'єктів, що контролюються відносно поставлених цілей.

Єдиної **методики** щодо проведення аудиту *не існує*.

Кожна аудиторська фірма та аудитор розробляє **методику аудиту** фінансової звітності, враховуючи компетентність аудиторів, об'єкт дослідження, галузь діяльності підприємства, особливості законодавства тощо. Навіть одна й та ж сама фірма не використовує єдину методику при всіх перевірках. Так, кожен аудитор при кожному проведенні аудиту чи при наданні послуги використовує розроблену ним методику, але весь час її змінює і доповнює у залежності від підприємства, на якому буде проведено аудит, та у залежності від завдань і мети тощо.

У аудиторській фірмі бажано мати апробовані методики аудиторської перевірки, що дає можливість звести до мінімуму ризик перевірки, а також зменшити термін її проведення. Але необхідно розуміти, що ці методики є *комерційною таємницею* аудиторських фірм, їх ноу-хау.

При розробці методики проведення аудиту, залежно від завдання та мети аудиторської перевірки, можна виділити наступні основні підходи:

- бухгалтерський;
- юридичний;

- спеціальний;
- галузевий;
- податковий.

Бухгалтерський підхід ще називають методиками перевірки оборотів і залишках по рахунках бухгалтерського обліку (МСА 510 «Перші завдання з аудиту — залишки на початок періоду») [13].

При застосуванні *юридичного підходу* господарські операції здебільше вивчаються з правової точки зору. Особливо це стосується питань щодо правильності формування статутного капіталу, розрахунків із засновниками, юридичних основ законності існування того чи іншого підприємства, законності тих чи інших господарських операцій тощо. Але у більшості випадків ці два підходи перетинаються, так як перевіряти достовірність оборотів і залишків за рахунками бухгалтерського обліку без правової основи здійснення цих операцій неможливо.

При *спеціальному підході* до розробки методик необхідно враховувати специфіку певної групи економічних суб'єктів, пов'язаних між собою характерними особливостями (організаційно-правовою формою, структурою капіталу, структурою управління, чисельністю працівників, податковим режимом тощо), а саме: акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю, малі підприємства, іноземні підприємства, підприємства із іноземними інвестиціями, офшорні компанії тощо.

При *галузевому підході* до розробки методики аудиту необхідно враховувати галузеві особливості економічних суб'єктів, їх вид діяльності, характерні особливості формування доходів і витрат як в цілому по підприємству, так і виробничої собівартості продукції, робіт, послуг; витрати, пов'язані з реалізацією продукції, товарів тощо. Але ці підходи застосовуються при розробці даної методики комплексно, тобто — із врахуванням бухгалтерського, юридичного та спеціального підходів.

Податковий підхід при застосуванні методик аудиту ґрунтується на тому, що аудитори при перевірці достовірності фінансової звітності повинні перевіряти відповідно до завдання достовірність податкової звітності щодо формування доходів і витрат діяльності підприємства та визначення прибутку до оподаткування відповідно до податкової декларації, правильності нарахування та сплати податку на додану вартість і проведення розрахунків з бюджетом зі своєчасності нарахування та сплати податків і зборів до бюджету.

Використовуючи міжнародні та вітчизняні методики аудиту та узагальнюючи рекомендації з його проведення, необхідно виділити наступні складові частини, за якими здійснюється будь-яка аудиторська перевірка:

1. Нормативне забезпечення для проведення аудиту:
 - зовнішні стандарти;

- внутрішні стандарти підприємства.
- 1.Предметна область проведення перевірки:
 - загальні та установчі документи підприємства;
 - комплекси перевірок.
- 2.Методика перевірки робіт та розділів бухгалтерського обліку, що підлягають аудиту.
- 3.Особливості проведення аудиту в умовах комп'ютерної обробки даних (КОД).

Нормативно — правове забезпечення аудиту включає в себе зовнішні та внутрішні стандарти.

До зовнішніх стандартів відносяться закони України, накази президента, постанови, інструкції, положення, МСФЗ, національні П(С)БО, Стандарти аудиту МФБ, Кодекс етики професійних бухгалтерів, галузеві інструкції тощо.

До внутрішніх стандартів відносяться Наказ про облікову політику, додатки до цього Наказу (робочий план рахунків, посадові інструкції, графіки подання звітів і документів (графіки документообігу) тощо), методичні та інструктивні матеріали з організації та методики обліку і контролю на підприємстві тощо.

Предметна область дослідження складається із двох груп комплексів. Одна включає загальні та засновницькі документи щодо діяльності підприємства, господарські договори, Наказ про облікову політику, положення про систему внутрішньогосподарського контролю, фінансову звітність підприємства, оцінку фінансового стану підприємства та його системи внутрішнього контролю.

Друга група включає безпосередньо комплекси робіт з перевірки господарських операцій і стан рахунків бухгалтерського обліку, як правило згрупованих за активом та пасивом Балансу (Звіту про фінансовий стан).

Методика перевірки розділів, рахунків бухгалтерського обліку, робіт, аудиторських послуг тощо включає в себе розробку процедур за кожним завданням аудиту та за кожним рахунком, починаючи з вивчення методики та організації за цим рахунком, яке передбачене чинним законодавством та конкретизоване Наказом про облікову політику підприємства, починаючи із статті Балансу (Звіту про фінансовий стан) чи Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), де є залишки чи обороти за цим рахунком, наступним — здійснити порівняння з інформацією Оборотної відомості за синтетичними рахунками, потім — із регістром обліку за даним об'єктом та за регістрами кореспондуючих до нього об'єктів, а наприкінці — із зведеними (якщо вони наявні за методикою ведення досліджуваного рахунку) та первинними документами. Тобто необхідно здійснювати аудиторську перевірку

ку за методом дедукції — від загального до часткового, а саме — від звітності до первинного документа, а не навпаки.

При цьому *методика перевірки за окремим рахунком бухгалтерського обліку*, яку розробляє аудитор, обов'язково повинна включати складові, розглянуті у наступному питанні.

4. Використання методики перевірки оборотів і залишків на рахунках

Необхідно нагадати, що ця методика є бухгалтерською (інакше — бухгалтерським підходом). Частково цьому питанню присвячений окремий МСА 510 *«Перші завдання з аудиту — залишки на початок періоду»* [13].

Цей МСА розглядає відповідальність аудитора щодо формування думки щодо достовірності залишків на початок періоду під час проведення аудиторської перевірки вперше, або якщо аудиторська перевірка фінансових звітів за попередній період здійснювалась іншим аудитором, тобто при виконанні **першого завдання з аудиту**. Крім сум у фінансовій звітності **залишки на початок періоду** включають також чинники, які існували на початок періоду, наприклад умовні та позабалансові зобов'язання.

Метою аудитора при виконанні *першого завдання з аудиту* щодо залишків на початок періоду є отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів, чи:

а) існують викривлення у залишках на початок періоду, які суттєво впливають на фінансову звітність поточного періоду;

б) послідовно застосовувалася відповідна облікова політика, відображена у залишках на початок періоду, у фінансовій звітності поточного періоду та чи змінив обліковий політиці було враховано та адекватно подано й розкрито відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Методика перевірки оборотів і залишків (сальдо) повинна розроблятися у наступній послідовності та включати такі складові:

1) перелік нормативних документів, що регулюють порядок відображення господарських операцій за конкретним рахунком, включаючи зовнішні та внутрішні стандарти;

2) опис існуючих альтернативних облікових рішень щодо того чи іншого об'єкту;

3) оцінка існуючої облікової політики та її застосування у практичній діяльності;

4) оцінка звітності підприємства, у якій знаходиться інформація за відповідними об'єктом чи рахунками бухгалтерського обліку;

5)аналіз інформації за регістрами синтетичного й аналітичного обліку за даним об'єктом: які застосовує підприємство і які є чинними згідно з законодавством і порівняння з даними звітності;

6)оцінка зведених та первинних документів за даним об'єктом: що застосовує підприємство і які є чинними згідно із законодавством;

7)використання класифікатора типових та можливих порушень за об'єктом і його доповнення виявленими у ході перевірки;

8)застосування тестів на відповідність;

9)перелік аудиторських **процедур** (інакше — конкретних дій аудитора щодо виконання визначених завдань перевірки);

10)послідовність виконання аудиторських процедур, які об'єднуються у програму перевірки;

11)визначення відповідних аудиторських доказів щодо кожної аудиторської процедури;

12)використання аналітичних методів при проведенні перевірки;

13)узагальнення інформації у робочих документах аудитора;

14)можливість та межа використання персонального комп'ютера у перевірці.

5. Використання комп'ютерних технологій в аудиті

На закінчення теми зупинимось на методах аудиту, які можуть застосовуватись при використанні комп'ютера, — **комп'ютеризованих методах аудиту (КМА)**.

До грудня 2004 року Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та супутніх послуг включали п'ять положень, які безпосередньо стосувались КМА та здійснення аудиторської перевірки в умовах комп'ютерного середовища (**середовища ІТ**). На поточний момент окремі нормативні документи з цих питань є недіючими, частково їх зміст було перенесено у різні МСА. Крім того, сучасна комп'ютеризація суспільства вже дійшла такого розвитку, що не виникає сумнівів у суттєвих перевагах застосування комп'ютерної техніки як у господарській діяльності суб'єктів господарювання в цілому, так і для здійснення певних операцій, процедур та розрахунків.

Перевагами застосування комп'ютерної техніки при здійсненні аудиту є:

- зменшення кількості даних, що обробляються вручну;
- економія часу на використання одноманітних прийомів порівняння фактичних даних з обліковими;
- зберігання і багаторазове використання отриманих даних;
- здійснення попередньої оцінки результатів робіт за відхиленнями;

- здійснення в автоматичному режимі перевірки тотожності чи взаємної ув'язки показників різних форм звітності.

Аудитор повинен оцінити обсяг впливу системи **електронного обміну даними (ЕОД)** на процес аудиту. Завдання аудиту не змінюються в середовищі ЕОД, але обробка, зберігання і взаємозв'язок інформаційних потоків, а також система управління і внутрішнього контролю, які використовуються клієнтом, зазнають впливу комп'ютерної техніки. У зв'язку із чим аудиторів необхідно першочергово звернути увагу на **загальні засоби контролю ІТ**, які створено і застосовуються у клієнта.

Внаслідок цього, середовище ЕОД може впливати на: процедури, які виконуються аудитором з метою досягнення розуміння системи обліку і управління клієнта; оцінку властивого ризику та ризику управління, через які аудитор оцінює свій аудиторський ризик; планування аудиту та ефективність тестів управління і незалежних процедур перевірки.

Під час планування етапів робіт, на котрі може впливати середовище ЕОД, аудитор повинен оцінити вплив ЕОД на доступність проміжних і вихідних даних, а саме — на **засоби контролю за доступом**. Значення і складність комп'ютерної обробки характеризується таким обсягом перетворень, що для користувача стає складним ідентифікувати і виправити помилки обробки автоматичною генерацією процедурами обробки інформації і зверненням безпосередньо до іншої прикладної програми, жорстким алгоритмом розрахунків, котрий неможливо поміняти або піти в обхід програми, відсутністю при роботі з програмним комплексом ручного відбору і обробки даних.

Необхідно оцінити вплив системи ЕОД на організаційну структуру користувача програми, оцінити також доступність даних, існування останніх у вигляді файлів чи друкованого матеріалу, з'ясувати чи може система генерувати внутрішнє повідомлення, котре можна використовувати під час аудиту, з метою зняття (отримання) інформації в конкретній точці (на конкретному етапі). Коли існує значна автоматизація облікових процесів, необхідно визначити, як це впливає на оцінку ризику внутрішнього контролю та як змінюється характер таких ризиків.

Потенціал помилок і недоліків, властивих системам ЕОД, значно вищий, ніж при веденні бухгалтерського обліку шляхом ручної обробки, а саме — з причини подробиць, притаманних таким діям. Також підвищується ризик несанкціонованого доступу до даних обліку і управління. Зменшення участі людини в процесах обробки інформації призводить до того, що помилки і недоліки, які зустрічаються протягом діяльності суб'єкта через зміни прикладних програм або системного програмного забезпечення можуть залишатися не виявленими ним три-

валий час. ЕОД може виконувати деякі типи операцій автоматично, розрахунок таких процедур може не фіксуватися і не реєструватися (наприклад: автоматичний перерахунок валютної вартості активів у валюту України при використанні курсів національної валюти до іноземних валют; функція закриття місяця шляхом списання всіх поточних доходів і витрат на фінансовий результат тощо). У ситуаціях, коли така система керується і здійснюється шляхом ручної обробки, для цих операцій треба було мати письмове оформлення.

Система контролю в цілому залежить від комп'ютерної обробки. За результатами роботи програми з'являються звіти і матеріали, які використовуються при виконанні процедур управління і контролю. Ефективність останніх залежить від завершеності і точності закладеного в програму алгоритму. В свою чергу, ефективність обробки запитів у прикладній програмі часто пов'язана з ефективністю *загальних засобів контролю ІТ та засобів контролю за доступом*. Ці системи можуть пропонувати керівництву аналітичні засоби, котрі можуть використовуватися для контролю операцій підприємства і розширення внутрішньої структури управління.

Таким чином, *умовами* використання комп'ютерної техніки в діяльності аудитора є:

- наявність комп'ютера;
- вміння аудитора працювати з персональним комп'ютером;
- наявність програмного забезпечення, здатного реалізувати моделі обробки інформації, доступність його для користувачів-аудиторів;
- наявність програмного забезпечення організації і проведення аудиту та бухгалтерських програм, що найчастіше застосовуються;
- наявність набору автоматизованих прийомів контролю та довідкової бази нормативних документів;
- розроблені макети вихідних документів.

Обробка великих масивів даних в цілому дає можливість аудиторів використовувати загальні або спеціальні контрольні методи і автоматизувати процес аналізу, виконання тестових процедур під час підготовки рекомендацій і висновків.

На сьогодні *всі програми*, якими може користуватися аудитор при проведенні перевірки, можна згрупувати:

- бухгалтерські програми — для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності (1С:Бухгалтерія, Парус, Бест-Звіт тощо);
- інші програми — економічні, соціальні тощо, які не є бухгалтерськими (Excel, Word, Access тощо);
- аудиторські комп'ютерні програми (ІТ:Аудит:Аудитор (Росія); Аудит ХР: Комплекс Аудит (Україна)).

3.2. ПЛАНИ ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ

Тема практичного заняття 3.1. **МЕТОДИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА КРИТЕРІЇ ЇЇ ОЦІНЮВАННЯ**

Питання для вивчення та обговорення

1. Загальнонаукові та специфічні методи і прийоми аудиту.
2. Критерії оцінки аудитором фінансової звітності.
3. Методики проведення аудиту фінансової звітності та їхні складові.
4. Використання методики перевірки оборотів і залишків на рахунках.
5. Використання комп'ютерних технологій в аудиті.

Мета практичного заняття — оволодіння різними методичними прийомами перевірки та встановлення фактів порушення чинного законодавства та ведення обліку, написання звітів щодо впливу порушень на фінансову звітність та результати діяльності.

Навчальний матеріал до практичного заняття 3.1.

Завдання 14

1. Розглянути наведені ситуації та визначити, за допомогою якого методу (методів) аудиту можна встановити факт порушення.

2. Надати письмово висновки за кожною ситуацією, визначивши, як порушення вплинуло на достовірність ведення обліку та складання фінансової звітності клієнта, як було викривлено структуру Балансу (Звіту про фінансовий стан) чи отриманий фінансовий результат за період.

Умова завдання

1. Паливно-мастильні матеріали, що надійшли від постачальника, не відображені в обліку.
2. Відображена фіктивна сума авансу постачальнику.
3. Показники рентабельності підприємства набагато нижчі від середнього показника по галузі.
4. У розрахунково-платіжній відомості неправильно визначено суму утримань податку на доходи фізичних осіб.
5. У акті на списання матеріальних цінностей завищено витрати фарби на малярні роботи.
6. У складі активів підприємства відображено дебіторську заборгованість, не визнану покупцем.

Завдання 15

1. Використовуючи прийоми документальної перевірки по суті, встановити правильність кореспонденції рахунків, яку надано клієнтом — АТ «Хлібозавод № 2» за лютий 20xx р. (табл. 3.2).

2. Виконуючи обов'язки аудитора, надати кореспонденцію рахунків за кожною господарською ситуацією згідно з чинним законодавством.

3. Надати клієнту рекомендації щодо виправлення виявлених порушень у кореспонденції рахунків.

Умова завдання

Таблиця 3.2

**Журнал реєстрації господарських операцій по
АТ «Хлібозавод № 2» за лютий 20xx р.**

№ з/п	Документ, зміст операції	Дебет	Кредит
1	Розрахунок амортизації № 2 від ... Нарахована амортизація: - приміщення дирекції - приміщення цеху - транспортних засобів, що перевозять готову продукцію	103 103 105	13 13 13
2	Розрахунок нарахувань на заробітну плату № 2 від ... Визначено нарахування на заробітну плату робітників основного виробництва до Пенсійного фонду	661	651
3	Податкова накладна № 45 від ... Визначено зобов'язання з ПДВ при реалізації готової продукції	641	361
4	Акт приймання-передачі основних засобів № 3 від ... Оприбутковано верстат, придбаний у заводу «Півден-маш»	104	631
5	Вексель № 123456 від ... Видано короткостроковий вексель в оплату запчастин	34	207
6	Наряд на відрядну роботу № 67 від ... Нарахована заробітна плата майстру цеху за поточний ремонт верстату, що знаходиться в експлуатації (здійснення ремонту входить до його обов'язків)	104	661
7	Меморіальний ордер банку № 168 від ... Списано банком за розрахунково-касове обслуговування	631	311
8	Довідка бухгалтерії № 37 від ... Списано кредиторську заборгованість, за якою минув строк позовної давності	947	631

1. Результати вирішення пп. 2 та 3 відобразити у табл. 3.3.

При наданні коригуючи проведення, їх кількість не обов'язково повинна бути тільки одна чинна проти однієї нечинної.

Таблиця 3.3

**Перевірка чинності господарських операцій
АТ «Хлібозавод № 2» за лютий 20xx р.**

№ госп. операції	за даними клієнта		за даними аудитора		коригування	
	Д	К	Д	К	Д	К
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>
1	103	13				
	103	13				
	105	13				
2	661	651				
3	641	361				
4	104	631				
5	34	207				
6	104	661				
7	631	311				
8	947	631				

Домашнє завдання

1. Закінчити виконання Завдання 15.
2. Надати письмово висновки за кожною ситуацією за Завданням 15 визначивши, як порушення вплинуло на достовірність ведення обліку та складання фінансової звітності клієнта, як було викривлено структуру Балансу (Звіту про фінансовий стан) чи отриманий фінансовий результат за період.

3.3. ПИТАННЯ ТА ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ

1. Класифікація методів аудиту за тлумаченням різних авторів.
2. Методичні прийоми документального контролю.
3. Способи перевірки документів: по суті, нормативна, логічна, арифметична тощо.
4. Методичні прийоми фактичного контролю.
5. Техніко-аналітичні методи аудиту та їх застосування.
6. Проведення аудиту із застосуванням комп'ютерних аудиторських програм.
7. Здійснення аудиту при використанні клієнтом комп'ютерних програм ведення обліку.

Завдання 16 (для самостійної роботи за темою 3)

1. На підставі наданих методичних прийомів провести їх розподіл:
 - на дві групи контролю: документального контролю та фактичного контролю;

- на чотири групи методичних прийомів: органолептичні, розрахунково-аналітичні, документальні та узагальнення й реалізації результатів аудиту.

2.З'ясувати, до яких із об'єктів аудиту можливо застосовувати визначені методичні прийоми (об'єкти обрати самостійно, частково використовуючи дані за об'єктами аудиту табл. 1.2 завдання 1).

3.Результати відобразити у таблиці (табл. 3.4).

Умова завдання

Таблиця 3.4

**Застосування методичних прийомів при проведенні аудиту
за різними об'єктами**

№ з/п	Методичний прийом	Група контролю	Група методичних прийомів	Об'єкт аудиту
1	Інвентаризація	фактичний	органолептичні	матеріали
2	Службове розслідування			
3	Експеримент			
4	Економічний аналіз			
5	Групування недоліків			
6	Аналітичне групування			
7	Нормативно-правове регулювання			
8	Камеральна перевірка			
9	Контроль за прийняттям рішень			
10	Огляд			
11	Експертна оцінка			
12	Лабораторний аналіз			
13	Перевірка кошторису			
14	Перевірка обсягів виконаних робіт			
15	Одержання письмових пояснень			
16	Контрольна закупівля			
17	Порівняння даних			
18	Одержання довідок від третіх осіб			
19	Вибіркові спостереження			
20	Контрольні заміри			
21	Хіміко-лабораторний аналіз			
22	Коефіцієнтний аналіз			
23	Статистичні розрахунки			
24	Економіко-математичні методи			

Завдання 17 (для самостійної роботи за темою 3)

1. Розробити тести на відповідність для перевірки знань управлінського персоналу щодо оцінки показників звітності та уточнення складових облікової політики, що використовуються на підприємстві.

2. Розробити таблицю та здійснити перевірку узгодженості показників звітності з даними реєстрів обліку за даними підприємства та порівняти з даними аудитора, використавши фінансову звітність підприємства.

3. За наведеними умовами встановити та відобразити письмово:

- порушення;
- методи виявлення порушень;
- наслідки цих порушень на чинність ведення обліку, складання фінансової звітності та визначення фінансового результату.

Умова завдання 1

На АТ «Госптовари» врегулювання інвентаризаційних різниць здійснювалось без оформлення протоколу рішення інвентаризаційної комісії.

Головний бухгалтер АТ «Госптовари» Манько О.О. за вказівкою директора Слинька С.С. у жовтні 20xx р. списала з підзвіту завскладом матеріально відповідальної особи Климко Л.Л. нестачу товарів як склобій при транспортуванні на основі службової записки Климко Л.Л. Нестачу віднесено на загальновиробничі витрати.

Умова завдання 2

У листопаді 20xx р. на АТ «Госптовари» відповідно до розпорядження головного бухгалтера Манько О.О. списана за рахунок не створеного резерву сумнівних боргів дебіторська заборгованість, що виникла 2 роки тому та не підтверджена актом звірки на суму 21450 грн.

3.4. ТЕМАТИКА ІНДИВІДУАЛЬНИХ ЗАВДАНЬ**Завдання 18 (для індивідуальної роботи за темою 3)**

1. Проаналізувати зміст нормативно-правових документів, що регулюють організацію і порядок проведення інвентаризації:

- Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків [3];

- Порядок визначення розміру збитків від розкладання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей (Постанова Кабінету міністрів України від 22.01.1996 р. № 116).

2. Використовуючи дані обраного суб'єкта господарювання (*його студент обирає самостійно, на потоці підприємство чи організація повторюватись не повинні, документи прикладаються до завдання*) та документацію з проведення інвентаризації певної групи товарно-матеріальних цінностей або розрахунків з'ясувати:

- чи згідно з чинним законодавством було проведено інвентаризацію на підприємстві;
- чи правильно було здійснено документальне оформлення ведення та результатів інвентаризації;
- чи правильно розраховано та внесено відшкодування;
- чи згідно чинного законодавства відображено результати інвентаризації в обліку.

3. Результати аудиторської перевірки проведення інвентаризації відобразити у Звіті аудитора.

Теми рефератів за Темою 3

1. Класифікація методів аудиту за тлумаченням різних авторів.
2. Методичні прийоми документального контролю.
3. Інвентаризація — один з методів фактичного контролю.
4. Проведення аудиту із застосуванням комп'ютерних аудиторських програм.
5. Здійснення аудиту при використанні клієнтом комп'ютерних програм ведення обліку.
6. Використання комп'ютерних методів аудиту за кордоном.

3.5. ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК ЗА ТЕМОЮ 3

Абстрагування — метод дослідження, при якому вивчення предмета здійснюється шляхом відволікання, абстракції, переходом від конкретних об'єктів до загальних питань.

Аналіз — метод дослідження, при якому вивчення предмета здійснюється шляхом розчленування його на складові, кожна з яких аналізується (вивчається) окремо в рамках одного цілого.

Аналітичні тести — методи порівняння як в абсолютних одиницях, так і відносних (індекси, коефіцієнти, відсотки).

Аналогія — метод дослідження, при якому вивчення предмета здійснюється шляхом пізнання ознак суб'єкта на основі його подібності з іншими.

Арифметична документальна перевірка — перевірка правильності розрахунків у документах, облікових регістрах і звітних формах.

Бухгалтерський підхід — розробка методик перевірки за різними розділами бухгалтерського обліку.

Вибіркові спостереження — прийоми статистичного спостереження якісних характеристик господарського процесу.

Галузевий підхід — розробка методик аудиту суб'єктів господарювання залежно від виду їхньої діяльності та галузевої належності.

Дедукція — метод дослідження, при якому вивчення предмета здійснюється шляхом вивчення спочатку стану об'єкта в цілому, а тільки потім — стану його складових елементів, а висновки робляться від загального до окремого.

Документальна перевірка — перевірка документів і записів, яка може бути формальною, арифметичною та по суті.

Документальні методи — дослідження документів, групування недоліків, формальна, арифметична, логічна, зустрічна перевірка, балансовий метод, порівняння, оцінка законності, обґрунтованості й чинності господарських операцій та заповнення документів.

Економіко-математичні методи — методи, які застосовуються при визначенні впливу факторів на результати господарських процесів з метою їх оптимізації на стадії проектування.

Економічний аналіз — система прийомів для розкриття причинних зв'язків, що зумовлюють результати явищ і процесів.

Експеримент — науково поставлений дослід з метою аудиту для перевірки результатів процесів, що плануються або виконані.

Експертизи — експерті оцінки, що застосовуються криміналістичними, судово-бухгалтерськими, товарознавчими та іншими експертизами.

Електронний обмін даними (ЕОД) — електронна передача документів між організаціями у прийнятній для введення до комп'ютера формі.

Елемент фінансового звіту (в контексті МСА 805) (Element of a financial statement) (in the context of ISA 805) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — елемент, рахунок або стаття фінансового звіту.

Загальнонаукові методи дослідження — методи і методичні прийоми, які використовуються будь-якою наукою.

Загальні засоби контролю ІТ (General IT-controls) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — політики і процедури, які пов'язані з багатьма прикладними програмами та підтримують ефективне функціонування засобів контролю за прикладними програмами, забезпечують безперервне належне функціонування інформаційних систем. Загальні засоби контролю ІТ, як правило, містять засоби контролю щодо: центру обробки даних і роботи мережі; придбання, заміни та технічного обслуговування системного програмного забезпечення; безпеки доступу; придбання, розробки та технічного обслуговування прикладних програм.

Залишки на початок періоду (Opening balances) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — залишки на рахунках, які існують на початок періоду. Вони ґрунтуються на залишках на рахунках на кінець попереднього періоду і відображають вплив операцій і подій попередніх періодів та облікових політик, що застосовувалися у попередньому періоді. Залишки на початок періоду також включають розкриття інформації, такої як непередбачені події та прийняті зобов'язання, яка існувала на початок періоду.

Засоби контролю за доступом (Access controls) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — процедури, розроблені для обмеження доступу до онлайн-терміналів, програм і даних. Складаються з «розпізнавання користувача» та «авторизації користувача». «Розпізнавання користувача», як правило, спрямоване на визначення користувача за допомогою засобів його ідентифікації при вході в систему, паролів, карток доступу або біометричних даних. «Авторизація користувача» складається з правил доступу для визначення того, до яких із комп'ютерних ресурсів кожен користувач має право доступу. Зокрема, такі процедури призначені для запобігання або виявлення:

- а) несанкціонованого доступу до онлайн-терміналів, програм і даних;

- б) введення несанкціонованих операцій;
- в) несанкціонованих змін файлів даних;
- г) використання комп'ютерних програм несанкціонованим персоналом;
- г) використання несанкціонованих комп'ютерних програм.

Зустрічна перевірка — відображення господарських операцій, що здійснюються між клієнтом і третіми особами; як правило, перевіряється в останніх та порівнюється з даними клієнта.

Інвентаризація — (від лат. *inventarium* «опис майна») — елемент методу бухгалтерського обліку, який є способом виявлення в натурі фактичної наявності матеріальних цінностей, грошових коштів і розрахунків; це перевірка наявності й стану об'єкта шляхом огляду, підрахунку, зважування, обміру тощо.

Індукція — метод дослідження, при якому вивчення предмета здійснюється шляхом ознайомлення не з усіма ознаками, а лише з частиною їх; висновки робляться від окремого до загального.

Існуючі критерії — це критерії, що вже втілені у закони чи нормативні акти, або видані уповноваженими чи загальноновизнаними організаціями експертів, які відповідають прозорим і належно оформленим правовим процедурам.

Історична фінансова інформація (Historical financial information) (згідно з *Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*) — інформація, виражена у фінансових показниках, стосовно конкретного суб'єкта господарювання, отримана на основі облікової системи цього суб'єкта господарювання, про економічні події, які відбувалися у минулих періодах, або про минулі економічні умови чи обставини на певний момент часу.

Кількісна суттєвість достовірності фінансової звітності — суттєвість фінансової звітності, коли аудитор повинен оцінити, чи перевищують окремо або в загальній сумі виявлені відхилення кількісний критерій — рівень суттєвості.

Комп'ютеризовані методи аудиту (Computer-assisted audit techniques) (згідно з *Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*) — прикладні програми аудиторських процедур з використанням комп'ютера як засобу аудиту (відомі також під назвою «комп'ютеризовані методи аудиту») (КМА).

Конкретизація — метод дослідження, при якому вивчення предмета здійснюється шляхом огляду об'єктів за певними конкретними умовами їх існування.

Контролювання документів — зазначення номерів рахунків, що дебетуються і кредитуються, і суми в облікових документах.

Контрольні замірювання робіт — прийом фактичного контролю за дотриманням визначених норм.

Критерії (Criteria) (згідно з *Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*) — контрольні показники, які використовують для оцінки або визначення предмета перевірки, включаючи контрольні показники подання та розкриття інформації, якщо це доречно. Критерії можуть бути формальними або менш формальними. Можуть існувати різні критерії для одного й того самого предмета перевірки. Належні критерії потрібні для обґрунтовано послідовної оцінки чи визначення предмета перевірки в контексті професійного судження.

Критерій — засіб судження, вимірник для визначення, оцінки предмета, явища, ознака, що покладена в основу класифікації.

Критерій оцінки фінансової звітності — оцінка, за допомогою якої можна визначити відповідність звітності попередньо встановленим нормам, правилам та показникам.

Метод аудиту — сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів, за якими здійснюється аудит.

Метод будь-якої науки — спосіб дослідження того, що є її предметом.

Методика — повний послідовний набір правил та процедур щодо обраного об'єкта, за виконанням яких досягається визначена мета і виконується поставлене завдання.

Методика аудиту — послідовність та порядок застосування методів (приймів) аудиту з метою встановлення об'єктивної істини шляхом аудиторського висновку для користувачів фінансової звітності й аудиту.

Моделювання — метод дослідження, при якому вивчення предмета здійснюється шляхом заміни об'єкта, який вивчається, на його аналог, модель, що містить істотні прикмети оригіналу.

Надлишок — результат інвентаризації, при якому фактична наявність цінностей або розрахунків перевищує облікові дані; оприбутковується в доходи підприємства.

Належні критерії (Suitable criteria) (згідно з *Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*) — критерії, які мають такі характеристики: доречність, повнота, достовірність, нейтральність, зрозумілість.

Нестача — результат інвентаризації, при якому фактична наявність цінностей або розрахунків менше облікових даних; списується за рахунок винної особи або підприємства.

Несуцільний спосіб (вибіркова перевірка) — метод, який характеризує всю сукупність одиниць за результатами обстеження певної її частини (вибіркової сукупності), відібраної випадковим чином за правилами наукової теорії вибірки.

Обстеження — особисте ознайомлення з предметом дослідження (обстеження місць зберігання запасів тощо).

Опитування — одержання письмової або усної інформації від клієнта або про клієнта.

Перевірка документів за змістом — відповідність господарської операції чинному законодавству, логічна ув'язка окремих показників.

Перевірка документів за формою — наявність у документі обов'язкових реквізитів.

Перевірка документів по суті — перевірка, що дозволяє встановити законність і доцільність господарських операцій, правильність відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку та включення до статей витрат і доходів.

Перевірка механічної точності — перевірка підрахунків і передачі інформації.

Пересортиця — результат інвентаризації, за якого виникають лишки одних і нестачі інших матеріальних цінностей як результат заміни одного сорту іншим при відпуску товарно-матеріальних цінностей.

Перше завдання з аудиту (Initial audit engagement) (згідно з *Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*) — завдання з аудиту, в якому:

- а) фінансова звітність за попередній період не перевірялася аудитором;
- б) фінансова звітність за попередній період перевірялася попереднім аудитором.

Підтвердження — одержання письмової відповіді від клієнта або третіх осіб з метою підтвердження точності інформації (підтвердження дебіторської заборгованості тощо).

Податковий підхід — розробка методик перевірки різних питань з урахуванням податкового законодавства.

Попередній аудитор (згідно з МСА 510 «Перші завдання з аудиту — залишки на початок періоду») — аудитор з іншої аудиторської фірми, який проводив аудит фінансової звітності суб'єкта господарювання за попередній період та який був замінений теперішнім аудитором.

Порівняння — метод дослідження, пізнання дійсності, покликаний встановити спільні й відмінні ознаки між процесами, явищами, об'єктами.

Принципи інвентаризації: раптовість, зіставність, плановість, своєчасність, точність, об'єктивність, безперервність, повнота охоплення об'єктів, ефективність, оперативність, економічність, гласність, виховний вплив, оцінка результатів, дотримання матеріальної відповідальності, обов'язковість, документальне відображення результатів інвентаризації, доцільність.

Природний убуток у межах норм — результат інвентаризації, за якого виникає нестача, але її кількісна та вартісна оцінка знаходиться у межах, визначених законодавчо, й дозволяє списати нестачу за рахунок організації без визначення винних осіб.

Процедури аудиторські — конкретні дії аудитора щодо виконання визначених завдань перевірки.

Розцінка документів — розрахунок ціни (у разі її відсутності).

Середовище ІТ (IT environment) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — політики та процедури, які впроваджує суб'єкт господарювання, а також інфраструктура ІТ (апаратне забезпечення, операційні системи тощо) і програмне забезпечення, які він використовує для супроводження бізнес-операцій та успішної реалізації стратегії бізнесу.

Синтез — метод дослідження, при якому вивчення предмета відбувається шляхом об'єднання в цілісність, в єднання його частин.

Системний аналіз — метод дослідження, при якому вивчення предмета відбувається шляхом огляду об'єктів як сукупності елементів, що утворюють систему. В аудиті системний аналіз передбачає оцінку поведінки об'єктів як системи з усіма факторами, що впливають на його функціонування.

Сканування — безперервний, поелементний перегляд інформації (перегляд усіх первинних документів по касі, поточному рахунку, сировині та матеріалах з метою встановлення незвичного факту).

Службове розслідування — сукупність прийомів перевірки дотримання службовими особами і робітниками чи службовцями нормативно-правових актів.

Специфічні (власні) методичні прийоми аудиту — методи і методичні прийоми, які використовуються тільки аудитом та деякими суміжними з ним науками.

Спеціальна перевірка — перевірка, що здійснюється із залученням спеціалістів з вузькою спеціалізацією (техніки, технологи з певних виробництв); застосовується з метою виявлення різномірних відхилень від норм та з метою доказів фактів порушень та відхилень.

Спеціальний підхід — розробка методик щодо певних особливостей діяльності підприємств, пов'язаних з правовими, організаційними, законодавчими аспектами.

Спеціально розроблені критерії — критерії, що розроблені для виконання певної мети завдання.

Спостереження — одержання загальної характеристики можливостей клієнта наставі візуального огляду.

Статистичні розрахунки — методи, які застосовуються за потреби відтворення реальних кількісних відношень.

Суцільний спосіб — спостереження, коли перевіріці підлягають усі документи і записи по всіх об'єктах у реєстрах бухгалтерського обліку та фінансова звітність.

Суцільні спостереження — прийоми статистичного спостереження фактичного стану об'єктів.

Технологічний контроль — контроль якості продукції, її відповідності технічним умовам.

Узагальнення — метод дослідження та основний елемент логіки і міркувань людини, який бере за основу існування множини елементів та однієї або декількох властивостей, спільних для цих елементів та який є основою дедуктивних міркувань.

Узагальнення і реалізація результатів аудиту — сукупність прийомів синтезування результатів аудиту та прийняття відповідних рішень щодо виправлення недоліків і запобігання їх повторенню в майбутньому.

Фактична перевірка — перевірка кількісного і якісного стану об'єктів, який встановлюється шляхом обстеження, огляду, обчислення, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу та інших способів перевірки фактичного стану активів.

Фінансова звітність (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Фінансова звітність (Financial statements) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — див. Термінологічний словник до Темі 2.

Формальна документальна перевірка — візуальна перевірка правильності записів усіх реквізитів, яка полягає у виявленні безпідставних виправлень, підчисток, дописувань у тексті та цифрах, у перевірці достовірності підписів посадових і матеріально-відповідальних осіб.

Функціонально-вартісний аналіз — метод дослідження, при якому вивчення предмета здійснюється шляхом огляду об'єктів на стадії підготовки виробництва, що включає проектування та синтез складних систем у процесі дослідження їх функціонування.

Хімічно-технологічний контроль — контроль якості сировини і матеріалів, що використовуються у виробництві продукції.

Юридичний підхід — розробка методик перевірки різних питань з юридичної точки зору.

Якісна суттєвість достовірності фінансової звітності — суттєвість фінансової звітності, коли аудитор висловлює своє професійне судження для того, щоб визначити, чи мають суттєвий характер відхилення, виявлені під час перевірки.

Інформаційні джерела: 2, 3, 4, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 21, 22, 25, 26, 31, 32, 34, 36, 37, 38, 41, 42, 46, 53, 60, 64, 65, 67, 68, 69, 72, 74, 75, 77, 80, 86, 87, 88, 90, 91, 92, 93, 95, 96, 97, 103, 104.

ТЕМА 4. АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК І ОЦІНЮВАННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

Методичні рекомендації

Аудиторська діяльність завжди поєднана з ризиком неврахування всіх суттєвих моментів діяльності клієнта, які впливають на ведення обліку та складання фінансової звітності, у зв'язку з чим можливе висловлення невірної думки в звіті незалежного аудитора за результатами перевірки. Тому дуже важливо навчитись визначати та оцінювати суттєвість у аудиті. І лише після цього з'ясовувати ризик. Крім того, значну увагу необхідно приділити саме аудиторському ризику, його складовим та методиці визначення. Під час вивчення цієї теми слід розглянути види викривлень у обліку та звітності. Особливо необхідно зупинитись на сутності та причинах виникнення шахрайства і помилки. Для зменшення аудиторського ризику та уникнення викривлень аудиторю слід оцінити систему внутрішнього контролю на підприємстві за певними критеріями. Більш детально внутрішній аудит як один з елементів внутрішнього контролю буде розглянуто в модулі III.

4.1. МЕТОДИЧНІ ПОРАДИ ДО ВИВЧЕННЯ ТЕМИ

Перелік питань

1. Поняття суттєвості в аудиті та методика її оцінювання.
2. Планування суттєвості в аудиті. Аудиторська вибірка.
3. Сутність та складові аудиторського ризику, методика його визначення.
4. Види перекручень в обліку та звітності. Шахрайство та помилка
5. Вивчення та оцінювання аудитором системи внутрішнього контролю.

1. Поняття суттєвості в аудиті та методика її оцінювання

Як зазначено МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» [13], цей стандарт розглядає загальну відповідальність незалежного аудитора під час проведення аудиту фінансової звітності відповідно до МСА, встановлює загальні цілі незалежного аудитора та пояснює характер і обсяг аудиту, призначеного для надання можливості незалежному аудиторю досягнути цілей, містить вимоги, що встановлюють загальну відповідальність незалежного аудитора, яку застосовують при усіх аудитах, у тому числі зобов'язання дотримуватись вимог МСА.

Метою аудиту фінансової звітності є надання можливості висловити думку про те, чи складені фінансові звіти в усіх *суттєвих* аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності.

Визначення термінів **суттєвість** та **поріг суттєвості** для відображення цих понять певними показниками надано Листом Міністерства фінансів України за № 04230-04108 від 29 липня 2003 р.

Стаття 3 Закону України «Про аудиторську діяльність» [25] також говорить про суттєвість інформації, яку використовує аудитор для висловлення думки:

Інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів.

Користувачі інформації (в цьому випадку ними є як аудитори, так і їхні клієнти) повинні враховувати наступні припущення, що з нею пов'язані:

- розуміння обмеженості фінансової звітності у зв'язку із неточністю розрахунків, застосуванням історичних цін тощо;
- дійсна зацікавленість у об'єктивності даних.

Тому у Договорі на проведення аудиту (надання аудиторських послуг) обов'язково необхідно оговорювати суттєвість та її поріг для уникнення можливих непорозумінь із клієнтом.

Суб'єктами визначення суттєвості облікової інформації є органи, які уповноважені на регулювання питань бухгалтерського обліку і фінансової звітності, а також власник або уповноважений ним орган чи особа, який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів

Суттєвості присвячений окремий МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» [13]. Метою цього МСА є встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо суттєвості при плануванні та проведенні аудиту та її взаємозв'язків з **аудиторським ризиком**. У цьому МСА суттєвість розглядається стосовно певної економічної інформації та говориться про те, що суттєвістю є відображена в абсолютних одиницях можливість інформації вплинути на рішення її користувачів.

Суттєвість в аудиті передбачає, що аудитор не повинен перевіряти всю діяльність підприємства або всю його звітність з точністю до одиниці, в якій вона складена, але зобов'язаний встановити її достовірність в усіх суттєвих аспектах.

Суттєвість залежить від величини суми статті або значущості помилки, допущеної за певних обставин у зв'язку з її пропуском або неповним відображенням. Суттєвість створює поріг (або межу) обмеження, але вона не є первинною якісною характеристикою, яка обов'язково властива корисній інформації.

У міжнародній аудиторській практиці відсутні чіткі підходи до визначення рівня суттєвості, але стандартами передбачається враховувати при визначенні суттєвості абсолютну та відносну величину похибки.

Листом Міністерства фінансів України № 04230-04108 рекомендовано з'ясовувати поріг суттєвості як до підприємства в цілому, окремих господарських операцій чи об'єктів обліку, так і для статей фінансової звітності. Суттєвість окремих господарських операцій та об'єктів визначається керівництвом підприємства, якщо інше не передбачено П(С)БО, разом з тим орієнтованим порогом суттєвості рекомендується 5% від підсумку всіх активів, всіх зобов'язань і власного капіталу.

Для визначення суттєвості доходів і витрат орієнтованим порогом суттєвості рекомендована величина 2% від чистого прибутку(збитку) підприємства.

Порогом суттєвості з метою відображення переоцінки чи зменшення корисності об'єктів може бути прийнята величина у розмірі 1% від суми чистого прибутку чи 10% відхилення зменшеної вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості.

Для інших господарських операцій та об'єктів обліку поріг суттєвості рекомендується визначати у межах 1-10% з урахуванням обсягів діяльності, характеру впливу об'єкта обліку на рішення користувачів та інших якісних чинників, які можуть змінювати значення порогу суттєвості.

Таким чином, Наказом про облікову політику на підприємстві доцільно визначати поріг суттєвості для кожної статті окремо.

Суперечність в даних, отриманих аудитором, є суттєвою, коли певна інформація суперечить тій інформації, що міститься у перевірених фінансових звітах. Суттєва суперечність може породжувати сумнів користувачів щодо висновків, зроблених аудитором згідно з аудиторськими доказами, одержаними раніше, а також щодо підстави формування думки аудитора про фінансову звітність. Суттєвість викривлення факту є тоді, коли інша інформація не пов'язана з питанням у перевірених фінансових звітах, та яка неправильно викладається чи подається.

Суттєвими є недоліки, які виявлені при внутрішньому контролі та які мають суттєвий вплив на фінансову звітність.

Практика аудиту в Україні показує, що на поточний момент чітка методика про питання визначення величини двох понять — суттєвості та аудиторського ризику, відсутня. При проведенні аудиту та визначенні величини суттєвості й аудиторського ризику доцільно підійти з урахуванням всіх внутрішніх і зовнішніх чинників. Необхідно пам'ятати, що оцінка суттєвості є професійним судженням аудитора.

Між суттєвістю і аудиторським ризиком існує *зворотній зв'язок*, тобто, чим вище застосовуваний рівень суттєвості, тим нижче аудитор-

ський ризик (інакше — обрана інформація є настільки суттєвою, що повинна бути перевірена більш ретельно і повністю, що зменшує ризик надання аудитором необ'єктивного висновку), і навпаки — якщо аудитор знижує рівень суттєвості, то аудиторський ризик зростає.

2. Планування суттєвості в аудиті. Аудиторська вибірка

Аудитор враховує зворотній взаємозв'язок між суттєвістю й аудиторським ризиком при визначенні характеру, розрахунку часу та обсягу **аудиторських процедур**. Наприклад, якщо після планування конкретних аудиторських процедур аудитор визначає, що прийнятний рівень суттєвості нижчий, то аудиторський ризик підвищується.

На всіх стадіях проведення аудиту аудитор повинен приймати певні рішення: від визначення загальної стратегії та певної мети до застосування конкретних *аудиторських процедур*. На кожній стадії основою є оцінка чи уточнення величини аудиторського ризику пов'язаного з підтвердженням достовірності, об'єктивності та відповідності інформації, яка відображається у фінансовій звітності. При визначенні величини аудиторського ризику виникає поняття *суттєвості відхилень*.

Розробляючи план аудиту, аудитор установлює прийнятний рівень суттєвості як у цілому по підприємству, так і оцінює поріг суттєвості для кожної статті фінансової звітності. Аудитор повинен оцінювати суттєвість, визначаючи характер, розрахунок часу та обсяг аудиторських процедур та оцінюючи наслідки викривлень.

Планування суттєвості аудитором проводиться з метою:

- визначення граничної суми помилки, яку можна допустити, щоб вона суттєво не вплинула на фінансову звітність (якщо фінансова звітність складається в тисячах гривень, то гранична сума суттєвості може бути визначена наприклад: 1000 — 2000 грн);

- визначити обсяг аудиторської перевірки з врахуванням розміру аудиторської вибірки.

Аудитор зобов'язаний приймати до уваги рівень суттєвості на різних стадіях проведення аудиту:

- при плануванні з урахуванням завдань, терміну проведення аудиту, обсягу аудиторських процедур (аудитор розраховує попередній рівень суттєвості допустимих помилок, враховуючи попереднє ознайомлення із суб'єктом господарювання і рівня недовіри до системи внутрішнього контролю);

- у процесі застосування аудиторських процедур (аудитор уточнює рівень суттєвості у процесі застосування процедур по суті за кожною господарською операцією, за кожним рахунком);

- на завершальній стадії при оцінці порушень як за окремими рахунками, так і у фінансовій звітності підприємства в цілому та за окремими сегментами (проводиться в цілому визначення рівня суттєвості для надання відповідної аудиторської думки за сумою виявлених порушень і відхилень у фінансовій звітності).

Аудитор повинен також враховувати, що окремі викривлення можуть не мати суттєвого впливу на звітність, але разом вся сума може мати суттєвий вплив на звітність цілому. Оцінка суттєвості аудитором залежить від рівня його кваліфікації, досвіду роботи, терміну проведення аудиту та обсягу аудиторських процедур. Перед початком кожної аудиторської перевірки аудитор повинен визначити **робочий рівень суттєвості**, який коригується безпосередньо під час перевірки.

Але, як правило, за умови завдання чи за інших обставин, аудитор не може перевірити 100% господарських операцій по підприємству, тому окремі з них перевіряються вибірково. При розробці методики розрахунку суттєвості в аудиті необхідно враховувати **аудиторську вибірку**, яку аудитор здійснює із всієї множини даних і за якою він має намір висловити свою думку. Інакше кажучи, для вибіркової перевірки аудитор повинен врахувати інформацію всієї **генеральної сукупності**, яку обрано для дослідження. Часто для підвищення об'єктивності перевірки генеральну сукупність розбивають на підсукупності, що має назву **стратифікації**.

Правильно організована *вибіркова перевірка* не тільки дасть можливість зробити обґрунтовані висновки, але й забезпечує більш повний контроль за господарськими операціями клієнта.

У аудиторській практиці існує два підходи до вибіркового дослідження: *формальний* і *неформальний*. Так, аудитор може підійти формально, тобто — використовуючи свій попередній досвід. При неформальному підході необхідно використовувати статистичні методики, основані на вірогідності можливих помилок.

Розрахунок *обсягу вибірки* на основі статистичних методик можливо провести за наступною формулою:

$$\text{Обсяг}_\text{вибірки} = \frac{\text{Коефіцієнт}_\text{надійності} * \text{Сума}_\text{сукупності}}{\text{Допустимий}_\text{розмір}_\text{помилки}} \quad (4.1)$$

Значення *коефіцієнта надійності* залежить від рівня надійності, який аудитор хоче досягти при проведенні перевірки.

Сума сукупності — це загальна сукупність даних, із яких проводиться вибірка для перевірки.

Допустимим розміром помилки є величина можливої похибки, виражена у відносних показниках, яку, на власний розсуд аудитора, можна припустити для певного об'єкта чи обсягу перевірки.

3. Сутність та складові аудиторського ризику, методика його визначення

Проведення аудиту завжди супроводжується певним **ризиком** — ризиком того, *що буде висловлено необ'єктивну думку у звіті (висновку) незалежного аудитора і деякі помилки буде не виявлено.* Крім того, у випадку висловлення необ'єктивної думки у звіті (висновку) незалежного аудитора чи інших дій, які спричинять погіршення фінансового стану клієнта, в аудиторській діяльності існує *майнова відповідальність.*

Кількісна величина ризику може виражатися в абсолютних та відносних показниках.

У абсолютному вираженні ризик являє собою *величину можливих втрат від здійснення певної операції.* Відносний показник ризику обчислюють шляхом віднесення абсолютної величини ризику до якогось певного показника, що характеризує господарську діяльність.

За філософським підходом ризик — це подія, яка може відбутися, а може і не відбутися.

Економічна література надає декілька класифікацій та видів ризику. Автори посібника зупиняються тільки на **економічному ризик**у та на трьох його складових:

- **інформаційний ризик;**
- **підприємницький ризик (бізнес-ризик);**
- **аудиторський ризик (АР).**

Практичного способу звести аудиторський ризик до нуля не існує. Але аудитор завжди намагається і повинен спланувати перевірку так, щоб *ризик неправильної думки був незначним та досить малим.* Для цього аудиторіві необхідно досягти такої обізнаності (компетентності) про *системи обліку і внутрішнього контролю* на досліджуваному підприємстві, яка дала б йому змогу правильно спланувати аудит і розробити ефективний підхід до його проведення.

Про актуальність оцінки АР свідчить той факт, що цьому питанню присвячена щонайменше підгрупа чинних на сьогодні МСА — *від 300 по 499 — «Оцінка ризиків та дії у відповідь на оцінені ризики».*

Про аудиторський ризик йдеться в інших стандартах при розгляді пов'язаних з ним питань, а саме:

- МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»;

- МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності»;
- МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»;
- МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»;
- МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»;
- МСА 402 «Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги»;
- МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту»;
- МСА 500 «Аудиторські докази» та в інших.

Іншими словами, АР — це побоювання, що аудитор може висловити невідповідну думку про фінансову звітність підприємства, яка має суттєву недостовірну інформацію, тобто — ризик того, що аудитор може позитивно оцінити баланс та інші форми звітності тоді, коли вони приховують в собі істотно непевну інформацію, яка не відповідає реальності.

Ймовірність того, що висновок про відсутність помилки в кожній із статей звітності буде правильним, залежить від 3-х факторів:

- від організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, що перевіряється;
- від надійності систем контролю, які існують на підприємстві, що перевіряється;
- від аудиторських процедур, які застосовує аудитор у процесі перевірки.

Згідно з *Глосарієм термінів* [13] **аудиторський ризик (АР)** складається:

- **ризик суттєвого викривлення;**
- **ризик не виявлення.**

У свою чергу, ризик суттєвого викривлення складається з двох компонентів:

- **властивого ризику;**
- **ризик контролю.**

Отже, схема формування АР є такою (рис. 4.1):

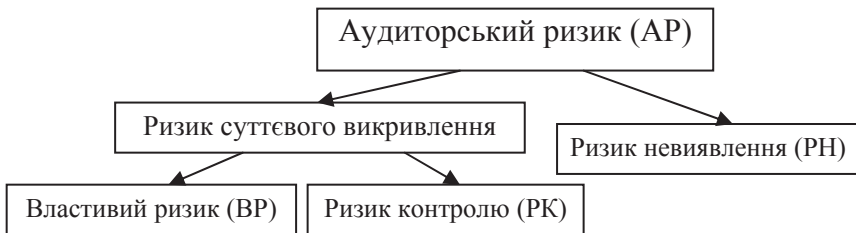


Рис. 4.1. Схема складових аудиторського ризику

Виходячи з цього, *формула аудиторського ризику* виглядає так:

$$AP = BP * PK * PH \quad (4.2)$$

Відповідно до стандартів аудиту МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» повинен застосовуватися разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до МСА» [13]. Згідно з МСА 315 оцінюється відповідальність аудитора за ідентифікацію та оцінку ризику суттєвого викривлення фінансової звітності під впливом як зовнішнього середовища, так і стану внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. При цьому, метою аудитора є оцінка ризиків суттєвого викривлення показників фінансової звітності чи об'єктів обліку в результаті *помилки* чи *шахрайства* (зловживання).

Саме МСА 315 вводить поняття **бізнес-ризик**. У процесі перевірки аудитор повинен оцінити чи передбачено у господарюючого суб'єкта процес ідентифікації бізнес-ризиків, доречних для цілей фінансової звітності.

Практикою аудиту визначено, що максимальний аудиторський ризик не повинен перевищувати 5%, а мінімальний має бути у межах 1%.

Для визначення «оптимальної» величини аудиторського ризику необхідно скористатися умовою, що ризик, пов'язаний з двома першими показниками, виникає ще до аудиторської перевірки і безпосередньо від аудитора не залежить. Цей ризик повинен бути спеціально розглянутий аудитором, ідентифікований та оцінений, і він може бути **значним**. У зв'язку із чим показники BP та PK будемо вважати по 100%.

Ризик невиявлення аудитором певних перекручень (показник PH) напряму залежить від правильності застосування ним **тестів та аналітичних процедур**, що дає можливість застосувати мінімальну величину — 1%.

Тому формула оптимальної величини аудиторського ризику така:

$$AP = BP(1,0) * PK(1,0) * PH(0,01) \quad (4.3)$$

За цим питанням необхідно ще раз звернутися до того *виду аудиту, який базується на ризику* (див. тему 1 модулю I). Так як при використанні саме означеного виду аудиту найбільшу увагу приділяють з'ясуванню величини аудиторського ризику.

При цьому підході з'ясовують найбільш суттєві позиції об'єкта перевірки (наприклад, фінансової звітності) з урахуванням особливостей діяльності підприємства, яке перевіряється (галузі, структури управління, організації системи обліку і контролю, їх методики та інші факто-

ри), а також зони ризику за всіма напрямками аудиторської перевірки, тобто місця, де є більш висока вірогідність виникнення помилок або обману.

Пункт 6 МСА 315 [13] передбачає, що для оцінки ризиків аудитор повинен виконати низку *процедур (відповідних дій)*, які мають включати таке:

а) подання запитів до управлінського персоналу та інших працівників суб'єкта господарювання, які, на думку аудитора, можуть мати інформацію, яка, ймовірно, може допомогти при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки див. параграф Д6);

б) аналітичні процедури (див. параграфи Д7—Д10);

в) спостереження та перевірка (див. параграф Д11).

Крім того, аудитор повинен використовувати інформацію, яку він одержав у результаті попереднього аудиту в суб'єкта господарювання, а також з'ясувати: які відбулися зміни та як вони можуть вплинути на доречність такої інформації для поточного аудиту.

Аудитор повинен оцінити, чи облікова політика суб'єкта господарювання є прийнятною відповідно галузевих аспектів його діяльності та чи відповідає вона застосованій концептуальній основі фінансової звітності.

Такий підхід до проведення аудиту є найбільш перспективним, оскільки він більш економічний у зв'язку із тим, що скорочується строк проведення аудиторської перевірки, її трудомісткість і підвищується ефективність.

4. Види викривлень в обліку та звітності. Шахрайство та помилка

Викривлення у фінансовій звітності клієнта є практично завжди. У зв'язку із чим ця категорія досліджується в окремому МСА 450 «*Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту*» [13].

Під час перевірки аудитор може визначити певну невідповідність бухгалтерської документації, розбіжності даних звітності, Оборотної відомості за синтетичними рахунками, Головної книги, регістрів обліку, первинних і зведених документів тощо.

Аудитор повинен визначити характер цих *викривлень*, які ще називають *відхиленнями* чи *перекрученнями*:

- **суттєві викривлення;**
- **несуттєві викривлення;**
- **викривлення, що здійснені навмисно;**
- **викривлення, що здійснені ненавмисно.**

Згідно з п. Д1 МСА 450 [13] викривлення можуть виникати внаслідок:

- а) неточності в зборі чи обробці даних, на основі яких готується фінансова звітність;
- б) пропуску суми або розкриття інформації;
- в) правильної облікової оцінки через ігнорування або явного неправильного трактування фактів;
- г) судження управлінського персоналу щодо облікових оцінок, які аудитор вважає неприйнятними, або вибір і застосування облікової політики, яку аудитор вважає непринятною.

Крім того, аудитор повинен визначити **допустиме викривлення** та **допустиму норму відхилення** для кожної аудиторської перевірки та для кожного клієнта.

Визначається шість типів суттєвих викривлень в обліку та фінансовій звітності підприємства :

- 1) **помилка;**
- 2) **шахрайство;**
- 3) **маніпуляція;**
- 4) **фальсифікація;**
- 5) **невідповідне відображення;**
- 6) **незвичайні операції.**

Узагальнюючи викладене вище, можливо констатувати, що позиції з 3-ї по 6-ту є різновидами *шахрайства*.

Отже, викривлення у фінансових звітах можуть виникати внаслідок або *шахрайства*, або *помилки*, про що і говорить МСА 450. Незважаючи на те що шахрайство є широким юридичним поняттям, для цілей МСА аудитор розглядає шахрайство, яке спричиняє *суттєве викривлення* фінансової звітності.

Різниця між шахрайством і помилкою полягає в тому, що аудиторіві необхідно впевнитися, *навмисно чи ненавмисно* виконана дія, що призводить до викривлення.

У поданій вище класифікації головне місце посідає *шахрайство*, його наслідкам присвячено окремий МСА 240 «Відповідальність аудитора що стосується шахрайства при аудиті фінансової звітності» [13].

Згідно з цим МСА для аудитора важливо визначити **чинники ризику шахрайства** та з'ясувати, який тип із *двох типів навмисних викривлень* (тобто — *шахрайства*) відбувся:

- викривлення, що є наслідком неправдивої фінансової звітності;
- викривлення, що є наслідком **незаконного привласнення активів** (крадіжка).

Аудитор може підозрювати, що на суб'єкті господарювання, де здійснювалася перевірка, наявні випадки шахрайства, або, в рідкісних випадках, ідентифікувати його можливість, однак відповідно до МСА

він не має права робити юридичних визначень та висновків, чи відбулося шахрайство фактично.

Основна відповідальність за запобігання й виявлення шахрайства покладається як на тих, кого наділено найвищими повноваженнями, так і на управлінський персонал суб'єкта господарювання. Аудитор, який проводить аудит відповідно до МСА, несе відповідальність за отримання достатньої впевненості у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки.

Звичайно, ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства вищий, ніж ризик його невиявлення внаслідок помилки. Причина полягає в тому, що шахрайство може бути пов'язаним із складними та ретельно організованими схемами, розробленими для його приховування, такими як підробка, навмисний пропуск запису операцій або навмисне неправильне тлумачення тощо. Такі спроби приховування виявити ще важче, якщо вони супроводжуються змовою.

Крім того, ризик невиявлення аудитором суттєвого викривлення внаслідок **шахрайства управлінського персоналу** вищий, ніж ризик внаслідок **шахрайства працівників**, оскільки управлінський персонал часто має можливість прямо або опосередковано маніпулювати обліковими записами, подавати неправдиву фінансову інформацію або уникати процедур контролю, розроблених для запобігання подібних випадків шахрайства з боку інших працівників.

У процесі перевірки аудиторів необхідно з'ясувати, чи існують обставини, що свідчать про можливість шахрайства (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

**Приклади обставин, які свідчать про можливість шахрайства
(відповідно до Додатку 3 МСА 450)**

Група обставин	Приклади обставин у межах групи
1	2
Розбіжності в облікових записах	– операції, які не реєструються повністю або своєчасно чи реєструються неправильно щодо суми, звітного періоду, класифікації або політики суб'єкта господарювання; – непідтверджені або недозволені залишки чи операції; – коригування в останню хвилину, які мають значний вплив на фінансові результати; – докази доступу працівників до систем і записів, що несумісний з доступом, необхідним для виконання їх установлених обов'язків; – натяки або скарги аудитору про підозрюване шахрайство

Група обставин	Приклади обставин у межах групи
1	2
Суперечливі або відсутні докази	– відсутні документи; – документи, які виявляються зміненими; – недоступність інших документів, ніж фотокопії або документи, передані електронними засобами, якщо очікується, що існують оригінали цих документів; – значущі непояснені статті, що звіряються; – незвичайні зміни в балансі або зміни в тенденціях чи важливих коефіцієнтах фінансової звітності або співвідношеннях, наприклад дебіторська заборгованість зростає швидше, ніж доходи; – суперечливі, невизначені або неймовірні відповіді управлінського персоналу або працівників на запити чи аналітичні процедури; – незвичайні розбіжності в записах суб'єкта господарювання та відповідях на запити про підтвердження; – велика кількість кредитових записів або інших коригувань, зроблених у записах дебіторської заборгованості; – непояснені або недостатньо пояснені розбіжності між допоміжною книгою дебіторської заборгованості та контрольним рахунком або між твердженнями клієнтів і допоміжною книгою дебіторської заборгованості; – погашені чеки відсутні або не існують за обставин, якщо погашені чеки зазвичай повертаються суб'єкту господарювання разом із банківською випискою; – відсутність значної кількості запасів або реальних активів; – недоступні або відсутні електронні докази, що суперечить практикам або політикам суб'єкта господарювання щодо зберігання записів; – менша або більша кількість відповідей на підтвердження, ніж передбачалося; – неспроможність надати доказ розробки основних систем і тестування змін у програмах, а також діяльність із впровадження змін до систем у поточному році та використання.
Проблемні або незвичайні стосунки між аудитором та управлінським	– відмову надати доступ до записів, обладнання, певних працівників, клієнтів, постачальників або інших осіб, від яких можна отримати аудиторські докази; – неналежне обмеження в часі, накладене управлінським персоналом, для вирішення складних або суперечливих питань; – скарги управлінського персоналу щодо проведення аудиту або залучування членів аудиторської групи із завдання управлінським персоналом, зокрема у зв'язку із критичною оцінкою ау-

Група обставин	Приклади обставин у межах групи
1	2
персоналом	дитором аудиторських доказів або під час урегулювання потенційних розбіжностей у думках з управлінським персоналом; – незвичайні затримки суб'єкта господарювання при наданні інформації за запитом; – небажання полегшити доступ аудитора до основних електронних файлів для тестування із застосуванням комп'ютеризованих методів аудиту; – відмова у доступі до провідного персоналу та обладнання відділу ІТ, включаючи персонал, який забезпечує безпеку, операційний персонал і персонал, який розробляє системи; – небажання додати або виправити інформацію, розкрити у фінансовій звітності, щоб зробити її більш повною та зрозумілою; – небажання своєчасно розглядати ідентифіковані недоліки внутрішнього контролю.
Інше	– небажання управлінського персоналу дозволити аудитору особисто зустрітися з тими, кого наділено найвищими повноваженнями; – облікові політики, які виявляються такими, що відрізняються від галузевих норм; – часті зміни в облікових оцінках, які, як видається, не є результатом зміни обставин; – толерантність щодо порушень кодексу поведінки у суб'єкта господарювання.

Крім детального розгляду шахрайства, МСА надає наступні різновиди помилок:

- помилки у повноті відображення операцій;
- помилки в обґрунтуванні;
- помилки у періодизації;
- помилки в оцінці;
- помилки у записах;
- помилки, що повторюються;
- помилки, що пов'язані з необізнаністю у податковому законодавстві.

Як впливає з МСА, існують такі види відповідальності, які пов'язані із запобіганням та виявленням шахрайства та помилок для різних ланок персоналу підприємства (табл. 4.2):

Таблиця 4.2

**Відповідальність управлінського персоналу
за запобігання та виявлення випадків шахрайства та помилок**

Ланка відповідальності	Вид відповідальності
Керівництво підприємства	- відповідальність за фінансову звітність підприємства; - відповідальність за уникнення і виявлення фактів шахрайства та помилок; - відповідальність за надання користувачам фінансової звітності підприємства і аудиторського висновку за нею
Вищий управлінський персонал	- відповідальність за забезпечення цілісності системи обліку та фінансової звітності підприємства; - відповідальність за наявність контролю (разом з моніторингом ризику); - відповідальність за фінансовий контроль та дотримання законодавства
Управлінський персонал	- відповідальність за створення умов для проведення контролю; - відповідальність за підтримку відповідних заходів та процедур; - відповідальність за забезпечення належного та ефективного ведення бізнесу суб'єктом господарювання

5. Вивчення та оцінювання аудитором системи внутрішнього контролю

Згідно з класифікацією *фінансово-господарського контролю за суб'єктами* (див. питання 6 теми 1), внутрішній контроль є *контролем власника* та поділяється на дві великі групи:

- внутрішньосистемний контроль;
- внутрішньогосподарський контроль.

Визначення **внутрішнього контролю** надано у глосарії термінів до МСА та у МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» [13].

Економічні джерела виділяють декілька класифікацій внутрішнього контролю (табл. 4.3).

Аудиторів необхідно з'ясувати **середовище контролю** суб'єкта господарювання та **заходи контролю**, які здійснюються управлінським персоналом для зменшення ризику до прийнятно низького рівня.

Таблиця 4.3

Класифікації внутрішнього контролю

Критерії	Складові
За часом проведення	- попередній; - поточний (оперативний); - наступний
За джерелами інформації	- документальний; - фактичний; - комбінований
За завданнями	- попереджувальний; - пошуковий; - директивний; - пом'якшувальний
За метою та цільовим спрямуванням	- ревізія; - тематична перевірка; - службове розслідування; - внутрішній аудит тощо

Системою внутрішнього контролю визначається політика і процедури, які належать до засобів внутрішнього контролю, що прийняті керівництвом підприємства з метою забезпечення стабільного й ефективного функціонування суб'єкта господарювання, включаючи:

- збереження активів підприємства;
- запобігання та викриття фактів помилок і шахрайства;
- забезпечення точності та повноти бухгалтерських записів, своєчасної підготовки надійної фінансової інформації.

Як правило, система внутрішнього контролю виходить за межі тих питань, які безпосередньо належать до функцій системи бухгалтерського обліку.

Розуміння відповідних аспектів систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю аналізом інших чинників дає змогу аудиторі визначити види потенційних суттєвих викривлень, які можуть існувати в фінансовій звітності; з'ясувати чинники, які впливають на ризик виникнення суттєвих викривлень; розробляти відповідні аудиторські процедури.

Згідно з МСА 450 [13] саме управлінський персонал бере на себе відповідальність за внутрішній контроль та складання фінансової звітності суб'єкта господарювання.

Практичний досвід аудиторських фірм свідчить, що перед початком проведення перевірки аудиторіві необхідно оцінити такі *складові системи внутрішнього контролю клієнта*:

- **організаційна система;**
- **система документації і інформації;**

- матеріальні засоби захисту;
- штат;
- система спостереження тощо.

Для аудиторів України є надзвичайно важливими усі зазначені на прямі оцінки системи внутрішнього контролю на підприємстві. Після попереднього ознайомлення аудитори мають допомогти клієнтові організувати саме таку систему цього контролю, оскільки на більшості вітчизняних підприємств вона й досі перебуває на неналежному рівні організації та використання. У зв'язку з цим виникає багато проблем, яких можна було б уникнути при надійній системі внутрішнього контролю.

Крім того, аудиторів необхідно мати уяву про **недолік внутрішнього контролю** та сповістити про це найвищий управлінський персонал суб'єкта господарювання.

У світовій практиці існує два основні підходи до оцінки внутрішнього контролю при проведенні зовнішнього аудиту:

- **системно орієнтований (традиційний) підхід;**
- імовірнісний підхід.

Системно орієнтований підхід потребує від аудитора:

- 1) впевнитися, що на підприємстві існує система внутрішнього контролю та дослідити (описати) кожний елемент цієї системи;
- 2) оцінки надійності кожного елемента системи;
- 3) перевірки ступеня виконання внутрішнім контролем покладених на нього функцій;
- 4) надання висновку за результатами перевірки.

Якщо за результатами такої перевірки з'ясувалося, що система внутрішнього контролю ефективна та на неї можна покластися, то це дає можливість скоротити кількість перевірок на відповідність.

Імовірнісний підхід до оцінки системи внутрішнього контролю передбачає, що за можливості визначити розмір аудиторського ризику, властивого ризику та ризику контролю можна визначити розмір ризику невиявлення, що дасть можливість аудитору досить точно встановити характер, обсяги й тривалість виконання процедур перевірки на суттєвість.

Після оцінки системи внутрішнього контролю (яка часто здійснюється в сукупності з системою бухгалтерського обліку внаслідок їх тісного взаємозв'язку) аудитор може приступати до планування аудиторської перевірки, вже маючи можливість обґрунтованого вибору напрямів аудиту і необхідних для його здійснення прийомів, кількості потрібних аудиторських процедур та достатніх й найбільш прийнятних аудиторських доказів.

4.2. ПЛАНИ ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ

Тема практичного заняття 4.1.

АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК І ОЦІНЮВАННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

Питання для вивчення та обговорення

1. Поняття суттєвості в аудиті та методика її оцінювання.
2. Планування суттєвості в аудиті. Аудиторська вибірка.
3. Сутність та складові аудиторського ризику, методика його визначення.
4. Види перекручень в обліку та звітності. Шахрайство та помилка
5. Вивчення та оцінювання аудитором системи внутрішнього контролю.

Мета практичного заняття — оволодіння методикою визначення аудиторського ризику та його складових, набуття навичок з'ясування видів перекручень та їх впливу на формування фінансової звітності підприємства.

Навчальний матеріал до практичного заняття 4.1.

Завдання 19

1. Виконати тести, поставивши відповідні позначки навпроти наведених нижче тверджень.
2. Надати пояснення відносно кожної з відповідей.
3. Результати відобразити у таблиці (табл. 4.4).

Таблиця 4.4

Оцінка аудиторського ризику

№ з/п	Твердження	Так «+» / Ні «-»	Пояснення
1	Чим вищий властивий ризик та ризик контролю, тим нижчим повинен бути ризик виявлення		
2	Аудитори зацікавлені в найнижчих значеннях загального аудиторського ризику		
3	Аудитор може повністю покладатися на ефективність системи внутрішнього контролю, щоб не виконувати ряду процедур		
4	Властивий ризик та ризик контролю можуть бути меншими або дорівнювати нулю		
5	Ризик виявлення ніколи не дорівнює нулю		
6	Визначення загального аудиторського ризику дозволяє уникнути підприємницького ризику		

№ з/п	Твердження	Так «+» / Ні «-»	Пояснення
7	Властивий ризик і ризик контролю не залежить від аудитора		
8	Неможливо дати безумовно-позитивний висновок в умовах високого властивого ризику та ризику контролю		
9	Якщо рівень ризику контролю виявиться завищеним на етапі планування, то аудитору необхідно виконати додаткові процедури		
10	Чи можна вважати фактором підвищеного ризику контролю зміну облікової політики підприємства?		

Завдання 20

1. Використовуючи формулу загального аудиторського ризику, визначити необхідні складові за умовою завдань.

2. Дати письмово відповідь щодо суті та отриманих цифрових показників кожної складової загального аудиторського ризику.

Умова завдання 1

Визначити ризик невиявлення, виходячи з того, що аудитор обчислив властивий ризик — 0,75, ризик контролю — 0,3 та планує скористатись максимальним рівнем загального аудиторського ризику.

Умова завдання 2

Визначити прийнятний рівень властивого ризику, виходячи з того, що аудитор планує ризик невиявлення — 0,4, обчислив ризик контролю — 0,3 та планує скористатися мінімальним рівнем загального аудиторського ризику.

Умова завдання 3

1. Необхідно оцінити ризик невиявлення та визначити шляхи зменшення ризику, якщо відомо:

- аудитор має вищу економічну освіту, працював бухгалтером на виробничому підприємстві шість років, одержав сертифікат аудитора та має досвід проведення аудиту на виробничих підприємствах;
- аудит необхідно проводити на підприємстві, яке займається торговельною та виробничою діяльністю, а також надає послуги населенню. Крім того підприємство має значний обсяг робіт.

2. Оцінити ризик внутрішнього контролю, якщо відомо, що річний обсяг реалізації:

- роздрібною торгівлі (2 магазини і 4 кіоски) — 12800000 грн;
- оптової торгівлі (2 склади) — 464000000 грн.

Контроль проводять тільки працівники бухгалтерії, відділ внутрішнього контролю (аудиту) відсутній.

Головний бухгалтер працює на даному підприємстві 7 років, в т. ч. на цій посаді — 4 роки. П'ять бухгалтерів мають стаж роботи бухгалтерами від 3 до 7 років, з них 2 особи не мають вищої освіти.

У 2012 році, на підприємстві, при проведенні перевірки підрозділами податкової інспекції виявлено порушення і накладено штраф в розмірі 12000 грн.

Завдання 21

1. Охарактеризувати наведені нижче факти господарської діяльності клієнта, визначити, який з видів перекручення було здійснено та як він вплинув на формування фінансової звітності.

2. Висновки подати письмово.

Умова завдання

1. Завищено обсяг витрат на виробництво продукції на 25 тис. грн.
2. Списано дебіторську заборгованість, термін позовної давності якої не минув.
3. Неправильно підрахований підсумок у платіжній відомості.
4. Відображено податковий кредит за відсутності податкової накладної.
5. Арифметична неточність у балансі за рядком 250.
6. Відображено у складі активів підприємства сировину, передану на відповідальне зберігання.
7. При співставленні даних виручки за день, визначених у Z-звіті ППО та інформації щодо реалізації з товарно-грошового звіту з'ясовано, що за даними ППО виторг за день склав 7535 грн, за даними товарно-грошового звіту — 7353 грн.
8. Списано з балансу вантажний автомобіль, термін корисного використання якого не закінчився.
9. Бухгалтеру підприємства нарахована допомога з тимчасової втрати працездатності за відсутності листка непрацездатності.
10. Списано нестачу бензину, що виникла з вини водія, на інші операційні витрати.
11. Не відображено фінансовий результат від списання будівлі, знищеної внаслідок стихійного лиха.
12. Включено до складу витрат хлібопекарного підприємства витрати на придбання печі.
13. Списання матеріалів у виробництво здійснюється за методом FIFO, однак в наказі про облікову політику для цього виду запасів зазначений метод середньозваженої собівартості.
14. Видатковий касовий ордер згідно дати складено у наступний день після видачі грошових коштів з каси, про що свідчить Звіт касира.

Домашнє завдання

1. Закінчити виконання завдання 21.

4.3. ПИТАННЯ ТА ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ

1. Характеристика поняття «суттєвість в аудиті» та необхідність її застосування (див. МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»).
2. Основні відмінності категорій «суттєвість фінансової звітності» та «суттєвість в аудиті».

3. Стандарти аудиту про аудиторський ризик.
4. Визначення зон ризику за показниками балансу.
5. Залежність величини ризику від діяльності підприємства та ведення обліку.
6. Конспект МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності».
7. Конспект МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту».

Завдання 22 (для самостійної роботи за темою 4)

1. На основі фінансової звітності ПрАТ «Автотранс» (додатки Е і Ж) визначити суттєвість відхилень за найменшим значенням відповідного ключового показника (табл. 4.5).

2. Письмово сформулювати аудиторське судження про достовірність статей звітності.

Таблиця 4.5

Ключові показники для визначення суттєвості в практиці аудиторських фірм України

№ з/п	Показник	Попереднє судження про суттєвість, %	
		мінімум	максимум
1	Дохід від реалізації	0,2	0,5
2	Результат від господарської діяльності до оподаткування	2	5
3	Вартість основних засобів	1	2
4	Вартість майна	0,5	1
5	Витрати підприємства	0,3	0,8

3. Додатково оцінити статті балансу, якщо відомо про наступні умови (розмір суттєвості залишається на розрахованому рівні).

Умова завдання 1

Рядок 1630 Ф № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».

У грудні 2013 р. за видатковим касовим ордером № 327 виплачено депоновану заробітну плату інженеру Савченко С.І. на суму 1400 грн, а в регістрі обліку депонованої заробітної плати за цей період показано виплату в сумі 140 грн.

Умова завдання 2

Рядок 1100 Ф № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».

У грудні 2013 р. для виконання поточних ремонтних робіт майстру Тимошенку О.О. за накладною № 981 було відпущено 53 м² пластикового покриття. У картці кількісно-сумового обліку № 32/87 зазначений відпуск Тимошенку О.О. 35 м² пластикового покриття. Облікова ціна 1 м² визначеного будівельного матеріалу — 35 грн/м².

Завдання 23 (для самостійної роботи за темою 4)

1. Використовуючи формулу загального аудиторського ризику, визначити необхідні складові за умовою завдань (табл 4.6).
2. Прийняті рішення пояснити письмово.

Таблиця 4.6

Фактори моделі загального аудиторського ризику

Властивий ризик ВР	Ризик контролю РК	Ризик виявлення Рн	Аудиторський (загальний) ризик АР
Низький	?	?	Високий
?	Середній	Середній	?
Середній	?	?	Середній
Низький	?	Середній	Низький
Високий	Високий	Низький	?

4.4. ТЕМАТИКА ІНДИВІДУАЛЬНИХ ЗАВДАНЬ**Завдання 24 (для індивідуальної роботи за темою 4)**

1. На основі фінансової звітності обраного підприємства (*кожний студент обирає підприємство самостійно, дані на потоці не повинні повторюватись, звітність прикладається до завдання*) з'ясувати зони максимального ризику і запропонувати можливі шляхи його зниження.

2. Визначити, на які статті фінансової звітності необхідно звернути увагу аудиторів, які технічні прийоми аудиту слід застосовувати до кожної статті, які з цих прийомів є найбільш суттєвими (у якості технічних прийомів слід використовувати: порівняння даних, інвентаризація, контрольна закупка, фізичний огляд, спостереження, письмове та усне опитування, вивчення та аналіз первинних документів, аналіз (за видами), арифметичний контроль, тестування, одержання інформації від контрагентів (третіх осіб) тощо).

3. Розробити програму зниження аудиторського ризику (табл. 4.7).

Таблиця 4.7

**Програма зниження аудиторського ризику
за даними фінансової звітності _____ (назва підприємства)**

№ з/п	Форма звітності / № та назва статті	Технічний прийом (прийоми)	Визначений розмір АР	Джерело аудиту (рахунок/ суб-рахунок)	Рекомендації аудитора
1	2	3	4	5	6

Теми рефератів за Темою 4

1. Стандарти аудиту про аудиторський ризик.
2. Методики визначення аудиторського ризику та шляхи його зменшення з точки зору різних авторів.
3. Методики оцінки аудиторського ризику та її уточнення в процесі проведення аудиту.
4. Виявлення зон з високим рівнем ризику в процесі аудиту фінансової звітності.
5. Система внутрішнього контролю на підприємстві та її вплив на визначення величини аудиторського ризику.

4.5. ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК ЗА ТЕМОЮ 4

Аналітичні процедури (Analytical procedures) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу ймовірних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, що охоплюють необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин.

Аудиторська вибірка (вибірка) (Audit sampling (sampling)) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — використання аудиторських процедур до менш як 100% елементів у межах генеральної сукупності, яка стосується аудиту, так, що всі елементи вибірки мають шанс бути відібраними з метою надання аудитором обґрунтування, на основі якого формуються висновки за всією генеральною сукупністю.

Аудиторський ризик (Audit risk) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку в разі, якщо фінансова звітність суттєво викривлена. Аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення.

Аудиторський ризик (ризик аудиту, або загальний ризик) — ризик того, що аудитор може висловити неадекватну думку в тих випадках, коли в документах бухгалтерської звітності існують суттєві перекручення, інакше кажучи, за неправильно підготовленою звітністю буде представлено аудиторський висновок без зауважень.

Бізнес-ризик (Business risk) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — ризик, що є наслідком значущих умов, подій, обставин, діяльності бездіяльності, які можуть негативно впливати на здатність суб'єкта господарювання досягти своїх цілей та реалізувати стратегії, а також ризик, що є наслідком встановлення невідповідних цілей і стратегій.

Викривлення (Misstatement) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — розбіжність між сумою, класифікацією, поданням або розкриттям

статті у фінансовому звіті та сумою, класифікацією, поданням або розкриттям інформації, які є обов'язковими для цієї статті відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Викривлення можуть виникати внаслідок помилок або шахрайства.

Викривлення, що здійснені навмисно — викривлення фінансової звітності, які є результатом навмисних дій або бездієвості персоналу, що здійснені з корисливими цілями для того, щоб ввести в оману користувача фінансової звітності.

Викривлення, що здійснені ненавмисно — викривлення фінансової звітності, які є результатом ненавмисних дій або бездієвості персоналу підприємства, що перевіряється.

Відхилення — неправильне відображення та подання даних у фінансовій звітності у зв'язку з порушенням з боку персоналу економічного суб'єкта правил ведення та організації бухгалтерського обліку та підготовки фінансової звітності, які встановлено нормативними документами.

Властивий ризик — ризик викривлення залишків на рахунках або класів операцій, які можуть бути суттєвими.

Властивий ризик (Inherent risk) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — чутливість тверджень щодо класу операції, залишку на рахунку або розкриття інформації до викривлення, яке може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями, не враховуючи будь-які відповідні заходи контролю.

Внутрішній контроль (Internal control) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками, для забезпечення достатньої впевненості щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансової звітності, ефективності та результативності діяльності, а також дотримання застосовних законів і нормативних актів.

Генеральна сукупність (Population) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — вся множина даних, із якої здійснюють вибірку і за якою аудитор має намір зробити висновки.

Допустима норма відхилення (Tolerable rate of deviation) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — визначена аудитором норма відхилення від установлених процедур внутрішнього контролю, за якою аудитор намагається отримати належний рівень впевненості в тому, що фактичний показник відхилення у генеральній сукупності не перевищує норму відхилення, яку він встановив.

Допустиме викривлення (Tolerable misstatement) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — визначена аудитором грошова сума, стосовно якої аудитор прагне отримати належний рівень впевненості в тому, що фактичне викривлення у сукупності не перевищує грошову суму, яку він встановив.

Економічний ризик — ймовірність того чи іншого результату (отримання прибутку чи зазначених втрат) від виконання певного господарського проекту чи здійснення певної дії, з цим проектом пов'язаної.

Заходи контролю (Control activities) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — політики та процедури, що допомагають забезпечити виконання розпоряджень управлінського персоналу. Заходи контролю є компонентом внутрішнього контролю.

Значний ризик (Significant risk) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — ідентифікований та оцінений ризик суттєвого викривлення, що, за судженням аудитора, потребує спеціального розгляду аудитором.

Інформаційний ризик — ризик того, що звітна інформація, представлена користувачам, містить суттєві відхилення і не відповідає дійсності.

Критична компонента — показник діяльності економічного суб'єкта, який має тенденцію значно змінюватися щорічно.

Маніпуляція обліковими записами — зумисне використання неправильних бухгалтерських проведення з метою перекручення даних обліку і звітності.

Матеріальні засоби захисту — наявність спеціального обладнання, приміщень, надійних стін, дверей, огорож, сигналізації, охорони, вказівних знаків, що дає певну гарантію збереження активів підприємства (товарно-матеріальних цінностей, готівки); застосування системи кодів, паролів та інших засобів несанкціонованого доступу до інформації на персональних автоматизованих робочих місцях.

Невідповідне відображення у записах або в документах — приховування або пропуск операцій, запис несуттєвих операцій, неправильне застосування облікової політики.

Недолік внутрішнього контролю (Deficiency in internal control) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — недолік, який існує, якщо:

а) контроль розроблений, впроваджений і функціонує так, що неможливо своєчасно попередити або виявити та виправити викривлення у фінансовій звітності;

б) відсутній контроль, необхідний для своєчасного запобігання, виявлення та виправлення викривлень у фінансовій звітності.

Незаконне привласнення активів (Misappropriation of assets) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — дії, які стосуються крадіжки активів суб'єкта господарювання та часто здійснюються найманими працівниками у відносно невеликих і несуттєвих розмірах. Однак у незаконному привласненні активів може брати участь також управлінський персонал, для якого, як правило, легше замаскувати або приховати незаконне привласнення такими способами, що їх важко виявити.

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

Несуттєве викривлення — викривлення фінансової звітності, яке несуттєво впливає на достовірність фінансової звітності.

Організаційна система — розподіл обов'язків між керівництвом підприємства, кваліфікація і компетентність штату, рівень виконання обов'язків, а також взаємний контроль за роботою управлінського персоналу.

Підприємницький ризик — небезпека виставлення претензій клієнтами та іншими сторонами, зацікавленими в результатах аудиту і небезпека виникнення фінансових втрат від заняття аудиторською діяльністю.

«Плинна шкала» — співвідношення показника виручки від реалізації продукції та фактора, на який має бути скоригований нерозподілений прибуток.

Помилка (Error) (згідно з *Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*) — ненавмисне викривлення фінансової звітності, включаючи пропуск суми або розкриття інформації.

Поріг суттєвості — абсолютна або відносна величина, яка є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації.

Процедури оцінки ризиків (згідно з *МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища»*) — аудиторські процедури, які виконуються для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі його внутрішнього контролю, а також ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки на рівні фінансових звітів та тверджень.

Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання (Entity's risk assessment process) (згідно з *Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*) — компонент внутрішнього контролю, що є процесом ідентифікації бізнес-ризиків, які мають відношення до цілей фінансової звітності, та прийняття рішень, спрямованих на врегулювання цих ризиків і результатів таких дій.

Ризик вибірки (Sampling risk) (згідно з *Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*) — ризик того, що висновок аудитора, зроблений на основі вибірки, відрізнятиметься від висновку, який можна було б зробити, застосувавши до всієї генеральної сукупності такі самі аудиторські процедури.

Ризик економічний — ймовірність того чи іншого результату (отримання прибутку чи зазнання втрат) від реалізації певного господарського проекту чи здійснення певної дії.

Ризик завдання з надання впевненості (Assurance engagement risk) (згідно з *Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*) — ризик того, що фахівець-практик надасть невідповідний висновок, якщо інформація з предмета перевірки суттєво викривлена.

Ризик контролю — ризик, пов'язаний з невідповідністю функціонування внутрішнього контролю відносно викривлення залишків по рахунках або класів операцій, які можуть бути суттєвими.

Ризик контролю (Control risk) (згідно з *Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*) — ризик того, що потенційне викривлення у твердженні стосовно класу операцій, залишку на рахунку або розкриття інформації, яке може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями, не буде попереджено або своєчасно виявлено та виправлено за допомогою внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

Ризик виявлення — ризик того, що аудиторські процедури не виявляють викривлення залишків на рахунках або класів операцій, які можуть бути суттєвими.

Ризик виявлення (Detection risk) (згідно з *Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*) — ризик того, що процедури, виконані аудитором для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, не дадуть змоги виявити ви-

кривлення, що існує, та яке може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями.

Ризик суттєвого викривлення (Risk of material misstatement) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — ризик того, що фінансова звітність містить суттєве викривлення до початку аудиту. Складається з двох компонентів на рівні тверджень: властивий ризик та ризик контролю.

Ризик, не пов'язаний з вибіркою (Non-sampling risk) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — ризик того, що аудитор дійде помилкового висновку з будь-якої причини, не пов'язаної з ризиком вибірки.

Робочий рівень суттєвості (Performance materiality) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — сума або суми, визначені аудитором на рівні, нижчому від суттєвості для фінансової звітності в цілому, щоб знизити до прийнятно низького рівня ймовірність того, що сукупність не виправлених або не виявлених викривлень перевищить рівень суттєвості для фінансової звітності в цілому.

Середовище контролю (Control environment) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — охоплює функції тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінського персоналу, а також ставлення, обізнаність та дії тих, кого наділено найвищими повноваженнями, і управлінського персоналу, які стосуються системи внутрішнього контролю та її важливості для суб'єкта господарювання. Середовище контролю є компонентом внутрішнього контролю.

Система документації та інформації — правильність документального оформлення господарських операцій, відображення їх у регістрах обліку, простеження шляху надходження документа з моменту одержання дозволу на здійснення господарської операції та її складання до здавання в архів; нумерація бланків і документів; форма обробки і класифікації інформації; можливість швидкого пошуку потрібної інформації, здійснення аналізу інформації, яка використана для прийняття управлінських рішень; контроль за можливим припущенням неточностей або виявленням помилок.

Система спостереження — заходи щодо перевірки дієвості системи контролю, що передбачає її безперервну дію, пристосованість до ситуації, яка виникла, актуалізація завдань і проблем.

Системно орієнтований (традиційний) підхід — суцільне дослідження, коли перевіряють усі елементи системи внутрішнього контролю.

Суттєве викривлення факту — існує в інформації, коли така інформація, не пов'язана з питаннями, що з'являються у перевірених фінансових звітах, неправильно викладається чи подається.

Суттєвий недолік — недолік у внутрішньому контролі, який може мати суттєвий вплив на фінансові звіти.

Суттєвість (за листом МФУ) — характеристика облікової інформації, яка означає її здатність вплинути на рішення користувачів фінансової звітності.

Твердження (згідно з МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища») — твердження надані управлінським персоналом явні, або інші, які містяться у фінан-

совій звітності та які використовує аудитор для розгляду потенційних викривлень різного типу, що можуть мати місце.

Тест (Test) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — застосування процедур до деяких або всіх елементів генеральної сукупності.

Фальсифікація бухгалтерських документів і записів — оформлення свідомо неправильних документів обліку і записів у регістрах бухгалтерського обліку.

Чинники ризику шахрайства (Fraud risk factors) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — події чи умови, які свідчать про мотив або тиск щодо скоєння шахрайства, або дають можливість скоїти шахрайство.

Шахрайство (Fraud) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — навмисна дія однієї або кількох осіб з управлінського персоналу, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, працівників або третіх сторін, що пов'язана із застосуванням оман для отримання неправомірної або незаконної переваги.

Шахрайство працівників — шахрайство, до якого причетні лише наймані працівники суб'єкта господарювання, що підлягає аудиторській перевірці.

Шахрайство управлінського персоналу — шахрайство, до якого причетні один або кілька членів управлінського персоналу, або найвищого управлінського персоналу.

Штат — політика підприємства стосовно кваліфікації та компетентності фахівців; процедура приймання на роботу (найкраще — на конкурсній основі); заходи щодо підвищення кваліфікації персоналу; розмір оплати праці; перевірка виконання покладених обов'язків.

Інформаційні джерела: 4, 13, 14, 15, 16, 22, 25, 26, 31, 33, 34, 36, 37, 38, 41, 42, 44, 46, 53, 55, 56, 63, 72, 76, 77, 80, 86, 87, 88, 89, 90, 92, 93, 95, 96, 97, 100, 104.

ТЕМА 5. ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ

Методичні рекомендації

У цій темі вивчається процес аудиту в цілому та критерії розподілу його на стадії. У посібнику розглядається три стадії. Необхідно визначити складові кожної зі стадій аудиту та процедури, які можливі для використання за кожною із стадій.

Необхідно з'ясувати, яким чином та на підставі яких документів здійснюються взаємовідносини між клієнтом та аудиторською фірмою.

Під час вивчення теми значну увагу слід приділити необхідності планування будь-якої діяльності, в тому числі й аудиторської. Необхідно розглянути три види планів аудиторської фірми, їхнє значення, методiku складання та використання, при цьому слід зосередити увагу на формуванні плану перевірки за конкретним об'єктом, оскільки саме він є основою для складання програм (розширених планів) аудиту.

Важливим аспектом теми є методика планування аудиторської перевірки кожного об'єкта за методом дедукції — від загального до часткового, тобто від звітності до первинного документа.

Основні положення теми дадуть підґрунтя для складання програм (розширених планів) аудиту за об'єктами перевірки модуля II.

5.1. МЕТОДИЧНІ ПОРАДИ ДО ВИВЧЕННЯ ТЕМИ

Перелік питань

1. Процес аудиту та його стадії.
2. Необхідність планування аудиторської діяльності та критерії вибору клієнтів.
3. Процедура замовлення аудиту (аудиторських послуг).
4. Види планів аудиторської фірми, їхнє значення та використання.
5. Методика розробки програми (розширеного плану) проведення аудиту.

1. Процес аудиту та його стадії

Стандарти аудиту Міжнародної федерації бухгалтерів [13] розглядають аудити та огляди *історичної фінансової інформації*, завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації, а також супутні аудиту послуги. Весь процес проведення аудиту науковці поділяють на різну кількість стадій (етапів). Автори посібника дотримуються точки зору про наявність трьох стадій **аудиторського процесу**, які будуть розглянуті нижче.

1. Організаційна (початкова, підготовча) стадія.

Ця стадія включає попереднє ознайомлення з бізнесом клієнта. Діяльність у межах цієї стадії також можна розподілити на три складові:

1. Вибір клієнта та об'єкта аудиту.
2. Організаційна підготовка:
 - одержується *Лист-замовлення (Лист-пропозиція)* від клієнта;
 - проводиться збір інформації про діяльність клієнта, його власників і керівників з різних зовнішніх та внутрішніх джерел;
 - клієнт приймається або відхиляється;
 - надсилається **Лист-зобов'язання (Лист-згода)**, у якому обговорюються умови проведення аудиту, територія проведення огляду документів тощо;
 - складається *Договір* на проведення аудиту;
 - формується *бригада* (підбирається окремий аудитор);
 - видається *Наказ (розпорядження)* керівника аудиторської фірми;

- видається *Завдання на перевірку* (на виконання аудиторської роботи).

3. Методична підготовка включає:

- одержання відомостей про діяльність клієнта з попереднім ознайомленням із звітністю та станом внутрішнього контролю;
- здійснення попередньої аналітичної перевірки;
- виконання перевірки системи внутрішнього контролю;
- здійснення попередньої оцінки ризику;
- розробка **загального плану** перевірки клієнта;
- складання **планів** перевірки **за конкретними** об'єктами;
- складання **програм** (розширених планів) аудиту за окремими об'єктами;
- розробка відповідних процедур тестування;
- розробка незалежних аудиторських процедур.

II. Дослідна (основна, методична) стадія.

Відповідні *процедури аудиту* на цій стадії:

- 1) проведення загального тестування персоналу на відповідність;
- 2) завершальна оцінка внутрішнього контролю;
- 3) *корегування планів аудиту*;
- 4) внесення *корегувань до програм перевірки* з урахуванням тестів на відповідність;
- 5) проведення незалежних тестів господарських операцій;
- 6) проведення аналітичних процедур;
- 7) проведення процедур по суті по рахунках бухгалтерського обліку;
- 8) визначення післябалансових перевірочних процедур;
- 9) оцінка та узагальнення одержаних результатів;
- 10) одержання інформації з інших джерел.

III. Завершальна (узагальнююча, результативна) стадія.

На цій стадії необхідно:

- 1) згрупувати виявлені недоліки;
- 2) скласти накопичувальні відомості порушень, аналітичні таблиці, розрахунки, графіки;
- 3) узагальнити та відобразити результати перевірки в *Звіті аудитора про виконану роботу* (*Листі інформування найвищого управлінського персоналу*) та *Звіті незалежного аудитора* (*Аудиторському звіті/висновку*);
- 4) обговорити результати аудиту з найвищим управлінським персоналом клієнта;
- 5) розробити проект профілактичних та попереджувальних дій;
- 6) ці дії виконуються тільки з боку клієнта — прийняти рішення за результатами аудиту та здійснити контроль за їх виконанням.

2. Необхідність планування аудиторської діяльності та критерії вибору клієнтів

Одним з *найважливіших етапів* будь-якої діяльності (в тому числі й аудиту) є **планування**.

Метою планування аудиту є концентрація уваги аудитора на найважливіших напрямках аудиту, виявлення проблем, які необхідно перевірити більш детально.

На планування в аудиті відводиться від 10 до 30% загального часу на здійснення перевірки, цей процес є достатньо трудомістким (він включає розробку стратегії, плану(ів), проведення розрахунків суттєвості, ризиків, вибірки, тестів, складання програм перевірки тощо). Аудитор зобов'язаний чітко прогнозувати, контролювати й обліковувати процеси своєї діяльності для того, *щоб забезпечити на кожній стадії роботи найбільш ефективні процедури*.

Загалом, планування аудиту передбачає: визначення стратегії й тактики проведення аудиторської перевірки, складання загального плану та планів за окремими об'єктами, побудову самих аудиторських програм (розширених планів), з'ясування аудиторських процедур і доказів, що будуть використовуватися, а також проводиться оцінювання об'єктів шляхом аудиторського контролю.

Для планування своєї діяльності аудитори України повинні користуватися положеннями МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» [13]. Цей МСА розглядає відповідальність аудитора за планування аудиту фінансової звітності. Цей МСА написаний в контексті *постійного аудиту*. Додаткові міркування стосовно *першого завдання з аудиту* розглянуто окремо.

Відповідно до п. 7 МСА 300 [13] аудитор має

визначити загальну стратегію аудиту, яка б встановлювала обсяг, час і напрям аудиту, а також спрямовувала розробку плану аудиту.

При встановленні загальної стратегії аудиту аудитор повинен ідентифікувати характеристики завдання, що визначатимуть їх обсяг; встановлять цілі завдання для визначення часу на проведення аудиту та необхідну документацію для підтвердження інформації; визначити чинники, які з точки зору аудитора є важливими, щоб на них спрямувати увагу групи аудиторів; уточнення характеру, часу, обсягів ресурсів, необхідних для виконання завдання.

Після обраної стратегії аудиту аудитор починає розробляти план аудиту з описом (п. 8 МСА 300), який складається для зменшення аудиторських ризиків до прийнятого низького рівня.

Характер та обсяг заходів з планування залежать від розміру і складності суб'єкта господарювання, попереднього досвіду роботи з таким суб'єктом господарювання провідних членів *аудиторської групи із завдання* та змін в умовах, що відбуваються під час виконання завдання з аудиту.

Метою аудитора є планування аудиту так, щоб його можна було виконати ефективно.

Планування є не окремою стадією аудиту, а швидше безперервним процесом, який часто розпочинається невдовзі після (або у зв'язку із) завершення попереднього аудиту та продовжується до завершення поточного завдання з аудиту. При цьому планування включає розгляд часу виконання певних дій та аудиторських процедур, які потрібно завершити до виконання подальших аудиторських процедур.

Аудитор розробляє загальну стратегію виконання завдання аудиту (план аудиту за об'єктом), після розробляється детальний план (програма) аудиту, що складається для зменшення аудиторських ризиків до прийнятого низького рівня.

Обсяг планування може змінюватися залежно від суб'єкта підприємницької діяльності, первинності чи повторності аудиторської перевірки, набутого досвіду аудиторської роботи з клієнтом і знання особливостей його діяльності (так, за умови співпраці з постійним клієнтом деякі процедури можна й не планувати).

Аудиторська фірма повинна приділяти велику увагу щодо вибору клієнта. У зв'язку із цим аудиторіві необхідно здійснити низку наступних дій:

- оцінити позицію клієнта на ринку та стан галузі, до якої належить суб'єкт господарської діяльності;
- оцінити мету звернення клієнта та можливість виконання завдань аудиту;
- зібрати зовнішню інформацію про діяльність клієнта, його платоспроможність, вищий управлінський персонал, власників тощо;
- оцінити причини зміни аудиторської фірми (якщо таке існує);
- здійснити попередню оцінку величини аудиторського ризику;
- здійснити попереднє ознайомлення з бізнесом клієнта, його фінансовою звітністю, платоспроможністю, станом внутрішнього контролю;
- оцінити можливості виконання роботи з проведення аудиту чи надання аудиторських послуг.

Клієнтів аудиторських фірм можна класифікувати за наступними ознаками:

- за *організаційно-правовими формами*:
 - підприємства;
 - установи;

- організації;
- об'єднання;
- фонди;
- громадяни.
- за *тривалістю відносин* між аудитором і клієнтом:
 - випадкові або разові;
 - постійні.
- залежно від *досвіду і відносин*:
 - нові;
 - постійні.

Із *постійними клієнтами* підготовча стадія за витратами часу є майже мінімальною. Як правило, тут все зводиться (шляхом листування) тільки до з'ясування мети аудиту чи аудиторських послуг, терміну виконання, місця виконуваної роботи, форми звіту чи інших підсумкових документів за результатами виконання завдання та узгодження суми за виконану роботу. Договір на проведення аудиту чи надання послуг може бути продовжено з року в рік з урахуванням надання поточних консультацій. Крім того, аудиторська фірма не витрачає час на проведення попереднього ознайомлення з клієнтом, його бізнесом тощо. Разом з тим, аудиторська фірма може планувати термін проведення аудиту та проводити перевірку окремими періодами протягом року, що призводить до зменшення аудиторського ризику.

При роботі з *разовими (новими) клієнтами* час проведення аудиту значно збільшується за рахунок підготовчої стадії, вивчення загальних і установчих документів, аудиторських звітів (висновків) попередніх аудиторів тощо. Аудиторський ризик при цьому значно збільшується у зв'язку зі зменшенням часу на проведення самого аудиту, разом з тим зростає трудомісткість роботи самого аудитора, якому необхідно перевірити значно більшу кількість операцій.

Клієнтом аудиту є суб'єкт господарювання, стосовно якого фірма виконує завдання з аудиторської перевірки, *клієнтом з надання впевненості* визначається суб'єкт господарювання, стосовно якого аудиторська фірма виконує завдання з надання впевненості.

При цьому, як суб'єкт господарської діяльності може обрати аудиторську фірму, так і аудиторська фірма може погодитись чи відмовити у проведенні аудиту (наданні послуг).

3. Процедура замовлення аудиту (аудиторських послуг)

Для здійснення аудиту (аудиторської перевірки) аудиторська фірма (приватний підприємець(ПП)-аудитор) повинна отримати від замовника

(клієнта) письмове звернення у вигляді Листа-замовлення (додаток АБ) (Листа-пропозиції). Остаточної визначеної форми цього документу не існує, тому він може бути як достатньо загальним, так і більш детальним.

Однак у Листі-замовленні обов'язково мають бути відображені:

- мета аудиту (аудиторської перевірки);
- масштаб (період) перевірки;
- форма надання звіту за перевіркою;
- місце та терміни проведення аудиту;
- умови оплати за виконані роботи (надані послуги);
- участь замовника у перевірці та його відповідальність тощо.

Аудиторська фірма (ПП-аудитор) вивчає Лист-замовлення, узгоджує умови завдання з аудиту з управлінським персоналом клієнта чи за потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграф 9 та Д21 МСА 300), та у випадку згоди направляє клієнту Лист-зобов'язання (Лист-згоду).

Форма та зміст листа-зобов'язання з аудиту можуть варіюватися для кожного суб'єкта господарювання (див. параграф Д23 МСА 300).

Відповідно до параграфу 11 МСА 300 узгоджені умови завдання з аудиту записуються у листі-зобов'язанні з аудиту чи в іншій належній формі письмової угоди та містять (крім наданих тут див. параграфи Д22—Д25):

- а) мету та обсяг аудиту фінансової звітності;
- б) відповідальність аудитора;
- в) відповідальність управлінського персоналу;
- г) ідентифікацію застосовної концептуальної основи фінансової звітності для складання фінансової звітності;
- д) посилання на очікувану форму й зміст будь-яких звітів, що їх надасть аудитор, і констатацію того, що можуть існувати обставини, за яких звіт може відрізнятися від очікуваної форми та змісту.

Приклад Листа-зобов'язання надано у Додатку 1 до МСА 210 «Умови домовленості про аудит» та розташовано у Додатку АВ посібника.

Що ж може вплинути на рішення аудиторської фірми відносно прийняття чи відхилення клієнта? Звичайно, це є наслідком тривалості відносин між сторонами, і до нового клієнта необхідно бути більш пильним та уважним. Тому, у випадку зміни клієнтом обслуговуючої аудиторської фірми, згідно МСА та КЕПБ, наступним кроком є написання двох листів:

- Листа замовника до попереднього аудитора (додаток АМ);
- Листа тебперішнього аудитора до попереднього (додаток АМ).

Виходячи з практики аудиторської діяльності, не завжди ці листи мають зворотній зв'язок. Результатом подібних етичних непорозумінь з

попереднім аудитором може бути не підтвердження теперішнім аудитором вхідних залишків (сальдо) за Балансом (Звітом про фінансовий стан) клієнта, що є підставою для не підтвердження ним і вихідного сальдо за рахунками, про що він обов'язково зазначає у своєму аудиторському звіті (висновку).

Після обміну інформацією відповідно до всіх *означених листів* та *позитивного рішення* відносно співпраці з клієнтом, замовник та виконавець у відповідності до Господарського та Цивільного Кодексів України укладають Договір на проведення аудиту (надання аудиторських послуг) (додаток АГ).

Цей Договір повинен містити такі суттєві складові (у вигляді окремих розділів чи підрозділів у складі певного розділу):

- предмет договору;
- обов'язки сторін;
- порядок здачі та приймання робіт;
- строк виконання робіт;
- оплата робіт (послуг);
- права та відповідальність сторін;
- особливі умови;
- реквізити сторін тощо.

Строк виконання робіт може регламентуватися *Календарним планом виконання робіт (надання послуг)* (додаток АД), а розмір та порядок виплати винагороди за роботу — *Протоколом узгодження договірної ціни* (додаток АЕ) та іншими документами.

З досвіду діяльності вітчизняних та іноземних аудиторських фірм (аудиторів) можливо виділити наступні **види договорів**:

- на аудит (проведення аудиту);
- на експрес-перевірку;
- на надання консультаційних послуг;
- на бухгалтерське обслуговування;
- на одноразову консультацію;
- на абонентське обслуговування тощо.

4. Види планів аудиторської фірми, їхнє значення та використання

З практики діяльності аудиторські фірми використовують 3 види планів.

Першим з них є **Загальний план проведення аудиту аудиторської фірми**, який, як правило, складається на кожний наступний рік та підлягає доповненню й коригуванню впродовж періоду дії.

№ з/п	Назва клієнта	Термін проведення	Примітки
1			
2			
3	ТОВ «назва»	01.11.-30.11.2013	За 2012 р

Підпис керівника аудиторської фірми, дата

Наступним планування кожної перевірки проводиться на організаційній стадії з урахуванням **загального плану** проведення аудиторських перевірок аудиторською фірмою, очікуваних обсягів і об'єктів, термінів виконання перевірки, складених графіків і планів за кожним об'єктом аудиту та виданих завдань кожному із аудиторів.

Тому, *другим* видом плану є Загальний план аудиту **по певному конкретному підприємству**. Він складається окремо на кожного клієнта, враховуючи термін проведення перевірки із *Загального плану проведення аудиту аудиторської фірми*. Види робіт визначаються за Договором на аудит (аудиторські послуги).

Назва аудиторської фірми

Назва клієнта

План
проведення аудиту

(ТОВ)

«назва»

За період 01.01.2012- 31.12.2012 або за 2012 рік

В термін з 01.11.2013 по 30.11.2013

№ з/п	Заплановані види робіт (об'єкти аудиту)	Період проведення перевірки (згідно загального плану аудиторської фірми та договору на проведення аудиту)	Виконавці	Примітки
1	Загальні та установчі документи і власний капітал	з 01.11 по 03.11.13 або 3 дні		
2				
3				

Підписи сторін, печатки, дата

Об'єктами аудиту (вони визначаються згідно з Договором на аудит (аудиторські послуги) і заносяться у другу колонку даної таблиці) можуть бути:

- загальні та установчі документи (статут, ліцензія, патент тощо);
- формування і зміни статутного (пайового) капіталу;
- наявність і використання кредитних ресурсів;
- необоротні активи (основні засоби, нематеріальні активи, інвестиції);
- запаси (виробничі запаси, готова продукція, товари);
- кошти (каса, рахунки в банках, векселі тощо);
- власний капітал (статутний, пайовий, додатковий, резервний, неоплачений);

- довгострокові та поточні зобов'язання;
- витрати, доходи і фінансові результати;
- фінансова звітність.

Аудит може проводитись як за певним окремим об'єктом (об'єктами) чи групою об'єктів, так і в цілому з перевірки господарсько-фінансової діяльності підприємства.

Кожен аудитор, спеціаліст чи асистент аудитора на основі виданого завдання на проведення аудиту за окремими об'єктами чи групами об'єктів, враховуючи графіки проведення аудиту, складає **план проведення аудиту за конкретним об'єктом**, у якому визначає: завдання, виконавців і термін (період) проведення перевірки.

Цей план складається на основі загального плану та виданого завдання і узгоджується з керівником аудиторської фірми чи старшим аудитором (керівником групи при проведенні аудиту), підписується керівником і аудитором.

План проведення аудиту за конкретним об'єктом є третім видом плану, який складають аудиторські фірми. Кількість планів цього виду залежить від кількості об'єктів перевірки (запланованих видів робіт) по кожному клієнту.

Наприклад, об'єктом аудиту є *загальні та установчі документи і власний капітал*.

Назва аудиторської фірми

Назва клієнта

План
проведення аудиту
загальних та установчих документів і власного капіталу
(ТОВ) _____ «назва»
За період 01.01.2012- 31.12.2012 або за 2012 рік
В термін з 01.11.2013 по 03.11.2013 р.

№ з/п	Завдання аудиту	Період проведення (згідно з планом на конкретному підприємстві)	Виконавці	Примітки
1	Ознайомлення із загальними та установчими документами			
2	Вивчення (аналіз) наказу про облікову політику стосовно власного капіталу			
3	Вивчення (перевірка) документів, що підтверджують внески до статутного капіталу та відповідність статутного капіталу даним Балансу і установчим документам			

4	Порівняння даних звітності щодо обліку власного капіталу між собою та інформації синтетичного й аналітичного обліку за означеними об'єктами			
5	Перевірка операцій щодо руху за рахунками 40, 41, 46, 45, 421, 67			
6	Перевірка і підтвердження даних за рахунком 42 (крім 421)			
7	Перевірка правильності розрахунків щодо формування і використання рахунків 43 і 41			
8	Перевірка правильності визначення фінансового результату (прибутку або збитку) та використання прибутку (особливо — суми виплачених дивідендів за привілейованими акціями — 442)			
9	Узагальнення матеріалів аудиту			

Підписи сторін:

Від аудиторської фірми

Печатка Дата

Від клієнта

Печатка Дата

Щодо методики складання цього виду плану, то необхідно зауважити — він формується за методом дедукції — *від загального до часткового*, тобто — від звітності за визначеним об'єктом перевірки до первинних документів, де цей об'єкт також відображається у бухгалтерському обліку підприємства вперше.

Аудиторіві необхідно прослідкувати весь шлях обліку за об'єктом, але він проходить його навпаки відносно **облікового циклу підприємства** — від звітності до первинного документа (рис. 5.1).

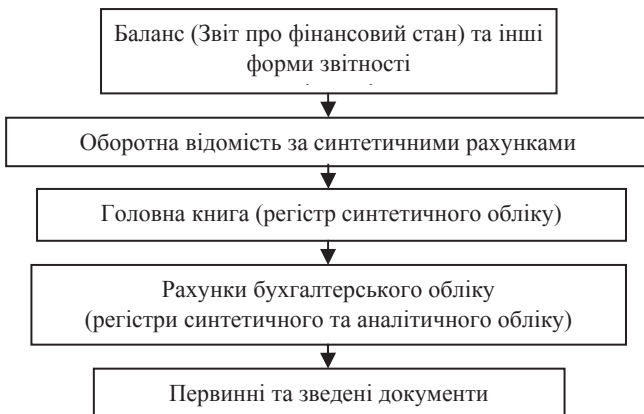


Рис. 5.1 Схема аудиту — обратна до облікового циклу підприємства

Тільки побудувавши схему проведення аудиту за наступною послідовністю, у аудитора є можливість висловити свою думку щодо достовірності показників фінансової звітності та встановити їх відповідність даним бухгалтерського обліку.

5. Методика розробки програми (розширеного плану) проведення аудиту

Стандарти аудиту МФБ не надають поняття *програми аудиту*, у цьому контексті стандарти аудиту застосовують поняття *розширеного плану*.

Згідно з п. Д12 МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» [13] цей план аудиту є більш детальним, ніж **загальна стратегія аудиту** (*план аудиту за конкретним об'єктом*), оскільки він включає характер, час та обсяг аудиторських процедур, які будуть виконувати члени аудиторської групи із завдання. Планування таких аудиторських процедур відбувається протягом усього періоду аудиту, оскільки план цього завдання з аудиту постійно уточнюється.

Однак, відповідно до практики аудиторської діяльності в Україні національні аудитори використовують робочий документ аудитора, який має назву «програма аудиту», що за своєю сутністю є розширеним планом.

На основі плану проведення аудиту за окремими об'єктами (тобто *за планом третього виду*) аудитор розробляє програму проведення аудиту за конкретними об'єктами. Ця програма повинна включати не тільки завдання перевірки (вказані у відповідному плані), а й конкретні процедури аудитора (інакше — всі дії аудитора до кожного завдання плану) в процесі проведення перевірки, джерела одержання аудиторських доказів (конкретні первинні документи, реєстри, звітність, внутрішні стандарти, загальні документи, докази від третіх осіб тощо).

Програма аудиту, крім загального визначення, є *набором інструкцій для асистентів*, залучених до аудиторської перевірки, а також *засобом контролю і документування належного виконання роботи*.

Програма оформлюється у вигляді таблиці на кожен об'єкт аудиту окремо *на підставі складеного плану аудиту за об'єктом*.

Єдиної програми аудиту не існує — кожна аудиторська фірма або аудитор розробляють її самостійно для кожного об'єкта аудиту з урахуванням виду діяльності підприємства, завдань аудиту, кваліфікації аудитора, специфіки проведення, організації і методики обліку та інших факторів. У процесі аудиту до неї можуть *вноситись зміни*. Але складе-

на програма повинна бути зрозумілою та доступною для всіх — від асистента до керівника.

Необхідно зауважити, що поняття та види аудиторських процедур і доказів розглядатимуться в наступній темі, а тут ці поняття будуть використовуватися без детальних пояснень.

Розглянемо далі приклад програми аудиту *загальних та установчих документів і власного капіталу* — на підставі складеного у попередньому пункті плану.

(Необхідно зауважити, що у прикладі процедурами детально розкрито тільки завдання 1–5, інші завдання — з 6-го по 9-те — студенти повинні описати самостійно. Крім того, програмою передбачено вільні пункти процедур після кожного завдання, які аудитор може доповнити безпосередньо у процесі аудиту).

Назва аудиторської фірми

Назва клієнта

Програма

проведення аудиту загальних та установчих документів і власного капіталу
(ТОВ) «назва»

За період 01.01.2012 — 31.12.2012 або за 2012 рік

В термін з 01.11.2013 по 03.11.2013 р.

№ з/п	Завдання та процедури аудиту	Аудиторські докази (від звітності до первинного документа)	Термін виконання	Виконавці	Примітки
1	Ознайомлення із загальними та установчими документами				
1.1	Ознайомлення із Установчим договором, статутом (що за підприємство, види діяльності, коли зареєстровано, хто засновники, їх частка)	Установчий договір; Статут			
1.2	Ознайомлення із свідоцтвом про державну реєстрацію (зміни, доповнення, перереєстрація)	Свідоцтво про державну реєстрацію			
1.3	Ознайомлення з документами щодо реєстрації суб'єкта господарювання в різних інстанціях (статистика дає КВЕДи, перевірити, чи співпадає)	Свідоцтва з Дежкомстату; Пенсійного фонду; інших фондів			
1.4	Ознайомлення з дозволами і ліцензіями на право займатися певною діяльністю (термін, дата закінчення)	Дозволи; ліцензії; сертифікати			
1.5	Ознайомлення з протоколами загальних зборів і засідань певних рад	Протоколи			

№ з/п	Завдання та процедури аудиту	Аудиторські докази (від звітності до первинного документа)	Термін виконання	Виконавці	Примітки
2	Вивчення (аналіз) Наказу про облікову політику стосовно власного капіталу				
2.1	Вивчення Наказу про облікову політику та його аналіз з точки зору правильності оформлення (дві сторінки без додатків — це не наказ)	Наказ про облікову політику			
2.2	Перевірка методологічної і методичної частини щодо обліку власного капіталу (які види капіталу формує підприємство)	Наказ про облікову політику			
2.3	Перевірка робочого плану рахунків на предмет застосування рахунків власного капіталу та їх обліку на підприємстві	Робочий план рахунків			
2.4	Перевірка і ознайомлення з посадовими обов'язками бухгалтера, який займається обліком за рахунками власного капіталу	Посадова інструкція			
2.5	Перевірка графіку документообігу щодо власного капіталу	Графік документообігу			
3	Вивчення (перевірка) документів, що підтверджують внески до статутного капіталу та відповідність статутного капіталу даним Балансу і установчим документам				
3.1	Порівняння даних Статуту з даними Балансу за статтею «Статутний капітал»	Статут; Баланс, р. 300			
3.2	Перевірка документів по банку та касі щодо внесків до статутного капіталу	Квитанція до прибуткового касового ордеру; виписка банку			
3.3	Перевірка наявності первинних документів та правильності їх оформлення щодо внесків основних засобів та інших активів при формуванні статутного капіталу	Наказ про прийняття об'єкта; Акт оцінки внеску; Акт приймання-передачі основних засобів; Матеріальний ордер			
3.4	Вивчення конкретних внесків власників, безпосередньо власників і видів внесеного ними майна	Статут; Баланс; первинні документи щодо оприбуткування			

№ з/п	Завдання та процедури аудиту	Аудиторські докази (від звітності до первинного документа)	Термін виконання	Виконавці	Примітки
3.4	Визначення терміну погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу і виконання цих термінів	Статут; Баланс; первинні документи щодо оприбуткування			
4	Порівняння даних звітності щодо обліку власного капіталу між собою та інформації синтетичного й аналітичного обліку за означеними об'єктами				
4.1	Порівняння Розділу 1 Пасиву Балансу із Звітом про власний капітал на початок і кінець року (чи є відповідність певних сум)	Баланс рр. 300-370; р. 380; Звіт про власний капітал у розрізі стовпчиків			
4.2	Встановлення, чи були зміни у законодавстві або в обліковій політиці стосовно складових власного капіталу	Наказ про облікову політику; Баланс рр. 300-370; р. 380; Звіт про власний капітал у розрізі стовпчиків			
4.3	Порівняння даних Балансу з Оборотною відомістю за синтетичними рахунками щодо рахунків власного капіталу	Баланс рр. 300-370; Оборотна відомість за синтетичними рахунками			
4.4	Порівняння даних Оборотної відомості за синтетичними рахунками з даними Головної книги щодо рахунків власного капіталу	Оборотна відомість за синтетичними рахунками; Головна книга; рахунки власного капіталу: 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46			
4.5	Ознайомлення з усіма операціями щодо змін складових власного капіталу протягом року і фіксація їх у робочих документах	Баланс; Звіт про власний капітал; первинні документи			
5	Перевірка операцій щодо руху за рахунками 40, 46, 45, 421, 671	Регістри синтетичного і аналітичного обліку за рахунками власного капіталу: Журнал 7, Відомість 5-м, Книги			

№ з/п	Завдання та процедури аудиту	Аудиторські докази (від звітності до первинного документа)	Термін виконання	Виконавці	Примітки
		К-39 та К-20; первинні документи щодо збільшення та зменшення різних видів капіталу			
5.1	Перевірка відповідності даних Головної книги даним синтетичного та аналітичного обліку за рахунком 40 за кожною особою (власником, засновником, акціонером)	Головна книга, Регістри синтетичного і аналітичного обліку: Журнал 7, Відомість 5-м, Книги К-39; первинні документи			
5.2	Аналіз змін, які відбулись за звітний період за рахунками 40 та 46 і ув'язка між цими рахунками, порівняння інформації із протоколами загальних зборів	Регістри синтетичного, аналітичного обліку: Журнал 7, Відомість 5-м, Книги К-39; первинні документи, протоколи загальних зборів			
5.3	Перевірка формування (визначення) цін, рішень про викуп чи реалізацію акцій власної емісії та відображення в обліку руху акцій за рахунком 45	Протоколи; реєстри синтетичного і аналітичного обліку: Журнал 7, Відомість 5-м, Книги К-39; первинні документи			
5.4	Перевірка відображення операцій за рахунками 67 та 40 щодо виходу засновників і повернення їм їх часток	Протоколи загальних зборів; реєстри синтетичного і аналітичного обліку: Журнал 7, Відомість 5-м, Книги К-39; первинні документи			
5.5	Перевірка правильності визначення доходу при видачі часток засновникам продукцією, товарами чи основними засобами, що не належать фізичній особі	Протоколи; реєстри синтетичного і аналітичного обліку: Журнал 7, Відомість 5-м, Книги К-39; первинні документи			
5.6	Перевірка визначення правильності нарахування податку на додану вартість, відображення в обліку собівартості реалізації товарів, готової продукції тощо при видачі часток (рахунки 67, 70, 641)	Регістри синтетичного і аналітичного обліку: Журнал 7, Відомість 5-м, Книги К-39; первинні документи			

№ з/п	Завдання та процедури аудиту	Аудиторські докази (від звітності до первинного документа)	Термін виконання	Виконавці	Примітки
6	Перевірка і підтвердження даних за рахунком 42 (крім 421)				
7	Перевірка правильності розрахунків щодо формування і використання рахунку 43 і 41				
8	Перевірка правильності визначення фінансового результату (прибутку або збитку) та використання прибутку (особливо — сума виплачених дивідендів по привілейованим акціям — 442)				
9	Узагальнення матеріалів аудиту				

Підписи сторін:

Від аудиторської фірми

Печатка Дата

Від клієнта

Печатка Дата

5.2. ПЛАНИ ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ

Тема практичного заняття 5.1. ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ

Питання для вивчення та обговорення

1. Процес аудиту та його стадії
2. Необхідність планування аудиторської діяльності та критерії вибору клієнтів
3. Процедура замовлення аудиту (аудиторських послуг).
4. Види планів аудиторської фірми, їхнє значення та використання.
5. Методика розробки програми (розширеного плану) проведення аудиту.

Мета практичного заняття — оволодіння методикою планування аудиторської діяльності, складання Договору на проведення аудиту, додатків до нього та інших документів, плану проведення аудиторської перевірки конкретного клієнта.

Навчальний матеріал до практичного заняття 5.1.

Завдання 25

За умов завдання, скласти:

- Лист-замовлення (Лист-пропозицію);
- Лист-зобов'язання (Лист-згоду) ;
- Договір на проведення аудиту та надання аудиторських послуг;
- Протокол узгодження договірної ціни.

Умова завдання

ПАТ «Мрія» необхідно здійснити обов'язковий аудит фінансової звітності за 2012 рік. У межах цієї перевірки можливо:

- проведення аудиту як звітності в цілому, так і за певними об'єктами обліку;
- перевірки фінансового стану підприємства;
- надання рекомендацій з усунення недоліків ведення обліку, складання фінансової звітності та поліпшення фінансового стану підприємства.

ПАТ «Мрія» 15.12.2012 р. направило **лист-замовлення** своїй постійній аудиторській фірмі ТОВ АФ «Професіонал» щодо можливості проведення у березні-квітні 2013 р. аудиторської перевірки. 25.12.2012 р. ТОВ АФ «Професіонал» відповіло позитивно та направило на адресу АТ «Мрія» **лист-зобов'язання**.

01.03.2013 р. між ПАТ «Мрія», генеральний директор Тополя Петро Петрович, і ТОВ АФ «Професіонал», директор Мироненко Мирон Миколайович було підписано **Договір** з надання аудиторських послуг № 17, **Протокол узгодження договірної ціни та Календарний план виконання робіт (надання послуг)**.

Термін виконання робіт за Договором № 17 з 01.04.2013 р. по 30.04.2013 р.

Для роботи аудиторам буде надано окрему кімнату.

Клієнт зобов'язується видавати за першою вимогою аудитора всі накази, розпорядження, первинні й зведені документи, реєстри синтетичного й аналітичного обліку та звітність, необхідні для перевірки.

Після проведення перевірки клієнт передбачає одержати:

- звіт незалежного аудитора (аудиторський висновок) за 2012 рік;
- рекомендації з усунення недоліків та поліпшення фінансового стану підприємства.

Оплату за послуги передбачено проводити, виходячи з 45 грн за годину роботи одного сертифікованого аудитора та 25 грн за годину роботи одного не сертифікованого аудитора (суми подано з ПДВ — 20%)

Аванс складає 70% передбаченої суми згідно Договору і підлягає перерахунку на поточний рахунок АФ «Професіонал» перед початком проведення аудиту до 30.03.2013 р.

У випадку недодержання термінів виконання робіт або інших обставин, порушник сплачує, за домовленістю сторін, штраф у розмірі 25% від суми договору одноразово або 5% від суми договору за кожен день затримки.

Реквізити сторін:

ПАТ «Мрія», ЄДРПОУ 57576565, 34000, м Харків, вул. Шевченка, 112/37, т/ф. (8057)7654321, п/р 0012147895 в АКБ «Приват-банк», Центральне відділення м. Харків, МФО 341009.

ТОВ АФ «Професіонал», ЄДРПОУ 53532828, 36000, м. Полтава, вул. Шевченка, 116, офіс 19-20, т/ф (80532) 611634, п/р 64780012324170 в АКБ «Полтава-банк», м. Полтава, МФО 301796.

Сертифікат директора Мироненка М.М. № 1394 від 2010 р.

Номер фірми з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів –2328 від 2009 р..

Домашнє завдання

1.Закінчити виконання Завдання 25.

2.Скласти Календарний план виконання робіт (надання послуг) за умови, що планується виконувати (за календарем урахувати відсутність роботи у вихідні дні):

- 01.04-03.04.2013 — аудит загальних і установчих документів та дотримання облікової політики — 3 аудитор (2-сертифікованих);
- 04.04-10.04.2013 — загальний аудит фінансової звітності — 1 аудитор (сертифікований);
- 05.04-07.04.2013 — аудит основних засобів — 2 аудитор (1-сертифікований);
- 08.04-14.04.2013 — аудит виробничих запасів — 2 аудитор (1-сертифікований);
- 08.04-14.04.2013 — аудит статутного капіталу — 2 аудитор (1-сертифікований);
- 11.04-13.04.2013 — оцінка фінансової сталості та платоспроможності — 1 аудитор (сертифікований);
- 15.04-21.04.2013 — аудит дебіторської заборгованості за товарними операціями — 2 аудитор (1-сертифікований);
- 15.04-21.04.2013 — аудит розрахунків з оплати праці — 2 аудитор (1-сертифікований);
- 22.04-28.04.2013 — аудит грошових коштів у касі — 2 аудитор (1-сертифікований);
- 22.04-28.04.2013 — аудит фінансових результатів від операційної діяльності — 2 аудитор (1-сертифікований);
- 29.04-30.04.2013 — складання аудиторського Звіту, загального Висновку та надання рекомендацій клієнту — 1 аудитор (сертифікований).

3. На підставі складного Календарного плану виконання робіт (надання послуг) виписати Завдання аудиторам на виконання робіт (див. Додаток АЖ).

5.3. ПИТАННЯ ТА ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ

1. Місце планування в організаційних етапах аудиту.
2. Конспект МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».
3. Конспект МСА 210 «Узгодження умов виконання з аудиту».
4. Конспект МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності».
5. Різні підходи щодо визначення стадій (етапів) аудиту та їх складові.
6. Методика складання програми (розширеного плану) аудиту за конкретним об'єктом.

Завдання 26 (для самостійної роботи за темою 5)

Скласти план проведення аудиту ПАТ «Мрія» за методикою, наданою у питанні 4 теми 5 на підставі Календарного плану виконання робіт за таких умов:

1. Аудит загальних й установчих документів та дотримання облікової політики проводить бригада аудиторів у складі:
 - Директора сертифікованого аудитора Мироненка М.М.;

- Старшого сертифікованого аудитора Сидоренко С.С.;
- Аудитора Михайленко М.М.
- 2. Загальний аудит фінансової звітності, оцінку фінансового стану та платоспроможності підприємства, складання Звіту аудитора та надання рекомендацій здійснює:
 - Директор сертифікований аудитор Мироненко М.М.
- 3. Аудит основних засобів, виробничих запасів, дебіторської заборгованості за товарними операціями та грошових коштів у касі проводить бригада у складі:
 - Старшого сертифікованого аудитора Іваненка І.І.;
 - Помічника аудитора Петренка П.П.
- 4. Аудит статутного капіталу, розрахунків з оплати праці та фінансових результатів від операційної діяльності проводить бригада у складі:
 - Старшого сертифікованого аудитора Сидоренко С.С.;
 - Аудитора Михайленко М.М.

Завдання 27 (для самостійної роботи за темою 5)

1. Ви працюєте в аудиторській фірмі на посаді аудитора і є відповідальною особою за плануванням аудиторських перевірок.

2. Керівник аудиторської фірми доручив Вам пояснити асистентам, як важливо для аудитора отримати розуміння суб'єкта господарювання та його середовища і здійснити оцінки ризиків суттєвих викривлень.

3. Вказати письмово з посиланням на зміст конкретних складових МСА 300, 315 й 320:

- з яких аспектів складається розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища;
- які процедури оцінки ризику повинен проводити аудитор для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища;
- умови та події, які можуть вказати на ризики суттєвого викривлення;
- приклади процедур оцінки ризику (10 прикладів), які допомагають аудиторів визначити ризики суттєвого викривлення.

4. Розробити календарний план проведення аудиту аудиторською фірмою ТОВ АФ «Профін» на I півріччя 20__р. План скласти за наведеною формою в табл. 5.1. Кількість складових довести до десяти; інформацію, якої не вистачає, визначити самостійно.

Таблиця 5.1

План проведення аудиторських перевірок на I півріччя 20__р ТОВ АФ «Профін»

№ п/п	Клієнт	Термін проведення аудиту	Виконавці аудиту	Контроль аудиторської перевірки	Супутні послуги	Відмітка про виконання
1	ТОВ «Ін-сервіс»	14.02-24.02	Аудитор Хомченко С.В.		Консультації з оподаткування	
2						

5.4. ТЕМАТИКА ІНДИВІДУАЛЬНИХ ЗАВДАНЬ

Завдання 28 (для індивідуальної роботи за темою 5)

Скласти довідку про нового клієнта аудиторської фірми («підприємство-клієнт» студент обирає самостійно, інформація не повинна повторюватись на потоці, одне підприємство — один студент, основні джерела інформації додаються до завдання). Ця довідка використовується на підготовчому етапі аудиту (див. табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Анкета нового клієнта

Аудиторська фірма _____
Підприємство-клієнт _____

№ з/п	Критерії	Розшифровка критеріїв
1	Повна назва підприємства	
2	Ідентифікаційний код підприємства	
3	Юридична адреса	
4	Банківські реквізити основного банку	
5	Телефон	
6	Адреси електронні	
7	Керівник (посада, ППП, освіта)	
8	Головний бухгалтер (ППП, освіта, термін роботи головним бухгалтером всього та на даному підприємстві)	
9	Дата реєстрації	
10	Орган реєстрації	
11	Форма власності	
12	Організаційно-правова форма власності	
13	Дата початку функціонування	
14	Середня чисельність за попередній рік, чол.	
15	Середня чисельність за поточний рік, чол.	
16	Види діяльності (за КЗЕД)	
17	Види діяльності (за КВЕД)	
18	Система оподаткування (перелічити податки, що сплачуються, і ставки за ними)	
19	Орган державної податкової служби, в якому підприємство зареєстровано як платник податків	
20	Дата останньої перевірки органами Державної податкової служби, об'єкт (об'єкти) перевірки та перевірений період	

№ з/п	Критерії	Розшифровка критеріїв
21	Органи фондів соціального страхування, в яких підприємство зареєстровано як платник внесків	
22	Дата останньої перевірки органами фондів соціального страхування, об'єкт (об'єкти) перевірки та перевірений період	
23	Частка іноземних інвесторів у статутному капіталі	
24	Виручка від всіх видів реалізації за звітний рік	
25	У т.ч. виручка за видами основної діяльності	
26	Частка експортних операцій у загальному обсязі виручки	
27	Наявність структурних підрозділів, філій тощо із зазначенням їхніх фактичних адрес	
28	Підрозділ (підрозділи), які здійснюють ведення бухгалтерського обліку (кількість, найменування, чисельність працівників)	
29	Форма ведення бухгалтерського обліку, ступінь його автоматизації, реєстри обліку	
30	Наявність підрозділів (служб) внутрішнього контролю, його структура, чисельність працівників	
31	Наявність фінансових вкладень, їхня структура (депозитні вклади, цінні папери, внески до статутного капіталу інших підприємств)	
32	Наявність отриманих кредитів із зазначенням виду (довгострокові, короткострокові), валюти одержання	
33	Причини для звернення до аудиторської фірми (у випадку добровільного аудиту)	
34	Причини зміни попереднього аудитора (якщо такий факт має місце)	
35	Відомості про зміну вищого управлінського персоналу за досліджуваний період та причини змін	
36	Перспективи скорочення діяльності (можливо, банкрутства)	

Склав _____ Дата _____

Теми рефератів за Темою 5

1. Необхідність планування аудиторської діяльності.
2. Стадії та напрями аудиторської перевірки.
3. Структура договору на проведення аудиту та додатків до нього.
4. Загальна схема проведення аудиту.
5. Підходи до планування аудиту в зарубіжних аудиторських фірмах.

5.5. ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК ЗА ТЕМОЮ 5

Аудиторський процес — сукупність організаційних, методичних і технічних процедур та дій, які впливають на створення та вдосконалення взаємозв'язків між окремими частинами цілого (аудиту).

Баланс (Звіт про фінансовий стан) (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Бухгалтерська звітність (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.

Дослідна (основна) стадія — етап аудиту, який проходить безпосередньо на підприємстві клієнта і є основним у здійсненні перевірки.

Завершальна стадія — етап аудиту, який включає узагальнення і реалізацію результатів аудиту.

Загальна стратегія аудиту (Overall audit strategy) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — стратегія, яка встановлює обсяг, час і напрям аудиту та є основою для розробки більш детального плану проведення аудиту.

Зведений документ — декілька первинних документів, які за встановленими правилами об'єднуються в один зведений, як правило звітний документ (Звіт касира, Звіт про рух сировини і матеріалів на складі, Товарно-грошовий звіт), який і є підставою для занесення бухгалтерської інформації у реєстри обліку.

Лист-зобов'язання (Engagement letter) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — письмові умови завдання у формі листа.

Обліковий цикл підприємства — процес, який систематично повторюється кожного місяця, розпочинається випискою первинних документів та закінчується складанням фінансової звітності (Форми № 1 та № 2) і має такі складові: первинні документи, рахунки бухгалтерського обліку — реєстри (синтетичні та аналітичні), Головна книга, оборотна відомість за синтетичними рахунками, фінансова звітність (Баланс та Звіт про фінансові результати).

Облікові реєстри — носії інформації спеціального формату і будови (паперові, машинні), призначені для реєстрації, групування та узагальнення господарських операцій, оформлених відповідними первинними документами.

Оборотна відомість за рахунками синтетичного обліку — зведення оборотів і сальдо за всіма синтетичними рахунками, призначене для перевірки облікових записів, складання нового балансу та загального ознайомлення зі станом і змінами господарських засобів.

Організаційна (початкова) стадія — етап аудиту, який включає вибір об'єкта аудиту і організаційно-методичну підготовку.

Первинний документ (згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні») — документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення.

Планування — складається з встановлення загальної стратегії аудиторської перевірки для завдання та розробки плану аудиторської перевірки для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня.

Програма (розширений план) аудиту — детальний перелік змісту аудиторських процедур.

Регістри аналітичного обліку — вид облікових регістрів за ступенем узагальнення облікової інформації, які ведуться в розрізі аналітичних рахунків, відкритих до певного синтетичного рахунка (картки складського обліку сировини і матеріалів).

Регістри синтетичного обліку — вид облікових регістрів за ступенем узагальнення облікової інформації, які ведуться в розрізі синтетичних рахунків (Головна книга).

Фінансова звітність (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Інформаційні джерела: 2, 3, 4, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 21, 22, 25, 26, 31, 34, 36, 37, 38, 39, 42, 44, 46, 53, 72, 77, 80, 86, 87, 88, 90, 92, 93, 95, 96, 97, 103, 104.

ТЕМА 6. АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ ТА РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ АУДИТОРА

Методичні рекомендації

Основними відмінностями програм аудиту (розширених планів) від планів за конкретним об'єктом є розкриття в програмах завдань перевірки аудиторськими процедурами та підтвердження думки аудитора певними доказами.

При вивченні цієї теми увага повинна бути приділена саме джерелам, прийомам та процедурам одержання аудиторських доказів, їхнім видам та вимогам до них.

Необхідно пригадати, що особливістю бухгалтерського обліку є обов'язкове документальне відображення всіх змін у господарських засобах та джерелах їх формування. Тому аудит у якості аудиторських доказів остаточно приймає тільки документальне підтвердження певного факту господарської діяльності. Крім того, абсолютно всі дії аудитора мають бути зафіксовані в його робочих документах. Це надає значної ваги вивченню аудиторської документації, її функцій та класифікації.

Необхідно пам'ятати, що аудитори працюють здебільшого з конфіденційною інформацією клієнта, тому дуже важливими є питання порядку використання та збереження документації з аудиту.

6.1. МЕТОДИЧНІ ПОРАДИ ДО ВИВЧЕННЯ ТЕМИ

Перелік питань

1. Аудиторські докази, їхні види та вимоги до них.
2. Прийоми та процедури отримання аудиторських доказів, їхні види.
3. Аудиторська документація, її функції та класифікація.
4. Порядок використання та збереження аудиторської документації.

1. Аудиторські докази, їхні види та вимоги до них

Аудитору, під час перевірки, необхідно отримати достатні та відповідні аудиторські докази, щоб мати змогу сформулювати немодифіковану чи модифіковану думку аудитора.

Світовий досвід отримання аудиторських доказів узагальнено в розділі МСА 500-599, який так і називається — «Аудиторські докази». У редакції 2010 р. він складається з 11-ти МСА, у тому числі:

- МСА 500 «Аудиторські докази».
- МСА 501 «Аудиторські докази — додаткові міркування щодо відібраних елементів».
- МСА 505 «Зовнішні підтвердження».
- МСА 510 «Перші завдання з аудиту — залишки на початок періоду».
- МСА 520 «Аналітичні процедури».
- МСА 530 «Аудиторська вибірка».
- МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю та пов'язані з ними розкриття інформації».
- МСА 550 «Пов'язані сторони».
- МСА 560 «Подальші події».
- МСА 570 «Безперервність».
- МСА 580 «Письмові запевнення».

Зупинимось тільки на МСА 500 «Аудиторські докази» [13], оскільки він містить *основні напрями аудиторських доказів*, які більш широко розкриваються в усіх наступних МСА цього розділу. Метою МСА 500 є встановлення стандартних положень і надання рекомендацій стосовно:

- того з чого складаються аудиторські докази під час аудиту фінансової звітності,
- відповідальності аудитора за розробку й виконання аудиторських процедур для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів,
- можливості сформулювати обґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора.

При цьому не передбачається, що аудитори розглядатимуть усю інформацію, яка може існувати.

Аудиторські докази, які є накопичувальними за характером, охоплюють:

- аудиторські докази, отримані від аудиторських процедур, виконаних під час аудиту;
- аудиторські докази, отримані з інших джерел, таких як попередні аудиторські перевірки та процедури контролю якості на фірмі.

Прийнято класифікувати аудиторські докази за наступними критеріями (рис. 6.1).

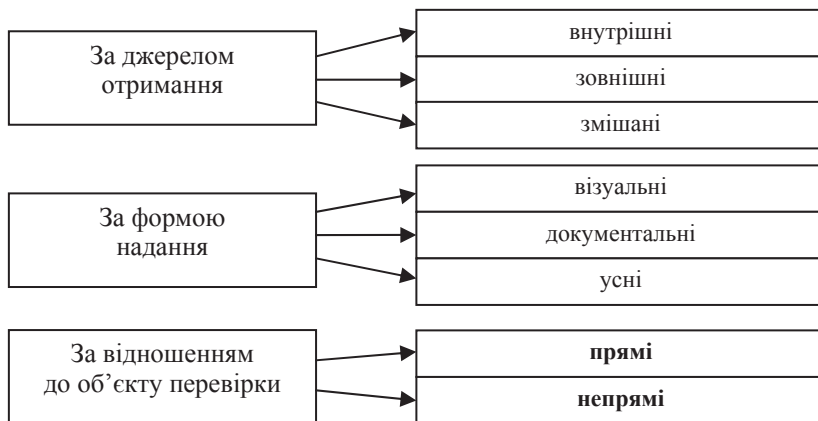


Рис. 6.1. Класифікація аудиторських доказів

Джерелами аудиторських доказів можуть бути:

- звітність: фінансова, податкова, статистична;
- Оборотна відомість за синтетичними рахунками та Головна книга;
- облікові реєстри синтетичного й аналітичного обліку;
- первинні документи та звіти матеріально відповідальних осіб;
- матеріальні активи;
- бізнес-плани, кошториси, калькуляції, розпорядчі документи;
- матеріали ревізій і перевірок, проведених різними органами;
- матеріали внутрішнього контролю;
- показники, отримані аудитором при проведенні документального та фактичного контролю;
- письмові та усні заяви працівників підприємства і третіх осіб відносно змісту досліджуваних об'єктів.

Надійність аудиторських доказів залежить від:

- джерела їх отримання (внутрішнього чи зовнішнього);
- форми їх надання (візуальної, документальної чи усної).

Так, аудиторські докази, отримані від зовнішніх джерел (від третіх осіб), є більш надійними за докази, отримані із внутрішніх джерел. Аудиторські докази, зібрані безпосередньо аудитором, більш надійні, ніж докази, отримані від персоналу суб'єкта господарювання, що перевіряється. Аудиторські докази є більш надійними, якщо вони отримані від різних джерел, мають різний зміст, але не суперечать один одному. Ау-

диторські докази у формі документів та письмових заяв більш надійні, ніж заяви, надані в усній формі. *Слід чітко засвоїти, що випадково почуті відомості не можуть бути аудиторським доказом без підтвердження документами або фактами господарської діяльності!!!*

Аудиторські докази мають відповідати *критеріям достатності* (кількості) та *прийнятності* (якості).

На кількість необхідних аудиторських доказів впливає:

- *ризик викривлення* (чим вищий ризик, тим більше аудиторських доказів може знадобитися);
- *якість* таких аудиторських доказів (чим вища якість, тим менше потрібно аудиторських доказів).

Це означає, що *достатність та відповідність аудиторських доказів є взаємозалежними*. Однак слід пам'ятати, що *отримання більшої кількості аудиторських доказів не може компенсувати їхню низьку якість*.

Крім означених двох критеріїв, аудиторські докази повинні відповідати і наступним вимогам:

- необхідність;
- обґрунтованість;
- повнота;
- правильність тощо.

2. Прийоми та процедури отримання аудиторських доказів, їхні види

Аудиторські процедури є певними діями, які аудиторів необхідно обрати у відповідь на оцінені ризики на рівні фінансових звітів, а також розробити та виконати ці дії (тобто — процедури) у відповідності до оцінених ризиків на рівні тверджень. Загальні дії, а також характер, час та обсяг наступних аудиторських процедур — це питання професійного судження аудитора.

У процесі розробки і виконання аудиторських процедур аудитор повинен брати до уваги доречність та достовірність інформації, що використовуватиметься як аудиторські докази. У разі використання інформації, наданої суб'єктом господарювання, аудитор повинен оцінити, чи є ця інформація достатньо достовірною та прийнятною для досягнення мети аудиту.

Аудиторські процедури або їхні поєднання здійснюються залежно від ситуації, в якій аудитор їх застосовує. Відповідно до п. Д10 МСА 500 вони поділяються на:

- **процедури оцінки ризику;**

- подальші аудиторські процедури:

■ **тести заходів внутрішнього контролю**, якщо це вимагається МСА або якщо аудитор вирішив провести їх;

■ **процедури по суті** включно з детальними тестами та аналітичними процедурами по суті.

На *процедурах оцінки ризику* зупинятися тут не будемо — вони були розглянуті в темі 4.

Тести заходів внутрішнього контролю загалом поділяються на дві групи:

- **незалежні тести**;
- **тести на відповідність**.

Окремо необхідно зупинитись на *тестах на відповідність*, які використовуються як перед проведенням аудиту, так і в процесі самої перевірки. Їх застосування дасть можливість виявити ті об'єкти аудиту чи окремі операції, яким необхідно приділити більше часу та за якими провести перевірку більш ретельно.

Разом з тим, аудитор повинен проводити тести на відповідність, як правило не повідомляючи про це особу, яка підлягає тестуванню. Запитання повинні бути поставлені таким чином, щоб особа змогла відповісти на них не замислюючись. Якщо особі, яка підлягає контролю, давати час на обмірковування відповіді або на її підготовку, то вона не завжди надасть ту відповідь, яка відображає реальний стан окремих операцій чи розрахунків. Тести на відповідність доцільно проводити у формі бесіди, окремо задаючи ті чи інші питання з обліку чи уточнення щодо використання діючого законодавства, змін до окремих законодавчо-нормативних актів. При цьому бесіду необхідно проводити не у формі запитань, а у формі окремих речень, які визначають думку особи, що тестується.

Всі отримані результати аудитор повинен зафіксувати у робочих документах, попередньо відмітивши відповіді у заготовлених тестах.

Для здійснення *процедур по суті* аудитор використовує один чи кілька типів аудиторських процедур, наведених у МСА 500, — всього їх сім (частина цих процедур більш конкретно розкрита в інших МСА цього розділу). А саме:

- **перевірка** (пп. Д14-Д16);
- **спостереження** (п. Д17);
- **зовнішнє підтвердження** (п. Д18);
- **повторне обчислення** (п. Д19);
- **повторне виконання** (п. Д20);
- **аналітичні процедури** (п. Д21);
- **запити** (пп. Д22-Д25).

Більш детально процедури по суті будуть розглянуті при вивченні методики проведення аудиту за окремими об'єктами.

За цим питанням знов повернемося до поняття **аудиторської вибірки**. Згідно з визначенням, для здійснення аудиторської вибірки необхідно, щоб перелік відібраних певним чином елементів сукупності, що перевіряється, дозволив здійснити висновок щодо всієї сукупності (**генеральної сукупності**).

Аудиторська вибірка буває двох *типів*:

- **статистична**, яка використовує методи:
 - поворотна вибірка**;
 - безповоротна вибірка**;
 - механічна вибірка**;
 - серійна вибірка**;
- **нестатистична** (довільна), яка використовує методи:
 - блочний відбір;
 - хаотичний відбір;
 - оціночний метод.

Можна спочатку зробити **стратифікацію** сукупності. Однак слід пам'ятати, що вибірка повинна бути **репрезентативною**, тобто — достатньою та повною.

3. Аудиторська документація, її функції та класифікація

Аудит, здійснений аудиторською фірмою або приватним підприємцем-аудитором, має супроводжуватись обов'язковим документуванням, тобто відображенням отриманої інформації в робочій документації з аудиту. Крім того, всі ті дії, які здійснює аудитор у процесі аудиторської перевірки, в тому числі й для отримання аудиторських доказів, він має обов'язково вносити до своїх робочих документів.

Основним чинником, пов'язаним з вимогами, визначеннями та застосуванням робочої документації аудитора, на сьогодні є *МСА 230 «Аудиторська документація»* [13]. МСА 230 розглядає конкретну відповідальність аудитора за складання аудиторської документації для аудиту фінансової звітності. У додатку до цього стандарту наведено перелік інших МСА, що містять конкретні вимоги до документації та рекомендації.

До аудиторської документації, яка відповідає вимогам МСА 230 та конкретним вимогам інших доречних МСА відносять (п. 2):

а) докази наявності основи аудитора для висновку про досягнення загальних цілей аудитора;

б) докази того, що аудит планувався та виконувався відповідно до МСА і застосовних законодавчих і нормативних вимог.

Аудиторська документація, згідно з п. 3 МСА 230, потрібна ще для багатьох додаткових цілей, включаючи такі:

- допомагати аудиторській групі із завдання планувати та виконувати аудит;
- допомагати членам аудиторської групи із завдання, відповідальним за нагляд, з метою керування та здійснення нагляду за аудиторською роботою, а також виконання їх обов'язків щодо огляду відповідно до МСА 220 ;
- давати змогу аудиторській групі із завдання звітувати про свою роботу;
- зберігати запис питань, що мають постійну значущість для майбутніх аудитів;
- надавати можливість проводити огляди та перевірки контролю якості відповідно до МСКЯ 1 або національних вимог, які принаймні є такими самими суворими;
- уможлиовувати проведення зовнішніх перевірок відповідно до застосовних законодавчих, нормативних або інших вимог.

Метою аудитора відповідно до п. 5 МСА 230 є підготовка документації, яка надає:

- а) достатній і відповідний запис основи для аудиторського звіту;
- б) докази того, що аудит планувався та виконувався відповідно до МСА і застосовних законодавчих та нормативних вимог.

Термін «**документація з аудиту**» є синонімом до терміна «**робочі документи аудитора**».

Функціями робочих документів (РД) аудитора є:

- обґрунтування надання певного виду аудиторського звіту (висновку) та свідчення відповідності аудиторських процедур, що здійснені під час перевірки, прийнятим стандартам;
- полегшення процесу управління, нагляду та контролю якості аудита;
- сприяння розробці методологічного підходу до процесу аудиту;
- допомога аудитору в його роботі.

Необхідність створення та використання РД полягає у захисті аудитора від обвинувачень у необґрунтованості його професійного судження (думки) або у невідповідності виконаних норм аудиторських процедур стандартам. Аудитор фіксує отримані у процесі аудиту свідчення, які мають доказову силу для підтвердження обраного аудитором висновку. Крім того, РД відображають доказовість відповідності здійснених процедур вимогам МСА.

Аудиторська документація згідно із п. Д3 МСА 230 «Аудиторська документація» може бути записаною на папері чи електронних або інших носіях інформації.

Приклади аудиторської документації охоплюють:

- програми (розширені плани) аудиту;
- результати аналітичних процедур;
- меморандуми з конкретних питань;
- резюме важливих питань;
- листи-підтвердження та листи-пропозиції;
- контрольні переліки;
- листування (включаючи електронною поштою) стосовно значущих питань.

Аудитор може включати витяги чи копії записів суб'єкта господарювання (наприклад, значущі та конкретні контракти і угоди як складову аудиторської документації). Проте аудиторська документація не замінює облікових записів суб'єкта господарювання.

У Додатку до МСА 230 «Аудиторська документація» розміщено перелік міжнародних стандартів аудиту, у яких надано конкретні вимоги до аудиторської документації, які визначено в інших МСА, окрім МСА 230. Додаток ідентифікує параграфи в цих МСА, які є чинними для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше. Однак МСА 230 визначає, що цей перелік не замінює розгляд вимог і відповідні матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали в міжнародних стандартах аудиту.

- МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту», пп. 10—12;
- МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності», пп. 24—25;
- МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності», пп. 44—47;
- МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності», п. 29;
- МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями», п. 23;
- МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності», п. 12;
- МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», п. 32;
- МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту», п. 14;
- МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики», пп. 28—30;
- МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту», п. 15;
- МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації», п. 23;
- МСА 550 «Пов'язані сторони», п. 28;
- МСА 600 «Особливі міркування — аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)», п. 50.
- МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів», п. 13.

Класифікують аудиторські робочі документи за декількома критеріями (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

Класифікація робочих документів аудитора

Критерій	Складові
За способом і джерелами отримання	- від підприємства-клієнта; - від третіх осіб; - складені аудитором
За характером інформації	- планового характеру - правового характеру; - про структуру та організацію підприємства; - про економічні принципи діяльності підприємства; - про керівництво та персонал підприємства; - про систему внутрішнього контролю; - про систему бухгалтерського обліку; - оцінки аудиторського ризику; - з перевірки окремих статей та показників річного звіту; - кореспонденція аудитора; - звіт незалежного аудитора; - пропозицій та рекомендації
За призначенням	- оглядові; - інформаційні; - перевірочні; - підтверджуючі; - розрахункові; - порівняльні; - аналітичні
За ступенем стандартизації	- стандартизовані; - довільної форми
За формою подання	- графічні; - табличні; - текстові; - комбіновані
За технікою складання	- ручні; - на машинних носіях
За результатами аудиту	- поточні; - підсумкові
За терміном зберігання	- постійного зберігання; - термінового (поточного) зберігання

Із поданих у табл. 6.1. класифікацій РД більш детально зупинимось тільки на двох останніх.

За результатами аудиту.

Вигляд поточної робочої документації може бути різним як на паперових, так і на електронних носіях: графік, план, програма, таблиця, тести, договір, опитувальні листи до управлінського персоналу, первинні та зведені бухгалтерські документи, реєстри, звітність тощо.

Необхідно зауважити, що аудитор може використовувати тільки копії (ксерокопії) бухгалтерської та іншої документації клієнта, вилучати оригінали він не має права.

Підсумкова робоча документація складається з:

- розширеного звіту аудитора;
- листа інформування найвищого управлінського персоналу (у окремих випадках);
- звіту незалежного аудитора відповідно до вимог МСА (аудиторського висновку);
- рекомендацій клієнту.

За термінами зберігання.

Поточна (термінова) робоча документація повинна зберігатися не менше 3-х років з моменту закінчення аудиту, що обумовлено терміном позовної давності в Україні. Однак п. Д23 МСА 230 «Аудиторська документація» визначають інший мінімальний термін зберігання документації із завдання з аудиту — не менше 5 років від дати аудиторського звіту, тому для зведення непорозумінь до мінімуму бажано додержуватись саме останнього терміну.

Постійного зберігання — документи, що мають зберігатися упродовж періоду, який аудиторська фірма вважає необхідним. Це документи, які можуть стати в нагоді у майбутньому: копії аудиторських звітів та висновків, загальних, установчих документів та бухгалтерської звітності підприємств, що перевірялися. Цей термін може бути у межах від 5 до 25-ти (чи інший строк) років.

4. Порядок використання та збереження аудиторської документації

Метою складання робочих документів (РД) аудитора є:

- підтвердження відповідності дій МСА;
- підтвердження відповідності процедур складеній програмі перевірки;
- контроль за виконанням всіх запланованих процедур;
- перелік (фіксація) отриманих даних (доказів);
- контроль за роботою виконавців (відповідальність персоналу);
- документальне підтвердження обґрунтованості думки та наданого звіту (висновку).

Зміст РД значною мірою є питанням *професійного судження аудитора*, оскільки немає ні можливості, ні необхідності документувати кожне спостереження чи обстеження.

Загалом РД — це *ноу-хау кожної аудиторської фірми*.

На *форму, зміст та обсяг* РД аудитора можуть впливати наступні фактори:

- предмет аудиту (характер завдання);
- методології та інструменти, що використані у перевірці;
- стан внутрішнього контролю об'єктів перевірки;
- стан системи бухгалтерського обліку на об'єкті перевірки;
- характер та зміст аудиторських процедур;
- важливість та зміст отриманих аудиторських доказів;
- характер та обсяг ідентифікованих (визначених) виключень;
- ідентифіковані ризики суттєвих викривлень;
- форма аудиторського звіту (висновку) або фінансового звіту.

Якщо під час перевірки, виявлена велика кількість типових помилок, то РД буде багато. При визначенні майбутнього змісту РД аудитору доцільно взяти за орієнтир те, що, як правило, з цією документацією будуть працювати багато осіб: інші аудитори, спеціалісти, керівник, або та особа, що не знає особливостей галузі чи специфіки діяльності. З цього випливає, що робоча документація має бути зрозумілою для всіх користувачів, а отже, її необхідно виконати так, щоб до аудитора, який цю документацію склав, виникало якомога менше запитань.

Однак слід зауважити, що аудиторіві в робочій документації доцільно використовувати той матеріал, що наданий клієнтом, але який не викликає сумнівів, тобто який можна однозначно застосовувати як аудиторські докази.

З досвіду практики аудиторської діяльності можна констатувати, що документи, які входять до складу РД аудитора, повинні мати наступні реквізити:

- найменування документа;
- ідентифікаційний номер документа;
- найменування суб'єкта господарювання, який перевіряється;
- період, за який проводиться аудит;
- дата виконання аудиторської процедури або складання документа;
- зміст документа;
- посилання на джерела інформації, яка включена до документу;
- особистий підпис особи, що склала документ;
- дата перевірки документа;
- особистий підпис особи, що перевірила документ.

Уся робоча документація за результатами аудиту в аудиторських фірмах збирається у *Файли*. На кожного клієнта складається «Досьє», яке буває (залежно від категорії клієнта):

- поточне;
- постійне;
- спеціальне.

У склад *«Досьє на клієнта»*, як правило, входить:

- Договір на проведення аудиту з листами та доповненнями (оригінали);
- організаційний файл;
- робочі файли всіх членів групи (бригади);
- файли «Спостереження за проведенням інвентаризації»;
- письмова інформація аудитора керівництву підприємства;
- звітний файл;
- Звіт аудитора про виконану роботу (Лист інформування найвищого управлінського персоналу) і Звіт незалежного аудитора, складений відповідно до МСА;
- підписані акти виконаних робіт (за необхідності — по стадіях).

Після закінчення аудиторської перевірки робоча документація обов'язково передається на зберігання до архіву аудиторської організації.

Згідно з Рішенням АПУ Про забезпечення аудиторськими фірмами системи зберігання аудиторської документації та іншої конфіденційної інформації [27] **система зберігання** аудиторської документації та **іншої конфіденційної інформації** аудиторської фірми має бути створена відповідно до вимог, встановлених Аудиторською палатою України, у вигляді внутрішніх документів (положення, інструкції, тощо), які затверджуються розпорядчим документом та своєчасно доводяться до відома працівників аудиторської фірми.

Вимогами забезпечення аудиторськими фірмами системи зберігання аудиторської документації та іншої конфіденційної інформації є:

- визначення складу конфіденційної інформації;
- визначення місця знаходження (локалізації) аудиторської документації та іншої конфіденційної інформації;
- встановлення порядку доступу до місць знаходження аудиторської документації та іншої конфіденційної інформації;
- встановлення порядку організації роботи з паперовими та електронними документами, які належать до складу конфіденційної інформації;
- визначення інформування замовників про запроваджену систему зберігання конфіденційної інформації;
- встановлення відповідальності за розголошення конфіденційної інформації;

– визначення порядку розв’язання конфліктів щодо розголошення конфіденційної інформації.

Аудиторська документація, яка передана до архіву аудиторської фірми, має зберігатися укомплектованою та зброшурованою у папки (аудиторські файли), які заводяться для кожної аудиторської перевірки окремо. Систему розподілу робочої документації у папки (аудиторські файли) аудиторська фірма встановлює самостійно. Збереження робочої документації, оформлення та передачу її до архіву організовує керівник аудиторської фірми або особа, яка на це уповноважена. Видача РД з певної перевірки працівникам, які не брали участі у цій перевірці, як правило, не повинна допускатися.

Для дотримання принципу конфіденційності бажано, щоб усі файли, папки та досьє зберігалися у сейфах або шафах із замками, або в окремій кімнаті з обмеженим доступом.

Вилучення РД в аудиторської фірми може здійснюватись тільки органами, які на це уповноважені, та у випадках, передбачених законодавством.

У випадку втрати робочої документації керівник аудиторської фірми має провести розслідування, результати якого оформляються відповідним актом.

6.2. ПЛАНИ ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ

Тема практичного заняття 6.1. АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ ТА РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ АУДИТОРА

Питання для вивчення та обговорення

1. Аудиторські докази, їхні види та вимоги до них.
2. Прийоми та процедури отримання аудиторських доказів, їхні види.
3. Аудиторська документація, її функції та класифікація.
4. Порядок використання та збереження аудиторської документації.

Мета практичного заняття — навчитись отримувати достатні та прийнятні аудиторські докази; з’ясувати поняття робочих документів аудитора, вивчити методу їх складання та використання.

Навчальний матеріал до практичного заняття 6.1.

Завдання 29

1. Визначити, чи правильні наведені в табл. 6.2 твердження.

Умова завдання

Таблиця 6.2

Твердження щодо аудиторських доказів

№	Твердження	Так	Ні
1	Чим більше зібрано доказів, тим менш достовірний висновок		
2	Якість доказів залежить від їхньої кількості		
3	Усні докази — надійне джерело інформації		
4	Якщо ризик контролю високий, треба зібрати більше доказів		
5	Докази несуттєво впливають на аудиторське судження		
6	Повнота і цінність аудиторських доказів залежить від уміння застосовувати відповідні способи у процедурах аудиту		
7	Відомі такі види доказів: документальні, фізичні, хімічні, письмові, усні, математичні, ревізійні		

Завдання 30

1. Визначити аудиторські докази за ступенем їхньої надійності, починаючи з найбільш надійного. Обґрунтувати письмово висновки.

Умова завдання

В якості доказів аудитором отримано наступні документи:

1. Аналіз фактичних витрат, підготовлений працівником підприємства.
2. Виписка з Установчого договору, що підтверджує внесок учасників до статутного капіталу.
3. Акт інвентаризації запасів, що була проведена за участі аудитора.
4. Приватна розписка директора Самсоненка С.С. про отримання готівки з каси.
5. Висновок незалежного експерта про ринкову вартість автомобіля ЗІЛ-130.

2. Визначити, які робочі документи слід оформити аудитору та які докази необхідно одержати з вказаних нижче фактів. З'ясувати, які нормативні документи порушено; хто несе персональну відповідальність за ці порушення; які рекомендації необхідно запропонувати з виправлення порушень; які фінансові санкції чекають клієнта від даних порушень. Обґрунтувати письмово висновки.

Умова завдання

За результатами проведення аудиту на АТ «Промінь» виявлено:

1. Прострочена дебіторська заборгованість в сумі 2380 грн списана за рахунок кредиторської заборгованості, термін погашення якої минув у поточному місяці;
2. На підприємстві були операції з двома видами іноземної валюти, між тим, облік операцій по касі та поточних рахунках в іноземній валюті ведуть тільки в гривневому еквіваленті; підзвітні особи несвоєчасно погашають заборгованість, вносять її тільки в гривневому еквіваленті за курсом НБУ на дату складання звітності;
3. Після запитів у банку одержано підтвердження залишків, як в інвалюті, так і в гривневому еквіваленті.

Завдання 31

1. Виявити порушення.
2. Описати методику одержання аудиторських доказів.
3. Визначити письмово вплив порушень на ведення обліку та складання фінансової звітності.

Умова завдання 1

За видатковим касовим ордером № 14 від 01 квітня 20xx року було видано під звіт інженеру Костенку К.П. 570 грн на витрати з відрядження до м. Києва. У видатковому касовому ордері № 14 в якості підтверджуючого документа зазначено Наказ № 8.

Звернувшись до Наказу № 8, аудитор встановив, що згідно з цим наказом Костенко К.П. відряджається до м. Мінська строком на 3 дні з 03 по 06 квітня 20xx р.

Умова завдання 2

У видатковому касовому ордері № 14 наявні підписи касира та бухгалтера з обліку грошових коштів.

При зіставленні підпису одержувача коштів у видатковому касовому ордері № 14 з підписом Костенка К.П. в розрахунково-платіжній відомості на одержання зарплати за попередній місяць встановлено, що підписи не збігаються.

Умова завдання 3

При подальшій перевірці готівкових операцій виявлено, що за Костенком К.П. на дату видачі грошей обліковується дебіторська заборгованість на 400 грн за раніше виданими сумами.

Домашнє завдання

1. Закінчити виконання Завдання 31.
 2. За наступним завданням аудитору необхідно перевірити правильність визначення бази оподаткування:
 - податку на прибуток підприємства;
 - податок на додану вартість (ПДВ);
 - податок на доходи фізичних осіб (ПДФО).
- Для цього аудитору потрібно зробити перелік необхідної інформації, скласти список основних законодавчих актів і нормативних документів щодо визначених об'єктів перевірки.
- Результати відобразити у робочому документі — табл. 6.3.

Таблиця 6.3

Аудиторські докази щодо правильності визначення об'єкта оподаткування

№ з/п	Інформація	Джерело одержання	Нормативні документи

6.3. ПИТАННЯ ТА ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ

1. Конспект МСА 230 «Аудиторська документація».
2. Конспект МСА 500 «Аудиторські докази».
3. Конспект МСА 501 «Аудиторські докази — додаткові міркування щодо відібраних елементів».
4. Конспект МСА 505 «Зовнішні підтвердження».
5. Конспект МСА 510 «Перші завдання з аудиту — залишки на початок періоду».
6. Конспект МСА 520 «Аналітичні процедури».
7. Конспект МСА 530 «Аудиторська вибірка».
8. Конспект МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю та пов'язані з ними розкриття інформації».
9. Конспект МСА 550 «Пов'язані сторони».
10. Можливі варіанти ведення робочої документації в аудиторській фірмі.
11. Методика оформлення, види та зміст аудиторських тестів.

Завдання 32 (для самостійної роботи за темою 6)

1. Вказати, якими письмовими доказами може бути підтверджена або спростована зібрана аудитором інформація в ході аудиту ТОВ «Дар».
2. Охарактеризувати методи збору доказів.
3. Інформацію відобразити у таблиці (табл. 6.4).

Таблиця 6.4

Аналіз інформації, зібраної при проведенні аудиту ТОВ «Дар»

№ з/п	Інформація	Письмові докази	Методи збору
1	Відсутність наказів на відрядження працівників		
2	Видача готівки в підзвіт особам, що не відзвітували за раніше одержаними авансами		
3	Видача грошових сум з каси в підзвіт особам, що не є працівниками підприємства		
4	Віднесення сум податку на додану вартість на первісну вартість придбаних матеріальних цінностей		
5	Некоректне складання кореспонденції за операціями з оприбуткування основних засобів		
6	Неправильне виведення залишків цінностей на кінець звітного періоду у складі товарно-матеріальних цінностей		
7	Виплати з каси за роботу, яка фактично не виконувалась		
8	Необґрунтоване віднесення сум ПДВ на податковий кредит		
9	Торгівля горілочаними виробами без ліцензії		

Завдання 33 (для самостійної роботи за темою 6)

1. Визначити, за яким об'єктом перевірки та з якою метою було складено наступні робочі документи.
2. Надати робочим документам назви.
3. Висновки здійснити у письмовому вигляді та обґрунтувати.

Робочий документ 1

Кредитор (повна назва підприємства без скорочень)	Код рядка у реєстрі	Сума за накладною (за договором)	Кінцева дата повернення оплати поставачальнику згідно з документами	Дата фактично проведеної оплати (за випискою банку)	Сума штрафу чи пені за несвочасну оплату, передбачена договором		Джерело встановлених відхилень
					За договором	Фактично стягнуто	
1	2	3	4	5	6	7	8

Робочий документ 2

№ з/п	Найменування об'єкта	Шифр	Облікова вартість (балансова)	Дата, №, найменування прибукового документа	Додаткові витрати								
					Транспортно-загальні витрати	Митні витрати	Непрямі податки і збори	Витрати на встановлення, монтаж ОЗ та НА	Інші витрати	Разом (за даними накладної)	Аудит	Відхилення	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

Завдання 34 (для самостійної роботи за темою 6)

1. Розробити таблиці накопичення помилок для наступного складання звіту (висновку) незалежного аудитора.

6.4. ТЕМАТИКА ІНДИВІДУАЛЬНИХ ЗАВДАНЬ**Завдання 35 (для індивідуальної роботи за темою 6)**

1. Визначити джерела отримання аудиторських доказів за різними об'єктами перевірки (*об'єкт визначає викладач кожному студенту*).
2. Скласти робочі документи аудитора (по 2 документи) за визначеним у п. 1 об'єктом — для прикладу див. робочі документи до завдання 33 (*умови визначає викладач кожному студенту*).

Завдання 36 (для індивідуальної роботи за темою 6)

1. Розробити та скласти тести (не менше 30 запитань із зазначенням правильної відповіді) на проведення контролю знань із чинного законо-

давства працівниками бухгалтерії ПАТ «Мрія» (напрям тематики тестів визначає викладач кожному студенту).

Теми рефератів за Темою 6

1. МСА про аудиторські докази та їхнє застосування.
2. Прийоми та процедури отримання аудиторських доказів.
3. Класифікація джерел аудиторських доказів.
4. Методика складання та вимоги до зберігання документації з аудиту.
5. Аудиторська вибірка.

6.5. ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК ЗА ТЕМОЮ 6

Аналітичний облік — самостійно визначений підприємством облік, що ведеться на аналітичних рахунках у натуральному та вартісному вимірниках в окремих журналах, відомостях, картках, книгах тощо за необхідними в діяльності кожного підприємства рахунками.

Аналітичні процедури (Analytical procedures) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу ймовірних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, що охоплюють необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин.

Аналітичні рахунки (рахунки третього порядку) — рахунки, які дають детальну характеристику відповідних об'єктів обліку, накопичених на субрахунках, у натуральному, трудовому чи грошовому вимірнику.

Аудиторська вибірка — застосування аудиторських процедур до менш ніж до 100 % облікових записів (елементів вибірки) у межах залишку за рахунком або кла-су операцій таким чином, що всі елементи мають однаковий шанс бути обраними.

Аудиторські докази (Audit evidence) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — інформація, яку використовує аудитор під час формулювання висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка. До аудиторських доказів належить інформація, що міститься в облікових записах, які є основою для фінансової звітності, та інша інформація.

Аудиторська документація (Audit documentation) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг та МСА 230 «Аудиторська документація») — запис виконаних аудиторських процедур, отриманих доречних аудиторських доказів і висновків, яких дійшов аудитор (іноді також вживають такі терміни, як «робочі документи» або «робоча документація»).

Аудиторський файл (Audit file) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — одна чи кілька тек або інші носії інформації у фізичній (паперовій) чи електронній формі, що містять записи, які становлять аудиторську документацію для конкретного завдання.

Аудиторські процедури — конкретні дії аудитора щодо виконання визначених завдань перевірки.

Безповоротна вибірка — вибірка, коли з процесу відбору виключаються перевірені раніше елементи.

Бухгалтерська обробка документів — обробка документів, яка передбачає юридичну, формальну й арифметичну перевірку, відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський документ — належним чином складений і оформлений діловий папір, який письмово підтверджує право на здійснення або реальне здійснення господарської операції, має її ознаки й містить показники, що підлягають відображенню в обліку.

Відповідність — оцінка якості аудиторських доказів, тобто їх доречності та достовірності щодо підтвердження класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації та пов'язаних з нею тверджень або виявлення викривлень у них.

Генеральна сукупність — уся сукупність даних (елементів), з яких складається вибірка та щодо яких аудитор передбачає зробити висновок.

Документ — письмове свідцтво про здійснення господарської операції або право на її здійснення.

Документація — засіб суцільного та безперервного спостереження за господарськими операціями, засіб обґрунтування облікових записів.

Документація із завдання (Engagement documentation) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — запис виконаної роботи, отриманих результатів і висновків, яких дійшов фахівець-практик (іноді вживають такі терміни, як «робочі документи» або «робоча документація»). Документація щодо конкретного завдання збирається в файлі завдання.

Документооборот (документообіг) — рух документів в обліковому процесі від моменту їх заповнення або отримання від інших підприємств до завершення їх використання та здачі в архів.

Документування — спосіб оформлення господарських операцій підприємства первинними документами.

Достатність (аудиторських доказів) (Sufficiency (of audit evidence)) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг та МСА 500 «Аудиторські докази») — міра кількості аудиторських доказів. На потрібну кількість аудиторських доказів впливають аудиторська оцінка ризиків суттєвого викривлення та якість таких аудиторських доказів.

Запит (Inquiry) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — запит, який передбачає пошук інформації (як фінансової, так і нефінансової) у об'єкту обстеження чи поза межами суб'єкта господарювання.

Зведений документ — декілька первинних документів, які за встановленими правилами об'єднуються в один зведений, як правило звітний, документ (Звіт касира, Звіт про рух сировини і матеріалів на складі, Товарно-грошовий звіт), який і є підставою для занесення бухгалтерської інформації у реєстри обліку.

Зовнішнє підтвердження (External confirmation) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — аудиторські докази, отримані як пряма письмова

ва відповідь аудиторів від третьої сторони (сторони, яка підтверджує) у паперовій формі або на електронних чи інших носіях інформації.

Інша конфіденційна інформація — будь-яка інша інформація, отримана аудитором у зв'язку з виконанням завдання з обов'язкового аудиту, яка не є аудиторською документацією.

Механічна вибірка — вибірка, яка передбачає попереднє ранжування сукупності, що перевіряється.

Незалежні тести — перевірка операцій і залишків та інші процедури, завдяки яким аудитор отримує відомості щодо повноти, правильності та законності інформації, що міститься у бухгалтерських записях та фінансовій звітності.

Непрямі докази — відомості, що не мають прямого стосунку до даного питання (наприклад, надійність системи внутрішнього контролю є непрямим доказом відсутності значних помилок у фінансовій звітності підприємства).

Нестатистична (довільна) вибірка — вибірка, що застосовується за неможливості використання статистичної вибірки.

Оборотна відомість за рахунками синтетичного обліку — зведення оборотів і сальдо за всіма синтетичними рахунками, призначене для перевірки облікових записів, складання нового балансу та загального ознайомлення зі станом і змінами господарських засобів. За цим документом повинно відбуватися три пари рівнянь.

Оборотні відомості за рахунками аналітичного обліку — зведення оборотів і сальдо за всіма рахунками аналітичного обліку (можливо, за кількістю і сумою), які об'єднуються одним синтетичним рахунком та призначені для перевірки правильності облікових записів за цими рахунками, а також для спостереження за станом і рухом окремих видів господарських засобів та їхніх джерел.

Облікові записи (Accounting records) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг та МСА 500 «Аудиторські докази») — початкові бухгалтерські записи та підтвердні записи (наприклад, чеки і записи електронних переказів коштів; рахунки-фактури; контракти; Головна і допоміжні книги, журнальні записи та інші коригування фінансової звітності, не відображені в офіційних журнальних записях; та такі записи, як робочі й електронні таблиці, що підтверджують розподіл витрат, обчислення, звірки й розкриття інформації).

Оформлення документа — отримання всіх необхідних дозвільних підписів, резолюцій, віз, печаток і штампів на документ.

Первинний документ (згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні») — документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення.

Перевірка (як аудиторська процедура) (Inspection (as an audit procedure)) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — перевірка записів або документів (внутрішніх чи зовнішніх) у паперовій, електронній формах або відображених на інших носіях чи фізична перевірка активів

Поворотна вибірка — вибірка, коли з процесу відбору не виключаються перевірені раніше елементи.

Повторне виконання (Reperformance) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — незалежне виконання аудитором процедур чи вживання заходів контролю, які спершу виконувались як частина процедур внутрішнього контролю суб'єкта господарювання

Повторне обчислення (Recalculation) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — процедура, яка передбачає перевірку математичної правильності документів або записів.

Прийнятність (аудиторських доказів) (Appropriateness (of audit evidence)) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг та МСА 500 «Аудиторські докази») — міра якості аудиторських доказів, тобто їх доречність та достовірність для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка.

Процедури оцінки ризиків (Risk assessment procedures) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — аудиторські процедури, які виконують для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, визначення й оцінки ризиків суттєвого викривлень внаслідок шахрайства або помилки на рівні фінансової звітності та тверджень.

Процедура по суті (Substantive procedure) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — аудиторська процедура, призначена для виявлення суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки на рівні фінансової звітності та тверджень.

а) тести деталей (класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації);

б) аналітичні процедури по суті.

Прямі докази — відомості, що підтверджуються обліковими регістрами, первинними документами, фізичними об'єктами.

Реквізити документа — обов'язкове визначення показника документа.

Репрезентативність вибірки — обов'язковість вибірки мати ті ж характеристики, що й генеральна сукупність.

Робочі документи (РД) — матеріали, складені аудитором чи для нього, або такі, що отримані та зберігаються аудитором у зв'язку з виконанням аудиторської перевірки. РД можуть бути у формі даних, що зберігаються на папері, плівці, електронних та інших носіях інформації.

Серійна вибірка — вибірка, яка передбачає відбір елементів для перевірки не одиницями, а серіями.

Синтетичний облік — обов'язковий облік, що ведеться на синтетичних рахунках у розрізі кореспондуючих рахунків тільки у вартісному вимірнику в Головній книзі підприємства за синтетичними рахунками.

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку, об'єднуючі) — рахунки, які надають узагальнені дані тільки у грошовому вимірнику з економічно однорідних груп об'єктів обліку (засобів, джерел їх утворення і господарських операцій).

Система зберігання конфіденційної інформації — комплекс оформлених, впроваджених та застосованих аудиторськими фірмами (аудиторами) заходів для унеможливлення або максимального зниження ймовірності розголошення конфіденційної інформації, отриманої та/або переданої замовникам в процесі надання послуг з обов'язкового аудиту.

Складання документа — заповнення в документі всіх його показників (реквізитів).

Спостереження (Observation) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та су-

путніх послуг) — передбачає нагляд за процесом або процедурою, які виконують інші особи (наприклад, спостереження аудитора за здійсненням інвентаризації персоналом суб'єкта господарювання або за виконанням процедур контролю).

Стандартизація документів — створення типових бланків для використання при оформленні господарських операцій.

Статистична вибірка — вибірка, яка застосовується для пошуку помилок, викривлень, що повторюються з певною частотою і кількістю, а також для оцінки масштабу поширення виявлених помилок.

Стратифікація — розподіл на підсукупності (страти).

Субрахунки (рахунки другого порядку) — проміжна ланка між синтетичними та аналітичними рахунками; вони більш детальні, ніж синтетичні рахунки, та призначені для додаткового, проміжного групування даних про окремі об'єкти обліку в складі синтетичних рахунків.

Тест (Test) (згідно з *Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*) — див. Термінологічний словник до Теми 4.

Тести заходів контролю (Tests of controls) (згідно з *Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*) — аудиторська процедура, призначена для оцінки ефективності функціонування заходів контролю в запобіганні або виявленні та виправленні суттєвих викривлень на рівні тверджень.

Тести контролю — тести, що проводяться з метою отримання аудиторських доказів щодо відповідності та ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

Тести на відповідність — тести, що застосовуються для здійснення перевірки з метою виявлення відповідності процедур внутрішнього контролю встановленим нормативам.

Уніфікація документів — створення однакових за розміром і форматом документів, які найбільш зручні для використання.

Інформаційні джерела: 2, 3, 4, 5, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 22, 25, 26, 27, 29, 31, 34, 36, 37, 38, 39, 41, 42, 44, 46, 53, 72, 77, 80, 86, 87, 88, 90, 92, 93, 95, 96, 97.

КОНТРОЛЬНА РОБОТА ЗА МОДУЛЕМ 1**Варіант 1*****Теоретичні питання***
(надайте повну відповідь)

1. Сертифікація аудиторів.
2. Методика визначення аудиторського ризику.

Тести

Оберіть одну правильну відповідь з чотирьох запропонованих

1. Інформаційний ризик — це:
 - а) ризик того, що аудитор може висловити неадекватну думку у тих випадках, коли в документах бухгалтерського обліку та фінансової звітності існують суттєві перекручення
 - б) здатність залишку на певному бухгалтерському рахунку або певної категорії операцій до суттєвих перекручень, або здатність до перекручень по цих показниках у комплексі з перекрученнями по інших рахунках
 - в) небезпека виявлення претензій клієнтами та іншими сторонами, зацікавленими в результатах аудиту, та небезпека виникнення фінансових втрат від зайняття аудиторською діяльністю;
 - г) ризик того, що звітна інформація, представлена користувачам, містить суттєві відхилення і не відповідає дійсності
2. До загальнонаукових методів аудиту відносять:
 - а) синтез;
 - б) конкретизація;
 - в) системний аналіз;
 - г) інвентаризація.
3. Розкрийте сутність програми аудиту:
 - а) визначення кола питань, що стосуються проведення аудиту;
 - б) письмове свідчення про здійснення господарської операцій, що надає юридичної сили даним бухгалтерського обліку;
 - в) детальний перелік змісту аудиторських процедур;
 - г) сукупність організаційних, методичних і технічних процедур.
4. Формула визначення аудиторського ризику:
 - а) $AP = BP * PK - PB$;
 - б) $AP = BP + PK + PB$;
 - в) $AP = BP * PK * PB$;
 - г) $AP = BP + PK - PB$.
5. Дайте визначення методу службового розслідування:
 - а) прийом фактичного контролю за дотриманням норм витрачання сировини і матеріалів у виробництві, будівництві, транспорті;
 - б) прийом статистичного спостереження якісних характеристик господарського процесу;

- в) сукупність прийомів перевірки дотримання службовими особами і робітниками чи службовцями нормативно-правових актів (при порушенні чинного законодавства);
- г) вивчення предмета йде шляхом розчленування його на складові, кожна з яких аналізується окремо в рамках одного цілого.

Практичне завдання

Визначити правомірність отримання сертифікату аудитора наступними особами.

Письмово обґрунтувати свою відповідь за кожним із претендентів.

Умова завдання

1. Менеджер іноземного підприємства «Кока-Кола Беверіджиз Україна» в м. Полтава зі стажем роботи 10 років, що має вищу освіту ПУСКУ зі спеціальності «Облік і аудит» (ОКР «Спеціаліст»).
2. Громадянка Німеччини, що пропрацювала 3 роки підряд на посаді головного бухгалтера в Україні та має вищу освіту, визнану в Україні за спеціальністю «Фінанси» освітньо-кваліфікаційного рівня (ОКР) «Бакалавр».
3. Студент 5 курсу юридичного факультету КНУ, що має 4 роки стажу роботи юристом.
4. Бухгалтер приватної фірми «Сокіл», що має диплом Краківського університету — ОКР «Магістр», 3 роки стажу роботи бухгалтером в США та 5 років досвіду роботи щодо здійснення внутрішнього аудиту фірми «Сокіл».
5. Бухгалтер фірми «Інфо-Аудит», що працює 5 років на цій посаді, ВНЗ закінчила у 1997 році, має вищу освіту зі спеціальності «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит».

КОНТРОЛЬНА РОБОТА ЗА МОДУЛЕМ 1

Варіант 2

Теоретичні питання

(надайте повну відповідь)

1. Специфічні (власні) методи і прийоми аудиту.
2. Порядок використання та збереження аудиторської документації.

Тести

Оберіть одну правильну відповідь з чотирьох запропонованих

1. Ризик, який пов'язаний з функціонуванням підприємства (помилки, які можуть бути допущені під впливом різних обставин і факторів) — це:
 - а) властивий ризик;
 - б) підприємницький ризик;
 - в) ризик невиявлення;
 - г) ризик контролю.
2. Чи всі підприємства підлягають обов'язковій аудиторській перевірці?
 - а) це вирішує керівник підприємства;
 - б) за рішенням податкової адміністрації;

- в) всі підприємства недержавної форми власності;
 - г) визначені Законом України «Про аудиторську діяльність».
3. Загальний план аудиту по конкретному підприємству, як правило, містить:
- а) заплановані види робіт, період проведення перевірки, виконавці, примітки;
 - б) назва клієнта, термін проведення, примітки;
 - в) види порушень, який нормативно-правовий акт порушено, виправлення в обліку;
 - г) завдання аудиту, період проведення, виконавці, примітки.
4. В чому полягає сутність методу дедукції?
- а) вивчення предмета йде шляхом ознайомлення не із всіма ознаками, а лише з частиною з них — висновки робляться від окремого до загального;
 - б) вивчення предмета йде шляхом огляду об'єктів як сукупності елементів, що утворюють систему;
 - в) вивчення предмета йде шляхом вивчення спочатку стану об'єкта в цілому, а тільки потім — стан його складових елементів — висновки робляться від загального до окремого;
 - г) система прийомів для розкриття причинних зв'язків, що зумовлюють результати явищ і процесів.
5. З якою метою складається бухгалтерський баланс:
- а) для формування реєстру всіх засобів підприємства та джерел їх утворення з метою ведення бухгалтерського обліку;
 - б) для своєчасного визначення розміру податків й сплати їх до бюджету;
 - в) для надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату;
 - г) для незалежної перевірки стану бухгалтерського обліку і звітності.

Практичне завдання

Охарактеризувати наведені нижче факти господарської діяльності клієнта, визначити, який з видів перекручення було здійснено та як він вплинув на формування фінансової звітності.

Висновки надати письмово.

Умова завдання

1. Відображено податковий кредит за відсутності податкової накладної.
2. Завищено обсяг витрат на виробництво продукції на 15 тис. грн.
3. Списано дебіторську заборгованість, термін позовної давності якої не минув.
4. Неправильно підрахований підсумок у платіжній відомості.
5. При співставленні даних виручки за день, визначених у Z-звіті РРО та інформації щодо реалізації з товарно-грошового звіту з'ясовано, що за даними РРО виторг за день склав 7535 грн, за даними товарно-грошового звіту — 7353 грн.

МОДУЛЬ 2

АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

ТЕМА 7. АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Підтема 7.1. МЕТОДИКА АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Методичні рекомендації

Необхідно нагадати, що аудит перевіряє та висловлює відповідну думку щодо показників фінансової звітності, складеної за даними бухгалтерського обліку. Якщо суб'єкт господарювання підлягає обов'язковому аудиту, то перевірка починається саме із оцінки показників фінансової звітності. Саме тому, під час вивчення цієї підтеми слід визначити потреби різних користувачів у інформації, яку надає фінансова звітність та оцінити її якісні характеристики.

Далі необхідно здійснити загальний огляд фінансової звітності стосовно заповнення всіх необхідних реквізитів, наявності необхідних печаток та підписів, заповнення всіх потрібних рядків тощо. Наступним потрібно провести експрес-аудит звітності та визначити основні показники діяльності підприємства, які характеризують його стан, з'ясувати «хворі» та проблемні статті звітності, провести ув'язку основних статей звітності між собою. Після цього обов'язково здійснюється формальна та аналітична перевірка, проводиться ув'язка даних фінансової звітності з даними синтетичного й аналітичного обліку.

7.1.1. МЕТОДИЧНІ ПОРАДИ ДО ВИВЧЕННЯ ПІДТЕМИ

Перелік питань

1. Оцінка якісних характеристик фінансової звітності та її користувачів.
2. Нормативні документи щодо формування фінансової звітності.
3. Завдання та загальні процедури аудиту фінансової звітності.
4. Методи перевірки фінансової звітності.
5. Експрес-аудит фінансової звітності.
6. Особливості аудиту різних форм звітності.

1. Оцінка якісних характеристик фінансової звітності та її користувачів

Необхідно пригадати, що визначення **фінансової звітності** надано у статті 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову зві-

тність в Україні» [26]. Іншими словами, *фінансова звітність підприємства* — це система узагальнюючих показників, що характеризують підсумки фінансово-господарської діяльності підприємства за минулий період (місяць, рік, квартал).

Метою складання фінансової звітності є надання *користувачам* для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої *інформації* про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Фінансова звітність повинна задовольняти потреби тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їх конкретних інформаційних потреб.

Порядок надання фінансової звітності користувачам визначається чинним законодавством. Фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо: придбання, продажу та володіння цінними паперами; участі в капіталі підприємства; оцінки якості управління; оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання; забезпеченості зобов'язань підприємства; визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу; регулювання діяльності підприємства; інших рішень.

До річної фінансової звітності суб'єктів господарювання в Україні, які знаходяться на звичайній системі оподаткування, відносять наступні форми:

- Баланс (Звіт про фінансовий стан) Форма № 1 (додатки А, А.1, Е, Е.1, І);
- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) Форма № 2 (додатки Б, Б.1, Ж, Ж.1, К);
- Звіт про рух грошових коштів Форма № 3 (додаток В, В.1);
- Звіт про власний капітал Форма № 4 (додаток Г, Г.1);
- Примітки до (річної) фінансової звітності Форма № 5 (додаток Д, додаток Д.1 на надався, так як Форма 5 не зазнала змін, починаючи зі звітності за 1-й квартал 2013 р.);
- Інформація за сегментами.

У міжнародній практиці фінансова звітність готується відповідно до одного або кількох зазначених чинників, а саме:

- Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- національних стандартів бухгалтерського обліку;
- інших авторитетних і всеохоплюючих основ фінансової звітності.

Процес проведення аудиту починається з перевірки фінансової звітності господарюючого суб'єкта. При аудиті всієї фінансової звітності чи виконанні окремого завдання, окремих об'єктів обліку — активу чи пасиву балансу, виникає необхідність провести оцінку якісних характеристик фінансової звітності.

Для того, щоб фінансова звітність була зрозумілою користувачам, вона повинна містити дані про:

- підприємство;
- дату звітності та звітний період;
- валюту звітності та одиницю її виміру;
- відповідну інформацію за звітний період і аналогічний період попереднього року;
- облікову політику підприємства та її зміни;
- консолідацію фінансових звітів;
- припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності;
- обмеження щодо володіння активами;
- участь у спільних підприємствах;
- виявлені помилки минулих років та пов'язані з ними коригування;
- переоцінку статей фінансових звітів;
- іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

Фінансова звітність господарюючого суб'єкта повинна, перш за все, бути перевірена на відповідність діючому законодавству — чи складена вона відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [26] та чи відповідає вона чинним стандартам бухгалтерського обліку. Необхідно зауважити, що для перевірки ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності по 2012 рік включно потрібно використовувати тридцять чотири прийнятих на той час П(С)БО і ПБО «Податкові різниці». Починаючи зі звітності за 1-й квартал 2013 року відповідно до змін у нормативній базі з 1-го по 5-й П(С)БО втратили свою чинність, та всі вимоги щодо складу, елементів фінансової звітності, її якісних характеристик та принципів підготовки визначено у **НП(С)БО 1** «Загальні вимоги до фінансової звітності» [15] та **НП(С)БО 2** «Консолідована фінансова звітність».

Крім перевірки фінансової звітності на відповідність діючому законодавству та нормативним документам за складом і формою, аудитор для висловлення своєї думки щодо звітності необхідно перевірити правильність складання всіх її форм, взаємоув'язку показників між собою, правильність складання Приміток і Пояснювальної записки. Перед здійсненням перевірки фінансової звітності необхідно перевірити матеріали річної інвентаризації, так як всі статті фінансової звітності повинні бути підтвердженні матеріалами (інвентарними описами, актами) ретельно проведеної щорічної інвентаризації.

Якщо в процесі проведення річної інвентаризації виявляються розбіжності між даними бухгалтерського обліку і фактичними даними, во-

ни повинні бути виправлені із внесенням змін у рахунки бухгалтерського обліку з відображенням невідповідностей.

Крім того, при перевірці фінансової звітності аудитор повинен звернути увагу на відповідність фінансової звітності якісним показникам, які регламентуються з 1 кварталу 2013 року НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [15]. Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких *принципів*:

- автономності підприємства;
- безперервності діяльності;
- періодичність;
- історичної (фактичної) собівартості;
- нарахування та відповідності доходів і витрат;
- повного висвітлення;
- послідовності;
- обачності;
- превалювання змісту над формою;
- єдиного грошового вимірника.

Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, що дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, які зроблені у минулому.

Фінансова звітність повинна бути достовірною. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекозень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.

Затверджені уніфіковані форми фінансової звітності повинні надавати можливість користувачам порівнювати:

- фінансові звіти підприємства за різні періоди;
- фінансові звіти різних підприємств.

Передумовою цієї зіставності є наведення підприємством відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни. Встановлення і зміни облікової політики підприємства здійснюються за рішенням власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи).

2. Нормативні документи щодо формування фінансової звітності

Нормативні документи щодо обліку будь-якого об'єкту чи групи об'єктів умовно можна розподілити на дві частини:

1. Загальні документи, притаманні всім об'єктам або їх більшості;

2. Документи, де відображаються вимоги саме до визначеної групи об'єктів.

Так, до групи *загальних нормативних документів* можна віднести:

- 1) Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг; видання 2010 та 2012 років [13; Додаток Ц] та [14; Додаток Ц.1];
- 2) Господарський кодекс України [1];
- 3) Закон України «Про аудиторську діяльність» [25; Додаток X];
- 4) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [26];
- 5) Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків [3];
- 6) Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [4];
- 7) Кодекс етики професійних бухгалтерів [5; Додаток III];
- 8) Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку [10];
- 9) НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (щодо звітності, починаючи з 1-го кварталу 2013 р.) [15];
- 10) План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [16];
- 11) Податковий кодекс України (щодо інформації після 01.01.2011 р.) [17];
- 12) Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [22];
- 13) П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (щодо звітності по 2012 р. включно) [18];
- 14) П(С)БО 2 «Баланс» (щодо звітності по 2012 р. включно) [19];
- 15) П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» (щодо звітності по 2012 р. включно) [20];
- 16) Цивільний кодекс України [30].

Нормативними документами щодо формування саме фінансової звітності є:

- 17) Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: (щодо звітності, починаючи з 1-го кварталу 2013 р.) [12];
- 18) Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України № 476 від 11.04.2013 р. (щодо звітності, починаючи з 1-го кварталу 2013 р.);
- 19) НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» : Наказ Міністерства фінансів України № 628 від 27.06.2013 р. (щодо звітності, починаючи з 1-го кварталу 2013 р.);

- 20) Про примітки до річної фінансової звітності / Наказ Міністерства фінансів України № 302 від 29.11.2000 р. (зі змінами та доповненнями);
- 21) П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів» (щодо звітності по 2012 р. включно) (Додаток С);
- 22) П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал» (щодо звітності по 2012 р. включно) (Додаток С);
- 23) П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» (Додаток С);
- 24) П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» (Додаток С);
- 25) П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність» (Додаток С);
- 26) П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» (Додаток С);
- 27) П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» (Додаток С);
- 28) П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» (Додаток С).

3. Завдання та загальні процедури аудиту фінансової звітності

Згідно з МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» [13] метою аудиту є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності. Її досягають через висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Аудит фінансових звітів є завданням з надання впевненості.

Завданнями аудиту фінансової звітності є:

1. Дослідити достовірність та відповідність записів звітності даним Головної книги та реєстрів синтетичного й аналітичного обліку.
2. Вивчити взаємоузгодженість показників звітності господарюючого суб'єкта.
3. Порівняти дані річної фінансової звітності з даними квартальної та поточної фінансової звітності.
4. Оцінити можливість постійного функціонування господарюючого суб'єкта.
5. Оцінити вплив подій, що відбулися, на фінансову звітність, та їх відображення у звітності.
6. Сформувати думку аудитора про відповідність фінансової звітності таким критеріям: повнота, обґрунтованість, існування, права й обов'язки, подання, оцінка, розкриття.

Аудит фінансової звітності необхідно проводити, застосовуючи такі процедури:

1. Перевірка тотожності показників, які повторюються в різних формах звітності згідно з рекомендаціями Міністерства фінансів України, НП(С)БО та П(С)БО.

2. Перевірка правил складання Балансу(Звіту про фінансовий стан), порівняння показників Головної книги з регістрами аналітичного обліку.

3. Перевірка ув'язки регістрів обліку зі зведеними та первинними документами.

4. Перевірка матеріалів інвентаризації (майна, запасів, заборгованості), проведеної до складання річного звіту (описи, акти, порівняльні відомості товарно-матеріальних цінностей, акт перевірки каси, виписки банку, акт інвентаризації розрахунків тощо).

5. Проведення експрес-аудиту форм звітності.

Необхідно зауважити, що аудитор несе відповідальність за формування та висловлення думки стосовно фінансових звітів.

Відповідальність за складання та подання фінансових звітів покладається на *управлінський персонал* суб'єкта господарювання. *Міру відповідності* управлінського персоналу за складання фінансових звітів визначає МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» [13].

4. Методи перевірки фінансової звітності

Необхідно нагадати, що згідно з п. 4 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [15] метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Виходячи із мети аудиту, аудитори повинні проводити оцінку (перевірку) фінансової звітності. Перевірку фінансової звітності необхідно здійснювати у наступній послідовності:

- **формальна перевірка;**
- **аналітична перевірка;**
- **перевірка по суті оборотів і залишків.**

Формальна перевірка починається з огляду фінансової звітності на предмет заповнення адресної частини, всіх необхідних реквізитів, наявності підписів керівників. Аудитор починає знайомитись з фінансовою звітністю на підготовчій стадії і вивчає всі статті звітності для оцінки та визначення величини ризику за кожною із статей.

При вивченні Балансу (Звіту про фінансовий стан) доцільно звернути увагу на наступні питання з використанням тестів на відповідність до головного бухгалтера, його заступника та керівника підприємства

Основними моментами є :

- оцінити стан придатності основних засобів (наскільки нові основні засоби на підприємстві; чи є основні засоби невиробничого призначення; наявність основних засобів, переданих в оперативну оренду тощо);
- оцінити наявність нематеріальних активів і їх використання;
- визначити чи є в наявності довгострокові фінансові інвестиції;
- оцінити стан і рух запасів (готова продукція, матеріали, незавершене виробництво, товари);
- звернути особливу увагу на наявність дебіторської та кредиторської заборгованості (а саме — на її відсутність при безготівкових розрахунках між підприємствами, так як можуть бути наявні згорнуті залишки), її збільшення чи зменшення;
- визначити методику нарахування резерву сумнівних боргів;
- з'ясувати наявність змін у власному капіталі;
- оцінити стан статей поточних і довгострокових кредитів банків тощо.

Формальна оцінка фінансової звітності дасть можливість уточнення напрямів аудиту та оцінки можливих ризиків, а також виявлення ймовірних викривлень (перекручень).

За допомогою *аналітичної перевірки* фінансової звітності визначаються ті її складові, де аудиторський ризик є найбільшим, тобто — де можливість шахрайства або наявність помилок в обліку та звітності для цього клієнта є найбільш ймовірним.

За *перевіркою по суті* та розрахунковою перевіркою показників звітності перевіряється правильність складання фінансової звітності, а саме:

- перевірка правильності заповнення адресної частини;
- визначення виду діяльності підприємства;
- перевірка правильності заповнення звітності за формами: наявність всіх передбачених показників, відсутність підчисток, виправлень тощо.

Необхідно проводити логічний аналіз показників звітності з метою визначення складової звітності із найбільш вірогідною можливістю виявлення шахрайства та помилок.

Обов'язково визначаються ті операції та майно, які повинні бути перевірені більш детально, й ті, за якими можливо використати інформацію клієнта; перевірка та співставлення взаємоузгодженості показників, які відображені у різних формах звітності.

За цим здійснюється арифметична перевірка:

- узгодженості показників, відображених у різних формах фінансової звітності;
- узгодженості показників, відображених у формах фінансової звітності та у Головній книзі;

- узгодженості показників, відображених у регістрах обліку та зведених і первинних документах.

У процесі цього виду перевірки встановлюється суттєвість виявлених відхилень у показниках фінансової звітності

5. Експрес-аудит фінансової звітності

Експрес-аудит, як правило, проводиться для швидкої оцінки фінансово-господарської діяльності підприємства. Для його здійснення використовується інформація не тільки бухгалтерського обліку, а й застосовується методика фінансового аналізу. В основному, експрес-аудит проводиться на тих підприємствах, з якими укладено договори на постійне консультативне обслуговування і проведення аудиту.

Аудитор починає експрес-аудит з порівняння даних фінансової звітності, а саме: Форми № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) з даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками і даними Головної книги та Форми № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) з даними за рахунками Головної книги (аналізу рахунків), а саме: рахунку 79 «Фінансові результати». За цим аудитор складає таблицю, до якої вносить дані статей Балансу, дані Головної книги у розрізі рахунків і субрахунків, порівнюючи з даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками та регістрів синтетичного й аналітичного обліку, визначаючи відхилення між інформацією, наданою клієнтом і даними, виявленими аудитором при перевірці.

Одночасно проводиться аналіз показників фінансової звітності для з'ясування оцінки фінансового стану підприємства (табл. 7.1.1).

Таблиця 7.1.1

Алгоритм проведення експрес-аудиту фінансової звітності

№	Напрямок (процедура) аналізу	Показник	Інформаційне забезпечення (алгоритм розрахунку)
<i>1. Оцінка стану та динаміки економічного потенціалу</i>			
1.1.	Оцінка майнового стану	1. Сума засобів, що знаходяться в розпорядженні підприємства, грн; 2. Вартість основних засобів (ОЗ), грн; 3. Коефіцієнт зносу основних засобів (ОЗ), грн	Підсумок Форми № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) (рядок 280 або 1300) Форма № 1 (рядок 031 — 032) або (рядок 1011-1012) Сума зносу (рядок 032 або 1012) / вартість ОЗ * 100

№	Напрямок (процедура) аналізу	Показник	Інформаційне забезпечення (алгоритм розрахунку)
1.2.	Оцінка фінансового стану	1. Сума власного капіталу підприємства; 2. Коефіцієнт співвідношення залученого і власного капіталу; 3. Коефіцієнт покриття	Власний капітал + довгострокові пасиви — необоротні активи Залучений капітал / власний капітал Поточні активи / поточні зобов'язання
1.3.	Наявність у Балансі «хворих» статей	1. Збитки; 2. Кредити та позики, які не погашені в строк	Форма № 1 (рядок 350 або 1420) Форма № 1, Форма № 5
<i>2. Оцінка результативності фінансово-господарської діяльності</i>			
2.1.	Оцінка прибутковості	1. Прибуток, грн; 2. Рентабельність продукції; 3. Рентабельність основної діяльності	Форма № 2 Звіт про фінансовий стан (Звіт про сукупний дохід) (різні рядки прибутку) Прибуток від операційної діяльності / дохід (виручка) від реалізації * 100 Прибуток від операційної діяльності / витрати на виробництво продукції * 100
2.2.	Оцінка динамічності	1. Темп росту валового прибутку від реалізації, %; 2. Темп росту прибутку, %	Форма № 2 (у динаміці) Форма № 2 (у динаміці)
2.3.	Оцінка ефективності використання економічного потенціалу	1. Рентабельність активів, %; 2. Рентабельність власного капіталу, %	Прибуток від звичайної діяльності / підсумок середнього балансу * 100 Прибуток від звичайної діяльності / середній власний капітал * 100
2.4.	Оцінка ринкової інвестиційної діяльності	1. Цінність акцій; 2. Рентабельність акцій; 3. Коефіцієнт котирування акцій	Ринкова ціна акцій / дохід від акцій Дивіденди з акцій / ринкова ціна акцій Ринкова ціна акцій / облікова ціна акцій

6. Особливості аудиту різних форм звітності

За цим питанням зупинимось тільки на особливостях аудиту двох форм фінансової звітності:

- **Баланс (Звіт про фінансовий стан)** Форма № 1;
- **Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)** Форма № 2.

Для перевірки та узгодженості показників за іншими формами звітності можливо скористатися інформацією, наданою у Додатках Н (по 2012 рік включно) та Н.1 (зі звітності за 1-й квартал 2013 р.)

Особливості аудиту (аудиторські прийоми) правильності складання *Балансу* наступні:

1. Методика формування показників Балансу повинна відповідати вимогам НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [15] — для Балансів (Звітів про фінансовий стан), складених починаючи з 1-го кварталу 2013 року або П(С)БО 2 «Баланс» [19] — для Балансів, які складені за періоди по 2012 рік включно.

2. Дані статей Балансу *на початок* періоду повинні відповідати даним Балансу *на кінець попереднього* періоду. При зміні наступного Балансу на початок року у порівнянні із звітними даними за попередній рік повинні бути надані відповідні пояснення.

3. Дані статей Балансу на кінець звітного періоду повинні бути підтверджені результатами *інвентаризації*.

4. Суми статей Балансу по розрахунках з *фінансовими, податковими органами, установами банків* повинні бути *звірені* з ними і бути тотожними.

5. Дані *Балансу* на кінець звітного періоду повинні відповідати *оборотам і залишкам за рахунками Головної книги* на кінець звітного періоду.

При перевірці *Звіту про фінансові результати* необхідно застосовувати наступні аудиторські процедури:

6. Методика формування показників Звіту про фінансові результати повинна відповідати вимогам НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [15] — для Звітів про фінансові результати (Звітів про сукупний дохід), складених починаючи з 1-го кварталу 2013 року або П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [20] — для Звітів про фінансові результати, які складені за періоди по 2012 рік включно.

1. Перевірка наданого Звіту на *арифметичну точність*.

2. Складання *пробного Звіту про фінансові результати* (на підставі робочих документів по інших розділах аудиту).

3. *Порівняння пробного Звіту про фінансові результати з наданим* на перевірку та аналіз *відхилень*.

4. Перевірка *розрахунку прибутковості акцій*.

5. Перевірка відповідності даних Звіту про фінансові результати в частині даних за відповідний період *минулого року*.

6. У випадку зміни показників внаслідок *виправлення помилок минулих періодів* — ретельна перевірка характеру помилок, їх впливу на звітність, адекватність внесених змін.

7. Узгодження певних показників Звіту про фінансові результати з даними Балансу.

Перевірку узгодженості показників проводять відповідно до існуючої методики. При виявленні викривлень (відхилень), аудитор проводить записи у робочі документи із зазначенням виявлених викривлень (відхилень).

7.1.2. ПЛАНИ ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ

Тема практичного заняття 7.1.1. **МЕТОДИКА АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

Питання для вивчення та обговорення

1. Оцінка якісних характеристик фінансової звітності та її користувачів.
2. Нормативні документи щодо формування фінансової звітності.
3. Завдання та загальні процедури аудиту фінансової звітності.
4. Методи перевірки фінансової звітності.
5. Експрес-аудит фінансової звітності.
6. Особливості аудиту різних форм звітності.

Мета практичного заняття — ознайомлення з нормативними документами, що регулюють складання фінансової звітності, засвоєння порядку та використання методів економічного та фінансового аналізу при проведенні аудиту фінансової звітності підприємства, оволодіння навичками надання думки та розробки рекомендацій за результатами здійсненого аудиту.

Навчальний матеріал до практичного заняття 7.1.1.

Завдання 37

Здійснити загальний аудит фінансової звітності АТ «Мрія» за 2012 рік шляхом проведення формальної, аналітичної перевірки та перевірки по суті тільки форм річної фінансової звітності на підставі додатків А, Б, В, Г, Д. Здійснити експрес-аудит фінансової звітності АТ «Мрія» за 2012 рік.

Використати методи економічного та фінансового аналізу при проведенні аудиту фінансової звітності АТ «Мрія» за 2012 рік шляхом розрахунку необхідних показників, оцінки фінансової сталості та платоспроможності підприємства.

Згідно договору на проведення аудиту для виконання завдання на підприємство прибули аудитори у складі:

- Директор АФ «Професіонал», сертифікований аудитор — МIRONENKO M.M.;

Термін виконання завдання 1 та 2 — 04.04.2013 — 10.04.2013 р.

Термін виконання завдання 3 — 11.04.2013 — 13.04.2013 р.

Умова завдання

1. Провести формальну, аналітичну перевірку та перевірку по суті форм річної фінансової звітності АТ «Мрія» за 2012 рік.

Результати відобразити у таблиці (робочому документі аудитора), наданій у додатку Я.

2. Провести експрес-аудит звітності АТ «Мрія» за 2012 рік за табл. 7.1.1.

3. Розрахувати коефіцієнти, що характеризують фінансовий стан АТ «Мрія» на початок та кінець звітного періоду: ліквідності; незалежності; платоспроможності; маневреності; сталості; інвестування; покриття тощо.

Результати відобразити у табл. 7.1.2 (робочому документі аудитора) наступної форми:

Таблиця 7.1.2

Аналіз фінансового стану АТ «Мрія» за 2012 рік

№ з/п	Назва коефіцієнта	Методика розрахунку	На початок року	На кінець року	Відхилення	Теоретичне обґрунтування причин змін

Домашнє завдання

1. Закінчити виконання Завдання 37.

2. На основі проведених розрахунків за Завданням 37 скласти узагальнюючу таблицю, у якій визначити відхилення фактичних показників від оптимальних (форму розробити самостійно).

3. Письмово зробити висновки про фінансовий стан АТ «Мрія».

4. Письмово розробити пропозиції аудитора щодо поліпшення показників фінансової сталості АТ «Мрія».

5. Здійснити загальний аудит фінансової звітності ТОВ «Артеміда» за 2010 рік шляхом проведення формальної, аналітичної перевірки та перевірки по суті Балансу та Звіту про фінансові результати на підставі Додатків И та К.

6. Для підтвердження даних звітності ТОВ «Артеміда» скористатися інформацією Оборотної відомості за синтетичними рахунками підприємства на 31.12.2010 року (Додаток Л) та сторінками Головної книги (даними синтетичних рахунків) за 2010 рік (Додаток М).

7. Результати відобразити у робочому документі аудитора за формою, наданою у додатку Я.

7.1.3. ПИТАННЯ ТА ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ

1. Аудит звітності на відповідність нормативним документам.

2. Конспект МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності».
3. Міжнародні стандарти аудиту про оцінку та аналіз фінансової звітності.
4. Особливості аудиту Балансу (Звіту про фінансовий стан).
5. Особливості аудиту Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).
6. Особливості аудиту Звіту про рух грошових коштів.
7. Особливості аудиту Звіту про власний капітал.
8. Особливості аудиту Приміток до (річної) фінансової звітності.
9. Методичні прийоми експрес-аудиту звітності підприємства.
10. Методика оцінки аудитором майнового стану підприємства.
11. Методика оцінки аудитором фінансового стану підприємства.
12. Методика оцінки аудитором фінансової сталості та платоспроможності підприємства, шляхи їх підвищення.

Завдання 38 (для самостійної роботи за підтемою 7.1)

1. На підставі балансу АТ «Мрія» за 2012 рік (додаток А) дати аудиторську оцінку складу і розміщення господарських засобів, стану та джерел формування господарських засобів, використання оборотних коштів, як власних, так і залучених, аналізу дебіторської та кредиторської заборгованості, капіталу тощо.
2. Розробити робочі документи аудитора у формі аналітичних таблиць для відображення результатів проведеного аналізу (до 10 таблиць).
3. Відобразити результати аналізу у розроблених таблицях.
4. Письмово зробити висновки та надати пропозиції аудитора за результатами здійсненого аналізу балансу АТ «Мрія» за 2012 рік.

Завдання 39 (для самостійної роботи за підтемою 7.1)

1. Провести аналіз ефективності використання власних і залучених коштів на АТ «Автотранс» (додатки Е та Ж).
2. Порівняти результати з даними, отриманими із Завдання 38 щодо АТ «Мрія».
3. Визначити, яке із підприємств найкраще використовує власні кошти і є найбільш стабільним у фінансовому плані, якщо економічна рентабельність АТ «Мрія» — 25%, АТ «Автотранс» — 10%.
4. Письмово зробити висновки та надати пропозиції аудитора за результатами здійсненого аналізу.

7.1.4. ТЕМАТИКА ІНДИВІДУАЛЬНИХ ЗАВДАНЬ

Завдання 40 (для індивідуальної роботи за підтемою 7.1)

На підставі річної звітності підприємства *(кожен студент обирає підприємство самостійно та використовує його фінансову звітність,*

яка додається до вирішеного завдання, обрані підприємства не повинні повторюватись на потоці: один студент — одне підприємство) необхідно:

- здійснити аудиторську оцінку та аналіз складу і розміщення господарських засобів, стану та джерел формування господарських засобів, використання оборотних коштів як власних, так і залучених, аналізу дебіторської та кредиторської заборгованості, капіталу тощо;
- розрахувати необхідні показники, оцінити фінансову сталість та платоспроможність обраного підприємства;
- розробити у якості робочих документів форми аналітичних таблиць для відображення результатів проведеного аналізу (4-6 таблиць);
- відобразити результати аналізу у розроблених таблицях;
- письмово зробити висновки та надати пропозиції аудитора за результатами здійсненого аудиту фінансової звітності обраного підприємства шляхом застосування методів аналізу.

Теми рефератів за Підтемою 7.1.

1. Міжнародні стандарти аудиту про оцінку та аналіз фінансової звітності.
2. Оцінка аудитором майнового стану підприємства (з доданими звітними формами підприємства, що досліджувалося).
3. Оцінка аудитором фінансового стану підприємства (з доданими звітними формами підприємства, що досліджувалося).
4. Оцінка аудитором фінансової сталості та платоспроможності підприємства, шляхи їх підвищення (з доданими звітними формами підприємства, що досліджувалося).

7.1.5 Термінологічний словник за Підтемою 7.1

Автономність підприємства (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — принцип формування фінансової звітності, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників; тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства.

Активи (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Аналітична перевірка — виявлення суттєвих відхилень, вивчення яких за допомогою наскрізних тестів дозволяє встановити факти помилок та порушень, що призводять до перекручення звітності

Аудит фінансової звітності — підтвердження вірогідності показників, що відображені в Балансі (Звіті про фінансовий стан) (Форма № 1) та інших формах фінансової звітності.

Баланс (Звіт про фінансовий стан) (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Безперервність діяльності (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — принцип формування фінансової звітності, що передбачає оцінку активів та зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі.

Бухгалтерська звітність (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.

Бухгалтерський облік (згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні») — процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Власний капітал (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік (згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні») — система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Господарська операція (згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні») — дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства.

Економічна вигода (згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні») — потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів.

Єдиний грошовий вимірник (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — принцип формування фінансової звітності, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Звіт про власний капітал (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Звіт про рух грошових коштів (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — звіт про доходи, витрати і фінансові результати та сукупний дохід.

Зобов'язання (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Інвестиційна діяльність (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Інший сукупний дохід (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства.

Історична (фактична) собівартість (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — принцип формування фінансової звітності, який визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.

Консолідована фінансова звітність (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Користувачі звітності (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — фізичні або юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Нарахування та відповідність доходів і витрат (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — принцип формування фінансової звітності, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду, за яким необхідно зіставити доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошей.

НП(С)БО (національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку) (згідно з НП(С)БО 1) — нормативно-правовий акт, затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам фінансової звітності.

Негрошові операції (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — операції, які не потребують використання грошей та їх еквівалентів.

Необоротні активи (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — всі активи, що не є оборотними.

Облікова політика (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Оборотні активи (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Операційна діяльність (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Операційний цикл (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — проміжок часу між придбанням запасів для провадження діяльності і отриманням грошей та їх еквівалентів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

Основна діяльність (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Обачність (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — принцип формування фінансової звітності, за яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

Перевірка по суті оборотів і залишків — встановлення достовірності показників звітності.

Періодичність (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — принцип формування фінансової звітності, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Повне висвітлення (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — принцип формування фінансової звітності, за яким вона повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій і подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

Послідовність (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — принцип формування фінансової звітності, який передбачає постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності.

Превалювання змісту над формою (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — принцип формування фінансової звітності, за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

Прибуток (згідно з НП(С)БО 1 (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»)) — сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

Примітки до фінансової звітності (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності.

Принцип бухгалтерського обліку (згідно з П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Розкриття (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — надання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності.

Рух грошових коштів (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — надходження і вибуття грошей та їхніх еквівалентів.

Стаття (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим цим Національним положенням (стандартом) — тобто НП(С)БО 1.

Сукупний дохід (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками).

Суттєва інформація (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності та керівництвом підприємства.

Фінансова діяльність (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства;

Фінансова звітність (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Формальна перевірка — візуальна перевірка правильності записів всіх реквізитів звітності та виявленні наявності самостійних змін у встановлених формах звітності, необумовлених виправлень, підчисток, наявності підписів тощо.

Інформаційні джерела: 3, 4, 11, 12, 15, 16, 18, 19, 20, 21, 25, 26, 32, 36, 37, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 46, 49, 51, 53, 60, 65, 66, 67, 69, 71, 77, 80, 83, 84, 85, 88, 90, 91, 92, 93, 95, 97, 103.

Підтема 7.2. АУДИТ ВНУТРІШНІХ СТАНДАРТІВ, ЩО РЕГУЛЮЮТЬ ДІЯЛЬНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА

Методичні рекомендації

Під час вивчення цієї підтеми слід з'ясувати, які документи є загальними, а які — установчими. Необхідно провести експертизу загальних документів згідно з визначеними критеріями, їхньої чинності та відповідності видам економічної діяльності клієнта. Значну увагу слід приділити аудиту установчих документів, а саме — відповідності формування і використання статутного капіталу та розрахунків із засновниками, які визначено в Статуті (Установчому договорі).

Потрібно здійснити експертизу договорів за певними критеріями на підставі того, що в умовах ринкових відносин договір — це основний юридичний акт, з якого виникають правовідносини, він є головним засобом регулювання товарно-грошових зв'язків, у ньому відображено права й обов'язки його учасників.

Останнім питанням цієї підтеми є експертиза облікової політики клієнта, оскільки саме в ній документується вибір суб'єкта господарювання щодо варіативності обліку. Тому необхідно з'ясувати, чи дотримується клієнт обраних варіантів; можливо, для підвищення ефективності діяльності йому краще обрати інші.

7.2.1. МЕТОДИЧНІ ПОРАДИ ДО ВИВЧЕННЯ ПІДТЕМИ

Перелік питань

1. Мета і напрями експертизи загальних документів підприємства.
2. Аудит установчих документів.
3. Експертиза договорів.
4. Експертиза облікової політики економічного суб'єкта.

1. Мета і напрями експертизи загальних документів підприємства

При здійсненні аудиту загальних документів підприємства аудиторська фірма повинна виділити для себе щонайменше *чотири напрями перевірки*:

- 1) аудит установчих документів,
- 2) аудит формування статутного (zareєстрованого) капіталу,
- 3) аудит розрахунків із засновниками,
- 4) аудит оподатковування при формуванні статутного (zareєстрованого) капіталу і при розрахунках із засновниками.

Перший напрям припускає перевірку юридичних основ на право функціонування економічного суб'єкта відповідно до чинного законодавства. *Другий напрям* — це перевірка правильності та своєчасності формування статутного (zareєстрованого) капіталу. *Третім є* перевірка правильності формування статутного (zareєстрованого) капіталу, проміжних і остаточних розрахунків із засновниками (учасниками). *Четвертий* — це перевірка нарахування і виплати дивідендів, податків та інших обов'язкових платежів, які виникли за розрахунками із засновниками (учасниками).

Необхідно нагадати, що нормативні документи щодо обліку будь-якого об'єкту чи групи об'єктів умовно можна розподілити на дві частини:

1. Загальні документи, притаманні всім об'єктам або їх більшості (на них зупинятися не будемо — див. п. 2. Підтеми 7.1 Модуля II (їхній перелік включає 16 документів);
2. Документи, в яких відображаються вимоги саме до визначеної групи об'єктів (тут і далі нумерація документів цієї групи починається з 17-ї позиції).

Документами щодо внутрішніх стандартів, що регулюють діяльність підприємства є:

- 1) Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003 р. № 851-IV (зі змінами і доповненнями);
- 2) Про затвердження Державного класифікатора України (КВЕД) ДК 009:2005: Наказ Держспоживстандарту України від 26.12.2005 р. № 375 (для звітності по 2013 рік включно);
- 3) Національний класифікатор України «Класифікація видів економічної діяльності» ДК 009:2010: Наказ Держспоживстандарту України від 11.10.2010 р. № 457 (зі змінами та доповненнями) (для звітності, починаючи з 1-го кварталу 2014 р.);
- 4) Про ліцензування певних видів господарської діяльності : Закон України від 01.06.2000 р. № 1775-III (зі змінами і доповненнями);

- 5) Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [11];
- 6) Про облікову політику. Лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793;
- 7) Щодо визначення суттєвості інформації. Лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 р. № 04230-04108.

2. Аудит установчих документів

Під час аудиторської перевірки економічного суб'єкта, аудитор повинен провести **аудит установчих документів** не тільки на відповідність чинному законодавству, але й на наявність і повноту відомостей, які дозволяють:

- 1) здійснювати діяльність економічного суб'єкта;
- 2) проводити розрахунки;
- 3) виконувати зобов'язання;
- 4) формувати статутний та інші види капіталу;
- 5) уточнювати розрахунки із засновниками;
- 6) визначити правові та податкові наслідки угод тощо.

Крім того, необхідно пам'ятати, що отриману під час експертизи установчих документів інформацію аудитор може використовувати при перевірці інших ділянок і операцій обліку. Тому аудиторів у своїх робочих документах варто визначити вплив отриманої інформації на формування думки при складанні звіту незалежним аудитором щодо достовірності звітності.

У процесі експертизи установчих документів необхідно встановити наступне:

- структуру керування економічним суб'єктом і повноваження керівників усіх рівнів при прийнятті відповідних управлінських рішень;
- своєчасність внесення змін в установчі документи (якщо вони були);
- види діяльності економічного суб'єкта;
- засновників економічного суб'єкта;
- розмір статутного (іншого зареєстрованого) капіталу і частки кожного засновника;
- адекватність методів оцінки внесених засновниками часток в статутний капітал у натуральній і нематеріальній формах;
- своєчасність внесення засновниками своїх часток у статутний капітал;
- розмір і вид внесення засновниками своїх часток у статутний капітал;
- правильність оформлення первинних документів по внесках у статутний капітал;
- організаційно-правову форму економічного суб'єкта (публічне чи приватне акціонерне товариство, товариство з обмеженою відповідальністю і т.д.);

- чи відноситься до малих підприємств економічний суб'єкт;
- чи передбачено в статуті здійснення зовнішньоекономічної діяльності;
- чи визначено рахунки, які має право відкривати економічний суб'єкт в установах банків;
- чи передбачено в статуті створення резервного й додаткового капіталу;
- чи має право економічний суб'єкт створювати на території України і за кордоном філії, представництва та інші структурні підрозділи, виділені на самостійний баланс;
- наявність чинної ліцензії на здійснення видів діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно чинного законодавства;
- порядок розподілу прибутку, що залишився в розпорядженні економічного суб'єкта за підсумками року після сплати обов'язкових платежів;
- правильність нарахування доходів засновників і акціонерів, порядок утримання податку на доходи фізичних осіб;
- правильність оформлення бухгалтерської документації та складання бухгалтерських проведення з формування статутного капіталу;
- відповідність записів у первинних документах записам у регістрах бухгалтерського обліку по рахунках і їх відповідність даним звітності.

3. Експертиза договорів

В умовах ринкових відносин **договір** — основний юридичний акт, з якого виникають правовідносини. Він є головним засобом регулювання товарно-грошових зв'язків, що визначають зміст правовідносин, права й обов'язки його учасників. У процесі аудиту договорів необхідно звернути увагу на порядок ведення договорів та на їх виконання.

Експертиза договорів передбачає такі дії:

1. Аудитор визначає коло договорів, що використовуються клієнтом у його діяльності, із загальної сукупності видів договорів: купівля-продаж, оренда, перевезення, комісія, доручення, підряд, виконання науково-дослідних, дослідно-конструкторських і технологічних робіт, відшкодування витрат з надання послуг, транспортна експедиція тощо.

2. Аудитор до підписання договору обов'язково проводить усне опитування керівництва задля збору інформації про клієнта.

Рекомендується звернути увагу на те, хто є засновником, який розмір статутного (зареєстрованого) капіталу і чи сформований він, де розташовується офіс, у якому банку організація обслуговується, яке її фінансове становище і комерційна репутація. Через партнерів, контрагентів, банків варто зібрати про неї та її керівників якнайбільше інформації.

3.Аудитор повинен звернути увагу на те, ким підписаний договір, тобто чи відповідає підпис особи вказаному прізвищу, а її посада — важливості цього документу.

Відсутність відповідних повноважень у представника, що підписав договір, може спричинити те, що згодом буде неможливо одержати плату за поставлену продукцію чи товари (виконані роботи, надані послуги), або домогтися повернення виплачених сум за продукцію (товари, роботи, послуги), або продукція (товари, роботи, послуги) будуть поставлені не в повному обсязі чи з істотними недоліками.

4.Аудиторові необхідно пересвідчитись в особі представника, для чого коректно попросити його представити відповідні документи.

Як показує практика, нерідко несумлінні контрагенти, не бажаючи виконувати свої зобов'язання за договором і нести відповідальність, повідомляють про те, що особа, що підписала договір, не має відповідних повноважень (це один з найпоширеніших способів шахрайства).

5.Якщо представником контрагента виступає директор підприємства, що діє без доручення, аудиторів необхідно ознайомитися з наказом про його призначення або (це, в основному, стосується державних підприємств) повноважень, які надані йому протоколом зборів засновників підприємства (для комерційних організацій).

Стосовно останніх варто звернути увагу на наступне. Найчастіше на деяких підприємствах, особливо там, де директор працює за наймом, засновники тією чи іншою мірою обмежують його повноваження і надають йому їх тільки за згодою Правління, Радою директорів, зборами засновників тощо. Наприклад, у Статуті організації, у розділі «Компетенція директора» може бути зазначено, що директор має право підписувати угоди на суму понад 100000 грн тільки за згодою Ради директорів підприємства. Тому доцільно ознайомитися з відповідним розділом Статуту організації-контрагента і переконатися, що повноваження директора не обмежені.

Основні вимоги щодо змісту різних видів договорів законодавством України визначено у Цивільному [29] та Господарському [1] Кодексах (табл. 7.2.1).

Таблиця 7.2.1

Основні види договорів та вимоги до них

№ розділу	Назва розділу
<i>Цивільний Кодекс України</i>	
Розділ III. Окремі види зобов'язань	
Підрозділ I. Договірні зобов'язання	
Глава 54	Купівля-продаж
Глава 55	Дарування
Глава 57	Довірче утримання (догляд)

№ розділу	Назва розділу
Глава 58	Найм (оренда)
Глава 60	Позика
Глава 61	Підряд
Глава 62	Виконання науково-дослідних робіт
Глава 63	Послуги
Глава 64	Перевезення
Глава 65	Транспортне експедирування
Глава 66	Зберігання
Глава 67	Страховання
Глава 68	Доручення
Глава 69	Комісія
Глава 71	Позика. Кредит. Банківський вклад
Глава 72	Банківський рахунок
Глава 77	Спільна діяльність
Господарський Кодекс України	
Глава 30. Особливості правового регулювання господарсько-торговельної діяльності	
§ 1	Договір поставки
§ 3	Договір енергопостачання
§ 5	Оренда майна та лізинг
§ 6	Інші види господарсько-торговельної діяльності (міна (бартер) та зберігання у товарному складі)
Глава 31. Комерційне посередництво (агентські відносини) у сфері господарювання	
Глава 32. Правове регулювання перевезення вантажів	
Глава 33. Капітальне будівництво	

4. Експертиза облікової політики економічного суб'єкта

Експертизу **облікової політики**, як правило, необхідно проводити на етапі ознайомлення з діяльністю підприємства і вона повинна передувати всім іншим етапам аудиторської перевірки. Тому, аудитор на-самперед повинен з'ясувати, чи має підприємство Наказ (розпорядження) керівника про облікову політику на підприємстві.

Термін «облікова політика» зустрічається в основних документах з нормативного регулювання бухгалтерського обліку, що свідчить про важливість і значимість цього елемента.

Основні положення облікової політики стосуються різних аудиторських документів. Аудитори повинні звертати увагу на правильність формування і використання економічним суб'єктом положень з облікової політики і їхню відповідність П(С)БО. Отже, завдання аудитора — проаналізувати й оцінити як загальні, так і конкретні елементи облікової політики і відобразити все це в аналітичній частині звіту (Додаток Т).

Міністерство фінансів України у 2013 році затвердило *Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства* [11], в яких визначено етапи формування облікової політики у розрізі можливих варіативних складових за кожним П(С)БО та випадки щодо зміни облікової політики підприємства.

До основних елементів облікової політики можна віднести методичні, технічні й організаційні. Для проведення експертизи основних елементів облікової політики доцільно розробити шаблонний варіант і подати його в таблиці.

Після заповнення таблиці здійснюється аналіз зафіксованих у ній даних і проводяться відповідні висновки. За даними аналізу аудитор може зробити висновки про загальний рівень облікової політики, що застосовується економічним суб'єктом.

Основні помилки, що зустрічаються у процесі аудиту облікової політики, наступні:

- відсутність в організації єдиної облікової політики;
- відсутність в обліковій політиці окремих положень, що мають важливе значення для організації системи бухгалтерського обліку;
- помилки у визначенні ставок податків, зборів і внесків;
- здійснення господарських операцій і наявність бухгалтерських записів (проводок), що суперечать законодавчим, нормативним та іншим документам, які регулюють діяльність даної суб'єкта господарювання (установчі документи, рішення акціонерів тощо);
- застосування некоректних алгоритмів розрахунку основних облікових і звітних показників.

Разом з тим, аудитор повинен рекомендувати внести зміни до методичної чи організаційної частини при виявленні невідповідності Наказу про облікову політику даним обліку чи неефективного використання тієї чи іншої методики.

На завершення аудитор повинен ознайомитись з *додатками* до Наказу про облікову політику та проаналізувати їх, а саме:

- *посадовими інструкціями* та розподілом обов'язків серед працівників бухгалтерії за виконанням ними їхніх функцій;
- *робочим планом рахунків* із детальною аналітикою застосовуваних синтетичних рахунків/субрахунків бухгалтерського обліку;
- *графіками* подання звітів та рухом документів (*графіками документообігу*).

7.2.2. ПЛАНИ ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ

Тема практичного заняття 7.2.1. **АУДИТ ВНУТРІШНІХ СТАНДАРТІВ, ЩО РЕГУЛЮЮТЬ ДІЯЛЬНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА**

Питання для вивчення та обговорення

1. Мета і напрями експертизи загальних документів підприємства.
2. Аудит установчих документів.
3. Експертиза договорів.
4. Експертиза облікової політики економічного суб'єкта.

Мета практичного заняття — освоєння методів перевірки дотримання підприємством облікової політики, розробка плану та програми аудиту загальних та установчих документів і експертизи облікової політики.

Навчальний матеріал до практичного заняття 7.2.1.

Завдання 41

Аудиторській фірмі «Професіонал» згідно з договором необхідно здійснити перевірку загальних та установчих документів і провести експертизу облікової політики АТ «Мрія» (період перевірки — 2012 р.).

Термін перевірки — з 01.04.2013 по 03.04.2013 р.

Бригада аудиторів у складі:

- директор АФ сертифікований аудитор — Мироненко М.М.,
- старший (сертифікований) аудитор — Сидоренко С.С.
- аудитор — Михайленко М.М.

Умова завдання

1. Скласти план аудиту загальних та установчих документів і експертизи облікової політики АТ «Мрія» за методикою, наданою у п. 4 Темі 5 Модулю І.

2. Скласти програму проведення аудиту загальних та установчих документів і експертизи облікової політики АТ «Мрія» за методикою, наданою у п. 5 Темі 5 Модулю І та скориставшись інформацією щодо можливих варіантів облікової політики згідно з П(С)БО, яка надана у Додатку Т.

Домашнє завдання

1. Закінчити складання програми аудиту загальних та установчих документів і експертизи облікової політики АТ «Мрія».

7.2.3. ПИТАННЯ ТА ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ

1. Аудит господарських договорів.
2. Аудит при реорганізації підприємства.

3. Аудит при ліквідації підприємства.
4. Методика проведення експертизи облікової політики підприємств різних форм власності.
5. Методика аудиту додатків до облікової політики підприємства.
6. Методика аудиту акціонерних товариств.
7. Методика аудиту підприємств з іноземними інвестиціями.

Завдання 42 (для самостійної роботи за підтемою 7.2)

1. За отриманими результатами Завдання 37 та заповненій таблиці, наданій у Додатку Я оцінити ризик кожної із статей балансу АТ «Мрія».
2. За проведеною перевіркою письмово дати оцінку достовірності фінансової звітності АТ «Мрія» та відповідності застосовної на підприємстві облікової політики.
3. За отриманими результатами домашнього завдання до підтеми 7.1 та заповненій таблиці, наданій у Додатку Я оцінити ризик кожної із статей балансу ТОВ «Артеміда».
4. За проведеною перевіркою письмово дати оцінку достовірності фінансової звітності ТОВ «Артеміда» та відповідності застосовної на підприємстві облікової політики.

7.2.4. ТЕМАТИКА ІНДИВІДУАЛЬНИХ ЗАВДАНЬ

Завдання 43 (для індивідуальної роботи за підтемою 7.2)

На підставі Наказу про облікову політику підприємства (*кожен студент обирає підприємство самостійно та використовує його Наказ про облікову політику, який додається до вирішеного завдання*) необхідно встановити:

- склад Наказу про облікову політику підприємства, обсяг, наявність додатків;
- концепцію, що покладена в основу організації і методики бухгалтерського обліку на підприємстві та її відображення в Наказі;
- спрямованість облікової політики підприємства на інтереси системи управління підприємства;
- відповідність концепції облікової політики меті, характеру та умовам діяльності підприємства;
- послідовність застосування облікової політики;
- наявність методів і процедур обліку, відмінних від встановлених нормативними документами;
- повноту розкриття обраних під час формування облікової політики способів ведення бухгалтерського обліку, які істотно впливають на оцінку і прийняття рішень користувачами фінансової звітності;
- наявність включення у зміст облікової політики всіх елементів, за якими підприємствам, згідно чинного законодавства, надано право вибору;
- дотримання облікової політики.

Теми рефератів за Підтемою 7.2.

1. Методика проведення експертизи загальних документів підприємства.

2. Методика аудиту установчих документів.
3. Методика проведення експертизи договорів.
4. Методика аудиту при реорганізації підприємства.
5. Методика аудиту при ліквідації підприємства.
6. Методика проведення експертизи облікової політики підприємства.
7. Методика аудиту додатків до облікової політики підприємства.
8. Методика аудиту акціонерних товариств.

7.2.5. ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК ЗА ПІДТЕМОЮ 7.2

Аудит установчих документів — перевірка юридичних основ на право функціонування економічного суб'єкта відповідно до чинного законодавства.

Договір (згідно з *Цивільним кодексом України*) — домовленість двох або більше сторін, спрямована на встановлення, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків

Договір господарський (згідно з *Господарським кодексом України*) — договір, який відображає зобов'язання, що виникають між суб'єктом господарювання та іншим учасником (учасниками) відносин у сфері господарювання з підстав, передбачених ГК України, в силу якого один суб'єкт (зобов'язана сторона, у тому числі боржник) зобов'язаний вчинити певну дію господарського чи управлінсько-господарського характеру на користь іншого суб'єкта (виконати роботу, передати майно, сплатити гроші, надати інформацію тощо), або утриматися від певних дій, а інший суб'єкт має право вимагати від зобов'язаної сторони виконання її обов'язку.

Договір засновницький (згідно з *Цивільним кодексом України*) — договір про заснування товариства; консенсуальний цивільно-правовий договір, що регулює відносини між засновниками у процесі створення та діяльності юридичної особи як суб'єкта підприємницької діяльності.

Договір купівлі-продажу (згідно з *Цивільним кодексом України*) — договір, за яким одна сторона (продавець) передає або зобов'язується передати майно (товар) у власність другій стороні (покупцеві), а покупець приймає або зобов'язується прийняти майно (товар) і сплатити за нього певну грошову суму. Даний договір встановлює умови, обсяг купівлі, продажу товарів (продукції), ціни, умови й способи оплати, строки поставки, спосіб транспортування і відповідні розрахунки, відповідальність сторін за порушення умов договору.

Договір оренди (згідно з *Цивільним кодексом України*) — договір, за яким наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно у користування за плату на певний строк.

Договір поставки (згідно з *Господарським кодексом України*) — договір, за яким одна сторона — постачальник зобов'язується передати (поставити) у зумовлені строки (строк) другій стороні — покупцеві товар (товари), а покупець зобов'язується прийняти вказаний товар (товари) і сплатити за нього певну грошову суму.

Договір про наміри — двосторонній договір про співробітництво, в якому зафіксовані бажання і наміри обох сторін співпрацювати на договірній взаємовигідній основі, а в перспективі — укладання конкретного договору.

Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку (згідно з *Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій*) — нор-

мативний документ, який встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (крім банків і бюджетних установ) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підрозділів юридичних осіб.

Код (шифр) рахунка (згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій) — зазначене у Плані рахунків умовне цифрове позначення рахунка, де першою цифрою коду визначено клас рахунків, другою — номер синтетичного рахунка, третьою — номер субрахунку. Контитування документів первинного обліку, ведення реєстрів бухгалтерського обліку здійснюється із застосуванням, щонайменше, коду класу й коду синтетичного рахунка.

Облікова політика підприємства (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Первісна вартість — вид оцінки, яка застосовується для всіх об'єктів обліку і якою визначається фактична (історична) собівартість активів; вона включає суму всіх витрат, пов'язаних із придбанням (виготовленням) активів і доведенням їх до придатного для використання стану: ціна придбання (купівельна ціна) або собівартість виготовлення, витрати на доставку, налагодження, установку, страхування ризиків доставки, розвантажувальні роботи.

План рахунків бухгалтерського обліку (згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій) — перелік рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності (кореспонденція рахунків) у бухгалтерському обліку. У ньому за десятковою системою наведені коди (номери) й найменування синтетичних рахунків (рахунків першого порядку) й субрахунків (рахунків другого порядку).

Робочий план рахунків — сукупність усіх рахунків підприємства, яка відображає специфіку галузі та виду діяльності, визначає зміст аналітичного обліку та характер форми обліку; складається і застосовується підприємством самостійно.

Статут — кодифікований нормативно-правовий акт, що є зведенням правил, які регулюють діяльність організацій, установ, товариств, громадян, їх відносини з іншими організаціями та громадянами, права та обов'язки в певній сфері державного управління або господарської діяльності.

Фактична (в англomовній редакції — історична) **собівартість** (згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні») — пріоритетність оцінки активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.

Форма бухгалтерського обліку — сукупність облікових реєстрів для відображення господарських операцій у певній послідовності, певна організація записів на рахунках, а також рівнів використання технічних засобів реєстрації та обліку інформації.

Інформаційні джерела: 1, 4, 11, 12, 15, 16, 17, 25, 26, 30, 36, 39, 53, 70, 81, 82, 103.

Підтема 7.3. АУДИТ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Методичні рекомендації

Ці методичні рекомендації є стандартними для всіх об'єктів перевірки, які визначені відносно об'єктів бухгалтерського обліку. Перед вивченням підтеми слід пригадати, які групи об'єктів належать до необоротних активів, визначення їх складових та критерії визнання.

На початку підтеми необхідно розглянути мету і з'ясувати завдання аудиту саме необоротних активів. Потім слід визначити нормативно-правову документацію та законодавчі акти, які розглядають особливості ведення обліку за об'єктами перевірки. Після цього потрібно з'ясувати джерела аудиторських доказів перевірки необоротних активів.

Наступним кроком є складання за поданою в темі 5 (модуль І) *дедуктивною* методикою плану перевірки об'єкта і, на підставі плану, — програми (розширеного плану) з відображенням конкретних процедур до кожного завдання аудиту. Значну увагу слід приділити опису методики проведення аудиторської перевірки необоротних активів, яка є послідовним викладенням (загальним текстом без використання таблиці) змісту складеної перед цим програми аудиту.

Наостанок необхідно визначити типові та можливі порушення обліку необоротних активів, з якими може зустрітися аудитор у процесі перевірки.

7.3.1. МЕТОДИЧНІ ПОРАДИ ДО ВИВЧЕННЯ ПІДТЕМИ

Перелік питань

1. Мета, предмет і об'єкти аудиту необоротних активів.
2. Нормативно-правове забезпечення аудиту необоротних активів.
3. Джерела аудиторських доказів перевірки необоротних активів.
4. План та програма аудиту необоротних активів.
5. Методика аудиту необоротних активів.
6. Типові та можливі порушення обліку необоротних активів.

1. Мета, предмет і об'єкти аудиту необоротних активів

Мета аудиту необоротних активів — підтвердити інформацію щодо повноти, достовірності, законності та правильності відображення в обліку необоротних активів, а також установити дотримання підприємством вимог П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Предмет аудиту необоротних активів — господарські процеси та операції, пов'язані з придбанням, створенням, переміщенням та вибуттям необоротних активів, а також відносин, що виникають при цьому на підприємстві та за його межами.

Об'єктами аудиту необоротних активів можуть бути:

- П(С)БО, якими керується підприємство при веденні обліку необоротних активів;
- номенклатура робочих бухгалтерських рахунків, а також будова аналітичних рахунків з обліку необоротних активів;
- види необоротних активів;
- групи необоротних активів в середині кожного виду, їх первісна і залишкова вартість;
- правильність документального оформлення операцій, пов'язаних з придбанням, виготовленням, рухом і вибуттям необоротних засобів;
- стан оперативного, інвентарного, аналітичного, синтетичного обліку;
- амортизація та індексація необоротних активів;
- операції з операційної та фінансової оренди необоротних активів;
- операції з капітального та поточного ремонту, технічного переобладнання, модернізації та реконструкції необоротних активів;
- інформація про порушення ведення обліку, нестачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізії, перевірок, висновках аудиторів і постановках правоохоронних органів.

2. Нормативно-правове забезпечення аудиту необоротних активів

Необхідно пригадати, що нормативні документи щодо обліку будь-якого об'єкту чи групи об'єктів умовно можна розподілити на дві частини:

1. Загальні документи, притаманні всім об'єктам або їх більшості (див. п. 2 Підтеми 7.1 Модуля II (їхній перелік включає 16 документів));
2. документи, в яких відображаються вимоги саме до визначеної групи об'єктів (нумерація документів цієї групи починається з 17-ї позиції).

Документами щодо обліку саме необоротних активів є:

- 1) Державний класифікатор України ДК 013-97 «Класифікація основних фондів» / Наказ Держкомстату України № 507 від 19.08.97;
- 2) Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів / Наказ Міністерства фінансів України № 1327 від 16.11.09;
- 3) Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів / Наказ Міністерства фінансів України № 561 від 30.09.03;
- 4) Про затвердження типових форм первинного обліку / Наказ Міністерства фінансів України № 352 від 29.12.95;
- 5) Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів / Наказ Міністерства фінансів України № 732 від 22.11.04;

- 6) Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні / Закон України № 2658-III від 12.07.01;
- 7) Про фінансовий лізинг / Закон України № 1381-IV від 11.12.03;
- 8) Про цінні папери та фондовий ринок / Закон України № 3480-IV від 23.02.06;
- 9) П(С)БО 7 «Основні засоби» (Додаток С);
- 10) П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» (Додаток С);
- 11) П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» (Додаток С);
- 12) П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» (Додаток С);
- 13) П(С)БО 14 «Оренда» (Додаток С);
- 14) П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» (Додаток С);
- 15) П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність» (Додаток С);
- 16) П(С)БО 30 «Біологічні активи» (Додаток С);
- 17) П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» (Додаток С).

3. Джерела аудиторських доказів перевірки необоротних активів

Оскільки аудит будь-якого об'єкту, який, крім іншого, є й об'єктом бухгалтерського обліку, повинен відбуватися за дедуктивним методом, тобто від загального до часткового — починаючи з перевірки звітності та закінчуючи первинними документами за визначеним об'єктом, то всі подальші питання, пов'язані з аудиторськими доказами визначеного в темі об'єкту або групи об'єктів перевірки будуть розглядатися на трьох основних групах носіїв інформації:

- А) фінансовій звітності;
- Б) регістрах обліку;
- В) первинних документах.

А). З'ясуємо, де саме відображаються об'єкти необоротних активів у *фінансовій звітності*. Згрупуємо п'ять об'єктів обліку необоротних активів у таблиці 7.3.1:

Б). Згідно з інформацією, поданою в Додатку У:

Регістрами аналітичного обліку необоротних активів є:

- журнальна форма — Журнал 4 та відомості 4.1, 4.2, 4.3;
- спрощена форма — Відомість 4-м;
- книжково-журнальна форма — Книга К-26.

Регістрами аналітичного обліку довгострокових фінансових інвестицій є:

- журнальна форма — Журнал 4, відомість 4.2;
- спрощена форма — Відомість 4-м;
- книжково-журнальна форма — Книга К-39.

Таблиця 7.3.1

Відображення об'єктів необоротних активів у фінансовій звітності

Назва форми	Код рядка	Назва рядка
Основні засоби		
Баланс 2012 р. (Додаток А)	031	Основні засоби: первісна вартість
	030	Основні засоби: залишкова вартість
Баланс (Звіт про фінансовий стан) 2013 р. (Додаток А.1)	1011	первісна вартість (основні засоби)
	1010	Основні засоби
Звіт про власний капітал 2012 р. (Додаток Г)	060-070, 080	
Примітки до річної фінансової звітності 2012 р. (Додаток Д)	100-180, 190-250, 260	Таблиця II «Основні засоби», графа 3
Нематеріальні активи		
Баланс 2012 р. (Додаток А)	011	Нематеріальні активи: первісна вартість
	010	Нематеріальні активи: залишкова вартість
Баланс (Звіт про фінансовий стан) 2013 р. (Додаток А.1)	1001	первісна вартість (нематеріальні активи)
	1000	Нематеріальні активи
Звіт про власний капітал 2012 р. (Додаток Г)	100-110	
Примітки до річної фінансової звітності 2012 р. (Додаток Д)	010-070	Таблиця I «Нематеріальні активи», графа 3
Знос (амортизація) необоротних активів		
Баланс 2012 р. (Додаток А)	032	Основні засоби: знос
	012	Нематеріальні активи: накопичена амортизація
	037	Довгострокові біологічні активи: накопичена амортизація
Баланс (Звіт про фінансовий стан) 2013 р. (Додаток А.1)	1012	знос (основні засоби)
	1002	накопичена амортизація (нематеріальні активи)
Примітки до річної фінансової звітності 2012 р. (Додаток Д)	100-180, 190-250, 260	Таблиця II «Основні засоби», графа 4
	010-070, 080	Таблиця I «Нематеріальні активи», графа 4

Назва форми	Код рядка	Назва рядка
Незавершені капітальні інвестиції		
Баланс 2012 р. (Додаток А)	020	Незавершені капітальні інвестиції
Баланс (Звіт про фінансовий стан) 2013 р. (Додаток А.1)	1005	Незавершені капітальні інвестиції
Звіт про власний капітал 2012 р. (Додаток Г)	080-090	
Примітки до річної фінансової звітності 2012 р. (Додаток Д)	280-340	Таблиця III «Капітальні інвестиції»
Довгострокові фінансові інвестиції		
Баланс 2012 р. (Додаток А)	040	Довгострокові фінансові інвестиції:
	045	- що обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств; - інші фінансові інвестиції
Баланс (Звіт про фінансовий стан) 2013 р. (Додаток А.1)	1030	Довгострокові фінансові інвестиції:
	1035	які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств; інші фінансові інвестиції.
Примітки до річної фінансової звітності 2012 р. (Додаток Д)	350-370	Таблиця IV «Фінансові інвестиції»
	380-410	рядок А «Фінансові інвестиції за методом участі в капіталі» рядок Б «Інші фінансові інвестиції»

В) Розглянемо первинні документи за об'єктами необоротних активів, визначеними у таблиці 7.3.1.

Загальний перелік документів, які використовуються для відображення руху необоротних активів умовно можна розподілити на дві частини:

- документи, які використовують для обліку декількох або всіх об'єктів обліку;
- документи, притаманні тільки основним засобам — з шифром ОЗ.

Так, основні документи першої групи, які застосовуються для різних об'єктів обліку, в тому числі використовуються і при відображенні руху основних засобів, наступні (табл. 7.3.2.).

Таблиця 7.3.2

Основні документи, що застосовуються для різних об'єктів обліку

Назва і шифр форми	Мета застосування
<i>Документи бухгалтерського оформлення</i>	
Форма № М-2 <i>Довіреність</i>	- для одержання запасів зі складу постачальника або транспортної організації відповідальній особі підприємства-одержувача. Складається в одному примірнику підприємством-одержувачем, залишається у постачальника. (Наказ Міністерства України від 07.10.96 р. № 291 — на теперішній час втратив чинність)
Форма № 868 <i>Рахунок-фактура</i>	- для відображення наміру відвантаження продукції (товарів), виконання робіт, надання послуг у якості розрахункового документу, як правило — для попередньої оплати (функції ідентичні до рахунку). Складається в одному (двох) примірниках, направляється підприємству-платнику, дозволяється використання ксерокопій чи факсових примірників. (затверджена у 70-х роках 20 ст., на теперішній час документ, яким затверджено цю форму відсутній у базі даних)
Форма № 1-ТН <i>Товарно-транспортна накладна</i>	додається до подорожного (шляхового) листа під час перевезення вантажів автомобільним транспортом (заміняє видаткову накладну у випадку, коли постачальником і перевізником є одна організація). Оформлюється на кожну поїздку автомобіля і для кожного вантажоодержувача окремо. Випишується відправником вантажу у 4 примірниках: один — вантажовід-правнику для списання ТМЦ, другий — вантажоодержувачу для оприбуткування ТМЦ, третій та четвертий — водію для розрахунків за транспортні послуги та нарахування заробітної плати. (Накази Міністерства та Міністерства України від 29.12.95 р. № 488/346- на теперішній час втратили чинність).
Шифр форми відсутній <i>Видаткова накладна</i> (взамін Форми № 20 Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей)	- для списання товарно-матеріальних цінностей у підприємства, що здійснює відпуск цих ТМЦ; - для дозволу на винос (вивіз) відпущених товарно-матеріальних цінностей з території підприємства-постачальника; - для оприбуткування товарно-матеріальних цінностей підприємством-одержувачем. підстава для складського, бухгалтерського і оперативного обліку ТМЦ. Випишується продавцем (відвантажувачем) в момент відпуску (відвантаження) товарно-матеріальних цінностей у 2(3)

Назва і шифр форми	Мета застосування
	примірниках, один з яких передається покупцю (одержувачу), другий залишається на складі продавця (відвантажувача), третій (у випадках складання) передається пропускному пункту для контролю за вивозом цінностей за межі підприємства. <i>(Наказ Держкомстату України від 27.07.98 р. № 263 щодо затвердження Форми № 20 та Наказ Держкомстату України від 15.12.03 р. № 442 щодо припинення Наказу 263).</i>
Шифр форми відсутній <i>Акт виконаних робіт (наданих послуг)</i>	- для відображення виконання робіт (надання послуг); - для погодження сторін (виконавця та замовника) з виконаними обсягами, строками, сумами, якістю виконаних робіт (наданих послуг); - для списання певних витрат щодо виконаних робіт (наданих послуг); - для відображення доходу (виручки) від виконання робіт (надання послуг). Складається в двох примірниках однією із сторін за домовленістю, але як правило — продавцем (виконавцем) по закінченні виконання робіт (надання послуг), підписується обома сторонами, один примірник залишається у замовника, другий — у виконавця. (затверджена форма відсутня, застосовується у довільній формі із зазначенням всіх необхідних реквізитів та інформації).
Шифр форми відсутній <i>Податкова накладна</i>	- для відображення покупцем права на застосування податкового кредиту з ПДВ на ТМЦ, що надійшли від постачальника; - для відображення продавцем обов'язку зі сплати податкового зобов'язання з ПДВ за продані покупцю ТМЦ. Складається продавцем (виконавцем) — платником ПДВ у момент продажу товару, відвантаження продукції, виконання робіт, надання послуг у двох примірниках, один з яких передається покупцеві, інший залишається у продавця. Якщо покупець (замовник) не є платником ПДВ, то належний йому примірник накладної залишається у продавця (виконавця) та зберігається разом із іншим примірником. <i>(Наказ Міністерства доходів і зборів України від 14.01.14 р. № 10).</i>
Форма № М-11 <i>Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів</i>	для обліку руху матеріальних цінностей в середині підприємства та їх відпуску господарствам свого підприємства, що розташовані за межами його території, а також стороннім організаціям. Складається в момент відпуску (відвантаження)

Назва і шифр форми	Мета застосування
	ТМЦ як у середині підприємства, так і за його межі постачальником (відвантажувачем) у двох примірниках: один призначений для списання цінностей з того, хто передає, другий — для оприбуткування цінностей тому, хто приймає. <i>(Наказ Міністерства статистики України від 21.06.96 р. № 193)</i>
Шифр форми відсутній <i>Акт оцінки товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ)</i>	- для відображення справедливої вартості ТМЦ у випадку внесення цієї ТМЦ до статутного капіталу підприємства; - для відображення справедливої вартості ТМЦ у випадку відсутності документів на ТМЦ, що надійшли або у випадку отримання раніше не відображеної в обліку ТМЦ. Складається призначеною керівником комісією, яка оцінювала об'єкт в момент оцінки у кількості примірників, потрібних для всіх учасників операції, один залишається у підприємства-одержувача, інший (інші) передається власнику (контрагенту). (затверджена форма відсутня, застосовується у довільній формі із зазначенням всіх необхідних реквізитів та даних).
Шифр форми відсутній <i>Акт приймання — передачі товарно-матеріальних цінностей</i>	- для відображення факту приймання-передачі об'єкту ТМЦ у випадках відсутності законодавчо затверджених первинних документів; - для списання з балансу переданої ТМЦ та зарахування на баланс отриманої ТМЦ. Складається призначеною керівником приймальною комісією у момент приймання-передачі ТМЦ у кількості примірників, потрібних для всіх учасників операції, один залишається у підприємства-одержувача. (затверджена форма відсутня, застосовується у довільній формі із зазначенням всіх необхідних реквізитів та даних).
Форма КО-1 <i>Прибутковий касовий ордер</i>	для отримання готівки в касу підприємства, що надійшли: від покупців в оплату за продукцію (товари), роботи, послуги; інших дебіторів; з банку; від підзвітних осіб тощо. Складається в одному примірнику бухгалтером в момент надходження грошових коштів в касу, передається касиру для подальших дій з оприбуткування коштів. У підприємства-одержувачів залишається сам ордер, платнику видається відривна квитанція до ордеру з ідентичними записами про внесок. <i>(Постанова Правління НБУ від 29.04.09р № 252).</i>

Назва і шифр форми	Мета застосування
Форма КО-2 <i>Видатковий касовий ордер</i>	для видачі готівки з каси підприємства: сплати постачальникам за продукцію (товари), роботи, послуги; іншим кредиторам; здачі в банк; виплаті заробітної плати та інших виплат; видачі коштів під звіт тощо. Складається в одному примірнику бухгалтером в момент видачі грошових коштів з каси, надається дозвіл керівника підприємства на видачу коштів шляхом підпису, потім передається касиру для подальших дій з видачі коштів. Одержувач обов'язково своєю рукою вписує прописом отриману суму, дату отримання та особистий підпис з розшифровкою. Касир вписує назву та реквізити документу, за яким можливо ідентифікувати одержувача (паспорт, військовий квиток). (Постанова Правління НБУ від 29.04.09р № 252).
Додаток 2 ОКУД 0410001 <i>Платіжне доручення</i>	- для безготівкового перерахування коштів постачальникам через установи банків в оплату за отриману продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги; - для безготівкового отримання коштів від покупців через установи банків, що надійшли в оплату за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги. Складається власником банківського поточного рахунку для перерахування грошових коштів з рахунку контрагенту у кількості примірників, потрібних для всіх учасників безготівкових розрахунків, але не менше ніж 2, один залишається у платника, другий передається контрагенту. (Інструкція НБУ від 21.01.04 р. № 22).
Форма № ФКЧ-1 чи ФКЧ-2 <i>Фіскальний касовий чек на товари (послуги) (Чек РРО)</i>	- для отримання готівки, за товари чи послуги від населення при розрахунках з підприємствами торгівлі, громадського харчування і послуг; - при поверненні готівки клієнту у випадку повернення товару чи рекомпенсації послуг. Складається та надається платнику готівки безпосередньо в момент отримання коштів в одному примірнику шляхом друку РРО. (Закон України «Про застосування РРО у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 01.06.2000р № 1776-III).
Форма № РК-1 чи РК-2 <i>Розрахункова квитанція</i>	- для отримання готівки від населення за товари чи послуги, коли форма і умови діяльності підприємства дозволяють не використовувати РРО відповідно до визначеного законодавством Переліку ЗУ «Про застосування РРО у сфері торгівлі, гро-

Назва і шифр форми	Мета застосування
	мадського харчування та послуг»; - при поверненні готівки клієнту у випадку повернення товару чи рекомпенсації послуг за тими ж умовами; - при відключенні електроенергії або поломці РРО. Складається в одному примірнику та відривна частина квитанції надається платнику готівки безпосередньо в момент отримання коштів. (Наказ ДПА України від 01.12.2000 № 614).
Шифр форми відсутній <i>Товарний чек</i>	для ідентифікації придбаного товару (роботи, послуги), їх кількості, ціни та суми, якщо у інших платіжних документах ця інформація відсутня (за певних обставин). Випишується в одному примірнику продавцем в момент отримання грошових коштів. (затверджена форма відсутня, застосовується у довільній формі із зазначенням всіх необхідних реквізитів та даних).
Шифр форми відсутній <i>Бухгалтерська довідка (розрахунок бухгалтерії)</i>	- для відображення однієї або декількох взаємопов'язаних господарських операцій за один день, якщо затверджені на рівні держави форми відсутні; як правило має вигляд невеликого реєстраційного журналу. Складається бухгалтером підприємства в одному примірнику в момент відображення на рахунках певних проведення. (затверджена форма відсутня, застосовується у довільній формі із зазначенням всіх необхідних реквізитів та даних).
<i>Юридична, технічна, технологічна документація</i>	
• Статут, Установчий договір; • Накази (розпорядження) керівника; • Договори (купівлі-продажу, виконання робіт, надання послуг, дарування, безкоштовної передачі, бартеру тощо), кошториси; • Ліцензії, сертифікати; • Технічні умови, технічні паспорти тощо.	

Необоротні активи (загалом)

Як правило, коли необоротний актив купується підприємством у постачальника, то постачальник повинен надати покупцю певну технологічну документацію та наступний комплект бухгалтерських документів (у більшості випадків це і є документи з першої групи):

- Рахунок-фактура *Форма № 868* — у випадку попередньої оплати;
- Товарно-транспортна накладна *Форма № 1-ТН* — якщо об'єкт доставляється транспортом;

- Видаткова накладна або Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів *Форма Н М-11* — паралельно з 1-ТН або якщо доставка транспортом не використовується;
- Акт виконаних робіт (наданих послуг) — у випадку доставки транспортом сторонньої організації або виконанні інших робіт по доведенню основного засобу до експлуатаційного стану;
- Податкова накладна — якщо постачальник є платником ПДВ.

Покупець надає постачальнику Довіреність *Форма Н М-2*.

Документами, які свідчать про оплату за отриманий необоротний актив, є:

- Прибутковий касовий ордер *Форма КО-1* — оплата готівкою через підзвітну особу покупця без використання РРО, виписує продавець;
- Видатковий касовий ордер *Форма КО-2* — оплата готівкою через підзвітну особу постачальника, виписує покупець;
- Чек РРО *Форма № ФКЧ-1* — оплата готівкою через підзвітну особу покупця з використанням РРО, виписує продавець або Розрахункова квитанція *Форма № РК-1* (без використання РРО);
- Платіжне доручення — безготівкова оплата з поточного рахунку покупця.

Основні засоби

Згідно з Додатком Ф, первинні документи другої групи (тобто документи щодо обліку безпосередньо *основних засобів*, які виписуються вже на підприємстві, котре отримало основний засіб) затверджені Наказом Міністерства фінансів України № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку» та більш конкретно розкриті у «Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів» (див. п. 2 підтеми 7.3).

За цим Наказом, господарські операції з будівництва, виготовлення, придбання, введення в експлуатацію, підтримання в робочому стані, поліпшення і вибуття основних засобів оформлюються підприємствами первинними документами (табл. 7.3.3):

Таблиця 7.3.3

Документи з руху основних засобів, які визначено Наказом Міністерства фінансів № 352

Назва і шифр форми	Мета застосування
Форма Н 03-1 Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	- для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів, - для обліку вводу їх в експлуатацію, - для оформлення внутрішнього переміщення основних засобів із одного цеху (відділу, дільниці) в інший, - для оформлення передачі основних засобів зі складу (із запасу) в експлуатацію,

Назва і шифр форми	Мета застосування
	- для виключення із складу основних засобів при передачі іншому підприємству (організації). Складається призначеною керівником постійно діючою комісією у момент руху основного засобу; - в 1-му примірнику у випадку придбання у виробника чи торговельної організації та контрагентом надана накладна; у іншого підприємства, яке використовувало його як основний засіб та при передачі оформило подібний акт; - в 2-х примірниках при внутрішньому переміщенні об'єкта, безкоштовній передачі об'єкта іншому підприємству, передачі об'єкта в операційну оренду; - в 3-х примірниках при продажу об'єкта іншому підприємству, при цьому — два примірника залишаються у продавця, третій — у покупця
Форма N 03-2 Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів	- для оформлення приймання-здачі основних засобів із ремонту, реконструкції та модернізації. Складається власником об'єкту в момент приймання або здачі; - в 1-му примірнику, якщо названі роботи виконувались власними силами на підприємстві; - в 2-х примірниках, якщо названі роботи здійснює стороннє підприємство
Форма N 03-3 Акт на списання основних засобів	- для оформлення вибуття основних засобів (крім авто-транспортних засобів) при повній або частковій їх ліквідації (розбирання, знищення). Складається в двох примірниках постійно діючою комісією в момент ліквідації. Один примірник передається до бухгалтерії, другий залишається у матеріально відповідальній особі і є підставою для оприбуткування від ліквідації матеріалів, запчастин тощо
Форма N 03-4 Акт на списання авто-транспортних засобів	- для оформлення списання автомобіля вантажного чи легкового, причепа чи напівпричепа при їх ліквідації Див. Форму № 03-3
Форма N 03-5 Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини	- в будівельно-монтажних організаціях для оформлення передачі, установки та пуску будівельних машин та наступного їх демонтажу і передачі машинопрокатній базі. Складається в двох примірниках представником машинопрокатної бази і будівельної організації
Форма N 03-6 Інвентарна картка обліку основних засобів	- для обліку всіх видів основних засобів, а також для групового обліку однотипних об'єктів основних засобів, що надійшли в експлуатацію в одному календарному місяці та таких, що мають одне і те ж виробничо-господарське призначення, технічну характеристику та вартість. Складається бухгалтерією в 1-му примірнику на підставі Акту Форми № 03-1, накладних, розрахунків, технічної документації тощо.

Назва і шифр форми	Мета застосування
Форма N 03-7 Опис інвентарних карток по обліку основних засобів	- для реєстрації інвентарних карток обліку основних засобів та контролю за їх схоронністю. Складається в 1-му примірнику у бухгалтерії за певний визначений період
Форма N 03-8 Картка обліку руху основних засобів	- для обліку руху основних засобів по класифікаційних групах при ручній обробці облікової документації. Складається в 1-му примірнику у бухгалтерії за певний визначений період (рік)
Форма N 03-9 Інвентарний список основних засобів	для пооб'єктного обліку основних засобів за місцем їх знаходження (експлуатації) по матеріально-відповідальних особах. Складається в 1-му примірнику у бухгалтерії за певний визначений період по кожній матеріально відповідальній особі.
Форма N 03-14 Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)	- промисловим підприємством для визначення суми амортизації основних засобів, що належить до нарахування у звітному місяці. Складається в 1-му примірнику у бухгалтерії за всіма об'єктами
Форма N 03-15 Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)	- будівельними організаціями для визначення суми амортизації основних засобів, що належить до нарахування у звітному місяці. Складається в 1-му примірнику у бухгалтерії за всіма об'єктами
Форма N 03-16 Розрахунок амортизації по автотранспорту	- для визначення сум амортизації автотранспортних засобів, що належать до нарахування у звітному місяці. Складається в 1-му примірнику у бухгалтерії за всіма об'єктами

Після надходження, у процесі господарської діяльності основні засоби використовуються, тобто вони переносять свою вартість на собівартість (зношуються), вони ремонтуються, їх продають, ліквідують тощо. Тому в таблиці, поданій нижче, розглянуто основні документи, які відображають рух основних засобів на інших етапах виробничого циклу (табл. 7.3.4):

Таблиця 7.3.4

**Групування первинних документів з обліку основних засобів
відносно їх руху в процесі діяльності (крім надходження)**

Рух основних засобів	Назва (коротка) та форми документів
Знос (амортизація)	- Розрахунок амортизації ОЗ-14; - Розрахунок амортизації ОЗ-15; - Розрахунок амортизації ОЗ-15; - Самостійно розроблені відомості розрахунку амортизації

Рух основних засобів	Назва (коротка) та форми документів
Ремонт	- Інвентарна картка ОЗ-6; <i>Власними силами (господарський спосіб):</i> - Накладна М-11; - Акт приймання-здачі ОЗ-2; - документи з формування витрат підприємства (заробітна плата, МШП тощо — буде розглянуто у питаннях відповідних тем). <i>Сторонніми організаціями (підрядний спосіб):</i> - Договір — за наявністю; - Рахунок-фактура № 868 - Довіреність М-2; - Видаткова накладна та/або Товарно-транспортна накладна 1-ТН; - Податкова накладна; - Акт приймання-передачі ОЗ-1; - Акт приймання-здачі ОЗ-2; - Акт виконаних робіт (наданих послуг); - КО-1, чек або Платіжне доручення.
Вибуття	<i>Ліквідація:</i> - Наказ керівника підприємства; - Акт на списання основних засобів ОЗ-3; - Акт на списання автотранспортних засобів ОЗ-4; - Інвентарна картка ОЗ-6; - Інші форми документів аналітичного обліку основних засобів (ОЗ-7, ОЗ-8, ОЗ-9); - документи з формування витрат підприємства з ліквідації (заробітна плата, МШП тощо — буде розглянуто у питаннях відповідних тем). - Накладна М-11. <i>Продаж:</i> - Договір — за наявністю; - Рахунок-фактура № 868 - Довіреність М-2; - Видаткова накладна та/або Товарно-транспортна накладна 1-ТН; - Податкова накладна; - Акт приймання-передачі ОЗ-1; - Інвентарна картка ОЗ-6; - Інші форми документів аналітичного обліку основних засобів (ОЗ-7, ОЗ-8, ОЗ-9); - КО-1, чек або Платіжне доручення.

Нематеріальні активи

Документами другої групи, які притаманні тільки нематеріальним активам є первинні документи з шифром НА (табл. 7.3.5).

Таблиця 7.3.5

**Документи з руху нематеріальних активів,
які визначено Наказом Мініну № 732**

Назва і шифр форми	Мета застосування
Форма № НА-1 Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	- для оформлення операцій із введення в господарський оборот і використання окремих придбаних (створених) об'єктів права інтелектуальної власності. Складається призначеною наказом керівника підприємства комісією в 1-му примірнику на кожний окремий об'єкт в момент введення нематеріальних активів в господарський оборот
Форма № НА-2 Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	- для аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності, а також для аналітичного обліку групи однотипних за призначенням та умовами використання об'єктів, що надійшли в одному календарному місяці та одній відповідальній за їх використання особі. Відкривається в бухгалтерії на кожен об'єкт або групу об'єктів в 1-му примірнику.
Форма № НА-3 Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	- для оформлення вибуття об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів при їх списанні (ліквідації) Складається призначеною наказом керівника підприємства комісією у 2-х примірниках в момент вибуття (ліквідації) об'єкта; один примірник передається у бухгалтерію, другий залишається у матеріально відповідальній особі.
Форма № НА-4 Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	- для оформлення даних інвентаризації окремо за кожним місцезнаходженням об'єктів права інтелектуальної власності та за кожною особою, відповідальною за використання об'єктів права інтелектуальної власності. Складається в 1-му примірнику окремо по кожному місцю перебування об'єктів та по кожній матеріально відповідальній особі.

Знос (амортизація) необоротних активів

Документальне оформлення зносу (амортизації) необоротних активів вже було розглянуто на етапах відображення документування руху основних засобів та нематеріальних активів у таблицях 7.3.4 та 7.3.5.

Капітальні інвестиції

Пригадаємо, що капітальні інвестиції виникають до введення об'єкта необоротних активів в експлуатацію (крім внеску учасником (засновником) основного засобу до статутного капіталу та безоплатному отриманню основного засобу).

Тому, документальне оформлення капітальних інвестицій вже було розглянуто при надходженні об'єктів необоротних активів на підприємство.

4. План і програма аудиту необоротних активів

Необхідно пригадати, що планування аудиту будь-якого об'єкта, який, крім іншого, є й об'єктом бухгалтерського обліку, має відбуватися за *дедуктивним методом*, тобто від загального до часткового — починаючи з перевірки *звітності* та закінчуючи *первинними документами* за визначеним об'єктом.

Оскільки будь-який план перевірки є власністю аудиторської фірми чи аудитора, залежить від досвіду та компетентності особи, яка його склала, від завдань перевірки, термінів виконання, доступності достовірності, достатності та прийнятності необхідної інформації тощо, то остаточно визначених та затверджених на рівні держави чи певної галузі планів аудиту не існує. Так само відсутні й жорстко визначені складові, за якими план аудиту складається, подані у літературних джерелах плани аудиту, розроблені різними авторами, за своєю основою є подібними, але мають і відмінності.

Спробуйте скласти план самостійно, використовуючи (можна — частково) наведені нижче завдання та додаючи свої, а потім порівняйте його з тим, який буде подано на лекції за цією підтемою. Звертаємо Вашу увагу на те, що відповідно до методики, яку використовують автори посібника, *план аудиту за конкретним об'єктом* складається за таблицею, поданою у п. 4 «Види планів аудиторської фірми, їхнє значення та використання» Темі 5 «Планування аудиту» Модуля І.

Завданнями аудиту необоротних активів у цілому є :

- перевірка правильності віднесення активів підприємства до необоротних активів та їхніх видів;
- перевірка правильності формування первісної вартості необоротних активів, виходячи з різних шляхів їхнього надходження;
- встановлення правильності документального оформлення і своєчасного відображення в обліку операцій з необоротними активами, їхнє надходження, внутрішнє переміщення та вибуття;
- перевірка відповідності застосування, правильності розрахунку та своєчасного відображення зносу основних засобів/амортизації нематеріальних активів;
- перевірка доцільності проведення ремонту необоротних активів контроль за витратами на капітальний та поточний ремонт, за правильністю їх відображення;

- перевірка правильності відображення в обліку фінансових результатів від вибуття основних засобів (реалізації, продажу, ліквідації);
- підтвердження законності та правильності відображення в обліку операцій з операційної та фінансової оренди необоротних активів як у орендодавця, так і у орендаря;
- підтвердження законності та правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку інших операцій з необоротними активами.

Програму (розширений план) аудиту за конкретним об'єктом, визначеним поточною темою відповідно до складеного плану аудиту, подано у Додатку АН.

5. Методика аудиту необоротних активів

Аудитор, отримавши завдання на проведення аудиту необоротних активів, складає план і програму (розширений план) проведення аудиту необоротних активів і відповідно до неї розпочинає проводити перевірку.

Починається перевірка з оцінки методики та організації обліку необоротних активів, зазначених у Наказі про облікову політику. При цьому, аудитор визначає методичні та організаційні особливості, з'ясовує можливість застосування тих чи інших методик, які можна запропонувати та оцінює такі питання у Наказі про облікову політику:

- оцінку граничної вартості основних засобів, яка свідчить про розмежування основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів;
- особливості аналітичного обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- методи нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- термін корисної дії нематеріальних активів;
- метод нарахування амортизації нематеріальних активів;
- складання звітності матеріально відповідальними особами;
- наявність та використання робочого плану рахунків для обліку основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів;
- використання типових та створених підприємством первинних документів, реєстрів обліку, наявність графіку документообігу тощо;
- вивчення посадової інструкції бухгалтера з обліку необоротних активів, а саме — права і обов'язки цієї посадової особи для з'ясування доказів, які можна отримати від цієї посадової особи.

Окремі моменти із Наказу про облікову політику аудитор відображає у своїх робочих документах.

Наступним кроком аудитора є вивчення показників фінансової звітності щодо відображення інформації про наявність та рух необоротних активів.

Разом з тим, аудитор проводить тести на відповідність, тобто здійснює опитування посадової особи для визначення тих моментів з обліку необоротних активів, на які аудитор повинен звернути максимальну увагу, а за якими завданнями доречно провести перевірку шляхом застосування вибірки. Далі аудитор починає проводити перевірку залишків і оборотів по рахунках, використовуючи процедури по суті, а саме — аудитор здійснює безпосередньо процес перевірки, використовуючи при цьому різні методи і прийоми.

Наступним кроком аудитор починає вивчати окремо особливості бухгалтерського обліку для підтвердження інформації про стан:

- а) основних засобів ;
- б) інших необоротних матеріальних активів;
- в) нематеріальних активів;
- г) капітальних інвестицій;
- д) довгострокових фінансових інвестицій;
- е) довгострокової дебіторської заборгованості
- ж) довгострокових біологічних активів.

Наступним більш детально зупинимось тільки на першій складовій необоротних активів — основних засобах.

При проведенні *аудиту основних засобів*, відповідно до програми (розширеного плану), аудитор повинен ознайомитись з нормативно-законодавчими документами та внутрішніми стандартами, які регламентують облік і використання основних засобів на підприємстві.

Після цього також доцільно розглянути наступні питання:

Аудит наявності та руху основних засобів. При вивченні цього питання аудитор повинен виконати ряд наступних аудиторських процедур:

- порівняти статті Балансу (031, 032, 020) або Балансу (Звіту про фінансовий стан) (1011, 1012, 1005) з даними таблиці 1 Приміток до річної фінансової звітності (Форма № 5) для з'ясування відповідності даних. Крім того, доцільно цю інформацію порівняти із даними статистичної звітності 11-ОЗ;

- порівняти дані Балансу або Балансу (Звіту про фінансовий стан) з даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками для уточнення даних за рахунками 10, 11, 131, 132, 152, 153. При виявленні відхилень аудитор фіксує їх у робочих документах ;

- порівняти дані Оборотної відомості за синтетичними рахунками з даними Головної книги, здійснити вивчення операцій про рух основних засобів, а саме — у якому місяці і на яку суму були проведені операції щодо надходження чи вибуття основних засобів. При автоматизації об-

ліку вивчаються записи Оборотної відомості, Головна книга, а також регістри обліку «Аналіз по рахунку 10», «Аналіз по рахунку 11», «Аналіз по рахунку 13», «Аналіз по рахунку 15» на предмет виявлення господарських операцій з руху основних засобів. Аудитор повинен у робочих документах зафіксувати всі ці господарські операції та перевірити їх суцільним методом, так як вони мають найбільший ризик щодо невірного відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку, неправильного формування первісної вартості та результатів від ліквідації;

- перевірити правильність збереження паспортної та технічної документації на основні засоби, які знаходяться у власності суб'єкта господарювання;

- перевірити результати проведення річної інвентаризації. При цьому, необхідно звернути увагу на те, як проводилась інвентаризація — формально чи фактично, яким чином відображені результати інвентаризації. Якщо аудитор визначає певні невідповідності чи порушення, він фіксує їх у робочих документах;

- перевірити всі договори на придбання чи реалізацію основних засобів, наявність та правильність оформлення під них первинних документів;

- звернути особливу увагу на правильність формування первісної вартості та відображення витрат, пов'язаних з придбанням, а також з ліквідацією основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку;

- перевірити правильність організації аналітичного обліку, з'ясувати, чи закріплені основні засоби за матеріально відповідальними особами, як часто проводиться їх інвентаризація тощо;

- з'ясувати, чи проведено розподіл основних засобів за групами амортизації;

- перевірити, як ведуться інвентарні картки, як часто в них здійснюються записи, чи всі записи щодо проведення ремонтів та нарахованих сум амортизації відображаються у них;

- перевірити всі первинні документи з надходження основних засобів, які підтверджують суму витрат на їх придбання, монтажні роботи (товарно-транспортні накладні, наряди на виконану роботу тощо) та визначають правильність первісної оцінки придбаних основних засобів, своєчасність введення їх в експлуатацію, оформлення Актом приймання-передачі ОЗ-1, віднесення до певної групи за нормами амортизації, а також правильність відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з їх придбанням;

- звернути особливу увагу на операції з надходження основних засобів, а саме — у якості внесків до статутного капіталу (правильність документального оформлення, відсутність податкового кредиту з податку на додану вартість, правильність визначення первісної вартості, ві-

дображення на рахунках), у результаті безкоштовного надходження, придбання за операціями фінансового лізингу тощо;

- перевірити доцільність та необхідність ліквідації основних засобів, реалізації основних засобів, правильність документального оформлення, наявність наказів, розпоряджень про ліквідацію основних засобів, експертну оцінку їх вартості у разі необхідності, правильність оформлення актів ліквідації ОЗ-3 та ОЗ-4, правильність відображення витрат, пов'язаних із ліквідацією, наявність цінних відходів і їх вартість, яка відображена у акті, визначення суми зносу, правильність відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку;

- особливу увагу необхідно приділити обліку інших необоротних матеріальних активів відповідно до ПСБО 7 «Основні засоби» та податкового законодавства.

Аудит правильності нарахування амортизації та зносу основних засобів необхідно починати із визначення методів нарахування амортизації основних засобів відповідно до Наказу про облікову політику, правильності віднесення основних засобів до груп, виходячи із норм амортизації, перевірити правильність нарахування амортизації, виходячи з терміну введення об'єктів в експлуатацію та терміну корисної дії, при цьому необхідно перевірити наявність основних засобів невикористаного призначення.

Шляхом застосування вибірки аудитор перевіряє розрахунки амортизаційних відрахувань, при виявленні помилок усі розрахунки перевіряються суцільним методом. При перевірці нарахування необхідно звернути увагу на те, яким чином здійснюються розрахунок, чи за кожним інвентарним об'єктом, чи в цілому по групах, а також перевірити методику розрахунку відповідно до чинної нормативної бази. Особливо необхідно перевірити правильність нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів.

Аудитор обов'язково повинен перевірити своєчасність відображення суми нарахованої амортизації в інвентарних картках.

При виявленні помилок необхідно повідомити управлінський персонал та керівника аудиторської фірми чи керівника групи.

Аудит основних засобів, переданих в оренду. При здійсненні аудиту основних засобів, переданих у оренду, доцільно перевірити договори та їх умови. Треба пам'ятати, що сума щомісячної орендної плати не повинна бути нижчою від місячної суми амортизації з урахування податку на додану вартість. Необхідно також звернути увагу на відображення вартості переданих в оренду основних засобів. Потрібно також перевірити наявність послуг з оренди, їх вартість, а також з'ясувати чи є основні засоби в суборенді.

Також необхідно перевірити відображення у бухгалтерському обліку витрат за об'єктами, переданими в оперативну оренду, а також правильність відображення в обліку доходів від оренди.

Особливу увагу необхідно звернути на вартість капітальних і поточних ремонтів орендованих основних засобів і відображення цих витрат у бухгалтерському обліку.

Для накопичення інформації аудиторів доцільно використовувати таблиці, у яких відображаються всі викривлення: помилки, розбіжності, зловживання тощо, що дасть більше можливостей для визначення загальної суми викривлень.

6. Типові та можливі порушення обліку необоротних активів

До типових та можливих порушень по операціях з обліку необоротних активів слід віднести:

- незадовільне оформлення первинних документів (застосування нетипових чи недоречних форм, відсутність підписів, печаток, не заповнення всіх необхідних реквізитів);
- списання необоротних активів по актах, що не оформлені у відповідності до діючих нормативних документів;
- неправильне списання витрат на поліпшення необоротних активів;
- не відображення в бухгалтерському обліку оприбуткованих матеріалів, вузлів, запасних частин після ліквідації основних засобів;
- неправильний розподіл конкретних об'єктів необоротних активів за групами;
- нарахування амортизації на об'єкти, нормативні строки використання яких минули, з метою зниження прибутку для оподаткування;
- порушення строків нарахування амортизації;
- неправильне визначення балансової вартості необоротних активів;
- неправильне віднесення нарахованих сум амортизації (зносу) на невідповідні рахунки бухгалтерського обліку;
- відсутність кошторисів на поточний ремонт необоротних активів;
- використання необоротних активів в корисних цілях під виглядом тимчасового використання;
- приховування нестач необоротних активів внаслідок заплутаності аналітичного обліку та неякісного проведення інвентаризацій;
- неправильний розрахунок суми відшкодувань матеріальних збитків у випадках крадіжок, псування, знищення основних засобів;
- заміна нових необоротних активів застарілими, що були списані, але не ліквідовані;

- несвоєчасне списання об'єктів необоротних активів, що не приносять економічної вигоди підприємству
- невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку тощо.

7.3.2. ПЛАНИ ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ

Тема практичного заняття 7.3.1.

АУДИТ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ – СИТУАЦІЙНІ ЗАВДАННЯ

Питання для вивчення та обговорення

1. Мета і завдання аудиту необоротних активів.
2. Нормативно-правове забезпечення аудиту необоротних активів.
3. Джерела аудиторських доказів перевірки необоротних активів.
4. Методика аудиту необоротних активів.
5. Типові та можливі порушення обліку необоротних активів (за видами необоротних активів).

Мета практичного заняття — з'ясування мети та завдань аудиту необоротних активів, визначення чинної нормативної бази із розкриттям змісту кожного джерела у частині, що стосується безпосередньо обліку необоротних активів, набуття практичних навичок щодо підтвердження чинності господарських ситуацій, пов'язаних із обліком необоротних активів, з'ясування типових та можливих порушень обліку необоротних активів.

Тема практичного заняття 7.3.2.

МЕТОДИКА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Питання для вивчення та обговорення

1. Методика аудиту надходження основних засобів.
2. Методика аудиту вибуття основних засобів.
3. Методика аудиту нарахування амортизації основних засобів.
4. Перевірка правильності відображення витрат на ремонт, добудову, дообладнання, реконструкцію, модернізацію та інше поліпшення основних засобів.
5. Перевірка правильності оцінювання та переоцінювання основних засобів.
6. Методика аудиту орендованих основних засобів (окремо — у орендаря та орендодавця) за операційною та фінансовою орендою.
7. План та програма аудиту основних засобів.

Мета практичного заняття — визначення джерел аудиторських доказів перевірки необоротних активів, набуття навичок зі складання плану та програми аудиту основних засобів, оволодіння методичними прийомами та процедурами аудиту основних засобів.

Навчальний матеріал до практичного заняття 7.3.1.

Завдання 44

На основі проведення аудиту наступних господарських операцій з'ясувати їх відповідність чинному законодавству, визначити нормативні документи, які було порушено, розрахувати вплив порушень на фінансові результати та розробити рекомендації щодо виправлення порушень. Узагальнити результати у Звіті аудитора.

Умова завдання

У вересні 2012 р. на АТ «Промінь» у якості спонсорської допомоги надійшов безоплатно автомобіль ІЖ-2520 за оціночною вартістю 30000 грн. Заробітна плата механіка за наряд-замовленням по доведенню автомобіля до робочого стану склала 300 грн, крім того було витрачено паливно-мастильних матеріалів на суму 200 грн та запчастин на суму 500 грн.

Автомобіль введено в експлуатацію за первісною вартістю.

В обліку за вересень 2012 р. вищезазначене відображено так:

Д 152	К 719	30000 грн
Д 152	К 203	200 грн
Д 152	К 207	500 грн
Д 152	К 661	300 грн

Домашнє завдання

1. Скласти Звіт аудитора (довільної форми) за результатами проведення перевірки господарської ситуації (див. Завдання 44).

Навчальний матеріал до практичного заняття 7.3.2.

Завдання 45

Аудиторській фірмі «Професіонал» згідно з договором необхідно здійснити аудиторську перевірку фінансової звітності за 2012 рік АТ «Мрія» у частині аудиту основних засобів.

Термін перевірки — з 05.04.2013 по 07.04.2013 р.

Бригада аудиторів у складі:

- старший (сертифікований) аудитор — Іваненко І.І.
- помічник аудитора — Петренко П.П.

Умова завдання

1. Скласти план проведення аудиту основних засобів АТ «Мрія» за методикою, наданою у п. 4 Теми 5 Модулю І.

2. Скласти програму (розширений план) проведення аудиту основних засобів АТ «Мрія» за методикою, наданою у п. 5 Теми 5 Модулю І.

Домашнє завдання

2. Закінчити складання програми (розширеного плану) аудиту основних засобів АТ «Мрія».

7.3.3. ПИТАННЯ ТА ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ

1. Методика аудиту інших необоротних матеріальних активів, типові та можливі порушення.
2. Методика аудиту нематеріальних активів, типові та можливі порушення.
3. Методика аудиту зносу (амортизації) необоротних активів, типові та можливі порушення.
4. Методика аудиту довгострокових фінансових інвестицій, типові та можливі порушення.
5. Методика аудиту капітальних інвестицій, типові та можливі порушення.
6. Методика аудиту довгострокових біологічних активів, типові та можливі порушення.
7. Методика аудиту довгострокової дебіторської заборгованості та інших необоротних активів, типові та можливі порушення.
8. Джерела аудиторських доказів перевірки довгострокових фінансових інвестицій.
9. Джерела аудиторських доказів перевірки довгострокової дебіторської заборгованості.
10. Джерела аудиторських доказів перевірки довгострокової дебіторської заборгованості та інших необоротних активів.

Завдання 46 (для самостійної роботи за підтемою 7.3)

На основі проведення аудиту наступних господарських операцій з'ясувати їх відповідність чинному законодавству, визначити нормативні документи, які було порушено, розрахувати вплив порушень на фінансові результати та розробити рекомендації щодо виправлення порушень. Узагальнити результати у Звіті аудитора.

Умова завдання

У вересні 2012 р. на АТ «Промінь» (платник ПДВ) повністю ліквідовано об'єкт. Його первісна вартість 40000 грн, накопичений знос — 33520 грн. Від ліквідації отримано запасні частини на суму 1250 грн. За ліквідацію робітнику нараховано заробітну плату у сумі 300 грн. Визначено фінансовий результат від ліквідації — 950 грн.

В обліку за вересень 2012 р. вищезазначене відображено так:

Д 131	К 104	40000 грн
Д 207	К 716	1250 грн
Д 92	К 661	300 грн
Д 716	К 441	950 грн

Завдання 47 (для самостійної роботи за підтемою 7.3)

1. Скласти план та програму проведення аудиту інших необоротних матеріальних активів АТ «Мрія» за методикою, наданою у п. 4 та п. 5 Темі 5 Модулю І (всі наступні завдання щодо складання плану та програми за визначеними об'єктами необхідно робити саме за цією методикою).
2. Скласти план та програму проведення аудиту нематеріальних активів АТ «Мрія»
3. Скласти план та програму проведення аудиту зносу (амортизації) необоротних активів АТ «Мрія».
4. Скласти план та програму проведення аудиту довгострокових фінансових інвестицій АТ «Мрія».
5. Скласти план та програму проведення аудиту капітальних інвестицій АТ «Мрія».
6. Скласти план та програму проведення аудиту довгострокових біологічних активів АТ.
7. Скласти план та програму проведення аудиту довгострокової дебіторської заборгованості АТ «Мрія».

7.3.4. ТЕМАТИКА ІНДИВІДУАЛЬНИХ ЗАВДАНЬ

Завдання 48 (для індивідуальної роботи за підтемою 7.3)

1. Скласти робочі документи аудитора щодо перевірки необоротних активів за видами активів та за різними цілями перевірки (*викладач визначає індивідуально кожному студенту*).
2. Скласти незалежні тести аудиту необоротних активів за видами активів.
3. Скласти тести на відповідність внутрішнього контролю при аудиторській перевірці необоротних активів за видами активів.

Темі рефератів за Підтемою 7.3

1. Методика аудиту інших необоротних матеріальних активів.
2. Методика аудиту нематеріальних активів.
3. Методика аудиту зносу (амортизації) необоротних активів.
4. Методика аудиту довгострокових фінансових інвестицій.
5. Методика аудиту капітальних інвестицій.
6. Методика аудиту довгострокових біологічних активів.
7. Методика аудиту довгострокової дебіторської заборгованості та інших необоротних активів.

7.3.5. ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК ЗА ПІДТЕМОЮ 7.3

Амортизація необоротних активів (згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби») — систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Багаторічні насадження (згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій

підприємств і організацій) — довгострокові біологічні активи, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю.

Бібліотечні фонди — активи, до складу яких включають бібліотечні фонди виробничо-господарського призначення; художні бібліотечні фонди.

Біологічний актив (згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи») — тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Будинки та споруди (згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій) — будинки, споруди, їхні структурні компоненти та передавальні пристрої, а також житлові будівлі.

Вартість, яка амортизується, (згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби») — первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Вигоди від відновлення корисності (згідно з П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів») — величина, на яку сума очікуваного відшкодування активу (в межах балансової (залишкової) вартості цього активу, визначеної на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності) перевищує його балансову (залишкову) вартість.

Відстрочені податкові активи (згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій) — сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах унаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки.

Втрати від зменшення корисності (згідно з П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів») — сума, на яку балансова (залишкова) вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування.

Господарський спосіб ремонту (будівництва) — спосіб, за яким визначені роботи виконуються самим суб'єктом господарювання без залучення сторонньої організації (підрядника).

Група нематеріальних активів (згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи») — сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів.

Група основних засобів (згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби») — сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів.

Довгострокова дебіторська заборгованість (згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість») — сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

Довгострокові біологічні активи (згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи») — усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами.

Довгострокові зобов'язання (згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання») — всі зобов'язання, що не є проточними зобов'язаннями

Довгострокові фінансові інвестиції (згідно з П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції») — фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент.

Залишкова вартість (згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби») — різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу).

Знос основних засобів (згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби») —сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання; поступове систематичне списання вартості основних засобів у процесі їх корисного використання, пов'язане з їх фізичним і моральним старінням.

Інструменти, прилади, інвентар (меблі) — ріжучі, ударні, давильні й ущільнюючі знаряддя праці, включаючи ручні механізовані знаряддя, які працюють за допомогою електроенергії, стисненого повітря тощо, а також будь-які пристрої для обробки матеріалів, виконання монтажних робіт, виробничий інвентар, обладнання для охорони праці та меблі.

Інші малоцінні необоротні матеріальні активи — активи, до складу яких включають музейні експонати, експонати, інші предмети.

Інші необоротні активи — необоротні активи, які не можуть бути включені до інших статей розділу «Необоротні активи».

Інші необоротні матеріальні активи (згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій) — необоротні матеріальні активи, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунка «Інші необоротні матеріальні активи». Тут, зокрема, відображається вартість сценічно-постановочних предметів вартість завершених капітальних інвестицій в об'єкти операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо).

Капітальний ремонт будівлі (згідно з Листом Держбуду України «Щодо віднесення ремонтно-будівельних робіт до капітального та поточного ремонтів») — комплекс ремонтно-будівельних робіт, який передбачає заміну, відновлювання та модернізацію конструкцій і обладнання будівель в зв'язку з їх фізичною зношеністю та руйнуванням, поліпшення експлуатаційних показників, а також покращання планування будівлі і благоустрою території без зміни будівельних габаритів об'єкта.

Капітальні витрати на поліпшення земель — капітальні вкладення у поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи).

Ліквідаційна вартість (згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби») — сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їхнього корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Малоцінні необоротні матеріальні активи (згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій) — предмети, строк корисного використання яких більше одного року, зокрема спеціальні інструменти і спеціальні пристосування, вартість яких погашається нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою (нормою) з урахуванням очікуваного способу використання таких об'єктів та інші предмети, які за вартісними ознаками підприємством зараховано до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

Накопичена амортизація нематеріальних активів (згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи») — сума амортизації об'єкта нематеріальних активів з початку його корисного використання.

Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи (згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи») — капітальні інвестиції у придбання, створення і моде-

рнізацію нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося.

Незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи (згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби») — капітальні інвестиції у будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання об'єктів необоротних матеріальних активів, уведення яких в експлуатацію на дату балансу не відбулося, а також авансові платежі для фінансування будівництва.

Нематеріальний актив (згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи») — немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.

Необоротні активи (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — всі активи, що не є оборотними.

Неподібні активи — активи, які мають різне функціональне призначення та різну справедливую вартість.

Об'єкт амортизації основних засобів (згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби») — вартість основних засобів (крім вартості землі та незавершених капітальних інвестицій).

Об'єкт основних засобів (згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби») — закінчений пристрій з усіма пристосуваннями та приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс — певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, який відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством.

Оренда (згідно з П(С)БО 14 «Оренда») — угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.

Основні засоби (згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби») — матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Первісна вартість (згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби») — історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Переоцінена вартість (згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби») — вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Підрядний спосіб ремонту (будівництва) — спосіб, за яким визначені роботи виконуються сторонньою організацією (підрядником).

Подібні об'єкти (згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби») — об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливую вартість (різниця між справедливою вартістю об'єктів обміну не повинна перевищувати 10 %).

Поточний ремонт об'єкта необоротних активів — (згідно Листа Держбуду України «Щодо віднесення ремонтно-будівельних робіт до капітального та поточного ремонтів») — комплекс ремонтно-будівельних робіт, який передбачає систе-

матичне та своєчасне підтримання експлуатаційних якостей та попередження передчасного зносу конструкцій і інженерного обладнання.

Предмети прокату (згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку) — активи, призначені для видачі напрокат: машини, устаткування, інструменти та інвентар, посуд, одяг та ін.

Природні ресурси (згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій) — придбані природні ресурси для наступного видобутку: родовища нафти і газу, джерела мінеральної сировини, що відносяться до вичерпних активів; їхньою особливістю є те, що при добуванні вони перетворюються на матеріальні запаси (тобто оборотні активи)

Справедлива вартість (згідно з П(С)БО 19 «Об'єднання підприємства») — сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Строк корисного використання (експлуатації) (згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби») — очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

Тимчасові (нетитульні) споруди (згідно з Правилами визначення вартості будівництва (ДБН Д.1.1-1-2000) — виробничі, складські, допоміжні, житлові і суспільні будівлі та споруди, необхідні для виконання будівельно-монтажних робіт і обслуговування працівників будівництва, які спеціально будуються або пристосовуються на період будівництва та не реєструються як об'єкт нерухомості; титульні тимчасові споруди будуються за рахунок коштів замовника, нетитульні тимчасові споруди — за рахунок коштів підприємця.

Транспортні засоби — наземний, підземний, водний, підводний, повітряний та космічний моторизований засіб, призначений для перевезення пасажирів та їх багажу, вантажів і міжнародних відправлень.

Чиста вартість реалізації необоротного активу (згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби») — справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.

Інформаційні джерела: 2, 3, 4, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 21, 22, 25, 26, 27, 29, 40, 43, 45, 47, 48, 49, 51, 52, 53, 57, 58, 61, 64, 65, 66, 68, 71, 78, 82, 83, 84, 85, 88, 94, 99, 103.

Підтема 7.4. АУДИТ ЗАПАСІВ

Методичні рекомендації

Перед вивченням підтеми слід пригадати, які групи об'єктів відносяться до запасів, визначення цих складових і критерії їх визнання.

На початку вивчення підтеми необхідно розглянути мету і з'ясувати завдання аудиту саме запасів. Наступним слід визначити нормативно-правову документацію і законодавчі акти, які розглядають особливості ведення обліку за об'єктами пере-

вірки. Після цього потрібно з'ясувати джерела аудиторських доказів перевірки запасів.

Наступним кроком є складання за визначеною в темі 5 модуля I (питання 4 і 5) дедуктивною методикою плану перевірки об'єкту і, на його підставі, програми (розширеного плану) з відображенням конкретних процедур до кожного завдання аудиту. Значну увагу слід приділити опису методики проведення аудиторської перевірки запасів, яка є послідовним викладенням (загальним текстом без використання таблиці) змісту складеної перед цим програми аудиту.

Наостанок необхідно визначити типові та можливі порушення обліку запасів, з якими може зустрітися аудитор у процесі перевірки.

7.4.1. МЕТОДИЧНІ ПОРАДИ ДО ВИВЧЕННЯ ПІДТЕМИ

Перелік питань

- 1 Мета, предмет і об'єкти аудиту запасів.
- 2 Нормативно-правове забезпечення аудиту запасів.
- 3 Джерела аудиторських доказів перевірки запасів.
- 4 План та програма аудиту запасів.
- 5 Методика аудиту запасів.
- 6 Типові та можливі порушення обліку запасів.

1. Мета, предмет і об'єкти аудиту запасів

Мета аудиту запасів — підтвердити законність господарських операцій щодо запасів та правильності відображення їх в обліку, а також установити дотримання підприємством вимог П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати».

Предмет аудиту запасів — господарські процеси та операції, пов'язані з оприбуткуванням, наявністю, рухом, використанням та іншим вибуттям запасів, а також відносин, що виникають при цьому на підприємстві та за його межами.

Об'єктами аудиту запасів можуть бути:

- 1) Елементи облікової політики:
 - П(С)БО, якими керується підприємство при веденні обліку запасів;
 - номенклатура робочих бухгалтерських рахунків, а також будова аналітичних рахунків з обліку запасів;
 - перелік витрат, що не включаються до первісної вартості запасів;
 - порядок відображення в обліку запасів, що не принесуть підприємству економічної вигоди в майбутньому;
 - метод оцінювання та списання виробничих запасів;
 - порядок визначення первісної вартості запасів, виготовлених власними силами;
 - порядок обліку випуску готової продукції;

- порядок списання вартості малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП) при їх передачі в експлуатацію;
- первинні документи з обліку витрат виробництва;
- об'єкти обліку виробничих витрат та об'єкти калькулювання;
- склад виробничої собівартості;
- перелік статей калькуляції за видами виробництв;
- метод обліку витрат і калькулювання;
- порядок оцінювання залишків незавершеного виробництва;
- перелік загальновиробничих витрат, які відносяться до постійних і змінних;
- розмір нормальної виробничої потужності;
- порядок розподілу загальновиробничих витрат та база розподілу;
- одиниця виміру, за якою обліковуються витрати у кожному виді виробництва.

2). Операції з обліку:

- виробничих запасів;
- малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП);
- витрат основного виробництва;
- витрат допоміжного виробництва;
- формування фактичної виробничої собівартості
- браку у виробництві;
- напівфабрикатів;
- готової продукції;
- товарів.

3). Записи у звітності, в регістрах обліку, у зведених та первинних документах.

4). Інформація про порушення ведення в обліку, нестачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізії, перевірок, висновках аудиторів і постановках правоохоронних органів.

2. Нормативно-правове забезпечення аудиту запасів

Необхідно нагадати, що нормативні документи щодо обліку будь-якого об'єкту чи групи об'єктів умовно можна розподілити на дві частини:

1. Загальні документи, притаманні всім об'єктам або їх більшості (див. п. 2 Підтеми 7.1 Модуля II; їхній перелік включає 16 документів));
2. Документи, в яких відображаються вимоги саме до визначеної групи об'єктів (нумерація документів цієї групи починається з 17-ї позиції).

Документами щодо обліку саме запасів є:

1) Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів / Наказ Міністерства фінансів України № 2 від 10.01.07;

2) Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей / Постанова КМУ № 116 від 22.01.96;

3) Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [28];

4) Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів / Наказ Міністерства фінансів України № 145 від 22.05.96;

5) Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів / Наказ Міністерства фінансів України № 193 від 21.06.96;

6) П(С)БО 9 «Запаси» (Додаток С);

7) П(С)БО 11 «Зобов'язання» (Додаток С);

8) П(С)БО 16 «Витрати» (Додаток С);

9) П(С)БО 30 «Біологічні активи» (Додаток С).

3.Джерела аудиторських доказів перевірки запасів

Слід пригадати, що питання, пов'язані з аудиторськими доказами визначеного в темі об'єкту або групи об'єктів перевірки розглядаються на трьох основних групах носіїв інформації:

А) фінансовій звітності;

Б) регістрах обліку;

В) первинних документах.

А). Де саме відображаються об'єкти запасів у фінансовій звітності, показано в табл. 7.4.1, в якій представлено п'ять груп об'єктів запасів.

Таблиця 7.4.1

Відображення об'єктів запасів у фінансовій звітності

Назва форми	Код рядка	Назва рядка
Виробничі запаси		
Баланс 2012 р. (Додаток А)	100	Виробничі запаси
Баланс (Звіт про фінансовий стан) 2013 р. (Додаток А.1)	1100	Запаси
	1101 (додатково)	Виробничі запаси
Звіт про фінансові результати 2012 р. (Додаток Б)	230	Матеріальні затрати
	270	Інші операційні витрати
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) 2013 р. (Додаток Б.1)	2500	Матеріальні затрати
	2520	Інші операційні витрати

Назва форми	Код рядка	Назва рядка
Примітки до річної фінансової звітності 2012 р. (Додаток Д)	800-870	Таблиця VIII «Запаси» рядки у розрізі видів запасів
Малоцінні та швидкозношувані предмети		
Баланс 2012 р. (Додаток А)	100	Виробничі запаси
Баланс (Звіт про фінансовий стан) 2013 р. (Додаток А.1)	1100 1101 (додатково)	Запаси Виробничі запаси
Звіт про фінансові результати 2012 р. (Додаток Б)	230 270	Матеріальні затрати Інші операційні витрати
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) 2013 р. (Додаток Б.1)	2500 2520	Матеріальні затрати Інші операційні витрати
Примітки до річної фінансової звітності 2012 р. (Додаток Д)	880	Таблиця VIII «Запаси» рядок «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
Виробництво		
Баланс 2012 р. (Додаток А)	120	Незавершене виробництво
Баланс (Звіт про фінансовий стан) 2013 р. (Додаток А.1)	1100 1102 (додатково)	Запаси Незавершене виробництво
Примітки до річної фінансової звітності 2012 р. (Додаток Д)	890	Таблиця VIII «Запаси» рядок «Незавершене виробництво»
Готова продукція		
Баланс (Додаток А)	130	Готова продукція
Баланс (Звіт про фінансовий стан) 2013 р. (Додаток А.1)	1100 1103 (додатково)	Запаси Готова продукція
Примітки до річної фінансової звітності (Додаток Д)	900	Таблиця VIII «Запаси» рядок «Готова продукція»
Товари		
Баланс 2012 р. (Додаток А)	140	Товари (згорнуте сальдо за рахунком 28 «Товари»)
Баланс (Звіт про фінансовий стан) 2013 р. (Додаток А.1)	1100 1104 (додатково)	Запаси Товари
Примітки до річної фінансової звітності 2012 р. (Додаток Д)	910	Таблиця VIII «Запаси» рядок «Товари»

Б). *Регістрами* аналітичного обліку запасів є (Додаток У):

- журнальна форма — Журнал 5 (розділ III) або 5А, відомість 5.1
 - спрощена форма:
 - виробничі запаси, готова продукція, товари — Відомість 2-м;
 - виробництво — Відомість 5-м;
 - книжково-журнальна форма:
 - виробничі запаси — Журнал К-8, Книга К-27 або К-30;
 - малоцінні та швидкозношувані предмети — Книга К-27;
 - виробництво — Книга К-39;
 - готова продукція — Журнал К-6, Книга К-27 або К-30;
 - товари — Журнали К-2, К-3, К-4, К-5;
- Книги К-27, К-29, К-30, К-39.

В). Розглянемо *первинні документи* за об'єктами запасів, визначеними у таблиці 7.4.1.

Слід пригадати, що загальний перелік документів, які використовуються для відображення руху всіх об'єктів обліку, в тому числі й *запасів*, умовно можна розподілити на дві частини:

1. документи, які використовують для обліку декількох або всіх об'єктів обліку (вони розглядалися в питанні 3 «Джерела аудиторських доказів перевірки необоротних активів» підтеми 7.3 «Аудит необоротних активів» цього модуля);

2. документи, притаманні тільки запасам.

У випадку надходження певного виду запасів на підприємство постачальник виписує той же комплект документів, який визначений у питанні 3 підтеми 7.3 модуля 1. Оплата покупцем за отримані запаси також відбувається на підставі групи документів, описаних у тому ж питанні.

За Наказом Міністерства фінансів України № 193 та «Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів» (див. п. 2) господарські операції з руху запасів вже безпосередньо на самому підприємстві оформлюються наступними первинними документами (як правило, це документи із шифром М у правому верхньому куті (табл. 7.4.2))

У випадку відпуску виробничих запасів на сторону за межі підприємства (продажу), підприємство—продавець надає покупцю визначений у Підтемі 7.3 п. 3 *звичайний комплект документів*, що складається з:

- накладної певного виду в залежності від способу доставки запасу (видаткова, М-11, ТТН тощо);
- податкової накладної, якщо продавець є платником ПДВ;
- рахунку-фактури або рахунку, якщо покупцю за договором необхідно здійснити передоплату;
- пакет юридичних та технологічних документів (договір, сертифікати тощо).

Таблиця 7.4.2

Документи з руху запасів,
які визначено Наказом Міністерства фінансів № 193 та
Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів

Назва і шифр форми	Мета застосування
<i>Документи из оприбуткування запасів, які виписує підприємство-покупець</i>	
Форма № М-4 Прибутковий ордер	- для оприбуткування запасів, що надходять на підприємство від постачальників або з переробки у випадку відсутності розбіжностей по кількості і якості запасів, що надійшли, із даними супровідних документів. Складається матеріально відповідальною особою в 1-2 примірниках в день прибуття ТМЦ на склад
Форма № М-7 Акт про прийом (приймання) матеріалів	- складається у випадках розбіжностей по кількості і якості запасів, що надійшли, із даними супровідних документів, пред'явлених до оплати, - є підставою для пред'явлення претензій постачальнику й оприбуткування запасів, що надійшли. - складається у випадку приймання запасів, які надійшли без документів. Складається призначеною наказом керівника комісією за участю представника постачальника або іншою довіреною особою у 2-х примірниках, один примірник є підставою для оприбуткування цінностей комірником, другий передається до юридичного відділу для виставлення претензії
Шифр форми відсутній Закупівельний акт	- для оприбуткування запасів, що закуповуються у фізичних осіб (на ринку) (див. додаток до Наказу Міністерства економіки з питань європейської інтеграції № 157 від 17.06.2003 р.) Складається підприємством — закупівельником у 1-му примірнику в момент купівлі
Форма № М-11 Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	- для оприбуткування запасів, що надійшли з власного виробництва або з інших підрозділів у середині підприємства. Складається в момент відпуску (відвантаження) запасів як у середині підприємства, так і за його межі постачальником (відвантажувачем) у двох примірниках: один призначений для списання цінностей з того, хто передає, другий — для оприбуткування цінностей тому, хто приймає.
<i>Документи з вибуття запасів у середині підприємства</i>	
Форма № М-8 Лімітно-забірна картка	- для багаторазового відпуску одного номенклатурного номеру виробничих запасів на один місяць. Виписується виробничо-технічним відділом або планово-економічним відділом на одне чи кілька найменувань запасів в 2-х примірниках. Один примірник на початку місяця передається споживачеві запасу — цеху або дільниці, другий — складу або коморі. При відпуску запасів у лімітно-забірній картці цеху (дільниці) розписується комірник, у примірнику складу — представник цеху (дільниці). Після використання ліміту склад передає «вичерпані» картки до бухгалтерії.

Назва і шифр форми	Мета застосування
Форма № М-9 Лімітно-забірна картка	- для чотириразового відпуску одного номенклатурного номеру виробничих запасів на один місяць (див. Форму М-8)
Форма № М-10 Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів	- для відпуску виробничих запасів, потреба в яких виникає періодично, заміни запасів, а також для додаткового (понадлімітного) відпуску виробничих запасів. Випишується на один вид запасів і його багаторазовий відпуск у межах ліміту в 2-х примірниках: один — для одержувача (цеху, ділянки), другий — для складу.
Форма № М-11 Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	- для оприбуткування запасів, що надійшли з власного виробництва або з інших підрозділів у середині підприємства.
<i>Документи зі складського обліку запасів</i>	
Форма № М-12 Картка № _____ складського обліку матеріалів	- для оперативного руху запасів по складу (коморі). Відкривається в бухгалтерії на кожне найменування, сорт і розмір конкретного виду запасів на рік з переносом залишку запасу на початок року з картки попереднього року.
Форма № М-16 Матеріальний ярлик	- для характеристики запасів кожного номенклатурного номера за місцем зберігання, слугує для матеріальних цінностей паспортом. Складається комірником в момент надходження певного номенклатурного номеру в 1-му примірнику
<i>Документ з обліку запасів у бухгалтерії</i>	
Форма № М-14 Відомість обліку залишків матеріалів на складі	- для контролю взаємозв'язку складського та бухгалтерського обліку. Заповнюється бухгалтерією у визначений термін за перевіреними даними карток Форми № М-12
Форма № М-19 Матеріальний звіт	- за нормативним документом повинен використовуватись тільки будівельними організаціями, але на теперішній час знайшов більш широке застосування й в інших галузях. Складається матеріально відповідальною особою (МВО) і передається в бухгалтерію; відображає рух запасів на складі за певний період; є зведеним документом з обліку виробничих запасів. Складає МВО (зав. складом, коморою) тільки у кількісному вимірнику в 2-х примірниках у визначений термін. До нього додаються всі прибуткові та видаткові документи з руху запасів, визначається залишок на кінець звітнього періоду.

У момент отримання запасів представник покупця надає постачальнику Довіреність *Форми М-2*.

Малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП)

Надходження МШП на підприємство, облік їх руху на складі та видача зі складу в експлуатацію здійснюється на підставі документів, визначених у табл. 7.3.2 та 7.4.2. А для обліку МШП, які знаходяться в експлуатації, застосовуються, первинні документи, які надано у Наказі Мінстату України № 145 (табл. 7.4.3).

Таблиця 7.4.3

Документи з руху МШП, які знаходяться в експлуатації

Назва і шифр форми	Мета застосування
Форма № МШ-1 Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)	Застосовується тільки на підприємствах, де оперативний облік і контроль за рухом МШП, що знаходяться в експлуатації (у виробництві), здійснюється методом обліку обмінного (оборотного) фонду. - для обліку зміни запасу інструментів (пристосувань) у цехових інструментальних коморах. Складається у 2-х примірниках при необхідності зміни норми, один примірник знаходиться у планово-виробничому відділі, другий — у цеху.
Форма № МШ-2 Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів	- для обліку МШП, виданих працівникам підприємства в індивідуальне користування, у користування бригади чи ланки. Ведеться в 1-му примірнику, зберігається у комірника
Форма № МШ-3 Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв)	- для обліку МШП, які потребують ремонту чи заточування на підприємствах, де це здійснюється централізовано. Виписується у 2-х примірниках комірником, один примірник залишається у комірника, другий передається разом з інструментом у цех.
Форма № МШ-4 Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів	- для оформлення факту поломки, псування або втрати МШП. Складається в одному примірнику майстром або начальником цеху. Якщо втрата сталася з вини МВО та потребує відшкодування, то Акт складається в двох примірниках
Форма № МШ-5 Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні	Застосовується тільки на підприємствах, де оперативний облік і контроль за рухом МШП, що знаходяться в експлуатації (у виробництві), здійснюється методом обліку обмінного (оборотного) фонду. - для оформлення списання інструментів (пристроїв) і обміну їх на придатні. Складається в 1-му примірнику комісією цеху на підставі разових актів вибуття інструментів (пристроїв) (Форма № МШ-4).
Форма № МШ-6 Особова картка № ___ обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв	- для обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв, які видаються працівникам підприємства в індивідуальне користування за встановленими нормами. Відкривається на кожного працівника Ведеться в 1-му примірнику і зберігається у комірника.

Назва і шифр форми	Мета застосування
Форма № МШ-7 Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв	- для обліку прийнятих від працівника підприємства спецодягу, спецвзуття і інших запобіжних пристроїв для прання, дезінфекції, ремонту і сезонного зберігання та повторної видачі для користування. Заповнюється комірником цеху у 2-х примірниках окремо на видачу й на повернення.
Форма № МШ-8 Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів	- для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання всіх видів МШП і здачу їх у комору для утилізації. Складається в 1-му примірнику комісією цеху на підставі разових актів вибуття МШП (Форма № МШ-4).

Виробництво

Первинні документи з обліку безпосередньо *виробництва* (тобто формування рахунка 23) підприємство розробляє самостійно, враховуючи вимоги, визначені у Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [22].

Однак, збільшення рахунка 23 здійснюється на підставі первинних документів, які використовуються для обліку певного виду витрат:

- сировина, матеріали, паливо, запчастини, напівфабрикати тощо — Лімітно-забірні картки *Форм № М-8 та М-9*; Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів *Форма № М-10*; Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів *Форма № М-11*; *Видаткова накладна*;
- заробітна плата — Табелі обліку використання робочого часу *Форма № П-5*; Наряд на відрядну оплату праці (*шифр форми відсутній*); Розрахунково-платіжні відомості *Форм № П-6 та П-7* тощо;
- амортизація, витрати на соціальне страхування, технічно неминучий брак тощо — Довідки (розрахунки) бухгалтерії (*шифр форми відсутній*), Акт про брак (*шифр форми відсутній*) тощо;
- загальновиробничі витрати — Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат (*шифр форми відсутній*) та Довідка бухгалтерії (*шифр форми відсутній*).

Зменшення рахунка 23, спричинене виникненням відходів, вирахуванням вартості супутньої (побічної) продукції, браку тощо оформлюється Накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів *Форма № М-11* чи *Видатковою накладною, Актом про брак тощо*.

Зменшення рахунка 23, яке є виходом готової продукції з виробництва, оформляється або документами, розробленими підприємством самостійно чи притаманним певній галузі (наприклад, на середніх та великих підприємствах хлібопечення — це Накладна-отвіс, на малих — це Змінний виробничий звіт), або це Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів *Форма № М-11* чи *Видаткова накладна*.

Готова продукція

Документи, зазначені вище, є первинними документами для надходження *готової продукції* на склад підприємства. Списання готової продукції на реалізацію (за собівартістю чи за обліковими цінами) оформлюється Довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Товари

Для обліку *товарів* самим підприємством використовуються ті ж первинні документи, що зазначені для обліку виробничих запасів за винятком Лімітно-забірних карток *Форм № М-8 та М-9*; Акту-вимоги на заміну (додатковий відпуск) матеріалів *Форма № М-10*; Матеріального звіту *Форма № М-19*.

При продажу товарів оптом (дрібним оптом), підприємство-продавець надає покупцю *звичайний комплект документів*, визначений у питанні 3 Підтеми 7.3, який використовується при продажу виробничих запасів. Документом, який підтверджує оплату проданого товару, є Платіжне доручення, Прибутковий касовий ордер КО-1, Чек РРО.

Продаж товарів у роздріб оформлюється видачею покупцю Чека РРО або Товарного чека.

4.План і програма аудиту запасів

Спробуйте скласти план самостійно, використовуючи (можна — частково) подані нижче завдання та додаючи свої, а потім порівняйте його з тим, який буде надано на лекції за цією підтемою. Зверніть увагу на те, що за методикою, яку використовують автори цього посібника *план аудиту за конкретним об'єктом* складається за таблицею, поданою у питанні 4 Теми 5 «Планування аудиту» Модуля І.

Завданнями аудиту запасів в цілому є:

- правильність віднесення активів підприємства до запасів та до їхніх видів;
- забезпечення зберігання запасів і дотримання встановлених нормативів їхнього виробничого використання;
- правильність визначення первісної або чистої вартості виробничих запасів;
- повнота та правильність відображення в обліку надходження та вбуття запасів за їхніми напрямками;
- доцільність вибору підприємством методу списання запасів на витрати та дотримання його в обліку;
- правильність формування, розподілу та списання транспортно-заготівельних витрат по запасах;

- правильність формування, розподілу та списання торгової націнки на підприємствах торгівлі, які застосовують для обліку товарів метод ціни продажу;
- правильність розподілу вартості використаних на виробництво запасів за видами витрат та за об'єктами калькулювання;
- законність і правильність відображення в обліку надходження, переміщення і списання видів запасів;
- дотримання вимог щодо проведення інвентаризації запасів;
- контроль правильності документального оформлення операцій з обліку витрат і виходу продукції;
- перевірка правильності ведення обліку фактичних витрат і наступного включення їх до собівартості продукції (робіт, послуг) відповідно до прийнятого на підприємстві методу обліку витрат та калькулювання;
- підтвердження обґрунтованості обраного методу калькулювання;
- вивчення правильності накопичення, розподілу та списання загальновиробничих витрат
- оцінювання стану синтетичного та аналітичного обліку запасів.

Програму аудиту за конкретним об'єктом, визначеним поточною темою відповідно до складеного плану аудиту, частково подано у Додатку АП.

5. Методика аудиту запасів

Аудитор, отримавши завдання на проведення аудиту запасів, складає план і програму (розширений план) проведення аудиту, і відповідно до цього розпочинає проводити перевірку.

Аудиторську перевірку необхідно починати з вивчення зовнішніх і внутрішніх стандартів, що регулюють організацію і методику ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності щодо надання інформації з обліку запасів. Зовнішні стандарти було подано у питанні 2 цієї підтеми.

Починається перевірка з оцінки методики та організації обліку запасів, зазначених у Наказі про облікову політику. При цьому, аудитор визначає методичні та організаційні особливості, з'ясовує можливість застосування тих чи інших методик, які можна запропонувати. Він аналізує записи у Наказі про облікову політику, а саме:

- яка облікова оцінка запасів;
- відповідно до якого методу оцінки вибуття запасів проводиться їх списання за різними напрямками: відпуском на виробництво, реалізацію, для власних потреб тощо;

- які рахунки і субрахунки передбачені робочим планом рахунків для обліку запасів;
- на яких рахунках здійснюється і який метод використовується для накопичення витрат і проведення розрахунку транспортно-заготівельних витрат за кожним видом запасів;
- що зазначено у посадовій інструкції бухгалтера з обліку запасів;
- чи наявний і раціонально складений графік документообороту за виробничими запасами;
- чи розроблено порядок складання і подання звітів матеріально відповідальними особами;
- чи наявний та фактично виконується план проведення інвентаризацій запасів тощо.

Наступним кроком аудитор є вивчення показників фінансової звітності щодо відображення інформації про наявність та рух запасів, їх видів.

Разом з тим, аудитор проводить тести на відповідність, тобто здійснює опитування посадової особи для визначення тих моментів з обліку запасів, на які аудитор повинен звернути максимальну увагу, а також він виявляє, за якими завданнями доречно провести перевірку шляхом застосування вибірки. Далі аудитор починає проводити перевірку залишків і оборотів по рахунках, використовуючи процедури по суті, тобто — здійснюючи сам процес перевірки, застосовуючи при цьому різні методи і прийоми фактичного та документального контролю.

За цим об'єктом при проведенні аудиту обов'язково необхідно враховувати не тільки діюче законодавство, а й галузеві рекомендації щодо обліку собівартості та використання запасів.

Перевірку запасів аудитор розпочинає з порівняння інформації про наявність запасів за кожною статтею Балансу (Звіту про фінансовий стан), де відображено залишки за статтями даного об'єкта перевірки, із даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками (оборотного балансу) і даними Головної книги (в основному, перевірку здійснюють на звітну дату, на початок і кінець року). Аудитор вивчає дані фінансової звітності і визначає для себе завдання, яким необхідно приділити максимум уваги. При розробці процедур, аудитор повинен звертати увагу на найбільш типові помилки які трапляються при проведенні аудиту запасів. Особливу увагу необхідно звернути на наступні операції:

- своєчасність оприбуткування всіх товарно-матеріальних цінностей, їхня відповідність даним попередніх інвентаризацій, результати цих інвентаризацій та правильність розрахунку результатів;
- фактичне використання методу вибуття запасів та його відповідність методу, зазначеному в наказі Про облікову політику (іноді підприємства визначають у Наказі один метод, наприклад, FIFO а на прак-

тиці використовується не тільки FIFO, але й метод середньозваженої собівартості для однієї групи запасів тощо);

- правильність розрахунку транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) за кожним видом запасів окремо, а також необхідно з'ясувати, чи включені у розрахунок ТЗВ вартість запасів, що списані у результаті псування, втрат тощо, так як їх необхідно списувати на витрати з урахуванням фактичної собівартості. Як правило, підприємства розраховують ТЗВ тільки з урахуванням вартості запасів, які реалізовані чи використані на виробництво, у результаті чого собівартість готової продукції (товарів, робіт, послуг) за цих обставин часто буває завищеною;

- правильність застосування та відображення податку на додану вартість (ПДВ) на запаси, які надійшли на підприємство чи реалізовані покупцям. Особливу увагу необхідно звернути на ті ситуації, коли запаси зіпсовані з вини підприємства чи матеріально відповідальної особи, або виявлена їх нестача;

- наявність випадків відшкодування вартості нестач і втрат запасів з вини матеріально відповідальної особи та правильність відображення їх в обліку;

- своєчасність оприбуткування запасів у результаті виявлення лишків при інвентаризації, отримання цінних відходів при ліквідації основних засобів тощо;

- правильність складання звітів матеріально відповідальними особами, наявність підписів матеріально відповідальної особи на звітах, наявність та правильність оформлення договорів про повну матеріальну відповідальність та ін.

При виявленні відхилень, аудитор повинен здійснити записи у робочі документи, при цьому необхідно з'ясувати, в якому періоді виникли ці відхилення або невідповідності, чи є вони суттєвими. За цим до робочого документа обов'язково необхідно додати докази (копії первинних документів, реєстрів тощо, зроблених із застосуванням засобів копіювальної техніки).

Необхідно перевірити, як часто проводились інвентаризації запасів, які результати за кожною з них і яким чином відображались вони в обліку. При необхідності аудитор може вимагати від клієнта проведення інвентаризації у період здійснення аудиту, однак самостійно не приймати в ній участь, а тільки спостерігати за методикою проведення. За результатами цієї інвентаризації (по її закінченні) аудитор може провести тільки контрольну перевірку.

Необхідно пам'ятати, що аудитор повинен здійснити перевірку за кожним із видів запасів окремо, так як облік кожного виду матеріальних цінностей може мати свою специфіку.

Так, при *перевірці сировини й матеріалів* необхідно перевірити регістри обліку, звіти матеріально відповідальних осіб, первинні документи, картки складського обліку на предмет виявлення понаднормового списання матеріалів, сировини чи наявності «червоних» залишків, які виникають у тому випадку, коли матеріалів списано більше, ніж вони є в наявності (як правило, це трапляється при оприбуткуванні не всіх надходжень сировини і матеріалів на підприємство і наявності за цим «сірої» готової продукції, яка не була відображена у обліку), правильність розрахунку ТЗВ по матеріалах, які відносяться на конкретний вид продукції, а не тільки на всю продукцію в цілому тощо. В основному, такі перевірки проводяться шляхом вибірки, але при виявленні значних порушень доцільно перевірити цю ділянку обліку суцільним методом.

Аудит *малоцінних та швидкозношуваних предметів* (МШП) необхідно проводити, вивчивши інформацію та первинні документи про наявність їх на складі. Особливу увагу необхідно звернути на їх облік при передачі в експлуатацію та при списанні. Необхідно перевірити, як ведеться облік МШП за кожною особою, якій видано ці предмети, порядок списання МШП по актах та з'ясувати, чи витримано терміни використання МШП відповідно до нормативу, як проводиться відшкодування МШП у результаті їх втрати чи відшкодування вартості спецодягу (спецвзуття) при звільненні особи тощо.

Перевірка правильності формування *виробничої собівартості* складається з аудиту правильності списання прямих матеріальних, прямих трудових, інших прямих та загальновиробничих витрат.

На цьому етапі необхідно ознайомитись не тільки з нормативними документами, що регулюють специфіку обліку виробничих витрат, а також проаналізувати внутрішні стандарти щодо правильності складання калькуляцій та відображення в обліку витрат на виготовлення продукції чи виконання робіт (надання послуг). Необхідно документально перевірити витрати, що включені до прямої виробничої собівартості, а саме: матеріальні, трудові, інші виробничі витрати. При перевірці необхідно не тільки порівняти отримані аудитором результати за формуванням прямої виробничої собівартості з результатами, отриманими при проведенні аудиту запасів, аудиту розрахунків з працівниками з оплати праці тощо, а також провести оцінку ефективності використання матеріальних, трудових та інших ресурсів.

Наступним необхідно перевірити правильність віднесення непрямих виробничих витрат на загальновиробничі витрати, обґрунтованість джерел відшкодування, визначити можливе завищення фактичної виробничої собівартості, а також правильність розподілу загальновиробничих витрат на умовно-змінні та умовно-постійні витрати.

Таким чином, перевіряючи об'єкт «виробництво», аудитор повинен враховувати інформацію не тільки за рахунком 23 «Виробництво», а й дані за відповідними рахунками, пов'язаними як з прямими, так і непрямими виробничими витратами, а саме із рахунками: 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 25 «Напівфабрикати», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням», 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 24 «Брак у виробництві», 91 «Загальновиробничі витрати», 26 «Готова продукція».

Крім того, аудитор повинен перевірити результати фактичної виробничої калькуляції та порівняти її з плановими показниками, що дасть можливість виявити можливу невідповідність за окремими статтями, а також запропонувати шляхи можливого скорочення виробничих витрат для клієнта.

При проведенні аудиту витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) необхідно звернути увагу на наступні питання:

- з'ясувати кількість виробництв та їхні види, наявність допоміжних і обслуговуючих виробництв;
- звернути увагу на методи калькулювання собівартості на кожному з виробництв;
- з'ясувати наявність переділів у виробничому процесі або виготовлення чи використання напівфабрикатів власного виробництва;
- звернути увагу на способи визначення залишків (сальдо) на кінець місяця за кожним із виробництв, правильність проведення щомісячних інвентаризацій на виробництві та відображення їх даних у обліку;
- з'ясувати використання відповідних формул та розрахунків для визначення виходу з виробництва готової продукції та правильність цих розрахунків (для цього доречно залучити спеціалістів-технологів за кожним із виробництв);
- перевірити правильність віднесення матеріалів до основних і допоміжних, а особливо — чи було оприбутковано цінні відходи з виробництва, їх вартість, чи не завищена собівартість продукції за рахунок невідображення цінних відходів;
- перевірити, чи було дотримано метод обліку вибуття запасів, визначено у Наказі про облікову політику підприємства при віднесенні їх вартості до собівартості виробництва продукції (робіт, послуг);
- перевірити, чи правильно проведено розподіл транспортно-заготівельних витрат між залишком запасів та запасами, використаними на виробництво, проданими або списаними на інші цілі;
- перевірити правильність віднесення заробітної плати виробничого та загальновиробничого персоналу за джерелами покриття, віднесення разових виплат, допомоги тощо;

- перевірити правильність нарахування зносу (амортизації) основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів виробничого та загальновиробничого призначення та їх віднесення за джерелами покриття, особливо необхідно звернути увагу на витрати з нарахування амортизації основних засобів, переданих у оперативну оренду;

- перевірити правильність списання вартості наданих послуг, витрат на відрядження виробничого та загальновиробничого персоналу, витрат на ремонт виробничого та загальновиробничого обладнання за джерелами покриття та підтвердження цих витрат відповідними документами;

- перевірити наявність та правильність списання продукції (робіт, послуг) допоміжних та обслуговуючих виробництв на основне виробництво;

- перевірити наявність та правильність списання продукції (робіт, послуг) основного виробництва на допоміжне чи обслуговуюче виробництво;

- перевірити наявність браку у виробництві, з'ясування кожної причини його виникнення та прийняття підприємством запобіжних заходів;

- перевірити правильність відображення браку (за його наявності) у виробництві в бухгалтерському обліку, вирахування його вартості із виробничої собівартості та включення у виробничу собівартість тільки вартість технологічно неминучого браку;

- з'ясувати виконання нормальної виробничої потужності у кожному звітному періоді та, у зв'язку із цим, правильність розрахунку розподілу загальновиробничих витрат і віднесення «недовиконаної» частки постійних нерозподілених загальновиробничих витрат не на виробничу собівартість, а на собівартість реалізації;

- перевірити наявність супутньої (побічної) продукції та вирахування її вартості із виробничої собівартості готової продукції (робіт, послуг) тощо.

При *перевірці готової продукції* необхідно звернути увагу на використання фактичного методу оцінки вибуття запасів при реалізації її покупцям і відображенні в обліку фактичної собівартості реалізованої готової продукції (так, достатньо часто при наявності обраного у Наказі методу FIFO фактично використовується метод середньозваженої собівартості). Також доцільно перевірити правильність визначення фактичної собівартості виготовленої та реалізованої продукції, використання звичайної ціни при відпуску пов'язаним особам та ін.

При проведенні *аудиту товарів* необхідно, перш за все, визначити яким видом торгівлі займається підприємство — оптова чи роздрібна торгівля або ресторанне господарство та уточнити, за якою оцінкою ведеться облік. При здійсненні клієнтом оптової торгівлі аудиторіві необхідно враховувати, який метод оцінки вибуття товарів визначено Наказом про облікову політику: FIFO, ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість, а також, яка застосовується методика формування ціни при реалізації товарів через роздрібну торговельну

мережу — купівельна ціна або ціна продажу. У випадку наявності у клієнта підприємств (ділянок) ресторанного господарства необхідно з'ясувати, за яким із двох можливих варіантів організовано облік: із застосування рахунків виробництва або без них.

Так, при формуванні продажної вартості товарів у роздрібній торгівлі допускається багато помилок при здійсненні розрахунку торгової націнки, що відноситься до реалізованих товарів, а тому майже всі означені розрахунки необхідно перевірити суцільним способом. Це пов'язано із тим, що за різних випадків не всі товари, які реалізовано та списано (у результаті іншого вибуття товарів) включаються у розрахунок. У результаті такого невірної визначення суми торгової націнки, що відносяться до реалізованих товарів і до їх залишку, розраховується неправильний результат, який невірно формує собівартість реалізованих товарів, а надалі — й витрати підприємства та фінансовий результат.

Крім того, необхідно перевірити суцільним методом правильність щомісячного розрахунку транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ), які відносяться до реалізованих товарів та їх іншого вибуття і їх залишок на кінець місяця. Нажаль, підприємствами часто допускаються значні порушення, які суттєво впливають на собівартість реалізованих товарів, а, у результаті — й на фінансовий результат.

Необхідно нагадати, що всі аудиторські процедури, пов'язані з наявністю та рухом запасів, доцільно проводити за *методом дедукції*, починаючи із фінансової звітності, даних Оборотної відомості за синтетичними рахунками, Головної книги, регістрів обліку, звітів матеріально відповідальних осіб, та закінчуючи первинними документами, із проведенням інвентаризації паралельно з аудиторською перевіркою для того, щоб порівняти її результати з даними обліку. Тільки таким чином може бути перевірена інформація щодо наявності та руху запасів і висловлена об'єктивна відповідна думка аудитора.

Якщо певна інформація, що стосується операцій з надходження чи реалізації запасів, викликала у аудитора сумнів, то необхідно за цією господарською операцією перевірити всю інформацію суцільним способом. За такою операцією необхідно перевірити усі документи, щоб зібрати достатні та прийнятні аудиторські докази, починаючи від договору, наявності та правильності оформлення довіреності, товарно-транспортних накладних, видаткових накладних, матеріальних ордерів, податкових накладних, звітів матеріально відповідальних осіб та закінчуючи аудитом записів у регістри обліку за окремими рахунками та проведення розрахунку чи іншої операції щодо використання цих запасів у виробництві.

При виявленні суттєвих відхилень чи зловживань аудитор повідомляє про це найвищий управлінський персонал (керівництво) клієнта, а з

усіх документів і реєстрів робить копії, як є доказами, що зможуть підтвердити недостовірність чи виявлені відхилення у фінансовій звітності й обліку та використані аудитором відповідні дії. За всіма виявленими фактами невідповідностей аудитори обов'язково здійснюють записи до своїх робочих документів.

Для накопичення інформації аудиторів доцільно використовувати таблиці, у яких відображаються всі викривлення: помилки, розбіжності, зловживання тощо, що надасть більше можливостей для визначення загальної суми викривлень.

6. Типові та можливі порушення обліку запасів

До типових та можливих порушень в операціях з обліку запасів слід віднести:

- незадовільну організацію складського господарства та зберігання запасів;
- невиконання завдань по заготівлі запасів, що спричинило простої виробничого процесу;
- неправильне визначення первісної вартості придбаних запасів (включення до її складу понаднормових втрат і нестач запасів, відсотків (процентів) за користування позиками, витрат на збут);
- неправильний облік надходження та розрахунок списання транспортно-заготівельних витрат;
- порушення правил приймання вантажів;
- неповне оприбуткування запасів;
- неправильний розрахунок торгової націнки та її списання на реалізацію;
- необґрунтовані претензії до постачальників, або, навпаки, не виставлення їм претензій;
- нераціональне використання сировини, матеріалів, напівфабрикатів тощо у виробництві, порушення норм і лімітів відпуску;
- нестачі, крадіжки, псування, привласнення матеріальних цінностей;
- неправильне визначення розміру компенсації завданих підприємству збитків;
- незадовільне оформлення первинних документів (застосування нетипових чи недоречних форм, відсутність підписів, печаток, не заповнення всіх необхідних реквізитів, несвоєчасність оформлення);
- невідповідність даних звітів матеріально відповідальних осіб даним первинних документів;
- неправильне формування прямих виробничих витрат;
- відсутність розподілу виробничих витрат між видами виробництв;
- відсутність розподілу загальновиробничих витрат на постійні та змінні;

- невизначеність розміру нормальної виробничої потужності та відсутність чинного розрахунку списання загальновиробничих витрат залежно від неї;
- неправильне визначення обсягів і сум незавершеного виробництва;
- неправильне формування та підрахунок виробничої собівартості;
- невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку;
- незадовільна організація бухгалтерського обліку запасів тощо.

7.4.2. ПЛАНИ ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ

Тема практичного заняття 7.4.1.

АУДИТ ЗАПАСІВ — СИТУАЦІЙНІ ЗАВДАННЯ

Питання для вивчення та обговорення

1. Мета і завдання аудиту запасів.
2. Нормативно-правове забезпечення аудиту запасів.
3. Джерела аудиторських доказів перевірки запасів.
4. Методика аудиту запасів.
5. Типові та можливі порушення обліку запасів (за видами запасів).

Мета практичного заняття — з'ясування мети та завдань аудиту запасів, визначення чинної нормативної бази із розкриттям змісту кожного джерела у частині, що стосується безпосередньо обліку запасів, набуття практичних навичок щодо підтвердження чинності господарських ситуацій, пов'язаних із обліком запасів, з'ясування типових та можливих порушень обліку запасів.

Тема практичного заняття 7.4.2.

МЕТОДИКА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

Питання для вивчення та обговорення

1. Методика аудиту надходження виробничих запасів.
2. Методика аудиту оцінки виробничих запасів при надходженні.
3. Методика перевірки фактичної наявності виробничих запасів.
4. Напрями проведення аудиту складського господарства.
5. Методика аудиту вибуття виробничих запасів.
6. Методика аудиту оцінки виробничих запасів при вибутті.
7. Перевірка правильності складання звітів матеріально-відповідальних осіб за виробничими запасами.
8. Перевірка правильності формування та списання транспортно-заготівельних витрат щодо виробничих запасів.
9. Методика аудиту оцінки виробничих запасів на дату складання звітності.

10. План та програма аудиту виробничих запасів.

Мета практичного заняття — визначення джерел аудиторських доказів перевірки запасів, набуття навичок зі складання плану та програми аудиту виробничих запасів, оволодіння методичними прийомами та процедурами аудиту виробничих запасів.

Навчальний матеріал до практичного заняття 7.4.1.

Завдання 49

На основі проведення аудиту наступних господарських операцій з'ясувати їх відповідність чинному законодавству, визначити нормативні документи, які було порушено, розрахувати вплив порушень на фінансові результати та розробити рекомендації щодо виправлення порушень. Узагальнити результати у Звіті аудитора.

Умова завдання

Машинобудівним підприємством АТ «Автобуд» (платник ПДВ) у квітні 2012 р. одержано від ПП «Фреза» (платник ПДВ) за товарно-транспортною накладною ББ № 23156 за взаєморозрахунком у результаті обміну матеріали на суму (з ПДВ) 36000 грн. У рахунок бартерного договору АТ «Автобуд» відвантажено для ПП «Фреза» на повну суму поставки матеріалів готову продукцію за товарно-транспортною накладною РА № 5478.

У обліку АТ «Автобуд» ці операції відображено так:

Д 20	К 631	36000 грн
Д 361	К 26	36000 грн.

Домашнє завдання

1.Скласти Звіт аудитора (довільної форми) за результатами проведення перевірки господарської ситуації (Завдання 49).

Навчальний матеріал до практичного заняття 7.4.2.

Завдання 50

Аудиторській фірмі «Професіонал» згідно договору необхідно здійснити аудиторську перевірку фінансової звітності за 2012 рік АТ «Мрія» у частині аудиту виробничих запасів.

Термін перевірки — з 08.04.2013 по 14.04.2013 р.

Бригада аудиторів у складі:

- старший (сертифікований) аудитор — Іваненко І.І.
- помічник аудитора — Петренко П.П.

Умова завдання

1.Скласти план проведення аудиту виробничих запасів АТ «Мрія» за методикою, наданою у п. 4 Теми 5 Модуля І.

2.Скласти програму (розширений план) проведення аудиту виробничих запасів АТ «Мрія» за методикою, наданою у п. 5 Теми 5 Модуля І.

Домашнє завдання

1. Закінчити складання програми аудиту виробничих запасів АТ «Мрія».

**7.4.3. ПИТАННЯ ТА ЗАВДАННЯ
ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ**

1. Методика аудиту поточних біологічних активів, типові та можливі порушення.
2. Методика аудиту малоцінних та швидкозношуваних предметів, типові та можливі порушення.
3. Методика аудиту прямих витрат на виробництво, типові та можливі порушення.
4. Методика аудиту непрямих (загальновиробничих) витрат на виробництво, типові та можливі порушення.
5. Методика аудиту браку у виробництві, типові та можливі порушення.
6. Методика аудиту напівфабрикатів, типові та можливі порушення.
7. Методика аудиту готової продукції, типові та можливі порушення.
8. Методика аудиту продукції сільськогосподарського виробництва, типові та можливі порушення.
9. Методика аудиту товарів, типові та можливі порушення.
10. Джерела аудиторських доказів виробничих витрат.
11. Джерела аудиторських доказів виробничого браку.
12. Джерела аудиторських доказів готової продукції та товарів.
13. Джерела аудиторських доказів поточних біологічних активів.
14. Джерела аудиторських доказів продукції сільськогосподарського виробництва.

Завдання 51 (для самостійної роботи за підтемою 7.4)

На основі проведення аудиту наступних господарських операцій з'ясувати їх відповідність чинному законодавству, визначити нормативні документи, які було порушено, розрахувати вплив порушень на фінансові результати та розробити рекомендації щодо виправлення порушень. Узагальнити результати у Звіті аудитора.

Умова завдання

Під час перевірки АТ «Хлібозавод» надано розрахунок розподілу транспортно-заготівельних витрат за лютий 200Хр:

У обліку АТ «Хлібозавод» списання транспортно-заготівельних витрат відображено так:

Д 26К 20108720 грн

Д 91К 20103056 грн

Показники	Залишок на початок місяця	Надійшло і нараховано за місяць	Разом	Видаток	
				виробничі запаси	транспортно-заготівельні витрати
1. Виробничі запаси	151280	37400	188680		
2. Транспортно — заготівельні витрати	17250	5100	22350		
3. Витрати у % до вартості запасів	X	X	14,845		
4. Використано виробничих запасів — всього, з них:	X	X	X	55711	8720
- на випічку хліба, в т. ч.:					
хліб білий				24370	
хліб чорний				31341	
- для загальновиробничих потреб	X	X	X	23615	3056
5. Разом:				79326	11776

Завдання 52 (для самостійної роботи за підтемою 7.4)

1. Скласти план та програму проведення аудиту поточних біологічних активів АТ «Мрія» за методикою, наданою у п. 4 та п. 5 Теми 5 Модулю І (всі наступні завдання щодо складання плану та програми за визначеними об'єктами необхідно робити саме за цією методикою).
2. Скласти план та програму проведення аудиту малоцінних та швидкозношуваних предметів АТ «Мрія».
3. Скласти план та програму проведення аудиту прямих витрат на виробництво АТ «Мрія».
4. Скласти план та програму проведення аудиту непрямих (загальновиробничих) витрат на виробництво АТ «Мрія».
5. Скласти план та програму проведення аудиту браку у виробництві АТ «Мрія».
6. Скласти план та програму проведення аудиту напівфабрикатів АТ «Мрія».
7. Скласти план та програму проведення аудиту готової продукції АТ «Мрія».
8. Скласти план та програму проведення аудиту продукції сільськогосподарського виробництва АТ «Мрія».

7.4.4. ТЕМАТИКА ІНДИВІДУАЛЬНИХ ЗАВДАНЬ

Завдання 53 (для індивідуальної роботи за підтемою 7.4)

1. Скласти робочі документи аудитора щодо перевірки запасів за видами запасів та за різними цілями перевірки (викладач визначає індивідуально).
2. Скласти незалежні тести аудиту запасів за видами запасів.

3. Скласти тести на відповідність внутрішнього контролю при аудиторській перевірці запасів за видами запасів.

Теми рефератів за Підтемою 7.4

1. Методика аудиту поточних біологічних активів.
2. Методика аудиту малоцінних та швидкозношуваних предметів.
3. Методика аудиту прямих витрат на виробництво.
4. Методика аудиту загальновиробничих витрат.
5. Методика аудиту браку у виробництві.
6. Методика аудиту напівфабрикатів.
7. Методика аудиту готової продукції.
8. Методика аудиту продукції сільськогосподарського виробництва.
9. Методика аудиту товарів.

7.4.5. ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК ЗА ПІДТЕМОЮ 7.4

Балансова вартість — вартість об'єкта обліку, яка визначена у балансі (звітності).

Брак у виробництві (згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій) — продукція, напівфабрикати, деталі, вузли та роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення.

Виробництво (виготовлення) — технологічний процес, який пов'язаний з випуском продукції та включає всі стадії.

Виробнича собівартість — витрати на виробництво продукції у вартісному вираженні; грошове вираження безпосередніх поточних витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом кожного конкретного виду продукції; визначається добутком незавершеного виробництва на початок періоду та виробничих витрат за період і вирахуванням незавершеного виробництва на кінець періоду.

Виробнича собівартості продукції (робіт, послуг) (згідно з П(С)БО 16 «Витрати») — це склад витрат, до яких включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Виробничі витрати (згідно з Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості) — витрати, які виникли на етапі виробництва і відносяться до конкретного виду продукції (робіт, послуг) та складаються з прямих виробничих витрат (прямих матеріальних витрат, прямих витрат на заробітну плату та інших прямих витрат) і непрямих виробничих витрат (змінних загальновиробничих та постійних розподілених загальновиробничих витрат).

Виробничі запаси — активи, які придбані або самостійно виготовлені та призначені для подальшої переробки на підприємстві або утримуються для іншого споживання у ході нормального операційного циклу.

Витрати (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Витрати звітного періоду (згідно з П(С)БО 16 «Витрати») — ними визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати на виробництво (згідно з Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості) — витрати, які складають виробничу собівартість продукції (робіт, послуг); це вартісне вираження сукупності всіх явно спожитих ресурсів, які необхідні для виробництва продукції (робіт, послуг).

Витрати на продукцію (згідно з Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості) — витрати, які пов'язані з виробництвом; вони включаються до виробничої собівартості (прямі та загальновиробничі змінні й постійні розподілені).

Витрати періоду (згідно з Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості) — витрати, які не включаються до виробничої собівартості та розглядаються як витрати того періоду, у якому їх було здійснено. Це адміністративні витрати, витрати на збут продукції та інші операційні витрати.

Готова продукція (згідно з П(С)БО 9 «Запаси») — продукція, яка виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом.

Економічна вигода — потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів (продаж, здача в оренду, інвестиції, бартерні операції тощо).

Елемент витрат (згідно з П(С)БО 16 «Витрати») — сукупність економічно однорідних витрат.

Загальновиробничі витрати (ЗВВ) — непрямі витрати, які виникли на етапі виробництва, пов'язані з його організацією й управлінням і які підлягають розподілу між видами виготовленої продукції й включаються до виробничої собівартості у межах виконання нормальної виробничої потужності за звітний період.

Запаси (згідно з П(С)БО 9 «Запаси») — активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції; виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Запасні частини — вид запасів, які використовуються для ремонту і заміни спрацьованих деталей машин та обладнання.

Змінні загальновиробничі витрати (ЗВВ) (згідно з П(С)БО 16 «Витрати») — витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно зміні обсягу діяльності.

Ідентифікована собівартість (згідно з П(С)БО 9 «Запаси») — оцінка вартості запасів, які відпускаються, та послуг, що виконуються для спеціальних замовлень і проєктів, а також запасів, які не замінюють одне одного.

Інші прямі витрати (згідно з П(С)БО 16 «Витрати») — всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

Калькулювання — спосіб визначення собівартості одиниці продукції, робіт, послуг, що включає групування витрат, розмежування витрат між об'єктами калькулювання та визначення собівартості окремих виробів (робіт, послуг).

Калькуляційні одиниці — кількісний вимірник об'єкта калькулювання.

Калькуляція (згідно з Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості) — представлений у табличній формі бухгалтерський розрахунок витрат у грошовому вираженні на виробництво одиниці виробу або партії виробів, а також на виконання робіт і послуг.

Малоцінні та швидкозношувані предмети (згідно з П(С)БО 9 «Запаси») — предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року.

Матеріали — матеріальна сутність, одержана з природної сировини шляхом її обробки, яка використовується при виготовленні продукції або її перетворенні в іншу матеріальну сутність; як правило, це продукція переробної промисловості (борошно, тканина, цукор тощо).

Матеріали допоміжні (згідно з Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості) — матеріали, які використовуються для виготовлення продукції (робіт, послуг), для сприяння виробничому процесу та для пакування продукції (якщо пакування відповідно до технологічного процесу здійснюється у процесі виробництва продукції (у виробничих цехах)), до складу її на склад готової продукції.

Матеріали основні — матеріальні ресурси, які утворюють основу продукту при його виготовленні.

Матеріали, передані (прийняті) в переробку — давальницька сировина, яка оплачується одержувачем і залишається власністю замовника.

Метод калькулювання (метод визначення собівартості) — спосіб обчислення собівартості конкретного виду продукції (робіт, послуг) залежно від визначених підприємством особливостей технологічного процесу, обліку та управління.

Метод калькулювання (метод визначення собівартості) — це спосіб обчислення собівартості конкретного виду продукції (робіт послуг) в залежності від визначених підприємством особливостей технологічного процесу, обліку та управління.

Напівфабрикати (згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій) — продукція, що не пройшла всіх установлених технологічним процесом стадій виробництва й потребує доопрацювання або укомплектування, вони можуть бути реалізовані, але ще не є готовою продукцією. У виготовленні продукції вони виконують таку ж роль, як і основні матеріали, — утворюють її матеріальну основу.

Незавершене виробництво (згідно з П(С)БО 9 «Запаси») — незакінчені обробкою і складанням деталі, вузли, вироби та незакінчені технологічні процеси. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи і надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу.

Непрямі витрати (згідно з *Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості*) — витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Нормальна потужність (згідно з *П(С)БО 16 «Витрати»*) — очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Нормативні затрати (згідно з *П(С)БО 9 «Запаси»*) — оцінка вартості запасів із застосуванням норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Оцінка продукції за нормативними затратами коригується до фактичної виробничої собівартості.

Об'єкт витрат (згідно з *П(С)БО 16 «Витрати»*) — продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їхнім виробництвом (виконанням) витрат.

Об'єкти калькулювання — окремі види продукції, робіт, послуг.

Одиниця бухгалтерського обліку запасів (згідно з *П(С)БО 9 «Запаси»*) — найменування запасів або їх однорідна група (вид).

Постійні загальновиробничі витрати (ЗВВ) (згідно з *П(С)БО 16 «Витрати»*) — витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Поточні біологічні активи (згідно з *П(С)БО 30 «Біологічні активи»*) — біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі (дорослі тварини на відгодівлі і в нагулі; тварини, вибракувані з основного стада для реалізації, молодняк тварин, птиці, звірі, кролики).

Прямі виробничі витрати (згідно з *П(С)БО 16 «Витрати»*) — прямі витрати, які виникли на етапі виробництва і складаються з прямих матеріальних витрат, прямих витрат на заробітну плату та інших прямих витрат.

Прямі витрати (згідно з *П(С)БО 16 «Витрати»*) — витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Прямі витрати на оплату праці (згідно з *П(С)БО 16 «Витрати»*) — витрати на заробітну плату та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Прямі змінні витрати — витрати, абсолютна величина яких зростає зі збільшенням обсягу випуску продукції і зменшується з його зниженням (наприклад: витрати на сировину, матеріали, технологічне паливо й енергію, оплату праці за відрядними розцінками з відрахуваннями від неї на соціальні заходи тощо).

Прямі матеріальні витрати (згідно з *П(С)БО 16 «Витрати»*) — вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів і можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Прямі постійні витрати — витрати, абсолютна величина яких істотно не змінюється у зв'язку зі збільшенням (зменшенням) випуску продукції.

Середньозважена собівартість (згідно з *П(С)БО 9 «Запаси»*) — «усереднена» оцінка вартості запасів, яка проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням су-

марної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів. Оцінка вибуття за цим методом вираховується діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції.

Сировина — видобуті корисні копалини та інші природні ресурси, що підлягають подальшій переробці; як правило, це продукція сільського господарства (зерно, бавовна, молоко) і видобувної промисловості (вугілля, руда тощо).

Сировина і основні матеріали (згідно з *Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості*) — предмети праці, які входять до складу продукції, що виготовляється, утворюючи її основу, або які є необхідними компонентами для виготовлення продукції (робіт, послуг).

Собівартість — грошовий вираз безпосередніх поточних витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), в цілому по підприємству та частина витрат, необхідна для оцінки вартості певного об'єкта калькулювання.

Собівартість об'єкта обліку — ціна придбання цього об'єкта або ціна його виробництва.

Собівартість реалізованих товарів (згідно з *П(С)БО 16 «Витрати»*) — собівартість, яка визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) (згідно з *П(С)БО 16 «Витрати»*) — собівартість, яка складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

Стаття калькуляції — певний вид витрат, що утворює собівартість.

Тара і тарні матеріали — предмети, які використовуються для пакування, транспортування, зберігання різних матеріалів і продукції (мішки, ящики, коробки, пляшки тощо).

Товари (товарні запаси) (згідно з *П(С)БО 9 «Запаси»*) — матеріальні цінності, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу. При цьому підприємство, як правило, не вносить суттєвих змін у їхню фізичну форму і вже при закупівлі у постачальника вони є готовою продукцією та можуть бути реалізовані.

Транспортно-заготівельні витрати (згідно з *П(С)БО 9 «Запаси»*) — затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їхнього використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів.

Фактична (в англomовній редакції — історична) собівартість (згідно з *Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»*) — пріоритетність оцінки активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.

Фактична виробнича собівартість — грошове вираження безпосередніх фактичних поточних витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом продукції (робіт, послуг), в цілому по підприємству і частина витрат, яка необхідна для оцінки вартості певного об'єкта калькулювання; визначається за кредитом рахунка 23 «Виробництво».

Фактична потужність — фактичний обсяг діяльності, який досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом одного чи кількох операційних циклів або років.

Фактичні витрати — витрати від будь-якої діяльності, які фактично виникли за звітний період.

ФІФО (FIFO)- метод (згідно з П(С)БО 9 «Запаси») — оцінка вартості запасів за припущенням, що запаси використовуються у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Ціна продажу (згідно з П(С)БО 9 «Запаси») — оцінка вартості запасів, яка заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього процента торговельної націнки товарів, якщо номенклатура товарів значна і змінна, а рівень торговельної націнки приблизно однаковий.

Чиста вартість реалізації запасів (згідно з П(С)БО 9 «Запаси») — очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Інформаційні джерела: 2, 3, 4, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 21, 22, 25, 26, 27, 29, 40, 43, 45, 47, 48, 49, 51, 52, 53, 57, 58, 59, 61, 64, 65, 66, 68, 71, 78, 82, 83, 84, 85, 88, 94, 99, 101, 103.

Підтема 7.5. АУДИТ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНOSTІ

Методичні рекомендації

Перед вивченням підтеми слід пригадати, які групи об'єктів належать до дебіторської заборгованості, визначення цих складових та критерії їх визнання.

На початку підтеми необхідно розглянути мету та з'ясувати завдання аудиту дебіторської заборгованості, потім визначити нормативно-правову документацію та законодавчі акти, які розглядають особливості ведення обліку за об'єктами перевірки. Далі необхідно з'ясувати джерела аудиторських доказів дебіторської заборгованості. Після цього за поданою в темі 5 модуля I дедуктивною методикою складається план перевірки об'єкта і, на підставі плану, програма (розширений план) з відображенням конкретних процедур до кожного завдання аудиту. Значну увагу слід приділити опису методики проведення аудиторської перевірки дебіторської заборгованості, яка є послідовним викладенням (загальним текстом без використання таблиці) змісту складеної перед цим програми аудиту.

На останок необхідно визначити типові та можливі порушення обліку дебіторської заборгованості, з якими може зустрітися аудитор у процесі перевірки.

7.5.1. МЕТОДИЧНІ ПОРАДИ ДО ВИВЧЕННЯ ПІДТЕМИ

Перелік питань

1. Мета, предмет і об'єкти аудиту дебіторської заборгованості.
2. Нормативно-правове забезпечення аудиту дебіторської заборгованості.

3. Джерела аудиторських доказів перевірки дебіторської заборгованості.
4. План та програма аудиту дебіторської заборгованості.
5. Методика аудиту дебіторської заборгованості.
6. Типові та можливі порушення обліку дебіторської заборгованості.

1. Мета, предмет і об'єкти аудиту дебіторської заборгованості

Мета аудиту дебіторської заборгованості — підтвердити інформацію щодо повноти, достовірності, законності та правильності відображення в обліку та своєчасність розрахунків з дебіторами, а також установити дотримання підприємством вимог П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість».

Предмет аудиту дебіторської заборгованості — господарські процеси та операції, пов'язані з розрахунками підприємства з дебіторами, а також відносини, що виникають при цьому на підприємстві та за його межами.

Об'єктами аудиту дебіторської заборгованості можуть бути:

1) Елементи облікової політики:

- П(С)БО, якими керується підприємство при веденні обліку розрахунків з дебіторами;
- номенклатура робочих бухгалтерських рахунків, а також будова аналітичних рахунків з обліку дебіторської заборгованості;
- порядок проведення інвентаризації розрахунків;
- порядок нарахування резерву сумнівних боргів;
- форми бланків документів, реєстрів обліку, звітності;
- форми бланків векселів, цінних паперів;
- терміни подання документів до бухгалтерії для пред'явлення рахунків, векселів.

2). Операції з обліку:

- розрахунків з покупцями та замовниками;
- розрахунків за претензіями та відшкодуваннями матеріального збитку;
- розрахунків з підзвітними особами підприємства;
- розрахунків за авансами виданими;
- розрахунків за іншими операціями;
- розрахунків з різними дебіторами;
- резерву сумнівних боргів;
- короткострокових векселів одержаних.

3). Записи в первинних документах, реєстрах обліку та звітності.

4). Інформація про порушення ведення обліку, нестачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізії, перевірок, висновках аудиторів і постановах правоохоронних органів

2. Нормативно-правове забезпечення аудиту дебіторської заборгованості

Слід пригадати, що нормативні документи щодо обліку будь-якого об'єкту чи групи об'єктів умовно можна розподілити на дві частини:

1. Загальні документи, притаманні всім об'єктам або їх більшості (див. п. 2 Підтеми 7.1 Модуля II, їхній перелік включає 16 документів);
2. Документи, де відображаються вимоги саме до визначеної групи об'єктів (нумерація документів цієї групи починається з 17-ї позиції).

Документами другої групи щодо дебіторської заборгованості є:

- 17) Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон / Наказ Мінфіну України № 59 від 13.03.98;
- 18) Порядок визначення розміру збитків від розкладання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей / Постанова КМУ № 116 від 22.01.96;
- 19) Про встановлення граничної суми розрахунків готівкою / Постанова Правління НБУ № 210 від 06.06.13;
- 20) Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні / Закон України № 448/96-ВР від 30.10.96;
- 21) Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки / Указ Президента України № 436/95 від 12.06.95;
- 22) Порядок ведення Реєстру виданих та отриманих податкових накладних / Наказ Міністерства доходів і зборів України № 708 від 25.11.13;
- 23) Про затвердження форми Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, та Порядку його складання / Наказ Міністерства доходів і зборів України № 845 від 24.12.2013;
- 24) Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів / Постанова КМУ № 98 від 02.02.2011;
- 25) Про обіг векселів в Україні / Закон України № 2374-III від 05.04.01;
- 26) Про цінні папери та фондовий ринок / Закон України № 3480-IV від 23.02.06;
- 27) П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» (Додаток С);
- 28) П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» (Додаток С)
- 29) П(С)БО 14 «Оренда» (Додаток С);
- 30) П(С)БО 15 «Дохід» (Додаток С);
- 31) П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» (Додаток С);
- 32) П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» (Додаток С);

- 33) П(С)БО 24 «Прибуток на акцію» (Додаток С);
 34) П(С)БО 34 «Платіж на основі акцій» (Додаток С).

3. Джерела аудиторських доказів перевірки дебіторської заборгованості

Необхідно пригадати, що питання, пов'язані з аудиторськими доказами визначеного в темі об'єкту або групи об'єктів перевірки розглядаються на трьох основних групах носіїв інформації:

- А) фінансовій звітності;
 Б) реєстрах обліку;
 В) первинних документах.

А). Де саме відображаються об'єкти дебіторської заборгованості у фінансовій звітності, наведено у табл. 7.5.1, в якій розглянуто п'ять груп об'єктів.

Таблиця 7.5.1

Відображення об'єктів дебіторської заборгованості у звітності

Назва форми	Код рядка	Назва рядка
Розрахунки з покупцями та замовниками		
Баланс 2012 р. (Додаток А)	161 160	Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги - первісна вартість; - чиста реалізаційна вартість
Баланс (Звіт про фінансовий стан) 2013 р. (Додаток А.1)	1125	Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги
Примітки до річної фінансової звітності (Додаток Д)	940	Таблиця ІХ «Дебіторська заборгованість» рядок «Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги»
Розрахунки з різними дебіторами		
Баланс 2012 р. (Додаток А)	170 180 190 200 210	Дебіторська заборгованість за розрахунками: - з бюджетом; - за виданими авансами; - за нарахованими доходами; - із внутрішніх розрахунків. Інша поточна дебіторська заборгованість
Баланс (Звіт про фінансовий стан) 2013 р. (Додаток А.1)	1130 1135 1136 1155	Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами; з бюджетом; у тому числі з податку на прибуток Інша поточна дебіторська заборгованість
Примітки до річної фінансової звітності (Додаток Д)	950	Таблиця ІХ «Дебіторська заборгованість» рядок «Інша поточна дебіторська заборгованість»

<i>Резерв сумнівних боргів</i>		
Баланс 2012 р. (Додаток А)	162	Резерв сумнівних боргів
Примітки до річної фінансової звітності (Додаток Д)	951	Таблиця IX «Дебіторська заборгованість» рядок «Списано у звітному році безнадійної дебіторської заборгованості»
<i>Поточні фінансові інвестиції: Еквіваленти грошових коштів</i>		
Баланс 2012 р. (Додаток А)	230 240	Грошові кошти та їх еквіваленти : - в національній валюті; - в іноземній валюті
Баланс (Звіт про фінансовий стан) 2013 р. (Додаток А.1)	1165	Гроші та їх еквіваленти
Примітки до річної фінансової звітності (Додаток Д)	680	Таблиця VI «Грошові кошти» рядок «Еквіваленти грошових коштів»
<i>Поточні фінансові інвестиції: Інші поточні інвестиції</i>		
Баланс 2012 р. (Додаток А)	220	Поточні фінансові інвестиції
Баланс (Звіт про фінансовий стан) 2013 р. (Додаток А.1)	1160	Поточні фінансові інвестиції
Примітки до річної фінансової звітності (Додаток Д)	350- 370 380- 410	Таблиця IV «Фінансові інвестиції» рядок А «Фінансові інвестиції за методом участі в капіталі» рядок Б «Інші фінансові інвестиції»

Б). *Регістри* аналітичного обліку дебіторської заборгованості є (Додаток У):

- журнальна форма — Журнал 3, відомості 3.1, 3.2;
- спрощена форма — Відомість 3-м;
- книжково-журнальна форма :
 - розрахунки з покупцями та замовниками — Книга К-16 (16а), К-17;
 - розрахунки з підзвітними особами — Журнал К-10;
 - розрахунки з різними дебіторами (крім підзвітних осіб) та резерв сумнівних боргів — Книга К-17.

Регістрами аналітичного обліку поточних фінансових інвестицій є:

- журнальна форма — Журнал 4, відомість 4.2;
- спрощена форма — Відомість 4-м;
- книжково-журнальна форма — Книга К-17.

В). Окремих документів, які б застосовувалися тільки для відображення дебіторської заборгованості, не існує.

Тому, *первинними документами* з її обліку є документи, які використовуються для обліку кореспондуючих до заборгованості об'єктів.

Зупинимось тільки на трьох видах дебіторської заборгованості, які найчастіше виникають на підприємстві.

Первинними бухгалтерськими документами щодо виникнення дебіторської заборгованості є документи з відвантаження товарів, продукції, виконання робіт, надання послуг:

- накладна певного виду в залежності від способу доставки відвантажених товарів чи готової продукції, а саме:
 - Накладна — вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів *Форма № М-11*;
 - *Видаткова накладна*;
 - Товарно-транспортна накладна *Форма № 1-ТН (та інші види товарно-транспортних накладних для деяких матеріальних цінностей — молочна сировина, алкогольні напої, спирт)*, що виписуються в момент, коли визначені об'єкти були продані (відвантажені зі складу);
- *Акт виконаних робіт (наданих послуг)* — виписується в момент, коли роботи було виконано чи послуги було надано;
- *Податкова накладна*, складається одночасно із Накладною-вимогою форми № 11, Видатковою накладною або Актом виконаних робіт (наданих послуг) в момент відвантаження або виконання, якщо постачальник/підрядник є платником ПДВ.

Однак, якщо покупець не є платником ПДВ, то другий примірник цієї накладної залишається у постачальника/підрядника, зберігається разом із першим примірником і покупцю не передається.

Зменшується дебіторська заборгованість, як правило, шляхом оплати покупцями за відвантажені товари, продукцію, виконані роботи, надані послуги, що відображається платіжними документами, визначеними у п.3 підтеми 7.3 «Аудит необоротних активів» поточного модуля.

Первинними документами з виникнення заборгованості за авансами виданими підприємством постачальнику, навпаки, є платіжні документи та певний Договір чи Угода.

Крім того, постачальником може надаватись покупцю Рахунок-фактура або Рахунок на передоплату, але ці документи не є підставою для відображення змін в об'єктах обліку підприємства.

Зменшення (закриття) цієї заборгованості відбувається на підставі відвантаження товарів, продукції, виконання робіт, надання послуг, що підтверджується документами, визначеними на початку підпункту В питання 3 поточної підтеми.

Первинними документами, пов'язаними із розрахунками з підзвітними особами є (див. Інструкцію № 59 від 13.03.1998 та Постанову КМУ № 98 від 02.02.2011):

- Наказ (розпорядження) керівника підприємства про відрядження;

- Посвідчення про відрядження;
- Видатковий касовий ордер КО-2;
- *Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт* (Наказ Міністерства доходів і зборів України від 24.12.13 р. № 845);
- виправдувальні документи щодо витрат підзвітних сум (накладні, акти, рахунки, квитанції до прибуткових касових ордерів, чеки РРО, квитки тощо);
- Прибутковий касовий ордер КО-1.

4. План і програма аудиту дебіторської заборгованості

Складіть план самостійно, використовуючи відображені нижче завдання та додаючи свої, а потім порівняти його з тим, який буде подано на лекції за поточною темою. Відповідно до методики, яку використовують автори цього посібника, план аудиту за конкретним об'єктом складається за таблицею, поданою в питанні 4 Теми 5 Модуля І.

Завданнями аудиту дебіторської заборгованості в цілому є :

- перевірка законності виникнення дебіторської заборгованості підприємства та віднесення її до довгострокової та короткострокової;
- контроль своєчасності погашення заборгованості;
- аналіз доцільності та своєчасності заходів, вжитих підприємством щодо ліквідації обставин, які спричинили прострочену заборгованість;
- перевірка правильності відображення в обліку розрахунків з дебіторами за продукцію, товари, роботи, послуги (за товарними операціями);
- перевірка правильності відображення в обліку бартерних операцій;
- перевірка правильності відображення в обліку розрахунків за виданими авансами;
- перевірка дотримання законодавства за розрахунками з підзвітними особами та правильність відображення їх в обліку;
- перевірка дотримання законодавства за розрахунками короткостроковими векселями одержаними та правильність відображення їх в обліку;
- перевірка необхідності та правильності формування та використання резерву сумнівних боргів;
- оцінювання стану синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з дебіторами, якості відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку облікових регістрах та звітності.

На основі плану проведення аудиту дебіторської заборгованості складається програма аудиту, що включає не тільки завдання, які ставить перед собою аудитор, але й визначає процедури (конкретні дії аудитора) для того, щоб зібрати всі можливі достатні та прийнятні докази. Аудитор на кожній перевірці ці процедури доповнює та уточнює.

5. Методика аудиту дебіторської заборгованості

Аудитор, отримавши завдання на проведення аудиту дебіторської заборгованості, складає план і програму (розширений план) проведення аудиту та відповідно до неї розпочинає здійснювати перевірку.

Починається перевірка з оцінки методики та організації обліку дебіторської заборгованості, зазначених у Наказі про облікову політику. При цьому, аудитор визначає методичні та організаційні особливості, з'ясовує можливість застосування тих чи інших методик, які можна запропонувати та оцінює такі питання у Наказі про облікову політику:

- оцінка дебіторської заборгованості;
- методика розрахунку резерву сумнівних боргів;
- перевірка робочого плану рахунків й уточнення, які саме рахунки і субрахунки використовує підприємство для обліку дебіторської заборгованості та яким чином деталізує інформацію;
- питання, відображені у посадових інструкціях бухгалтерів з обліку розрахунків з дебіторами;
- наявність використання іноземної валюти при проведенні розрахунків з іноземними контрагентами тощо.

Аудит розрахунків з дебіторами може проводитися за наступними основними напрямками:

- аудит розрахунків з покупцями;
- аудит розрахунків з підзвітними особами;
- аудит розрахунків з іншими дебіторами.

Аудит розрахунків з покупцями необхідно починати з оцінки даних фінансової звітності, а саме — Балансу (Звіту про фінансовий стан), з якого з'ясовують суму заборгованості покупців за продукцію, товари, роботи, послуги та суму резерву сумнівних боргів (щодо Балансу по 2012 рік включно). Суму дебіторської заборгованості по Балансу (Звіту про фінансовий стан) доцільно порівняти з Оборотною відомістю за синтетичними рахунками. У випадку невідповідності сум аудитор фіксує ці порушення у своїх робочих документах. Порушеннями можуть бути згорнуті залишки (дебетове сальдо та кредитове по одному й тому ж самому контрагенту взаємно перекриваються), дебіторська заборгованість за розрахунками з покупцями і замовниками перекривається кредиторською заборгованістю за розрахунками з постачальниками та іншими кредиторами тощо.

Наступним кроком, аудитор повинен порівняти дані Оборотної відомості за синтетичними рахунками саме за рахунком 36 з даними регістрів синтетичного та аналітичного обліку. При цьому доцільно звернути увагу на залишки, що є «не закритими» протягом одного року,

перевіривши їх виникнення та спосіб погашення дебіторської заборгованості.

При цьому необхідно з'ясувати, чи не було за окремими субрахунками чи рахунками перекриття дебіторської (рахунки 36, 37) та кредиторської заборгованості (рахунки 63, 68) та відображення залишків за іншими рахунками, їх відповідність даним фінансової звітності.

Аудитор починає з'ясовувати наявність простроченої заборгованості від року до трьох (термін позовної давності), існування списаної дебіторської заборгованості, наявність проведення службового розслідування перед списанням дебіторської заборгованості, виявлення зловживань щодо закриття дебіторської заборгованості кредиторською заборгованістю, навіть за різним підприємствами, термін позовної давності за якими закінчився.

Особливу увагу аудитор повинен приділити простроченій дебіторській заборгованості, причинам її виникнення; заходам, які було проведено менеджерами для її повернення, з'ясуванню, чи було встановлено особу, яка допустила виникнення такої заборгованості. Аудиторові необхідно визначити, яка існує на підприємстві політика щодо використання заходів з відшкодування простроченої дебіторської заборгованості.

При проведенні аудиту розрахунків з покупцями і виявленні у процесі перевірки простроченої дебіторської заборгованості необхідно перевірити наступне:

- термін виникнення заборгованості;
- наявність та правильність заповнення первинних документів: довіреностей, видаткових накладних, товарно-транспортних накладних, податкових накладних, договорів;
- заходи, які використовувались для спроб відшкодування дебіторської заборгованості: пред'явлення претензії, направлення актів взаємозв'язки розрахунків, листів тощо;
- наявність та правильність списання дебіторської заборгованості за рахунок нарахованого резерву сумнівних боргів або за рахунок інших джерел тощо.

Аудитор повинен виявити можливе зловживання при погашенні заборгованості покупців, а саме розрахунків готівкою із можливим не оприбуткуванням її в касу підприємства і наступним списанням такої дебіторської заборгованості у якості простроченої або безнадійної (тобто — можливості існування фактів шахрайства на підприємстві).

Наступним кроком аудитора є перевірка *методики нарахування резерву сумнівних боргів*. Її необхідно порівняти з методикою, визначеною Наказом про облікову політику. Крім того, слід перевірити всі суми дебіторської заборгованості, що списані за рахунок резерву та провести

інвентаризацію правильності нарахованих сум резерву та існуючого залишку цього резерву.

Особливу увагу при проведенні аудиту дебіторської заборгованості доцільно звернути на *розрахунки з разовими покупцями*, документальне оформлення та способи розрахунків підприємства з ними.

Всі виявлені помилки і зловживання аудитор фіксує у своїх робочих документах, детально описуючи наявні ситуації та підкріплює виявлені факти копіями первинних документів, записами у регістрах обліку тощо. Крім того, при з'ясуванні наявності простроченої дебіторської заборгованості, особливо яка виникла при розрахунках із разовими клієнтами, аудиторів необхідно рекомендувати керівництву направити контрагенту акти звірки взаємних розрахунків для підтвердження достовірності залишків по аналітичних рахунках. Копії цих актів також доцільно прикласти до робочих документів аудитора.

Аудит *розрахунків з підзвітними особами* необхідно здійснювати суцільним методом у зв'язку із тим, що ці операції мають найвищий ризик щодо їх оформлення та відображення в обліку. Крім того, ці операції мають досить високий ризик щодо неправильності визначення сум, які підлягають відшкодуванню.

Перевірку починають за типовою *дедуктивною методикою* — після ознайомлення із внутрішніми стандартами підприємства щодо розрахунків з підзвітними особами порівнюють дані звітності за об'єктом перевірки, Оборотної відомості за синтетичними рахунками, записами Головної книги та перевірки записів у регістрах синтетичного та аналітичного обліку за рахунком 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Аудитор повинен перевірити як організовано облік, який за цим видом розрахунків повинен вестись у одному регістрі за різним валютами (з метою контролю за використанням грошових коштів, так як під звіт особа може отримати декілька валют). При цьому необхідно приділяти увагу документам, що підтверджують використання коштів, виданих під звіт. Необхідно перевірити правильність визначення добових відповідно до Наказу керівника на відрядження, оригіналам підтверджувальних документів і відміткам із міст прибуття-вибуття у процесі відрядження. Особливу увагу необхідно приділити витратам по відрядженнях за кордон (щодо виплати добових у гривні та в іноземній валюті та правильності визначення цих витрат), а також перевірити як правильність, так і своєчасність повернення в касу невикористаної суми коштів, особливо при отриманні авансу в іноземній валюті та при видачі особі банківської платіжної картки і проведенні витрат (а особливо — перевитрат) у іноземній валюті. Кожна валютна операція також перевіряється на правильність відображення в обліку курсової різниці.

Наступним кроком є здійснення аудиту *розрахунків з іншими дебіторами*. Проводити аудит за цим видом розрахунків доцільно за наступними напрямками:

- розрахунки за виданими авансами,
- розрахунки за претензіями,
- розрахунки з матеріально відповідальними особами за відшкодування завданих збитків,
- розрахунки з іншими кредиторами та ін.

Аудитор починає перевірку за *методом дедукції* із виявлення у Балансі (Звіті про фінансовий стан) залишків по цих рахунках та порівняння їх з даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками. При цьому доцільно виявити, чи були залишки протягом року по цих рахунках і яким чином пройшло закриття цих заборгованостей.

При перевірці розрахунків з іншими дебіторами доцільно перевірити правильність відшкодування завданих збитків матеріально відповідальною особою за кожною нестачею чи псуванням матеріальних цінностей (особливо необхідно перевірити правильність визначення кратної суми з урахуванням ПДВ). А тому необхідно перевірити залишки за кожним аналітичним рахунком чи за господарською операцією, починаючи з реєстрів обліку, а потім — первинних документів та інших необхідних (можливо, юридичних чи судових) документів. При цьому потрібно з'ясувати за кожним документом правильність відображення господарських операцій, правильність визначення сум відшкодування та своєчасного перерахування сум податків і кратної вартості до бюджету. При виявленні відхилень аудиторів доцільно зняти копії документів та відобразити всі факти у своїх робочих документах. Разом із цим аудитор повинен рекомендувати підприємству шляхи виправлення помилок.

Для накопичення інформації аудиторів доцільно використовувати таблиці, у яких відображаються всі викривлення: помилки, розбіжності, зловживання тощо, що надасть більше можливостей для визначення загальної суми викривлень.

6. Типові та можливі порушення обліку дебіторської заборгованості

До типових та можливих порушень по операціях з обліку дебіторської заборгованості слід віднести:

- незадовільне оформлення первинних документів (застосування нетипових чи недоречних форм, відсутність підписів, печаток, не заповнення всіх необхідних реквізитів);

- неправильне оформлення або відсутність договорів, що стали підставою відвантаження готової продукції, товарів, здійснення робіт, надання послуг тощо і виникнення дебіторської заборгованості;
- безпідставне визнання доходів організації;
- неправильна класифікація сум дебіторської заборгованості на довгострокову та короткострокову;
- зарахування отриманих сум дебіторської заборгованості на погашення заборгованості невідповідних дебіторів;
- відображення дебіторської заборгованості на фіктивних рахунках неіснуючих клієнтів або за фіктивними нетоварними операціями;
- списання нестач і крадіжок за рахунок збільшення дебіторської заборгованості;
- неправильне відображення бартерних операцій;
- не взаємозакриття авансів отриманих відповідними сумами щодо списання визнаної дебіторської заборгованості;
- не взаємозакриття авансів сплачених відповідними сумами щодо списання визнаної кредиторської заборгованості;
- приховування дебіторської заборгованості відображенням у Балансі (Звіті про фінансовий стан) згорнутого залишку;
- неправильне визначення (оцінка) сум дебіторської заборгованості у зв'язку з коливанням курсу валют на дату складання Балансу (Звіту про фінансовий стан) при розрахунках в іноземній валюті;
- неправильний розрахунок суми резерву сумнівних боргів;
- шахрайство з сумами дебіторської заборгованості підзвітних осіб (списання її без підстав та документального підтвердження);
- заміна реальних виписок банку іншими або виправлення сум, що свідчать про погашення дебіторської заборгованості;
- неправильне визначення податкового зобов'язання з ПДВ;
- формальне проведення інвентаризації розрахунків;
- невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку тощо.

7.5.2. ПЛАНИ ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ

Тема практичного заняття 7.5.1.

МЕТОДИКА АУДИТУ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНOSTІ

Питання для вивчення та обговорення

1. Мета і завдання аудиту дебіторської заборгованості.
2. Нормативно-правове забезпечення аудиту дебіторської заборгованості.
3. Джерела аудиторських доказів перевірки дебіторської заборгованості.
4. Методика аудиту дебіторської заборгованості.

5. Типові та можливі порушення обліку дебіторської заборгованості (за видами заборгованості).
6. План та програма аудиту дебіторської заборгованості за товарними операціями.

Мета практичного заняття — з'ясування мети та завдань аудиту дебіторської заборгованості, визначення чинної нормативної бази із розкриттям змісту кожного джерела у частині, що стосується безпосередньо обліку дебіторської заборгованості, визначення джерел аудиторських доказів перевірки дебіторської заборгованості, набуття практичних навичок щодо підтвердження чинності господарських ситуацій, пов'язаних із обліком дебіторської заборгованості, з'ясування типових та можливих порушень обліку дебіторської заборгованості.

Навчальний матеріал до практичного заняття 7.5.1.

Завдання 54

На основі проведення аудиту наступних господарських операцій з'ясувати їх відповідність чинному законодавству, визначити нормативні документи, які було порушено, розрахувати вплив порушень на фінансові результати та розробити рекомендації щодо виправлення порушень. Узагальнити результати у Звіті аудитора.

Умова завдання

У липні 2012 р у кафе «Зустріч», що належить ТОВ «Злато», замінено матеріально-відповідальну особу (комірника), у зв'язку з чим було проведено інвентаризацію продуктів. За результатами інвентаризації встановлено: нестачу на 950 грн (за обліковими цінами), з якої 37 грн становив природний убуток, розрахований за відповідними нормами.

Після затвердження результатів інвентаризації бухгалтером кафе були зроблені такі записи:

Д 375	К 28	950 грн
Д 947	К 375	950 грн.

Завдання 55

Аудиторській фірмі «Професіонал» згідно з договором необхідно здійснити аудиторську перевірку фінансової звітності за 2012 рік АТ «Мрія» у частині аудиту дебіторської заборгованості за товарними операціями.

Термін перевірки — з 15.04.2013 по 21.04.2013 р.

Бригада аудиторів у складі:

- старший (сертифікований) аудитор — Іваненко І.І.
- помічник аудитора — Петренко П.П.

Умова завдання

1.Скласти план проведення аудиту дебіторської заборгованості за товарними операціями АТ «Мрія» за методикою, наданою у п. 4 Теми 5 Модуля І.

2.Скласти програму проведення аудиту дебіторської заборгованості за товарними операціями АТ «Мрія» . за методикою, наданою у п. 5 Теми 5 Модуля І.

Домашнє завдання

1.Скласти Звіт аудитора за результатами проведення перевірки господарської ситуації (Завдання 54).

2.Закінчити складання програми аудиту дебіторської заборгованості за товарними операціями АТ «Мрія» (Завдання 55).

7.5.3. ПИТАННЯ ТА ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ

1. Методика аудиту розрахунків з вітчизняними покупцями.
2. Методика аудиту розрахунків з іноземними покупцями.
3. Методика аудиту виникнення дебіторської заборгованості за товарними операціями та оцінки покупців і замовників.
4. Методика аудиту термінів та порядку погашення дебіторської заборгованості за товарними операціями.
5. Методика формування та використання резерву сумнівних боргів.
6. Методика аудиту короткострокових векселів одержаних, типові та можливі порушення.
7. Методика аудиту поточних фінансових інвестицій, типові та можливі порушення.
8. Методика аудиту розрахунків з різними дебіторами, типові та можливі порушення.
9. Джерела аудиторських доказів короткострокових векселів одержаних.
10. Джерела аудиторських доказів поточних фінансових інвестицій.
11. Джерела аудиторських доказів розрахунків з різними дебіторами (за видами різних дебіторів).

Завдання 56 (для самостійної роботи за підтемою 7.5)

На основі проведення аудиту наступних господарських операцій з'ясувати їх відповідність чинному законодавству, визначити нормативні документи, які було порушено, розрахувати вплив порушень на фінансові результати та розробити рекомендації щодо виправлення порушень. Узагальнити результати у Звіті аудитора (скласти два звіти — щодо перевірки орендаря та орендодавця).

Умова завдання

ТОВ «Троянда» у травні 2013 р. передала відповідно до договору операційної оренди з ПП «Лілея»:

- кіоск (залишкова вартість — 24350 грн, місячна сума амортизації — 1347 грн);

- камеру (залишкова вартість — 5198 грн, місячна сума амортизації — 217 грн);
 - комп'ютер (залишкова вартість — 3245 грн, місячна сума амортизації — 430 грн);
 - принтер (залишкова вартість — 733 грн, місячна сума амортизації — 41 грн).
- Місячна сума орендної плати, яку згідно договору повинно сплачувати ПП «Лілея» становить 360 грн (з ПДВ).

У бухгалтерії ТОВ «Троянда» було зроблено такі записи:

Д 361	К 703	360 грн
Д 703	К 641	60 грн

У бухгалтерії ПП «Лілея» було здійснено такі записи:

Д 152	К 631	33526 грн
Д 92	К 131	2035 грн
Д 92	К 685	300 грн
Д 641	К 685	60 грн

Завдання 57 (для самостійної роботи за підтемою 7.5)

1. Скласти план та програму проведення аудиту короткострокових векселів одержаних АТ «Мрія» за методикою, наданою у п. 4 та п. 5 Темі 5 Модуля І (всі наступні завдання щодо складання плану та програми за визначеними об'єктами необхідно робити саме за цією методикою).
2. Скласти план та програму проведення аудиту поточних фінансових інвестицій АТ «Мрія».
3. Скласти план та програму проведення аудиту розрахунків з різними дебіторами АТ «Мрія».

7.5.4. ТЕМАТИКА ІНДИВІДУАЛЬНИХ ЗАВДАНЬ

Завдання 58 (для індивідуальної роботи за підтемою 7.5)

1. Скласти робочі документи аудитора щодо перевірки дебіторської заборгованості за видами та за різними цілями перевірки *(викладач визначає індивідуально)*.
2. Скласти незалежні тести аудиту дебіторської заборгованості за видами заборгованості.
3. Скласти тести на відповідність внутрішнього контролю при аудиторській перевірці дебіторської заборгованості за видами заборгованості.

Темі рефератів за Підтемою 7.5

1. Методика аудиту короткострокових векселів одержаних.
2. Методика аудиту поточних фінансових інвестицій.
3. Методика аудиту розрахунків з різними дебіторами.

7.5.5. ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК ЗА ПІДТЕМОЮ 7.5

Аванс виданий — грошова сума, що надається покупцем наперед іншому підприємству в рахунок майбутніх платежів за виконані роботи, надані послуги, відвантажені товари і готову продукцію.

Безнадійна дебіторська заборгованість (згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість») — поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

Вексель — цінний папір, який засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця сплатити у визначений строк визначену суму грошей власнику векселя (векселедержателю).

Відшкодування збитків — за цивільним правом, це повернення боржником кредиторів матеріальних благ у разі невиконання або неналежного виконання ним зобов'язань, заподіяних збитків.

Дебітори (згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість») — юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.

Дебіторська заборгованість (згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість») — сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Дисконт — сума перевищення вартості погашення боргових цінних паперів над їхньою собівартістю.

Довгострокова дебіторська заборгованість (згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість») — сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

Довгострокові фінансові інвестиції — фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент.

Дочірнє підприємство — підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

Еквіваленти грошових коштів (грошей) (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, що вільно конвертуються у певні суми грошей і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Замовник — сторона договору, що замовляє у виконавця певні види робіт (як правило, у будівництві).

Метод участі в капіталі — метод обліку фінансових інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Накладна — первинний документ, який засвідчує рух товарно-матеріальних цінностей.

Нараховані доходи — належні до отримання підприємством доходи (відсотки, дивіденди, роялті тощо).

Підзвітна особа — працівник підприємства, який отримав гроші (аванс) у підзвіт для здійснення господарських витрат або на відрядження.

Підзвітні суми — гроші, що видаються у встановленому порядку посадовим особам авансом на господарські потреби чи на відрядження.

Пов'язані сторони — особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і операційних рішень іншою стороною.

Покупець — юридична або фізична особа, що купує товарно-матеріальні цінності відповідно до замовлень, заявок, угод, договорів.

Поточна дебіторська заборгованість (згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість») — сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Поточні фінансові інвестиції — інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які можна вільно реалізувати в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів).

Премія — сума перевищення собівартості боргових цінних паперів над вартістю їх погашення.

Претензія — заява кредитора, покупця, клієнта з вимогою про сплату боргу, відшкодування збитків, усунення недоробок та несправностей у товарно-матеріальних цінностях.

Резерв — запас (грошей, товарів тощо) на випадок непередбаченої потреби, джерело, з якого беруться ресурси, що спеціально зберігаються на випадок гострої необхідності в їх використанні.

Спільна діяльність — господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

Сумнівний борг (згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість») — поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.

Фінансові інвестиції — активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості (згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість») — сума поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів.

Інформаційні джерела: 2, 3, 4, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 21, 22, 25, 26, 27, 29, 40, 43, 45, 47, 48, 49, 51, 52, 53, 57, 58, 61, 64, 65, 66, 68, 71, 78, 82, 83, 84, 85, 88, 94, 99, 103.

Підтема 7.6. АУДИТ ГРОШОВИХ КОШТІВ

Методичні рекомендації

Перед вивченням цієї підтеми слід пригадати, які групи об'єктів належать до грошових коштів, визначення цих складових. На початку підтеми необхідно розглянути мету та з'ясувати завдання аудиту саме грошових коштів. Потім потрібно визначити нормативно-правову документацію та законодавчі акти, які розглядають особливості ведення обліку за об'єктами перевірки. Після цього слід з'ясувати джерела аудиторських доказів перевірки грошових коштів.

Наступним кроком є складання за поданою в темі 5 модуля I «дедуктивною» методикою плану перевірки об'єкта і, на підставі плану, програми (розширеного плану) з відображенням конкретних процедур до кожного завдання аудиту. Значну увагу слід приділити опису методики проведення аудиторської перевірки грошових коштів, яка є

послідовним викладенням (загальним текстом без використання таблиці) змісту складеної перед цим програми аудиту.

Наостанок необхідно визначити типові та можливі порушення обліку грошових коштів, з якими може зустрітися аудитор у процесі перевірки.

7.6.1. МЕТОДИЧНІ ПОРАДИ ДО ВИВЧЕННЯ ПІДТЕМИ

Перелік питань

1. Мета, предмет і об'єкти аудиту грошових коштів.
2. Нормативно-правове забезпечення аудиту грошових коштів.
3. Джерела аудиторських доказів перевірки грошових коштів.
4. План та програма аудиту грошових коштів.
5. Методика аудиту грошових коштів.
6. Типові та можливі порушення обліку грошових коштів.

1. Мета, предмет і об'єкти аудиту грошових коштів

Мета аудиту грошових коштів — встановити достовірність даних щодо їхньої наявності та руху, повноти і своєчасності відображення інформації в первинних та зведених документах й облікових регістрах, правильності ведення обліку грошових коштів і розрахунків відповідно до прийнятої облікової політики, достовірності відображення залишків у звітності господарюючого суб'єкта.

Предмет аудиту грошових коштів — господарські процеси та операції, пов'язані з рухом грошових коштів та інших коштів, а також відносини, що виникають при цьому на підприємстві та за його межами.

Об'єктами аудиту грошових коштів можуть бути:

- 1). Елементи облікової політики:
 - П(С)БО, якими керується підприємство при веденні обліку грошових коштів;
 - номенклатура робочих бухгалтерських рахунків, а також будова аналітичних рахунків з обліку грошових коштів;
 - розподіл посадових обов'язків серед працівників і графік документообігу, графік здачі звітів касирів;
 - порядок здачі виручки касирами підприємства;
 - форми бланків документів, регістрів обліку та звітності;
 - порядок укладання договору про повну матеріальну відповідальність;
 - визначення ліміту центральної (головної) каси чи операційних кас у розрізі окремих підрозділів підприємства;
 - порядок проведення інвентаризації коштів.
- 2). Операції з обліку коштів:
 - грошові кошти (готівка) в касі чи операційних касах підприємства;

- грошові кошти на рахунках у банку;
- грошові кошти в національній валюті;
- грошові кошти в іноземній валюті;
- інші кошти.

3). Записи в первинних та зведених документах, регістрах обліку та у звітності.

4). Інформація про порушення ведення в обліку нестачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізії, перевірок, висновках аудиторів і постановах правоохоронних органів.

2. Нормативно-правове забезпечення аудиту грошових коштів

Необхідно нагадати, що нормативні документи щодо обліку будь-якого об'єкту чи групи об'єктів умовно можна розподілити на дві частини:

1. Загальні документи, притаманні всім об'єктам або їх більшості (див. п. 2 Підтеми 7.1 Модуля II, їхній перелік включає 16 документів);
2. Документи, де відображаються вимоги саме до визначеної групи об'єктів (нумерація документів цієї групи починається з 17-ї позиції).

Документами другої групи щодо грошових коштів є:

- 17) Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті / Постанова Правління НБУ № 22 від 21.01.04;
- 18) Інструкція про ведення касових операцій банками України / Постанова Правління НБУ № 174 від 01.06.11;
- 19) Інструкція про порядок відкриття, використання та закриття рахунків у національній та іноземній валютах / Інструкція Правління НБУ № 492 від 12.11.03;
- 20) Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні / Постанова Правління НБУ № 637 від 15.12.04;
- 21) Про банки і банківську діяльність / Закон України № 2121-III від 07.12.2000;
- 22) Про встановлення граничної суми розрахунку готівкою / Постанова Правління НБУ № 210 від 06.06.13;
- 23) Положення про форму та зміст розрахункових документів / Наказ ДПА України № 614 від 01.12.2000;
- 24) Порядок ведення Реєстру виданих та отриманих податкових накладних / Наказ Міністерства доходів і зборів України № 708 від 25.11.13;
- 25) Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки / Наказ Президента України № 436/95 від 12.06.95;

- 26) Про затвердження змін у Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні / Постанова Правління НБУ № 252 від 29.04.09;
- 27) Про платіжні системи та переказ коштів в Україні / Закон України № 2346-III від 05.04.01;
- 28) П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів» (для звітності по 2012 рік включно) (Додаток С).

3. Джерела аудиторських доказів перевірки грошових коштів

Необхідно пригадати, які питання, визначені в темі, пов'язані з об'єктами або групами об'єктів перевірки та які аудиторські докази, розглядаються на трьох основних групах носіїв інформації:

А) фінансовій звітності;

Б) регістрах обліку;

В) первинних документах.

А). Де саме відображаються об'єкти грошових коштів у фінансовій звітності, показано у табл. 7.6.1)

Таблиця 7.6.1

Відображення об'єктів грошових коштів у звітності

Назва форми	Код рядка	Назва рядка
Каса, Рахунки в банках		
Баланс 2012 р. (Додаток А)	230	Грошові кошти та їх еквіваленти :
	231	- в національній валюті;
	240	- в національній валюті в касі (вписуваний рядок); - в іноземній валюті
Баланс (Звіт про фінансовий стан) 2013 р. (Додаток А.1)	1165	Гроші та їх еквіваленти
	1166 (додатково)	Готівка
	1167 (додатково)	Рахунки в банках
Звіт про рух грошових коштів 2012 р. (Додаток В)	410	Залишок коштів:
	430	- на початок року; - на кінець року
Примітки до річної фінансової звітності (Додаток Д)	640	Таблиця VI «Грошові кошти»
	650	рядок «Каса»
	660	рядок «Поточний рахунок у банку» рядок «Інші рахунки в банку (акредитиви, чекові книжки)»
Інші грошові кошти		
Баланс 2012 р. (Додаток А)	230	Грошові кошти та їх еквіваленти :
	240	- в національній валюті; - в іноземній валюті

Назва форми	Код рядка	Назва рядка
Баланс (Звіт про фінансовий стан) 2013 р. (Додаток А.1)	1165	Гроші та їх еквіваленти
	1166	Готівка
	1167	Рахунки в банках
	(додатково)	
Примітки до річної фінансової звітності (Додаток Д)	670	Таблиця VI «Грошові кошти» рядок «Грошові кошти в дорозі»

Б). *Регістри* аналітичного обліку грошових коштів є (Додаток У):

- журнальна форма — Журнал 1, відомості 1.1, 1.2, 1.3;
- спрощена форма — Відомість 1-м;
- книжково-журнальна форма :
 - грошові кошти в касі — Журнал К-1;
 - грошові кошти на поточному рахунку — Журнал К-1 (1а);
 - інші грошові кошти — Книга К-13, К-17, К-39.

В). Необхідно нагадати, що документування господарських операцій з руху грошових коштів вимагає найбільшої ретельності, уваги та охайності, так як виправлення за цими документами не дозволяється ніякими, навіть визначеними за законодавством України, способами.

Первинні та зведені документи з обліку *грошових коштів у касі (готівки)* затверджено Постановою Правління НБУ № 252 (табл. 7.6.2).

Таблиця 7.6.2

Документи з руху грошових коштів у касі (готівки)

Назва і шифр форми	Мета застосування
Форма № КО-1 Прибутковий касовий ордер	- для отримання готівки в касу підприємства, що надійшли: від покупців в оплату за продукцію (товари), роботи, послуги; інших дебіторів; з банку; від підзвітних осіб тощо. Виписується бухгалтером в момент оприбуткування грошей в касу підприємства в 1-му примірнику, підписується головним бухгалтером чи уповноваженою на це особою та передається в касу підприємства. Здавачу готівки відривається квитанція до ордера, яка повністю дублює інформацію ордера.
Форма № КО-2 Видатковий касовий ордер	- для видачі готівки з каси підприємства: сплати постачальникам за продукцію (товари), роботи, послуги; іншим кредиторам; здачі в банк; виплаті заробітної плати та інших виплат; видачі коштів під звіт тощо. Виписується бухгалтером в момент видачі грошей з каси підприємства в 1-му примірнику, підписується керівником підприємства, головним бухгалтером чи уповноваженою на це особою та передається в касу підприємства. Видача го-

Назва і шифр форми	Мета застосування
	тітки підтверджується одержувачем, який власноруч прописом пише суму, яка одержана, ставить дату та особистий підпис з розшифровкою. Касир вказує вид та реквізити документу, за яким можна ідентифікувати одержувача коштів.
Форми № КО-3, КО-3а Журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів	- для реєстрації (присвоєння порядкового номеру) виписаним прибутковим та видатковим касовим ордерам у хронологічному порядку. Складається в бухгалтерії за певний період.
Форма № КО-4 Касова книга	- є зведеним документом щодо обліку грошових коштів у касі; - для обліку руху грошей у касі. Кожна сторінка касової книги складається з двох рівних частин: одна з них (з горизонтальним лініюванням) заповнюється касиром як перший примірник та залишається в книзі, друга (без горизонтального лініювання) заповнюється з лицьового і зворотного боків через копіювальний папір і як Звіт касира є відривною частиною аркуша.
Форма № КО-5 Книга обліку виданих та прийнятих старшим касиром грошей	- для відображення видачі старшим касиром перед початком робочого дня іншим касирам авансом потрібної для видаткових операцій суми готівки під підпис; - для відображення здачі касирами старшому касиру у кінці робочого дня залишку готівки та касових документів за проведеними операціями під підпис; - для обліку готівки, виданої з каси підприємства довіреній особі, яка виплачує заробітну плату протягом встановленого строку, та повернення нею наявної готівки і касових документів після закінчення термінів видачі/ Відкривається на визначений термін, веде старший касир, видаток та повернення грошей оформлюється підписами.
Шифр форми відсутній Відомість на виплату грошей	- для видачі заробітної плати та інших виплат (замість платіжних та розрахунково-платіжних відомостей). Складає бухгалтер у визначений термін в 1-му примірнику та передає касиру для виплати.

У якості підтверджувального документу здачі готівки в банк та зарахування її на поточний рахунок підприємства є Заява на переказ готівки (*Додаток 8 до Інструкції № 174* (див. п. 2)).

Відповідно до змісту господарських операцій, підставою для оформлення Прибуткових касових ордерів (*Форма № КО-1*) слугують наступні документи (табл. 7.6.3)

Таблиця 7.6.3

**Документи, що є підставою для оформлення
прибуткових касових ордерів**

№ з/п	Зміст господарських операцій	Документ, що підтверджує здійснення операції
1	Надходження торговельної виручки	З-звіт РРО
2	Одержання грошових коштів з рахунку у банку	Корінець грошового чека (знаходиться у чековій книжці)
3	Оплата покупцем за реалізовану йому продукцію, товари, роботи, послуги	Накладна певного виду, Акт виконаних робіт (наданих послуг)
4	Повернення невикористаних підзвітних сум	Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт
5	Погашення нестач за результатами інвентаризації	Акт результатів інвентаризації, виписки з протоколу зборів комісії
6	Оприбуткування надлишку коштів за результатами інвентаризації каси	Акт результатів інвентаризації, виписки з протоколу зборів комісії
7	Внесок готівкою до статутного капіталу підприємства	Статут або Протокол зборів учасників

Видача готівки з каси оформлюється Видатковими касовими ордерами (Форма № КО-2) або Відомостями на виплату грошей (див. Додаток 1 до Положення № 637). Відомість застосовується, як правило, для виплат заробітної плати. Для іншої ж переважної більшості випадків видачі грошових коштів з каси застосовуються Видаткові касові ордери, які складаються на підставі документів, визначених у таблиці 7.6.4.

Таблиця 7.6.4

**Документи, що є підставою для оформлення
видаткових касових ордерів**

№ з/п	Зміст господарських операцій	Документ, що підтверджує здійснення операції
1	Здача готівки до банку (самостійно)	Заява на переказ готівки
2	Здача готівки до банку (через інкасатора)	Супровідна відомість
3	Видача під звіт	Наказ (розпорядження) керівника підприємства
4	Виплата заробітної плати, лікарняних, матеріальної допомоги	Відомість на виплату грошей
5	Видача позики працівнику	Договір

Для відображення операцій на поточному рахунку в банку використовуються наступні первинні та зведені документи (табл. 7.6.5).

Таблиця 7.6.5

**Документи з руху грошових коштів
на поточному рахунку в банку**

Назва і шифр форми	Мета застосування
Додаток 2 ОКУД 0410001 Платіжне доручення	- заповнюється платником грошей для розрахунків з товарних і нетоварних платежів: - за фактично отриману або куплену продукцію (виконані роботи, надані послуги); - у порядку попередньої оплати згідно законодавства чи договору; - для сплати податків та зборів до бюджету; - для перерахування заробітної плати та інших виплат працівникам на рахунки працівників; - в інших випадках згідно чинного законодавства <i>(Інструкція НБУ від 21.01.04 р. № 22)</i>
Додаток 3 ОКУД 0410002 Платіжна вимога-доручення	- заповнюються одержувачем грошей і передається безпосередньо платникові банком одержувача через банк платника у межах залишку грошових коштів на рахунку платника; - платник може не погодитись на сплату, тоді документ повертається відправнику <i>(Інструкція НБУ від 21.01.04 р. № 22)</i>
Додаток 4 ОКУД 0410007 Платіжна вимога	- застосовується у випадку примусового списання грошових коштів з рахунку платника на підставі виконавчих документів, встановлених законами України, рішень податкових органів і визнаних претензій; - приймаються банком платника в незалежності від наявності залишку грошових коштів на рахунку платника <i>(Інструкція НБУ від 21.01.04 р. № 22)</i>
Додатки 5 та 6 Розрахунковий чек	- виписує власник рахунку (чекодавець) банку-емітента, у якому відкрито його рахунок, зазначену у чеку суму грошей <i>(Інструкція НБУ від 21.01.04 р. № 22)</i>
Шифр форми відсутній Меморіальний ордер	- складає банківська установа, в якій відкрито рахунок підприємства для безспірного списання з рахунку сум за розрахунково-касове обслуговування клієнта
Шифр форми відсутній Виписка банку	- є зведеним документом щодо руху грошових коштів на поточному рахунку; - виписується банком, у якому відкрито рахунок клієнта, наприкінці кожного банківського дня, коли за рахунком відбувся рух

Якщо підприємство здійснює платежі на поточний рахунок контрагента через підзвітну особу на підприємстві зв'язку, то в такому разі оформлюється Повідомлення та квитанція до нього.

Підприємство, як правило, отримує з поточного рахунку в установі банку готівку на підставі Грошового чеку (*Додаток 13 до Інструкції № 174*).

Первинними документами з руху інших грошових коштів є (табл. 7.6.6):

Таблиця 7.6.6

Документи з руху інших грошових коштів

Група коштів	Документ
Грошові документи	- Прибутковий касовий ордер КО-1; - Видатковий касовий ордер КО-2; - накладні певного виду; - Чек РРО; - Звіт про рух грошових документів (складає касир у визначені терміни)
Грошові кошти у дорозі	- Супровідна відомість; - Квитанція при прийманні грошової суми (здача виручки відділенню зв'язку); - Заява на переказ готівки; - Заява на купівлю/продаж валюти; - Виписка банку.

4. План і програма аудиту грошових коштів

Складіть план аудиту грошових коштів самостійно, використовуючи (можна — частково) відображені нижче завдання та додаючи свої, а потім порівняйте його з тим, який буде подано на лекції за цією підтемою. Відповідно до методики, яку використовують автори цього посібника, план аудиту за конкретним об'єктом складається за таблицею, поданою у питанні 4 Теми 5 Модуля І.

Завданнями аудиту грошових коштів у цілому є:

- перевірка організації та методики обліку грошових коштів, визначених Наказом про облікову політику;
- перевірка наявності та використання підприємством різних валют для господарської діяльності;
- визначення організаційної структури руху грошових коштів і наявності поточних рахунків на підприємстві;
- оцінювання стану синтетичного та аналітичного обліку коштів, якості відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку облікових регістрів та звітності;
- перевірка наявності грошових коштів у підприємства (не тільки у головній касі, а також і в операційних касах різних підрозділів) та виявлення нестач або надлишків;
- перевірка наявності та руху коштів на поточних та інших рахунках в установах комерційних банків, підтверджених виписками та первинними документами, включаючи рух коштів у іноземній валюті;

- перевірка стану збереження грошових коштів та цінних паперів у касі та правильності організації ведення касового господарства;
- перевірка дотримання Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні;
- перевірка своєчасності та повноти оприбуткування грошових коштів;
- перевірка законності витрачання грошових коштів.

Програму (розширений план) аудиту грошових коштів доцільно складати за окремими напрямками : кошти у касі, кошти на поточному рахунку, на інших рахунках у комерційних банках на основі завдань плану, деталізуючи процедури та визначаючи джерела отримання доказів. Крім того, необхідно врахувати скільки осіб будуть приймати участь у перевірці та термін перевірки, визначений завданням для проведення аудиту грошових коштів.

5. Методика аудиту грошових коштів

Аудитор, отримавши завдання на проведення аудиту грошових коштів, складає план і програму проведення аудиту (деталізація процедур повинна бути максимальна) та, відповідно до неї, розпочинає проводити перевірку.

Починається перевірка з оцінки методики та організації обліку грошових коштів, зазначених у Наказі про облікову політику. При цьому, аудитор визначає методичні та організаційні особливості, з'ясовує можливість застосування тих чи інших методик, які можна запропонувати та оцінює такі питання у Наказі про облікову політику:

- уточнює у робочому плані рахунків, які саме рахунки і субрахунки використовує підприємство та яким чином деталізує інформацію;
- вивчає посадові інструкції бухгалтерів з обліку грошових коштів;
- визначає номери поточних та інших рахунків в установах комерційних банків, як у національній, так і у іноземній валюті;
- з'ясовує наявність ліміту залишку коштів у касі (для головної каси та окремих операційних кас за окремими об'єктами);
- визначає, скільки операційних кас за окремими підрозділами має підприємство і порядок здачі виручки на них;
- з'ясовує використання іноземної валюти при видачі готівкової іноземної валюти та проведення розрахунків з іноземними контрагентами тощо.

На основі завдання та програми проведення, аудитор приступає до проведення аудиту грошових коштів.

Аудит грошових коштів необхідно починати з оцінки даних фінансової звітності, а саме — Балансу (Звіту про фінансовий стан), з якого з'ясовують суму грошових коштів у національній та іноземній валюті (для звітності по 2012 р. включно), та залишки грошових коштів у касі

на початок і кінець звітного періоду та порівнюють з Оборотною відомістю за синтетичними рахунками, щоб дійсно підтвердити залишки у розрізі окремих рахунків: каса, поточний рахунок (за кожним рахунком у установі банку), інші рахунки в установах комерційних банків. Всі ці суми грошових коштів також необхідно порівняти з Головною книгою та регістрами бухгалтерського обліку. У випадку невідповідності сум аудитор фіксує порушення у робочих документах.

Аудит грошових коштів проводиться за наступними основними напрямками:

- аудит грошових коштів (готівки) у касі у національній та іноземній валютах;
- аудит грошових коштів на поточних рахунках у національній та іноземній валютах;
- аудит грошових коштів на інших рахунках у комерційних банках;
- аудит грошових коштів у дорозі у національній та іноземній валютах.

Аудит *грошових коштів (готівки) у касі* в більшості випадків починається за спостереженням аудитора за інвентаризацією готівки у касі на початку проведення аудиту в цілому по підприємству. Ця процедура дає можливість перевірити, чи припускає зловживання управлінський персонал підприємства, або чи допускаються крадіжки грошових коштів.

На основі отриманого завдання на проведення аудиту готівки і відповідно до програми аудитор перевіряє скільки операційних кас має підприємство (підприємство може мати центральну касу та каси у магазинах, кафе та інших організаціях та установах), з яких виручка може бути здана як через інкасаторів, так і через центральну касу для зарахування на поточний рахунок. За кожною касою повинен вестись окремий облік руху готівки у касових книгах.

Необхідно провести одночасну інвентаризацію в усіх касах, при цьому з'ясувати, чи допускаються внутрішні переміщення готівки між касами у тих випадках, коли кошти передбачено здавати безпосередньо через інкасаторів. У таких випадках можуть виникати зловживання з боку управлінського персоналу, а саме: крадіжки, тимчасове використання коштів тощо.

Аудитор повинен визначитись з лімітом каси, розрахованим і затвердженим підприємством. Якщо ж Наказ про встановлений ліміт каси і його розрахунок відсутні, то будь-які залишки у касі на кінець робочого дня вважаються понадлімітними. Наступним, аудитор повинен перевірити Касову книгу та Звіти касирів з метою з'ясування — чи не було перевищення ліміту каси за період, що перевіряється, та чи використувались кошти за призначенням.

Перед проведенням перевірки аудитор повинен оцінити стан внутрішнього контролю на підприємстві, визначити осіб, які мають право виписувати та підписувати касові ордери і які зобов'язані здійснювати контроль за рухом касових операцій. Аудитор повинен перевірити наявність можливих ознак проведення не реальної, а формальної інвентаризації каси на підприємстві та наявність та зміст договору про повну матеріальну відповідальність касира.

Аудитор, перевіряючи прибуткові та видаткові касові ордери, повинен звернути увагу як на заповнення всіх реквізитів, так і на виплату заробітної плати і коштів за разовими трудовими угодами, розрахунки з нештатними працівниками, видачу коштів під звіт на закупівлю матеріальних цінностей (тут обов'язково перевіряється наявність наказу керівника підприємства про те, кому можуть видаватися кошти під звіт) тощо.

Особливу увагу необхідно звернути на облік касових операцій в іноземній валюті, а саме: особливості її оприбуткування у касу та видача конкретним особам, повернення невикористаної іноземної валюти, термін її повернення тощо. Аудитор перевіряє, чи не допускає підприємство випадків із наявністю на залишку коштів в іноземній валюті, чи не використовує кошти не за призначенням, чи не видає кошти іншим особам, які отримані від підзвітних осіб як невикористані тощо.

Аудит грошових коштів на поточних рахунках у національній та іноземних валютах починається зі з'ясування — які рахунки і в яких банках має підприємство, при цьому аудитор повинен занести у робочі документи як номер рахунку, так і назву установи комерційного банку, в якому цей рахунок знаходиться та суму залишку на рахунок відповідно виписці на кінець звітного періоду, за який проводиться аудит. Аудитор порівнює отриману інформацію із даними фінансової звітності, Оборотною відомістю за синтетичними рахунками, Головною книгою, регістрами аналітичного та синтетичного обліку. У випадку виявлення відхилень він фіксує цю інформацію у робочих документах.

Аудитор перевіряє всі операції по поточних рахунках у комерційних банках на предмет виявлення порушень, а саме:

- своєчасність оприбуткування коштів у касу, отриманих з рахунків в установах банків, шляхом побудови порівняльної таблиці за операціями каси і банку;
- перерахування коштів, особливо якщо ці кошти безпосередньо списано на рахунки витрат;
- перевірка виписок банку на предмет вилучення тих чи інших документів чи виписки за операціями по рахунку. При виявленні таких помилок чи зловживань аудитор повинен вимагати від підприємства на-

правити запит до банку на підтвердження певних операцій, по яких відсутні документи чи виписка за конкретний день.

Аудитор перевіряє операції по суті з метою виявлення сумнівних операцій чи незаконного перерахування коштів у результаті зловживань, крадіжки управлінського персоналу. При виявленні таких зловживань після збору всі необхідних доказів аудитор зобов'язаний відобразити виявлені зловживання у своїх робочих документах та повідомити керівництво підприємства. Особливу увагу необхідно приділити перевірці коштів на поточних розрахункових рахунках у іноземній валюті та відображенні цих операцій на рахунках бухгалтерського обліку, а саме — курсових різниць, операцій з придбання та продажу іноземної валюти, своєчасного перерахування коштів за призначенням. Крім того, обов'язково необхідно перевірити правильність відображення витрат за перерахування коштів, інших операцій у іноземній валюті.

Якість перевірки коштів на поточних рахунках і в касі у більшості випадків залежить від інтуїції та досвіду аудитора щодо можливості виявлення зловживань та порушень.

Аудит *грошових коштів на інших рахунках* в установі банку необхідно проводити, починаючи із виявлення рахунків, які має підприємство в установі банку, перевірка аналітичного обліку по рахунках, особливості організації обліку (рахунки і субрахунки за робочим планом рахунків, документообіг, реєстри аналітичного та синтетичного обліку). При проведенні перевірки необхідно з'ясувати наявність договору з банком по тому чи іншому рахунку, які умови по депозитному рахунку, своєчасність зарахування на рахунок коштів, повернутих установою банку, правильність відображення у обліку зарахованих відсотків як суми фінансових доходів.

При здійсненні аудиту коштів на рахунку по корпоративній банківській платіжній картці необхідно перевірити:

- правильність відображення коштів при зарахуванні їх з поточного рахунку, особливо якщо ці кошти є в іноземній валюті;
- правильність відображення на рахунках бухгалтерського обліку при отриманні виписки, з якої перераховано чи отримано кошти готівкою підзвітною особою (ці кошти необхідно відобразити як кошти, що видано під звіт, а не відразу списувати на витрати).

За цими рахунками потрібно перевірити кожну операцію на предмет правильності відображення їх у бухгалтерському обліку, тому що можуть бути допущені зловживання і помилки.

Аудиторська перевірка *коштів у дорозі* починається з вивчення кожної господарської операції з коштів у дорозі суцільним способом. При цьому, аудитор повинен з'ясувати причини виникнення кожної такої операції, перевірити правильність закриття за кожною.

Ці операції можуть виникати у момент здачі виручки у вечірню касу в останній день місяця, тому аудитор повинен перевірити, чи всі кошти зараховано на поточний рахунок, чи були випадки невідповідності сум, зданих через інкасатора та зарахованих на поточний рахунок, і як відображено в обліку такі розбіжності. Аудитор повинен перевірити правильність відображення операцій з придбання та продажу іноземної валюти, так як на підприємстві ці кошти не завжди правильно відображають на рахунках. Ці кошти також є коштами в дорозі.

Для накопичення інформації аудиторів доцільно використовувати таблиці, у яких відображаються всі викривлення: помилки, розбіжності, зловживання тощо, що надасть більше можливостей для визначення загальної суми викривлень.

6. Типові та можливі порушення обліку грошових коштів

До типових та можливих порушень по операціях з обліку грошових коштів слід віднести:

- незадовільне оформлення первинних документів (застосування нетипових чи недоречних форм, відсутність підписів, печаток, не заповнення всіх необхідних реквізитів, наявність помарок, підчисток, виправлень);
- складання первинних касових документів не в день руху готівки;
- відсутність укладеного договору про повну матеріальну відповідальність з касиром;
- відсутність наказу керівника про виконання функцій касира іншим працівником (у випадку відсутності посади касира або його тимчасової відсутності у зв'язку з певними обставинами);
- перевищення ліміту залишку готівки у касі або взагалі відсутності документу щодо встановлення ліміту;
- порушення встановленого порядку проведення інвентаризацій грошових коштів та документів;
- невідповідність сум у касових ордерах та у Звіті касира;
- неповне оприбуткування грошових коштів;
- видача готівки під звіт особам без повного звіту за попередній аванс;
- недостовірність підписів осіб, які отримали гроші;
- виплата готівки за фіктивними рахунками або документами;
- включення до платіжних документів підставних осіб;
- завищення сум у відомостях на виплату заробітної плати;
- порушення термінів повернення невикористаних сум підзвітними особами та ненарахування їм за це штрафних санкцій та пені;
- незастосування у випадках необхідності РРО;
- неповне відображення у документах виторгу, що надійшов через РРО;

- перевищення законодавчо встановлених норм розрахунків готівкою;
- неоприбуткування або неповне оприбуткування готівки, отриманої за Чеком у банку;
- незарахування взагалі або неповне зарахування на поточний рахунок підприємства готівки за Заявою на переказ готівки;
- відсутність платіжних документів, що підтверджують факт здійснення операції;
- наявність документів, не оформлених відповідно до вимог законодавства (ксерокопії документів, відсутність на документах банківських відміток);
- відсутність додатків до платіжних документів, що були підставою для здійснення безготівкових операцій;
- невідповідність даних у платіжних дорученнях, що зберігаються у справах підприємства, яке перевіряється, фактичним перерахуванням коштів;
- перерахування авансів за безтоварними рахунками, без оформлення договору, на значну суму та за іншими сумнівними операціями;
- неповернення помилково отриманих грошових коштів, або, навпаки, помилково перерахованих за невірними реквізитами;
- розбіжність платіжного документа та коду в банківській виписці;
- порушення порядку купівлі та продажу іноземної валюти;
- відсутність перекладу українською мовою текстів платіжних документів, що стали підставою для оплати їх в іноземній валюті з валютного рахунка;
- допущення помилок у розрахунках перевідного курсу інвалюти в гривні у разі здійснення платежів в іноземній валюті;
- невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку тощо.

7.6.2. ПЛАНИ ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ

Тема практичного заняття 7.6.1.

АУДИТ ГРОШОВИХ КОШТІВ — СИТУАЦІЙНІ ЗАВДАННЯ

Питання для вивчення та обговорення

1. Мета і завдання аудиту грошових коштів.
2. Нормативно-правове забезпечення аудиту грошових коштів.
3. Джерела аудиторських доказів перевірки грошових коштів.
4. Методика аудиту грошових коштів.
5. Типові та можливі порушення обліку грошових коштів.

Мета практичного заняття — з'ясування мети та завдань аудиту грошових коштів, визначення чинної нормативної бази із розкриттям змісту кожного джерела у частині, що стосується безпосередньо обліку грошових коштів, набуття практич-

них навичок щодо підтвердження чинності господарських ситуацій, пов'язаних із обліком грошових коштів, з'ясування типових та можливих порушень обліку грошових коштів.

Тема практичного заняття 7.6.2.

МЕТОДИКА АУДИТУ ГРОШОВИХ КОШТІВ (ГОТІВКИ) У КАСІ

Питання для вивчення та обговорення

1. Методика аудиту готівки в національній валюті.
2. Методика аудиту готівки в іноземній валюті.
3. Методика аудиту загальних питань організації роботи каси на підприємстві, дотримання касової дисципліни.
4. Методика перевірки дотримання встановленого ліміту каси та визначення штрафних санкцій за його порушення.
5. Методика аудиторської перевірки проведення інвентаризацій каси.
6. Методика перевірки правильності заповнення касових документів та організації порядку ведення касових операцій.
7. Методика перевірки повноти оприбуткування готівки в касі підприємства.
8. Методика перевірки операцій з видачі готівки з каси.
9. План та програма аудиту грошових коштів (готівки) у касі.

Мета практичного заняття — визначення джерел аудиторських доказів перевірки грошових коштів, набуття навичок зі складання плану та програми аудиту готівки, оволодіння методичними прийомами та процедурами аудиту готівки.

Навчальний матеріал до практичного заняття 7.6.1.

Завдання 59

1. На основі проведення аудиту наступних господарських операцій ПП «Штамп» (табл. 7.6.7):

- з'ясувати їх відповідність чинному законодавству;
- визначити нормативні документи, які було порушено;
- розрахувати вплив порушень на фінансові результати;
- розробити рекомендації щодо виправлення порушень.

2. Узагальнити результати у Звіті аудитора.

Умова завдання

Ліміт залишку готівки у касі — 2500 грн.

Для перевірки своєчасності та повноти зарахування виручки на поточний рахунок з каси підприємства необхідно скористатись даними щодо руху грошових коштів на поточному рахунку АТ «Штамп», відображеними у таблиці до Завдання 61 для самостійної роботи за Підтемою 7.6.

Таблиця 7.6.7

Господарські операції по касі ПП «Штамп» за квітень 20__ р.

№	Дата	№ докум	Зміст господарської операції	Корр. рахунок	Сума, грн.	
					надходження	вибуття
			Залишок на 01.04.20xx р.		1 600	
1	02.04	26	Надійшла виручка від роздрібно́ї торгівлі	702	7 600	
2	02.04	41	Здано виручку в банк	311		6 200
3	04.04	27	Надійшла готівка з поточного рахунку	311	10 200	
4	04.04	42	Видано зарплату працівникам	661		6 200
5	04.04	43	Видано під звіт Редько Р.Д.	372		4 700
6	04.04	28	Надійшла виручка від роздрібно́ї торгівлі	702	6 000	
7	04.04	44	Здано виручку в банк	311		6 300
8	10.04	29	Повернено невикористані підзвітні суми	372	600	
9	18.04	30	Надійшла виручка від роздрібно́ї торгівлі	702	7 000	
10	18.04	45	Здано виручку в банк	311		8 200

Домашнє завдання

1. Скласти Звіт аудитора за результатами проведення перевірки господарської ситуації (завдання 59).

Навчальний матеріал до практичного заняття 7.6.2.**Завдання 60**

Аудиторській фірмі «Професіонал» згідно договору необхідно здійснити аудиторську перевірку фінансової звітності за 2009 рік АТ «Мрія» у частині аудиту грошових коштів (готівки) у касі.

Термін перевірки — з 22.04.2013 по 28.04.2013 р.

Бригада аудиторів у складі:

- старший (сертифікований) аудитор — Іваненко І.І.
- помічник аудитора — Петренко П.П.

Умова завдання

1. Скласти план проведення аудиту грошових коштів (готівки) у касі АТ «Мрія» за методикою, наданою у п. 4 Теми 5 Модуля І.
2. Скласти програму проведення аудиту грошових коштів (готівки) у касі АТ «Мрія» за методикою, наданою у п. 5 Теми 5 Модуля І.

Домашнє завдання

1. Закінчити складання програми аудиту грошових коштів (готівки) у касі АТ «Мрія».

7.6.3. ПИТАННЯ ТА ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ

1. Методика аудиту готівки у національній валюті, типові та можливі порушення.
2. Методика аудиту готівки у іноземній валюті, типові та можливі порушення.
3. Методика аудиту грошових коштів на рахунках у банку, типові та можливі порушення.
4. Методика аудиту інших коштів, типові та можливі порушення.
5. Джерела аудиторських доказів грошових коштів у іноземній валюті.
6. Джерела аудиторських доказів інших коштів.

Завдання 61 (для самостійної роботи за підтемою 7.6)

1. На основі проведення аудиту наступних господарських операцій ПП «Штамп» (табл. 7.6.8):

- з'ясувати їх відповідність чинному законодавству;
- визначити нормативні документи, які було порушено;
- розрахувати вплив порушень на фінансові результати;
- розробити рекомендації щодо виправлення порушень.

2. Узагальнити результати у Звіті аудитора.

Умова завдання

Таблиця 7.6.8

**Господарські операції по поточному рахунку
ПП «Штамп» за квітень 20__ р.**

№	Дата	№ до- кум	Зміст господарської операції	Корр. рахунок	Сума, грн.	
					надход- ження	вибуття
			Залишок на 01.04.20xx р.		12 537	
1	02.04	02/7	Зараховано виручку з каси підприємства	301	6 200	
2	04.04	04521	Видано готівку	301		10 200
3	06.04	137	Перераховано за послуги транспортному підприємству	93		1 400
4	08.04	97	Надійшли кошти від покупця за товари	361	26 079	
5	11.04	138	Перераховано для купівлі валюти	632		25 000

№	Дата	№ до- кум	Зміст господарської операції	Корр. рахунок	Сума, грн.	
					надход- ження	вибуття
6	16.04	139	Перераховано ТОВ «АБВ» за оренду приміщення, яке займає ПП Петренко відповідно до взаєморозрахунків	92		3 000
7	17.04	23	Надійшла попередня оплата від покупця	361	14 200	
8	18.04	18/34	Зараховано виручку з каси підприємства	301	8 200	
9	20.04	140	Перераховано до бюджету податок з власників транспортних засобів	641		500
10	21.04	141	Перераховано до бюджету ПДВ	641		4 367

Завдання 62 (для самостійної роботи за підтемою 7.6)

1. Скласти план та програму проведення аудиту грошових коштів у національній валюті АТ «Мрія» за методикою, наданою у п. 4 та п. 5 Теми 5 Модуля І (всі наступні завдання щодо складання плану та програми за визначеними об'єктами необхідно робити саме за цією методикою).
2. Скласти план та програму проведення аудиту грошових коштів у іноземній валюті АТ «Мрія».
3. Скласти план та програму проведення аудиту грошових коштів на рахунках у банку АТ «Мрія».
4. Скласти план та програму проведення аудиту інших коштів АТ «Мрія».

7.6.4. ТЕМАТИКА ІНДИВІДУАЛЬНИХ ЗАВДАНЬ

Завдання 63 (для індивідуальної роботи за підтемою 7.6)

1. Скласти робочі документи аудитора щодо перевірки грошових коштів за видами та за різними цілями перевірки (викладач визначає індивідуально).
2. Скласти незалежні тести аудиту грошових коштів за видами коштів.
3. Скласти тести на відповідність внутрішнього контролю при аудиторській перевірці грошових коштів за видами коштів.

Теми рефератів за Темою 7.6

1. Методика аудиту грошових коштів у національній валюті.
2. Методика аудиту грошових коштів у іноземній валюті.
3. Методика аудиту грошових коштів на рахунках у банку.
4. Методика аудиту інших коштів.

7.6.5. ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК ЗА ПІДТЕМОЮ 7.6

Безготівкові розрахунки — перерахування певної суми коштів з розрахунків платників на рахунки одержувачів коштів, а також перерахування банками за дорученням підприємств і фізичних осіб, а також коштів, внесених ними готівкою в касу банку, на рахунки одержувачів коштів.

Готівкові розрахунки — платежі готівкою підприємств (підприємців) і фізичних осіб за реалізовану продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги), а також за операціями, які безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) та іншого майна.

Грошові документи — поштові марки, сплачені проїзні документи, сплачені путівки до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку.

Грошові кошти (гроші) (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

Грошові кошти у дорозі — грошові суми, внесені в каси банків, ощадні каси або поштові відділення для подальшого їх зарахування на поточні або інші рахунки підприємства.

Журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів — документ, що застосовується для реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів та інших касових документів.

Іноземна валюта — валюта інша, ніж валюта звітності.

Картковий рахунок — банківський поточний рахунок, на якому обліковуються операції за платіжними картками.

Каса — приміщення або місце здійснення готівкових розрахунків, а також приймання, видачі, зберігання готівкових коштів, інших цінностей, касових документів.

Касова книга — документ установленої форми, що застосовується для здійснення первинного обліку готівки в касі.

Касовий ордер — первинний документ (прибутковий або видатковий касовий ордер), що застосовується для оформлення надходжень (видачі) готівки з каси.

Касові документи — документи (касові ордери та платіжні чи розрахунково-платіжні відомості, розрахункові документи, відомості закупівлі сільськогосподарської продукції, інші прибуткові та видаткові касові документи), за допомогою яких відповідно до законодавства України оформляються касові операції, звіти про використання коштів, а також відповідні журнали встановленої форми для реєстрації цих документів та книги обліку.

Касові операції — операції підприємств (підприємців) між собою та з фізичними особами, що пов'язані з прийманням і видачею готівки під час проведення розрахунків через касу з відображенням цих операцій у відповідних книгах обліку.

Курсова різниця — різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти за різних валютних курсів.

Ліміт залишку готівки в касі — граничний розмір суми готівки, що може залишатися в касі в позаробочий час.

Меморіальний ордер — розрахунковий документ, який складається за ініціативою банку для оформлення операцій зі списання коштів з рахунка платника, внутрішньобанківських операцій.

Монетарні статті — статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їхніх еквівалентів.

Операція в іноземній валюті — господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.

Платіжна вимога — розрахунковий документ, що містить вимогу стягувача або, в разі договірної списання, отримувача до банку, що обслуговує платника, здійснити без погодження з платником переказ визначеної суми коштів з рахунка платника на рахунок отримувача.

Платіжна вимога-доручення — розрахунковий документ, який складається з двох частин: верхньої — вимоги отримувача безпосередньо до платника про сплату визначеної суми коштів; нижньої — доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунка визначеної ним суми коштів та перерахування її на рахунок отримувача.

Платіжне доручення — розрахунковий документ, що містить письмове доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунка зазначеної суми коштів та її перерахування на рахунок отримувача.

Платіжні інструменти — засіб певної форми на паперовому, електронному чи іншому виді носія інформації, використання якого ініціює переказ грошей з відповідного рахунка платника.

Розрахунковий чек — розрахунковий документ, що містить нічим не обумовлене письмове розпорядження власника рахунка (чекодавця) банку-емітенту, в якому відкрито його рахунок, про сплату чекодержателю зазначеної в чеку суми коштів.

Розрахунково-касове обслуговування — надання банком клієнту, на підставі укладеного між ними договору, послуг, які пов'язані з переказом коштів з рахунку / на рахунок цього клієнта, видачею йому грошей у готівковій формі, а також здійсненням інших операцій, передбачених договором, форму та зміст якого банк розробляє самостійно.

Інформаційні джерела: 2, 3, 4, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 21, 22, 25, 26, 27, 29, 40, 43, 45, 47, 48, 49, 51, 52, 53, 57, 58, 61, 64, 65, 66, 68, 71, 78, 82, 83, 84, 85, 88, 94, 99, 103.

Підтема 7.7. АУДИТ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

Методичні рекомендації

Перед вивченням цієї підтеми слід пригадати, які групи об'єктів належать до власного капіталу, визначення цих складових. На початку теми, необхідно розглянути мету і з'ясувати завдання аудиту саме власного капіталу. Потім потрібно визначити нормативно-правову документацію та законодавчі акти, які розглядають особливості ведення обліку за об'єктами перевірки. Далі слід з'ясувати джерела аудиторських доказів перевірки власного капіталу.

Наступним кроком є складання за поданою в темі 5 модуля I дедуктивною методикою плану перевірки об'єкта і, на підставі плану, програми з відображенням конкретних процедур до кожного завдання аудиту. Значну увагу слід приділити опису методики проведення аудиторської перевірки власного капіталу, яка є послі-

довним викладенням (загальним текстом без використання таблиці) змісту складеної перед цим програми аудиту.

Крім того, необхідно визначити типові та можливі порушення обліку власного капіталу, з якими може зустрітися аудитор у процесі перевірки.

7.7.1. МЕТОДИЧНІ ПОРАДИ ДО ВИВЧЕННЯ ТЕМИ

Перелік питань

1. Мета, предмет і об'єкти аудиту власного капіталу.
2. Нормативно-правове забезпечення аудиту власного капіталу.
3. Джерела аудиторських доказів перевірки власного капіталу.
4. План та програма аудиту власного капіталу.
5. Методика аудиту власного капіталу.
6. Типові та можливі порушення обліку власного капіталу.

1.Мета , предмет і об'єкти аудиту власного капіталу

Мета аудиту власного капіталу — встановити достовірність первинних даних відносно формування та використання власного капіталу, повноти та своєчасності відображення інформації в первинних та зведених документах й облікових регістрах, правильність ведення обліку власного капіталу відповідно до установчих документів та облікової політики, достовірність відображення стану власного капіталу у звітності підприємства.

Предмет аудиту власного капіталу — господарські операції та процеси, пов'язані з формуванням власного капіталу та його складових, а також відносини, що виникають при цьому між підприємствами та його власниками та учасниками.

Об'єктами аудиту власного капіталу можуть бути:

- 1) Елементи облікової політики:
- П(С)БО, якими керується підприємство при веденні обліку власного капіталу;
 - номенклатура робочих бухгалтерських рахунків, а також будова аналітичних рахунків з обліку власного капіталу;
 - порядок обліку курсових різниць протягом звітного періоду;
 - порядок створення й використання резервного капіталу, крім випадків, коли утворюється в порядку, встановленому законодавством;
 - встановлення порядку вибуття й визначення розміру частки належного їм додаткового капіталу;

- оцінка внесків й порядок збільшення статутного (іншого зареєстрованого) капіталу;
- порядок розподілу чистого прибутку.

2) Операції з обліку:

- формування та використання статутного капіталу;
- формування та використання пайового капіталу;
- формування та використання іншого зареєстрованого капіталу;
- формування та використання капіталу у дооцінках;
- формування та використання додаткового капіталу;
- формування та використання резервного капіталу;
- формування та використання виученого капіталу;
- формування та використання неоплаченого капіталу;
- формування та використання нерозподілених прибутків (непокритих збитків).

3) Записи в первинних документах, реєстрах обліку та у звітності.

4) Інформація про порушення ведення в обліку нестачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізії, перевірок, звітах аудиторів.

2. Нормативно-правове забезпечення аудиту власного капіталу

Слід пригадати, що нормативні документи щодо обліку будь-якого об'єкту чи групи об'єктів умовно можна розподілити на дві частини:

1. Загальні документи, притаманні всім об'єктам або їх більшості (див. п. 2 Підтеми 7.1 Модуля II, їхній перелік включає 16 документів);
2. Документи, де відображаються вимоги саме до визначеної групи об'єктів (нумерація документів цієї групи починається з 17-ї позиції).

Документами щодо обліку саме власного капіталу є:

- 17) Модельний статут товариства з обмеженою відповідальністю / Постанова КМУ № 1182 від 16.11.11;
- 18) Порядок реєстрації випуску акцій при зміні розміру статутного капіталу акціонерного товариства / Рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку № 1073 від 31.07.12;
- 19) Про акціонерні товариства / Закон України № 514-VI від 17.09.08;
- 20) Про господарські товариства / Закон України № 1576-XII від 19.09.91;
- 21) Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні / Закон України № 448/96-ВР від 30.10.96;

- 22) Про цінні папери та фондовий ринок / Закон України № 3480-IV від 23.02.06;
- 23) П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал» (для звітності по 2012 р. включно) (Додаток С);
- 24) П(С)БО 17 «Податок на прибуток» (Додаток С);
- 25) П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» (Додаток С);
- 26) П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» (Додаток С);
- 27) П(С)БО 24 «Прибуток на акцію» (Додаток С);
- 28) П(С)БО 34 «Платіж на основі акцій» (Додаток С).

3. Джерела аудиторських доказів перевірки власного капіталу

Необхідно пригадати, які питання, визначені в темі, пов'язані з об'єктами або групами об'єктів перевірки та які аудиторські докази, розглядаються на трьох основних групах носіїв інформації:

- А) фінансовій звітності;
- Б) реєстрах обліку;
- В) первинних документах.

А). Де саме відображаються об'єкти власного капіталу у фінансовій звітності, представлено в табл. 7.7.1, в якій розглянуто тільки чотири об'єкти.

Таблиця 7.7.1

Відображення об'єктів власного капіталу у фінансовій звітності

Назва форми	Код рядка	Назва рядка
Статутний капітал		
Баланс 2012 р. (Додаток А)	300	Статутний капітал
Баланс (Звіт про фінансовий стан) 2013 р. (Додаток А.1)	1400	Зареєстрований (пайовий) капітал
Звіт про власний капітал 2012 р. (Додаток Г)	-	Графа 3 «Статутний капітал»
Резервний капітал		
Баланс 2012 р. (Додаток А)	340	Резервний капітал
Баланс (Звіт про фінансовий стан) 2013 р. (Додаток А.1)	1415	Резервний капітал
Звіт про власний капітал 2012 р. (Додаток Г)	-	Графа 7 «Резервний капітал»
Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)		
Баланс 2012 р. (Додаток А)	350	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)

Назва форми	Код рядка	Назва рядка
Баланс (Звіт про фінансовий стан) 2013 р. (Додаток А.1)	1420	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)
Звіт про фінансові результати 2012 р. (Додаток В)	220 225	Чистий: - прибуток - збиток
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) 2013 р. (Додаток В.1)	2350 2355	Чистий фінансовий результат: прибуток збиток
Звіт про власний капітал 2012 р. (Додаток Г)	-	Графа 8 «Нерозподілений прибуток»
Неоплачений капітал		
Баланс 2012 р. (Додаток А)	360	Неоплачений капітал
Баланс (Звіт про фінансовий стан) 2013 р. (Додаток А.1)	1425	Неоплачений капітал
Звіт про власний капітал 2012 р. (Додаток Г)	-	Графа 9 «Неоплачений капітал»

Б). *Регістри* аналітичного обліку капіталу є (Додаток У):

- журнальна форма — Журнал 7;
- спрощена форма — Відомість 5-м;
- книжково-журнальна форма :
 - за всіма видами капіталу (крім пайового) — Книга К-39;
 - пайовий капітал — Книга К-20 (20-1);

В). Окремих первинних документів для складових власного капіталу, які застосовуються тільки для їх відображення, не існує.

Тому, *первинними документами* з обліку власного капіталу є документи, що використовуються для обліку кореспондуючих до власного капіталу об'єктів.

Так, якщо капітал (здебільше — статутний (інший зареєстрований) як погашення неоплаченого капіталу), згідно визначених у певних документах часток, формується необоротними активами, грошовими коштами та запасами, то склад первинних документів буде наступним (табл. 7.7.2).

Формування різних видів капіталу шляхом певних розрахунків, їх списання за рахунок визначених джерел (але не за рахунок товарно-матеріальних цінностей) та використання на визначені цілі, як правило, оформлюється Бухгалтерськими довідками (розрахунками бухгалтерії).

Таблиця 7.7.2

Первинні документи з формування власного капіталу необоротними активами, грошовими коштами та запасами

Група активів	Первинні документи
Грошовими коштами (один з зазначених документів у залежності від форми оплати)	- Прибутковий касовий ордер <i>Форма № КО-І</i>; - Платіжне доручення; - Повідомлення/квитанція.
Запасами (незалежно від виду) — весь наданий комплект	- Акт оцінки товарно-матеріальних цінностей — <i>шифр форми відсутній</i>; - Акт приймання — передачі товарно-матеріальних цінностей — <i>шифр форми відсутній</i>; - Прибутковий ордер <i>Форма № М-4</i>.
Необоротними активами (основними засобами) — весь наданий комплект	- Акт оцінки товарно-матеріальних цінностей — <i>шифр форми відсутній</i>; - Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів <i>Форма № 03-І</i>.
Нематеріальними активами (право інтелектуальної власності) — весь наданий комплект	- Акт оцінки товарно-матеріальних цінностей — <i>шифр форми відсутній</i>; - Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів <i>Форма № НА-І</i>.

4. План і програма аудиту власного капіталу

Складіть план самостійно, використовуючи (можна — частково) відображені нижче завдання та додаючи свої, а потім порівняти його з тим, який буде подано на лекції за цією підтемою. Відповідно до методики, яку використовують автори цього посібника, план аудиту за конкретним об'єктом складається за таблицею, поданою в питанні 4 Теми 5 Модуля І.

Завданнями аудиту власного капіталу в цілому є:

- перевірка достовірності відображення показників щодо власного капіталу в обліку та звітності, встановлення законності й правильності їх формування та цілеспрямованого використання;
- встановлення обґрунтованості операцій з формування прибутків, їх розподілу та використання, одержання збитків та їх покриття;
- встановлення повноти формування статутного (іншого зареєстрованого) капіталу, відповідності фактичних внесків учасників умовам установчих документів, дотримання строків внесення часток до статутного (іншого зареєстрованого) капіталу;
- перевірка розрахунків щодо неоплаченого та вилученого капіталів;

- перевірка стабільності величини статутного (іншого зареєстрованого) капіталу, його відповідності розміру, визначеному установчими документами.;

- перевірка правильності формування та використання інших видів капіталу: пайового, додаткового, резервного, капіталу у дооцінках.

Приклад програми (розширеного плану) аудиту власного капіталу подано студентам при вивченні теми 5 «Планування аудиту» Модулю 1 цього посібника, але студенти можуть самостійно розробити програму аудиту за цим об'єктом, або використати запропоновану, доповнивши більшою кількістю процедур, що дасть можливість більш ретельно перевірити наявність та рух власного капіталу на підприємстві, а також з'ясувати можливі порушення щодо організації та методики обліку і документального оформлення його складових.

5. Методика аудиту власного капіталу

Аудит власного капіталу необхідно розпочинати із ознайомлення з фінансовою звітністю та загальними документами підприємства. На момент надання завдання одному з аудиторів для проведення аудиту власного капіталу, аудиторська фірма повинна оцінити всі установчі та загальні документи на предмет підтвердження права власності на майно підприємства та законні підстави діяльності підприємства. Але основні проблемні питання, які виникають у процесі аудиту, буде з'ясовано саме у цьому питанні підтеми.

Після отримання завдання на проведення аудиту власного капіталу, склавши план і програму (розширений план) проведення аудиту, аудитор відповідно до неї розпочинає проводити перевірку.

Починається перевірка з оцінки загальних документів, що надають право на здійснення конкретних видів діяльності та методики і організації обліку власного капіталу, зазначених у Наказі про облікову політику. При цьому, аудитор визначає методичні та організаційні особливості, з'ясовує можливість застосування тих чи інших методик, які можна запропонувати та оцінює такі питання у Наказі про облікову політику:

- оцінює власний капітал підприємства, його складові;
- уточнює на підставі робочого у рахунків які саме рахунки і субрахунки використовує підприємство і яким чином деталізується інформація для обліку розрахунків із власниками та за іншими складовими капіталу;
- з'ясовує методику розрахунку резервного капіталу та проведення інших відрахувань відповідно до Статуту;

- вивчає посадові інструкції бухгалтерів з обліку складових власного капіталу;
- з'ясовує порядок формування статутного (іншого зареєстрованого) капіталу, розподілу прибутку тощо.

При проведенні аудиту за цим об'єктом аудиторська фірма повинна виділити для себе, принаймні, чотири напрями перевірки:

- 1) аудит установчих документів;
- 2) аудит формування статутного (іншого зареєстрованого) капіталу;
- 3) аудит розрахунків із засновниками;
- 4) аудит оподатковування при формуванні статутного (іншого зареєстрованого) капіталу і при розрахунках із засновниками.

Перший напрям припускає перевірку юридичних основ на право функціонування економічного суб'єкта відповідно до чинного законодавства. Другим є перевірка правильності та своєчасності формування статутного капіталу. Третій напрям — перевірка правильності формування статутного капіталу, проміжних і остаточних розрахунків із засновниками (учасниками). Четвертий — перевірка нарахування і сплати податків та інших обов'язкових платежів.

З аналізу цих напрямів випливають наступні завдання перевірки:

- 1) підтвердити юридичні підстави на право функціонування економічного суб'єкта;
- 2) підтвердити правильність формування статутного капіталу;
- 3) підтвердити правильність розрахунків із засновниками;
- 4) встановити повноту і своєчасність формування статутного капіталу;
- 5) встановити повноту і правильність розрахунків із засновниками;
- 6) підтвердити достовірність бухгалтерської (фінансової) звітності в частині:

- розміру і структури статутного (іншого зареєстрованого) капіталу;
 - заборгованості засновників (учасників) по внесках у статутний (інший зареєстрований) капітал;
 - наявності власних акцій, викуплених в акціонерів;
 - наявності заборгованості засновникам (учасникам) з виплати доходів;
 - існування організаційних витрат, а саме — фінансових вкладень в статутні капітали інших економічних суб'єктів;
- 7) встановити правильність і наявність основи для проведення розрахунків. А саме — надати оцінку отриманих як внески до статутного капіталу матеріальних цінностей (включаючи об'єкти нерухомості), нематеріальних активів, цінних паперів тощо;

- 8) встановити правильність і своєчасність одержання доходів від участі в статутних капіталах інших економічних суб'єктів;

9) визначити юридичні підстави для входження, участі та вибутті зі статутних капіталів різних економічних суб'єктів;

10) перевірити правильність нарахування, утримання і перерахування податків та інших обов'язкових платежів.

У процесі аудиторської перевірки економічного суб'єкта аудитор повинен провести експертизу установчих документів не тільки на відповідність чинному законодавству, але й на наявність і повноту відомостей, які дозволяють:

- 1) здійснювати діяльність економічного суб'єкта;
- 2) проводити розрахунки;
- 3) виконувати зобов'язання;
- 4) формувати статутний та інші капітали;
- 5) уточнювати розрахунки із засновниками;
- 6) визначити правові та податкові наслідки угод тощо.

Крім того, необхідно пам'ятати, що отриману при здійсненні експертизи установчих документів інформацію, аудитор може використувати при перевірці інших ділянок і операцій обліку. Тому аудитору в своїх робочих документах варто визначити вплив отриманої інформації на формування повного аудиторського судження при складанні аудиторського звіту щодо достовірності звітності.

У процесі експертизи установчих документів необхідно встановити:

- структуру керівництва економічним суб'єктом і повноваження керівників усіх рівнів при прийнятті відповідних управлінських рішень;
- своєчасність внесення змін в установчі документи (при їх наявності);
- види діяльності економічного суб'єкта;
- засновників економічного суб'єкта;
- розмір статутного (іншого зареєстрованого) капіталу і частки кожного засновника;
- адекватність методів оцінки внесених засновниками часток в статутний (інший зареєстрований) капітал у натуральній і нематеріальній формах;
- своєчасність внесення засновниками своїх часток у статутний (інший зареєстрований) капітал;
- розмір і вид внесення засновниками своїх часток у статутний (інший зареєстрований) капітал;
- правильність оформлення документів по внесках у статутний (інший зареєстрований) капітал;
- організаційно-правову форму економічного суб'єкта (акціонерне товариство, товариство з обмеженою відповідальністю, приватне підприємство та ін.);
- чи відноситься до малих підприємств економічний суб'єкт, що перевіряється;

- чи передбачено в Статуті проведення зовнішньоекономічної діяльності;
- чи визначено рахунки, які має право відкривати економічний суб'єкт в установах банків;
- чи передбачено в Статуті створення капіталу у дооцінках, резервного й додаткового капіталу;
- чи має право економічний суб'єкт створювати на території України і за кордоном філії й інші структурні підрозділи, виділені на самостійний баланс;
- наявність та строк дії ліцензії на здійснення видів діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до чинного законодавства;
- порядок розподілу прибутку, що залишився у розпорядженні економічного суб'єкта за підсумками року після сплати обов'язкових платежів;
- правильність начислення доходів засновникам і акціонерам та порядку утримання податку;
- правильність оформлення бухгалтерської документації та складання бухгалтерських проведення з формування статутного (іншого зареєстрованого) капіталу;
- відповідність записів у первинних документах записам у регістрах бухгалтерського обліку по рахунках і відповідність цих даних даним звітності.

Для узагальнення інформації про стан і рух *статутного капіталу* економічного суб'єкта призначений пасивний балансовий субрахунок 401 «Статутний капітал», на якому відображається статутний капітал господарських товариств, державних і комунальних підприємств. За кредитом субрахунку 401 «Статутний капітал» відображається збільшення статутного капіталу, за дебетом — його зменшення (вилучення). Сальдо за цим рахунком повинно відповідати розміру статутного капіталу, зафіксованому в установчих документах підприємства. Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу за кожним засновником, учасником, акціонером тощо.

Згідно із Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [4] на субрахунок 403 «Інший зареєстрований капітал» відображається зареєстрований капітал інших підприємств, зокрема приватних підприємств, формування якого передбачено в установчих документах. Методика відображення господарських операцій за цим субрахунком ідентична до застосування субрахунку 401.

Аудитору необхідно перевірити чи проводяться записи по субрахунках 401 та 403 лише у випадках збільшення чи зменшення статутного (іншого зареєстрованого) капіталу. Треба нагадати, що такі зміни не-

обхідно відображати тільки у встановленому порядку і тільки після внесення відповідних змін в установчі документи підприємства.

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [4] рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» має субрахунок 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу». На ньому відображаються внески, які надходять для формування статутного капіталу, зокрема акціонерного товариства, після його оголошення і до реєстрації відповідних змін до установчих документів. Сальдо субрахунку 404 після реєстрації статутного капіталу в установленому порядку повинно списуватися у кореспонденції із кредитом субрахунку 401 «Статутний капітал», а у разі якщо підприємству відмовлено у реєстрації статутного капіталу, у кореспонденції з дебетом субрахунку 404 відображаються операції з повернення активів, які надходили як внески.

Після державної реєстрації економічного суб'єкта його статутний капітал у сумі внесків засновників (учасників), передбачених установчими документами (у сумі зробленої підписки на акції), відображається за кредитом рахунку 401 «Статутний капітал» у кореспонденції з рахунком 46 «Неоплачений капітал».

Крім того, необхідно перевірити організацію аналітичного обліку за субрахунками 401 та 404, з'ясувати, чи ведеться аналітичний облік розрахунків із засновниками підприємства на стадіях формування капіталу, за видами акцій, заборгованості по внесках до статутного капіталу.

Контроль за фактичним надходження внесків засновників проводиться за кредитом рахунку 46 «Неоплачений капітал» у кореспонденції із рахунками з обліку: коштів (рахунки 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»), матеріальних цінностей (рахунки 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 16 «Довгострокові біологічні активи», 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари»), нематеріальних активів (рахунок 12 «Нематеріальні активи») тощо.

У аналогічному порядку перевіряються розрахунки по внесках у статутний капітал із засновниками (учасниками) підприємств інших організаційно-правових форм. При цьому, запис за дебетом 46 «Неоплачений капітал» і кредитом рахунку 401 «Статутний капітал» складається на усю величину статутного (складового), капіталу, оголошену в установчих документах. У тому випадку, коли акції підприємства, створеного у формі акціонерного товариства, реалізуються за ціною, що перевищує їхню номінальну вартість, виручена сума різниці між про-

дажною і номінальною вартістю відноситься в кредит рахунку 42 «Додатковий капітал».

За даними рахунку 67 «Розрахунки з учасниками» перевіряються розрахунки із засновниками підприємства з нарахування і виплати їм доходів. Нарахування і виплата доходів працівникам підприємства, які входять до його засновників, нараховується за кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Нарахування доходів (дивідендів) від участі в підприємстві відображається записом за дебетом субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» за рахунок прибутку звітного року чи нерозподіленого прибутку минулих років і кредиту рахунку 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами».

Виплата нарахованих сум доходів відображається за дебетом рахунку 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» у кореспонденції з рахунками обліку коштів. При виплаті доходів від участі в підприємстві продукцією (роботами, послугами) цього підприємства і т. ін., у бухгалтерському обліку це відображається наступними записами: за дебетом рахунку 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» у кореспонденції з рахунками обліку доходів від реалізації відповідних цінностей. Аналітичний облік за рахунком 67 «Розрахунки з учасниками» ведеться за кожним засновником, учасником, акціонером.

Значну увагу необхідно приділити аудиторській перевірці організації обліку і виплат *дивідендів*. Підприємство зобов'язане виплатити оголошені за кожною категорією (типом) акцій дивіденди. Дивіденди виплачуються грошима, а у випадках, передбачених Статутом товариства, іншим майном. Джерелом виплати дивідендів є чистий прибуток підприємства за поточний рік.

Рішення про виплату річних дивідендів та дата виплати, розмір дивіденду та форми його виплати за акціями кожної категорії (типу) приймається загальними зборами акціонерів на підставі Статуту за рекомендацією ради директорів (наглядацької ради) товариства. Загальні збори акціонерів мають право прийняти рішення не виплачувати дивіденди по акціях визначених категорій (типів) або виплачувати дивіденди в неповному розмірі по привілейованих акціях, розмір дивіденду по який визначений у статуті. Тобто, за рішенням зборів, дивіденди можуть бути направлені на розвиток підприємства.

Важливим моментом при проведенні аудиту є перевірка нарахування і сплати *податків та інших обов'язкових платежів*.

Особливу увагу аудитор повинен приділити порядку визначення прибутку, його розподілу та використанню, перевіривши всі операції суцільним методом. Разом з тим, необхідно порівняти виписки з прото-

колів загальних зборів за операціями, що відображені у бухгалтерському обліку з обліку розподілу та використання прибутку.

Всі виявлені порушення в процесі аудиту повинні бути зафіксовані у робочих документах аудитора з посиланням на копії первинних документів і регістрів, які аудитор повинен прикласти до свого звіту.

Для накопичення інформації аудиторіві доцільно використовувати таблиці, у яких відображаються всі викривлення: помилки, розбіжності, зловживання тощо, що надасть більше можливостей для визначення загальної суми викривлень.

6. Типові та можливі порушення обліку власного капіталу

До типових та можливих порушень по операціях з обліку власного капіталу слід віднести:

- незадовільне оформлення первинних документів (застосування нетипових чи недоречних форм, відсутність підписів, печаток, не заповнення всіх необхідних реквізитів);
- порушення нормативних документів щодо формування та використання видів власного капіталу;
- невнесення (неповне внесення) впродовж першого року засновниками часток до статутного капіталу;
- несвочасне внесення змін до реєстру акціонерів (якщо їх чисельність більша за 50 відсотків);
- несвочасне документальне оформлення операцій щодо вибуття і прийому нових засновників підприємства;
- неправильне документування часток засновників, які були внесені до статутного (іншого зареєстрованого) капіталу або повернуті;
- залишок за кредитом субрахунків 401 «Статутний капітал» або 403 «Інший зареєстрований капітал» не відповідає заявленому в установчих документах;
- необґрунтоване збільшення статутного (іншого зареєстрованого) капіталу за рахунок підвищення вартості запасів або необоротних активів понад погоджену засновниками (учасниками) їхню справедливую вартість (для підприємств недержавної форми власності);
- неправильне документальне відображення формування внесків засновників щодо внесення різних видів матеріальних цінностей;
- неврахування курсових різниць у разі внесків до статутного (іншого зареєстрованого) капіталу валютних цінностей засновником–нерезидентом;
- не відображення або невірне відображення за рахунками обліку здійснених операцій щодо формування статутного (іншого зареєстрованого) капіталу;

- недотримання вимог нормативних документів;
- використання прострочених документів та відсутність оформлених відповідно до чинного законодавства документів;
- безпідставне виправлення записів у документах;
- відсутність оригіналів або завірених відповідно до законодавства документів;
- наявність фіктивних документів;
- неправильне обчислення нерозподіленого прибутку (непокритого збитку);
- неправильне обчислення дивідендів;
- не виплата дивідендів за привілейованими акціями;
- відсутність списку осіб, що мають право на майновий пай та визначення розміру індивідуального майнового паю;
- відсутності документів щодо передачі в оренду або викупу паю;
- не відображення або невірне відображення емісійного доходу при вилученні акцій;
- неправильне відображення дооцінки або безоплатно одержаних необоротних активів;
- невірне створення або використання резервного капіталу;
- використання прибутку впродовж року на інші цілі, крім як на формування (поповнення) резервного капіталу та на нарахування дивідендів учасникам;
- прийняте рішення про виплату дивідендів за акціями до повної сплати розміру всього статутного капіталу чи при наявності у товариства ознак банкрутства;
- невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку тощо.

7.7.2. ПЛАНИ ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ

Тема практичного заняття 7.7.1.

АУДИТ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ — СИТУАЦІЙНІ ЗАВДАННЯ

Питання для вивчення та обговорення

1. Мета і завдання аудиту власного капіталу.
2. Нормативно-правове забезпечення аудиту власного капіталу.
3. Джерела аудиторських доказів перевірки власного капіталу.
4. Методика аудиту власного капіталу.
5. Типові та можливі порушення обліку власного капіталу.

Мета практичного заняття — з'ясування мети та завдань аудиту власного капіталу, визначення чинної нормативної бази із розкриттям змісту кожного джерела у частині, що стосується безпосередньо обліку складових власного капіталу, на-

буття практичних навичок щодо підтвердження чинності господарських ситуацій, пов'язаних із обліком складових власного капіталу, з'ясування типових та можливих порушень обліку складових власного капіталу.

Тема практичного заняття 7.7.2.

МЕТОДИКА АУДИТУ СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ

Питання для вивчення та обговорення

1. Методика аудиту формування статного капіталу підприємств різних форм власності.
2. Методика аудиту складу статутного капіталу.
3. Методика аудиту розміру статутного капіталу.
4. Методика аудиту змін у статутному капіталі.
5. Методика аудиту сплати внесків до статутного капіталу.
6. План та програма аудиту статутного капіталу.

Мета практичного заняття — визначення джерел аудиторських доказів перевірки власного капіталу, набуття навичок зі складання плану та програми аудиту статутного капіталу, оволодіння методичними прийомами та процедурами аудиту статутного капіталу.

Навчальний матеріал до практичного заняття 7.7.1.

Завдання 64

На основі проведення аудиту наступних господарських операцій, з'ясувати їх відповідність чинному законодавству, визначити нормативні документи, що були порушені, розрахувати вплив порушень на фінансові результати та розробити рекомендації щодо виправлення помилок. Узагальнити результати у Звіті аудитора.

Умова завдання

1). ТОВ «Степ» зареєстровано 17.01.2012 р., статутний капітал — 90000 грн. Станом на 01.10.2012 р. заборгованість засновників становила 25000 грн, в т.ч. — Симоненка С.С. — 11500 грн, Комар К.М. — 13500 грн. У жовтні 2012 р. Симоненко С.С. погасив частку заборгованості згідно зі Статутом обладнанням на оціночну вартість 10000 грн, Комар К.М. погасила заборгованість згідно зі Статутом готівкою в касу підприємства у повній сумі. Грошові кошти внесені на поточний рахунок.

2). У жовтні у зв'язку з інфляцією ТОВ «Степ» здійснено дооцінку первісної вартості всіх основних засобів підприємства. Загальна сума дооцінки — 18500 грн.

Бухгалтером ТОВ «Степ» у жовтні 2012 р. було зроблено наступні записи:

Д 152	К 46	10000 грн
Д 311	К 718	13500 грн
Д 152	К 719	18500 грн

Домашнє завдання

1. Скласти Звіт аудитора за результатами проведення перевірки господарської ситуації (Завдання 64).

Навчальний матеріал до практичного заняття 7.7.2.

Завдання 65

Аудиторській фірмі «Професіонал» згідно з договором необхідно здійснити аудиторську перевірку фінансової звітності за 2012 рік АТ «Мрія» у частині аудиту статутного капіталу.

Термін перевірки — з 08.04.2013 по 14.04.2013 р.

Бригада аудиторів у складі:

- старший (сертифікований) аудитор — Сидоренко С.С.
- аудитор — Михайленко М.М.

Умова завдання

1. Скласти план проведення аудиту статутного капіталу АТ «Мрія» за методикою, наданою у п. 4 Теми 5 Модуля І.

2. Скласти програму проведення аудиту статутного капіталу АТ «Мрія» за методикою, наданою у п. 5 Теми 5 Модуля І.

Домашнє завдання

1. Закінчити складання програми аудиту статутного капіталу АТ «Мрія».

7.7.3. ПИТАННЯ ТА ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ

1. Методика аудиту капіталу у дооцінках, типові та можливі порушення.
2. Методика аудиту пайового капіталу, типові та можливі порушення.
3. Методика аудиту додаткового капіталу, типові та можливі порушення.
4. Методика аудиту резервного капіталу, типові та можливі порушення.
5. Методика аудиту вилученого капіталу, типові та можливі порушення.
6. Методика аудиту неоплаченого капіталу, типові та можливі порушення.
7. Методика аудиту нерозподілених прибутків (непокритих збитків), типові та можливі порушення.
8. Джерела аудиторських доказів пайового капіталу.
9. Джерела аудиторських доказів додаткового капіталу.
10. Джерела аудиторських доказів резервного капіталу.
11. Джерела аудиторських доказів вилученого та неоплаченого капіталу.

Завдання 66 (для самостійної роботи за підтемою 7.7)

На основі проведення аудиту наступних господарських операцій з'ясувати їх відповідність чинному законодавству, визначити нормативні документи, які було порушено, розрахувати вплив порушень на фінансові результати та розробити рекомендації щодо виправлення порушень. Узагальнити результати у Звіті аудитора.

Умова завдання

ТОВ «Інком» відповідно до Статуту має сформований Статутний капітал у сумі 70000 грн. Статутом передбачено створення резервного капіталу у розмірі 25% Статутного капіталу шляхом щорічних відрахувань — 5% від чистого прибутку.

На 01.01.2012 р. створений резервний капітал ТОВ «Інком» становив 15000 грн. За підсумками 2012 р. ТОВ «Інком» було отримано чистий прибуток у сумі 81756 грн.

У бухгалтерському обліку формування резервного капіталу за 2012 рік відображено:

Д 92К 434087,80 грн.

Завдання 67 (для самостійної роботи за підтемою 7.7)

1. Скласти план та програму проведення аудиту пайового капіталу АТ «Мрія» за методикою, наданою у п. 4 та п. 5 Теми 5 Модуля І (всі наступні завдання щодо складання плану та програми за визначеними об'єктами необхідно робити саме за цією методикою).
2. Скласти план та програму проведення аудиту капіталу у дооцінках АТ «Мрія».
3. Скласти план та програму проведення аудиту додаткового капіталу АТ «Мрія».
4. Скласти план та програму проведення аудиту резервного капіталу АТ «Мрія».
5. Скласти план та програму проведення аудиту вилученого капіталу АТ «Мрія».
6. Скласти план та програму проведення аудиту неоплаченого капіталу АТ «Мрія».
7. Скласти план та програму проведення аудиту нерозподілених прибутків (непокритих збитків) АТ «Мрія».

7.7.4. ТЕМАТИКА ІНДИВІДУАЛЬНИХ ЗАВДАНЬ**Завдання 68 (для індивідуальної роботи за підтемою 7.7)**

1. Скласти робочі документи аудитора щодо перевірки власного капіталу за видами та за різними цілями перевірки (*викладач визначає індивідуально*).
2. Скласти незалежні тести аудиту власного капіталу за складовими капіталу.
3. Скласти тести на відповідність внутрішнього контролю при аудиторській перевірці власного капіталу за його складовими.

Теми рефератів за Підтемою 7.7

1. Методика аудиту пайового капіталу.
2. Методика аудиту капіталу у дооцінках.

3. Методика аудиту додаткового капіталу.
4. Методика аудиту резервного капіталу.
5. Методика аудиту вилученого капіталу.
6. Методика аудиту неоплаченого капіталу.
7. Методика аудиту нерозподілених прибутків (непокритих збитків).

7.7.5. ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК ЗА ПІДТЕМОЮ 7.7

Акціонерне товариство (згідно із Законом України «Про акціонерні товариства») — господарське товариство, статутний капітал якого поділено на визначену кількість акцій однакової номінальної вартості, корпоративні права за якими посвідчуються акціями. Акціонерне товариство не відповідає за зобов'язаннями акціонерів. Акціонери не відповідають за зобов'язаннями товариства і несуть ризик збитків, пов'язаних з діяльністю товариства, тільки в межах належних їм акцій. За типом акціонерні товариства поділяються на публічні та приватні.

Вилучений капітал — фактична собі вартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників.

Власний капітал (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Господарське товариство (згідно із Законом України «Про господарські товариства») — юридична особа, статутний (складений) капітал якої поділений на частки між учасниками.

Господарські товариства (згідно з Господарським кодексом України) — підприємства, установи, організації, створені на засадах угоди юридичними особами і громадянами шляхом об'єднання їх майна та підприємницької діяльності з метою отримання прибутку.

Додатково вкладений капітал — сума внесків засновників понад зареєстровану частину, які пов'язані з придбанням корпоративних прав.

Емісійний дохід — дохід, пов'язаний з придбанням акцій за ціною, вищою за їхню номінальну вартість у акціонерних товариствах.

Звіт про власний капітал (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Інший додатковий капітал — накопичений капітал, сформований внаслідок господарської діяльності підприємства.

Командитне товариство (згідно із Законом України «Про господарські товариства») — господарське товариство, в якому один або декілька учасників здійснюють від імені товариства підприємницьку діяльність і несуть за його зобов'язаннями додаткову солідарну відповідальність усім своїм майном, на яке за законом може бути звернено стягнення (повні учасники).

Колективної власності підприємство (згідно зі ст. 63 Господарського кодексу України) — підприємство, що діє на основі колективної власності.

Комунальне підприємство (згідно зі ст. 63 Господарського кодексу України) — підприємство, що діє на основі комунальної власності територіальної громади, перебуває у підпорядкуванні місцевих органів влади (міст, сіл) і фінансується з державного бюджету.

Неоплачений капітал — сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу протягом першого року діяльності товариства з моменту державної реєстрації.

Нерозподілений прибуток — сума частини чистого прибутку, що не була розподілена між власниками.

Пайовий капітал — сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розмішених у товаристві для здійснення його фінансово-господарської діяльності, це складова викладеного, зареєстрованого власного капіталу.

Повне товариство (згідно із Законом України «Про господарські товариства») — товариство, всі учасники якого займаються спільною підприємницькою діяльністю і несуть солідарну відповідальність за зобов'язаннями товариства усім своїм майном.

Приватне підприємство (згідно зі ст. 63 Господарського кодексу України) — юридична особа, яка діє на основі приватної власності громадян чи суб'єкта господарювання (юридичної особи);

Приватний підприємець — фізична особа, яка зареєстрована в установленому порядку для здійснення підприємницької діяльності.

Резервний капітал — сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів, за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

Статутний капітал — зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства.

Товариство з додатковою відповідальністю (згідно із Законом України «Про господарські товариства») — господарське товариство, статутний капітал якого поділений на частки визначених установчими документами розмірів і яке несе відповідальність за своїми зобов'язаннями власним майном, а в разі його недостатності учасники цього товариства несуть додаткову солідарну відповідальність у визначеному установчими документами однаково кратному розмірі до вкладу кожного з учасників.

Товариство з обмеженою відповідальністю (згідно із Законом України «Про господарські товариства») — господарське товариство, що має статутний капітал, поділений на частки, розмір яких визначається установчими документами, і несе відповідальність за своїми зобов'язаннями тільки своїм майном. Учасники товариства, які повністю сплатили свої вклади, несуть ризик збитків, пов'язаних з діяльністю товариства, у межах своїх вкладів.

Інформаційні джерела: 1, 2, 3, 4, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 21, 22, 25, 26, 27, 29, 30, 40, 43, 45, 47, 48, 49, 51, 52, 53, 57, 58, 61, 64, 65, 66, 68, 71, 78, 82, 83, 84, 85, 88, 94, 99, 103.

Підтема 7.8. АУДИТ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Методичні рекомендації

Перед вивченням підтеми необхідно пригадати, які групи об'єктів належать до зобов'язань, визначення цих складових та критерії їх визнання. На початку підтеми слід розглянути мету та з'ясувати завдання аудиту саме зобов'язань. Потім потрібно визначити нормативно-правову документацію та законодавчі акти, які

розглядають особливості ведення обліку за об'єктами перевірки. Далі необхідно з'ясувати джерела аудиторських доказів при перевірці зобов'язань.

Наступним кроком є складання за поданою в темі 5 модуля І дедуктивною методикою плану перевірки об'єкту і, на підставі плану, програми (розширеного плану) з відображенням конкретних процедур до кожного завдання аудиту. Значну увагу слід приділити опису методики проведення аудиторської перевірки зобов'язань, яка є послідовним викладенням (загальним текстом без використання таблиці) змісту складеної перед цим програми аудиту.

Крім того, необхідно визначити типові та можливі порушення обліку зобов'язань, з якими може зустрітися аудитор у процесі перевірки.

7.8.1. МЕТОДИЧНІ ПОРАДИ ДО ВИВЧЕННЯ ПІДТЕМИ

Перелік питань

1. Мета, предмет і об'єкти аудиту зобов'язань.
2. Нормативно-правове забезпечення аудиту зобов'язань.
3. Джерела аудиторських доказів перевірки зобов'язань.
4. План та програма аудиту зобов'язань.
5. Методика аудиту зобов'язань.
6. Типові та можливі порушення обліку зобов'язань.

1. Мета, предмет і об'єкти аудиту зобов'язань

Мета аудиту зобов'язань — зібрати докази щодо висловлення думки аудитора про правильність, своєчасність та повноту відображення в обліку зобов'язань, а саме; розрахунків підприємства з постачальниками та іншими кредиторами; достовірність залишків за розрахунками з бюджетом, нарахування та сплата податків і зборів, правильність ведення обліку за цими розрахунками, заповнення звітності та відповідність даних облікових реєстрів даним податкової звітності; дотримання законодавства та порядку розрахунків з оплати праці, а також загальну оцінку діючої системи формування інформації щодо оплати праці, її відповідність законодавчим та нормативним актам, а також установити дотримання підприємством вимог П(С)БО 11 «Зобов'язання».

Предмет аудиту зобов'язань — господарські процеси та операції, пов'язані з розрахунками підприємства за зобов'язаннями перед кредиторами, бюджетом, робітниками, а також відносини, що виникають при цьому на підприємстві та за його межами.

Об'єктами аудиту зобов'язань можуть бути:

1) Елементи облікової політики:

- П(С)БО, якими керується підприємство при веденні обліку зобов'язань;

- номенклатура робочих бухгалтерських рахунків, а також будова аналітичних рахунків з обліку зобов'язань;
- порядок проведення інвентаризації розрахунків;
- форми бланків документів, реєстрів обліку, звітності;
- терміни подання документів до бухгалтерії для пред'явлення рахунків;
- трудова дисципліна та дотримання трудового законодавства;
- політика оплати праці та стимулювання;
- система внутрішнього контролю операцій з оплати праці
- перелік податків та зборів, які сплачує підприємство, бази оподаткування за кожним податком чи збором, ставки податків та зборів.

2) Операції з обліку розрахунків

- з постачальниками та підрядниками;
- за кредитними операціями;
- з різними кредиторами та іншими операціями;
- за податками;
- за зборами;
- з оплати праці
- за іншими виплатами працівникам;
- розрахунків з бюджетом за податком на доходи фізичних осіб (ПДФО);
- розрахунків за єдиним соціальним внеском (ЄСВ) щодо утримань із заробітної плати;
- розрахунків за єдиним соціальним внеском (ЄСВ) щодо відрахувань із заробітної плати.

3. Записи в первинних документах, реєстрах обліку та у звітності.

4. Інформація про порушення ведення в обліку нестачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізії, перевірок, висновках аудиторів і постановах правоохоронних органів

2. Нормативно-правове забезпечення аудиту зобов'язань

Необхідно нагадати, що нормативні документи щодо обліку будь-якого об'єкту чи групи об'єктів умовно можна розподілити на дві частини:

1. Загальні документи, притаманні всім об'єктам або їх більшості (див. п. 2 Підтеми 7.1 Модуля II, їхній перелік включає 16 документів);
2. Документи, де відображаються вимоги саме до визначеної групи об'єктів (нумерація документів цієї групи починається з 17-ї позиції).

Нормативними документами щодо обліку саме зобов'язань є:

- 17) Інструкція зі статистики заробітної плати / Наказ Держкомстату № 5 від 13.01.04.
- 18) Кодекс законів про працю [6];
- 19) Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням / Постанова КМУ № 1266 від 26.09.01;
- 20) Про відпустки / Закон України № 504/96-ВР від 15.11.96;
- 21) Про встановлення граничної суми розрахунку готівкою / Постанова Правління НБУ № 210 від 06.06.13;
- 22) Про державний бюджет України на 2013 рік / Закон України № 5515-VI від 06.12.12;
- 23) Про державний бюджет України на 2013 рік / Закон України № 719-VII від 16.01.14;
- 24) Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування / Закон України № 1058-IV від 09.07.03;
- 25) Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і витратами, зумовленими народженням та похованням / Закон України № 2240 від 18.01.01;
- 26) Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності / Закон України № 1105-XIV від 23.09.99;
- 27) Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття / Закон України № 1533-III від 02.03.2000;
- 28) Порядок ведення Реєстру виданих та отриманих податкових накладних / Наказ Міністерства доходів і зборів України № 708 від 25.11.13;
- 29) Порядок визначення класу професійного ризику виробництва за видами економічної діяльності / Постанова Кабінету Міністрів України № 237 від 08.02.12;
- 30) Порядок формування та подання страхувальником звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування / Наказ Міністерства доходів і зборів України № 454 від 09.09.13;
- 31) Про затвердження типових форм первинного обліку особового складу / Наказ Мінстату України № 277 від 27.10.95;
- 32) Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці / Наказ Мінстату України № 489 від 05.12.08;
- 33) Про затвердження порядку обчислення середньої заробітної плати / Постанова КМУ № 100 від 08.02.95;
- 34) Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування / Закон України № 400/97-ВР від 26.06.97;

- 35) Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування / Закон України № 2464-VI від 08.07.10;
- 36) Про колективні договори і угоди / Закон України № 3356-XII від 01.07.93;
- 37) Про обіг векселів в Україні / Закон України № 2374-III від 05.04.01;
- 38) Про оплату праці / Закон України № 108/95-ВР від 24.03.95;
- 39) П(С)БО 11 «Зобов'язання» (Додаток С);
- 40) П(С)БО 14 «Оренда» (Додаток С);
- 41) П(С)БО 16 «Витрати» (Додаток С);
- 42) П(С)БО 26 «Виплати працівникам» (Додаток С).

3. Джерела аудиторських доказів перевірки зобов'язань

Слід пригадати, що питання, пов'язані з аудиторськими доказами, визначеними в темі щодо окремого об'єкту або групи об'єктів перевірки, розглядаються з використанням трьох основних груп носіїв інформації:

- А) фінансова звітність;
- Б) реєстри обліку;
- В) первинні документи.

А). Де саме відображається інформація щодо об'єктів зобов'язань у *фінансовій звітності*, представлено у табл. 7.8.1, в якій розглянуто шість об'єктів.

Таблиця 7.8.1

Відображення об'єктів зобов'язань у фінансовій звітності

Назва форми	Код рядка	Назва рядка
Короткострокові позики		
Баланс 2012 р. (Додаток А)	500	Короткострокові кредити банків
Баланс (Звіт про фінансовий стан) 2013 р. (Додаток А.1)	1600	Короткострокові кредити банків
Звіт про рух грошових коштів 2012 р. (Додаток В)	320 340	Отримані позики Погашення позик
Розрахунки з постачальниками та підрядниками		
Баланс 2012 р. (Додаток А)	530	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги
Баланс (Звіт про фінансовий стан) 2013 р. (Додаток А.1)	1615	Поточна кредиторська заборгованість за: Товари, роботи, послуги

Назва форми	Код рядка	Назва рядка
<i>Розрахунки за податками й платежами</i>		
Баланс 2012 р. (Додаток А)	550	Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом
	170	Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом
	560	Поточні зобов'язання за розрахунками за позабюджетними платежами
	610	Інші поточні зобов'язання
	250	Інші оборотні активи
Баланс (Звіт про фінансовий стан) 2013 р. (Додаток А.1)	1620	Поточна кредиторська заборгованість за: розрахунками з бюджетом
	1621	у тому числі з податку на прибуток
	1135	Дебіторська заборгованість за розрахунками: з бюджетом
	1136	у тому числі з податку на прибуток
	1690	Інші поточні зобов'язання
Примітки до річної фінансової звітності (Додаток Д)	1190	Інші оборотні активи
	1210	Таблиця XII «Податок на прибуток»
	1240	
	1241	
<i>Розрахунки за іншими операціями</i>		
Баланс 2012 р. (Додаток А)		Поточна заборгованість за розрахунками:
	540	- з одержаних авансів
	600	- із внутрішніх розрахунків
	200	Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками
	610	Інші поточні зобов'язання
Баланс (Звіт про фінансовий стан) 2013 р. (Додаток А.1)	210	Інша поточна дебіторська заборгованість
	1690	Інші поточні зобов'язання
	1155	Інша поточна дебіторська заборгованість
	1130	Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами
<i>Розрахунки за виплатами працівникам</i>		
Баланс 2012 р. (Додаток А)	580	Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці
Баланс (Звіт про фінансовий стан) 2013 р. (Додаток А.1)	1630	Поточна кредиторська заборгованість за: розрахунками з оплати праці
Звіт про фінансові результати 2012 р. (Додаток Б)	240	Витрати на оплату праці

Назва форми	Код рядка	Назва рядка
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) 2013 р. (Додаток Б.1)	2505	Витрати на оплату праці
Розрахунки за страхуванням		
Баланс 2012 р. (Додаток А)	570	Поточні зобов'язання за розрахунками зі страхування
	210	Інша поточна дебіторська заборгованість
Баланс (Звіт про фінансовий стан) 2013 р. (Додаток А.1)	1625	Поточна кредиторська заборгованість за: розрахунками зі страхування
Звіт про фінансові результати 2012 р. (Додаток Б)	250	Відрахування на соціальні заходи
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) 2013 р. (Додаток Б.1)	2510	Відрахування на соціальні заходи

Б). *Регістри* аналітичного обліку зобов'язань (крім розрахунків за заробітною платою) є (Додаток У):

- журнальна форма
 - позики — Журнал 2;
 - інші означені у темі зобов'язання — Журнал 3, відомості 3.3, 3.4, 3.5, 3.6;
- спрощена форма — Відомість 3-м;
- книжково-журнальна форма :
 - короткострокові позики — Книга К-39;
 - векселі видані — Книга К-17 або К-39;
 - постачальники та підрядники — Книга К-15 (15а) або К-17;
 - податки й платежі — Книга К-17;
 - інші кредитори — Книги К-17 або К-39.

Регістрами аналітичного обліку розрахунків за заробітною платою та соціальним страхуванням є (Додаток У):

- журнальна форма — Журнал 5 (розділ III) або 5А;
- спрощена форма — Відомість 5-м;
- книжково-журнальна форма :
 - заробітна плата — Книга К-18;
 - соціальне страхування — Книга К-17.

В). Зупинимось тільки на шести видах кредиторської заборгованості, які найчастіше виникають на підприємстві.

Первинними бухгалтерськими документами щодо виникнення заборгованості перед постачальниками та підрядниками є документи з

надходження товарів, виробничих запасів, МШП, здійснених виконаних робіт, наданих послуг:

- Накладна — вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів *Форма № М-11, Видаткова накладна* або Товарно-транспортна накладна *Форма № 1-ТН*, що одержуються в момент, коли визначені об'єкти надійшли на склад;
- Акт виконаних робіт (наданих послуг) — одержуються в момент, коли роботи було виконано чи послуги було надано;
- Податкова накладна, складається одночасно із Накладною-вимогою форми № 11, Видатковою накладною або Актом виконаних робіт (наданих послуг) в момент відвантаження або виконання, якщо постачальник/підрядник є платником ПДВ.

Однак, якщо покупець не є платником ПДВ, то другий примірник цієї накладної залишається у постачальника/підрядника і покупцю не передається.

Зменшується кредиторська заборгованість, як правило, шляхом оплати підприємством постачальнику/підряднику за отримані товари, виробничі запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети, виконані роботи, надані послуги, що відображається платіжними документами, визначеними у питанні 3 Підтеми 7.3 «Аудит необоротних активів».

Первинними документами з виникнення заборгованості за *авансами отриманими* підприємством від покупців, навпаки, є платіжні документи, наведені у питанні 3 Підтеми 7.3 та певний Договір чи Угода. Зменшення (закриття) цієї заборгованості відбувається на підставі відвантаження покупцю товарів, продукції, виконання робіт, надання послуг, що підтверджується документами, визначеними на початку підпункту В).

Основним документом з обліку *розрахунків за кредитами банку* обов'язково є письмовий Договір.

Надходять «кредитні» грошові кошти, як правило, на поточний рахунок підприємства-позичальника, тому первинним документом зі збільшення цієї заборгованості є Платіжне доручення (Меморіальний ордер банку).

На підставі Додатку до Кредитного договору, підприємство у визначений термін (в основному — щомісячно) повинно сплачувати банку певну частку боргу та відсотки (проценти) за користування кредитом. Банк може виставити Рахунок позичальнику, який здійснює оплату Платіжними дорученнями. В кінці кожного місяця терміну дії кредиту банк і клієнт підписують Акт виконаних робіт (наданих послуг).

Первинними документами з обліку *розрахунків з оплати праці з 01.01.2009 року* є документи, які можна розподілити на дві групи:

- з обліку особового складу (табл. 7.8.2);

- з використання робочого часу та розрахунків з працівниками та службовцями (табл. 7.8.3).

До першої групи згідно Наказу Міністату № 277 (див. п. 2) відносяться:

Таблиця 7.8.2

Документи з обліку особового складу

Назва і шифр форми	Мета застосування
Форма № П-9 Книга обліку бланків трудових книжок і вкладишів до них	- для реєстрації використаних (виписаних), а також отриманих бланків трудових книжок та вкладишів до них із зазначенням серії та номеру. Ведеться робітником відділу кадрів.
Форма № П-10 Книга обліку руху трудових книжок і вкладишів до них	- для контролю за рухом трудових книжок та вкладишів до них. Ведеться робітником відділу кадрів.
Форма № П-11 Акт на списання бланків трудових книжок або вкладишів до них	- для списання з підзвіту матеріально відповідальної особи зіпсованих бланків трудових книжок або вкладишів до них. Складається спеціальною комісією та передається до бухгалтерії.

Документами другої групи за Наказом Держкомстату № 489 (див. п. 2) є:

Таблиця 7.8.3

Документи з використання робочого часу та розрахунків з працівниками та службовцями

Назва і шифр форми	Мета застосування
Форма № П-1 Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу	- для обліку прийнятих на роботу. Заповнюється у відділі кадрів на всіх працівників. Підписується керівником підприємства, оголошується робітнику під підпис. Складається в 2-х примірниках, один з яких передається до бухгалтерії.
Форма № П-2 Особова картка працівника	- для обліку особистих відомостей про кожного працівника. Заповнюється відділом кадрів на робітників всіх категорій на підставі підписаного Наказу (розпорядження) про прийняття на роботу шляхом опитування робітника й відповідних документів. Складається в 1-му примірнику.
Форма № П-3 Наказ (розпорядження) про надання відпустки	- для оформлення щорічних та інших видів відпусток, які надаються робітникові згідно діючих законодавчих актів і положень, колективних договорів, контрактів та графіків відпусток. Оформлюється відділом кадрів у 2-х примірниках, один примірник передається до бухгалтерії для розрахунку відпускних.

Назва і шифр форми	Мета застосування
Форма № П-4 Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)	- при звільненні робітників. Оформлюється відділом кадрів у 2-х примірниках, 1 примірник передається до бухгалтерії для здійснення розрахунку з працівником. При звільненні за власним бажанням на лицьовому боці Наказу оформлюється Заява робітника.
Форма № П-5 Табель обліку використання робочого часу	- для обліку використання робочого часу всіх категорій працівників для контролю за виконанням робітниками встановленого режиму робочого часу, для отримання даних про відпрацьований час. Складається в 1-му примірнику уповноваженою на це особою; після відповідного оформлення передається до бухгалтерії.
Форма № П-6 Розрахунково-платіжна відомість працівника	- для розрахунку заробітної плати та інших виплат всім категоріям працюючих. Складається в 1-му примірнику в бухгалтерії на кожного працівника шляхом накопичення даних.
Форма № П-7 Розрахунково-платіжна відомість (зведена)	- для розрахунку заробітної плати та інших виплат всім категоріям працюючих. Складається в 1-му примірнику в бухгалтерії зведенням даних в цілому по підприємству або окремого підрозділу за період оплати (раз в місяць, півмісяця тощо).

Зменшення заборгованості з оплати праці відбувається з використанням наступних первинних документів:

- у безготівковій формі на карткові рахунки працівників — Платіжне доручення;
- готівкою — Відомість на виплату грошей або Видатковий касовий ордер *Форма № КО-2*, що затверджені Постановою Правління НБУ № 252 (див. п.2 підтеми 7.6).

Первинними документами зі збільшення заборгованості за *розрахунками з бюджетом* або з *органами страхування (Пенсійним фондом)* є певні документи з нарахування податків, зборів та платежів.

Так, спеціальні документи щодо нарахування утримань із заробітної плати наступні:

- Розрахунково-платіжна відомість працівника *Форма № П-6*;
- Розрахунково-платіжна відомість (зведена) *Форма № П-7*.

Первинними документами щодо податку на додану вартість є:

- Податкові накладні отримані;
- Податкові накладні видані;
- Реєстр виданих та отриманих податкових накладних.

За всіма іншими податками, зборами та платежами використовуються Довідка (розрахунок) бухгалтерії.

Зменшення цих видів заборгованостей здійснюється, здебільше, шляхом сплати. В залежності від форми розрахунків використовуються наступні види первинних документів:

- Платіжне доручення;
- Повідомлення/квитанція.

4. План і програма аудиту зобов'язань

Складіть план аудиту зобов'язань самостійно, використовуючи (можна — частково) представлені нижче завдання та додаючи свої, а потім порівняйте його з тим, який буде подано на лекції за поточною підтемою. Відповідно до методики, яку використовують автори цього посібника, план аудиту за конкретним об'єктом складається за таблицею, поданою у питанні 4 Теми 5 Модуля I.

Завданнями аудиту зобов'язань у цілому є:

- перевірка достовірності залишків за видами зобов'язань;
- дотримання фінансово-розрахункової дисципліни та її вплив на платоспроможність підприємства;
- реальність кожної заборгованості, особливо простроченої;
- встановлення основної форми розрахунків з постачальниками та підрядниками;
- правильність віднесення за термінами погашення, законність виникнення і своєчасність погашення кредиторської заборгованості;
- перевірка повноти та правильності відображення бази оподаткування за кожним податком чи збором;
- перевірка правильності застосування ставок податків та зборів, а також арифметичні розрахунки щодо нарахування податків;
- перевірка законності та обґрунтованості застосування пільг за податками та зборами;
- контроль повноти та своєчасності сплати податків і зборів до бюджету;
- перевірка правильності складених декларацій, розрахунків за платежами до бюджету та своєчасність їх подачі до податкового органу;
- дотримання нормативно-правових актів щодо нарахування оплати праці;
- правильність нарахування заробітної плати, відповідність її обсягам та розцінкам за відрядною формою;
- правильність, повнота та своєчасність здійснення утримань з усіх видів оплати праці та категорій працівників за відповідний період;
- правильність, повнота та своєчасність здійснення відрахувань за всіма видами оплати праці за відповідний період;

- своєчасність перерахування внесків (єдиного внеску на загально-обов'язкове державне соціальне страхування) і законність використання коштів Пенсійного фонду та Фонду соціального страхування
- своєчасність видачі заробітної плати працівникам та правильність розрахунків за депонентами;
- правильність відображення зобов'язань у системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Програму аудиту зобов'язань необхідно скласти на основі плану, деталізуючи завдання з визначенням конкретних процедур, джерел аудиторських доказів (звітність, реєстри обліку, первинні документи, документи від інших осіб та зібрана інформація аудиторами), термінів аудиту.

5. Методика аудиту зобов'язань

Аудитор, отримавши завдання на проведення аудиту зобов'язань, складає план і програму проведення аудиту та відповідно до неї розпочинає проводити перевірку.

Починається аудит з оцінки методики та організації обліку зобов'язань, зазначених у Наказі про облікову політику. При цьому, аудитор визначає методичні та організаційні особливості, з'ясовує можливість застосування тих чи інших методик, які можна запропонувати клієнту та оцінює такі питання у Наказі про облікову політику:

- оцінює наявність та терміни кредиторської заборгованості;
- уточнює у робочому плані рахунків, які саме рахунки і субрахунки використовує підприємство і яким чином деталізує інформацію щодо кредиторської заборгованості;
- вивчає посадові інструкції бухгалтерів з обліку розрахунків з бюджетом, з оплати праці, за соціальним страхуванням;
- з'ясовує використання іноземної валюти при проведенні розрахунків з іноземними контрагентами тощо.

На основі завдання та програми проведення перевірки, аудитор приступає до проведення аудиту кредиторської заборгованості.

Аудит розрахунків з кредиторами необхідно починати з оцінки даних фінансової звітності, а саме — Балансу (Звіту про фінансовий стан), з якого з'ясовують суму заборгованості перед кредиторами.

Аудит зобов'язань проводиться за декількома напрямками, основними серед яких є:

- аудит розрахунків з постачальниками;
- аудит розрахунків за довгостроковими та короткостроковими кредитами банків;
- аудит розрахунків з бюджетом;

- аудит розрахунків за соціальним страхуванням;
- аудит розрахунків за виплатами працівникам;
- аудит розрахунків з іншими кредиторами.

Аудит зобов'язань необхідно починати з вивчення діючих на період перевірки нормативно-законодавчих актів, їх дотримання підприємством, а також із ознайомлення з організацією та методикою обліку, передбаченого Наказом про облікову політику на підприємстві та відповідно додатків до нього (робочим планом рахунків, графіком документообігу, посадовими інструкціями працівників).

Аудит необхідно починати за будь-яким з напрямів з вивчення залишків у Балансі (Звіті про фінансовий стан) та порівняння їх із залишками за відповідними рахунками Оборотної відомості за синтетичними рахунками — для підтвердження достовірності даних чи виявленні відхилень. Наступним кроком, необхідно порівняти обороти і залишки Оборотної відомості з Головною книгою та регістрами синтетичного та аналітичного обліку за окремими рахунками та субрахунками.

Розглянемо методику проведення аудиту за окремими напрямками.

Аудит *розрахунків з постачальниками та підрядниками*. Після ознайомлення з обліковою політикою, робочим планом рахунків і посадовою інструкцією бухгалтера, необхідно починати порівнювати суми заборгованості по Балансу (Звіту про фінансовий стан) з даними Оборотної відомості за рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», Головною книгою та регістрами аналітичного обліку.

У процесі порівняння необхідно з'ясувати, чи всі суми мають відповідність між собою. Для цього, при ознайомленні та проведенні тестів на відповідність, необхідно з'ясувати: чи відсутні згорнуті залишки за рахунками розрахунків, чи використовує підприємство попередню оплату та рахунок 371 «Розрахунки за виданими авансами», чи своєчасно надходять матеріальні цінності.

Також необхідно з'ясувати терміни виникнення кредиторської заборгованості, виявити наявність заборгованості, термін позовної давності за якою минув і за якою пройшло більше, ніж 90 днів від терміну її виникнення та терміну погашення, визначеного договором. При перевірці аналітичного обліку необхідно з'ясувати, чи всі залишки на кінець попереднього місяця у розрізі постачальників або підрядників відповідають суммам залишків на початок наступного місяця, а також виявляти прострочену кредиторську заборгованість.

Кредиторську заборгованість терміном більше одного року необхідно перевірити від моменту виникнення до моменту її погашення чи списання, обов'язково проаналізувавши первинні документи, відповідно до яких така кредиторська заборгованість погашена. При проведенні аудиту розрахунків з постачальниками/ підрядниками аудитор особли-

ву увагу повинен звернути на перевірку розрахунків з разовими поставальниками-підрядниками, так як саме тут можуть бути допущені зловживання.

Всі сумнівні операції за розрахунками з поставальниками/ підрядниками необхідно перевіряти суцільним способом, вивчаючи документи та відображення в обліку відповідних операцій, починаючи з договору, первинних документів з надходження активів, виконання робіт, отримання послуг тощо, порівнюючи із записами у регістрах обліку й закінчуючи з'ясуванням проведення остаточних розрахунків з контрагентами. При виявленні відхилень чи зловживань, обов'язково здійснюються записи до робочих документів із підтвердженням відповідними доказами (копії документів, регістрів, договорів тощо). Крім того, аудитор повинен перевірити, яким чином закрита прострочена кредиторська заборгованість, термін позовної давності за якою минув, при цьому з'ясувати наявність Наказу керівника про віднесення цієї заборгованості на доходи та правильність відображення даних господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Особливу увагу необхідно звернути на розрахунки з іноземними поставальниками/підрядниками, особливо на операції в іноземній валюті, своєчасністю і правильністю їх оформлення, проведення розрахунків і відображення курсових різниць.

Аудит *розрахунків за довгостроковими та короткостроковими кредитами банків* проводиться з виявлення кредитних угод, укладених між банками і підприємством. При цьому необхідно з'ясувати — довгострокові чи короткострокові кредити отримало підприємство й умови їх отримання та погашення. При проведенні перевірки доцільно виявити, на які цілі направлено гроші за кредитом, терміни погашення кредиту та правильність сплати відсотків. Аудитор повинен порівняти дані Балансу (Звіту про фінансовий стан) за довгостроковими та короткостроковими кредитами банку з даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками, Головної книги та регістрів аналітичного обліку. При перевірці ведення аналітичного обліку необхідно з'ясувати, чи ведеться облік за кожним кредитом, чи своєчасно погашаються відсотки по кредиту, чи є у наявності прострочені кредити з непогашеними відсотками, чи є майно клієнта у заставі та ін.

При виявленні відхилень у процесі перевірки, аудитор відображає їх у своїх робочих документах, повідомляє керівництво клієнта та керівника аудиторської фірми.

Аудит *розрахунків з бюджетом* необхідно починати, враховуючи попередні процедури, з порівняння відповідності залишків Балансу (Звіту про фінансовий стан) з даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками, Головної книги та із залишками за окремими подат-

ками та зборами (у розрізі субрахунків) у регістрах синтетичного та аналітичного обліку, порівнюючи їх із інформаційними даними податкової звітності за окремими податками і зборами та проведеними розрахунками з бюджетом. Наступними процедурами аудитора будуть дослідження правильності нарахування та проведення розрахунків за кожним із податків чи зборів. При цьому необхідно враховувати діюче законодавство на момент відображення операцій та складання податкової звітності.

При проведенні аудиту розрахунків з бюджетом з податку на прибуток необхідно перевірити:

- правильність визначення доходів, особливо період їх отримання. При цьому необхідно також врахувати попередню оплату, що надійшла на поточний рахунок або у касу підприємства, а також строкові внески власників підприємства на поповнення оборотних коштів, термін їх повернення, а також термін закінчення звітного періоду;

- правильність включення витрат підприємства до витрат при визначенні суми доходу до оподаткування податком на прибуток згідно з Податковим кодексом України [17], відповідність цих витрат за періодами їх виникнення;

- правильність визначення суми амортизаційних відрахувань щодо віднесення основних засобів та інших необоротних матеріальних активів за групами амортизації, а також включення до вартості, що амортизується, витрат, пов'язаних зі збільшенням залишкової вартості по групі у випадку проведення капітального ремонту чи витрат, пов'язаних із реконструкцією та модернізацією основних засобів відповідно до Податкового кодексу України [17];

- необхідно перевірити правильність обліку податкових різниць, що виникають у бухгалтерському обліку відповідно до ПБО «Податкові різниці» (додаток С) та Податкового кодексу України [17].

Аудитор повинен звернути увагу на те, що сума залишку податку, що підлягає сплаті (поверненню) за Декларацією з податку на прибуток підприємства повинна відповідати сумі заборгованості за цим податком згідно даних аналітичного обліку та фінансової звітності за відповідний період. У випадку визначеної невідповідності аудитору необхідно зафіксувати це у своїх робочих документах та з'ясувати причини та період виникнення викривлень й отримати пояснення від працівників бухгалтерії.

При проведенні аудиту розрахунків з податку на додану вартість (ПДВ) необхідно перевірити відповідність даних Декларації з податку на додану вартість, складеної за звітний період (рік, квартали) оборотам і залишкам за субрахунком 641 «Розрахунки за податками» за окремим аналітичним рахунком «Розрахунки з бюджетом з податку на додану вартість» за відповідний період. Також доцільно перевірити обороти та

залишки за субрахунками 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит» у частині інформації, що стосується податку на додану вартість.

Необхідно звернути увагу на невияснені випадки щодо закриття сум за податковим кредитом чи податковим зобов'язанням з податку на додану вартість, а також на суму, що залишається не закритою (не сплаченою) у наступному періоді після її виникнення чи списану на невідповідні рахунки, розглянути інші сумнівні випадки. Всі це необхідно перевірити за кожною ситуацією, дослідження провести на основі застосування аудиторських процедур і підтвердити думку первинними документами.

При проведенні аудиту розрахунків з бюджетом *за податком на доходи фізичних осіб (ПДФО)* доцільно звернути увагу на відповідність даних фінансової звітності, відповідність оборотів і залишків у аналітичному обліку, а також перевірити правильність утримання цього податку з працівників. Особливу увагу необхідно звернути на правильність утримання ПДФО з пільгових категорій працівників, правильності застосування можливих пільг, наявність відповідних документів, що підтверджують пільги.

Аудитору потрібно перевірити залишки та обороти щодо розрахунків за утриманням і платежами податку до бюджету, а особливо — відносно сплати штрафних санкцій самим підприємством, відповідними працівниками тощо.

Аудит *розрахунків за соціальним страхуванням* необхідно проводити, порівнявши залишки Балансу (Звіту про фінансовий стан) і Головної книги із залишками та оборотами Оборотної відомості за синтетичними рахунками у розрізі фондів соціального страхування. Аудитор повинен перевірити правильність нарахування, сплати внесків та відшкодувань і відповідність показників звітності даним бухгалтерського обліку.

У випадку виявлення розбіжностей, аудитор повинен з'ясувати причини їх виникнення, період, протягом якого існує певна невідповідність, отримати пояснення від бухгалтера з обліку розрахунків за соціальним страхуванням.

При перевірці розрахунків з Пенсійним фондом необхідно виявити чи вірно визначено базу для нарахування відрахувань та утримань із заробітної плати та інших виплат, що оподатковуються податком на доходи фізичних осіб, перевірити чи дотримується підприємство граничної межі суми оплати. Крім того необхідно перевірити своєчасність і правильність перерахувань платежів до Пенсійного фонду.

При перевірці розрахунків за соціальним страхуванням найбільшу увагу доцільно звернути на правильність нарахувань за листами непра-

цездатності: кількість днів, за які нараховуються відшкодування за рахунок підприємства, кількість днів щодо відшкодувань за рахунок фонду та правильності визначення середньої заробітної плати, яка береться для нарахування виплат за листами непрацездатності. Необхідно перевірити правильність складання звітності та її відповідності даним обліку.

При перевірці страхування майна треба звернути увагу на правильність укладання договорів страхування, а особливо — перевірити наявність випадків відшкодування втрати застрахованого майна.

Аудит *розрахунків за виплатами працівникам* необхідно починати із ознайомлення зі станом кадрової політики на підприємстві: наявністю наказів про прийняття, переміщення чи звільнення працівників, веденням особових справ і порівняння даних Балансу (Звіту про фінансовий стан) з даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками, Головної книги, реєстрів аналітичного обліку. При цьому необхідно з'ясувати наявність залишку за рахунками 662 «Розрахунки з депонентами» та 663 «Розрахунки за іншими виплатами». Аудитор повинен перевірити правильність нарахування заробітної плати та утримань із неї, з'ясувати правильність віднесення нарахованих виплат за видами витрат. Крім того, необхідно перевірити правильність документального оформлення операцій з нарахування заробітної плати, особливо, проведення нарахувань за листами непрацездатності, за тарифну відпустку та утримань із заробітної плати.

При виявленні помилок і зловживань, аудитор повинен відобразити операції у робочих документах і надати рекомендації з виправлення помилок.

Для накопичення інформації аудиторіві доцільно використовувати таблиці, у яких відображаються всі викривлення: помилки, розбіжності, зловживання тощо, що надасть більше можливостей для визначення загальної суми викривлень.

6. Типові та можливі порушення обліку зобов'язань

До типових та можливих порушень по операціях з обліку зобов'язань слід віднести:

- незадовільне оформлення первинних документів (застосування нетипових чи недоречних форм, відсутність підписів, печаток, не заповнення всіх необхідних реквізитів);
- безпідставне відвантаження готової продукції, товарів, здійснення робіт, послуг тощо і виникнення кредиторської заборгованості;
- безпідставне визнання витрат організації;
- неправильна класифікація сум кредиторської заборгованості на довгострокову та короткострокову;

- зарахування сплачених сум кредиторської заборгованості на погашення заборгованості невідповідних кредиторів;
- відображення кредиторської заборгованості на фіктивних рахунках неіснуючих клієнтів або за фіктивними нетоварними операціями;
- неправильне відображення бартерних операцій;
- знищення оригінальних документів;
- неправильне оформлення та пред'явлення претензій за договорами постачання;
- не оприбуткування товарно-матеріальних цінностей, отриманих від постачальників;
- невзаємозакриття авансів отриманих відповідними сумами щодо списання визнаної дебіторської заборгованості;
- невзаємозакриття авансів сплачених відповідними сумами щодо списання визнаної кредиторської заборгованості;
- приховування кредиторської заборгованості відображенням у Балансі (Звіті про фінансовий стан) згорнутого залишку;
- неправильне визначення (оцінка) сум кредиторської заборгованості у зв'язку з коливанням курсу валют на дату складання Балансу (Звіту про фінансовий стан) при розрахунках в іноземній валюті;
- заміна оригінальних виписок банку іншими або виправлення сум, що свідчать про погашення кредиторської заборгованості;
- неправильне визначення податкового кредиту з ПДВ;
- відображення в Балансі (Звіті про фінансовий стан) простроченої кредиторської заборгованості по закінченні строку позовної давності, що призводить до необґрунтованого зниження платежів до бюджету за податком на прибуток підприємства та податком на додану вартість;
- облік розрахунків з постачальниками та підрядниками, які здійснюються в іноземній валюті, відбувається тільки в гривнях, що ускладнює контроль за правильністю розрахунку валютного еквіваленту та сум курсових різниць, що виникають;
- формальне проведення інвентаризації розрахунків;
- відсутність документів, якими оформляють кредитні відносини підприємства з банком;
- неправильний розрахунок та відображення відсотків (процентів) за кредитами;
- включення до собівартості продукції (робіт, послуг) відсотків за кредитами, які згідно з чинним законодавством не входять до неї;
- порушення, пов'язані з укладанням колективного договору, оформленням змін чи доповнень до нього та його виконанням;
- відсутність документів, що підтверджують законність нарахування та виплати робітникам грошових коштів;

- завищення обсягів робіт в документах на оплату праці відносно їх фактичного виконання;
- використання підставних осіб при виконанні тимчасових, сезонних робіт;
- заниження фактичних витрат на оплату праці з метою зменшення відповідних відрахувань та утримань із заробітної плати;
- невідповідність суми нарахованих внесків до фондів соціального страхування (єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування) даним облікових реєстрів;
- завищення (заниження) суми нарахованих внесків унаслідок неправильного розрахунку бази оподаткування або неправильного застосування ставок;
- завищення (заниження) суми страхових внесків, які відносяться на собівартість продукції (робіт, послуг), унаслідок неправильного розрахунку бази страхових внесків або неправильного застосування ставок;
- віднесення на собівартість продукції (робіт, послуг) для цілей оподаткування суми нарахованих внесків на оплату праці працівників, зайнятих у невиробничій сфері, або джерелом фінансування якої є спеціальні фонди;
- не включення виплат, передбачених законодавством, до складу сукупного доходу при обчисленні податку на доходи фізичних осіб (ПДФО);
- неправильне застосування ставки та пільг при нарахуванні ПДФО;
- порушення встановленого порядку розрахунку середньої заробітної плати: неправильний вибір розрахункового періоду; завищення (заниження) розміру середнього заробітку внаслідок необґрунтованого включення до розрахунку виплат, які відповідно до чинного законодавства не підлягають включенню до даного розрахунку;
- несвоєчасність сплати відрахувань та утримань, пов'язаних з оплатою праці, відповідним органам;
- несвоєчасність розрахунків з працівниками з оплати праці;
- порушення за розрахунками за депонованою заробітною платою;
- невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку тощо.

7.8.2. ПЛАНИ ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ

Тема практичного заняття 7.8.1.

АУДИТ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ — СИТУАЦІЙНІ ЗАВДАННЯ

Питання для вивчення та обговорення

1. Мета і завдання аудиту зобов'язань.
2. Нормативно-правове забезпечення аудиту зобов'язань.
3. Джерела аудиторських доказів перевірки зобов'язань.

4. Методика аудиту зобов'язань.
5. Типові та можливі порушення обліку зобов'язань.

Мета практичного заняття — з'ясування мети та завдань аудиту зобов'язань, визначення чинної нормативної бази із розкриттям змісту кожного джерела у частині, що стосується безпосередньо обліку зобов'язань, набуття практичних навичок щодо підтвердження чинності господарських ситуацій, пов'язаних із обліком зобов'язань, з'ясування типових та можливих порушень обліку зобов'язань.

Тема практичного заняття 7.8.2.

МЕТОДИКА АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

Питання для вивчення та обговорення

1. Методика аудиту особового складу.
2. Методика аудиту використання робочого часу.
3. Методика аудиту документів з прийому продукції (робіт, послуг) та розрахунку нарахування заробітної плати за відрядною формою.
4. Методика аудиту документів з обліку відпрацьованого часу та нарахування оплати праці за погодинною формою.
5. Методика аудиту документів з обліку нарахування оплати праці за іншими формами.
6. Методика перевірки нарахування оплати праці за різними рахунками обліку витрат.
7. Методика перевірки нарахування та виплати лікарняних.
8. Методика перевірки нарахування та виплати відпускних.
9. Методика перевірки інших нарахувань та виплат.
10. Методика аудиту утримань із заробітної плати, пільг та визначення суми «до видачі».
11. Методика аудиту розрахунків з оплати праці, депонованої заробітної плати.
12. Методика аудиту розрахунково-платіжних відомостей та інших документів щодо нарахування та видачі заробітної плати.
13. Методика аудиту звітності з праці.
14. План та програма аудиту розрахунків з оплати праці.

Мета практичного заняття — визначення джерел аудиторських доказів перевірки зобов'язань, набуття навичок зі складання плану та програми (розширеного плану) аудиту зобов'язань з оплати праці та розрахунків за соціальним страхуванням, оволодіння методичними прийомами та процедурами аудиту зобов'язань з оплати праці та розрахунків за соціальним страхуванням.

Навчальний матеріал до практичного заняття 7.8.1.

Завдання 69

На основі проведення аудиту наступних господарських операцій з'ясувати їх відповідність чинному законодавству, визначити нормативні документи, які було порушено, розрахувати вплив порушень на фінансові результати та розробити рекомендації щодо виправлення порушень. Узагальнити результати у Звіті аудитора.

Умова завдання

У червні 2012 р. на АТ «Калач» нарахована заробітна плата:

- продавцям у фірмовому магазині — 12000 грн (Д 23 К 661);
- за виправлення виробничого браку — 150 грн (Д 94 К 661);
- за прибирання цеху — 750 грн (Д 94 К 661);
- за розвантаження борошна — 350 грн (Д 93 К 661);
- за виготовлення Хлібу Білого — 20000 грн (Д 91 К 661);
- за модернізацію комп'ютера — 750 грн (Д 104 К 661);
- за розробку комп'ютерної програми — 1600 грн (Д 92 К 661);
- за поточний ремонт автомобіля — 800 грн (Д 105 К 661);
- за перевезення готової продукції — 2100 грн (Д 26 К 661);
- за ліквідацію будівлі — 500 грн (Д 103 К 661)

Проведено відрахування відповідно до законодавства з віднесенням витрат за рахунок зазначених джерел. Всі суми включено до витрат.

Домашнє завдання

1. Скласти Звіт аудитора за результатами проведення перевірки господарської ситуації (Завдання 69).

Навчальний матеріал до практичного заняття 7.8.2.

Завдання 70

Аудиторській фірмі «Професіонал» згідно договору необхідно здійснити аудиторську перевірку фінансової звітності за 2012 рік АТ «Мрія» у частині аудиту розрахунків з оплати праці.

Термін перевірки — з 15.04.2013 по 21.04.2013 р.

Бригада аудиторів у складі:

- старший (сертифікований) аудитор — Сидоренко С.С.
- аудитор — Михайленко М.М.

Умова завдання

1. Скласти план проведення аудиту розрахунків з оплати праці АТ «Мрія» за методикою, наданою у п. 4 Теми 5 Модуля І.

2. Скласти програму проведення аудиту розрахунків з оплати праці АТ «Мрія» за методикою, наданою у п. 5 Теми 5 Модуля І.

Домашнє завдання

1. Закінчити складання програми аудиту розрахунків з оплати праці АТ «Мрія».

7.8.3. ПИТАННЯ ТА ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ

1. Методика аудиту розрахунків за соціальним страхуванням.
2. Методика аудиту позик, типові та можливі порушення.
3. Методика аудиту довгострокових позик, типові та можливі порушення.
4. Методика аудиту короткострокових позик, типові та можливі порушення.
5. Методика аудиту довгострокових векселів виданих, типові та можливі порушення.
6. Методика аудиту короткострокових векселів виданих, типові та можливі порушення.
7. Методика аудиту векселів виданих, типові та можливі порушення.
8. Методика аудиту векселів виданих та отриманих, типові та можливі порушення.
9. Методика аудиту кредиторської заборгованості за товарними операціями, типові та можливі порушення.
10. Методика аудиту розрахунків за податками й платежами, типові та можливі порушення.
11. Методика аудиту розрахунків кредиторської заборгованості за нетоварними операціями, типові та можливі порушення.
12. Джерела аудиторських доказів позик.
13. Джерела аудиторських доказів векселів.
14. Джерела аудиторських доказів розрахунків з постачальниками та підрядниками.
15. Джерела аудиторських доказів розрахунків за іншими операціями.
16. Джерела аудиторських доказів розрахунків з постачальниками та підрядниками.
17. Джерела аудиторських доказів розрахунків за іншими операціями.
18. Джерела аудиторських доказів розрахунків за податками й платежами.

Завдання 71 (для самостійної роботи за підтемою 7.8)

На основі проведення аудиту наступних господарських операцій з'ясувати їх відповідність чинному законодавству, визначити нормативні документи, які було порушено, розрахувати вплив порушень на фінансові результати та розробити рекомендації щодо виправлення порушень. Узагальнити результати у Звіті аудитора.

Умова завдання

У липні 2012 року СТОВ «Урожай» отримало транспортні послуги, надані автотранспортним підприємством АТП-123 (не платником ПДВ) щодо транспортування придбаних тварин на суму 12000 грн. Послуги було оплачено у вересні 2012 р.

Бухгалтерією СТОВ у вересні 2012 р. зроблено такі записи:

Д 631	К 311	12000 грн
Д 641	К 311	2400 грн
Д 93	К 631	14400 грн.

Завдання 72 (для самостійної роботи за підтемою 7.8)

1. Скласти план та програму проведення аудиту розрахунків за соціальним страхуванням АТ «Мрія» за методикою, наданою у п. 4 та п. 5 Теми 5 Модуля І (всі наступні завдання щодо складання плану та програми за визначеними об'єктами необхідно робити саме за цією методикою).
2. Скласти план та програму проведення аудиту позик АТ «Мрія».
3. Скласти план та програму проведення аудиту довгострокових позик АТ «Мрія».
4. Скласти план та програму проведення аудиту короткострокових позик АТ «Мрія».
5. Скласти план та програму проведення аудиту довгострокових векселів виданих АТ «Мрія».
6. Скласти план та програму проведення аудиту короткострокових векселів виданих АТ «Мрія».
7. Скласти план та програму проведення аудиту векселів виданих АТ «Мрія».
8. Скласти план та програму проведення аудиту векселів виданих та отриманих АТ «Мрія».
9. Скласти план та програму проведення аудиту кредиторської заборгованості за товарними операціями АТ «Мрія».
10. Скласти план та програму проведення аудиту кредиторської заборгованості за нетоварними операціями АТ «Мрія».
11. Скласти план та програму проведення аудиту розрахунків за податками й платежами АТ «Мрія».

7.8.4. ТЕМАТИКА ІНДИВІДУАЛЬНИХ ЗАВДАНЬ

Завдання 73 (для індивідуальної роботи за підтемою 7.8)

1. Скласти робочі документи аудитора щодо перевірки зобов'язань за видами та за різними цілями перевірки (*викладач визначає індивідуально*).
2. Скласти незалежні тести аудиту зобов'язань за видами зобов'язань.
3. Скласти тести на відповідність внутрішнього контролю при аудиторській перевірці зобов'язань за видами зобов'язань.

Теми рефератів за Підтемою 7.8

1. Методика аудиту розрахунків за соціальним страхуванням.
2. Методика аудиту позик.
3. Методика аудиту довгострокових позик.

4. Методика аудиту короткострокових позик.
5. Методика аудиту довгострокових векселів.
6. Методика аудиту короткострокових векселів.
7. Методика аудиту векселів виданих.
8. Методика аудиту векселів виданих та отриманих.
9. Методика аудиту кредиторської заборгованості за товарними операціями.
10. Методика аудиту кредиторської заборгованості за нетоварними операціями.
11. Методика аудиту розрахунків за податками й платежами.

7.8.5. ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК ЗА ПІДТЕМОЮ 7.8

База оподаткування (згідно з *Податковим кодексом України*) — це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання.

Банківський кредит — будь-які зобов'язання банку надати певну суму грошей, набути право вимоги боргу, гарантія продовження строку погашення боргу, яке надано в обмін на зобов'язання боржника щодо повернення заборгованості або на зобов'язання щодо сплати відсотків (процентів) та інших зборів з такої суми.

Грошове зобов'язання платника податків (згідно з *Податковим кодексом України*) — сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання та/або штрафну (фінансову) санкцію, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також санкції за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Депонована заробітна плата — заробітна плата, не отримана працівником у відведений на це термін (3 дні), яка повинна бути повернута на поточний рахунок підприємства та видана у наступний термін видачі заробітної плати.

Державний реєстр загальнообов'язкового державного соціального страхування — організаційно-технічна система, призначена для накопичення, зберігання та використання інформації про збір та ведення обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, його платників та застрахованих осіб, що складається з реєстру страхувальників та реєстру застрахованих осіб.

Дивіденди (згідно з *П(С)БО 15 «Дохід»*) — частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства.

Дивіденди (згідно з *Податковим кодексом України*) — платіж, що здійснюється юридичною особою — емітентом корпоративних прав чи інвестиційних сертифікатів на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку.

Довгострокова позика — кредит банку у національній або іноземній валюті, строк повернення якого перевищує 12 місяців з дати балансу.

Довгострокові зобов'язання (згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання») — всі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями; зобов'язання, строк погашення (повернення) яких перевищує 12 місяців або один операційний цикл (як правило, більшість кредитів банків є довгостроковими зобов'язаннями).

Довгострокові кредити банків — сума заборгованості підприємства банкам за отриманими від них позиками, яка не є поточним зобов'язанням.

Договір колективний — договір між власником чи адміністрацією підприємства, з одного боку, і трудовим колективом, представленим профспілковим комітетом, — з другого; у ньому визначається: режим роботи, оплата праці, тривалість відпустки, умови роботи, забезпечення безпеки праці, страхування, пільги, соціальний захист.

Договір трудовий — договір між працівником та його наймачем (роботодавцем) про характер, зміст, умови, організаційні та технологічні засади і оплату праці; може укладатись як тимчасовий, з випробувальним строком, на час виконання робіт, на визначений або невизначений строк.

Додаткова заробітна плата — винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Включає доплати, надбавки, гарантійні компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Доходи (згідно з Податковим кодексом України) — загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами.

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (єдиний внесок) — консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб та членів їхніх сімей на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Єдиний реєстр податкових накладних (згідно з Податковим кодексом України) — реєстр відомостей щодо податкових накладних та розрахунків коригування, який ведеться центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику в електронному вигляді згідно з наданими платниками податку на додану вартість електронними документами.

Забезпечення (згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання») — зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.

Заборгованість з оплати праці — заборгованість підприємства з оплати праці, включаючи депоновану заробітну плату.

Заборгованість за одержаними авансами — сума авансів, одержаних від інших осіб у рахунок наступних поставок продукції, виконання робіт (послуг).

Заборгованість за розрахунками з бюджетом — заборгованість підприємств за всіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства.

Заборгованість за розрахунками з учасниками — заборгованість підприємства його учасникам (засновникам), пов'язана з розподілом прибутку (дивіденди тощо) і формуванням статутного капіталу.

Заборгованість зі страхування — сума заборгованості за відрахуваннями до Пенсійного фонду, на соціальне страхування, страхування майна підприємства та індивідуальне страхування його працівників.

Заборгованість із внутрішніх розрахунків — заборгованість підприємства пов'язаним сторонам та кредиторська заборгованість із внутрішньовідомчих розрахунків.

Заробітна плата (згідно з *та для цілей розділу IV Податкового кодексу України*) — основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом.

Застрахована особа — фізична особа, яка відповідно до законодавства підлягає загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню і сплачує (сплачувала) та/або а яку сплачується чи сплачувався у встановленому законом порядку єдиний внесок.

Збір (плата, внесок) (згідно з *Податковим кодексом України*) — обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій.

Зобов'язання (згідно з *НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»*) — заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Інша поточна заборгованість — заборгованість за нарахованими відсотками та перед іншими кредиторами.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати — виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

Контролюючі органи (згідно з *Податковим кодексом України*) — органи доходів і зборів — центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізує державну податкову, державну митну політику, забезпечує формування та реалізацію державної політики з адміністрування єдиного внеску, забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску (далі — центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику), його територіальні органи. У складі контролюючих органів діють підрозділи податкової міліції.

Короткострокові векселі видані — заборгованість, на яку підприємство видало векселі на забезпечення поставок (робіт, послуг) постачальників, підрядчиків та інших кредиторів.

Короткострокові кредити банків — поточні зобов'язання підприємства перед банками за отриманими від них позиками, строк повернення яких не перевищує 12 місяців із визначеної дати, а також позики, строк погашення яких минув. Перелічені вище поточні зобов'язання відображають у сумі погашення, тобто недисконтованій сумі коштів або їхніх еквівалентів, яка очікується, що буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Кредитор (згідно з *Податковим кодексом України*) — юридична або фізична особа, яка має підтверджені у встановленому порядку вимоги щодо грошових зобов'язань до боржника, у тому числі щодо виплати заборгованості із заробітної плати працівникам боржника, а також контролюючі органи — щодо податків та зборів.

Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги — заборгованість постачальникам і підрядчикам за матеріальні цінності, виконані роботи й отримані послуги (крім заборгованості, забезпеченої векселями активів).

Максимальна величина бази нарахування єдиного внеску — максимальна сума доходу застрахованої особи, що дорівнює п'ятнадцяти розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом, на яку нараховується єдиний внесок.

Мінімальна заробітна плата — законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якої не може провадитися оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці (обсяг робіт).

Мінімальний страховий внесок — сума єдиного внеску, що визначається розрахунково як добуток мінімального розміру заробітної плати на розмір внеску, встановлений законом на місяць, за який нараховується заробітна плата (дохід), та підлягає сплаті щомісяця.

Об'єкти оподаткування (згідно з *Податковим кодексом України*) — майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку.

Основна заробітна плата — винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки); встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних та розцінок — для робітників і посадових окладів — для службовців.

Пенсійний внесок (згідно з *Податковим кодексом України*) — кошти, внесені до недержавного пенсійного фонду, страхової організації або на пенсійний депозитний рахунок до банківської установи у межах недержавного пенсійного забезпечення чи сплачені до Накопичувального пенсійного фонду загальнообов'язкового державного пенсійного страхування відповідно до закону. Для цілей оподаткування пенсійний внесок не є єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Пенсійний фонд України (Пенсійний фонд) — орган, уповноважений відповідно до Закону № 2464-VI вести облік платників єдиного внеску, забезпечувати збір та ведення обліку страхових коштів, контролювати повноту та своєчасність їх сплати, вести Державний реєстр загальнообов'язкового державного соціального страхування та виконувати інші функції, передбачені законом.

Пеня (згідно з *Податковим кодексом України*) — сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки.

Платники податків (згідно з *Податковим кодексом України*) — фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції) що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати

податків та зборів згідно з цим Кодексом. Кожний з платників податків може бути платником податку за одним або кількома податками та зборами.

Погашення податкового боргу (згідно з *Податковим кодексом України*) — зменшення абсолютного значення суми такого боргу, підтверджене відповідним документом.

Податок (згідно з *Податковим кодексом України*) — обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу.

Податкова вимога (згідно з *Податковим кодексом України*) — письмова вимога контролюючого органу до платника податків щодо погашення суми податкового боргу.

Податкова декларація, розрахунок (згідно з *Податковим кодексом України*) — документ, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом у випадках, визначених цим Кодексом) контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків — фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку. Митні декларації прирівнюються до податкових декларацій для цілей нарахування та/або сплати податкових зобов'язань. Додатки до податкової декларації є її невід'ємною частиною.

Податкова різниця (згідно з *Податковим кодексом України*) — різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності, та доходами і витратами, визначеними згідно з розділом III цього Кодексу.

Податкове зобов'язання (згідно з *Податковим кодексом України*) — сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установлений законом строк).

Податкове зобов'язання (згідно з *та для цілей розділу V Податкового кодексу України*) — загальна сума податку на додану вартість, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді.

Податкове повідомлення-рішення (згідно з *Податковим кодексом України*) — письмове повідомлення контролюючого органу (рішення) про обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, визначену контролюючим органом у випадках, передбачених цим Кодексом та іншими законодавчими актами, контроль за виконанням яких покладено на контролюючі органи, або внести відповідні зміни до податкової звітності.

Податковий борг (згідно з *Податковим кодексом України*) — сума узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений цим Кодексом строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання.

Податковий кредит (згідно з *Податковим кодексом України*) — сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду, визначена згідно з розділом V цього Кодексу.

Податковий період (згідно з *Податковим кодексом України*) — встановлений цим Кодексом період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів. Податковий період може складатися з кількох звітних періодів.

Податкова пільга (згідно з *Податковим кодексом України*) — передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених пунктом 30.2 ПКУ (благодійні організації, інвалідів, пенсіонерів тощо).

Податок на додану вартість (згідно з *Податковим кодексом України*) — непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V цього Кодексу.

Податок на доходи фізичних осіб — прямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу IV Податкового кодексу України.

Податок на прибуток підприємств — прямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу III Податкового кодексу України.

Позика (згідно з *Податковим кодексом України*) — грошові кошти, що надаються резидентами, які є фінансовими установами, або нерезидентами, крім нерезидентів, які мають офшорний статус, позичальнику на визначений строк із зобов'язанням їх повернення та сплатою процентів за користування сумою позики.

Посадовий оклад — норма оплати праці керівників, професіоналів, фахівців і технічних службовців за місяць; встановлюється в тому ж порядку, що й тарифні ставки робітників.

Посвідчення застрахованої особи в системі загальнообов'язкового державного соціального страхування (посвідчення застрахованої особи) — спеціальний документ у вигляді електронної смарт-картки з візуальними персоніфікованими ознаками, який забезпечує документування, збереження і використання індивідуальної інформації про набуті застрахованою особою права у сфері загальнообов'язкового державного соціального страхування, на якому може зберігатися інша інформація для забезпечення захисту прав застрахованих осіб на отримання коштів та послуг за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням.

Поточна заборгованість за розрахунками — поточна заборгованість з одержаних авансів, за розрахунками: з бюджетом, з позабюджетних платежів, зі страхування, з оплати праці, з учасниками, з внутрішніх розрахунків.

Поточні виплати працівнику (згідно з П(С)БО 26 «Виплати працівникам») — виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу.

Поточні зобов'язання (короткострокові) (згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання») — зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу; як правило, це зобов'язання за податками, заробітною платою, перед кредиторами (постачальниками) тощо.

Працівник (згідно з *Податковим кодексом України*) — фізична особа, яка безпосередньо власною працею виконує трудову функцію згідно з укладеним з роботодавцем трудовим договором (контрактом) відповідно до закону.

Примусове стягнення — звернення стягнення на активи платника податків у рахунок погашення його податкового боргу, без попереднього узгодження його суми таким платником податків.

Проценти (згідно з *Податковим кодексом України*) — дохід, який сплачується (нараховується) позичальником на користь кредитора як плата за використання залучених на визначений або невизначений строк коштів або майна.

Робота, виконана працівником, (згідно з П(С)БО «Виплати працівникам») — виконання обов'язків працівником відповідно до угоди з підприємством.

Роботодавець (згідно з Податковим кодексом України) — юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ чи її представництво) або самозайнята особа, яка використовує найману працю фізичних осіб на підставі укладених трудових договорів (контрактів) та несе обов'язки із сплати їм заробітної плати, а також нарахування, утримання та сплати податку на доходи фізичних осіб до бюджету, нарахувань на фонд оплати праці, інші обов'язки, передбачені законами.

Середньооблікова кількість працівників (згідно з Податковим кодексом України) — кількість працівників у юридичних осіб, визначена за методикою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері статистики, з урахуванням усіх найманих працівників і осіб, що працюють за цивільно-правовими договорами та за сумісництвом більш як один календарний місяць, а також найманих працівників представництв, філій, відділень та інших відокремлених підрозділів в еквіваленті повної зайнятості, крім найманих працівників, які перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю та пологами та у відпустці по догляду за дитиною до досягнення нею передбаченого законодавством віку.

Ставка податку (згідно з Податковим кодексом України) — розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування.

Страхові кошти — кошти, які формуються за рахунок сплати єдиного внеску та надходжень від фінансових санкцій (штрафів та пені), що застосовуються відповідно до закону.

Страховальники — роботодавці та інші особи, які відповідно до Закону 2464-VI зобов'язані сплачувати єдиний внесок.

Строк сплати податку та збору (згідно з Податковим кодексом України) — період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку із сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством. Податок чи збір, що не був сплачений у визначений строк, вважається не сплаченим своєчасно.

Тарифна заробітна плата — розмір заробітної плати, нарахованої працівникові, зважаючи на його кваліфікацію, за виконаний обсяг робіт певної складності або відроблений час та обчисленої за тарифними ставками відповідних розрядів тарифної сітки без урахування премій, доплат, надбавок та інших виплат.

Тарифна ставка — елемент тарифної сітки, який визначає годинний (денний або місячний) розмір оплати праці залежно від складності виконуваних робіт або кваліфікації працівника (присвоєного йому тарифного розряду). Як правило, встановлюють денну або погодинну тарифну ставку в твердій сумі. Першу визначають у розрахунку на 8-годинний робочий день при нормальній тривалості робочого часу або, відповідно, на робочий день меншої тривалості при скороченій тривалості робочого часу. На госпрозрахункових підприємствах тарифні ставки регулюються колективними договорами, а в установах, що фінансуються з бюджету, їх визначають відповідні органи виконавчої влади.

Тарифний розряд — елемент тарифної сітки, що характеризує складність виконуваних робіт і рівень кваліфікації працівника, здатного виконувати роботу певної складності.

Тимчасова різниця — різниця між оцінкою активу або оцінкою зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно.

Товарний кредит (згідно з Податковим кодексом України) — товари (роботи, послуги), що передаються резидентом або нерезидентом у власність юридичних чи фізичних осіб на умовах договору, що передбачає відстрочення остаточних розрахунків на визначений строк та під процент. Товарний кредит передбачає передачу права власності на товари (роботи, послуги) покупцеві (замовникові) у момент підписання договору або в момент фізичного отримання товарів (робіт, послуг) таким покупцем (замовником), незалежно від часу погашення заборгованості.

Штрафна санкція (штраф) — плата у фіксованій сумі або у вигляді відсотків від суми податкового зобов'язання (без урахування пені та штрафних санкцій), яка справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним правил оподаткування, визначених відповідними законами.

Інформаційні джерела: 2, 3, 4, 6, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 21, 22, 25, 26, 27, 29, 40, 43, 45, 47, 48, 49, 51, 52, 53, 57, 58, 61, 64, 65, 66, 68, 71, 78, 82, 83, 84, 85, 88, 94, 99, 103.

Підтема 7.9. АУДИТ ВИТРАТ, ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Методичні рекомендації

Перед вивченням підтеми необхідно пригадати, які групи об'єктів належать до витрат, доходів і фінансових результатів, визначення цих складових та критерії їх визнання. На початку підтеми слід розглянути мету і з'ясувати завдання аудиту саме витрат, доходів і фінансових результатів. Потім потрібно визначити нормативно-правову документацію та законодавчі акти, які розглядають особливості ведення обліку за об'єктами перевірки. Далі слід з'ясувати джерела аудиторських доказів перевірки витрат, доходів і фінансових результатів.

Наступним кроком є складання за поданою в темі 5 модуля I дедуктивною методикою плану перевірки об'єкта і, на підставі плану, програми (розширеного плану) з відображенням конкретних процедур до кожного завдання аудиту. Значну увагу слід приділити опису методики проведення аудиторської перевірки витрат, доходів і фінансових результатів, яка є послідовним викладенням (загальним текстом без використання таблиці) змісту складеної перед цим програми аудиту.

Крім того, необхідно визначити типові та можливі порушення обліку витрат, доходів і фінансових результатів, які можуть бути з'ясовані аудитором у процесі перевірки.

7.9.1. МЕТОДИЧНІ ПОРАДИ ДО ВИВЧЕННЯ ПІДТЕМИ

Перелік питань

1. Мета, предмет і об'єкти аудиту витрат, доходів і фінансових результатів.
2. Нормативно-правове забезпечення аудиту витрат, доходів і фінансових результатів.

3. Джерела аудиторських доказів перевірки витрат, доходів і фінансових результатів.
4. План та програма аудиту витрат, доходів і фінансових результатів.
5. Методика аудиту витрат, доходів і фінансових результатів.
6. Типові та можливі порушення обліку витрат, доходів і фінансових результатів.

1. Мета, предмет і об'єкти аудиту витрат, доходів і фінансових результатів

Мета аудиту витрат, доходів і фінансових результатів — зібрати достатні та прийнятні докази для формування думки аудитора щодо достовірності, об'єктивності та законності відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності витрат, доходів та фінансових результатів, а також установити дотримання підприємством вимог П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати».

Предмет аудиту витрат, доходів і фінансових результатів — господарські процеси та операції, пов'язані з накопиченням та списанням витрат діяльності, з визначенням доходів та фінансових результатів діяльності, а також відносини, що виникають при цьому в середині підприємств та за його межами.

Об'єктами аудиту витрат, доходів і фінансових результатів можуть бути:

1) Елементи облікової політики

- П(С)БО, якими керується підприємство при веденні обліку витрат, доходів і фінансових результатів;
- номенклатура робочих бухгалтерських рахунків, а також будова аналітичних рахунків з обліку витрат, доходів і фінансових результатів;
- розмежування витрат за кожною класифікаційною групою витрат від звичайної діяльності;
- критерії оцінювання витрат;
- умови визнання витрат від реалізації продукції, товарів, виконання робіт, надання послуг;
- умови визнання витрат від іншої операційної діяльності;
- перелік статей інших операційних витрат;
- визначення методу визнання доходів;
- розмежування доходу за кожною класифікаційною групою доходів від звичайної діяльності;
- критерії оцінювання доходів;
- умови визнання доходу від реалізації продукції, товарів, виконання робіт, надання послуг;

- умови визнання доходу від операцій, пов'язаних з цільовим фінансуванням;
- умови визнання доходу від використання активів іншими підприємствами;
- первинні документи з обліку витрат, доходів і фінансових результатів.

2) Операції з обліку:

- собівартості реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг;
- витрат періоду за складовими;
- витрат за елементами;
- фінансових витрат;
- витрат від участі в капіталі;
- інших витрат;
- витрат від надзвичайних подій (до звітності за 1-й квартал 2013 р.);
- доходу від реалізації продукції, товарів, виконання робіт, надання

послуг;

- інших операційних доходів;
- доходів від участі в капіталі;
- інших фінансових доходів;
- доходів від надзвичайних подій (до звітності за 1-й квартал 2013 р.);
- фінансових результатів за видами діяльності.

3) Записи в первинних документах, регістрах обліку та у звітності.

4) Інформація про порушення ведення в обліку, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізії, перевірок, звітах аудиторів.

2. Нормативно-правове забезпечення аудиту витрат, доходів і фінансових результатів

Слід пригадати, що всі нормативні документи щодо обліку будь-якого об'єкту чи групи об'єктів умовно можна розподілити на дві частини:

1. Загальні документи, притаманні всім об'єктам або їх більшості (див. п. 2 Підтеми 7.1 Модуля II, їхній перелік включає 16 документів);
2. Документи, де відображаються вимоги саме до визначеної групи об'єктів (нумерація документів цієї групи починається з 17-ї позиції).

Нормативними документами щодо обліку саме витрат, доходів і фінансових результатів є:

- 17) Інструкція по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України / Наказ Мінлісгосподарства України № 72 від 17.07.96 (втрата чинності 25.06.2013 р.);

- 18) Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств / Наказ Мінагрополітики України № 132 від 18.05.01;
- 19) Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядок їх планування в торговельній діяльності / Наказ Мінекономіки України № 145 від 22.05.02;
- 20) Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт / Наказ Держкомбуду України № 30 від 16.02.04;
- 21) Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті / Наказ Мінтранспорту України № 65 від 05.02.01;
- 22) Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості / Наказ Міністерства Фінансів України № 373 від 09.07.07 [28];
- 23) Порядок ведення Реєстру виданих та отриманих податкових накладних / Наказ Міністерства доходів і зборів України № 708 від 25.11.13;
- 24) П(С)БО 9 «Запаси» (Додаток С);
- 25) П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» (Додаток С);
- 26) П(С)БО 15 «Дохід» (Додаток С);
- 27) П(С)БО 16 «Витрати» (Додаток С);
- 28) П(С)БО 17 «Податок на прибуток» (Додаток С);
- 29) П(С)БО 18 «Будівельні контракти» (Додаток С);
- 30) П(С)БО 31 «Фінансові витрати» (Додаток С);
- 31) П(С)БО 33 «Втрати на розвідку запасів корисних копалин» (Додаток С);
- 32) Щодо класифікації громадського харчування та методів калькулювання собівартості / Лист Мінекономіки України № 54-51/741 від 05.11.04.

3. Джерела аудиторських доказів перевірки витрат, доходів і фінансових результатів

Слід пригадати, що питання, пов'язані з аудиторськими доказами об'єктів перевірки розглядаються за трьома основними групами носіїв інформації:

- А) фінансової звітності;
- Б) реєстрах обліку;
- В) первинних документах.

А). В яких формах фінансової звітності відображається кожен об'єкт витрат, доходів та фінансових результатів, представлено в табл. 7.9.1, 7.9.2 та 7.9.3 відповідно. Автори не наводили у табл. 7.9.2 інфор-

мацію про сукупний дохід за його видами, які відображаються у ст. 2400-2465 таблиці II Форми 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» починаючи зі звітності за 1-й квартал 2013р.

Таблиця 7.9.1

**Відображення витрат діяльності та витрат за елементами
у фінансовій звітності**

Назва форми	Код рядка	Назва рядка
<i>Собівартість реалізації</i>		
Звіт про фінансові результати 2012 р. (Додаток Б)	400	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) 2013 р. (Додаток Б.1)	2000	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
<i>Адміністративні витрати</i>		
Звіт про фінансові результати 2012 р. (Додаток Б)	070	Адміністративні витрати
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) 2013 р. (Додаток Б.1)	2130	Адміністративні витрати
<i>Витрати на збут</i>		
Звіт про фінансові результати 2012 р. (Додаток Б)	080	Витрати на збут
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) 2013 р. (Додаток Б.1)	2150	Витрати на збут
<i>Інші операційні витрати</i>		
Звіт про фінансові результати 2012 р. (Додаток Б)	090	Інші операційні витрати
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) 2013 р. (Додаток Б.1)	2180	Інші операційні витрати
Примітки до річної фінансової звітності (Додаток Д)	440, 450, 460, 470, 480	Таблиця V «Доходи і витрати» Група А «Інші операційні доходи і витрати»
<i>Фінансові витрати</i>		
Звіт про фінансові результати 2012 р. (Додаток Б)	140	Фінансові витрати
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) 2013 р. (Додаток Б.1)	2250	Фінансові витрати
Примітки до річної фінансової звітності (Додаток Д)	530, 540, 550, 560	Таблиця V «Доходи і витрати» Група В «Інші фінансові доходи і витрати»

Назва форми	Код рядка	Назва рядка
<i>Втрати від участі в капіталі</i>		
Звіт про фінансові результати 2012 р. (Додаток Б)	150	Втрати від участі в капіталі
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) 2013 р. (Додаток Б.1)	2255	Втрати від участі в капіталі
Примітки до річної фінансової звітності (Додаток Д)	500, 510, 520	Таблиця V «Доходи і витрати» Група Б «Доходи і втрати від участі в капіталі за інвестиціями в:»
<i>Інші витрати</i>		
Звіт про фінансові результати 2012 р. (Додаток Б)	160	Інші витрати
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) 2013 р. (Додаток Б.1)	2270	Інші витрати
<i>Податок на прибуток</i>		
Звіт про фінансові результати 2012 р. (Додаток Б)	180	Податок на прибуток від звичайної діяльності
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) 2013 р. (Додаток Б.1)	2300	Витрати (дохід) з податку на прибуток
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) 2013 р. (Додаток Б.1)	2455	Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом
Примітки до річної фінансової звітності (Додаток Д)	1210 1240-1243	Таблиця XII «Податок на прибуток» Рядок «Поточний податок на прибуток» Рядок «Включено до Звіту про фінансові результати»
<i>Надзвичайні витрати</i>		
Звіт про фінансові результати 2012 р. (Додаток Б)	205	Надзвичайні витрати
<i>Матеріальні затрати</i>		
Звіт про фінансові результати 2012 р. (Додаток Б)	230	Матеріальні затрати
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) 2013 р. (Додаток Б.1)	2500	Матеріальні затрати
<i>Витрати на оплату праці</i>		
Звіт про фінансові результати 2012 р. (Додаток Б)	240	Витрати на оплату праці
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) 2013 р. (Додаток Б.1)	2505	Витрати на оплату праці

Назва форми	Код рядка	Назва рядка
<i>Відрахування на соціальні заходи</i>		
Звіт про фінансові результати 2012 р. (Додаток Б)	250	Відрахування на соціальні заходи
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) 2013 р. (Додаток Б.1)	2510	Відрахування на соціальні заходи
<i>Амортизація</i>		
Звіт про фінансові результати 2012 р. (Додаток Б)	260	Амортизація
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) 2013 р. (Додаток Б.1)	2515	Амортизація
<i>Інші операційні витрати</i>		
Звіт про фінансові результати 2012 р. (Додаток Б)	270	Інші операційні витрати
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) 2013 р. (Додаток Б.1)	2520	Інші операційні витрати

Таблиця 7.9.2

Відображення доходів у фінансовій звітності

Назва форми	Код рядка	Назва рядка
<i>Доходи від реалізації</i>		
Звіт про фінансові результати 2012 р. (Додаток Б)	010	Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
<i>Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)</i>		
Звіт про фінансові результати 2012 р. (Додаток Б)	035	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) 2013 р. (Додаток Б.1)	2000	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
<i>Інший операційний дохід</i>		
Звіт про фінансові результати 2012 р. (Додаток Б)	060	Інші операційні доходи
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) 2013 р. (Додаток Б.1)	2120	Інші операційні доходи
Примітки до річної фінансової звітності (Додаток Д)	440, 450, 470, 480, 490	Таблиця V «Доходи і витрати» Група А «Інші операційні доходи і витрати»

Назва форми	Код рядка	Назва рядка
Інші фінансові доходи		
Звіт про фінансові результати 2012 р. (Додаток Б)	120	Інші фінансові доходи
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) 2013 р. (Додаток Б.1)	2220	Інші фінансові доходи
Примітки до річної фінансової звітності (Додаток Д)	530, 540, 550, 560	Таблиця V «Доходи і витрати» Група В «Інші фінансові доходи і витрати»
Дохід від участі в капіталі		
Звіт про фінансові результати 2012 р. (Додаток Б)	110	Доход від участі в капіталі
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) 2013 р. (Додаток Б.1)	2200	Дохід від участі в капіталі
Примітки до річної фінансової звітності (Додаток Д)	500, 510, 520	Таблиця V «Доходи і витрати» Група Б «Доходи і витрати від участі в капіталі за інвестиціями в:»
Інші доходи		
Звіт про фінансові результати 2012 р. (Додаток Б)	130	Інші доходи
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) 2013 р. (Додаток Б.1)	2240	Інші доходи
Примітки до річної фінансової звітності (Додаток Д)	570-630	Таблиця V «Доходи і витрати» Група Г «Інші доходи і витрати»
Надзвичайні доходи		
Звіт про фінансові результати 2012 р. (Додаток Б)	200	Надзвичайні доходи

Таблиця 7.9.3

Відображення фінансових результатів у фінансовій звітності

Валовий:		
Звіт про фінансові результати 2012 р. (Додаток Б)	050 055	- прибуток; - збиток
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) 2013 р. (Додаток Б.1)	2090 2095	- прибуток; - збиток
Фінансові/ий результати/- від операційної діяльності		
Звіт про фінансові результати 2012 р. (Додаток Б)	100 105	- прибуток; - збиток
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) 2013 р. (Додаток Б.1)	2190 2195	- прибуток; - збиток.

Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування		
Звіт про фінансові результати 2012 р. (Додаток Б)	170 175	- прибуток; - збиток
Фінансовий результат до оподаткування:		
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) 2013 р. (Додаток Б.1)	2290 2295	- прибуток; - збиток.
Фінансові результати від звичайної діяльності		
Звіт про фінансові результати 2012 р. (Додаток Б)	190 195	- прибуток; - збиток
Чистий:		
Звіт про фінансові результати 2012 р. (Додаток Б)	220 225	- прибуток; - збиток
Чистий фінансовий результат:		
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) 2013 р. (Додаток Б.1)	2350 2355	- прибуток; - збиток
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)		
Баланс 2012 р. (Додаток А)	350	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)
Баланс (Звіт про фінансовий стан) 2013 р. (Додаток Б.1)	1420	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)

Б). *Регістри* аналітичного обліку витрат діяльності є (Додаток У):

- журнальна форма — Журнал 5 або 5а;
- спрощена форма — Відомість 5-м;
- книжково-журнальна форма :
 - собівартість реалізованої готової продукції — Книга К-17 або К-39;
 - собівартість реалізованих товарів — Книга К-17 або К-39;
 - собівартість реалізованих робіт і послуг — Книга К-39;
 - адміністративні витрати — Книга К-21;
 - витрати на збут — Книга К-22 або К-23;
 - інші види витрат діяльності — Книга К-39.

Регістрами аналітичного обліку доходів та фінансових результатів є (Додаток Т):

- журнальна форма — Журнал 6;
- спрощена форма — Відомість 5-м;
- книжково-журнальна форма — Книга К-39.

В). Наступним окремо розглянемо первинні документи з обліку витрат, доходів і фінансових результатів.

Первинні документи, які притаманні тільки *витратам*, в практиці національного обліку відсутні.

У зв'язку з цим, зазначені об'єкти використовують ті ж документи, які застосовуються для обліку кореспондуючих до витрат об'єктів — як правило, це первинні документи з формування витрат.

Так, відображення та накопичення собівартості реалізації відбувається на підставі Бухгалтерської довідки (розрахунків бухгалтерії) або з використанням документів, *розроблених підприємством самостійно* для обліку виробництва.

Перелік первинних документів з визнання (накопичення) адміністративних витрат та витрат на збут практично не відрізняється:

- нарахування амортизації необоротних активів — ОЗ-14, ОЗ-15, ОЗ-16 або розрахунок, складений на самостійно виготовлений формі документу;
- списання виробничих запасів — накладна певного виду (М-11, Видаткова накладна, ТН-1 тощо);
- списання малоцінних та швидкозношуваних предметів — МШ-8;
- сплата (списання) грошових коштів — Меморіальний ордер банку, КО-2, чек РРО, квитанція на сплату через відділення зв'язку;
- списання витрат на відрядження — Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт;
- списання послуг чи робіт сторонньої організації — Акт виконаних робіт (наданих послуг);
- нарахування заробітної плати — П-5, П-6, П-7;
- нарахування відрахувань до фондів соціального страхування (Пенсійного фонду) від заробітної плати — Бухгалтерські довідки (розрахунки бухгалтерії).

Якщо за певними видами витрат форми первинних документів відсутні, то підприємства, як правило, використовують Бухгалтерські довідки (розрахунки бухгалтерії) або форми документів, розроблені підприємством самостійно (з урахуванням обов'язкових реквізитів).

Для визнання (накопичення) інших операційних витрат використовуються як документи, зазначені для адміністративних витрат і витрат на збут, так і документи, пов'язані з результатами інвентаризацій товарно-матеріальних цінностей:

- Інвентаризаційний опис основних засобів *Форма інв-1* (затверджено Постановою Держкомстату СРСР № 241 від 28.12.1989);
- Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів *Форма НА-4* (затверджено Наказом Міністерства Фінансів України № 732 від 22.11.2004);
- Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей *Форма М-21* (затверджено Наказом Міністерства статистики України № 193 від 21.06.1996);

- Акт про результати інвентаризації наявних коштів (затверджено Постановою Правління НБУ № 637 від 15.12.2004);
- Інвентаризаційні описи інших видів товарно-матеріальних цінностей (затверджено Постановою Держкомстату СРСР № 241 від 28.12.1989);
- різні форми Порівняльних відомостей (затверджено Постановою Держкомстату СРСР № 241 від 28.12.1989).

Документальне підтвердження здійснення фінансових витрат:

- Договір на отримання кредиту (позики);
- Бухгалтерські довідки (розрахунки бухгалтерії) для розрахунку суми процентів (відсотків);
- Платіжне доручення про сплату процентів (відсотків).

Визнання втрат від участі в капіталі, як правило здійснюється на підставі Договорів та Бухгалтерських довідок (розрахунків бухгалтерії).

Бухгалтерськими документами, які є підставою для визначення розмірів інших витрат є: ОЗ-3, ОЗ-4, певного виду накладні, П-5, П-6, П-7, Акт на уцінку товарно-матеріальних цінностей, Бухгалтерські довідки (розрахунки бухгалтерії).

Бухгалтерські документи, які засвідчують втрати від стихійного лиха, а також витрати по запобіганню і ліквідації наслідків надзвичайної події наступні: Інвентаризаційні описи різних видів товарно-матеріальних цінностей, різні форми Порівняльних відомостей, ОЗ-3, ОЗ-4, МП-8, Акт приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг), накладні певного виду, П-5, П-6, П-7, Бухгалтерські довідки (розрахунки бухгалтерії).

Списання всіх видів витрат на фінансовий результат оформляється Бухгалтерськими довідками (розрахунками бухгалтерії).

Первинні документи, які притаманні тільки *доходам і фінансовим результатам* в практиці національного обліку також відсутні.

У зв'язку з цим, зазначені об'єкти використовують ті ж документи, які застосовуються для обліку кореспондуючих до доходів і фінансових результатів об'єктів — як правило, це стосується первинних документів з формування доходів.

Так, первинними документами, що підтверджують наявність та суму доходів від реалізації є:

- Накладна певного виду;
- Акт виконаних робіт (наданих послуг);
- Податкова накладна (якщо продавець є платником ПДВ);
- Договори з покупцями (не є обов'язковими).

Якщо за певними видами доходів форми первинних документів відсутні, то підприємства, як правило, використовують Бухгалтерські довідки (розрахунки бухгалтерії) або форми документів, розроблені підприємством самостійно (з урахуванням обов'язкових реквізитів).

Для визнання (накопичення) інших операційних доходів використовуються наступні документи:

- Прибутковий касовий ордер *Форма КО-1*;
- Платіжне доручення;
- Накладна певного виду;
- Акт виконаних робіт (наданих послуг);
- Податкова накладна (якщо продавець є платником ПДВ);
- Акт оцінки товарно-матеріальних цінностей;
- Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів *Форма ОЗ-1*;
- Інвентаризаційні описи різних видів товарно-матеріальних цінностей;
- різні форми Порівняльних відомостей (затверджено Постановою Держкомстату СРСР № 241 від 28.12.1989).

Крім того, для більшості видів інших операційних доходів обов'язковим є наявність певного виду Договору.

Документальним підтвердженням наявності доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів є:

- Прибутковий касовий ордер *Форма КО-1*;
- Платіжне доручення;
- Рішення зборів акціонерів (учасників) про розподіл прибутку;
- Бухгалтерські довідки (розрахунки бухгалтерії).
- Договори: купівлі цінних паперів, купівлі депозитних сертифікатів, депозитного вкладу тощо.

Бухгалтерські документи з обліку інших доходів наступні:

- Прибутковий касовий ордер *Форма КО-1*;
- Платіжне доручення;
- Накладна певного виду;
- Акт оцінки товарно-матеріальних цінностей;
- Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів *Форма ОЗ-1*;
- Договори з фінансово-кредитними установами та іншими контрагентами.

Документами з обліку надзвичайних доходів є:

- Прибутковий касовий ордер *Форма КО-1*;
- Платіжне доручення;
- Договори зі страховими організаціями.

Списання всіх видів доходів на фінансовий результат оформлюється Бухгалтерськими довідками (розрахунками бухгалтерії).

Виходячи з цього, формування фінансового результату та використання прибутку також оформлюється Бухгалтерськими довідками (розрахунками бухгалтерії).

4. План і програма аудиту витрат, доходів і фінансових результатів

Складіть план самостійно, використовуючи відображені нижче завдання та додаючи свої, а потім порівняти його з тим, який буде подано на лекції за цією підтемою. Відповідно до методики складіть план аудиту за конкретним об'єктом складається за таблицею, поданою в питанні 4 Теми 5 Модуля І.

Завдання аудиту витрат, доходів і фінансових результатів:

- перевірка правильності віднесення витрат і доходів до певних видів діяльності;
- перевірка правильності визначення фінансового результату від основної, операційної, фінансової, інвестиційної діяльності;
- перевірка правильності визначення чистого фінансового результату до оподаткування;
- перевірка правильності розрахунку суми витрат (доходу) з податку на прибуток;
- перевірка правильності визначення чистого фінансового результату після оподаткування;
- перевірка правильності відображення відстрочених податкових кредитів та зобов'язань;
- перевірка відповідності показників за витратами, доходами і фінансовими результатами Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) нормативним документам, які регламентують порядок його підготовки;
- перевірка достовірності показника прибутковості акцій;
- зіставлення показників за витратами, доходами і фінансовими результатами з відповідними показниками минулого року, з плановими завданнями;
- перевірка достовірності інформації щодо витрат за елементами;
- підтвердження або спростування інформації про витрати, доходи і фінансові результати діяльності, відображені у Звіті про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід);
- правильність відображення витрат, доходів і фінансових результатів у системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Програму (розширений план) аудиту доходів, витрат і фінансових результатів доцільно складати за окремими напрямками видів діяльності: основної, іншої операційної, фінансової та інвестиційної на основі завдань і плану, деталізуючи процедури та визначаючи джерела отримання доказів. Крім того, необхідно врахувати, скільки осіб будуть приймати участь у перевірці та термін перевірки, визначений завданням для проведення аудиту доходів, витрат і фінансових результатів.

5. Методика аудиту витрат, доходів і фінансових результатів

Аудит витрат, доходів і фінансових результатів аудитор повинен розпочинати з фінансової звітності, а саме з перевірки Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) для підтвердження достовірності його показників. Кожен аудитор при розробці методики проведення аудиту витрат і доходів повинен враховувати галузь діяльності підприємства та специфіку виробництва, наявність структурних підрозділів та інші умови. Методика аудиту витрат та доходів повинна бути розроблена для кожного підприємства окремо.

Загальні підходи при проведенні аудиту витрат, доходів і фінансових результатів необхідно поділити на наступні етапи:

- *попереднє вивчення* Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) щодо правильності складання та наявності можливих відхилень за даними реєстрів обліку. Для цього необхідно скористатись даними Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), Головної книги, Оборотної відомості за синтетичними рахунками, реєстрами обліку за рахунками 79 «Фінансові результати», 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи», 90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», 98 «Податок на прибуток». Аудитор виявляє можливі чи явні зловживання при заповненні Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). При виявленні відхилень аудитор фіксує ці факти у своїх робочих документах. Якщо відхилень не виявлено, аудитор переходить до наступного етапу.

- *перевірка витрат* здійснюється за декількома напрямками, а саме:

1) Перевірка правильності списання на витрати прямих матеріальних, трудових, інших прямих та загальновиробничих витрат і формування виробничої собівартості (див. п. 5 підтеми 7.4 «Аудит запасів») — за рахунком 23 «Виробництво» та собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) — за рахунком 90 «Собівартість реалізації».

Відповідно до методики формування собівартості реалізації вітчизняними суб'єктами господарювання, вона накопичується за трьома напрямками: для промислових підприємств (тобто тих, які виготовляють уречевлену готову продукцію); для підприємств торгівлі (які не вносять суттєвих змін у предмет продажу при його реалізації, інакше — у товар) та для підприємств, що виконують роботи або надають послуги (у цьому випадку «готовою продукцією» є певні роботи/послуги, що не

мають уречевленої форми). Таким чином, у дебет субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» на промислових підприємствах собівартість реалізації списується з кредиту рахунку 26 «Готова продукція» у межах відвантаженої (реалізованої) продукції; у дебет субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок) списується з кредиту рахунку 28 «Товари»; у дебет субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» собівартість реалізованих за звітний період робіт і послуг списується з кредиту рахунку 23 «Виробництво» у межах виконаних (реалізованих) робіт/послуг. Закриття рахунку 90 «Собівартість реалізації» здійснюється тільки у дебет рахунку 79 «Фінансові результати», а саме — субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

Необхідно пам'ятати, що за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [4] накопичуються накладні виробничі витрати на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва (підприємствами торгівлі рахунок 91 не застосовується). За кредитом рахунку 91 загальновиробничі витрати щомісячно списуються (у частині змінних та постійних розподілених загальновиробничих витрат) у дебет рахунку 23 «Виробництво» за різними видами виробництв. При наявності існування у звітному місяці недовиконання нормальної виробничої потужності частина постійних загальновиробничих витрат у межах цього недовиконання між видами виробництв не розподіляється (тобто — вона не збільшує виробничу собівартість), а загальною сумою списується на собівартість реалізованої продукції, а саме — у дебет рахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції». Таким чином, аудиторів необхідно пам'ятати, що рахунок 91 безпосередньо з рахунком 79 «Фінансові результати» не кореспондує.

2) Перевірка правильності відображення адміністративних витрат і витрат на збут, які не включаються до складу виробничої собівартості та собівартості реалізації.

При здійсненні аудиту даних видів витрат необхідно використовувати П(С)БО 16 «Витрати», перевіряти дані синтетичного і аналітичного обліку за рахунками 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут», з'ясувати наявність розробленого та затвердженого Наказом про облікову політику підприємства склад статей означених витрат, первинні документи з правильності списання матеріальних витрат на потреби апарату управління підприємства та потреби збуту, правильність нарахування заробітної плати, а саме — перевірити віднесення нарахо-

ваної заробітної плати працівникам на певний вид витрат, при цьому з'ясувати правильність включення витрат із заробітної плати за демонтаж, ремонт чи монтаж основних засобів, а також витрати за обслуговування основних засобів, переданих у оренду. Крім цього, доцільно перевірити правильність нарахування зносу (амортизації) основних засобів і нематеріальних активів, відображення витрат за комунальні послуги, виявити можливі інші витрати, які відповідно до чинних нормативних документів не повинні бути включені до адміністративних витрат чи витрат на збут. Аудиторів необхідно пам'ятати, що закриття рахунків 92 та 93 здійснюється тільки у дебет субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

3) Перевірка правильності відображення як в обліку, так і у звітності інших операційних витрат у розрізі субрахунків і в цілому за рахунком 94 «Інші витрати операційної діяльності». Закривається рахунок 94 у дебет субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

4) Перевірка відображення у обліку та звітності фінансових витрат, витрат від участі в капіталі та інших витрат, а також витрат від надзвичайних подій (ці витрати виділялися окремо до звітності за 1-й квартал 2013 р.).

При аудиті цих видів витрат необхідно перевірити та порівняти дані синтетичного та аналітичного обліку за рахунками 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», з'ясовувати чинність кожної господарської операції, методику нарахування і списання витрат за кожним конкретним випадком. Закриття рахунків 95 та 96 здійснюється тільки у дебет субрахунку 792 «Результат фінансових операцій», рахунок 97 — у дебет субрахунку 793 «Результат іншої діяльності».

- *перевірка доходів* також здійснюється поетапно, а саме:

1) Аудит доходів від реалізації.

Аудит доходів від реалізації (інакше — доходів від основної операційної діяльності) доцільно починати зі з'ясування галузевих особливостей та внутрішніх стандартів, а саме — з Наказу про облікову політику, з договорів продажу, їх реєстрації, ведення та оформлення.

Аудит починається з порівняння даних Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) з даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками, даними Головної книги, реєстрів аналітичного обліку за рахунком 70 «Доходи від реалізації». При проведенні аудиту доцільно з'ясувати правильність документального оформлення всіх операцій, наявність окремого ведення обліку за різними видами діяльності, правильного відображення в обліку розрахунків з використанням іноземної валюти, правильного відображення податкового зобов'язання з податку на додану вартість, чинного відображення в

обліку доходів при поверненні товарів та продукції, при наданні покупцям знижок тощо. При виявленні неправильного оформлення документів, помилок у веденні обліку та складанні звітності, аудитор повинен рекомендувати керівництву підприємства внести зміни, сплатити належні суми податків та вимагати дотримуватись діючого законодавства.

Аудитор повинен перевірити відповідність між реалізованою продукцією (товарами), виконаними роботами, наданими послугами та даними реєстрів обліку за рахунками 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками». Особливо ретельно доцільно з'ясувати наявність простроченої дебіторської заборгованості та перевірити первинні документи, пов'язані з її виникненням: договір, рахунки, товарно-транспортні накладні, довіреності тощо.

Крім того, аудитор повинен перевірити правильність оформлення випуску продукції та його відповідність її реалізації. Закриття субрахунків 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 702 «Дохід від реалізації товарів» та 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» здійснюється у кредит субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

2) Аудит інших операційних доходів.

3) Аудит доходу від участі в капіталі, аудит інших фінансових доходів, аудит інших доходів.

За цими етапами аудитор повинен перевірити правильність відображення доходів від оренди основних засобів, операцій з іноземною валютою, доходів від фінансових операцій, капітальних інвестицій тощо. Закриття рахунку 71 «Інший операційний дохід» здійснюється у кредит субрахунку 791 «Результат операційної діяльності», рахунків 72 «Дохід від участі в капіталі» та 73 «Інші фінансові доходи» — у дебет субрахунку 792 «Результат фінансових операцій», рахунку 74 «Інші доходи» — у дебет субрахунку 793 «Результат іншої діяльності».

- перевірка фінансових результатів.

Аудит фінансових результатів необхідно починати з порівняння даних Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), Оборотної відомості за синтетичними рахунками, Головної книги, реєстрів аналітичного обліку за рахунком 79 «Фінансові результати». У подальшому окремо перевіряються формування результату операційної діяльності, результату фінансових операцій, результатів іншої звичайної діяльності та надзвичайних подій (виділення окремо звичайної діяльності та надзвичайних подій існувало до звітності за 1-й квартал 2013 року), результату іншої діяльності. Для цього можливо застосувати методики, описані окремо для певного виду доходів та витрат.

6. Типові та можливі порушення обліку витрат, доходів і фінансових результатів

До типових та можливих порушень по операціях з обліку витрат, доходів і фінансових результатів слід віднести:

- незадовільне оформлення первинних документів (застосування нетипових чи недоречних форм, відсутність підписів, печаток, не заповнення всіх необхідних реквізитів) або взагалі — відсутність первинних документів;
- віднесення на собівартість реалізованої продукції витрат операційної діяльності (витрат на відрядження понад норм, оплати викидів шкідливих речовин понад ліміт, витрат, пов'язаних з митними процедурами тощо);
- відсутність достовірної оцінки витрат і доходів та неможливість щодо економічної вигоди;
- неправильне формування доходів та витрат за бартерними операціями;
- неспіввіднесення витрат підприємства з доходами;
- неправильне розмежування витрат за звітними періодами;
- неправильне визначення собівартості реалізації за галузями, видами діяльності;
- неможливість або неправильне визначення достовірної оцінки ступеня завершеності виконаних робіт;
- неможливість достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг;
- неправильний розподіл витрат між витратами від основної операційної діяльності, адміністративними витратами, витратами на збут;
- неправильне віднесення витрат до інших операційних витрат;
- неправильне оформлення або відсутність договорів, що стали підставою для відвантаження товарно-матеріальних цінностей і визнання доходу;
- неналежність відображених доходів підприємству;
- неправильна класифікація доходів за видами діяльності підприємства;
- доходи визнані не в тому звітному періоді, у якому вони справді мали місце;
- неправильна оцінка доходів;
- неправильність визначення чистого доходу;
- здійснення запису за доходами та витратами із використанням накладних та актів неіснуючих клієнтів або за фіктивними чи нетоварними операціями;
- неправильно визначено фінансовий результат до оподаткування;
- неправильно нарахований податок на прибуток;
- неправильно застосовано та розраховано відстрочений податковий кредит та відстрочене податкове зобов'язання;
- невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку тощо.

7.9.2. ПЛАНИ ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ

Тема практичного заняття 7.9.1.

АУДИТ ВИТРАТ, ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ — СИТУАЦІЙНІ ЗАВДАННЯ

Питання для вивчення та обговорення

1. Мета і завдання аудиту витрат, доходів і фінансових результатів.
2. Нормативно-правове забезпечення аудиту витрат, доходів і фінансових результатів.
3. Джерела аудиторських доказів перевірки витрат, доходів і фінансових результатів.
4. Методика аудиту витрат, доходів і фінансових результатів.
5. Типові та можливі порушення обліку витрат, доходів і фінансових результатів.

Мета практичного заняття — з'ясування мети та завдань аудиту витрат, доходів і фінансових результатів, визначення чинної нормативної бази із розкриттям змісту кожного джерела у частині, що стосується безпосередньо обліку витрат, доходів і фінансових результатів, набуття практичних навичок щодо підтвердження чинності господарських ситуацій, пов'язаних із обліком витрат, доходів і фінансових результатів, з'ясування типових та можливих порушень обліку витрат, доходів і фінансових результатів.

Тема практичного заняття 7.9.2.

МЕТОДИКА АУДИТУ ВИТРАТ, ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Питання для вивчення та обговорення

1. Методика перевірки правильності оцінки витрат від операційної діяльності та їх відповідності.
2. Методика аудиту правильності розмежування витрат за кожною групою в залежності від виду витрат за елементами.
3. Методика аудиту правильності розмежування витрат за кожною групою в залежності від виду витрат від операційної діяльності.
4. Методика перевірки правильності оцінки доходів та витрат від операційної діяльності та їх відповідності.
5. Методика аудиту правильності розмежування доходу за кожною групою в залежності від виду доходу.
6. Методика аудиту первинних документів з обліку витрат від операційної діяльності.
7. Методика аудиту первинних документів з обліку доходів від операційної діяльності.

8. Методика перевірки правильності визначення доходів і витрат від операційної діяльності.
9. Методика аудиту правильності визначення фінансового результату операційної діяльності.
10. План та програма аудиту фінансових результатів від операційної діяльності.

Мета практичного заняття — визначення джерел аудиторських доказів перевірки витрат, доходів і фінансових результатів, набуття навичок зі складання плану та програми (розширеного плану) аудиту фінансових результатів від операційної діяльності, оволодіння методичними прийомами та процедурами аудиту фінансових результатів від операційної діяльності.

Навчальний матеріал до практичного заняття 7.9.1.

Завдання 74

На основі проведення аудиту наступних господарських операцій з'ясувати їх відповідність чинному законодавству, визначити нормативні документи, які було порушено, розрахувати вплив порушень на фінансові результати та розробити рекомендації щодо виправлення порушень. Узагальнити результати у Звіті аудитора.

Умова завдання

Машинобудівним підприємством АТ «Автобуд» (платник ПДВ) у квітні 2012 р. відвантажено ТОВ «АТП — 12» за видатковою накладною № 368 матеріали на суму 900 грн (суму дано без ПДВ). Собівартість проданих матеріалів — 800 грн. На поточний рахунок ЗАТ «Автобуд» грошові кошти надійшли у повній сумі.

В обліку АТ «Автобуд» ці операції відображено так:

Д 361	К 701	900 грн
Д 701	К 641	150 грн
Д 901	К 201	800 грн
Д 311	К 361	900 грн.

Домашнє завдання

1.Скласти Звіт аудитора (довільної форми) за результатами проведення перевірки господарської ситуації (Завдання 74).

Навчальний матеріал до практичного заняття 7.9.2.

Завдання 75

Аудиторській фірмі «Професіонал» згідно договору необхідно здійснити аудиторську перевірку фінансової звітності за 2012 рік АТ «Мрія» у частині аудиту фінансових результатів від операційної діяльності.

Термін перевірки — з 22.04.2013 по 28.04.2013 р.

Бригада аудиторів у складі:

- старший (сертифікований) аудитор — Сидоренко С.С.
- аудитор — Михайленко М.М.

Умова завдання

1. Скласти план проведення аудиту фінансових результатів від операційної діяльності АТ «Мрія» за методикою, наданою у п. 4 Теми 5 Модуля І.

2. Скласти програму (розширений план) проведення аудиту фінансових результатів від операційної діяльності АТ «Мрія» за методикою, наданою у п. 5 Теми 5 Модуля І.

Домашнє завдання

1. Закінчити складання програми аудиту фінансових результатів від операційної діяльності АТ «Мрія».

7.9.3. ПИТАННЯ ТА ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ

1. Методика аудиту собівартості реалізації, типові та можливі порушення.
2. Методика аудиту собівартості реалізованої готової продукції, типові та можливі порушення.
3. Методика аудиту собівартості реалізованих товарів, типові та можливі порушення.
4. Методика аудиту собівартості реалізованих робіт і послуг, типові та можливі порушення.
5. Методика аудиту адміністративних витрат, типові та можливі порушення.
6. Методика аудиту витрат на збут, типові та можливі порушення.
7. Методика аудиту інших витрат операційної діяльності, типові та можливі порушення.
8. Методика аудиту витрат періоду, типові та можливі порушення.
9. Методика аудиту витрат від операційної діяльності, типові та можливі порушення.
10. Методика аудиту фінансових витрат, типові та можливі порушення.
11. Методика аудиту витрат від участі в капіталі, типові та можливі порушення.
12. Методика аудиту інших витрат, типові та можливі порушення.
13. Методика аудиту податку на прибуток, типові та можливі порушення.
14. Методика аудиту матеріальних витрат, типові та можливі порушення.
15. Методика аудиту витрат на оплату праці, типові та можливі порушення.

16. Методика аудиту відрахувань на соціальне страхування, типові та можливі порушення.
17. Методика аудиту амортизації, типові та можливі порушення.
18. Методика аудиту інших операційних витрат, типові та можливі порушення.
19. Методика аудиту інших затрат, типові та можливі порушення.
20. Методика аудиту доходів від реалізації, типові та можливі порушення.
21. Методика аудиту інших операційних доходів, типові та можливі порушення.
22. Методика аудиту доходів від операційної діяльності, типові та можливі порушення.
23. Методика аудиту доходів від участі в капіталі, типові та можливі порушення.
24. Методика аудиту інших фінансових доходів, типові та можливі порушення.
25. Методика аудиту інших доходів, типові та можливі порушення.
26. Методика аудиту валового прибутку/збитку, типові та можливі порушення.
27. Методика аудиту фінансових результатів від операційної діяльності, типові та можливі порушення.
28. Методика аудиту фінансового результату до оподаткування, типові та можливі порушення.
29. Методика аудиту чистого фінансового результату, типові та можливі порушення.
30. Методика аудиту сукупного доходу, типові та можливі порушення.

Завдання 76 (для самостійної роботи за підтемою 7.9)

На основі проведення аудиту наступних господарських операцій з'ясувати їх відповідність чинному законодавству, визначити нормативні документи, які було порушено, розрахувати вплив порушень на фінансові результати та розробити рекомендації щодо виправлення порушень. Узагальнити результати у Звіті аудитора.

Умова завдання

У березні 2012 року ТОВ «Колесо» (платник ПДВ), який використовує позамовний спосіб калькулювання собівартості перевезень, здійснено наступні господарські операції:

- отримано аванс від АТ «Край» на суму (з ПДВ) — 5400 грн;
- транспортні послуги для АТ «Край» під отриманий аванс було надано у повному обсязі;
- для здійснення цього замовлення було використано паливно-мастильних матеріалів на суму 500 грн;
- нараховано заробітну плату водію — 1500 грн;

- нараховано заробітну плату керівнику — 2000 грн;
- визначено фінансовий результат за березень 2009 р. (за умови, що не було здійснено інших господарських операцій) — 1400 грн.

У бухгалтерії ТОВ «Колесо» ці операції відображено так:

Д 311	К 361	5400 грн
Д 361	К 701	5400 грн
Д 93	К 203	500 грн
Д 93	К 661	1500 грн
Д 92	К 661	2000 грн
Д 791	К 441	1400 грн.

Завдання 77 (для самостійної роботи за підтемою 7.9)

1. Скласти план та програму (розширений план) проведення аудиту собівартості реалізації АТ «Мрія» за методикою, наданою у п. 4 та п. 5 Темі 5 Модуля І (всі наступні завдання щодо складання плану та програми за визначеними об'єктами необхідно робити саме за цією методикою).
2. Скласти план та програму проведення аудиту собівартості реалізованої готової продукції АТ «Мрія».
3. Скласти план та програму проведення аудиту собівартості реалізованих товарів АТ «Мрія».
4. Скласти план та програму проведення аудиту реалізованих робіт і послуг АТ «Мрія».
5. Скласти план та програму проведення аудиту адміністративних витрат АТ «Мрія».
6. Скласти план та програму проведення аудиту витрат на збут АТ «Мрія».
7. Скласти план та програму проведення аудиту інших витрат операційної діяльності АТ «Мрія».
8. Скласти план та програму проведення аудиту витрат періоду АТ «Мрія».
9. Скласти план та програму проведення аудиту витрат від операційної діяльності АТ «Мрія».
10. Скласти план та програму проведення аудиту фінансових витрат АТ «Мрія».
11. Скласти план та програму проведення аудиту витрат від участі в капіталі АТ «Мрія».
12. Скласти план та програму проведення аудиту інших витрат АТ «Мрія».
13. Скласти план та програму проведення аудиту податку на прибуток АТ «Мрія».
14. Скласти план та програму проведення аудиту матеріальних витрат АТ «Мрія».
15. Скласти план та програму проведення аудиту витрат на оплату праці АТ «Мрія».
16. Скласти план та програму проведення аудиту відрахувань на соціальне страхування АТ «Мрія».
17. Скласти план та програму проведення аудиту амортизації АТ «Мрія».
18. Скласти план та програму проведення аудиту інших операційних витрат АТ «Мрія».
19. Скласти план та програму проведення аудиту інших затрат АТ «Мрія».
20. Скласти план та програму проведення аудиту витрат майбутніх періодів АТ «Мрія».
21. Скласти план та програму проведення аудиту доходів від реалізації АТ «Мрія».
22. Скласти план та програму проведення аудиту інших операційних доходів АТ «Мрія».

23. Скласти план та програму проведення аудиту доходів від операційної діяльності АТ «Мрія».
24. Скласти план та програму проведення аудиту доходів від участі в капіталі АТ «Мрія».
25. Скласти план та програму проведення аудиту інших фінансових доходів АТ «Мрія».
26. Скласти план та програму проведення аудиту інших доходів АТ «Мрія».
27. Скласти план та програму проведення аудиту валового прибутку/збитку АТ «Мрія».
28. Скласти план та програму проведення аудиту фінансових результатів від операційної діяльності АТ «Мрія».
29. Скласти план та програму проведення аудиту фінансового результату до оподаткування АТ «Мрія».
30. Скласти план та програму проведення аудиту чистого фінансового результату АТ «Мрія».
31. Скласти план та програму проведення аудиту сукупного доходу АТ «Мрія».

7.9.4. ТЕМАТИКА ІНДИВІДУАЛЬНИХ ЗАВДАНЬ

Завдання 78 (для індивідуальної роботи за підтемою 7.9)

1. Скласти робочі документи аудитора щодо перевірки витрат за видами та за різними цілями перевірки (*викладач визначає індивідуально*).
2. Скласти робочі документи аудитора щодо перевірки доходів за видами та за різними цілями перевірки (*викладач визначає індивідуально*).
3. Скласти робочі документи аудитора щодо перевірки фінансових результатів за видами та за різними цілями перевірки (*викладач визначає індивідуально*).
4. Скласти незалежні тести аудиту витрат за видами витрат.
5. Скласти незалежні тести аудиту доходів за видами доходів.
6. Скласти незалежні тести аудиту фінансових результатів за видами.
7. Скласти тести на відповідність внутрішнього контролю при аудиторській перевірці витрат за видами витрат.
8. Скласти тести на відповідність внутрішнього контролю при аудиторській перевірці доходів за видами доходів.
9. Скласти тести на відповідність внутрішнього контролю при аудиторській перевірці фінансових результатів за видами.

Теми рефератів за Підтемою 7.9

1. Методика аудиту собівартості реалізації.
2. Методика аудиту витрат періоду.
3. Методика аудиту витрат від операційної діяльності.
4. Методика аудиту фінансових витрат.
5. Методика аудиту витрат від участі в капіталі та інших витрат.
6. Методика аудиту податку на прибуток.
7. Методика аудиту матеріальних витрат.
8. Методика аудиту витрат на оплату праці.
9. Методика аудиту відрахувань на соціальне страхування.

10. Методика аудиту амортизації.
11. Методика аудиту інших операційних витрат.
12. Методика аудиту інших затрат.
13. Методика аудиту доходів від реалізації.
14. Методика аудиту інших операційних доходів.
15. Методика аудиту доходів від операційної діяльності.
16. Методика аудиту доходів від участі в капіталі та інших доходів.
17. Методика аудиту інших фінансових доходів.
18. Методика аудиту валового прибутку/збитку.
19. Методика аудиту фінансових результатів від операційної діяльності.
20. Методика аудиту фінансового результату до оподаткування.
21. Методика аудиту чистого фінансового результату.
22. Методика аудиту сукупного доходу.

7.9.5. ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК ЗА ПІДТЕМОЮ 7.9

Адміністративні витрати (згідно з П(С)БО 16 «Витрати») — загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством.

Амортизація як елемент витрат (згідно з П(С)БО 16 «Витрати») — включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

Асоційовані підприємства (згідно з Господарським кодексом України) — це група суб'єктів господарювання — юридичних осіб, пов'язаних між собою відносинами економічної та/або організаційної залежності у формі участі в статутному фонді та/або управлінні. Залежність між асоційованими підприємствами може бути простою і вирішальною.

Валовий прибуток (збиток) — розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Витрати (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками). Наприклад: списання виробничих запасів у виробництво, нарахування заробітної плати, нарахування амортизації (зносу) обладнання, списання різних послуг, нарахування оренди, нарахування (визначення) податків та зборів тощо.

Витрати звичайної діяльності — витрати будь-якої основної діяльності підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають унаслідок її проведення (поняття існувало до набрання чинності НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»).

Витрати звітного періоду (згідно з П(С)БО 16 «Витрати») — або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власникам), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати на збут (згідно з П(С)БО 16 «Витрати») — витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг).

Витрати на оплату праці як елемент витрат (згідно з П(С)БО 16 «Витрати») — включаються: заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

Витрати надзвичайної діяльності — витрати діяльності, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства та щодо якої не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступного звітному періоді (поняття існувало до набрання чинності НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»).

Витрати операційної діяльності — витрати основної діяльності підприємства, а також інших видів діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Витрати основної діяльності — витрати діяльності, пов'язаної з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), які є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Витрати періоду (згідно з Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості) — витрати, які не включаються до виробничої собівартості та розглядаються як витрати того періоду, у якому їх було здійснено. Це витрати, що виникають при обслуговуванні та управлінні підприємством в цілому (адміністративні (загальногосподарські) витрати), при реалізації продукції (витрати на збут), та інші операційні витрати. Вони не включаються у виробничу собівартість, не потребують розподілу між видами продукції, а в повній сумі списуються на фінансові результати як частина витрат операційної діяльності підприємства за звітний період.

Відрахування на соціальні заходи як елемент витрат (згідно з П(С)БО 16 «Витрати») — включаються: відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

Втрати від участі в капіталі (згідно з П(С)БО 16 «Витрати») — є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі.

Дивіденди (згідно з П(С)БО 15 «Дохід») — частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (згідно з П(С)БО 15 «Дохід») — загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо).

Доходи (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників). Наприклад: виручка від реалізації, доходи від оренди, отримані дивіденди, відсотки тощо.

Дочірнє підприємство (згідно з П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств») — підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

Елемент витрат (згідно з П(С)БО 16 «Витрати») — сукупність економічно однорідних витрат.

Збиток (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Звичайна діяльність (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення.

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід.

Інвестиційна діяльність (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Інший сукупний дохід (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства.

Інші витрати (згідно з П(С)БО 16 «Витрати») — витрати, до яких включаються витрати, що виникають під час діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг).

Інші доходи (згідно з П(С)БО 15 «Дохід») — доходи, у які, зокрема, включаються дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Інші операційні витрати — витрати іншої операційної діяльності, не пов'язаної з обслуговуванням і управлінням підприємством та реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), тобто крім витрат, які відображаються за рахунками 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальнопромислові витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

Інші операційні витрати як елемент витрат (згідно з П(С)БО 16 «Витрати») — включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених в пп.22-25 цього Положення (стандарту) (матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація), зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо.

Інші операційні доходи (згідно з П(С)БО 15 «Дохід») — доходи, до яких включаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема: дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо.

Капіталізація фінансових витрат (згідно з П(С)БО 31 «Фінансові витрати») — включення фінансових витрат до собівартості кваліфікаційного активу.

Метод участі в капіталі (згідно з П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції») — метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Матеріальні затрати як елемент витрат (згідно з П(С)БО 16 «Витрати») — включає вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва): сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів.

Момент реалізації — дата відвантаження, передачі продукції та подання в банк платіжних документів або дата зарахування на поточний рахунок платежу від покупця.

Надзвичайна подія — подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді; сукупність господарських операцій, що виникають нерегулярно внаслідок надзвичайних подій (форс-мажорних обставин): стихійні лиха — землетруси, повені, пожежі та ін. *(поняття існувало до набрання чинності НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»)*.

Надзвичайні доходи — доходи, які виникли внаслідок надзвичайних подій *(поняття існувало до набрання чинності НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»)*.

Об'єкт витрат (згідно з П(С)БО 16 «Витрати») — продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Операційна діяльність (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Операційний цикл (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — проміжок часу між придбанням запасів для провадження діяльності і отриманням грошей та їх еквівалентів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

Основна діяльність (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Податки на прибуток (згідно з П(С)БО 16 «Витрати») — визнаються витратами згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток».

Прибуток (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування — алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків) *(поняття існувало до набрання чинності НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»)*.

Прибуток від звичайної діяльності — різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування та сумою податків з прибутку. Збиток від звичайної діяльності дорівнює збитку від звичайної діяльності до оподаткування та сумі податків на прибуток *(поняття існувало до набрання чинності НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»)*.

Проценти (відсотки) (згідно з П(С)БО 15 «Дохід») — плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству.

Реалізація — процес продажу готової продукції, товарів, виконаних робіт і наданих послуг за цінами продажу.

Роялті (згідно з П(С)БО 15 «Дохід») — будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським та суміжним правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, будь-яким

патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торговельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау).

Собівартість реалізованих товарів (згідно з П(С)БО 16 «Витрати») — собівартість, яка визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) (згідно з П(С)БО 16 «Витрати») — собівартість, яка складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

Спільне підприємство — підприємство, яке здійснює господарську діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

Сукупний дохід (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками).

Фінансова діяльність (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства.

Фінансовий результат — кінцевий результатний показник діяльності підприємства за звітний період, який визначається як різниця між доходами та витратами і має два види: прибуток або збиток.

Фінансові витрати (згідно з П(С)БО 16 «Витрати») — витрати, до яких відносяться витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати»)

Фінансові доходи (згідно з П(С)БО 15 «Дохід») — доходи, до яких включаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

Фінансові результати від операційної діяльності (прибуток або збиток) — алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат на збут та інших операційних витрат.

Фінансові результати до оподаткування — алгебраїчна сума фінансового результату від операційної діяльності (прибутку (збитку)), доходів та втрат від участі в капіталі, інших фінансових доходів та витрат, інших доходів і витрат.

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (згідно з П(С)БО 15 «Дохід») — визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

Чистий прибуток (збиток) (згідно з П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати») — не є чинним після набуття чинності НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») — алгебраїчна сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності та надзвичайного прибутку, надзвичайного збитку та податків з надзвичайного прибутку.

Чистий фінансовий результат (прибуток або збиток) — алгебраїчна сума фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), витрат (доходу) з податку на прибуток та прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування.

Інформаційні джерела: 2, 3, 4, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 21, 22, 25, 26, 27, 28, 29, 35, 40, 43, 45, 47, 48, 49, 51, 52, 53, 57, 58, 59, 61, 64, 65, 66, 68, 71, 78, 82, 83, 84, 85, 88, 94, 99, 101, 103.

КОНТРОЛЬНА РОБОТА ЗА МОДУЛЕМ II**Варіант 1*****Теоретичні питання****(надайте повну відповідь)*

1. Експрес-аудит фінансової звітності.
2. Мета, завдання, нормативно-правове забезпечення та джерела аудиторських доказів аудиту кредитів банків.

Тести*Оберіть одну правильну відповідь з чотирьох запропонованих*

1. За якою вартістю оцінюються запаси на дату складання звітності відповідно до П(С)БО 9?
 1. первісною або чистою вартістю реалізації;
 2. за справедливою вартістю;
 3. за середньозваженою собівартістю;
 4. за цінами продажу.
2. Фінансова звітність підприємства призначена для:
 1. внутрішніх і зовнішніх користувачів;
 2. тільки для зовнішніх користувачів;
 3. тільки для користування на підприємстві;
 4. для узагальнення інформації декількох споріднених підприємств.
3. Як у бухгалтерському обліку відображається подання претензії постачальнику за невідповідну якість товарів?
 1. Дт 374 Кт 281
 2. Дт 374 Кт 631
 3. Дт 374 Кт 974
 4. Дт 974 Кт 631
4. Документ, яким оформлюють рух товарів і тари з одного магазину в інший:
 1. Товарно-транспортна накладна;
 2. Рахунок-фактура;
 3. Видаткова накладна;
 4. Прибуткова накладна.

Практичне завдання

На основі проведення аудиту наступних господарських операцій з'ясувати їх відповідність чинному законодавству, визначити нормативні документи, які було порушено, розрахувати вплив порушень на фінансові результати та розробити рекомендації щодо виправлення порушень. Узагальнити результати у Звіті аудитора.

Умова завдання

У липні 2012 р у кафе «Зустріч», що належить ТОВ «Злато», замінено матеріально відповідальною особою (комірника), у зв'язку з чим було проведено інвентаризацію продуктів. За результатами інвентаризації встановлено: нестачу на 1150 грн (за обліковими цінами).

Після затвердження результатів інвентаризації бухгалтером кафе були зроблені наступні записи:

Д 375К 281150 грн

Д 947К 3751150 грн.

КОНТРОЛЬНА РОБОТА ЗА МОДУЛЕМ II

Варіант 2

Теоретичні питання

(надайте повну відповідь)

1. Експертиза договорів.
2. Мета, завдання, нормативно-правове забезпечення та джерела аудиторських доказів аудиту виробництва.

Тести

Оберіть одну правильну відповідь з чотирьох запропонованих

1. Якими бухгалтерськими записами відображають в обліку надходження основних засобів як внеску в рахунок вкладів засновників до статутного капіталу?
 1. Дт 10 Кт 131
 2. Дт 10 Кт 46
 3. Дт 40 Кт 10
 4. Дт 10 Кт 31
2. Яким документом оформлюється надходження готівки в касу?
 1. Прибутковим касовим ордером;
 2. Об'явою на внесок готівки;
 3. Прибутковим ордером;
 4. Дорученням.
3. Ліміт залишку готівки в касі підприємства встановлюється:
 1. Національним банком України;
 2. Міністерством фінансів України;
 3. Міністерством доходів і зборів України;
 4. Підприємством самостійно.
4. Власний капітал підприємства:
 1. кошти, сформовані засновниками і прибуток;
 2. кошти на термін, визначений угодою, позичені у банку;
 3. матеріальні оборотні активи;
 4. основні засоби підприємства.

Практичне завдання

Скласти програму (розширений план) проведення аудиту капітальних інвестицій за формою, наданою у таблиці.

Описати (поза таблицею) типові й можливі порушення обліку капітальних інвестицій.

№ з/п	Завдання та процедури аудиту	Аудиторські докази	Термін виконання	Виконавець	Примітки

МОДУЛЬ III

УЗАГАЛЬНЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ АУДИТУ, АУДИТОРСЬКІ ПОСЛУГИ ТА ВНУТРІШНІЙ АУДИТ

ТЕМА 8. АУДИТОРСЬКИЙ ЗВІТ ТА ІНШІ ПІДСУМКОВІ ДОКУМЕНТИ

Методичні рекомендації

Необхідно нагадати, що аудит закінчується наданням клієнту аудиторського звіту, який оформляється на останній (заклучний) стадії процесу. Тому слід більш конкретно визначити суть і зміст цієї стадії перевірки.

Під час вивчення цієї теми потрібно розглянути зміст і структуру стандартного аудиторського звіту та відповідальність аудитора за формулювання думки щодо фінансової звітності, який складається на підставі безумовно-позитивної думки аудитора. Якщо ж виникають певні обставини, що суттєво та/або всеохоплююче впливають на цю думку, змінюючи її, то й думку та відповідний їй звіт необхідно модифікувати, тобто змінити з безумовно-позитивного на інші три види.

Крім того, необхідно зупинитись на умовах складання аудиторського звіту при виконанні завдань спеціального призначення, визначити ці завдання, з'ясувати складові цього виду звіту та методику оформлення.

8.1. МЕТОДИЧНІ ПОРАДИ ДО ВИВЧЕННЯ ТЕМИ

Перелік питань

1. Заклучний етап перевірки, його суть і зміст.
2. Аудиторська думка та аудиторський звіт.
3. Зміна форми і змісту аудиторського звіту при висловленні модифікованої думки аудитора, вимоги до їх складання
4. Аудиторський звіт при виконанні спеціального завдання.

1. Заклучний етап перевірки, його суть і зміст

З Теми 5 Модуля I пригадаємо, що процес аудиту складається з трьох стадій, остання з яких — заклучна, на якій відбувається *узагальнення і реалізація результатів аудиту*.

На цій стадії необхідно:

- *згрупувати* виявлені недоліки;

- *скласти* накопичувальні відомості порушень, аналітичні таблиці, розрахунки, графіки;
- *узагальнити та відобразити* результати перевірки в аудиторському звіті;
- *обговорити* результати аудиту з найвищим управлінським персоналом клієнта;
- розробити проект *профілактичних та попереджувальних* дій;
- прийняти рішення за результатами аудиту та здійснити контроль за їх виконанням (але необхідно пам'ятати, що ці останні дії виконуються не аудитором, а тільки з боку найвищого управлінського персоналу клієнта).

Ця стадія дуже важлива, оскільки метою аудиторської перевірки є висловлення думки аудитора щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності клієнтом.

Цілями аудиту по його завершенню є :

- сформулювати думку про фінансові звіти на основі отриманих аудиторських доказів;
- чітко висловити таку думку в письмовому звіті, який описує підставу для висловлення такої думки.

Після проведення всіх аудиторських процедур відповідно до загального плану та програм (розширених планів) аудиту за конкретними об'єктами, старший аудитор групи (керівник аудиторської фірми) повинен перевірити якість виконаних процедур та зібраних аудиторських доказів на основі звітів аудиторів-виконавців за окремими об'єктами відповідно до виданих завдань. По завершенні аудиту необхідно оцінити результати перевірки в цілому та з'ясувати ще до надання аудиторського звіту, чи всі докази зібрано, а також виявити можливі невідповідності за матеріалами перевірки.

У випадку наявності певних нерозглянутих фактів, які не знайшли відображення в робочих документах аудитора, керівникові аудиторської фірми (старшому аудиторіві) необхідно вимагати окремі пояснення від аудиторів-виконавців, асистентів і спеціалістів. Тільки після цього аудитор може висловити відповідну думку про фінансову звітність підприємства відповідно до концептуальної основи.

Аудиторська думка обов'язково відображається письмово саме в **аудиторському звіті (звіті аудитора)** — до редакції МСА 2010 року цей документ мав назву «**аудиторський висновок**».

Аудитор повинен сформулювати думку щодо того, чи фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності. Для того, щоб сформулювати таку думку, аудитор повинен визначити, чи отримав він обґрунто-

вану впевненість щодо відсутності у фінансовій звітності в цілому суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки.

Порядку складання звіту та висловлення думки аудитора про стан фінансової звітності присвячена щонайменше підгрупа з 5-ти МСА, які мають номери з 700 по 799 під загальною назвою «Аудиторські висновки та звітність» [13], а саме:

- МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»;
- МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»;
- МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»;
- МСА 710 «Порівняльна інформація — відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»;
- МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність».

Для прикладу видів підсумкових аудиторських документів, які може отримати клієнт за результатами відповідних завдань з аудиту вважаємо за необхідне навести витяг із сайту одного з суб'єктів аудиторської діяльності в Україні, офіс якого розташовано у м. Київ.

Аудиторська компанія XYZ надає аудиторські послуги українською, російською та англійською мовами.

Результатом проведеної роботи може бути (наступний перелік було надано до набуття чинності Стандартів аудиту МФБ 2010 року):

- аудиторський висновок відповідно до вимог Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку (ДКЦПФР) і Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України (Держфінпослуг);
- аудиторський звіт відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики;
- аудиторський звіт відповідно до вимог МСФО (IFRS);
- конфіденційний звіт з відповідними рекомендаціями;
- можлива підготовка спеціальних звітів у відповідності до вимог клієнта.

2. Аудиторська думка та аудиторський звіт

Результати аудиторської перевірки відображаються в **аудиторському звіті**, що складається відповідно до міжнародного стандарту 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» [13]. МСА 700 розглядає відповідальність аудитора за формулювання думки щодо фінансової звітності, форму та зміст аудиторського звіту.

Аудиторський звіт містить інформацію про:

- стан бухгалтерського обліку,

- стан внутрішнього контролю,
- достатність і достовірність фінансової звітності.

Цей МСА забезпечує послідовність аудиторського звіту (у випадках, коли аудит здійснювався відповідно до МСА), що підвищує ступінь довіри до нього на глобальному ринку, полегшуючи можливість ідентифікації тих аудитів, які проводились відповідно до визнаних на міжнародному рівні стандартів. Він також допомагає поліпшити розуміння фінансової звітності користувачем та виявити незвичайні обставини, якщо такі мають місце.

Відповідно до п. 11 МСА 700 аудиторський висновок (тут мається на увазі «думка аудитора») повинен враховувати:

а) висновок аудитора відповідно до МСА 330 «Дії аудитора і відповідь на оцінені ризики» [13] щодо отримання достатніх і належних аудиторських доказів;

б) висновок аудитора відповідно до МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту» [13] щодо суттєвості невиправлених викривлень (окремо або в сукупності);

в) оцінку аудитора чи складена фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами застосованої концептуальної основи фінансової звітності, а саме:

- чи дотримано в усіх суттєвих аспектах облікову політику при складанні та поданні фінансової звітності;
- чи подана інформація є доречною, достовірною, порівнюваною і зрозумілою в фінансовій звітності;
- чи є інформація, що подана користувачам у фінансовій звітності, зрозумілою, і як вона суттєво впливає на операції чи події, відображені в фінансовій звітності;
- чи є відповідною термінологія, що використовується в фінансовій звітності.

За практикою аудиторської діяльності аудиторський звіт складається на основі зібраних аудиторських доказів аудитором і свідчить про результати аудиту, є наслідком правильності застосування аудиторських процедур у процесі проведення аудиторської перевірки й оцінки стану бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності.

Аудиторський звіт повинен містити чітко сформульовану думку, викладену письмово (п. 20 МСА 700). Він може складатися у довільній формі, але в ньому обов'язково мають бути такі частини, яких МСА 700 для аудиторського звіту з аудитів, проведених відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, визначає десять (табл. 8.1):

Таблиця 8.1

Структура аудиторського звіту відповідно до МСА 700

Частини звіту	Зміст частин
Заголовок (п. 21)	Чітко вказується, що це є звіт незалежного аудитора (див. п. Д15).
Адресат (п. 22)	Визначається для кого призначений аудиторський звіт, тобто — визначається, відповідно до яких завдань його складено (див. п. Д16).
Вступний параграф (п. 23)	Надається (див. пп. Д17-Д19): – назва суб'єкта господарювання, фінансова звітність якого перевірена аудитором; – підтвердження, що фінансова звітність перевірена аудитором; – назва кожного з фінансових звітів, що входять до складу фінансової звітності; – посилання на стислий виклад суттєвих облікових політик та іншу пояснювальну інформацію; – дата або період, які охоплюються кожним фінансовим звітом, що входить до складу фінансової звітності.
Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність (пп. 24-27)	Включається пояснення того, що управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, а також за такий внутрішній контроль, який він вважає необхідним для складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки (див. п. Д20-Д23).
Відповідальність аудитора (пп. 28-33)	Зазначається, що відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо фінансової звітності на основі результатів аудиту, здійснюється посилання на застосування відповідних стандартів (див. пп. Д24-Д26).
Аудиторська думка (пп. 34-37)	У разі висловлення немодифікованої думки щодо фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи, обов'язково необхідно пояснювати (див. пп. Д27—Д33): – фінансова звітність відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах... відповідно до [застосована концептуальна основа фінансової звітності]; або – фінансова звітність надає достовірну та справедливую інформацію про... відповідно до [застосована концептуальна основа фінансової звітності] В аудиторській думці завжди має бути зазначена юрисдикція походження концептуальної основи.
Інша відповідальність аудитора щодо звітності (пп. 38-39)	Інша відповідальність повинна розглядатися в окремому розділі аудиторського звіту, якщо вона є додатковою по відношенню до визначеної МСА відповідальності аудитора за надання звіту щодо фінансової звітності — тобто, якщо розглядаються певні питання, які вважаються додатковими (див. пп. Д34-Д36).

Частини звіту	Зміст частин
Підпис аудитора (п. 40)	Зазначається, що аудиторський звіт повинен бути підписаний (див. п. Д37).
Дата аудиторського звіту (п. 41)	Датується не раніше від дати, на яку аудитор отримав достатні та відповідні аудиторські докази, на основі яких буде ґрунтуватися його думка щодо фінансової звітності (див. пп. Д38-Д41).
Адреса аудитора (п. 42)	Констатується, що повинно бути зазначене місце перебування в юрисдикції, де практикує аудитор.

У додатку до МСА 700 наведено три ілюстративних приклади аудиторських звітів щодо фінансової звітності, яка складена відповідно до застосовних концептуальних основ, але перевірка здійснювалася щодо різних завдань аудиту. Ці звіти включають елементи, про які йдеться в параграфах 21—42 (для більшої їхньої деталізації див. пп. Д15-Д41).

Необхідно пам'ятати, що надання аудиторського звіту замовнику здійснюється за таких умов:

- звіт адресується замовникові із зазначенням дати складання;
- звіт підписується керівником аудиторської фірми або особою, вповноваженою на це керівником і аудитором (керівником бригади аудиторів), який здійснював перевірку;
- звіт завіряється печаткою аудиторської фірми;
- кожна сторінка аудиторського звіту повинна бути підписана аудитором, який здійснював перевірку (і завірена його особистою печаткою — за наявності останньої).

Якщо аудитор робить свій висновок, що фінансова звітність складена клієнтом в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, то він висловлює **думку**, яку прийнято називати **немодифікованою**, а **звіт**, складений на її підставі — **безумовно-позитивним**.

3. Зміна форми і змісту аудиторського звіту при висловленні модифікованої думки аудитором, вимоги до їх складання

Як вже було зазначено, аудиторський звіт повинен містити чітко сформульовану думку аудитора щодо фінансових звітів клієнта. Аудитор має оцінити власні висновки (міркування), зроблені завдяки отриманим аудиторським доказам, — ці висновки будуть основою для формування його думки.

Саме думка аудитора є вирішальною при формуванні виду аудиторського звіту.

МСА 700 говорить саме про *немодифіковану думку* аудитора, яка формує *безумовно-позитивний* вид аудиторського звіту. Якщо ж таку думку висловити неможливо, то вона змінюється, тобто — модифікується. Підставою для цього можуть бути обставини, коли аудитор:

а) доходить висновку, що виходячи з отриманих аудиторських доказів фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення; або

б) не може отримати достатні і належні аудиторські докази для того, щоб зробити висновок, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень,

то він висловлює модифіковану думку в аудиторському звіті відповідно до МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» [13].

МСА 705 розглядає відповідальність аудитора за надання відповідного звіту за обставин, при яких аудитор приймає рішення про необхідність модифікації аудиторської думки щодо фінансової звітності.

Якщо фінансова звітність містить суттєві викривлення, аудитор повинен обговорити це питання з управлінським персоналом і, залежно від концептуальної основи та способу вирішення цього питання визначити, чи потрібно висловлювати модифіковану думку відповідно до МСА 705. У випадках, коли аудитор доходить висновку, що фінансова звітність вводить в оману, він повідомляє управлінський персонал та залежно від способу вирішення визначає, як і яким чином слід надати інформацію у аудиторському звіті.

У результаті модифікації можуть бути надані три інші види аудиторської думки (і відповідно до цього — виду звіту):

-умовно-позитивна;

-негативна;

-відмова від висловлення (надання) думки.

Умови виникнення модифікації безумовно-позитивної думки аудитора відповідно до п. Д1 МСА 705 наступні (табл. 7.2).

Аудитор висловлює *умовно-позитивну думку* (п. 7 МСА 705) в разі, якщо він:

а)отримавши достатні і прийнятні аудиторські докази, доходить висновку, що взяті окремо або в сукупності викривлення є суттєвими, проте не всеохоплюючими для фінансової звітності; або

б)не має змоги отримати достатні і прийнятні аудиторські докази для обґрунтування думки, проте доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути суттєвим, проте не всеохоплюючим.

Таблиця 7.2

**Відповідність аудиторських звітів обставинам,
які можуть модифікувати думку аудитора**

Обставини	Безумовно- позитивний за МСА 700	Модифікація за МСА 705		
		умовно- позитивний	негативний	відмова від висловлення
Фінансова звітність складена відповідно до загальноприйнятих бухгалтерських стандартів, аудит здійснений відповідно до загальноприйнятих стандартів аудиту	+			
Фінансова звітність має відхилення від загальноприйнятих бухгалтерських принципів		суттєві	суттєві та всоохоплюючі	
Аудитор не може отримати достатні і прийнятні докази, існують обмеження обсягу аудиту		суттєві		суттєві та всоохоплюючі

Аудитор висловлює *негативну думку* (п. 8 МСА 705), якщо він, отримавши достатні і прийнятні аудиторські докази, доходить висновку, що викривлення, взяті окремо або в сукупності, є одночасно і суттєвими, і всеохоплюючими для фінансової звітності.

Аудитор *відмовляється від висловлення думки* (пп. 9-10 МСА 705), якщо він не має можливості отримати достатні і прийнятні аудиторські докази для обґрунтування думки і доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути одночасно суттєвим та всеохоплюючим.

У всіх випадках, коли аудитор надає думку, яка відрізняється від безумовно-позитивної, він повинен чітко описати всі обґрунтовані причини.

Якщо аудитор модифікує думку щодо фінансової звітності, він повинен додатково до окремих елементів, передбачених вимогами МСА 700, *включити до аудиторського звіту параграф із описанням питання, що призвело до модифікації*. Аудитор наводить цей параграф безпосередньо перед параграфом аудиторського звіту, в якому висловлена думка. Цей параграф може мати назву залежно від обставин (див. п. Д17 МСА 705):

- «Підстава для висловлення умовно-позитивної думки»,
- «Підстава для висловлення негативної думки» або
- «Підстава для відмови від висловлення думки».

У цьому параграфі аудитор повинен обґрунтувати з проведенням опису основи зміни для модифікації думки та визначає кількісний

вплив його на фінансову звітність, крім випадків коли це зробити неможливо, про що зазначається у звіті.

Крім цього, у цьому параграфі зазначається також причини неможливості отримання достатніх і прийнятних доказів у процесі аудиту, на основі чого надається модифікована думка, навіть коли аудитор висловив негативну аудиторську думку.

Якщо аудитор модифікує аудиторську думку, то для параграфа «Висловлення думки» він використовує заголовок «Умовно-позитивна думка», «Негативна думка» або «Відмова від висловлення думки» залежно від обставин (див. пп. Д21, Д23-Д24).

При висловленні *умовно-позитивної думки* через існування суттєвого викривлення у фінансовій звітності, аудитор повинен зазначити у параграфі «Висловлення думки», що на його думку, за винятком впливу питань (питання), описаного у параграфі «Підстава для висловлення умовно-позитивної думки»:

- фінансова звітність відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності в рамках звітування; або

- фінансова звітність була складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності в рамках звітування згідно з концептуальною основою достовірного подання, але якщо це є результатом неможливого отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів, аудитор використовує відповідне формування «за винятком можливого впливу операцій, описаних у параграфі...».

При висловленні *негативної думки*, аудитор повинен зазначити у параграфі «Висловлення думки», що на його думку, через те, що операції мають не тільки суттєвий, а й всеохоплюючий вплив на показники фінансової звітності, описаних у параграфі «Підстава для висловлення негативної думки» та:

- фінансова звітність не надає достовірну та справедливу інформацію;
- фінансова звітність не була складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до вимог концептуальної основи .».

Якщо аудитор *відмовляється від висловлення думки* через неможливість отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, він повинен зазначити у параграфі «Висловлення думки», що :

- у зв'язку з тим чи іншим питанням, описаним у параграфі «Підстава для відмови від висловлення думки», аудитор не мав можливості отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, що формували б підставу для висловлення аудиторської думки та відповідно аудитор не висловлює думку щодо фінансової звітності.

Якщо аудитор відмовляється від висловлення думки через неможливість отримати достатні й прийнятні аудиторські докази, він повинен

змінити вступний параграф аудиторського звіту, де зазначається, що аудитор отримав завдання виконати аудит фінансової звітності. Однак, у зв'язку з питанням, описаним у параграфі «Підстава для відмови від висловлення думки», що

ми не мали можливість отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, що формували б підставу для висловлення аудиторської думки...».

Практика аудиту свідчить, що у більшості випадків негативну думку аудитор висловлює в тому випадку, коли виявляється суттєвий вплив на показники фінансової звітності в результаті зловживання, якщо аудитор отримав достатні докази цих зловживань і перевінив всі документи і реєстри. У випадку, якщо керівництво клієнта підприємства, звітність якого перевіряється, відмовляється надати всі документи, реєстри тощо, для того щоб аудитор висловив свою думку, то він надає відмову від висловлення думки.

Приклади аудиторських звітів, у яких висловлено безумовно-позитивну та модифіковані аудиторські думки, надано у Додатку до МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора» та у додатках АК та АЛ цього посібника.

4. Аудиторський звіт при виконанні спеціального завдання

Певна підгрупа, яка розглядає порядок складання звітів при виконанні спеціальних завдань включає міжнародні стандарти аудиту з 800 до 899 «Спеціалізовані сфери» [13]. Їх МСА у редакції 2010 року надають три:

– МСА 800 «Особливі міркування — аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення».

– МСА 805 «Особливі міркування — аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту»;

– МСА 810 «Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності».

Завданнями спеціального призначення є аудит:

– повного пакета фінансових звітів, складених відповідно до іншої всеохоплюючої основи бухгалтерського обліку;

– *компонента* повного пакета фінансових звітів загального або спеціального призначення, наприклад, окремого фінансового звіту, конкретних рахунків, елементів рахунків або статей у фінансовому звіті;

– відповідності контрактних угод;

– узагальнених фінансових звітів.

У зв'язку із тим, що ці питання є достатньо специфічним, розглянемо моменти, на які необхідно звернути увагу аудитору перед виконанням завдань спеціального призначення (рис. 8.1).

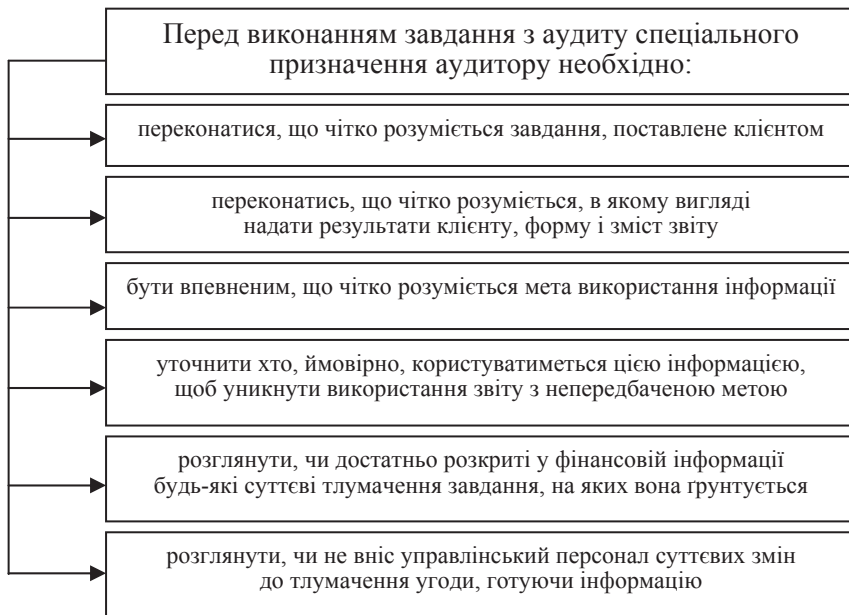


Рис.8.1. Аудиторські процедури при укладанні договору на виконання завдання спеціального призначення

За означеними завданнями складається окремий звіт та висловлюється думка аудитора, підходи до формування якої надано у МСА 800 та 805.

Стандарти аудиту МФБ констатують, що МСА груп 100—700 застосовуються до аудиту фінансової звітності. МСА 800 розглядає особливі міркування щодо застосування МСА в процесі аудиту фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи спеціального призначення, МСА 805 — під час аудитів окремих фінансових звітів або певного елемента, рахунку або статті фінансового звіту.

Наприклад, аудитора можуть просити висловити думку щодо одного або декількох *компонентів* фінансових звітів (а саме — щодо окремого фінансового звіту, а не всієї фінансової звітності), дебіторської заборгованості, запасів, нарахування премій працівникам, форму-

вання статутного капіталу підприємства або з'ясування стану кредиторської заборгованості тощо. Такий компонент може готуватись клієнтом як для задоволення потреб у фінансовій інформації конкретних користувачів і мати обмежене розповсюдження, так і навпаки, використовуватись широким колом споживачів.

Перевірку означеної компоненти аудитор може виконувати як окремо, так і одночасно з аудитом фінансової звітності суб'єкта господарювання. Однак, результати виконання такого завдання не відображаються в аудиторському звіті щодо фінансових звітів у цілому, і аудитор повинен висловити думку лише щодо того, чи підготовлений перевірений компонент в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи бухгалтерського обліку.

Визначаючи обсяг робіт і здійснюючи перевірку, аудитор повинен розглядати і враховувати взаємопов'язані статті та їх суттєвість щодо компоненту, який перевіряється. Таким чином, у процесі перевірки може виникати необхідність у перевірці й іншої фінансової інформації для висловлення відповідної думки щодо означеного компоненту.

Якщо аудитор дійшов висновку про висловлення щодо фінансових звітів в цілому негативної думки або взагалі вирішив відмовитись від її висловлення, то окремий звіт щодо компонентів фінансових звітів готується лише тоді, якщо ці компоненти не настільки великі, щоб складати більшу частину фінансових звітів. Якщо перевіряється тільки компонент фінансових звітів (без перевірки фінансової звітності в цілому), то аудитор висловлює свою думку та надає модифіковану думку у звіті аудитора згідно з визначеними модифікаціями аудиторського звіту.

У додатку до МСА 800 надано три приклади аудиторських звітів щодо фінансової звітності спеціального призначення.

Додаток 1 МСА 805 має приклади певних (окремих) елементів, рахунків або статей фінансового звіту, додаток 2 складається із прикладів аудиторських звітів щодо окремого фінансового звіту та його певного елемента, рахунку або статті.

8.2. ПЛАНИ ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ

Тема практичного заняття 8.1.

ЗВІТ АУДИТОРА ТА ІНШІ ПІДСУМКОВІ ДОКУМЕНТИ

Питання для вивчення та обговорення

1. Заключний етап перевірки, його суть і зміст.
2. Аудиторська думка та аудиторський звіт.
3. Види аудиторських звітів та модифікованих думок аудитора, вимоги до їх складання.

4. Аудиторський звіт при виконанні спеціального завдання.

Мета практичного заняття — набуття навичок визначати аудиторську думку відносно проведеного аудиту, оволодіння методикою написання різних видів звітів незалежного аудитора згідно з результатами перевірки та видів завдань.

Навчальний матеріал до практичного заняття 8.1.

Завдання 79

1. Розглянути обставини, виявлені аудиторами ТОВ АФ «Професіонал» під час перевірки клієнтів у лютому 2013 за період з 01.01.2012 р. по 31.12.2012 р.

2. З'ясувати, яку думку повинні висловити аудитори на підставі визначених обставин.

Умова завдання

А. Ліквідується неплатоспроможний філіал № 5 підприємства ПАТ «Торгмаш». Резерви для покриття заборгованості всіх філіалів капіталом материнського підприємства не були визначені та створені.

Б. Звітність ПрАТ «Волошка» необ'єктивно відображає його фінансовий стан на кінець звітного періоду та підлягає коригуванню, оскільки було неправильно обчислено розмір податкового зобов'язання.

В. Порушено судову справу проти ТОВ «Новомакс». Приводом для цього було невиконання договірних зобов'язань перед постачальником. Розмір компенсації збитків за позовом може суттєво вплинути на фінансовий стан клієнта.

Г. На ТОВ «Будмонтажспецпроект», яке займається декількома видами діяльності, завершується термін дії довгострокових будівельних контрактів, які є збитковими. Фактичний розмір збитків на момент перевірки визначити неможливо, але діють чинники, що можуть значно зменшити їх суму.

Завдання 80

1. Враховуючи визначену за Завданням 79 аудиторську думку за кожною ситуацією, скласти проекти звіту аудитора з висловленням думки щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення за певними видами та структурою, визначеними у МСА.

Домашнє завдання

1. Закінчити виконання Завдання 80.

2. На підставі складеного за Завданням 25 (Тема 5 Модуль І) Договору № ? від «__» _____ 20__ р. аудиторська фірма ТОВ «Професіонал» здійснила аудит фінансової звітності за 2012 рік АТ «Мрія» та надала визначені в договорі послуги (див. завдання Модуля ІІ) в обумовлений термін. Всі отримані в процесі перевірки результати за одержаними доказами (за Модулем ІІ) необхідно узагальнити у формі звіту незалежного аудитора.

Умова завдання

За результатами перевірки надати Аудиторський звіт за формою, визначеною у МСА (вид думки у звіті аудитора обрати самостійно).

Скласти Акт виконаних робіт (наданих послуг) від 30.04.13 р. за Договором № ?.

Скласти Податкову накладну на виконані роботи (надані послуги) № 9 від 30.04.2013 р. за Договором № ? за умови, що ТОВ АФ «Професіонал» є платником ПДВ.

8.3. ПИТАННЯ ТА ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ

1. Відмінності між видами аудиторських звітів.
2. Структура аудиторського звіту за МСА 700.
3. Види та структура аудиторських звітів за МСА 705.
4. Випадки надання аудиторських звітів при виконанні спеціального завдання.
5. Структура та приклади аудиторського звіту за МСА 800.
6. Структура та приклади аудиторського звіту за МСА 805.
7. Конспект МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності».
8. Конспект МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».
9. Конспект МСА 800 «Особливі міркування — аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення».
10. Конспект МСА 805 «Особливі міркування — аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту».
11. Конспект МСА 810 «Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності».

Завдання 81 (для самостійної роботи за темою 8)

1. Розглянути та письмово проаналізувати структуру і зміст прикладів аудиторського звіту, розташованих у Додатку до МСА 700 [13].
2. Кожний із трьох наданих прикладів звіту в Додатку оформити у окрему таблицю за наступними складовими (табл. 8.3).

Завдання 82 (для самостійної роботи за темою 8)

1. Розглянути та письмово проаналізувати структуру і зміст аудиторського звіту, розташованих у Додатку до МСА 705 [13].
2. Кожний із п'яти наданих прикладів звіту в Додатку оформити у окрему таблицю за наступними складовими (табл. 8.4).

Таблиця 8.3

Структура аудиторського звіту за МСА 700 згідно з Прикладом 1
Аудиторський звіт щодо фінансової звітності, складений відповідно до концептуальної основи достовірного подання з метою задоволення загальних потреб у фінансовій інформації широкого кола користувачів

З/п	Складові	Зміст
а)	Заголовок	
б)	Адресат	
в)	Вступний параграф	
г)	Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність	
д)	Відповідальність аудитора	
е)	Аудиторська думка	
є)	Інша відповідальність аудитора щодо звітності	
ж)	Підпис аудитора	
з)	Дата аудиторського звіту	
і)	Адреса аудитора	

Таблиця 8.4

Структура аудиторського звіту за МСА 705 згідно з Прикладом 1
Аудиторський звіт, в якому висловлено умовно-позитивну думку в зв'язку із суттєвим викривленням фінансової звітності

З/п	Складові	Зміст
а)	Заголовок	
б)	Адресат	
в)	Вступний параграф	
г)	Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність	
д)	Відповідальність аудитора	
е)	Аудиторська думка	
є)	Інша відповідальність аудитора щодо звітності	
ж)	Підпис аудитора	
з)	Дата аудиторського звіту	
і)	Адреса аудитора	

Завдання 83 (для самостійної роботи за темою 8)

1. Скласти звіт незалежного аудитора з висловленням відповідної немодифікованої чи модифікованої думки згідно з наступними умовами.

Умова завдання

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» ТОВ АФ «Професіонал» за Договором № 12 від 12.02.2013 р. у березні 2013 року проведений аудит фінансово-господарської діяльності АТ «Крок» за період з 01.01.2012 р. по 31.12.2012 р.

Метою аудиту було висловлення думки аудитором щодо річної фінансової звітності Форми № 1 «Баланс» та Форми № 2 «Звіт про фінансові результати».

Програма (розширений план) аудиту включала перевірку:

- відповідності даних, відображених у Формах № 1 та № 2 даним синтетичного обліку;
- узгодженості даних річного звіту.

Повна та докладна інформація про виявлені недоліки й порушення наведена у Звіті аудитора.

Результати аудиторської перевірки наступні:

1. Статутний капітал, показаний у Балансі на кінець звітного періоду у сумі 176 тис. грн, не відповідає зареєстрованому у Статуті, згідно якого він повинен становити 170 тис. грн.

2. На підприємстві обліковується прострочена заборгованість з короткострокового кредиту на суму 150 тис. грн, яку показано у бухгалтерському обліку за субрахунком 631.

3. Зауважень щодо даних, наведених у Формі № 2, немає.

4. Інші показники річного звіту узгоджуються з показниками Оборотної відомості за синтетичними рахунками, Головною книгою, рахунками синтетичного і аналітичного обліку.

Завдання 84 (для самостійної роботи за темою 8)

1. Скласти Звіт незалежного аудитора з модифікованою думкою згідно з наступними умовами.

Умова завдання

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» ТОВ АФ «Професіонал» за Договором № 29 від 05.05.2013 р. у червні 2013 року здійснило аудит фінансово-господарської діяльності ТОВ «Факт» за період з 01.01.2012 р. по 31.12.2012 р.

Метою аудиту була перевірка організації та методики ведення обліку запасів та основних засобів, їхньої достовірності та відповідності показникам фінансової звітності.

Програма аудиту включала перевірку:

- відображення надходження запасів та основних засобів;
- списання запасів на певні витрати;
- проведення переоцінки запасів та основних засобів;
- відображення реалізації запасів та основних засобів;
- відображення орендованих та наданих в оренду основних засобів;
- відображення ліквідації основних засобів;
- розрахунку амортизаційних відрахувань;

- відображення в обліку ремонту основних засобів.

Повна та докладна інформація про виявлені недоліки й порушення наведена у Звіті аудитора.

Результати аудиторської перевірки наступні:

1. Для обліку запасів застосовується рахунок 20 «Виробничі запаси» з використанням лише субрахунків 201 «Сировина й матеріали» та 203 «Паливо», не зважаючи на наявність інших видів запасів.
2. Щодо відображення в обліку визначення первісної вартості з надходження основних засобів і податкового кредиту з ПДВ, зауважень немає.
3. Транспортно-заготівельні витрати по запасах за окремим субрахунком не обліковуються, не розподіляються, а відразу при надходженні списуються на загальновиробничі витрати.
4. Переоцінка запасів та основних засобів проводиться з дотриманням чинного законодавства.
5. Є зауваження щодо відображення в обліку реалізації виробничих запасів, для якої використовуються рахунки 701 «Дохід від реалізації готової продукції» та 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».
6. За період перевірки операції з реалізації та оренди основних засобів відсутні.
7. Є зауваження щодо відображення в обліку ліквідації основних засобів, для якої використовуються лише два записи: Д-т 972 К-т 10 та Д-т 131 К-т 10. Крім того, підприємство не визначає фінансовий результат від ліквідації основних засобів, веде тільки кількісне оприбуткування матеріальних цінностей, одержаних від ліквідації основних засобів.
8. До розрахунку щомісячної суми амортизаційних відрахувань зауважень немає.
9. Витрати на проведення всіх поточних та капітальних ремонтів основних засобів відносяться на загальновиробничі витрати.

8.4. ТЕМАТИКА ІНДИВІДУАЛЬНИХ ЗАВДАНЬ

Завдання 85 (для індивідуальної роботи за темою 8)

Скласти звіт незалежного аудитора з висловлення думки про стан фінансової звітності на основі проведеного аудиту обраного підприємства щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення (за МСА 700, 705) або компоненту фінансових звітів (за МСА 805) *(підприємство студент обирає самостійно; підприємства не повинні повторюватись на потоці; об'єктом умовної перевірки є об'єкт за темою курсової роботи з дисципліни «Аудит»)*

Теми рефератів за Темою 8

1. Підсумкові документи, що складаються за результатами аудиту.
2. Структура аудиторського звіту та види думки аудитора.
3. Відмінності між модифікованою чи немодифікованою думкою аудиторського звіту.
4. Аудиторський звіт при виконанні спеціального завдання — поряток застосування та методика складання.

8.5. ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК ЗА ТЕМОЮ 8

Аудиторський звіт (звіт аудитора, звіт незалежного аудитора) — документ, що складений відповідно до стандартів аудиту і передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися при її складанні.

Аудиторська думка (Audit opinion) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — див. Модифікована думка (Modified opinion) та Немодифікована думка (Unmodified opinion).

Безумовно-позитивна думка — висловлюється, якщо аудитор доходить висновку, що фінансова звітність справедливо та достовірно відображають (або подають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) інформацію відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Відмова від висловлення думки — висловлюється тоді, коли можливий вплив обмеження обсягу настільки суттєвий та всеохоплюючий, що аудитор не може отримати достатні та прийнятні (належні) аудиторські докази і, відповідно, висловити думку щодо фінансової звітності.

Дата аудиторського звіту (Date of the auditor's report) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — дата, обрана аудитором для датування звіту щодо фінансової звітності відповідно до MCA 700.

Дата оприлюднення фінансової звітності (Date the financial statements are issued) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — дата, коли аудиторський звіт і перевірена аудитором фінансова звітність стали доступними третім сторонам.

Думка (думка аудитора) — звіт аудитора, що містить чітке письмове висловлення думки аудитора про фінансові звіти в цілому.

Елемент фінансового звіту (в контексті MCA 805) (Element of a financial statement) (in the context of ISA 805) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — елемент, рахунок або стаття фінансового звіту.

Завдання з надання впевненості (Assurance engagement) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — завдання, за яким фахівець-практик надає висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів, інших ніж відповідальна сторона, щодо результату оцінки або визначення предмета перевірки за відповідними критеріями. Результатом оцінки або визначення предмета перевірки є інформація, отримана через застосування критеріїв до предмета перевірки (див. також Інформація з предмета перевірки (Subject matter information)). Відповідно до Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості фахівцеві-практику дозволяється виконувати два типи завдань з надання впевненості: завдання з надання достатньої впевненості та завдання з надання обмеженої впевненості.

Застосовані критерії (у контексті MCA 810) (Applied criteria (in the context of ISA 810)) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — критерії,

які були застосовані управлінським персоналом при складанні узагальненої фінансової звітності.

Застосовна концептуальна основа фінансової звітності (Applicable financial reporting framework) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — концептуальна основа фінансової звітності, прийнята управлінським персоналом та в разі потреби тими, кого наділено найвищими повноваженнями, при складанні фінансової звітності, яка є прийнятною з огляду на характер суб'єкта господарювання та мету фінансової звітності або яка вимагається законодавством чи нормативними актами.

Концептуальна основа загального призначення (General purpose framework) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — концептуальна основа фінансової звітності призначена відповідати загальним потребам широкого кола користувачів у фінансовій інформації. Може бути концептуальною основою достовірного подання або концептуальною основою дотримання вимог.

Термін «концептуальна основа достовірного подання» вживають для зазначення концептуальної основи фінансової звітності, яка потребує дотримання вимог концептуальної основи і:

а) підтверджує, прямо чи опосередковано, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може бути необхідно надати розкриття інформації, крім тієї, що конкретно вимагає концептуальна основа;

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

Термін «концептуальна основа дотримання вимог» уживається для зазначення концептуальної основи фінансової звітності, яка вимагає дотримання вимог концептуальної основи, але не містить підтверджень у пунктах а і б, наведених вище.

Концептуальна основа спеціального призначення (Special purpose framework) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — концептуальна основа фінансової звітності, призначена для задоволення інформаційних потреб конкретних користувачів. Може бути концептуальною основою достовірного подання або концептуальною основою дотримання вимог.

Негативна думка — висловлюється, коли вплив на фінансові звіти незгоди з управлінським персоналом настільки суттєвий та всеохоплюючий, що (на думку аудитора) модифікація висновку не є адекватною для розкриття оманливого чи неповного характеру фінансової звітності.

Незалежність думки — така спрямованість думок, яка дає можливість надати висновок без будь-якого впливу, що може ставити під загрозу професійне судження, та дозволяє діяти чесно з об'єктивністю і з професійним скептицизмом.

Немодифікована думка (Unmodified opinion) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — думка, висловлена аудитором, якщо він дійшов висновку про те, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Неправдива фінансова звітність (Fraudulent financial reporting) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду,

іншого надання впевненості та супутніх послуг) — звітність, яка містить навмисні викривлення, включаючи пропуск сум або розкриття інформації у фінансовій звітності, з метою введення в оману користувачів фінансової звітності.

Параграф з інших питань (Other Matter paragraph) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — параграф, включений до аудиторського звіту, який не стосується питань, поданих або розкритих у фінансовій звітності, але, за судженням аудитора, є важливим для розуміння користувачами проведеного аудиту, відповідальності аудитора й аудиторського звіту.

Перевірена аудитором фінансова звітність (у контексті MCA 810) (Audited financial statements (in the context of ISA 810)) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — фінансова звітність, яка перевірена аудитором відповідно до MCA та яка є основою для складання узагальненої фінансової звітності.

Порівняльна фінансова звітність (Comparative financial statements) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — порівняльна інформація, яка містить суми та розкриття іншої інформації за попередній період для порівняння з фінансовою звітністю поточного періоду, проте якщо ця звітність перевірена аудитором, то на неї робиться посилання в аудиторській думці. Рівень інформації, що входить до складу цієї порівняльної фінансової звітності, є зівставним із рівнем інформації у фінансовій звітності поточного періоду.

Пояснювальний параграф (Emphasis of matter paragraph) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — параграф, включений до аудиторського звіту, що стосується питання, яке в належний спосіб подане або розкрито у фінансовій звітності, та, за судженням аудитора, настільки важливе, що є фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами.

Причетність аудитора до фінансової інформації (Auditor association with financial information) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — аудитор причетний до фінансової інформації в тому разі, якщо він додає аудиторський звіт до цієї інформації або погоджується на використання свого імені у професійних відносинах.

Річний звіт (Annual report) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — документ, який видає суб'єкт господарювання, зазвичай щороку, та який містить його фінансову звітність разом з аудиторським звітом щодо неї.

Узагальнена фінансова звітність (у контексті MCA 810) (Summary financial statements (in the context of ISA 810)) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — історична фінансова інформація, отримана з фінансової звітності, що містить менше детальних даних порівняно з фінансовою звітністю, проте забезпечує структуроване відображення, яке узгоджується з інформацією у фінансовій звітності, економічних ресурсів суб'єкта господарювання або його зобов'язань у певний момент часу або зміни в цих показниках за певний проміжок часу. Термінологія, яку використовують для опису такої історичної фінансової інформації, в різних юрисдикціях може бути різною.

Умовно-позитивна думка — думка, яка висловлюється, якщо аудитор дійде висновку про неможливість висловлення безумовно-позитивної думки, але вплив будь-якої незгоди з управлінським персоналом чи обмеження обсягу не настільки суттєві та всеохоплюючий, щоб висловити негативну думку або відмови від висловлення думки.

Фінансова звітність (Financial statements) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — структуроване подання історичної фінансової інформації, включаючи відповідні примітки, яке призначене повідомляти про економічні ресурси або зобов'язання суб'єкта господарювання на певний момент часу або про зміни у них за період часу відповідно до концептуальної основи фінансової звітності. Відповідні примітки складаються, як правило, зі стислого викладу суттєвих облікових політик та іншої пояснювальної інформації. Термін «фінансова звітність» означає, як правило, повний комплект фінансової звітності, визначений за вимогами застосовної концептуальної основи фінансової звітності, проте може також означати окремий фінансовий звіт.

Фінансова звітність загального призначення (General purpose financial statements) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — фінансова звітність, складена відповідно до концептуальної основи загального призначення.

Фінансова звітність спеціального призначення (Special purpose financial statements) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — фінансова звітність, складена відповідно до концептуальної основи спеціального призначення.

Інформаційні джерела: 5, 13, 14, 25, 26, 27, 29, 30, 31, 34, 36, 37, 38, 39, 41, 42, 43, 46, 54, 67, 71, 72, 77, 80, 83, 84, 85, 86, 87, 88, 90, 92, 93, 95, 96, 97, 103, 104.

ТЕМА 9. ПІДСУМКОВИЙ КОНТРОЛЬ

Методичні рекомендації

Під час вивчення цієї теми слід повернутися до заключної стадії аудиторської перевірки та з'ясувати, яким чином зберігаються підсумкові документи. Наступним необхідно оцінити його результати, приділивши значну увагу системі контролю якості аудиторських послуг та методичним підходам до здійснення цього контролю. Надалі потрібно визначити сутність поняття «подальші події» та їхній вплив на формування аудиторської думки та аудиторського звіту.

Останнім питанням цієї теми є порядок документального оформлення результатів кожної перевірки або іншого договору і перелік та зміст тих форм звітності перед визначеними органами контролю, які надає аудиторська фірма або приватний підприємець-аудитор після закінчення звітного періоду.

9.2. МЕТОДИЧНІ ПОРАДИ ДО ВИВЧЕННЯ ТЕМИ

Перелік питань

1. Оцінка результатів аудиту та порядок зберігання підсумкових документів.
2. Якість аудиту та її критерії.
3. Загальні положення щодо контролю якості аудиту.
4. Контроль якості проведення аудиту замовником аудиту та теперішнім аудитором до попереднього.
5. Подальші події.
6. Звітність аудиторських фірм за результатами аудиту та за результатами діяльності.

1. Оцінка результатів аудиту та порядок зберігання підсумкових документів

Результати аудиту оцінюються на *заключній стадії* аудиторської перевірки за наступними критеріями:

- повнота виконання всіх пунктів програми (розширеного плану);
- якість виконання всіх пунктів програми (розширеного плану);
- адекватність розкриття інформації у звітності.

Для оцінки результатів аудиту необхідно виконати наступні дії:

1. Якщо після дати складання аудиторського звіту, але до його оприлюднення, аудитору стали відомі певні факти, що могли вплинути на думку аудитора щодо оцінки фінансової звітності, він повинен:

– обговорити це питання з управлінським персоналом, керівництвом чи власниками підприємства;

– визначитись чи потрібно вносити зміни до фінансової звітності;

– здійснити запити до управлінського персоналу з метою визначення їхніх подальших дій щодо звітності;

– у випадку, якщо управлінський персонал вносить зміни до фінансової звітності, необхідно внести зміни до аудиторського звіту та видати новий аудиторський звіт, але дата повинна стояти не раніше дати внесених змін управлінським персоналом до фінансової звітності;

– у випадку, коли аудиторський звіт уже було надано управлінському персоналу та керівництву (власникам) підприємства, аудитор повинен звернутись до них з вимогою не надавати фінансову звітність третім особам до внесення необхідних змін до неї. Якщо фінансову звітність оприлюднили, аудитор повинен вжити відповідних заходів, щоб застерегти від недовіри до виданого аудиторського звіту.

– у випадку, коли управлінський персонал відмовляється від внесення змін до фінансової звітності, аудитор повинен повідомити влас-

ників та третіх осіб про недовіру до аудиторського звіту та надати новий модифікований аудиторський звіт.

2. Оцінка фактичної величини рівня суттєвості — у випадку виявлення помилок та порушень визначається їхня загальна сума з метою встановити, чи є вона суттєвою чи ні.

3. Повторний огляд робочих документів:

- для перевірки якості процедур, які виконано асистентом (помічником);
- для підтвердження відповідності аудиторської перевірки застосовним стандартам.

4. Огляд робочих документів особою, яка не приймала участі в аудиті або контролером:

- для виявлення можливих слабких місць аудиторської перевірки;
- для визначення можливості захисту якості аудиту перед незалежними спостерігачами.

Необхідно пригадати, що підсумковими документами аудиторської перевірки, що складаються на її заключній стадії, є:

- *Аудиторський звіт (Звіт незалежного аудитора)*, що містить думку аудитора про стан фінансової звітності, складений відповідно до МСА (один примірник надається клієнту);
- *Звіт аудитора про виконану роботу (Лист інформування найвищого управлінського персоналу)*;
- інші документи, що передаються замовникові.

Після завершення аудиту щонайменше один примірник аудиторського звіту та відповідної до нього документації залишається у аудитора (аудиторської фірми).

Порядок зберігання підсумкової документації встановлюється аудиторською фірмою з урахуванням забезпечення вимог зберігання та конфіденційності (загальну інформацію див. у п. 4 теми 6 «Аудиторські докази та робочі документи аудитора»).

Зупинимось окремо на двох означених вище підсумкових документах.

Звіт аудитора про виконану роботу (Лист інформування найвищого управлінського персоналу) містить конфіденційну інформацію, складається у довільній формі або за внутрішніми стандартами, розробленими аудиторською фірмою. Цей Звіт зберігається, виходячи з практики аудиторської діяльності, юридичних вимог та інших додаткових міркувань не менше п'яти років.

На першій сторінці кожного Звіту цього виду вказується назва аудиторської фірми, назва клієнта, період перевірки чи дата перевірки документації клієнта. При цьому, на кожен Звіт за окремими об'єктами дається назва, наприклад: «Аудит основних засобів», «Аудит виробничих запасів» і т.ін. Необхідно пам'ятати, що кожен Звіт за окремим

об'єктом повинен бути підписаний виконавцем — особою, що проводила перевірку. Для прискорення пошуку необхідного Звіту йому присвоюється код (шифр), що визначається кожною аудиторською фірмою з реєстрацією в журналах. Сторінки кожного Звіту в межах однієї назви (об'єкта) нумеруються; в кожному робочому документі проставляється прізвище аудитора, який фактично підготував його та дату остаточного виконання процедур аудиторської перевірки, відображених у цьому Звіті.

Після завершення перевірки Звіт залишаються у аудитора, є його власністю, але його право власності обмежене етичними нормами та зобов'язанням конфіденційності перед клієнтами.

Аудитор може надавати клієнту інформацію та рекомендації з цього Звіту не в повному обсязі, а лише ту, яку він зможе використати для організації та методики облікового процесу, у його господарській діяльності та для усунення помилок тощо у формі вже названого Листа інформування.

Аудиторський звіт (Звіт незалежного аудитора), що містить немодифіковану чи модифіковану думку аудитора щодо стану фінансової звітності (аудиторський висновок) та який складено відповідно до вимог МСА, зберігається у термін, який необхідний аудиторів та клієнту (але не менше трьох років після завершення аудиту) і містить відкриту інформацію для всіх користувачів.

2. Система контролю якості аудиторських послуг

Європейський парламент та Рада Європейського Союзу ухвалили Директиву 2006/43/ЄС *«Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності»* від 17.05.06 р. (Директива 43). Відповідно до цієї Директиви у державах — членах ЄС до аудиторів та аудиторських фірм має застосовуватися система забезпечення якості, організована у такій спосіб, щоб вона була незалежною від аудиторів та аудиторських фірм, які контролюються.

Згідно із ст. 51 *Угоди про партнерство та співробітництво між Європейськими співтовариствами (ЄС) та Україною*, яка набрала чинності для України 01.03.98 р., Україна взяла на себе зобов'язання вжити заходів для забезпечення того, щоб її законодавство поступово було приведене у відповідність до законодавства ЄС, зокрема в такій галузі, як бухгалтерський облік.

Організація системи забезпечення якості аудиторських послуг і задоволення потреб суспільства вимагає вдосконалення процесу регулювання та нагляду над аудиторськими фірмами та аудиторами. Важли-

вою функцією цього є здійснення зовнішнього контролю, повноваження щодо проведення якого покладено на Аудиторську палату України. Для виконання своїх повноважень і дотримання інших норм Закону АПУ застосовує до всіх аудиторських фірм та аудиторів систему забезпечення якості аудиторських послуг (систему забезпечення якості).

Відповідно до п. 2.4 *Концепції системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні* (Рішення АПУ від 26.09.2013 р. № 279/7) система забезпечення якості аудиторських послуг має таку організаційну структуру (рис. 9.1):

Необхідно пам'ятати, що якість аудиторських послуг є прямим результатом професійної компетентності та досвіду аудиторів.

Крім того, якість у аудиті визначається *рейтингом аудиторської фірми*, який враховує такі позиції конкурентних переваг:

- показники фінансової діяльності;
- тривалість роботи фірми на ринку аудиторських послуг;
- розмір аудиторської фірми;
- досвід та кваліфікація аудитора,
- кількість клієнтів тощо.

Впевненість користувачів у відповідній якості аудиторських послуг забезпечує виконання аудитором вимог стандартів та інших нормативних документів і створює основу для довіри до його думки.

Згідно з вимогами АПУ *якісною визнається послуга*, яка надається фірмами із дотриманням професійних стандартів, законодавчих та нормативних вимог, які регулюють аудиторську діяльність і задовольняють вимоги користувачів.

Критеріями якості аудиту є дотримання вимог наступних нормативних та інших документів:

- Закон України «Про аудиторську діяльність» [25];
- Реєстр аудиторських фірм та аудиторів;
- Перелік аудиторських фірм, які відповідають критеріям для проведення обов'язкового аудиту;
- МСКЯ 1, МСА 220 [13];
- КЕПБ [5];
- Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні (Рішення АПУ № 182/3 від 27.09.07 р.);
- Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 (ПНПКЯ 1) «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» (Рішення АПУ № 182/4 від 27.09.07 р.);
- Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг (Рішення АПУ № 231/12 від 26.05.11 р.);

Система забезпечення якості аудиторських послуг в Україні	Аудиторська палата України
	– здійснює контроль за системою забезпечення якості, – розглядає та приймає (за поданням уповноваженої комісії АПУ) рішення щодо результатів зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм та аудиторів, – вживає належних заходів для досягнення відповідності системи забезпечення якості вимогам ЗУ «Про аудиторську діяльність», Директиви 43, стандартів аудиту, норм професійної етики.
	Комісія АПУ з контролю якості та професійної етики
	– діє відповідно до Положення про Комісію АПУ з контролю якості та професійної етики, – здійснює контроль і координацію роботи Комітету з контролю якості аудиторських послуг, – сприяє впровадженню та дотриманню аудиторами норм професійної етики аудиторів, – здійснює моніторинг якості аудиту та супутніх послуг, – вживає заходів із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок і організації контролю якості аудиторських послуг, – розглядає скарги, звернення щодо викладених у них фактів по дотриманню суб'єктами аудиторської діяльності вимог законодавства, норм та стандартів аудиту і професійної етики, – а також інші функції, пов'язані із забезпеченням якості аудиторських послуг.
	Комітет з контролю якості аудиторських послуг
	– створюється АПУ, – функціонує як юридична особа на основі затвердженого АПУ Статуту, підзвітний Комісії АПУ з контролю якості, – забезпечує планування й організацію проведення зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм та аудиторів, – проводить перевірку і моніторинг результатів зовнішніх перевірок систем контролю якості, аналіз порушень аудиторськими фірмами й аудиторами професійних вимог щодо якості аудиторських послуг та інші додаткові процедури, спрямовані на забезпечення якості, – щороку узагальнює результати перевірок та видає загальні рекомендації аудиторам України для запобігання в подальшому виявлених порушень.
	Уповноважені контролери
	незалежні фізичні особи, які уклали з Комітетом з контролю якості цивільно-правові договори про здійснення зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм та аудиторів відповідно до Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості.
	Уповноважені з контролю якості організації
	визнані АПУ громадські об'єднання та професійні організації, які уклали з Комітетом з контролю якості угоду про здійснення зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм та аудиторів відповідно до Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості.
	Дисциплінарна комісія
	– діє відповідно до Положення про Дисциплінарну комісію АПУ, – розглядає матеріали дисциплінарного провадження за результатами зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм і аудиторів та фактами ухилення від зовнішньої перевірки, результати розгляду скарг і звернень громадян до АПУ, – готує для АПУ відповідні проекти рішень про застосування стягнень до аудиторів (аудиторських фірм), – здійснює моніторинг допущених аудиторами (аудиторськими фірмами) порушень вимог чинного законодавства України, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів і рішень АПУ, – узагальнює практику застосування АПУ стягнень до аудиторів (аудиторських фірм) за неналежне виконання професійних обов'язків, – інформує про вимоги до якості аудиторських послуг, а також про результати роботи Комісії професійну спільноту та громадськість.

Рис. 9.1. Система забезпечення якості аудиторських послуг

- Концепція забезпечення системи якості аудиторських послуг в Україні (Рішення АПУ № 279/7 від 26.09.13 р.);
- внутрішньофірмові стандарти якості;
- Договір на надання аудиторських послуг;
- відповідність фактичним потребам клієнта у конкретному виді аудиторської послуги та її корисності для нього;
- відповідність призначенню тощо.

Оцінка якості аудита здійснюється з двох боків — виконавця (аудиторської фірми, її керівництва) та споживача (користувача професійної думки аудитора).

Керівник аудиторської Фірми зобов'язаний створити відповідне середовище **контролю якості** аудиту та аудиторських послуг, яке, зокрема, включає:

- підхід Керівництва Фірми до питань контролю якості;
- політику й методи Керівництва на Фірмі;
- формалізовану організаційну структуру Фірми;
- внутрішню систему комунікацій між персоналом;
- внутрішню культуру на Фірмі;
- внутрішньофірмові професійні стандарти;
- положення про структурні підрозділи;
- посадові інструкції;
- кадрову політику;
- компетентність персоналу, який здійснює контроль;
- систему заохочення підвищення якості.

Необхідно пам'ятати, що керівництво аудиторської Фірми несе відповідальність за систему контролю якості аудиту в межах своїх повноважень.

3. Методичні підходи до здійснення контролю якості аудиторських послуг

Питанням якості здійснених аудиторських перевірок та послуг, наданих аудиторськими фірмами та приватними підприємцями-аудиторами на рівні МФБ приділялося та приділяється значна увага.

З 15.12.2009 є чинною редакція МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» [13].

В цьому стандарті занотовується, що МСКЯ слід застосовувати всім фірмам при наданні ними всіх видів послуг, що підпадають під дію стандартів аудиту МФБ.

МСКЯ 1 п. 16 надає поняття **системи контролю якості**, яка повинна включати політики і процедури стосовно кожного з наведених нижче елементів:

- а) відповідальність керівництва за якість на фірмі;
- б) відповідні етичні вимоги;
- в) прийняття та продовження стосунків з клієнтами і конкретних завдань;
- г) людські ресурси;
- д) виконання завдання;
- е) моніторинг.

Крім того, відповідно до МСКЯ 1 п. 17:

фірма повинна документувати свої політики та процедури і повідомляти про них персонал фірми (див. параграфи Д2—Д3).

Про якість аудиту також говорить окремий МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності» [13].

Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає конкретну відповідальність аудитора стосовно процедур із контролю якості аудиту фінансової звітності... Цей МСА слід застосовувати разом із відповідними етичними вимогами.

За роки впровадження та розвитку аудиту в незалежній Україні все гостріше поставало питання *контролю якості* аудиту та аудиторської діяльності в цілому. Тому з 01.10.2007 р. вступили в дію *Концептуальні основи контролю аудиторської діяльності в Україні*, прийняті Рішенням АПУ.

Наступним Рішенням АПУ було затверджено *ПНПКЯ 1 — Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг»*, метою якого є встановлення єдиних для України вимог до організації аудиторськими фірмами та аудиторами, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи — підприємці (ПП-аудитори), *систем контролю якості* аудиторських послуг та надання рекомендацій щодо ефективного впровадження таких систем контролю якості в практику аудиторської діяльності.

Аудиторські фірми та ПП-аудитори зобов'язані розробити та впровадити в свою практику таку систему контролю якості, яка б забезпечувала обґрунтовану впевненість у тому, що сама Фірма та її персонал діють відповідно до Міжнародних стандартів аудиту МФБ, Кодексу етики професійних бухгалтерів та законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, а звіти, що надаються Фірмою, відповідають умовам завдання.

Згідно з п. 10. *ПНПКЯ 1*:

характер і зміст політики та процедур системи контролю якості, які розробляє кожна Фірма, залежать від таких чинників, як:

- розмір фірми;
- кількість офісів;
- операційні характеристики Фірми;

- розмір та специфіка клієнтів аудиторської фірми;
- види аудиторських послуг, що надає Фірма.

Політика та процедури контролю якості аудиторської Фірми мають бути викладені письмово в формі відповідного документа та зафіксовані на паперових або електронних носіях з дотриманням вимог до аудиторської документації згідно з **професійними стандартами**. Документальне оформлення політики та процедур залежно від чинників, наведених в п. 10 цього Положення, може бути у вигляді:

- положення з контролю якості;
- посібника з контролю якості;
- збірки внутрішніх стандартів та/або окремих положень Фірми.

Наведений документ має бути затверджений наказом (розпорядженням) керівника аудиторської Фірми.

Відповідно до п. 20. *ПНПКЯ 1* керівник аудиторської Фірми зобов'язаний призначити особу (осіб), відповідальну за систему контролю якості та обрати один із наступних варіантів:

- а) створити підрозділ контролю якості з призначенням керівника такого підрозділу;
- б) доручити організацію та здійснення контролю якості одному з аудиторів, як доповнення до його посадових повноважень;
- в) визначити відповідно кваліфіковану зовнішню особу, відповідальну за систему контролю якості Фірми;
- г) прийняти виконання повноваження контролю якості на себе.

Рішенням АПУ від 24.04.2014 р. № 293/7 було прийнято за основу проект змін до *Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг*, п. 1.5 якого також свідчить, що:

система контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності повинна бути створена у вигляді задокументованої політики та фактично впроваджених процедур за кожним елементом відповідно до ПНПКЯ 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» та інших професійних стандартів.

Відповідно до *Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг* метою проведення такого виду перевірки є отримання інформації щодо впровадження суб'єктом аудиторської діяльності системи контролю якості і її відповідності професійним стандартам.

Зовнішні перевірки суб'єктів аудиторської діяльності проводяться відповідно до *Плану зовнішніх перевірок системи контролю якості*, затвердженому АПУ. До Плану перевірок включаються суб'єкти аудиторської діяльності на підставі *аналізу* значень інтегрального коефіцієнта в порядку зменшення відповідно додатку 1 до цього Положення.

При проведенні перевірки завдань з аудиту, огляду, іншого надання впевненості **контролери** здійснюють об'єктивну оцінку наступних складових (п. 3.3):

- відповідності розробленої системи контролю якості вимогам *професійних стандартів*;
- дотримання суб'єктом аудиторської діяльності професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог при наданні аудиторських послуг;
- повноти і обґрунтованості документування політики та процедур контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності;
- відповідності кількості та якості витрачених ресурсів очікуваній винагороді;
- фактичного виконання політики та процедур контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності.

Перевірки суб'єкта аудиторської діяльності здійснюються на періодичній основі не рідше одного разу на п'ять років уповноваженими АПУ контролерами.

Згідно з п. 4.1. згаданого вище *Положення* склад уповноважених контролерів формується Комітетом з контролю АПУ з числа сертифікованих аудиторів, які:

- мають чинний сертифікат аудитора та досвід роботи в аудиторській діяльності за основним місцем роботи не менше 5 років;
- мають свідоцтво про проходження тематичного навчання та тестування з питань проведення зовнішніх перевірок в АПУ;
- не є членами АПУ чи Уповноваженими представниками АПУ у регіонах;
- не займають посади у Секретаріаті АПУ та/або в Комітеті з контролю за якістю аудиторських послуг;
- кандидатури яких погоджені профільною комісією.

Планова перевірка суб'єкта аудиторської діяльності (один раз на п'ять років) здійснюється безкоштовно, витрати на проведення перевірки покриваються за рахунок коштів АПУ, отриманих від внесення плати за включення в Реєстр аудиторських фірм та аудиторів.

Термін проведення перевірки не може перевищувати 10 днів.

Під час здійснення перевірки контролери досліджують документи суб'єкта аудиторської діяльності відповідно до *Програми перевірки системи контролю якості аудиторських послуг* та заповнюють Контрольні листи з оцінки наявності та відповідності системи контролю якості. Зразки Контрольних листів наведені у додатках 5, 6, 7 та 8 до цього Положення.

В останній день перевірки складається *Звіт за результатами перевірки* у 2-х примірниках.

Один примірник цього Звіту залишається у суб'єкта аудиторської діяльності. Другий примірник, на якому суб'єкт аудиторської діяльності завіряє факт отримання та згоду (або незгоду) із висновками контролерів, передається групою із перевірки до Комітету з контролю АПУ.

Залежно від наявності у суб'єкта аудиторської діяльності впровадженої системи контролю якості та ступеня її відповідності професійним стандартам АПУ приймає рішення про визнання суб'єкта аудиторської діяльності таким, що (п. 8.2):

- пройшов перевірку системи контролю якості аудиторських послуг.
- не пройшов перевірку системи контролю якості аудиторських послуг.

У разі визнання суб'єкта аудиторської діяльності таким, що пройшов перевірку системи контролю якості аудиторських послуг, АПУ видає йому *Свідоцтво про відповідність системи контролю якості*, чинність якого — 5 років, починаючи з року наступного за роком, в якому проведено перевірку.

Якщо суб'єкт аудиторської діяльності визнається таким, що не пройшов перевірку системи контролю якості аудиторських послуг, АПУ встановлює йому термін від 6 до 12 місяців з дати прийняття рішення для усунення недоліків системи контролю якості, після чого призначається повторна перевірка. Витрати на цю перевірку суб'єкта аудиторської діяльності компенсуються за рахунок такого суб'єкта. Розмір та порядок оплати за повторну перевірку встановлюється АПУ.

У разі не усунення недоліків протягом установленого терміну результати перевірки системи контролю якості такого суб'єкта аудиторської діяльності підлягають розгляду на Дисциплінарній комісії АПУ щодо застосування стягнень (у тому числі вигляді виключення з Реєстру).

Документи з перевірки системи контролю якості аудиторських послуг підлягають зберіганню протягом 6-ти років.

Крім того необхідно пам'ятати що, відповідно до п. 2.5.3 *Концепції забезпечення системи якості аудиторських послуг в Україні*

для виконання завдань з обов'язкового аудиту за періоди, що починаються з 01.01.2013 р. та/або пізніше та для виконання всіх завдань із надання впевненості за періоди, що починаються з 01.01.2015 р. та/або пізніше, аудиторські фірми та аудитори зобов'язані отримати підтвердження АПУ відповідності системи контролю якості аудиторських послуг вимогам ПНПКЯ 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг».

Таким чином можна визначити, що з боку АПУ здійснюються два види перевірок:

- *планові* — не менш ніж один раз у 5 років;

- *позапланові* — за зверненнями громадян, юридичних осіб зі скаргами та претензіями.

Однак, згідно з п.п. 48 та Д64-Д68 *МСКЯ 1* [13] незалежна програма зовнішніх перевірок не може замінити власну внутрішню програму **моніторингу** фірми.

4. Контроль якості проведення аудиту замовником аудиту та теперішнім аудитором до попереднього

Крім розглянутих у попередньому питанні зовнішніх видів контролю, які здійснюються, як правило, з боку АПУ, в аудиторській діяльності застосовуються й інші їх види:

- контроль замовника аудиту;
- контроль теперішнього аудитора до роботи попереднього чи іншого аудитора.

Замовник проведення аудиту може впливати на якість роботи аудитора чи аудиторської фірми при неякісному проведенні аудиту, при запропонуванні низки невірних рекомендацій щодо діяльності підприємства, невірно проведеної оцінки його фінансового стану, що в подальшому може вплинути на фінансовий стан підприємства.

За негативними результатами такого контролю, клієнт (замовник) аудиту має право:

- відмовитись від співпраці з конкретною аудиторською фірмою;
- подати позов до суду на аудиторську фірму з вимогою відшкодувати завдані збитки;
- подати інформацію до Дисциплінарної комісії АПУ про неналежне виконання аудиторами своїх обов'язків.

При проведенні аудиту економічного суб'єкта господарювання, показники фінансової звітності якого включають показники одного або декількох підрозділів, аудит яких проводився іншими аудиторами чи фірмами, теперішня аудиторська фірма повинна оцінити якість проведеного аудиту та вплив інформації на фінансову звітність економічного суб'єкта.

Порядок документального оформлення процедури замовлення аудиту за подібних обставин було розглянуто у питанні 3 Темі 5 Модулю I, у зв'язку із чим на розгляді даного питання зупинятися тут не будемо.

Необхідно лише наголосити, що теперішня аудиторська фірма повинна повідомити іншу (попередню) аудиторську фірму про намір використовувати результати роботи останньої при проведенні аудиту фінансової звітності економічного суб'єкта в цілому.

При необхідності, теперішня аудиторська фірма має право ознайомитись з роботою іншого аудитора чи аудиторської фірми, що може бу-

ти здійснена у вигляді обговорення використання аудиторських процедур іншою фірмою при підтвердженні показників фінансової звітності окремого підрозділу, їх вивчення та ознайомлення з робочою документацією, пов'язаною з роботою певного підрозділу. Вибір форми, обсягів і порядку проведення ознайомлення залежить від оцінки компетентності та якості роботи іншого аудитора та досвіду співробітництва з ним. Якщо при проведенні аудиту основна (теперішня) аудиторська фірма може виявити факти, що могли мати вплив на фінансові результати економічного суб'єкта в цілому, то теперішня аудиторська фірма повинна повідомити керівництво та власників економічного суб'єкта.

Відповідно до ст. 22 Закону України «Про аудиторську діяльність» [25] та *Положення про Дисциплінарну комісію АПУ* (затверджено Рішенням АПУ № 176/9.2 від 26.04.07 р.) визначено основні завдання цієї Комісії щодо розгляду матеріалів дисциплінарного впровадження за фактами порушення аудиторами чи аудиторськими фірмами вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту [13], КЕПБ [5] та прийняття рішень, спрямованих на запобігання в аудиторській практиці порушень професійних і законодавчих вимог щодо здійснення аудиторської діяльності та її якості (більш детально відповідальність аудиторів та аудиторських фірм див. питання 2 Теми 10 Модуля III).

5. Подальші події

На результати аудиту можуть мати вплив події, які відбулися в наступних періодах:

- від дати фінансової звітності до дати аудиторського висновку;
- від дати аудиторського висновку до дати опублікування фінансових звітів;
- після опублікування фінансових звітів.

Такі події називаються **подальшими подіями** і регулюються МСА 560 «Подальші події» [13], який надає рекомендації про обов'язки аудитора щодо *подальших подій*.

Є два основні види подальших подій (тобто які відбуваються після дати фінансової звітності), що позитивно чи негативно впливають на фінансову звітність підприємства:

- ті, що надають додаткові докази щодо умов, які існували *на дату фінансової звітності*;
- ті, що вказують на умови, які виникли *після дати фінансової звітності*.

Аудиторів необхідно розглядати події після дати балансу з двох сторін, так як вони можуть вплинути на фінансову звітність і на моди-

фіковану думку незалежного аудитора, висловлену у звіті незалежного аудитора.

Якщо аудитору стає відомо про події, які суттєво впливають на показники фінансової звітності, йому необхідно перевірити їх відображення у бухгалтерському обліку та у фінансовій звітності.

Необхідно пам'ятати, що аудитор не несе відповідальності за достовірність показників фінансової звітності, а тільки за висловлення думки, так, як до і після підписання і до оприлюднення фінансової звітності та Звіту аудитора вся відповідальність за показники фінансової звітності та інформування лежить на керівництві клієнта. Але якщо аудиторі стає відомо про факт, який може істотно вплинути на показники фінансової звітності клієнта, він повинен визначити доцільність внесення поправок до фінансової звітності та Звіту аудитора, і провести обговорення з клієнтом за цим фактом. У випадку внесення змін керівництвом клієнта до фінансової звітності, аудитор повинен внести зміни до Звіту аудитора з визначенням дати останнього не раніше внесених клієнтом змін і підписанням зміненої фінансової звітності.

Після опублікування фінансових звітів аудитор не має жодних обов'язків до проведення запитів щодо них.

У зв'язку із цим, згідно з МСА 560 [13] аудиторі необхідно чітко відокремлювати наступні дати:

- дата фінансової звітності;
- дата аудиторського звіту;
- дата оприлюднення фінансової звітності;
- дата затвердження фінансової звітності.

Подальші події можуть надати інформацію про ситуації, що виникли:

- на дату фінансової звітності, що можуть потребувати *коригувань*;
- після дати складання фінансової звітності, які можуть потребувати *розкриття*.

За наслідками подій, що потребують коригування, підприємство зобов'язане внести зміни до окремих статей балансу чи інших звітних форм.

Події, що потребують розкриття, не повинні бути відображені в основних формах річної фінансової звітності, а мають розкриватися в Примітках до річної фінансової звітності або у відповідних поясненнях.

До подій, що відбулися після дати складання фінансової звітності можна віднести:

- нове законодавство або постанова Уряду, що впливає на діяльність підприємства;
- істотні зміни в діяльності підприємства або в його фінансовому становищі;
- зміни в стані правових питань, або істотні нові правові питання;

- початок або зміна в стані перевірки, розпочатої органами державного контролю та врегулювання;
- додаткову інформацію відносно статей, відображених в обліку на основі попередньої або неповної інформації;
- випуск нових акцій або облігацій, реорганізація чи ліквідація підприємства;
- будь-які події, які поставлять під сумнів відповідність облікової політики, використаної щодо складеної фінансової звітності;
- істотні дії, прийняті Радою директорів (нові зобов'язання, нові кредити, позики, гарантії);
- плани або наміри, які можуть вплинути на балансову вартість, класифікацію активів або зобов'язань (здійснені або планові продажі чи придбання суттєвих цінностей);
- здійснення будь-яких незвичних бухгалтерських коригувань;
- відчуження активів державою або надзвичайні події, що їх знищили.

Необхідно пам'ятати, що аудитор зобов'язаний отримати достатню впевненість стосовно всіх істотних подій ще до дати складання Звіту незалежного аудитора (аудиторського звіту) та висловлення немодифікованої чи модифікованої думки. Він має переконатися в тому, що подальші події прийняті клієнтом до уваги або розкриті у фінансових звітах. У іншому разі аудитор розглядає питання про модифікацію думки у Звіті незалежного аудитора.

6. Звітність аудиторських фірм за результатами аудиту та за результатами діяльності

Нагадаємо, що підсумковими документами аудиторської перевірки, які складаються на її заключній стадії, є:

- *Аудиторський звіт (Звіт незалежного аудитора)*, що містить не модифіковану чи модифіковану думку аудитора про стан фінансової звітності, складений відповідно до МСА;
- *Звіт аудитора про виконану роботу (Лист інформування найвищого управлінського персоналу)*, у якому накопичуються всі зібрані аудитором докази щодо достовірності фінансової звітності та робочі документи, опис окремих подій, операцій розрахунків тощо, які підтверджують роботу кожного з аудиторів, їхніх помічників і бригади в цілому);
- інші документи, що передаються замовникові.

Необхідно також пригадати, що аудиторська діяльність є звичайною підприємницькою діяльністю, за якою виконуються визначені в Договорі певні роботи та надаються певні послуги.

Тому обов'язковим документом, який обумовлює факт виконання цих робіт/послуг для бухгалтерії як аудиторської фірми (приватного

підприємця-аудитора (ПП-аудитора)), так і підприємства-клієнта є *Акт виконаних робіт (наданих послуг)* (Додаток АІ), що складається у довільній формі, але із зазначенням всіх необхідних реквізитів та даних.

Цей документ, як правило, підписується обома сторонами у день надання аудиторського звіту (незалежно від виду цього звіту). Однак сума, визначена у Договорі, може коливатися тільки у випадку відмови від надання звіту залежно від того, на якому з етапів та в який термін ця відмова виникла. Якщо таке трапляється, то укладається окремий додаток до Договору та оговорюються підстави щодо зміни суми за договором.

У випадку, якщо аудиторська фірма (приватний підприємець-аудитор) є платником податку на додану вартість, то паралельно з Актом виконаних робіт (наданих послуг) вона виписує *податкову накладну* у звичайному порядку.

Аудиторська фірма (приватний підприємець-аудитор) як звичайний суб'єкт господарювання складає *всі, визначені законодавством* для підприємств (підприємців) форми місячної, квартальної та річної фінансової, податкової та статистичної звітності.

Однак, аудиторські фірми та приватні підприємці-аудитори є специфічними суб'єктами діяльності, тому повинні складати та подавати ще одну річну звітну форму у найвищий галузевий управлінський орган — Аудиторську Палату України (АПУ), яка здійснює аналіз цих звітів та подає до Кабінету Міністрів України узагальнену інформацію про стан аудиторської діяльності в Україні.

Згідно з рішенням АПУ від 02.02.2006 р. № 159/9 «Про Звіт аудиторської фірми/аудитора про надані аудиторські послуги за формою N 1-аудит» було введено річну звітну форму, яку складають аудиторські фірми та аудитори, що займаються аудиторською діяльністю як фізичні особи — підприємці. З того часу щорічно АПУ приймало відповідні рішення про зміст цієї форми та порядок її заповнення.

Чинна на поточний момент форма звітності перед АПУ була прийнята за рішенням АПУ від 28.01.2010 р. № 210/12 (з останніми змінами та доповненнями від 26.09.2013 р. № 279/8 для звітності за 2013 рік), до якої рішенням АПУ від 20.12.2013 р. № 286/14 було розроблено електронний варіант звітності за формою № 1-аудит (річна).

Рішенням АПУ від 23.12.2010 р. № 224/12 було затверджено *Положення про порядок подання звітності та Інструкцію щодо складання звітності за формою № 1 — аудит (річна) «Звіт аудиторської фірми (аудитора) про надані послуги»*, дія яких поширюється на всі аудиторські фірми та аудиторів, які зареєстровані як фізичні особи — підприємці. Аудиторські фірми (аудитори) подають до АПУ звітність за формою №1 — аудит (річна) в обсягах, порядку і в терміни, визначені АПУ не пізніше 25 лютого року, наступного за звітним. Ця звітність також

може бути подана до АПУ через Уповноваженого представника АПУ у відповідному регіоні. Відповідно до п.2.2 зазначеного *Положення*

звітність заповнюється державною мовою та подається в електронному форматі із підтвердженням на паперовому носії.

Крім того, пунктом 2.5 *Положення* визначено, що звітність у паперовій формі формується у вигляді друкованих таблиць з відповідних електронних форм звітних даних, які за складом інформації повністю відповідають електронному формату цієї звітності. При відображенні друкованої інформації не повинно бути виправлень та редагування.

У разі неподання аудиторською фірмою (аудитором) Звітності до АПУ, подання Звітності після встановленого АПУ терміну, зазначення у Звітності недостовірної інформації або виявлення інших порушень, винні особи несуть відповідальність згідно із вимогами чинного законодавства.

Пункт 3.2 *Положення* свідчить, що

за неподання Звітності до АПУ аудиторська фірма (аудитор) підлягає виключенню з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів із застосуванням до керівника аудиторської фірми (аудитора) стягнення у вигляді попередження.

Подання Звітності після встановленого АПУ терміну та зазначення у Звітності недостовірної інформації є підставою для відкриття дисциплінарного провадження щодо керівника аудиторської фірми (аудитора).

Означене вище підтверджується п. 3.1 *Порядку ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів*, відповідно до якого підставою для прийняття АПУ рішення про виключення аудиторської фірми або аудитора з Реєстру є, зокрема, неподання аудиторською фірмою (аудитором) в установлений АПУ термін Звіту про надані послуги за минулий рік (форма № 1 — аудит) або зазначення у Звіті недостовірної інформації.

Форму № 1 — аудит (річна) із певними показниками діяльності навчальної аудиторської фірми за 2013 рік надано у Додатку АА. Відповідно до завдання 88 (для самостійної роботи за темою 9) цей Звіт необхідно заповнити повністю.

Узагальнюючи, можна визначити, що крім обов'язкових щодо кожного суб'єкта діяльності даних та реквізитів, форма № 1-аудит (річна) містить:

- показники щодо кількості замовлень;
- показники щодо обсягу наданих послуг;
- показники щодо завдання з надання впевненості за організаційно-правовою формою господарювання;

- показники щодо завдання з надання впевненості суб'єктами за сферами економіки;
- показники щодо статутного капіталу аудиторської фірми;
- показники щодо кількості працівників;
- показники щодо виконавців цивільно-правових договорів, що не є суб'єктами аудиторської діяльності;
- кількість висновків, які надавалися протягом року, та їх види;
- показники щодо праці сертифікованих аудиторів у звітному періоді;
- перелік сертифікатів виконавців цивільно-правових договорів.

9.3. ПИТАННЯ ТА ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ (ПРАКТИЧНІ ЗАНЯТТЯ ЗА ТЕМОЮ 9 ВІДСУТНІ)

1. Порядок зберігання підсумкових документів.
2. Оцінка результатів аудиту.
3. Система контролю якості аудиторських послуг.
4. Методичні підходи до здійснення контролю якості аудиторських послуг.
5. Конспект МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги»
6. Конспект МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності».
7. Перегляд конспекту МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» (див. конспект до Тем 7.1).
8. Подальші події.
9. Конспект МСА 560 «Подальші події».
10. Конспект МСА 570 «Безперервність».
11. Звіт за формою № 1-аудит (річна) «Звіт аудиторської фірми (аудитора) про надані послуги» та інші форми звітності аудиторської фірми.

Завдання 86 (для самостійної роботи за темою 9)

1. Визначити класифікацію подальших подій за характером викликаних змін у річній фінансовій звітності клієнта.
2. Письмово з'ясувати наслідки цих подій на звітність.
3. Здійснити розподіл відображених у табл. 9.1 подальших подій на події, що потребують коригування та на події, що потребують розкриття.
4. Пояснити свої відповіді письмово.

Таблиця 9.1

Подальші події

№ з/п	Подія	Вид події	
		потребують коригування	потребують розкриття
1	Злиття підприємств		
2	Банкрутство єдиного постачальника сировини		
3	Арешт поточних рахунків підприємства		
4	Розірвання договору з покупцем, обсяг торговельних операцій з яким складає близько 70%		
5	Пожежа, що призвела до втрати 10% майна підприємства		
6	Завищення балансової вартості виробничих запасів на 50 тис. грн		
7	Продаж 50% основних засобів, що були відображені у складі необоротних активів		
8	Визнання дебіторської заборгованості в сумі 50 тис. грн безнадійною		

Завдання 87 (для самостійної роботи за темою 9)

1. Визначити, враховуючи інформацію, наведену у пп. 1-3 цього завдання, які зміни має внести у фінансову звітність АТ «Зоря» його керівництво, щоб аудитор мав можливість висловити безумовно-позитивну думку.

2. Сформулювати аудиторську думку стосовно випадку, коли керівництво АТ «Зоря» відмовляється внести зміни у фінансову звітність, пов'язаними з виявленими подіями після дати балансу.

Умова завдання

На завершальній стадії аудиторської перевірки фінансової звітності АТ «Зоря» Вам доручено здійснити аудиторські процедури для визначення подій, які можуть потребувати коригувань або розкриття інформації.

У результаті проведених Вами процедур було виявлено:

1. Станом на 31.12.2012 року в складі дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги на суму ? тис. грн є залишок за розрахунком з ТОВ «Либідь» на суму 257 тис. грн. 14.03.2011 року, коли заборгованість ТОВ «Либідь» вже становила 360 тис. грн, розпочався процес банкрутства цього ТОВ. За оцінкою юристів АТ «Зоря», враховуючи перелік кредиторів ТОВ «Либідь», отримання заборгованості від ТОВ «Либідь» малоімовірне.

2. 27.03.2013 року АТ «Зоря» здійснило продаж будівлі старого офісу за 7240 млн. грн. На 31.12.2012 року в фінансовій звітності ця будівля обліковується за залишковою вартістю 986 тис. грн у загальній сумі залишкової вартості основних засобів ? тис. грн.

Завдання 88 (для самостійної роботи за темою 9)

1. Заповнити згідно з *Інструкцією щодо складання звітності за формою № 1 — аудит (річна) «Звіт аудиторської фірми (аудитора) про надані послуги»* (Рішення АПУ № 224/12 від 23.12.2010 р. з пода-

льшими змінами та доповненнями) від імені ТОВ АФ «Професіонал» Звіт аудиторської фірми (аудитора) про надані послуги за 2013 рік (форма № 1-аудит (річна)).

Умова завдання

1. Частково заповнена Форма № 1-аудит по ТОВ АФ «Професіонал» надана у Додатку АА.
2. Заповнити Форму повністю, визначити показники, яких не вистачає (вони позначені «?»).
3. Письмово визначити джерела отримання всієї наведеної інформації (цифрової і нецифрової) для заповнення Звіту.

9.4. ТЕМАТИКА ІНДИВІДУАЛЬНИХ ЗАВДАНЬ

Завдання 89 (для індивідуальної роботи за темою 9)

1. Законспектувати перелік питань до одного з розділів *Програми перевірки системи контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності* (див. Додаток 2 до Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг, затверджене Рішенням АПУ № 231/12 від 26.05.11 р. з останніми змінами та доповненнями) (*один розділ з наведених нижче надає викладач кожному студенту індивідуально*).

2. Проаналізувати письмово (своїми словами довільним текстом) основні складові розглянутого розділу системи контролю якості (СКЯ).

Розділи системи контролю якості (СКЯ):

1. Дотримання суб'єктом аудиторської діяльності вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» щодо умов здійснення аудиторської діяльності.
2. Відповідальність керівництва за організацію контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності.
3. Дотримання етичних вимог.
4. Політика та процедури щодо людських ресурсів.
5. Політика та процедури прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом.
6. Політика та процедури щодо виконання завдання з надання впевненості.
7. Політика та процедури моніторингу відповідності політики та процедур контролю якості.

Теми рефератів за Темою 9

1. Елементи системи контролю якості аудиторських послуг.
2. АПУ про якість проведення аудиту.
3. Заходи АПУ та САУ щодо підвищення якості проведення аудиту в Україні.
4. МСФЗ та МСА про подальші події.

9.5. ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК ЗА ТЕМОЮ 9

Аудиторська група із завдання (згідно з МСКЯ І «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги») — усі партнери та працівники, які виконують завдання, та будь-які особи, залучені фірмою або мережевою фірмою, які ви-

конують процедури із завдання. До її складу не входять зовнішні експерти, залучені фірмою або мережевою фірмою.

Аудиторський звіт — документ, що складений відповідно до стандартів аудиту і передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися при її складанні.

Відповідні етичні вимоги (згідно з МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги») — етичні вимоги, які поширюються на аудиторську групу із завдання та відповідального за огляд контролю якості завдання і які зазвичай складаються з частин А і Б Кодексу етики Ради з Міжнародних стандартів етики професійних бухгалтерів (Кодекс РМСЕПБ) і національних вимог, які є більш суворими.

Група із перевірки — група контролерів, яка узгоджена Комітетом з контролю та направлена Головою АПУ для здійснення перевірки системи контролю якості аудиторських послуг.

Дата аудиторського звіту (Date of the auditor's report) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг та МСА 560 «Подальші події») — дата, обрана аудитором для датування звіту щодо фінансової звітності відповідно до МСА 700 (див. п. А3 МСА 560).

Дата балансу (згідно з П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах») — дата, на яку складений баланс підприємства; звичайною датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду.

Дата затвердження фінансової звітності (Date of approval of the financial statements) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг та МСА 560 «Подальші події») — дата, коли всі звіти, що входять до складу фінансової звітності, включаючи відповідні примітки, були вже складені, а особи, наділені визнаннями повноваженнями, підтвердили, що вони несуть відповідальність за цю фінансову звітність (див. п. Д2 МСА 560).

Дата звіту (стосовно контролю якості) (Date of report) (in relation to quality control) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг та МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги») — дата, яку обрав фахівець-практик для датування звіту.

Дата оприлюднення фінансової звітності (Date the financial statements are issued) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг та МСА 560 «Подальші події») — дата, коли аудиторський звіт і перевірена аудитором фінансова звітність стали доступними третім сторонам (див. пп. А4—Д5 МСА 560).

Дата фінансової звітності (Date of the financial statements) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг та МСА 560 «Подальші події») — дата, на яку припадає кінець останнього (найостаннішого) періоду, який охоплює фінансова звітність.

Достатня впевненість (Reasonable assurance) (в контексті завдань з надання впевненості, включаючи завдання з аудиту та контролю якості) (in the context of assurance engagements, including audit engagements, and quality control) (згідно з Гло-

сарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг та МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги») — у контексті цього МСКЯ високий, але не абсолютний рівень впевненості.

Контроль якості — політика та процедури, прийняті аудиторською фірмою, що призначені надати їй обґрунтовану впевненість в тому, що фірма та її персонал дотримуються професійних стандартів та нормативно-правових вимог, і що висновки надані фірмою чи партнерами із завдання є відповідними для даних обставин.

Контролер — уповноважений контролер, та (або) призначений уповноваженою з контролю якості організацією в якості контролера її представник.

Конфіденційна інформація — відомості, які стали відомі контролерам у ході проведення перевірки про замовників суб'єкта аудиторської діяльності, порядок ціноутворення професійних послуг (погодинні ставки, методика визначення вартості, надбавки та знижки) та їх вартість, зміст результатів надання аудиторських послуг, зміст робочих документів, методологія та техніка перевірок або надання інших професійних послуг, особисті дані виконавців і співвиконавців, у тому числі розмір їх гонорарів (доходів).

Моніторинг (стосовно контролю якості) (Monitoring (in relation to quality control)) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг та МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги») — процес, що включає постійний розгляд та оцінку системи контролю якості фірми, в тому числі періодичну перевірку обраних завершених завдань; призначений для надання фірмі обґрунтованої впевненості в тому, що її система контролю якості функціонує ефективно.

Обґрунтована впевненість — в контексті Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг високий, але не абсолютний рівень впевненості.

Огляд контролю якості завдання (Engagement quality control review) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг та МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги») — процес, призначений для забезпечення об'єктивної оцінки на дату звіту або раніше, значних суджень, які висловила аудиторська група із завдання, або висновків, яких вона дійшла під час формулювання звіту. Призначений для аудитів фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання та інших завдань (якщо вони є), для яких фірма визначила необхідність огляду контролю якості завдання.

Перевірка (щодо контролю якості) (Inspection (in relation to quality control)) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг та МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги») — процедури, які стосуються завершених завдань та призначені для отримання доказів дотримання аудиторськими групами із завдання політик і процедур фірми щодо контролю якості.

Перешкоджання проведенню перевірки — відмова суб'єкта аудиторської діяльності від проведення перевірки, відмова від надання групі із перевірки повної та достовірної інформації, документів щодо предмета перевірки, а також невиконання

інших обов'язків, визначених *Положенням про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг*.

Подальші події (*Subsequent events*) (згідно з *Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг та МСА 560 «Подальші події»*) — події, що відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою аудиторського звіту, і факти, які стають відомими аудитору після дати аудиторського звіту.

Події після дати балансу — події, які стосуються відображення у фінансовій звітності сприятливих і несприятливих подій, що відбуваються між датою фінансової звітності і датою оприлюднення фінансової звітності.

Подія після дати балансу (згідно з П(С)БО 6 «*Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах*») — подія, яка відбувається між датою балансу і датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленої для оприлюднення, яка вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності або рух коштів підприємства.

Попередній аудитор (*Predecessor auditor*) (згідно з *Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*) — аудитор з іншої аудиторської фірми, який проводив аудит фінансової звітності суб'єкта господарювання у попередньому періоді та який був замінений теперішнім аудитором.

Професійні стандарти — стандарти із завдань, Кодекс етики, Положення з національної практики, інші документи, затверджені АПУ.

Професійні стандарти (згідно з МСКЯ 1 «*Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги*») — стандарти з виконання завдань РМСАНВ, як визначено в «*Передмові до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, іншого надання впевненості та супутніх послуг*» та відповідні етичні вимоги.

Система контролю якості — формалізована сукупність принципів, методів і правил, які застосовує суб'єкт аудиторської діяльності для здійснення контролю якості аудиторських послуг, а також заходи та дії, які він здійснює для впровадження політики контролю якості та моніторингу відповідності системи контролю якості встановленим вимогам.

Уповноважені з контролю якості організації — визнані АПУ громадські об'єднання та професійні організації, які уклали з АПУ угоду про здійснення зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм та аудиторів у відповідності з Положенням про зовнішні перевірки системи контролю якості.

Уповноважені контролери — аудитори, які у відповідності з вимогами, викладеними в розділі 4 *Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг*, уклали з Комітетом контролю якості цивільно-правові договори про здійснення зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм та аудиторів згідно з Положенням про зовнішні перевірки системи контролю якості.

Якісна аудиторська послуга — послуга, яка надається Фірмами з дотриманням Професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, та задовольняє потреби користувачів.

Інформаційні джерела: 1, 5, 13, 14, 15, 17, 21, 25, 26, 27, 29, 30, 36, 38, 39, 42, 54, 71, 74, 75, 76, 87, 90, 93.

ТЕМА 10. РЕАЛІЗАЦІЯ МАТЕРІАЛІВ АУДИТУ

Методичні рекомендації

Під час вивчення цієї теми слід розглянути порядок видачі результатів аудиту замовникам для прийняття рішень. Спочатку необхідно зупинитися на правилах видачі меморандуму виправлених аудитором помилок за результатами перевірки. Значну увагу необхідно приділити з'ясуванню видів відповідальності суб'єктів аудиторської діяльності (професійна, дисциплінарна, майнова та кримінальна) за результатами здійснення перевірки і тими наслідками, що виникають за ними.

Далі розглядаються дії аудитора при виявленні зловживань і за неможливості подальшого проведення аудиту.

Останнім питанням теми є використання результатів аудиту замовниками перевірки та іншими користувачами звітності.

10.1. МЕТОДИЧНІ ПОРАДИ ДО ВИВЧЕННЯ ТЕМИ

Перелік питань

1. Меморандум виправлених аудитором помилок за результатами перевірки.
2. Відповідальність суб'єктів аудиторської діяльності.
3. Дії аудитора при виявленні зловживань і неможливості проведення аудиту.
4. Використання результатів аудиту замовниками перевірки та іншими користувачами звітності.

1. Меморандум виправлених аудитором помилок за результатами перевірки

Меморандум виправлених аудитором помилок може складатися для запобігання різним конфліктам між державними структурами та об'єднаннями підприємств і профспілками у сфері стандартизації та сертифікації якості продукції. Цей документ повинен активно залучати громадськість до вироблення державної регуляторної політики.

Меморандум може бути оформлений у вигляді доповідної записки, пояснювальної письмової довідки, листа з приводу визначених питань тощо.

Крім того, меморандум може бути самостійним документом листування між аудитором та клієнтом або бути додатком до особистого або вербального спілкування.

Цей вид офіційного документу часто є детальним вираженням фактів та аргументів, які з них випливають, і практично не відрізняється

від аудиторського звіту (за винятком того, що Меморандум не починається та не завершується формулою ввічливості та не повинен мати підпису). Іноді Меморандум доречно супроводжувати короткою пояснювальною запискою.

Якщо Меморандум направляється клієнтові факсом чи поштою, то він друкується на окремому бланку аудиторської фірми (аудитора), місце та дата не вказуються, печатка не ставиться.

Якщо Меморандум передається особисто або відправляється кур'єром, то під текстом вказується місце та дата відправлення, печатка не ставиться.

2. Відповідальність суб'єктів аудиторської діяльності

Аудитори несуть відповідальність за неналежне виконання своїх обов'язків перед:

- клієнтом;
- органами, що видали дозвіл (сертифікат) на заняття аудиторською діяльністю;
- аудиторською фірмою;
- третіми особами.

Під час аудиту відповідальність, згідно із договором, розподіляється між аудитором, замовником (клієнтом) та третіми особами за певними зобов'язаннями (власниками, акціонерами, інвесторами, кредиторами, постачальниками тощо).

Аудитор несе відповідальність перед замовником за професійну думку, замовник — перед аудитором за фінансову звітність та вхідні залишки за рахунками та перед третіми особами в порядку черговості погашення боргів.

Стаття 22 Закону України «Про аудиторську діяльність» [25] свідчить:

За неналежне виконання професійних обов'язків до аудитора (аудиторської фірми) можуть бути застосовані Аудиторською палатою України

- стягнення у вигляді попередження,
- зупинення чинності сертифіката на строк до одного року або
- анулювання сертифіката, виключення з Реєстру.

Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень визначається Аудиторською палатою України.

Рішення Аудиторської палати України щодо застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень можуть бути оскаржені до суду.

Рішенням АПУ від 26.04.2007 р. № 176/9.2 затверджено Дисциплінарну комісію АПУ, Положення про неї та головні завдання затверджено рішенням АПУ від 05.07.2012 № 252/11.

Згідно зі статтею 22 Закону України «Про аудиторську діяльність» [25] до аудиторів можуть бути застосовані інші види відповідальності відповідно до закону.

Тому аудитор, як і будь-який громадянин України, що займається підприємницькою діяльністю, несе **юридичну відповідальність**.

Юридична відповідальність поділяється на наступні види:

- **кримінальна**;
- **адміністративна** (адміністративно-правова);
- **дисциплінарна**;
- **цивільно правова (майнова)**.

Основною підставою для притягнення особи до юридичної відповідальності є вчинення нею протиправного діяння (дії чи бездіяльності), причому за наявності вини такої особи. Тільки в окремих випадках можлива відповідальність незалежно від наявності вини.

Крім того, *додатковою підставою* для виникнення матеріальної (майнової) відповідальності є такий негативний наслідок протиправних дій працівника, як заподіяння шкоди підприємству. Причому відповідальність настає виключно за наявності причинного зв'язку між порушенням трудових обов'язків та завданою шкодою. З іншого боку, наявна шкода також дуже часто виступає необхідною підставою для притягнення до кримінальної відповідальності.

До *кримінальної та адміністративно-правової* відповідальності притягаються особи, які вчинили діяння, передбачені Кримінальним кодексом України (ККУ) [8] та законодавством України про адміністративні правопорушення.

Кримінальна відповідальність завжди має особистий характер (тобто — хто вчинив, той і відповідає) і передбачає вини особи як обов'язкову підставу такої відповідальності.

При розгляді кримінальної відповідальності будь-якого працівника, в тому числі й аудитора, необхідно більш детально зупинитися на комерційній таємниці.

За Законом України «Про інформацію» [29], **комерційна таємниця є конфіденційною інформацією**.

Відповідно до Частини А розділу 140 п. 140.2 КЕПБ [5], принцип конфіденційності зобов'язує професійного бухгалтера (аудитора) утримуватись від:

а) розкриття за межами фірми або організації-роботодавця конфіденційної інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосун-

ків, без належного та спеціального дозволу або якщо немає юридичного чи професійного права або обов'язку розкривати її;

б) використання конфіденційної інформації, отриманої в результаті професійних та ділових зв'язків, на власну користь чи на користь третіх сторін.

Адміністративні відповідальність пов'язана із застосуванням передбаченим законом засобів впливу (порівняно менш жорстких, ніж у випадку з кримінальною відповідальністю) щодо особи, яка вчинила адміністративне правопорушення.

Основна частина складових адміністративних правопорушень і санкцій за їх вчинення передбачена у кодифікованому нормативно-правовому акті — Кодексу України про адміністративні правопорушення (КУпАП) [7]. Але деякі з них містяться і в інших законодавчих актах.

Аудитори та інші співробітники аудиторської фірми як наймені працівники можуть притягатися до *дисциплінарної відповідальності*.

Основним нормативним документом, де регламентовано трудові відносини в Україні є Кодекс законів про працю (КЗпП) [6].

Перед клієнтом та третіми особами аудитор несе *майнову відповідальність*. У статті 21 Закону України «Про аудиторську діяльність» визначено:

За неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу цивільно-правову відповідальність відповідно до договору та закону.

Розмір майнової відповідальності аудиторів (аудиторських фірм) не може перевищувати фактично завданих замовнику збитків з їх вини.

Оскільки аудитор не вважається матеріально відповідальною особою і з ним не укладається відповідного договору то, за загальним правилом, він несе *обмежену матеріальну відповідальність* за шкоду підприємству, завдану невиконанням чи неналежним виконанням своїх обов'язків.

Підсумовуючи питання, можна узагальнити, що аудиторська фірма відповідає за:

- відображення об'єктивної та обґрунтованої думки про достовірність бухгалтерської звітності, представленої у письмовому вигляді в якості аудиторського звіту керівництву підприємства;
- правильність і повноту даних, відображених у звіті аудитора, про виявлені ним суттєві невідповідності з даними бухгалтерської звітності;
- недотримання конфіденційності комерційної інформації підприємства, що виражається в розголошенні відомостей про виявлені невідповідності бухгалтерської звітності третім особам.

3. Дії аудитора при виявленні зловживань і неможливості проведення аудиту

МСА [13] розглядають дії аудитора при виявленні двох типів зловживань:

- *шахрайства* (МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»);
- *невідповідність* законам та нормативним актам, **недотримання** їхніх **вимог** (МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»).

Так, за п. 38 МСА 240, якщо аудитор стикається з винятковими обставинами, які ставлять під сумнів можливість продовжувати виконання аудиту внаслідок певних викривлень, що є результатом шахрайства або він підозрює, що було заподіяно шахрайство, необхідно:

- а) визначити професійну та юридичну відповідальність, застосовну за цих обставин, включаючи, чи існує вимога, щоб аудитор надавав звіт особі або особам, які призначали його на аудит, або, в деяких випадках, регуляторним органам;
- б) розглянути, чи є прийнятною відмова від завдання, якщо відмова можлива згідно із застосовними законодавчими або нормативними актами;
- в) якщо аудитор відмовляється:
 - він обговорює з управлінським персоналом відповідного рівня та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, свою відмову від завдання та причини такої відмови;
 - він визначає, чи існує професійна або юридична вимога надавати звіт особі або особам, які призначили його на аудит, або, в деяких випадках, регуляторним органам про відмову від завдання та причини такої відмови (див. параграфи Д54—Д57).

МСА 250, у свою чергу, описує вимоги до:

- розгляду аудитором дотримання вимог законодавчих і нормативних актів (пп. 12-17);
- аудиторських процедур, якщо недотримання вимог ідентифіковане або підозрюється (пп. 18-21);
- звітності про ідентифіковане або підозрюване недотримання вимог (пп. 22-28).

Останнє групування щодо звітності виділяє три види повідомлень про невідповідність законам та нормативним актам, а саме:

1. Повідомлення про випадки недотримання вимог тими, кого наділено найвищими повноваженнями (тобто щодо виявлених викривлень, заподіяних персоналом, повідомляється найвищий управлінський пер-

сонал (аудиторський комітет, спостережна рада тощо) у якнайкоротший строк).

2. Зазначення недотримання вимог в аудиторському звіті щодо фінансової звітності (тобто у цьому випадку звіт аудитора модифікується в залежності від виду думки аудитора за результатами перевірки).

3. Звітність про недотримання вимог регуляторним та правоохоронним органам (тут необхідно пам'ятати, що існують конфіденційність та аудиторська таємниця, але за певних обставин це не є обов'язковим внаслідок статуту, закону або рішення суду).

Однак за більш детальним рішенням щодо конкретних обставин певного повідомлення варто звернутись за консультацією до юриста.

Пригадаємо, що *викривленням* бухгалтерської звітності визнається невірне відображення і надання даних бухгалтерського обліку, що пов'язано із порушенням встановлених правил його організації та ведення.

Викривлення, про які вже йшла мова у п. 4 «*Види викривлень в обліку та звітності. Шахрайство та помилка*» теми 4 модулю 1 можуть бути двох основних видів: навмисні (*шахрайство*) та ненавмисні (*помилка*).

Навмисні викривлення бухгалтерської звітності є результатом навмисних дій або бездіяльності персоналу економічного суб'єкта, який підлягає перевірці. Вони здійснюються з корисною метою, щоб ввести в оману користувачів бухгалтерської звітності. Разом з тим, аудитору необхідно враховувати, що висновки (висловлення думки) чи були ці дії персоналу навмисними або ненавмисними, має право зробити тільки уповноважений на це орган.

Ненавмисні викривлення бухгалтерської звітності є результатом ненавмисних дій або бездіяльності персоналу економічного суб'єкта. Вони можуть бути результатом арифметичних або логічних помилок у облікових записах чи у розрахунках, недогляду при відображенні повноти всіх операцій, неправильного відображення в обліку фактів господарської діяльності, наявності та стану майна тощо.

При виявленні фактів невідповідності фінансової звітності даним бухгалтерського обліку, аудитор повинен повідомити старшого аудитора (керівника групи аудиторської перевірки), керівника аудиторської фірми та керівництво підприємства-клієнта з висловленням вимоги усунення недоліків, а також рекомендувати здійснення сплати повної суми податків до бюджету, якщо господарські операції пов'язані із заниженням доходів чи завищенням витрат.

З приводу виявлених фактів викривлень на різних стадіях перевірки дії аудитора можуть бути різними:

- на *початковій стадії* у період ознайомлення — у цьому випадку аудиторіві краще відмовитись від проведення аудиту;

- на *основній стадії*, тобто у період безпосереднього здійснення — аудиторіві необхідно рекомендувати підприємству-клієнту усунути виявлені помилки чи зловживання, визначивши термін їх усунення. Якщо управлінський персонал вносить корективи і проводить сплату повних сум податків, аудитори продовжують процес аудиту. У випадку відмови та ненаданню можливості проведення аудиторської перевірки, аудитор з допомогою юриста провадить письмове повідомлення керівництва про усунення виявлених недоліків, визначивши термін для усунення. Якщо клієнт відмовляється від подальшого проведення аудиту та не дає можливості працювати з документами, то аудитор письмово повинен попередити керівництво про неможливість виконання зобов'язань за договором і надати відмову від висловлення думки щодо фінансової звітності, вказавши причини;

- на *завершальній стадії*, коли зібрані всі достатні та прийнятні докази, аудитор може висловити негативну аудиторську думку та надати відповідний тип звіту.

Як навмисне, так і ненавмисне викривлення бухгалтерської звітності може бути *суттєвим* (що впливає на достовірність бухгалтерської звітності) і *несуттєвим*.

У процесі перевірки аудиторська фірма повинна оцінити ризик виявлення викривлень у бухгалтерській звітності та ризик їх невиявлення. При цьому, необхідно враховувати наступні фактори, що підвищують або понижують даний ризик:

- наявність значних фінансових вкладень в кризові галузі економіки;
- невідповідність величини оборотних засобів значному росту обсягів реалізації (виробництва) або значного зниження прибутків;
- залежність економічного суб'єкта в певний період від одного або невеликої кількості замовників або постачальників;
- нетипові угоди економічного суб'єкта, особливо в період закінчення року, які суттєво впливають на величину фінансових показників;
- наявність платежів за роботи/послуги, які явно не відповідають наданим роботам/послугам;
- наявність відхилень у веденні обліку від облікової політики, встановленої підприємством, та організації підготовки бухгалтерської звітності.

До факторів, що впливають на викривлення інформації стану галузі, економіки в цілому, а також на фінансово-господарську діяльність економічного суб'єкта відносяться:

- стан галузі економіки та економіки країни: кризи, депресія, підйом;

- галузеві особливості економічного суб'єкта в зв'язку з кризовим станом галузі;
- особливості виробничої діяльності економічного суб'єкта, технологічні особливості виробництва;
- особливості податкового законодавства щодо оподаткування.

При виявленні викривлень бухгалтерської звітності економічного суб'єкта аудиторська фірма повинна оцінити їх вплив на достовірність звітності, що підлягає перевірці по суті. Для цього необхідно враховувати можливі види порушень у економічного суб'єкта:

- відхилення від установлених законодавством правил ведення та організації бухгалтерського обліку і звітності;
- відсутність або недотримання протягом року прийнятої облікової політики в бухгалтерському обліку окремих господарських операцій та оцінки майна;
- порушення податкового, валютного, цивільного, адміністративного законодавства тощо.

При виявленні викривлень аудитор повинен корегувати розроблені ними аудиторські процедури в залежності від:

- виду порушень;
- ступеню суттєвості порушень;
- ризику появи викривлень при подальшій перевірці;
- ризику невиявлення викривлення.

Якщо в процесі перевірки було виявлено викривлення у звітності, аудиторська фірма повинна перевірити стан внутрішнього контролю на підприємстві, а також з'ясувати, наскільки ефективні його дії при виникненні різних порушень, що призводять до викривлення інформації.

При здійсненні перевірки та виявленні викривлень у звітності, аудитор у своїх робочих документах необхідно детально відобразити виявлені факти та оформити їх необхідним чином. Виявлені викривлення бухгалтерської звітності обов'язково відображаються у звіті аудитора за результатами перевірки.

4. Використання результатів аудиту замовниками перевірки та іншими користувачами звітності

В умовах ринкової економіки значно розширилося коло користувачів інформації, яку надає аудит. Саме **користувач результатів аудиту** буде в подальшому приймати відповідні рішення, ґрунтуючись на результатах аудиту, які буде вважати достовірними.

Так, потенційних користувачів інформації найбільше цікавить:

- управлінський персонал підприємства — оцінка ефективності господарських операцій;

- власників та акціонерів — прибутковість вкладених ними капіталів та ризик їх можливої втрати;
- інвесторів — ефективність праці вкладених ними коштів;
- кредиторів — можливість своєчасного погашення заборгованості;
- працівників підприємства — здатність підприємства забезпечити належний рівень оплати праці, пенсій та зайнятості;
- державу (державні органи) — повнота та вчасність розрахунків із бюджетом тощо.

Як відомо, у кожного користувача різні економічні інтереси, однак усі вони зацікавлені мати найбільш *достовірну* інформацію про *реальний стан* суб'єкта господарювання.

Звичайно, максимальні повноваження щодо результатів аудиту має власник (замовник аудиту та інших послуг).

Представники державних контролюючих органів та інші контрагенти мають використовувати інформацію аудиту лише у межах, наданих їм законодавством або визначених певними угодами (договорами).

У процесі перевірки аудитор повинен інформувати управлінський персонал або орган, який на це уповноважений, щодо питань аудиту і проходження перевірки. Форми та характер цих повідомлень розглядає МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту **тим, кого наділено найвищими повноваженнями**» [13], де сказано, що інформація може бути надана управлінському персоналу аудитором усно чи письмово, однак незалежно від цього, все повинно бути задокументовано у робочих документах аудитора.

Після закінчення аудиту керівництво аудиторської фірми та підприємства-клієнта повинні здійснити наступні дії щодо реалізації матеріалів перевірки:

- скласти Проект Рішення за матеріалами аудиту — підприємство-клієнт;
- розглянути його на Загальних зборах (акціонерів, учасників тощо) — підприємство-клієнт;
- скласти довідки, які необхідні для пояснення окремих питань користувачам аудиторського звіту — аудиторська фірма;
- передати матеріали аудиту:
 - Звіт та рекомендації — замовнику — аудиторська фірма;
 - Звіт аудитора — зацікавленим користувачам — підприємство-клієнт;
 - опублікувати Звіт аудитора, в якому надано немодифікована чи модифікована думка аудитора щодо достовірності фінансової звітності у періодичній пресі — підприємство-клієнт.

10.3. ПИТАННЯ ТА ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ

(практичні заняття за темою 10 відсутні)

1. Меморандум виправлених аудитором помилок за результатами перевірки.
2. Відповідальність суб'єктів аудиторської діяльності.
3. Дії аудитора при виявленні зловживань і неможливості проведення аудиту.
4. Використання результатів аудиту замовниками перевірки та іншими користувачами звітності.
5. Конспект МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями».

Завдання 90 (для самостійної роботи за темою 10)

1. Визначити, які з поданих у табл. 10.1 форм реалізації матеріалів аудиту можна віднести до тих, що надаються аудитором у процесі аудиту, або до тих, що здійснюються керівництвом підприємства-клієнта або аудитором по закінченні аудиту.

Умова завдання

Таблиця 10.1

Форми реалізації матеріалів аудиту та період їх подання

№	Форми	Період
1	Проект рішення за матеріалами аудиту	По закінченні аудиту керівництвом підприємства-клієнта
2	Розгляд на загальних зборах	
3	Рекомендації з виправлення помилок	
4	Публікація аудиторського звіту у періодичній пресі	
5	Складання довідок та актів звірки розрахунків	
6	Рекомендації та пропозиції з виправлення виявлених недоліків	
7	Передача звіту аудитора	
8	Складання Звіту аудитора (Листа інформування найвищого управлінського персоналу)	
9	Пропозиції з відшкодування збитків, завданих посадовими особами	
10	Передача матеріалів аудиту — Звіту замовнику	
11	Доповідь колективу підприємства	
12	Складання наказу (розпорядження) за результатами аудиту	

Завдання 91 (для самостійної роботи за темою 10)

1. Визначити та описати, які документи та дії аудитора є свідченням про результат надання визначених у табл. 10.2 послуг аудиторських фірм.

Умова завдання

Таблиця 10.2

Результати надання послуг аудиторських фірм

№	Вид послуг	Оформлення наданих послуг
1	Захист звітності в ДПІ або інших органах	Письмовий звіт аудитора або виступ аудитора у певних органах (наприклад, господарському суді)
2	Надання консультацій з методики обліку, нарахування та сплати податків до бюджету	
3	Організація бухгалтерського обліку	
4	Ведення бухгалтерського обліку	
5	Відновлення бухгалтерського обліку	
6	Складання бухгалтерської звітності (фінансової, податкової, статистичної)	
7	Удосконалення діючої системи обліку	
8	Автоматизація обліку	
9	Проведення аналізу фінансового стану підприємства	

Завдання 92 (для самостійної роботи за темою 10)

1. Класифікувати наслідки відповідальності аудитора за визначеними ознаками.

2. Результати відобразити у табл. 10.3.

Умова завдання

Таблиця 10.3

Класифікація наслідків відповідальності аудитора

№ з/п	Наслідки	Відповідальність		
		вид	перед ким	за які дії
1	У межах збитків (1)	майнова	перед клієнтом	за навмисне приховування істини та видачі позитивного висновку, що призвели до шкоди
2	Догана			
3	Запобігання			
4	Позбавлення волі			
5	Звільнення			
6	Зупинення дії сертифікату та дозволу на строк до 1 року			
7	У межах збитків (2)			
8	Анулювання сертифікату та дозволу			

10.4. ТЕМАТИКА ІНДИВІДУАЛЬНИХ ЗАВДАНЬ

Завдання 93 (для індивідуальної роботи за темою 10)

1. Відновити ведення Касової книги або Реєстру виданих та отриманих податкових накладних з ПДВ на досліджуваному підприємстві за місяць (*підприємство та місяць студент обирає самостійно, документи не повинні повторюватись серед студентів групи*).

Умова завдання

1. Для прикладу обирається до 10-ти первинних документів досліджуваного підприємства за субрахунком 301 «Готівка в національній валюті» або субрахунком 641 «Розрахунки за податками» аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість» (*копії документів прикладаються до рішення*).

2. Відобразити ці первинні документи у визначених звітах (*чисті бланки звітів видає викладач*).

3. За відображеними документами розрахувати умовні обороти та залишки на кінець місяця.

4. Письмово описати можливі та з'ясовані (за завданням) порушення чинного законодавства за обраним об'єктом.

Теми рефератів за Темою 10

1. Необхідність підсумкового контролю в аудиті.
2. Відповідальність аудитора та її види.
3. Дії аудитора при виявленні зловживань і неможливості проведенні аудиту.

10.5. ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК ЗА ТЕМОЮ 10

Адміністративна відповідальність — відповідальність осіб, які вчинили діяння, передбачені законодавством України про адміністративні правопорушення.

Викривлення факту (Misstatement of fact) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — інша інформація, не пов'язана з питаннями, розкритими в перевірній аудитором фінансовій звітності, що викладена чи подана неправильно. Суттєве викривлення факту може зашкодити довірі до документа, що містить перевірену аудитором фінансову звітність.

Дисциплінарна відповідальність — відповідальність найманих працівників, яка настає внаслідок порушення дисципліни, зокрема трудової.

Допустиме викривлення (Tolerable misstatement) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — визначена аудитором грошова сума, стосовно якої аудитор прагне отримати належний рівень впевненості в тому, що фактичне викривлення у сукупності не перевищує грошову суму, яку він встановив.

Комерційна таємниця — право суб'єктів підприємницької діяльності не розголошувати, зберігати в таємниці відомості про власну діяльність чи діяльність з участю інших компаньйонів (виробничу, наукову, торговельну, фінансову та іншу

діяльність), якщо ці відомості можуть нанести фінансові, матеріальні чи моральні збитки.

Конфіденційна інформація — це відомості, які знаходяться у володінні, користуванні або розпорядженні окремих фізичних чи юридичних осіб і поширюються за їх бажанням відповідно до передбачених ними умов.

Користувач результатів аудиту — юридична чи фізична особа, яка зацікавлена у достовірності інформації, що підлягала аудиту.

Кримінальна відповідальність — відповідальність осіб, які вчинили діяння, передбачені Кримінальним кодексом України (ККУ).

Матеріальна відповідальність — відповідальність, яка передбачає обов'язок відшкодувати шкоду, заподіяну підприємству (організації) внаслідок порушення покладених на неї трудових обов'язків.

Меморандум (від лат. *memorandum* — те, про що необхідно пам'ятати) — дипломатичний документ, у якому ґрунтовно викладається фактичний та юридичний зміст будь-якого питання і наводяться відповідні документи.

Недотримання вимог (у контексті МСА 250) (Non-compliance (in the context of ISA 250)) (згідно з *Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг та МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»*) — дії або бездіяльність (навмисні та ненавмисні) з боку суб'єкта господарювання, які суперечать чинному законодавству або нормативним актам. Такі дії включають операції, які здійснює суб'єкт господарювання або від його імені чи за його дорученням ті, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінський персонал та працівники суб'єкта господарювання. До недотримання вимог не належать особисті неправомірні дії (не пов'язані з діяльністю суб'єкта господарювання) тих, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінського персоналу та працівників суб'єкта господарювання.

Ті, кого наділено найвищими повноваженнями (Those charged with governance) (згідно з *Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*) — особа (особи) чи організація (організації) (наприклад, установа, що виконує функції довіреної особи), які відповідають за нагляд за стратегією суб'єкта господарювання і зобов'язаннями, пов'язаними із підзвітністю суб'єкта господарювання. Така відповідальність охоплює також нагляд за процесом складання фінансової звітності. Для деяких суб'єктів господарювання в деяких юрисдикціях до складу тих, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть входити члени ради керуючих суб'єкта господарювання в приватному чи державному секторі або власник-менеджер.

Юридична відповідальність — обов'язок особи зазнати певних обмежень державно-владного характеру, що передбачені законом за скоєні правопорушення.

Інформаційні джерела: 1, 5, 7, 8, 13, 14, 15, 17, 21, 25, 26, 27, 29, 30, 32, 36, 38, 39, 42, 54, 69, 71, 74, 75, 76, 87, 90, 93, 98.

ТЕМА 11. АУДИТОРСЬКІ ПОСЛУГИ, ЇХНІ ОБ'ЄКТИ ТА ВИДИ

Методичні рекомендації

Під час вивчення цієї теми слід розглянути поняття аудиторських послуг, визначити їхні групи і види. Необхідно повторити ті напрями й види діяльності, якими заборонено займатися аудиторським фірмам і приватним підприємцям-аудиторам (вони розглядалися в темі 2 модуля І).

Потрібно з'ясувати, які види послуг є супутніми аудиту, якими документами оформляється їх надання і визначення результатів.

Слід розглянути об'єкти, за якими можна здійснювати супутні послуги, і визначити методику надання деяких із них, як-то: консультування, бізнес-планування, економіко-правове планування, відновлення чи ведення обліку, аналіз фінансової стійкості та платоспроможності клієнта тощо.

11.1. МЕТОДИЧНІ ПОРАДИ ДО ВИВЧЕННЯ ТЕМИ

Перелік питань

1. Сутність аудиторських послуг та їхні види.
2. Класифікація аудиторських послуг та їхніх об'єктів.
3. Види послуг, що сумісні та несумісні з обов'язковим аудитом суб'єкта господарювання. Підсумкові документи з надання аудиторських послуг.

1. Сутність аудиторських послуг та їхні види

Аудит або, за іншою назвою, обов'язкові аудиторські перевірки, мають здебільшого сезонний характер — основний обсяг робіт за цим видом діяльності припадає з січня по квітень, так як він проводиться у відповідності до ст. 8 Закону України «Про аудиторську діяльність» [25] за результатами річної фінансової звітності щодо визначеного переліку видів підприємств та організацій.

Для того, щоб забезпечити себе доходами впродовж усього року, аудиторським фірмам та аудиторам-підприємцям надано право здійснювати інші **аудиторські послуги**, пов'язані з їх професійною діяльністю, зокрема [25, стаття 3, абз. 6]:

- по веденню та відновленню бухгалтерського обліку,
- у формі консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності,
- експертизи і оцінки стану фінансово-господарської діяльності та
- інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання.

Однак необхідно нагадати, що аудиторським фірмам (підприємцям-аудиторам) забороняється здійснювати види діяльності, що пов'язані з комерцією.

Ст. 3 абз. 7 Закону України «Про аудиторську діяльність» [25] свідчить, що перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), визначається АПУ відповідно до стандартів аудиту.

Так, останнім чинним на поточний момент за цим питанням є Рішення АПУ від 22.12.2011 р. № 244/14 «Про перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)» (зі змінами та доповненнями), у якому визначено наступні їхні види:

1. Послуги у сфері аудиту.

1.1. Завдання з надання впевненості (відповідно до Стандартів МФБ [13])

1.1.1. Аудит історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності (див. МСА).

1.1.2. Огляд історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності (див. МСЗО).

1.1.3. Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації (див. МСЗНВ):

- а. оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи внутрішнього контролю (аудиту);
- б. оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) використання виробничих потужностей;
- в. оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) функціонування системи управління;
- г. оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи матеріального стимулювання та оплати праці персоналу;
- д. оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем управління персоналом;
- е. оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) інформаційних систем (технологій);
- ж. оцінка (перевірка) ефективності систем інформаційної безпеки діяльності підприємств;
- з. оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем корпоративного управління;
- и. оцінка відповідності діяльності підприємства вимогам законодавства (податкового, митного, господарського та ін.);
- к. оцінка (перевірка) відповідності управлінських рішень або окремих господарських операцій вимогам законодавства;
- л. економічні експертизи (крім судової експертизи, експертних досліджень та експертиз за вимогою правоохоронних органів);
- м. оцінка вартості активів (у тому числі незалежна за наявності кваліфікаційного свідчення оцінювача);
- н. оцінка (тестування) надійності системи бухгалтерського обліку;
- о. оцінка (тестування) відповідності рівня професійних знань персоналу, задіяного у фінансово-господарській діяльності;

- п. здійснення на замовлення розрахунків (економічний, фінансовий, стратегічний та інші види аналізу) для оцінки стану та результатів господарської діяльності;
 - р. перевірка прогнозової фінансової інформації;
 - с. інші завдання, які виконуються як завдання з надання впевненості.
- 1.2. Супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг (див. МССП)
 - 1.2.1. Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації (за МССП 4400).
 - 1.2.2. Завдання з підготовки фінансової інформації (за МССП 4410).
- 2. Інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю, визначені Законом України «Про аудиторську діяльність» [25]
 - 2.1. Ведення бухгалтерського обліку.
 - 2.2. Складання фінансових звітів.
 - 2.3. Відновлення бухгалтерського обліку.
 - 2.4. Консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності:
 - а. обрання облікової політики;
 - б. встановлення та дотримання методології бухгалтерського обліку;
 - в. організація бухгалтерського обліку;
 - г. консолідація фінансової звітності;
 - д. трансформація звітності за іншою, ніж застосовувана, концептуальною основою;
 - е. інші види консультацій з питань обліку та звітності.
 - 2.5. Консультації з питань системи внутрішнього контролю.
 - 2.6. Консультації з питань оподаткування, у тому числі з організації податкового обліку та податкової звітності.
 - 2.7. Складання податкових декларацій та звітів.
 - 2.8. Консультації з питань застосування інформаційних технологій.
 - 2.9. Консультації з інших питань управління та ведення бізнесу:
 - а. правове забезпечення прийняття (або результатів прийняття) управлінських рішень щодо зміни форм власності, форм господарювання, функцій власності, легітимності окремих господарських операцій тощо;
 - б. організаційне забезпечення управління — структуризація, реструктуризація, перебудова, розробка нової системи обліку, внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту, управління в цілому, розробка внутрішніх інструкцій для посадових осіб, внутрішніх стандартів корпоративного управління тощо;
 - в. інформаційне забезпечення управління — консультування з питань вибору програмних продуктів або технічної бази з автоматизації обліку та внутрішнього контролю (аудиту), розробка схем документообігу, форм внутрішніх документів і напрямів інформаційних потоків у системі управління; проведення

- тренінгів, семінарів з питань обліку, оподаткування, правового забезпечення та організації управління, безпеки бізнесу тощо;
- г. управління грошовими потоками, інвестиційної політики.
- 2.10. Розробка для замовника документів, необхідних для легалізації, організації та здійснення господарської діяльності (статuti, накази, внутрішні норми та правила, посадові інструкції, документи системи стимулювання персоналу тощо).
- 2.11. Проведення професійних тренінгів для бухгалтерів та керівників з питань, що належать до професійної компетенції аудиторів.
- 2.12. Представництво інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді.
- 2.13. Інші види професійних послуг, надання яких не суперечить стандартам аудиторської діяльності, Кодексу професійної етики аудитора та які не заборонені чинним законодавством України, рішеннями Аудиторської палати України.
3. Організаційне та методичне забезпечення аудиту
- 3.1. Розробка і видання методичних матеріалів (вказівок, рекомендацій, практичних посібників, внутрішніх стандартів, програмного забезпечення тощо).
- 3.2. Проведення професійних тренінгів для практикуючих аудиторів.
- 3.3. Здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг.
- Крім того, п. 3 цього Рішення визначено, що

аудитори (аудиторські фірми) можуть отримувати орендні (лізингові) платежі за договорами оперативної оренди, а також пасивні доходи.

Якщо порівнювати кількість послуг, які надаються клієнтам аудиторами України, починаючи з 2012 року, і у 2000-му, то вона зросла у 12 разів. Так, у 2000 році аудиторам було дозволено здійснювати лише такі види діяльності:

1. Аудит;
2. Супутні аудиту послуги, в тому числі:
 - обзора (оглядова) перевірка;
 - операційна перевірка;
 - компіляція (трансформація обліку).

Для прикладу видів робіт, які виконуються аудиторськими фірмами в Україні, нижче наведено витяг із сайту одного із суб'єктів аудиторської діяльності.

Аудиторська компанія XYZ надає наступні аудиторські послуги:

- Обов'язковий аудит — підтвердження достовірності та повноти фінансової звітності емітентів та професійних учасників ринку цінних паперів, акціонерних товариств, фінансових установ; перевірка фінансового стану засновників (юридичних осіб) банків, підприємств з іноземними інвестиціями, акціонерних товариств, холдингових компаній, небанківських фінансових установ та посередників; підтвердження достовірності ліквіда-

ційного балансу при ліквідації підприємства за рішенням власників, проведення аудиту підприємства за рішенням господарського суду у разі порушенні справи про банкрутство та у інших випадках, передбачених чинним законодавством.

- Ініціативний аудит — за вимогою чи бажанням власників (учасників) та акціонерів підприємств будь-якої форми власності та інших користувачів фінансової звітності, у тому числі оглядові перевірки.
- Аудит фінансової звітності, складеної відповідно до МСФЗ та надання аудиторського звіту.
- При реорганізації, ліквідації, банкрутстві підприємств для підтвердження дійсної чистої вартості активів та зобов'язань підприємства.
- Аудит платоспроможності і фінансового стану партнерів і клієнтів для банків при видачі кредитів, для всіх підприємств, що бажають впевнитися в «надійності» свого потенційного партнера.
- Виконання інших погоджених процедур щодо фінансової інформації — виконання за ініціативою Клієнта процедур щодо окремих статей фінансової інформації, фінансової або управлінської звітності.
- Перевірка (аудит) прогностичної фінансової інформації — перевірка обґрунтованості припущень управлінського персоналу, підготовка та подання прогностичної фінансової інформації.

Крім того, аудиторська компанія XYZ надає такі аудиторські послуги:

- аудит податкової звітності, підготовленої відповідно до українського податкового законодавства;
- послуги в сфері інтеграції облікових даних філій підприємства та складання консолідованих фінансових звітів;
- трансформація фінансової звітності, підготовленої відповідно до НСБУ у звітність, підготовлену відповідно до міжнародних стандартів (IFRS);
- аудит емісії цінних паперів;
- аудит у процесі процедури визнання підприємства неплатоспроможним або оголошення його банкрутом (за вимогою кредиторів або власників підприємства);
- відновлення бухгалтерського та податкового обліку;
- проведення економічного аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства з наданням письмових рекомендацій щодо її поліпшення.

2. Класифікація аудиторських послуг та їхніх об'єктів

Для класифікації аудиторських послуг об'єднаємо їх у групи за трьома критеріями щодо видів виконуваної роботи (табл. 11.1)

Крім того, аудиторські послуги можна класифікувати і за іншими критеріями:

- за метою і цільовою направленістю:
 - послуги дії;
 - послуги контролю;
 - інформаційні послуги.
- за відношенням до проведення обов'язкового аудиту (див. питання 3 поточної теми):

Таблиця 11.1

Класифікація аудиторських послуг за видами виконуваної роботи

Групи	Складові
Супровід фінансово-господарської діяльності	- розробка регламентів діяльності підприємства; - послуги з обробки та здійсненню ефективної податкової політики підприємства; - аналітична оцінка діяльності; - аналітичні процедури; - представлення інтересів замовника у суді; - послуги у сфері фінансів
Консультування	- розробка методичної літератури; - освітні послуги; - консультування з питань законодавства; - консультування з облікових питань; - консультування з питань управління
Виконання контрольно-облікових функцій замовника	- створення дієвої системи внутрішнього контролю; - облікове обслуговування (аутсорсінг); - автоматизація обліково-аналітичних робіт

- сумісні з проведенням на підприємстві клієнта аудиторської перевірки;
- не сумісні з проведенням на підприємстві клієнта аудиторської перевірки.

Об'єктами аудиторських послуг є ті ж самі групи та складові, що були розглянуті у табл. 1.1. Теми 1 Модуля 1. Нагадаємо тільки загальні складові класифікації об'єктів аудиторських послуг за видами:

- ресурси;
- господарські процеси;
- економічні результати діяльності;
- організаційні форми управління;
- методи управління;
- функції управління.

Крім цієї класифікації об'єктів аудиту (аудиторських послуг), можна виділити ще й такі:

- за складністю;
- за відношенням до сфери діяльності;
- за зв'язком об'єктів з часом;
- за характером оцінки стану об'єктів;
- за тривалістю надходження в діяльності аудитора;
- за відношенням об'єктів до завдань та мети аудиту.

3. Види послуг, що сумісні та несумісні з обов'язковим аудитом суб'єкта господарювання.

Підсумкові документи з надання аудиторських послуг.

Як свідчить питання 2 поточної теми, не всі види послуг можна здійснювати одночасно з проведенням обов'язкового аудиту цього ж самого клієнта.

Так, до послуг, які є *сумісними* з обов'язковим аудитом, можна віднести:

- постановка бухгалтерського обліку;
- аналіз господарської та фінансової діяльності;
- оцінка економічних та інвестиційних проектів, економічної безпеки, ефективності системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю;
- представлення інтересів економічного суб'єкта перед третіми особами;
- проведення семінарів для спеціалістів, підвищення їх кваліфікації та навчання персоналу організації;
- наукова розробка методичних посібників та рекомендацій;
- комп'ютеризація бухгалтерського обліку та звітності; інших розрахункових процедур;
- консультаційні послуги;
- інформаційні послуги;
- експертне обслуговування;
- підбір та тестування кадрів економічного суб'єкта;
- інше.

До *несумісних* з обов'язковим аудитом послуг відносять:

- ведення бухгалтерського обліку;
- відновлення бухгалтерського обліку;
- складання податкових декларацій;
- складання фінансової звітності.

За результатами надання аудиторських послуг оформлюється наступний комплект документів.

1. Спочатку необхідно ще раз нагадати, що аудиторська діяльність є звичайною підприємницькою діяльністю, за якою виконуються визначені в Договорі певні роботи та надаються певні послуги. Тому, саме зі складання *Договору* на надання аудиторських послуг повинні починатися взаємовідносини між аудиторською фірмою (приватним підприємцем-аудитором) та клієнтом. Однак, згідно із законодавством України [1] господарські договори можуть укладатися як у письмовій, так і в усній формі. У зв'язку із цим на разові (періодичні) аудиторські послуги можливо укладання договору тільки в усній формі.

2. Для бухгалтерії як аудиторської фірми (приватного підприємця-аудитора), так і підприємства-клієнта обов'язковим документом, який обумовлює факт виконання аудиторських послуг є *Акт виконаних робіт (наданих послуг)* (Додаток АИ). Цей документ складається у довільній формі, але із зазначенням всіх необхідних реквізитів та даних.

3. У випадку, якщо аудиторська фірма (приватний підприємець-аудитор) є платником податку на додану вартість, то паралельно із Актом виконаних робіт (наданих послуг) вона виписує *податкову накладну* у звичайному порядку.

4. Підсумкових документів з надання аудиторських послуг, у яких зазначаються відповіді на надані аудитору запитання, де безпосередньо розглянуто результати виконаних робіт/послуг чи здійснено певні пропозиції чинне законодавство визначає декілька (на відміну від аудиту фінансової звітності, за результатами якого складається Звіт незалежного аудитора (аудиторський звіт) — див. Тему 8 Модуля II).

Так, стаття 7 абзацу 2 Закону України «Про аудиторську діяльність» [25] говорить, що:

- аудиторські послуги у вигляді *консультацій* можуть надаватися усно або письмово з оформленням *довідки* та інших офіційних документів.
- аудиторські послуги у вигляді *експертиз* оформляються *експертним висновком* або *актом*.
- результати надання *інших* аудиторських послуг оформляються *відповідно до стандартів аудиту*.

11.3. ПИТАННЯ ТА ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ (практичні заняття за темою 11 відсутні)

1. Сутність аудиторських послуг та їхні види.
2. Класифікація аудиторських послуг та об'єктів аудиту.
3. Види послуг, що сумісні та несумісні з обов'язковим аудитом суб'єкта господарювання.
4. Супутні та інші послуги.
5. Конспект МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації».
6. Конспект МСЗНВ 3400 «Перевірка прогнозової фінансової інформації».
7. Конспект МССП 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації».
8. Конспект МССП 4410 «Завдання з підготовки інформації для фінансової звітності».

Завдання 94 (для самостійної роботи за темою 11)

Ви працюєте аудитором в аудиторській фірмі.

Одним з Ваших обов'язків є консультування клієнтів з певних питань ведення обліку. Хоча в аудиторській фірмі існує розподіл працівників за певними галузями діяльності, Вам надано завдання розробити приблизний перелік можливих запитань клієнтів (не менше 10 за кожним напрямом) із відповідями на них з посиланням на конкретний пункт чи абзац підтверджувального нормативного акту з усіма реквізитами щодо особливостей ведення обліку:

- 1) на малих підприємствах;
- 2) в акціонерних товариствах;
- 3) на підприємствах з іноземними інвестиціями;
- 4) на спільних підприємствах;
- 5) на підприємствах, що займаються зовнішньоекономічною діяльністю;
- 6) на підприємствах, що сплачують єдиний податок;
- 7) приватними підприємствами (підприємцями);
- 8) на торговельних підприємствах;
- 9) на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу;
- 10) на промислових підприємствах (наприклад, харчопереробні — обрати конкретну підгалузь);
- 11) на підприємствах сільського господарства;
- 12) на підприємствах, що виконують роботи (наприклад, будівельні);
- 13) на підприємствах, що надають послуги (наприклад, автотранспортні);
- 14) в бюджетних установах;
- 15) в фінансових установах;
- 16) в банківських установах.

11.4. ТЕМАТИКА ІНДИВІДУАЛЬНИХ ЗАВДАНЬ

Завдання 95 (для індивідуальної роботи за темою 11)

З'ясувати із головним бухгалтером досліджуваного підприємства *(суб'єкт дослідження кожний студент обирає самостійно, він не повинен повторюватись у межах групи (поток), один студент — одне підприємство)*, які види супутніх аудиту послуг та в який період вони хотіли б отримувати від аудиторської фірми.

Скласти умовний договір та інші документи щодо оформлення договірних відносин на надання визначених аудиторських послуг між обраним підприємством і ТОВ АФ «Професіонал» за прикладом типового договору, заповненого за Завданням 25.

Визначити кількість і склад аудиторів, які будуть виконувати означені в договорі види робіт, частково використовуючи посади та прізвища працівників із Моделлю II і себе як помічника аудитора.

Спланувати роботу аудиторів, розробити та затвердити план та програму (розширений план) з визначеного виду послуг.

По завершенні терміну Договору скласти:

- Акт виконаних робіт з надання аудиторських послуг між суб'єктом дослідження та ТОВ АФ «Професіонал»;

- податкову накладну (за умови, що АФ «Професіонал» є платником ПДВ);
- необхідний звітний документ згідно з виконаною роботою (звіт).

Теми рефератів за Темою 11

1. Види послуг, які можуть надавати аудиторські фірми в Україні.
2. Види супутніх аудиту послуг та стандарти, що їх регламентують.
3. Види консультацій, які можуть надавати аудиторські фірми.
4. Санаційний аудит.
5. Використання методичних прийомів економічного та фінансового аналізу при проведенні аудиту.

11.5. ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК ЗА ТЕМОЮ 11

Аудитор організації, що надає послуги (Service auditor) (згідно з *Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*) — аудитор, який за замовленням організації, що надає послуги, надає звіт із надання впевненості щодо засобів контролю в цій організації.

Аудиторські послуги — послуги, які надаються аудиторами, крім аудиту, та які пов'язані з їхньою професійною діяльністю.

Звіт з опису та структури заходів контролю організації, що надає послуги (Report on the description and design of controls at a service organization) (у MCA 402 називається звітом 1-го типу (referred to in ISA 402 as a type 1 report) (згідно з *Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*) — звіт, який містить:

а) підготовлений управлінським персоналом організації, що надає послуги, опис її системи, цілей і відповідних заходів контролю, які були розроблені та впроваджені станом на визначену дату;

б) звіт аудитора організації, що надає послуги, з метою надання достатньої впевненості, який включає аудиторську думку щодо опису системи, цілей і відповідних заходів контролю в організації, що надає послуги, і прийнятності структури засобів контролю для досягнення визначених цілей контролю.

Звіт з опису, структури та ефективності функціонування заходів контролю організації, що надає послуги (Report on the description, design, and operating effectiveness of controls at a service organization) (у MCA 402 називається звітом 2-го типу (referred to in ISA 402 as a type 2 report) (згідно з *Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*) — звіт, який містить:

а) підготовлений управлінським персоналом організації, що надає послуги, опис її системи, цілей і відповідних заходів контролю, їхньої структури та впровадження станом на визначену дату або протягом визначеного періоду і в деяких випадках ефективності їх функціонування протягом зазначеного періоду;

б) звіт аудитора організації, що надає послуги, з метою надання достатньої впевненості, який включає:

і) аудиторську думку стосовно опису системи, цілей і відповідних заходів контролю в організації, що надає послуги, прийнятності структури заходів контролю для досягнення визначених цілей та ефективності функціонування заходів контролю;

ii) опис тестів контролю, проведених аудитором організації, що надає послуги, та їх результатів.

Завдання з огляду (Review engagement) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — мета завдання з огляду полягає в тому, щоб на основі процедур, які не дають усіх доказів, що їх вимагав би аудит, надати аудитору змогу констатувати, чи привернув його увагу будь-який факт, який дає підстави стверджувати, що фінансова звітність не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Об'єкти аудиторських послуг — окремі господарські засоби, джерела їх формування та господарські процеси, сукупність яких характеризує виробничу і фінансово-господарську підприємства й окремих посадових осіб за відповідний період.

Система організації, що надає послуги (Service organization's system) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — політики і процедури, які розробила, впровадила та підтримує організація, що надає послуги, для надання суб'єктам господарювання — користувачам послуг, зазначених у звіті аудитора організації, що надає послуги.

Субпідрядна організація, що надає послуги (Subservice organization) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — субпідрядна організація, що надає послуги, яку використовує інша організація, що надає послуги, для надання суб'єктам господарювання — користувачам деяких послуг, які є частиною інформаційних систем, важливих для фінансової звітності цих суб'єктів господарювання.

Супутні послуги (Related services) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — послуги, які включають узгоджені процедури та підготовку інформації.

Інформаційні джерела: 3, 5, 12, 13, 14, 15, 22, 23, 24, 25, 26, 31, 32, 34, 36, 37, 38, 39, 42, 46, 50, 54, 60, 62, 64, 65, 67, 69, 71, 73, 74, 75, 77, 87, 88, 90, 91, 92, 97, 98, 101, 103.

ТЕМА 12. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ: ЙОГО СУТЬ, ОБ'ЄКТИ І СУБ'ЄКТИ

Методичні рекомендації

На початку теми необхідно пригадати, в якому випадку аудитор вивчає й оцінює систему внутрішнього контролю на підприємстві (див. тему 4 модуля І). Потім слід вивчити систему внутрішнього контролю в цілому, а також складові й форми організації служби цього контролю в суб'єкта господарювання. Після цього потрібно з'ясувати основний критерій поділу аудиту, який є складовою контролю, на зовнішній і внутрішній (цим критерієм є поділ «за суб'єктом проведення» — див. Тему

1 Модуля I), визначити інші відмінності між зовнішнім і внутрішнім аудитом. Наступним кроком є вивчення етапів створення та розвитку внутрішнього аудиту в Україні, мети і завдань внутрішнього аудиту, його видів та функцій.

Значну увагу слід приділити визначенню об'єктів внутрішнього аудиту, оскільки саме від цього залежить розробка методичних підходів до проведення наступної перевірки.

12.1. МЕТОДИЧНІ ПОРАДИ ДО ВИВЧЕННЯ ТЕМИ

Перелік питань

1. Система внутрішнього контролю на підприємстві.
2. Етапи розвитку внутрішнього аудиту в Україні.
3. Предмет, завдання та види внутрішнього аудиту.
4. Об'єкти внутрішнього аудиту.
5. Стандартизація внутрішнього аудиту.

1. Система внутрішнього контролю на підприємстві

У питаннях 6 Теми 1 та Теми 4 Модуля I вже розглядалася система організації фінансово-господарського контролю в Україні з боку його класифікації за суб'єктами. Саме там наголошувалося, що внутрішній контроль є *контролем власника*, інакше — видом *адміністративного контролю*.

Власник може реалізовувати свої права щодо управління підприємством відповідно до статуту або інших установчих документів:

- безпосередньо;
- через уповноважені ним органи.

Для керівництва господарською діяльністю підприємства власник (власники) або уповноважений ним орган призначає (обирає) *керівника підприємства*.

При розгалуженій організаційній структурі підприємства (товариства) функції контролю за ефективністю діяльності керівника та інші функції контролю за фінансово-господарською діяльністю здійснює *наглядова (спостережна) рада* товариства. Залежно від кількісного складу та функцій наглядової ради згідно з Принципами корпоративного управління, у її складі доцільно формувати дорадчі органи — постійні та/або тимчасові комітети.

До постійних комітетів, які доцільно створювати у підприємстві (товаристві) з метою запобігання виникнення конфлікту інтересів у посадових осіб, належать:

- *аудиторський комітет*;
- комітет з питань призначень і винагород.

Завданням аудиторського комітету є:

- здійснення контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства;
- надання пропозицій щодо обрання аудитора та контроль за його незалежністю;
- визначення напрямів необхідного аудиту;
- питання звітності;
- управління ризиками
- підготовка та надання наглядовій раді рекомендацій для прийняття остаточних рішень тощо.

Аудиторський комітет повинен співпрацювати з:

- ревізійною комісією підприємства (товариства);
- зовнішнім аудитором;
- службою внутрішнього контролю (внутрішнього аудиту).

2. Етапи розвитку внутрішнього аудиту в Україні

Реалізація повноважень власником (керівником) підприємства та набуття ним досвіду господарювання вимагає виконання цілеспрямованих контрольних заходів на підприємстві. Ними є заходи, які виконують функціональні структурні підрозділи з контролю, що можуть мати вигляд управління, бюро, відділу, служби тощо. У сучасних умовах господарювання такий спеціальний підрозділ має назву служба **внутрішнього аудиту**.

Слід звернути увагу на принципово важливу деталь: служба внутрішнього аудиту, з огляду на її специфіку, не може бути одним із структурних підрозділів обліково-фінансової служби, інакше вона не зможе реалізувати роль експерта в оцінці дотримання облікової політики, дієвості внутрішнього контролю і надійності інформаційних систем. Ця служба повинна бути підзвітною тільки найвищому керівництву суб'єкта господарювання чи власникам, тобто ця служба повинна бути структурою аудиторського комітету чи підпорядкована наглядовому комітету або власникам безпосередньо.

Створення підрозділів внутрішнього аудиту підприємств, організацій в Україні та його регламентацію нормативними документами можна поділити на три етапи (табл. 12.1).

В Україні у жовтні 2000 року створено Інститут внутрішніх аудиторів України (ІБАУ). Перед ним було поставлено наступні завдання:

- визначити наукове обґрунтування внутрішнього аудиту як соціального явища;
- законодавчо закріпити статус професії внутрішнього аудитора на ринку трудових ресурсів України.

Таблиця 12.1

**Етапи розвитку внутрішнього аудиту
в Україні та його регламентація**

Етап/термін	Назва документу, що визначає межі етапу регламентації	Основні нормативні положення з регламентації внутрішнього аудиту, чинні під час етапу
I 1993-1997	ЗУ «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93 № 3125-XII	Окремі затверджені тимчасові нормати- ви та стандарти аудиту
II 1998-2003	Рішення АПУ від 18.12.98 № 73	32 Національних нормативів аудиту ННА 24 «Врахування роботи фахівців внутрішнього аудиту» Кодекс професійної етики аудиторів України
III 2004-2014	Рішення АПУ від 18.04.03 № 122	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевнено- сті та супутніх послуг [13] МСА 610 «Використання роботи внутрі- шніх аудиторів» Кодекс етики професійних бухгалтерів [5]

Однак на теперішній час у нормативних документах України внутрішній аудит розглядається як складова частина управління тільки у двох структурах:

- у органах Державного казначейства України [23];
- у комерційних банках [24].

3. Предмет, завдання та види внутрішнього аудиту

Важливо наголосити, що не внутрішні аудитори, а керівництво підприємства несе відповідальність за створення і підтримання надійної та ефективної системи внутрішнього контролю.

Предметом внутрішнього аудиту є експертна оцінка адекватності та ефективності функціонування систем управління підприємством, бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю з метою недопущення помилок, зловживань та відхилень показників фінансової звітності від даних бухгалтерського обліку.

Обсяг і мета внутрішнього аудиту залежить від розміру та структури суб'єкта господарювання, вимог його власників і управлінського персоналу. Внутрішній аудит складається з декількох елементів: моніторинг внутрішнього контролю, перевірка фінансової та господарської інформації, перевірка економічності та продуктивності діяльності,

включаючи нефінансові заходи контролю суб'єкта господарювання, перевірка дотримання законів, нормативних актів і інших нормативно-законодавчих актів, внутрішніх стандартів.

До компетенції (*завдань*) служби внутрішнього аудиту відносяться повноваження з:

- контролю за організацією та функціонуванням систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;
- контролю за відповідністю даних бухгалтерського обліку фактичній наявності активів;
- контролю за належним збереженням активів;
- своєчасне виявлення і запобігання відхиленням, що перешкоджають законному та ефективному використанню майна і коштів підприємства;
- експертизи фінансової та операційної діяльності;
- підготовка оглядів діяльності підприємства;
- розробка рекомендацій щодо підвищення ефективності діяльності та ін.

Отже, саме за *суб'єктами здійснення* аудит поділяється на внутрішній і зовнішній.

Зовнішній і внутрішній аудит можуть охоплювати всі види аудиту в залежності від обраного об'єкта. Загальна різниця полягає лише в тому, що внутрішній аудит виконується кваліфікованими працівниками самого підприємства (але не обов'язково із сертифікатом аудитора — це може бути професійний бухгалтер, економіст, фінансист), які є відносно незалежними (незалежними від керівництва підприємства), а зовнішній аудит проводиться тільки аудиторськими фірмами або сертифікованими підприємствами-аудиторами на договірній основі.

Організація внутрішнього аудиту здійснюється з урахуванням специфіки діяльності підприємства, тому на практиці в залежності від видів діяльності, які здійснює служба внутрішнього аудиту, використовуються такі види внутрішнього аудиту (рис. 12.1):

Операційний аудит — передбачає постійне виконання внутрішніми аудиторами процедур щодо здійснення операцій суб'єктом господарювання з метою оцінки їх ефективності та продуктивності діяльності та формулювання рекомендацій щодо економічного використання ресурсів та ефективності прийняття управлінських рішень. Операційний аудит включає: функціональний аудит системи виробництва, операційно-технічний та аудит ефективності.

Аудит фінансової звітності — традиційний вид аудиту, він передбачає оцінку достовірності показників фінансової звітності підприємства. Критеріями оцінки служать існуючі принципи та положення бухгалтерського обліку. Внутрішній аудитор перевіряє дотримання на

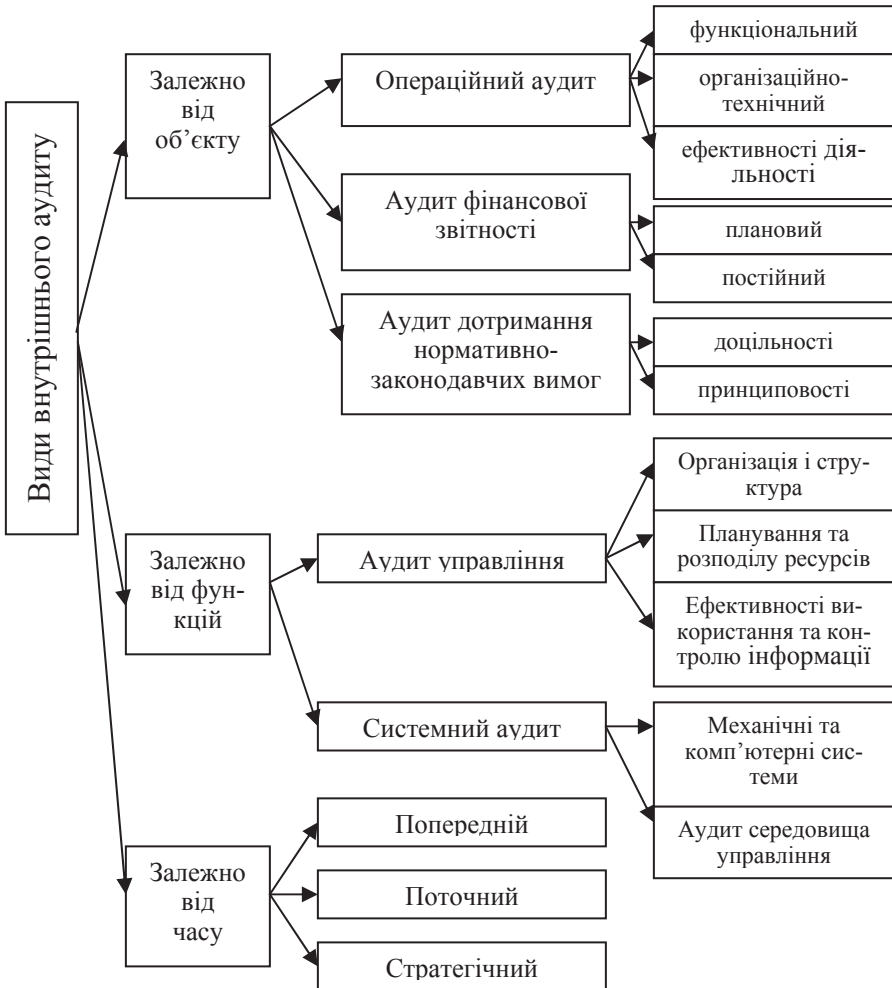


Рис. 12.1. Види внутрішнього аудиту

підприємстві вимог щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Аудит фінансової звітності поділяється на: плановий аудит, що здійснюється в межах затвердженого плану роботи (особливо при складанні квартальної та річної звітності) та постійний, який здійснюється внутрішніми аудиторами на вимогу власника підприємства.

Аудит дотримання нормативно-законодавчих вимог — це контроль за дотриманням на підприємстві вимог законів, підзаконних актів, інструкцій, правил, договорів, норм тощо. Він поділяється на два підвиди: аудит дотримання відповідних принципів та використання процедур контролю діяльності посадових осіб підприємства на предмет раціональності, обґрунтованості та корисності їх діяльності.

Системний аудит передбачає огляд і оцінювання механічних і комп'ютерних систем, за допомогою яких підприємство регулює та контролює свою діяльність. До них відноситься аудит бухгалтерських комп'ютерних систем і аудит середовища управління, які забезпечують комп'ютерну та інформаційну безпеку.

Аудит управління — це контроль управління, його організації та структури, планування розподілу та використання ресурсів, ефективності використання інформації в процесі управління та при здійсненні поточного контролю ефективності та взаємозв'язків у процесі управління, планування й узгодженість дій.

4. Об'єкти внутрішнього аудиту

Об'єкти внутрішнього аудиту можуть бути різними залежно від особливостей економічного суб'єкта і вимог його керівництва або власника.

До основних об'єктів внутрішнього аудиту відносяться:

- організація і методика ведення бухгалтерського обліку (облікова, податкова, амортизаційна та інші складові або види політики, план документообігу та інші додатки);
- дотримання якісних характеристик фінансової звітності;
- стан дотримання вимог законів, нормативних актів, розпоряджень адміністрації, технологій та норм, що регламентують діяльність підприємства;
- організація податкового обліку, складання податкової звітності, своєчасність сплати податків;
- система управління підприємством; господарські, в т.ч. технологічні процеси, що відбуваються на підприємстві; діяльність адміністративних, економічних і технічних служб та виконання службових обов'язків працівниками їхніх підрозділів щодо обліку і контролю;
- система і стан внутрішнього контролю (контрольна політика);
- організація фізичного захисту активів підприємства;
- фінансовий стан і платоспроможність підприємства, рівень забезпеченості ресурсами та їх використання;
- інші процеси господарської діяльності підприємства (використання робочого часу, продуктивність праці тощо).

5. Стандартизація внутрішнього аудиту

Наукове обґрунтування та професійна діяльність внутрішнього аудиту передбачає розробку положень етики та стандартів. Розробкою стандартів на міжнародному рівні займається Інститут внутрішніх аудиторів — IBA (Institute of Internal Auditors — ІА).

У 1978 році IBA видані та прийняті до застосування *Стандарти професійної практики внутрішнього аудиту* — СППВА (Standards for Professional Practice of Internal Auditing).

Стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (СППВА) придатні для використання всіма суб'єктами господарювання, мають характер рекомендацій, змінюються і доповнюються у зв'язку із змінами в економічному середовищі підприємств, тобто — під впливом факторів як мікроекономічного, так і макроекономічного характеру.

Метою СППВА є:

- встановити основні принципи практики внутрішнього аудиту;
- визначити концептуальну базу, що є основою широкого спектра послуг в галузі внутрішнього аудиту.
- сприяти вдосконаленню систем і процедур усередині організації.

СППВА складаються з трьох розділів:

- стандарти якісних характеристик (три стандарти);
- стандарти діяльності (сім стандартів);
- стандарти практичного застосування.

Стандарти якісних характеристик стосуються характеристики організацій та осіб, що виконують внутрішній аудит. Стандарти діяльності розкривають природу внутрішнього аудиту та надають якісні критерії, за якими можна вимірювати ефективність наданих послуг. Стандарти якісних характеристик і Стандарти діяльності поширюються на послуги внутрішнього аудиту в цілому. Стандарти практичного застосування застосовують Стандарти якісних характеристик і Стандарти діяльності для конкретних ситуацій (наприклад, аудит відповідності, розслідування шахрайства, або проект з самооцінки контролю).

Існує лише один набір Стандартів якісних характеристик і Стандартів діяльності, однак може бути кілька наборів Стандартів практичного застосування: по одному на кожен з основних видів внутрішньої аудиторської діяльності. Перш за все, Стандарти практичного застосування використовуються до послуг з надання впевненості (позначаються літерою «А», за якою слідує номер Стандарту, наприклад: 1130.A1) і консультаційних видів діяльності (позначаються літерою «С», за якою слідує номер Стандарту, наприклад: nnnn.C1).

Дані Стандарти є розділом Основ професійної діяльності. Ці основи були запропоновані цільовою групою з інструкцій і схвалені радою директорів Інституту Внутрішніх Аудиторів у червні 1999 року.

Основи включають Визначення внутрішнього аудиту, Кодекс етики, Стандарти та інші інструкції. Стандарти охоплюють інструкції, що раніше містилися у «Червоній книзі», але перероблені у новий формат, запропонований цільовою групою з інструкцій, та оновлені згідно до рекомендацій, вміщених у звіті «Бачення майбутнього», що належить цільовій групі.

Стандарти використовують терміни, яким були надані конкретні значення, що включені до Глосарію.

Розробка стандартів є безперервним процесом. Рада зі стандартів заохочує пропозиції від членів Інституту Внутрішніх Аудиторів та інших зацікавлених сторін для того, щоб визначити, які із проблем, що виникають, потребують нових стандартів або перегляду діючих стандартів.

Додаткові інструкції щодо того, як стандарти можуть бути реалізовані на практиці, можна знайти в Прикладних інструкціях, які видаються Комітетом з професійних питань.

СППВА існують тільки у англомовному варіанті. Авторами посібника було здійснено їх переклад українською мовою, їхню структуру та скорочений зміст надано у додатку АР посібника.

12.2. ПЛАНИ ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ

(ці плани чинні також до тем 13 і 14)

Тема практичного заняття 12.1: ВНУТРІШНІЙ АУДИТ: ЙОГО СУТЬ, ОБ'ЄКТИ, СУБ'ЄКТИ І МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ (це тема також практичних занять 13.1, 14.1)

Питання для вивчення та обговорення

1. Система внутрішнього контролю на підприємстві.
2. Мета і завдання внутрішнього аудиту.
3. Види та об'єкти внутрішнього аудиту.
4. Стандартизація внутрішнього аудиту.
5. Способи та методичні прийоми внутрішнього аудиту.

Мета практичного заняття — з'ясування основних відмінностей між внутрішнім та зовнішнім аудитом, визначення зв'язку служби внутрішнього аудиту з іншими підрозділами та службами підприємства.

Навчальний матеріал до практичного заняття 12.1, 13.1, 14.1**Завдання 96**

1. Охарактеризувати відмінності між внутрішнім і зовнішнім аудитом.
2. Результати оформити у вигляді таблиці (табл. 12.2)

*Таблиця 12.2***Основні відмінності між внутрішнім і зовнішнім аудитом**

№	Ознаки	Зовнішній аудит	Внутрішній аудит
1	Інтереси		
2	Мета		
3	Періодичність і частота		
4	Суб'єкти діяльності		
5	Характер діяльності		
6	Обсяг питань		
7	Об'єкти аудиту		
8	Правова регламентація діяльності		
9	Підпорядкованість		
10	Оплата праці		
11	Відповідальність		
12	Методи аудиту		
13	Підсумкові документи з аудиту		
14	Частота подання результатів		
15	Використання документів управлінського обліку і внесення пропозицій		
16	Результати використання підсумкових документів		
17	Звітність про діяльність аудиторського підрозділу (фірми)		

Завдання 97

1. Знайти правильний зв'язок служби внутрішнього аудиту з іншими підрозділами та службами підприємства (табл. 12.3).

Таблиця 12.3

**Зв'язок служби внутрішнього аудиту (СВА)
з іншими підрозділами та службами підприємства
(знайти відповідність)**

№ з/п	Підрозділ (служба) підприємства	Форма зв'язку служби внутрішнього аудиту (СВА) з визначним у попередній колонці підрозділом або службою підприємства
1	Адміністрація	СВА контролює укладання та виконання договорів продажу, обґрунтованість застосування цін реалізації, правильність оцінки доходу від реалізації, правильність відображення доходу в обліку
2	Юридичний відділ	СВА проводить експертизу колективного договору, штатного розпису, Положення з оплати праці, надають пропозиції щодо вдосконалення системи оплати праці, складають довідки про перевірки підрозділів з оплати праці та використання робочого часу
3	Плановий відділ	СВА здійснює перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків та зборів, дотримання строків надання податкової звітності, контролює відображення розрахунків за податками та зборами у бухгалтерському та податковому обліку, інформує про зміни у податковому законодавстві
4	Бухгалтерія (фінансовий підрозділ)	СВА здійснює контроль стану матеріально-технічного забезпечення, укладання угод на придбання запасів та основних засобів, застосування цін, виконання договірної дисципліни, обґрунтованість визнання та списання запасів, перевіряє правильність звітів на списання запасів у виробництво, правильність відображення постачання та списання цінностей в обліку, проводить інвентаризацію розрахунків з постачальниками або перевіряє правильність її проведення
5	Бухгалтерія (податковий підрозділ)	СВА проводить контроль виробничих звітів, виробничих завдань, нарядів, накладних на відпуск видів запасів у виробництво, відповідність фактичного виходу продукції нормам та нормативам, обґрунтованість застосування норм природного убутку та інших норм та нормативів, обґрунтованість віднесення витрат на виробництво продукції, проводить оцінку виробничої діяльності, дотримання технології виробництва, своєчасність та правильність відображення операцій з виробництва у первинних документах та звітності, інформує про зміни норм, нормативів, рецептур
6	Бухгалтерія (управлінський підрозділ)	СВА контролює рух запасів, обґрунтованість та своєчасність їх оприбуткування та списання, наявність та правильність ведення карток складського обліку, матеріальних звітів, товарно-транспортних накладних, видаткових накладних, накладних-вимог на відпуск (внутрішні переміщення), лімітно-забірних карток, наявність договорів про матеріальні відповідальність, правильність зберігання цінностей, працездатність та точність роботи вагового та вимірювального обладнання, консультує з питань правильного складання та оформлення первинних документів, перевіряє правильність відображення операцій складу в обліку та звітності, інформує про зміни в обліку та звітності

№ з/п	Підрозділ (служба) підприємства	Форма зв'язку служби внутрішнього аудиту (СВА) з визначним у попередній колонці підрозділом або службою підприємства
7	Відділ праці та заробітної плати	СВА перевіряє документи, що підтверджують надійність системи обліку і звітності, послідовність дотримання вимог облікової політики підприємства, правильність розрахунків з дебіторами, кредиторами, працівниками, власниками, за договорами оренди, надає матеріали перевірок, інвентаризацій, аналізу, бере участь у інвентаризаціях, інформує про зміни у господарському законодавстві
8	Відділ постачання	СВА отримує від адміністрації розпорядження, накази, плани для виконання, та надає результати перевірок, експертиз, аналізу, оцінки діяльності, рекомендації, обґрунтування заходів
9	Відділ збуту	СВА перевіряє правильність складання планів (бюджетів), дотримання визначеної бюджетної політики, наявність та застосування норм, нормативів і цін, звітів про виконання планових завдань з виробничої, фінансової та комерційної діяльності, штатного розпису, колективного договору, інформує про допущені відхилення в частині оформлення первинної документації, виконання подання звітності структурними підрозділами
10	Виробничі підрозділи	СВА отримує результати судових засідань за цивільними, господарськими та кримінальними справами, проекти наказів, розпоряджень, інструкцій, договорів. Надають матеріали за фактами крадіжок, нестач, стягнень дебіторської заборгованості, встановлення винних осіб, стягнення боргів з винних осіб підприємства, складають довідки та акти щодо юридичної оцінки негативних фактів
11	Матеріальний склад	СВА перевіряє документи з визначення руху матеріальних цінностей, виробничих завдань, калькулювання собівартості, правильність визначення, обліку, розподілу та списання загально-виробничих витрат та витрат періоду. Проводить аналіз діяльності внутрішніх підрозділів підприємства. Інформує про зміни норм, нормативів, рецептур щодо формування собівартості продукції

Домашнє завдання

1. Розкрити зміст функцій внутрішнього аудиту.
2. Результати відобразити у таблиці (табл. 12.4).

Таблиця 12.4

Функції внутрішнього аудиту

№	Функції	Зміст функцій
1	Консультаційна	надання поточних консультацій працівникам підприємства
2	Інформаційна	
3	Захисна	
4	Аналітична	
5	Контрольна	
6	Координаційна	

12.3. ПИТАННЯ ТА ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ

1. Порівняльна характеристика внутрішнього і зовнішнього аудиту.
2. Правове забезпечення внутрішнього аудиту підприємств в Україні.
3. Відмінності внутрішнього аудиту від зовнішнього, що визначені у МСА 250, 300, 315.
4. Стандарти внутрішнього аудиту, розроблені інститутом внутрішніх аудиторів (ІА).
5. Організаційні заходи щодо створення служби внутрішнього аудиту на підприємстві.
6. Зв'язки служби внутрішнього аудиту з іншими службами та підрозділами підприємства.
7. Основні форми організації внутрішнього аудиту та основні типи структур його апарату.
8. Етичні принципи внутрішнього аудитора.
9. Методологічні принципи внутрішнього аудитора.
10. Права та обов'язки працівників служби внутрішнього аудиту.
11. Конспект МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів».
12. Аудиторський ризик при проведенні внутрішнього аудиту.
13. Робочі документи внутрішнього аудитора.
14. Вимоги до аудиторських доказів при внутрішньому аудиті.

Завдання 98 (для самостійної роботи за темою 12)

1. Розкрити зміст складових класифікації внутрішнього аудиту за різними ознаками.
2. Дані відобразити у табл. 12.5.

Таблиця 12.5

Класифікація внутрішнього аудиту

Види внутрішнього аудиту	Зміст складових
За організаційними принципами	
Внутрішньосистемний	
Внутрішньогосподарський	
За функціональним призначенням	
Аудит фінансової звітності	
Аудит на відповідність вимогам	
Операційний аудит	
За часом здійснення	
Попередній	
Поточний	
Наступний	
Прогнозний (стратегічний)	

Завдання 99 (для самостійної роботи за темою 12)

1. Проаналізувати визначення поняття «внутрішній аудит» в спеціальній літературі (табл. 12.6).
2. Знайти у визначеннях відмінності принципового характеру та з'ясувати, у яких визначеннях найбільш чітко окреслена сфера застосування поняття «внутрішній аудит».
3. Висновки відобразити письмово.

*Таблиця 12.6***Визначення поняття «внутрішній аудит» у різних джерелах**

Джерело	Визначення поняття
Адамс Р. Основи аудита / Р. Адамс — М.: Аудит ЮНИТИ, 1995.	Контроль, який здійснюється шляхом перевірки та оцінки адекватності і ефективності інших видів контролю.
Андреев В.Д. Внутренний аудит: уч. пособ./ В.Д.Андреев — М.: ФиС, 2003. — С. 30	Система контролю, яка організована у суб'єкта господарювання в інтересах його власників (або керівництва) та яка регламентована внутрішніми документами. Внутрішній аудит являє собою незалежну компетентну оцінку фінансово-господарської та управлінської діяльності, яка здійснюється в самій організації, яка заснована на системному, науково-обґрунтованому процесі об'єктивного збору, аналізу і оцінки свідчень про економічні заходи та події з метою встановлення ступеню відповідності їх встановленим критеріям ефективності роботи, прогнозу майбутнього розвитку, розробки рекомендацій та порад.
Аудит, надання впевненості та супутні послуги — Глосарій термінів / Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики.: Видання 2007 року / Пер. з англ. мови.- К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2007.— С. 141.	(Internal Auditing) Діяльність з оцінювання, яка організована у межах суб'єкта господарювання як окремий відділ цього суб'єкта господарювання. Його функції охоплюють, серед іншого, перевірку, оцінювання та моніторинг адекватності й ефективності внутрішнього контролю.
Білуха М.Т. Курс аудиту / М.Т.Білуха — К.: «Вища школа», 1998. — С. 74	Внутрішній (відомчий) — проводиться власником в залежності від необхідності управління маркетингом з метою визначення платоспроможності та уникнення банкрутства.
Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В.В.Бурцев — М.: «Экзамен», 2000. — С. 212	Організована внутрішніми документами організації діяльність з контролю ланок управління та різних аспектів функціонування організації, яка здійснюється представниками спеціального контрольного органу в межах допомоги органам управління організації (загальним зборам учасників господарського товариства, спілки або членів виробничого кооперативу, наглядовій раді, раді директорів, виконавчому органу).
Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник / Ф.Ф. Бутинець — Ж.: ПП Рута, 2002. — С. 188	Організована на підприємстві, діюча в інтересах його керівництва та (або) власників і регламентована внутрішніми нормативними актами система контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, складання та подання звітності, внутрішнього її аналізу, та надійністю функціонування всієї системи внутрішнього контролю.

Джерело	Визначення поняття
Бычкова С.М. Основы аудита / С.М.Бычкова — М.: «Бухгалтерский учет», 2000. — С.191	Спосіб незалежної оцінки ефективності діяльності організації і органів її управління.
Контроль і ревізія: підручник / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Бардаш, Н.М. Малюга, Н.Ч. Петренко — Ж.: ЖІТІ, 2000. — С. 137	Невід’ємна частина загальної системи управління. Створюється на середніх і великих підприємствах, виконує контрольні функції залежно від мети і завдань, покладених на внутрішніх аудиторів підприємства.
Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: навч. посіб. / Л.П.Кулаковська, Ю.В.Піча — К.: Каравела, 2004.- С. 181	Незалежна діяльність у суб’єкта господарювання з перевірки та оцінки роботи в його інтересах. Метою є допомогти членам суб’єкта господарювання ефективно виконувати свої функції.
Норматив № 24 «Врахування роботи спеціалістів внутрішнього аудиту»: ННА: Рішення АПУ № 73 від 18.12.1998 (втратив чинність) [Ел. ресурс]	Діяльність внутрішньої аудиторської служби підприємства (або служби внутрішніх ревизорів), яку, незалежно від назви можна розглядати як окремий вид аудиторських послуг, що надаються незалежним аудитором підприємству. Основні функції служби внутрішнього аудиту, як правило, складаються з процедур дослідження окремих операцій і контролю відображення їх у бухгалтерському обліку, а також за функціями внутрішньої системи контролю.
Пантелєєв В.П. Аудит: Навч. посібник / В.П. Пантелєєв — К.: «ВД «Професіонал», 2008 — С. 371.	Незалежна експертна діяльність служби контролінгу підприємства з перевірки й оцінки адекватності та якості виконання обов’язків співробітників; діяльність з оцінювання, яка організована у межах суб’єкта господарювання і яку виконує окремий відділ.
Петрик О.А. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності: Навч. посіб./ О.А. Петрик, В.Я. Савченко, Д.Е. Свідерський — К.: КНЕУ, 2008 — С. 361	Незалежна діяльність в організації (на підприємстві) з перевірки й оцінювання її роботи в її інтересах, тобто це діяльність з надання незалежних та об’єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на удосконалення господарської діяльності організації.
Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України: Правління НБУ № 114 від 20.03.1998 [Ел. ресурс]	Внутрішній аудит банку — це незалежна експертна діяльність служби внутрішнього аудиту банку для перевірки й оцінки адекватності та ефективності системи внутрішнього контролю та якості виконання призначених обов’язків співробітниками банку.
Правила (стандарти) аудиторской деятельности / [Под ред. д.е.н. Ю.А.Данилевского] — М.: «Бухгалтерский учет», 1997	Організована на економічному суб’єкті в інтересах його власників і регламентована його внутрішніми документами системи контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та надійністю функціонування системи внутрішнього контролю.
Робертсон Джек К. Аудит / К.Джек Робертсон — М.: КРМГ «Контакт», 1993.	Незалежна діяльність в організації з перевірки та оцінки її роботи в її інтересах.
Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посіб. / Б.Ф. Усач — К.: Знання-Прес, 2003 — С. 18.	Незалежна оцінка діяльності підприємства, визначення його платоспроможності та запобігання банкрутству.

Завдання 100 (для самостійної роботи за темою 12)

- Охарактеризувати вплив обставин на ризики внутрішнього аудиту на підприємстві.
- Результати відобразити у таблиці (табл. 12.7).

Таблиця 12.7

Характеристика обставин, що впливають на ризики внутрішнього аудиту

№	Обставини, що впливають на ризики	Характеристики впливу
1	Зміни у діяльності підприємства та його місце на ринку	
2	Зміни діючого законодавства	
3	Зміни в персоналі	
4	Розширення виробництва чи виконання нових видів діяльності	
5	Нові або модернізовані інформаційні системи	
6	Використання нових технологій та швидкі темпи зростання	
7	Мета керівництва	
8	Нові методи ведення бізнесу	
9	Корпоративна реструктуризація	
10	Поява чи розширення закордонної діяльності	
11	Зміни в методологій та методиці обліку	

Завдання 101 (для самостійної роботи за темою 12)

- Визначити, чи правомірними є наступні твердження.
- Надати пояснення за кожним твердженням.
- Результати відобразити у таблиці (табл. 12.8).

Таблиця 12.8

Характеристики внутрішнього аудиту

№ з/п	Твердження	Правомірність		Пояснення
		Так	Ні	
1	Внутрішній аудит є різновидом підприємницької діяльності		+	Суб'єктом внутрішнього аудиту є відділ або окремий робітник (робітники), що працюють на даному підприємстві та не зареєстровані як суб'єкти підприємницької діяльності за даним видом діяльності
2	Внутрішній аудит є одним із способів контролю за правомірністю та ефективністю діяльності усіх підрозділів підприємства			
3	Кваліфікація внутрішнього аудитора визначається керівництвом підприємства			

№ з/п	Твердження	Правомірність		
		Так	Ні	Пояснення
4	Внутрішній аудит може досягти такого самого рівня незалежності як зовнішній аудит при висловленні незалежної думки щодо фінансових звітів			
5	Проведення внутрішнього аудиту АТ, ТОВ та ТДВ в установлених законодавством порядках є обов'язковим			
6	Функції внутрішнього аудиту змінюються незалежно від вимог керівництва підприємства			
7	При проведенні внутрішнього аудиту обов'язковим є планування роботи фахівців			
8	Вимоги норм чинного законодавства стосовно внутрішнього аудиту економічних суб'єктів мають обов'язків характер і підлягають неухильному дотриманню			
9	Внутрішній аудит організаційно призначений обслуговувати інтереси власників підприємства			
10	Внутрішній аудит здійснюється спеціально створеним на підприємстві підрозділом			

12.4. ТЕМАТИКА ІНДИВІДУАЛЬНИХ ЗАВДАНЬ

Завдання 102 (для індивідуальної роботи за темою 12)

1. Скласти план проведення внутрішнього аудиту за визначеним об'єктом перевірки (*об'єкт визначає викладач кожному студентові індивідуально згідно поданих нижче*).

2. На підставі складеного плану описати методику виконання кожного із завдань плану.

Умова завдання

Об'єкти внутрішнього аудиту:

- 1) виробничі витрати;
- 2) довгострокові зобов'язання;
- 3) об'єкти, що обліковуються на позабалансових рахунках;
- 4) доходи і витрати виробничого підприємства;
- 5) інші кошти;
- 6) розрахунки за податками й платежами;
- 7) фінансові інвестиції;
- 8) собівартість реалізації;
- 9) розрахунки за страхуванням;
- 10) доходи і витрати майбутніх періодів;
- 11) капітальні інвестиції;
- 12) розрахунки за нетоварними операціями;
- 13) фінансова стійкість підприємства;
- 14) система бухгалтерського обліку на підприємстві;

- 15) фінансові доходи і витрати;
- 16) розрахунки векселями;
- 17) інші доходи і витрати;
- 18) розрахунки за товарними операціями;
- 19) загальновиробничі витрати;
- 20) розрахунки за виплатами працівникам;
- 21) допоміжне та обслуговуюче виробництво;
- 22) доходи і витрати підприємства, що надає послуги;
- 23) дотримання платіжної дисципліни;
- 24) матеріальні витрати;
- 25) ліквідність балансу підприємства;
- 26) забезпечення зобов'язань;
- 27) система внутрішнього контролю на підприємстві;
- 28) формування нерозподіленого прибутку (непокритого збитку);
- 29) малоцінні та швидкозношувані предмети;
- 30) доходи і витрати торговельного підприємства;
- 31) основне виробництво;
- 32) платоспроможність та ділова активність підприємства;
- 33) витрати на оплату праці;
- 34) основні засоби;
- 35) доходи від реалізації;
- 36) інші операційні витрати;
- 37) зобов'язання за позиками;
- 38) доходи і витрати від участі в капіталі;
- 39) формування статутного капіталу та розрахунки із власниками (засновниками);
- 40) витрати на амортизацію (знос);
- 41) фінансова і господарська інформація;
- 42) інші затрати;
- 43) дебіторська заборгованість;
- 44) адміністративні витрати;
- 45) незавершене виробництво;
- 46) доходи і витрати малого підприємства;
- 47) розрахунки за іншими операціями;
- 48) дотримання законів, нормативних актів, директив управлінському персоналу підприємства;
- 49) розрахунки з різними дебіторами;
- 50) виробнича собівартість;
- 51) економічність, ефективність діяльності та інвестиційна привабливість підприємства;
- 52) інші необоротні матеріальні активи;
- 53) інші операційні витрати;
- 54) склад і структура засобів підприємства та джерел їхнього формування;
- 55) нематеріальні активи;
- 56) результат іншої звичайної діяльності;
- 57) доходи і видатки бюджетної установи;
- 58) готова продукція;
- 59) довгострокові біологічні активи;

- 60) витрати на збут;
- 61) продукція сільськогосподарського виробництва;
- 62) розрахунки з покупцями та замовниками;
- 63) виробничі запаси;
- 64) формування та використання пайового, додаткового і резервного капіталу;
- 65) розрахунки з постачальниками та підрядниками;
- 66) фінансовий результат від звичайної діяльності;
- 67) інший операційний дохід;
- 68) напівфабрикати, відходи і втрати від браку;
- 69) витрати на відрахування на соціальні заходи;
- 70) доходи і витрати банку;
- 71) витрати періоду;
- 72) фінансовий результат від операційної діяльності;
- 73) експрес-аудит балансу та звіту про фінансові результати;
- 74) результат від фінансових операцій;
- 75) товари.

Теми рефератів за Темою 12

1. Місце та завдання внутрішнього аудиту в системі внутрішнього контролю.
2. Роль внутрішнього аудиту в системі управління підприємством.
3. Порівняльна характеристика внутрішнього і зовнішнього аудиту.
4. Правове забезпечення внутрішнього аудиту підприємств в Україні.
5. МСА 250, 300, 315 та 610 про внутрішній аудит
6. Стандарти внутрішнього аудиту, розроблені інститутом внутрішніх аудиторів (ІА).

12.5. ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК ЗА ТЕМОЮ 12

Аудит на відповідність вимогам — аудит, який визначає, чи дотримуються на підприємстві вимоги законів, договорів, правил, норм тощо.

Аудит фінансової звітності — традиційний вид аудиту, який передбачає оцінку достовірності фінансової інформації підприємства.

Внутрішній аудит — незалежна діяльність усередині самого підприємства щодо перевірки й оцінки його роботи, визначення платоспроможності та запобігання банкрутству. За внутрішній аудит відповідає саме підприємство або один з його відділів. Мета внутрішнього аудиту — вдосконалення організації та управління виробництвом, виявлення і мобілізація резервів його зростання тощо. Його функції охоплюють, серед іншого, перевірку, оцінювання та моніторинг адекватності й ефективності внутрішнього контролю.

Внутрішні аудитори (Internal auditors) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — особи, обов'язком яких є виконання функцій внутрішнього аудиту. Внутрішні аудитори можуть працювати у структурному підрозділі внутрішнього аудиту або подібному підрозділі.

Державний сектор (Public sector) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — органи державного управління, регіональні органи самоврядування (наприклад, штатів, провінцій, територій), місцеві органи самоврядування (наприклад, міські, селищні) і відповідні державні установи (наприклад, агенції, ради, комісії та підприємства).

Діяльність внутрішнього аудиту (Internal audit function) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — діяльність з оцінки, яка організована як підрозділ суб'єкта господарювання або надається йому як послуга. Її функції охоплюють серед іншого перевірку, оцінку та моніторинг адекватності й ефективності внутрішнього контролю.

Моніторинг заходів контролю (Monitoring of controls) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — процес, призначений оцінити ефективність діяльності з внутрішнього контролю в часі. Він охоплює вчасну оцінку структури і функціонування заходів контролю та вживання необхідних виправних заходів, модифікованих відповідно до змін в умовах. Моніторинг заходів контролю є компонентом внутрішнього контролю.

Операційний (управлінський) аудит — аудит, який передбачає вивчення аудитором будь-якої частини процедур та операцій суб'єкта господарювання з метою оцінки їхньої продуктивності й ефективності та формулювання рекомендацій щодо економічного використання ресурсів, досягнення поставлених цілей.

Інформаційні джерела: 1, 4, 5, 13, 14, 15, 16, 17, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 32, 33, 35, 37, 39, 42, 47, 48, 49, 50, 54, 55, 56, 58, 59, 61, 64, 65, 66, 67, 69, 71, 73, 74, 75, 76, 78, 79, 80, 81, 82, 85, 89, 90, 91, 92, 93, 94, 100, 101, 102, 103.

ТЕМА 13. МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Методичні рекомендації

За цією темою необхідно з'ясувати способи і методичні прийоми внутрішнього аудиту, їхні спільні та відмінні риси порівняно із зовнішньою перевіркою. Значну увагу слід приділити формам планування внутрішнього аудиту, розробкам плану та програми внутрішнього аудиту за окремими об'єктами.

Окремим питанням розглядається склад робочих документів внутрішнього аудитора. Крім того, необхідно з'ясувати взаємовідносини між зовнішнім і внутрішнім аудитором та визначення ступеня довіри зовнішнього аудитора до інформації внутрішнього контролю підприємства-клієнта.

13.1. МЕТОДИЧНІ ПОРАДИ ДО ВИВЧЕННЯ ТЕМИ

Перелік питань

1. Методичні прийоми та процедури внутрішнього аудиту.
2. Планування внутрішнього аудиту.
3. Робочі документи внутрішнього аудитора.
4. Взаємовідносини зовнішнього і внутрішнього аудиторів.

1. Методичні прийоми та процедури внутрішнього аудиту

Як уже наголошувалося у Темі 3 Модулю І, дослідження питання використання прийомів і методів аудиту знайшло своє відображення в працях багатьох науковців, але однозначна класифікація їх й до сьогодні відсутня. Одні фахівці поділяють їх на загальнонаукові та специфічні, а потім специфічні методи ділять на методи фактичного та документального контролю; інші ділять на загальнонаукові методи, методи документального та фактичного контролю. Разом з тим, виділяють методичні прийоми проведення (фактична перевірка, документальна перевірка, підтвердження, спостереження, опитування, зустрічні та спеціальні перевірки тощо) та методичні прийоми організації аудиту (суцільний, вибірковий, аналітичний, комбінований).

У зв'язку із цим, автори посібника звертають увагу на питання 1 Темі 3, де критично розглянуто існуючі підходи до класифікації методів зовнішнього аудиту та вважають, що для загального групування методичних прийомів внутрішнього аудиту також можна використовувати розподіл їх на дві групи — загальнонаукові та власні (специфічні) методи із подальшою деталізацією другою групою.

Крім того, при внутрішньому аудиті більш широко використовуються способи і прийоми економічного аналізу, зумовлені різноманітністю інформації та завдань внутрішнього аудиту, складністю та взаємопов'язаністю сторін і елементів фінансово-господарської діяльності підприємств. Всі їх умовно можна поділити на традиційні (порівняння, елімінування, балансовий, сальдовий, групування, експертне оцінювання, тематичне обстеження тощо) та математичні (лінійне та динамічне програмування, графічні, матричні тощо). Але застосування тих чи інших прийомів і методів проводиться залежно від поставлених завдань внутрішньому аудиторів та обумовлено тим, на якому етапі проводиться виконання тих чи інших завдань.

Крім того, на відміну від зовнішнього аудиту, внутрішні аудитори можуть використовувати методи фактичного контролю та безпосередньо приймати в цьому участь при постійному процесі контролю за ви-

робництвом: контроль за відпуском сировини і матеріалів у виробництво, контроль за виробництвом конкретного виробу чи використанням робочого часу працівниками (фотографія робочого дня), контрольний запуск сировини і матеріалів, лабораторний аналіз, експертиза тощо.

З досвіду аудиторської діяльності, найчастіше застосовуваними *процедурами* (операціями) внутрішнього аудиту є:

- вивчення засновницьких документів підприємства;
- дослідження фінансової, податкової та статистичної звітності;
- перевірка реєстрів бухгалтерського обліку;
- перевірка первинної документації;
- перевірка даних управлінського (внутрішньогосподарського) обліку;
- зустрічні перевірки документів і господарських операцій;
- встановлення адекватності даних синтетичного і аналітичного обліку;
- проведення інвентаризації майна та розрахунків;
- економічний та фінансовий аналіз;
- тестування, діагностика, надання консультацій тощо.

2. Планування внутрішнього аудиту

Відділ внутрішнього аудиту (внутрішній аудитор) на підприємстві може мати значний вплив на виявлення та попередження зловживань з боку управлінського персоналу та працівників підприємства. Діяльність внутрішнього аудиту залежить від мети власників та керівництва підприємства.

З метою ефективної організації аудиторської перевірки необхідно дотримуватись науково обґрунтованої послідовності виконання аудиторських робіт.

Діяльність внутрішніх аудиторів здійснюється залежно від затверджених планів і завдань, що покладаються на відділ чи на конкретного аудитора. Плани можуть бути загальними на весь відділ, індивідуальними на кожного працівника чи на окрему роботу. Ці плани затверджуються керівником підприємства чи керівником відділу. Види, форми планів, пріоритетність напрямів контролю визначаються відповідними структурами на самому підприємстві, виходячи з його потреб. У планах, як правило, розробляється загальна стратегія та детальний підхід щодо очікуваного характеру, часу та обсягу заходів, спрямованих на ефективне та своєчасне його проведення, узгоджуються конкретні завдання на проведення внутрішнього аудиту.

Як правило, у процесі планування внутрішнього аудиту розробляються:

- робочий (загальний) план аудиту;

- програми аудиту;
- бюджет робочого часу;
- відомості про кадровий склад працівників;
- фінансовий бюджет;
- звіти про результати діяльності служби тощо.

Вивчення практики внутрішнього аудиту дозволило визначити три етапи проведення перевірки (за назвою вони не відрізняються від етапів зовнішнього аудиту):

1. Підготовчий:
 - планування;
 - оцінка аудиторського ризику;
 - визначення рівня суттєвості;
 - визначення аудиторського підходу та процедур;
2. Основний:
 - тестування засобів контролю;
 - перевірка оборотів і сальдо за рахунками
 - аналітичні процедури;
3. Завершальний:
 - формулювання думки аудитора;
 - складання звіту аудитора.

3. Робочі документи внутрішнього аудитора

Існують різні методи документування інформації, що має відношення до внутрішнього аудиту. Вибір конкретного методу є предметом аудиторського судження. До таких методів відносяться: текстовий опис, опитувальні листи, тести, контрольні переліки, блок-схеми тощо.

Робочі документи внутрішнього аудитора наведено в табл. 13.1.

Таблиця 13.1

Робочі документи внутрішнього аудитора

Використані аудитором документи підприємства	Документи, створені самим аудитором
	Матеріали планування перевірки (визначення мети, план, програми, бюджет, оцінка ризику)
Документи, що містять загальну інформацію щодо організаційно-правової форми та організації підприємства	Матеріали, які свідчать про те, що робота, виконана іншими спеціалістами, контролювалася аудиторами
Витяги (копії) з установчих документів підприємства, інші юридичні документи (договори, контракти тощо)	Відомості про те, ким і коли застосовувались прийоми і способи аудиту

Використані аудитором документи підприємства	Документи, створені самим аудитором
Листи-підтвердження, отримані аудитором від підрозділів підприємства	Копії листування з аудиторськими фірмами, експертами та іншими особами з питань попередніх перевірок суб'єкта
Копії бухгалтерської та іншої фінансової документації підприємства, порівняльні відомості	Власні записи аудитора з вивчення та оцінки бух обліку та внутрішнього контролю (опитувальники, тести, схеми)
Пояснення, роз'яснення і заяви, отримані від підрозділів підприємства	Аналіз основних показників і тенденцій діяльності підприємства. Аналіз господарських операцій та залишків за рахунками бухгалтерського обліку
	Звіти та висновки внутрішнього аудитора за результатами перевірки

4. Взаємовідносини зовнішнього і внутрішнього аудиторів

Як уже наголошувалося, обсяг і мета внутрішнього аудиту залежить від розміру та структури суб'єкта господарювання, вимог його власників і управлінського персоналу.

Роль внутрішнього аудиту визначається власником і керівництвом суб'єкта господарювання і його мета відрізняється від мети зовнішнього аудитора при проведенні аудиту. Цілі функціонування внутрішнього аудиту змінюються відповідно до вимог керівництва чи власників підприємства. Основне завдання зовнішнього аудитора — встановити, чи не містять фінансові звіти суттєвих викривлень. Разом з тим, внутрішній аудит є підрозділом суб'єкта господарювання незалежно від ступеня самостійності та об'єктивності внутрішнього аудиту. Від його ефективності залежить час, якість, обсяг процедур, що застосовує зовнішній аудитор при проведенні аудиту. При оцінці роботи внутрішнього аудитора зовнішній аудитор повинен використати наступні критерії:

- організаційний статус;
- обсяг діяльності внутрішнього аудитора;
- технічність компетентність, професіоналізм тощо.

Завдання внутрішнього аудиту відрізняються від завдань зовнішніх аудиторів ще й тому, що результати такого аудиту використовуються, в основному, для внутрішніх потреб і внутрішніми користувачами, але обсяги їх значно ширші: від перевірки достовірності фінансової звітності до постійного надання пропозицій та рекомендацій керівництву з проведення тих чи інших операцій та пошуків найбільш оптимальних шляхів.

Внутрішні аудитори здійснюють не тільки контроль за фінансово-господарською діяльністю підприємства та управлінського персоналу й працівників, а також надають керівництву і власникам необхідну інформацію за результатами проведеного аналізу та оцінки господарської діяльності та рекомендації за результатами проведеної перевірки.

Разом з тим, зовнішні аудитори застосовують матеріали внутрішнього аудиту, використання яких залежить від його ефективності, кількості працівників і виконанням ними функцій.

При використанні зовнішнім аудитором роботи внутрішнього аудиту, він повинен оцінити роботу та виконати аудиторські процедури для підтвердження її відповідності обсягу роботи та програм аудиту.

Основні вимоги щодо цього передбачені МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» [13], метою якого є встановлення положень і надання рекомендацій зовнішнім аудиторам при розгляді роботи внутрішнього аудиту. Процедури, передбачені в цьому МСА, слід застосовувати лише для тих видів діяльності внутрішньої аудиторської перевірки, які є релевантними аудиторській перевірці фінансових звітів.

Оцінка роботи внутрішнього аудитора зовнішнім аудитором може включати наступні процедури:

- чи мають особи, які виконували внутрішній аудит, відповідну кваліфікацію;
- чи належним чином здійснюється контроль, перевірка та документування;
- чи одержані достатні та відповідні докази, що повинні забезпечити достовірну основу для формулювання висновків;
- чи відповідають отримані результати обставинам тощо.

Від якості внутрішнього аудиту залежить термін і ефективність зовнішнього аудиту. Ефективність внутрішнього аудиту є важливим фактором при оцінці зовнішнім аудитором аудиторського ризику та ризику внутрішнього контролю, так як зовнішній аудитор може не використовувати окремі процедури або значно скоротити їхню кількість, якщо він впевнений у високій кваліфікації внутрішніх аудиторів і ефективності внутрішнього аудиту, але відмовитись від контролю окремих із цих операцій він не має права.

Зовнішній аудитор повинен скласти свою програму (розширений план) аудиту таким чином, щоб мати можливість відобразити в своїх робочих документах висновки, які відносяться до конкретної роботи внутрішніх аудиторів, а також які були зроблені за результатами роботи внутрішнього аудиту. При цьому, зовнішній аудитор повинен оцінювати роботу внутрішнього аудитора на всіх стадіях аудиту, а також ретельно перевірити всю робочу документацію внутрішнього аудитора. Для ефективної роботи внутрішнього аудитора зовнішньому аудитору не-

обхідно детально ознайомитись із його планами роботи, визначити порядок взаємодії з ними та використання їх в процесі аудиту, а також з'ясувати можливості використання робочих документів внутрішнього аудитора.

Разом з тим, аудиторські фірми (зовнішні аудитори) повинні дотримуватись правила професійного скептицизму та обов'язково проводити контрольні заходи тих операцій і рахунків, що перевірені внутрішніми аудиторами. Такі перевірки дають можливість виявити якість внутрішнього аудиту, довіра до якості якого, нажаль, в останній час суттєво знижується.

У зв'язку із цим АПУ своїм Рішенням № 265/9 від 28.02.2013 р. затвердила Робочу програму постійного удосконалення професійних знань аудиторів з теми «Отримання незалежним аудитором розуміння системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання та використання роботи внутрішнього аудиту».

Предметом теми є система внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту суб'єктів господарювання, щодо яких проводиться аудит фінансової звітності.

Метою удосконалення знань з теми є підвищення професійного рівня сертифікованих аудиторів України, набуття необхідних теоретичних знань щодо принципів організації та елементів системи внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту суб'єктів господарювання, а також отримання практичних навичок для проведення тестування та оцінки ефективності й адекватності даних систем із погляду їх впливу на достовірність фінансової звітності. Це уможливить у подальшому проведення аудиту на високому професійному рівні та підвищення якості аудиторських послуг і впевненості користувачів фінансової звітності.

Після навчання за даною програмою аудитори повинні:

- розуміти суб'єкт господарювання, його середовище, особливості бізнесу та визначати чинники ризиків діяльності;
- вміти виокремлювати складові частини елементів системи внутрішнього контролю та визначати особливості їх функціонування, які можуть мати вплив на достовірність фінансової звітності;
- вміти проводити тестування та аналіз існуючих систем внутрішнього контролю суб'єктів господарювання і на основі отриманих даних оцінювати адекватність та ефективність роботи відповідних систем;
- вміти використовувати дані, отримані при оцінці ефективності системи внутрішнього контролю, для планування обсягу, часу і методів збору аудиторських доказів;
- вміти оцінювати якість та користь структурних підрозділів внутрішнього аудиту в процесі складання фінансової звітності суб'єкта господарювання;

– визначати й обґрунтувати доцільність використання роботи внутрішнього аудитора для цілей аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання.

ПЛАНИ ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ

(див. п. 12.2 — Плани практичних занять до теми 12)

13.3. ПИТАННЯ ТА ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ

1. Взаємовідносини зовнішнього і внутрішнього аудиторів.
2. Планування внутрішнього аудиту.
3. Проведення інвентаризації при здійсненні внутрішнього аудиту.
4. Застосування розрахунково-аналітичних методів при проведенні внутрішнього аудиту.
5. Застосування документальних методичних прийомів у внутрішньому аудиті.
6. Особливості вибірових та суцільних спостережень при проведенні внутрішнього аудиту.
7. Використання методичних прийомів при проведенні внутрішнього аудиту за окремими об'єктами.
8. Характеристика методичних прийомів аудиту внутрішньої звітності.

Завдання 103 (для самостійної роботи за темою 13)

1. Скласти організаційно-методичну модель внутрішнього аудиту, визначивши для запропонованих об'єктів внутрішнього аудиту джерела отримання інформації та методичні прийоми і способи перевірки.

2. Результати відобразити у таблиці (табл. 13.2).

Таблиця 13.2

Організаційно-методична модель внутрішнього аудиту

№ з/п	Об'єкти внутрішнього аудиту	Джерела інформації	Методичні прийоми і способи перевірки
1	Активи (необоротні, оборотні; основні засоби, нематеріальні активи, запаси, розрахунки, грошові кошти і т.ін.)	Зовнішні та внутрішні нормативні джерела, облікова політика, фінансова звітність, реєстри синтетичного і аналітичного обліку, зведені документи, первинні документи	Вибіркові перевірки, суцільні перевірки, інвентаризація, аналіз
2	Власний капітал (статутний, неоплачений, резервний, прибутки (збитки) і т.ін.)		

№ з/п	Об'єкти внутрішнього аудиту	Джерела інформації	Методичні прийоми і способи перевірки
3	Зобов'язання		
4	Доходи		
5	Витрати		
6	Система бухгалтерського обліку		
7	Система внутрішнього контролю		
8	Фінансово-господарська діяльність		
9	Стратегічне планування щодо змін діяльності, розширення виробництва		
10	Дотримання зовнішніх і внутрішніх стандартів керівництвом та персоналом підприємства		
11	Правильність відображення доходів, витрат і прибутку підприємства, його розподіл, виплата дивідендів		
12	Економічність та ефективність діяльності		

Завдання 104 (для самостійної роботи за темою 13)

1. Визначити за наведеними у табл. 13.3 розділами аудиту необхідні складові для з'ясування програм перевірок об'єктів службою внутрішнього аудиту.

Таблиця 13.3

Аналіз окремих об'єктів внутрішнього аудиту

№ з/п	Розділ аудиту	Об'єкти аудиту	Джерела інформації (докази)	Методичні способи і прийоми	Можливі помилки і порушення
1	Аудит коштів на поточному рахунку та інших коштів				
2	Аудит розрахунків з підзвітними особами				
3	Аудит дебіторської та кредиторської заборгованості за товарними операціями				

№ З/п	Розділ аудиту	Об'єкти аудиту	Джерела інформації (докази)	Методичні способи і прийоми	Можливі помилки і порушення
4	Аудит розрахунків ве- кселями				
5	Аудит кредитів банку				
6	Аудит розрахунків за соціальним страху- ванням				
7	Аудит розрахунків з бюджетом				
8	Аудит товарів				
9	Аудит нематеріальних активів				
10	Аудит пайового капі- талу				
11	Аудит виробничої собівартості				
12	Аудит формування витрат операційної ді- яльності				
13	Аудит формування доходів від операцій- ної діяльності				
14	Аудит визначення чис- того прибутку (збитку)				

Завдання 105 (для самостійної роботи за темою 13)

1. Пов'язати між собою найменування, характеристику та можливі види процедур внутрішнього аудиту (табл. 13.4).

Таблиця 13.4

Види контрольно-аналітичних процедур внутрішнього аудиту (знайти відповідність)

№	Найменування	Характеристика процедур	Можливі види процедур
1	Організацій- ні	перевірка відповідності функціонування об'єкту аудиту правилам, що передбачені нормативно-правовими актами	конкретизація моделі у частині диференціації об'єктів та їх структурних елементів, джерел інформації і методичних прийомів проведення аудиту й узагальнення його результатів
2	Моделюючі	вибір спеціалістів для виконання контрольних процедур, оформлення організаційно-розпорядчої документації, встановлення об'єктів та вибір методик аудиту	аналіз впливу факторів на динаміку показників діяльності підприємства, проведення технологічного і хіміко-лабораторного контролю якості виробів

№	Найменування	Характеристика процедур	Можливі види процедур
3	Нормативно-правові	застосовуються під час перевірки кількісної характеристики об'єктів аудиту	перевірка правильності нарахування заробітної плати, лікарняних, правильність розрахунку зобов'язань за податками, внесками тощо
4	Аналітичні	перевірка достовірності кількісних і якісних вимірників господарських операцій,	перевірка додержання чинного господарського та цивільного законодавства, трудового законодавства у трудових відносинах, вимог Інструкції по інвентаризації різних об'єктів тощо
5	Розрахункові	порівняння і зіставлення об'єкта з його аналогом, затвердженими зразками, нормативно-правовими актами для виявлення відхилень від них	розрахунок узагальнюючих показників, що характеризують об'єкт аудиту — продуктивність праці, виконання плану реалізації тощо
6	Обчислювальні	побудова організаційних та інформаційних моделей об'єктів аудиту, які дають змогу оптимізувати проведення аудиту за часом і якісними характеристиками із застосуванням обчислювальної техніки	використовуються при поєднанні з іншими процедурами, особливо — при дослідженні документів (причини відхилень досліджують за допомогою інших процедур)
7	Логічні	перевірка фактичного стану об'єктів	прийоми обстеження, перерахунку, обміру тощо
8	Порівняльно-зіставні	застосування прийомів логіки в процесі аудиту	перевірка оформлення планів, наказів, розпоряджень, графіків тощо
9	Фактичні	розчленування об'єкту аудиту на складові елементи і дослідження їх із застосуванням спеціальних методик	використовуються при поєднанні з іншими процедурами при перевірці документів, економіко-математичних розрахунках, економічному аналізі тощо

Завдання 106 (для самостійної роботи за темою 13)

1. Визначити, яким критеріям та ознакам відповідають визначені основні методичні прийоми внутрішнього аудиту (табл. 13.5).

2. Результати відобразити у таблиці, у випадку позитивної відповіді ставиться «+», негативної — «-».

Таблиця 13.5

Методичні прийоми аудиту внутрішньої звітності

Основні методичні прийоми внутрішнього аудиту	Критерії і ознаки				
	повнота інформації	точність інформації	свочасність надання інформації	збереження звітної документації	прийняття рішень на підставі внутрішньої звітності
Перевірки (арифметична, зустрічна, за змістом та формою)					
Спостереження					
Запити та підтвердження					
Обчислення					
Аналітичні процедури					
Тестування					
Моделювання					
Логічне осмислення операцій					

13.4. ТЕМАТИКА ІНДИВІДУАЛЬНИХ ЗАВДАНЬ

(див. п. 12.4 — Завдання для індивідуальної роботи за темою 12)

Теми рефератів за Темою 13

1. Методика планування внутрішнього аудиту.
2. Основні етапи та послідовність виконання робіт з внутрішнього аудиту.
3. Методичні прийоми внутрішнього операційного аудиту.
4. Методичні прийоми внутрішнього аудиту на відповідність (погодженого аудиту).
5. Методичні прийоми внутрішнього аудиту фінансової звітності.
6. Фактичні методичні прийоми при внутрішньому аудиті.
7. Розрахунково-аналітичні методичні прийоми при внутрішньому аудиті.
8. Документальні методичні прийоми при внутрішньому аудиті.
9. Вибіркові і суцільні спостереження у внутрішньому аудиті.
10. Методика внутрішнього аудиту інформаційного забезпечення бізнесу.
11. Аналіз економічного потенціалу підприємства при проведенні внутрішнього аудиту.

12. Методика проведення внутрішнього аудиту окремих операцій (об'єктів, циклів) підприємницької діяльності — за вибором студента.

13.5. ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК ЗА ТЕМОЮ 13

Внутрішній аудит — незалежна діяльність усередині самого підприємства щодо перевірки й оцінки його роботи, визначення платоспроможності та запобігання банкрутству. За внутрішній аудит відповідає саме підприємство або один з його відділів. Мета внутрішнього аудиту — вдосконалення організації та управління виробництвом, виявлення і мобілізація резервів його зростання тощо. Його функції охоплюють, серед іншого, перевірку, оцінювання та моніторинг адекватності й ефективності внутрішнього контролю.

Внутрішні аудитори (Internal auditors) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — особи, обов'язком яких є виконання функцій внутрішнього аудиту. Внутрішні аудитори можуть працювати у структурному підрозділі внутрішнього аудиту або подібному підрозділі.

Метод внутрішнього аудиту — науково обгрунтована оцінка господарських операцій та процесів, аналіз ситуації ризику, застереження від банкрутства, визначення і використання резервів для збільшення прибутку, сприяння поліпшенню фінансової діяльності підприємства.

Інформаційні джерела: 1, 4, 5, 13, 14, 15, 16, 17, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 32, 33, 35, 37, 39, 42, 47, 48, 49, 50, 54, 55, 56, 58, 59, 61, 64, 65, 66, 67, 69, 71, 73, 74, 75, 76, 78, 79, 80, 81, 82, 85, 89, 90, 91, 92, 93, 94, 100, 101, 102, 103.

ТЕМА 14. РЕАЛІЗАЦІЯ МАТЕРІАЛІВ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Методичні рекомендації

Під час вивчення цієї теми слід розглянути варіанти узагальнення результатів внутрішнього аудиту, вивчити методику і випадки складання певного виду підсумкового документа (акта, висновку, довідки тощо). Потім необхідно з'ясувати методику розробки та шляхи реалізації системи заходів внутрішнього аудиту.

Крім того, необхідно визначити поточні проблеми і перспективи розвитку внутрішнього аудиту в Україні та у світі за різними напрямками.

14.1. МЕТОДИЧНІ ПОРАДИ ДО ВИВЧЕННЯ ТЕМИ

Перелік питань

1. Узагальнення результатів внутрішнього аудиту.
2. Розробка та реалізація системи заходів внутрішнього аудиту.
3. Проблеми та перспективи розвитку внутрішнього аудиту в Україні та у світі.

1. Узагальнення результатів внутрішнього аудиту

Результати внутрішнього аудиту представляються у підсумкових документах у письмовій формі.

Підсумковими документами внутрішнього аудиту є:

- інформація для керівництва;
- інформація для відділу, діяльність якого перевірялася;
- інформація для зацікавлених відділів;
- інформація та докази для зовнішніх аудиторів;
- підстава для прийняття управлінських рішень.

Підсумкові документи можуть мати такі форми: звіт про перевірку; висновок аудитора; акт перевірки; аудиторська довідка; доповідна записка і т.ін. У практиці внутрішнього аудиту частіше застосовується назва *Звіт*, оскільки вона найбільше відповідає стандартам внутрішнього аудиту.

Стандартної форми для звітів внутрішнього аудитора не існує і її, з огляду на багатогранність об'єктів перевірки, вочевидь, ніколи не буде прийнято. Однак, цей документ, як правило, має три частини: вступну, аналітичну і підсумкову.

Додатками до звіту можуть бути копії документів, описи, вибірки, розрахунки, обґрунтування у вигляді таблиць, схем, графіків, діаграм і т. ін.

Для досягнення визначеної мети звіт не слід робити занадто великим та перевантажувати зайвими подробицями. Він повинен бути чітким, точним, зрозумілим і своєчасним.

У звіті обов'язково повинно бути розкрито:

- відповідність завданню на проведення аудиту;
- відповідність плану проведення аудиту;
- дотримання програми проведення аудиту;
- визначення обсягів видів робіт, що перевірялися.

Крім того, у звіті внутрішнього аудитора, який надається керівництву, необхідно вказати, які рекомендації вже виконано, які ще необхідно виконати, а які вважаються неефективними через зайві витрати.

Внутрішній аудитор несе наступні види *відповідальності* щодо виконання (невиконання) таких обов'язків:

- за нерозголошення інформації, що складає комерційну таємницю;
- за дотримання терміну проведення внутрішнього аудиту;
- за виконання плану та програми внутрішнього аудиту;
- за збитки, які були викликані простроченням виконання завдань з плану перевірок.

2. Розробка та реалізація системи заходів внутрішнього аудиту

Всі розглянуті у попередньому питанні документи повинні надавати впевненість керівництву про правильність прийнятих тих чи інших рішень як по контрольних функціях, так і по аналітичних, наприклад: щодо змін у випуску чи реалізації продукції, зміни постачальників, ринків збуту тощо.

Заключний етап внутрішнього аудиту включає комплекс методичних прийомів групування і систематизації результатів контролю, які необхідні для прийняття управлінських рішень з метою усунення виявлених недоліків та порушень чинного законодавства.

За результатами внутрішнього аудиту приймаються:

- рішення з ліквідації негативних явищ, які виявлено внутрішнім аудитором;
- профілактичні заходи із забезпеченості збереження матеріальних ресурсів.

Для ліквідації помилок та недоліків керівництво видає:

- *розпорядження*, якщо у ході аудиту виявлено незначні недоліки та порушення у фінансово-господарській діяльності підприємства, які не пов'язані з корисливими цілями певних робітників та не були причинами матеріальних збитків;

- *накази*, якщо в процесі аудиту виявлено значні недоліки в роботі підприємства, його окремих робітників, а також серйозні порушення законодавства.

Матеріальні збитки, завдані працівниками підприємства, мають бути відшкодовані відповідно до чинного законодавства (згідно з Постановою КМУ № 116 від 22.01.1996 р).

Внутрішній аудитор разом з керівництвом розробляє заходи з ліквідації та запобігання повторенню недоліків у подальшій діяльності підприємства. Профілактичні заходи з попередження виникнення правопорушень і недоліків аудитори викладають у окремому розділі звіту та подають його керівництву.

Внутрішній аудитор контролює виконання профілактичних заходів у наступній аудиторській перевірці, що забезпечує безперервність контролю.

Таким чином, економічна ефективність внутрішнього аудиту досягається за рахунок своєчасного попередження порушень, зловживань, якісного стану та організації внутрішнього контролю, організації облікового процесу, своєчасного реагування керівництва на низку негативних факторів і наданих аудитором пропозицій щодо організаційного процесу, ринків збуту, збільшення обсягів випуску та реалізації продукції тощо.

3. Проблеми та перспективи розвитку внутрішнього аудиту в Україні та у світі

За сто років свого розвитку характер внутрішнього аудиту суттєво змінювався. Він виник у країнах Заходу на початку XX сторіччя та отримав сильний імпульс розвитку після Другої Світової війни у відповідь на зростання обсягів операцій та децентралізацію компаній.

У процесі банкрутства великих корпорацій на початку XX сторіччя визначилась певна недовіра до контролюючих органів, як зовнішніх так і внутрішніх, знизилась довіра до аудиторської справи. Бездоганність особистості аудитора як представника та захисника закону стало викликати сумніви.

Реакцією на ці події було прийняття нових законів та директив у галузі корпоративного управління, які посилюють регламентацію нагляду над підприємством та їхні ділові стосунки із зовнішнім аудитором. За одним із законів керівництво підприємства повинно підтверджувати ефективність внутрішнього контролю, а зовнішні аудитори повинні засвідчувати ці твердження. Необхідно відмітити також створення в економічно розвинутих країнах відповідної галузі права, зростання уваги до аудитора, підвищення регламентації щодо звітності корпорацій.

Такі події на світових ринках впливають і на аудиторську діяльність в Україні.

Однак, на сьогодні в нашій державі лише незначна кількість підприємств вбачає необхідність та користь у запровадженні в себе внутрішнього аудиту.

Причини цього явища полягають у наступному:

- незначний строк діяльності внутрішнього аудиту зумовлює незначну поки що кількість кваліфікованих аудиторів, здатних виконувати завдання внутрішнього аудиту;

- до підприємств не застосовуються фінансові санкції за відсутність внутрішнього аудиту;
- утримання в штаті фахівців-аудиторів з високою оплатою збільшує витрати підприємства та ін.

При цьому перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні слід зв'язувати з переходом до системно-орієнтованого аудиту, коли зовнішні аудитори використовують у своїх оцінках результати роботи системи внутрішнього аудиту підприємств-замовників, зокрема, підсистеми внутрішнього аудиту.

Однак, як свідчить практика, організація системи внутрішнього аудиту в сучасних умовах характерна стійкістю тільки в банківській сфері, і тільки через необхідність виконання комерційними банками нормативних вимог НБУ. В інших сферах господарювання на підприємствах ще потрібно проводити роботу із створення підрозділів внутрішнього аудиту та забезпечення їхнього ефективного функціонування.

Якість та ефективність діяльності підрозділів внутрішнього аудиту повинні забезпечуватися стандартизацією їхньої діяльності, яка на поточний момент на рівні держави відсутня, а розроблені ІВА «Стандарти професійної практики внутрішнього аудиту» мають тільки англomовну редакцію. Довіра ж до результатів діяльності внутрішніх аудиторів, перш за все, повинна підкріплюватися дотриманням етичних норм і принципів організації роботи служби внутрішнього аудиту, суттєвим з яких (але, нажаль, реалізація в Україні є дуже проблемною) є принцип незалежності внутрішнього аудитора та його організаційної відокремленості.

Нині можна визначити такі основні напрями вдосконалення внутрішнього аудиту в Україні:

- розробка та вдосконалення нормативно-правового регулювання аудиту;
- формування організаційної структури служб внутрішнього аудиту;
- розробка організаційно-технологічних схем і процедур проведення внутрішнього аудиту;
- вдосконалення методології проведення внутрішнього аудиту;
- здійснення професійної підготовки фахівців з внутрішнього аудиту;
- підвищення ефективності управління внутрішнім аудитом тощо.

Не зважаючи на визначені проблемні питання, саме внутрішньому аудиту властива максимальна гнучкість, здатність швидкого виправлення помилок та удосконалення фінансово-господарської діяльності підприємства на рівні самого суб'єкта господарювання. Саме завдяки цим властивостям внутрішній аудит має значний потенціал для подальшого розвитку.

ПЛАНИ ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ

(див. п. 12.2 — Плани практичних занять до Теми 12)

14.3. ПИТАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОГО ВИВЧЕННЯ

1. Узагальнення роботи внутрішнього аудитора.
2. Форми реалізації матеріалів внутрішнього аудиту.
3. Підсумкові документи з проведеного внутрішнього аудиту.
4. Структура та зміст основних складових частин Звіту проведеного внутрішнього аудиту.
5. Розробка та реалізація системи заходів внутрішнього аудиту.
6. Основні досягнення діяльності внутрішнього аудиту у зарубіжних країнах з ринковою економікою.
7. Практичне застосування внутрішнього аудиту в Україні.
8. Проблеми та перспективи розвитку внутрішнього аудиту в Україні.

Завдання 107 (для самостійної роботи за темою 14)

1. Пов'язати поняття з їх визначеннями (табл. 14.1).

Таблиця 14.1

Визначення окремих понять реалізації матеріалів внутрішнього аудиту (знайти відповідність)

№	Поняття	Визначення
1	Пояснення	Складаються в хронологічному порядку, реєструються виявлені в ході перевірки факти господарських порушень
2	Підписка	Складається внутрішнім аудитором для залучення окремих осіб до виконання аудиторських процедур
3	Допоміжний документ	Складається внутрішнім аудитором для обґрунтування перевірених ним фактів, подій, явищ
4	Акт інвентаризації	Складається матеріально відповідальними особами і додається до матеріалів внутрішнього аудиту, щоб уникнути спірних питань
5	Рішення за матеріалами внутрішнього аудиту	Складається посадовими особами внаслідок незгоди з прийнятим рішенням за результатами внутрішнього аудиту
6	Розрахунок	Документ, відповідно до якого на підприємстві проводяться невідкладні заходи щодо усунення виявлених порушень
7	Письмове повідомлення	Складається відповідними особами на вимогу аудитора у виправдання або підтвердження фактів, що перевіряються

№	Поняття	Визначення
8	Описи, списки, довідки, накопичувальні і порівняльні відомості	Відображає виявлену фактичну наявність господарських засобів і стан розрахунків, є самостійним джерелом доказів виявлених нестач і надлишків майна
9	Скарга на рішення за матеріалами внутрішнього аудиту	Складається залежно від конкретних обставин, виявлених фактів порушень і зібраних матеріалів у ході перевірки

14.4. ТЕМАТИКА ІНДИВІДУАЛЬНИХ ЗАВДАНЬ

Завдання 108 (для індивідуальної роботи за темою 14)

Згідно визначеного кожному студенту у Завданні 107 об'єкта внутрішнього аудиту та складеного плану проведення аудиту й методики перевірки відобразити:

1. Перелік можливих порушень чи недоліків за досліджуванним об'єктом (від 5-ти до 10-ти).
2. Правильне визначення: ведення обліку, складання звітності, період, чинник тощо.
3. Первинні, зведені або інші документи, облікові реєстри, форми звітності, де можливо виявити визначені порушення.
4. Документи або інші нормативні чинники (назва, дата та номер затвердження, ким затверджено, дата набуття чинності, дата останніх змін — за наявності), що регламентують кожне порушення.
5. Результати занести у таблицю (табл. 14.2).

Таблиця 14.2

Можливі порушення, виявлені при внутрішньому аудиті (назва об'єкту перевірки)

Наприклад, об'єкт Дотримання платіжної дисципліни

№ з/п	Порушення / недолік	Правильне визначення	Місце виявлення	Нормативний чинник
1	Перевищено граничну суму розрахунків готівкою з однією юридичною особою за одним документом в один день	не більше 10000 грн	Видатковий касовий ордер форма КО 2; Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт; Касова книга (Звіт касира) форма КО 4	Про встановлення граничної суми розрахунку готівкою: Постанова Правління НБУ № 210 від 06.06.2013 р., чинна з 01.09.2013 р., змін не було

Теми рефератів за Темою 14

1. Методика аналізу та оцінки матеріалів внутрішнього аудиту.
2. Порядок документування реалізації матеріалів внутрішнього аудиту.
3. Розвиток внутрішнього аудиту у зарубіжних країнах з ринковою економікою.
4. Практичне застосування внутрішнього аудиту в Україні.
5. Перспективи розвитку та напрями вдосконалення внутрішнього аудиту в Україні.

14.5. ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК ЗА ТЕМОЮ 14

Внутрішній аудит — незалежна діяльність усередині самого підприємства щодо перевірки й оцінки його роботи, визначення платоспроможності та запобігання банкрутству. За внутрішній аудит відповідає саме підприємство або один з його відділів. Мета внутрішнього аудиту — вдосконалення організації та управління виробництвом, виявлення і мобілізація резервів його зростання тощо. Його функції охоплюють, серед іншого, перевірку, оцінювання та моніторинг адекватності й ефективності внутрішнього контролю.

Внутрішній контроль (Internal control) (згідно з Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) — процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками, для забезпечення достатньої впевненості щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансової звітності, ефективності та результативності діяльності, а також дотримання застосовних законів і нормативних актів. Термін «заходи контролю» стосується будь-яких аспектів одного чи кількох компонентів внутрішнього контролю.

Інформаційні джерела: 1, 4, 5, 13, 14, 15, 16, 17, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 32, 33, 35, 37, 39, 42, 47, 48, 49, 50, 54, 55, 56, 58, 59, 61, 64, 65, 66, 67, 69, 71, 73, 74, 75, 76, 78, 79, 80, 81, 82, 85, 89, 90, 91, 92, 93, 94, 100, 101, 102, 103.

КОНТРОЛЬНА РОБОТА ЗА МОДУЛЕМ III**Варіант 1*****Теоретичне питання***
(дайте повну відповідь)

1. Контроль якості проведення аудиту.

Тести

Оберіть одну правильну відповідь з чотирьох запропонованих

1. Які з перелічених ознак належать до внутрішнього аудиту?
 - а) здійснюється спеціалістами з обліку, контролю й аналізу;
 - б) орієнтований на найважливіші позиції звітності;
 - в) має бути незалежним від клієнта;
 - г) здійснюється періодично від бажання і потреб клієнта.
2. Які з названих робіт не належать до аудиту?
 - а) надання консультативних послуг щодо оподаткування;
 - б) прогнозування діяльності підприємства;
 - в) визначення і стягнення штрафних санкцій за несвоєчасну сплату податків;
 - г) організація і комп'ютеризація обліку на підприємстві.
3. Назвіть основні стадії аудиторського процесу:
 - а) вступна, аналітична, завершальна;
 - б) постачання, виробництва, реалізації;
 - в) організаційна, дослідна, завершальна;
 - г) вступна, оціночна, дослідна, завершальна.
4. Аудиторський висновок може бути:
 - а) умовно-позитивний;
 - б) фінансовий;
 - в) умовно-негативний;
 - г) безумовно-негативний.
5. Внутрішній аудит — це:
 - а) форма документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку та звітності;
 - б) один з видів господарського контролю суб'єктів господарської діяльності, що здійснюється кваліфікованими працівниками самого підприємства;
 - в) один з видів господарського контролю суб'єктів господарської діяльності, що здійснюється аудиторськими фірмами на договірній основі;

- г) незалежна експертиза фінансової звітності з метою підтвердження її достовірності.

Практичне завдання

1. Розкрити зміст функцій внутрішнього аудиту.
2. Результати відобразити в таблиці.

№ з/п	Функції	Зміст функцій
1	Консультаційна	
2	Інформаційна	
3	Захисна	
4	Аналітична	
5	Контрольна	
6	Координаційна	

Варіант 2

Теоретичне питання

(дайте повну відповідь)

1. Планування внутрішнього аудиту.

Тести

Оберіть одну правильну відповідь з чотирьох запропонованих

1. Якою є мета внутрішнього аудиту?
 - а) висловлення думки про те, чи відповідає звітність у всіх суттєвих аспектах відповідним нормам і стандартам;
 - б) виявлення відхилень від чинного законодавства й накладення штрафних санкцій;
 - в) перевірка кількісного і якісного стану об'єктів, який встановлюється шляхом обстеження, огляду, обміру, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу;
 - г) удосконалення організації та управління виробництвом, виявлення і мобілізації резервів його росту.
2. Які дії включає завершальна стадія аудиторського процесу?
 - а) узагальнення і реалізацію результатів аудиту;
 - б) вибір об'єкта аудиту й організаційно-методичну підготовку;
 - в) виконання відповідних процедур аудиту (проведення загального тестування);
 - г) виконання аналітичних розрахунків і формування висновку.

3. Які з названих ознак притаманні зовнішньому аудиту?
 - а) він має бути незалежним від суб'єктів господарювання;
 - б) він здійснюється сертифікованими (незалежними) професіоналами;
 - в) дійсність і ефективність прямо впливають на обсяг, зміст і характер аудиту;
 - г) задоволення потреб адміністрації.
4. Навмисні дії однієї або декількох осіб з управлінського й найвищого управлінського персоналу, найманих працівників або третьої сторони, які використовують оману для отримання нечесної або незаконної переваги, — це:
 - а) фальсифікація;
 - б) маніпуляція;
 - в) шахрайство;
 - г) помилка.
5. Коли складається відмова від надання звіту (висновку)?
 - а) коли вплив будь-якої незгоди з управлінським персоналом не суттєвий і всеохоплюючий;
 - б) коли вплив будь-якої незгоди з управлінським персоналом суттєвий і всеохоплюючий;
 - в) коли аудитор не може отримати достатні й відповідні аудиторські докази;
 - г) коли аудитор дійшов висновку, що фінансова звітність справедливо й достовірно відображає в усіх суттєвих аспектах бухгалтерську інформацію.

Практичне завдання

1. Дати визначення окремих понять реалізації матеріалів внутрішнього аудиту
2. Результати відобразити у таблиці.

№ з/п	Поняття	Визначення
1	Акт інвентаризації	
2	Рішення за матеріалами внутрішнього аудиту	
3	Письмове повідомлення	
4	Описи, списки, довідки, накопичувальні та порівняльні відомості	
5	Скарга на рішення за матеріалами внутрішнього аудиту	

Перелік питань для підготовки до екзамену

Модуль 1

1. Виникнення та розвиток аудиторської діяльності в світі та в Україні.
2. Сутність, значення та завдання аудиту.
3. Види аудиту та їхні особливості.
4. Предмет і об'єкти аудиту.
5. Місце аудиту в системі фінансово-господарського контролю.
6. Управління аудиторською діяльністю в Україні.
7. Правове регулювання аудиторської діяльності, стандарти аудиту.
8. Організація аудиторської діяльності в Україні, створення аудиторських фірм і їх класифікація.
9. Сертифікація аудиторів, організація їх роботи та підвищення кваліфікації.
10. Професійна етика аудитора.
11. Загальнонаукові та специфічні методи і прийоми аудиту.
12. Методики проведення аудиту фінансової звітності та їхні складові.
13. Використання методики перевірки оборотів і залишків на рахунках.
14. Використання комп'ютерних технологій в аудиті.
15. Поняття суттєвості в аудиті та методика її оцінювання.
16. Сутність аудиторського ризику та його складові.
17. Методика визначення аудиторського ризику.
18. Види викривлень в обліку та звітності.
19. Вивчення та оцінювання системи внутрішнього контролю.
20. Процес аудиту та його стадії.
21. Види планів аудиторської фірми, їх значення та використання.
22. Методика розробки програми (розширеного плану) проведення аудиту.
23. Аудиторські докази, їхні види та вимоги до них.
24. Прийоми та процедури отримання аудиторських доказів, їхні види.
25. Аудиторська документація, її види та класифікація.
26. Порядок використання та збереження аудиторської документації.

Модуль II

27. Оцінка якісних характеристик фінансової звітності та її користувачів.
28. Нормативно-законодавча база щодо формування фінансової звітності.
29. Завдання та загальні процедури аудиту фінансової звітності.
30. Методи перевірки фінансової звітності.
31. Експрес-аудит фінансової звітності.
32. Мета і напрями експертизи загальних та установчих документів підприємства.

33. Експертиза договорів.
34. Експертиза облікової політики економічного суб'єкта.
35. Методика аудиту Балансу (Звіту про фінансовий стан).
36. Методика аудиту Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).
37. Методика аудиту Звіту про рух грошових коштів.
38. Методика аудиту Звіту про власний капітал.
39. Методика аудиту Приміток до (річної) фінансової звітності.
40. Методика аудиту основних засобів.
41. Методика аудиту нематеріальних активів.
42. Методика аудиту виробничих запасів.
43. Методика аудиту основного виробництва.
44. Методика аудиту загальновиробничих витрат.
45. Методика аудиту товарів.
46. Методика аудиту виробничої собівартості.
47. Методика аудиту готової продукції.
48. Методика аудиту дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги.
49. Методика аудиту розрахунків з різними дебіторами.
50. Методика аудиту готівки та інших коштів.
51. Методика аудиту коштів на поточному рахунку.
52. Методика аудиту розрахунків векселями.
53. Методика аудиту статутного капіталу.
54. Методика аудиту резервного та додаткового капіталу.
55. Методика аудиту нерозподілених прибутків (непокритих збитків).
56. Методика аудиту забезпечень.
57. Методика аудиту довгострокових зобов'язань .
58. Методика аудиту кредитів банків.
59. Методика аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками.
60. Методика аудиту розрахунків за податками й платежами.
61. Методика аудиту розрахунків за страхуванням.
62. Методика аудиту розрахунків за виплатами працівникам.
63. Методика аудиту розрахунків за іншими операціями.
64. Методика аудиту доходів від реалізації.
65. Методика аудиту доходів від операційної діяльності.
66. Методика аудиту собівартості реалізації.
67. Методика аудиту витрат періоду.
68. Методика аудиту витрат від операційної діяльності.
69. Методика аудиту доходів і витрат від фінансової діяльності.
70. Методика аудиту доходів і витрат від інвестиційної діяльності.
71. Методика аудиту інших доходів та витрат.
72. Методика аудиту фінансових результатів від операційної діяльності.

73. Методика аудиту результатів від фінансових операцій.
74. Методика аудиту фінансових результатів від звичайної діяльності.
75. Методика аудиту фінансового результату від звичайної діяльності виробничого підприємства.
76. Методика аудиту фінансового результату від звичайної діяльності торговельного підприємства.
77. Методика аудиту фінансового результату від звичайної діяльності підприємства, що виконує роботи (надає послуги).
78. Методика аудиту доходів і видатків бюджетних установ.
79. Методика аудиту малих підприємств.

Модуль III

80. Аудиторський звіт, його структура.
81. Види аудиторських звітів, вимоги до їх складання.
82. Звіт незалежного аудитора та висловлення його думки при виконанні спеціального завдання.
83. Аудиторський звіт, його підготовка та подання.
84. Контроль якості проведення аудиту.
85. Подальші події.
86. Звіт форми № 1-аудит (річна) та інші форми звітності аудиторської фірми.
87. Порядок зберігання підсумкових документів та оцінка результатів аудиту.
88. Відповідальність суб'єктів аудиторської діяльності.
89. Дії аудитора при виявленні зловживань і неможливості проведення аудиту.
90. Сутність аудиторських послуг та їхні види.
91. Класифікація та об'єкти аудиторських послуг.
92. Система внутрішнього контролю на підприємстві.
93. Етапи створення та перспективи розвитку внутрішнього аудиту в Україні.
94. Предмет, завдання та види внутрішнього аудиту.
95. Об'єкти та функції внутрішнього аудиту.
96. Методичні прийоми та процедури внутрішнього аудиту.
97. Планування внутрішнього аудиту.
98. Узагальнення роботи внутрішнього аудитора.

**Вищий навчальний заклад Укоопспілки
Полтавський університет економіки і торгівлі
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту**

Екзаменаційний білет № _____
з дисципліни «Аудит» для студентів напряму
6.030509 та 6.030509і «Облік і аудит»

ТЕОРЕТИЧНІ ПИТАННЯ
(надати повну відповідь)

1. Процес аудиту та його стадії (10 балів).
2. Методика аудиту витрат на оплату праці (10 балів).

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ
Завдання 3 (10 балів)

Скласти програму (розширений план) проведення аудиту виробничих запасів за формою, наданою у таблиці.

Описати (поза таблицею) типові й можливі порушення обліку виробничих запасів.

№ з/п	Завдання та процедури аудиту	Аудиторські докази	Термін виконання	Виконавець	Приймітки

Завдання 4 (10 балів)

На основі проведення аудиту наступних господарських операцій з'ясувати їх відповідність чинному законодавству, визначити, які нормативні документи порушено, розрахувати вплив порушень на фінансові результати та розробити рекомендації щодо виправлення порушень.

Узагальнити результати у Звіті аудитора (довільної форми).

Умова завдання

У жовтні у зв'язку з інфляцією ТОВ «Дом» здійснено дооцінку первісної вартості всіх основних засобів підприємства. Загальна сума дооцінки — 11000 грн.

Бухгалтером ТОВ «Дом» у жовтні було зроблено наступні записи:

Д 152 К 719 11000 грн

Затверджені на засіданні кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
«_» _____ 20_р., протокол № ____.

Зав. кафедри _____ к.е.н., проф. Верига Ю.А.
Екзаменатор _____ к.е.н., доц. Виноградова М.О.

**Вищий навчальний заклад Укоопспілки
Полтавський університет економіки і торгівлі
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту**

Екзаменаційний білет № _____
з дисципліни «Аудит» для студентів напряму
6.030509 та 6.030509і «Облік і аудит»

ТЕОРЕТИЧНІ ПИТАННЯ
(надати повну відповідь)

1. Класифікація та об'єкти аудиторських послуг (10 балів).
2. Методика аудиту малих підприємств (10 балів).

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ
Завдання 3 (10 балів)

Скласти програму (розширений план) проведення аудиту основних засобів за формою, наданою у таблиці.

Описати (поза таблицею) типові й можливі порушення обліку основних засобів.

№ з/п	Завдання та процедури аудиту	Аудиторські докази	Термін виконання	Виконавець	Примітки

Завдання 4 (10 балів)

Охарактеризувати наведені нижче факти господарської діяльності клієнта, визначити, який з видів перекручення було здійснено та як він вплинув на формування фінансової звітності.

Висновки надати письмово за кожною ситуацією.

Умова завдання

1. Списано на інші операційні витрати нестачу товарів, що виникла з вини продавця.
2. Не нараховано та не утримано з річних дивідендів власників податок на доходи фізичних осіб.
3. Арифметична неточність у Балансі (Звіті про фінансовий стан) за рядком 1695.
4. Бухгалтеру підприємства нарахована допомога з тимчасової втрати працездатності за відсутності листка непрацездатності.
5. Включено до складу поточних витрат хлібопекарного підприємства витрати на придбання печі.

Затверджені на засіданні кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
«_» _____ 20_р., протокол № ____.

Зав. кафедри _____ к.е.н., проф. Верига Ю.А.

Екзаменатор _____ к.е.н., доц. Виноградова М.О.

Список інформаційних джерел

1. Господарський кодекс України: Офіційний текст від 16.01.2003 р. № 436-ІУ (зі змінами та доповненнями) [Електрон. ресурс] / Режим доступу: <http://www.liga.net>.
2. Інструкція по застосуванню книжково-журнальної форми бухгалтерського обліку в організаціях і підприємствах споживчої кооперації / [Волошин А.М. та інші] — К.: ДІА, 2002. — 214 с.
3. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків: Наказ міністерства фінансів України від 11.07.1994 р. № 69 (зі змінами і доповненнями) [Електрон. ресурс] / Режим доступу: <http://www.liga.net>.
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ міністерства фінансів України від 30.11.1999р. № 291 (зі змінами і доповненнями) [Електрон. ресурс] / Режим доступу: <http://www.liga.net>.
5. Кодекс етики професійних бухгалтерів 2009 Міжнародної федерації бухгалтерів/ Перекл. з англ. мови за ред. С.Я.Зубілевич./ К.: ФПБАУ, 2010. — 124 с.
6. Кодекс законів про працю: Офіційний текст від 10.12.1971 р. № 322-УІІ [Електрон. ресурс] / Спосіб доступу: <http://www.liga.net>.
7. Кодекс України про адміністративні правопорушення: : Офіційний текст від 07.12.1984 р. № 2181-ІІІ [Електрон. ресурс] / Режим доступу: <http://www.liga.net>.
8. Кримінальний кодекс України: Офіційний текст від 05.04.2001 р. № 2341-ІІІ [Електрон. ресурс] / Режим доступу: <http://www.liga.net>.
9. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356 [Електрон. ресурс] / Режим доступу: <http://www.liga.net>.
10. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами: Наказ Міністерства фінансів України від 25.06.2003 р. № 442 [Електрон. ресурс] / Режим доступу: <http://www.liga.net>.
11. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 [Електрон. ресурс] / Режим доступу: <http://www.liga.net>.

12. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 (зі змінами та доповненнями) [Електрон. ресурс]. — Режим доступу: <http://www.zakon1.rada.gov.ua>.
13. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року. / Міжнародна федерація бухгалтерів. Перекл. з англ. мови. [Електрон. ресурс]. — Режим доступу: www.apu.com.ua.
14. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2012 року. / Міжнародна федерація бухгалтерів. Перекл. з англ. мови. [Електрон. ресурс]. — Режим доступу: www.apu.com.ua.
15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електрон. ресурс]. — Режим доступу: <http://www.liga.net>.
16. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. № 291 (зі змінами і доповненнями) [Електрон. ресурс] / Режим доступу: <http://www.liga.net>.
17. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) [Електрон. ресурс]. — Режим доступу: www.nau.kiev.ua.
18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 (зі змінами і доповненнями) [Електрон. ресурс] / Режим доступу: <http://www.liga.net>.
19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс». Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 (зі змінами і доповненнями) [Електрон. ресурс] / Режим доступу: <http://www.liga.net>.
20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати». Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 (зі змінами і доповненнями) [Електрон. ресурс] / Режим доступу: <http://www.liga.net>.
21. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1-34 (зі змінами та доповненнями) [Електрон. ресурс] / Режим доступу: <http://www.liga.net>.
22. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від

70. Кужельний М.В. Організація обліку: підруч./ М.В.Кужельний, С.О.Левицька. — К.: ЦНЛ, 2010. — 350с.
71. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: навч. посіб./ Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. — К.: Каравела, 2009.- 544 с.
72. Кулаковська Л.П. Основи аудиту: навч.посіб./ Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. — К.: Каравела, 2008.- 312 с.
73. Лень В.С. Облік і аудит у страхових організаціях: навч. посіб./ В.С.Лень. — К.: ЦУЛ, 2009. — 408 с.
74. Лубенець С.В. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті: навч. посіб. / С.В.Лубенець — Львів: Магнолія-2006, 2010. — 264 с.
75. Моделі та методи прийняття рішень в аналізі і аудиті / А.В.Череп, Н.М.Шмиголь, О.М.Бутник. — К.: Кондор, 2011. — 328с.
76. Максимова В.Ф. Контроль в управлінні економічними процесами на підприємстві: навч. посіб. / В.Ф.Максімова. — Суми: ВДТ Університетська освіта, 2008. — 190 с.
77. Мултанівська Т. Аудит у схемах і таблицях / Т.Мултанівська, М.Горяєва. — Х.: Фактор, 2009. — 336 с.
78. Нашкерська Г.В. Фінансовий облік: навч. посіб. / Г.В. Нашкерська. — К.: Кондор, 2009. — 503 с.
79. Облік у галузях виробництва і послуг: навч. посіб. / Ю.Д. Малярєвський, М.С. Горяєва, Н.С. Пасенко та ін. — Х.: ВД «ІНЖЕК», 2008. — 616 с.
80. Облік, аналіз і аудит : навч. посіб./ Т.М. Серікова, В.Д. Панікаров, Є.П. Кожанова та ін. — Х.: ВД «ІНЖЕК», 2003. — 380с.
81. Облікова політика підприємства в ринкових умовах: навч. посіб. / Г.П.Журавель, В.Б.Клевець, П.Я.Хомин. — К.: «ВД «Професіонал», 2009. — 320 с.
82. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб./ За редакцією В.С. Лєня. — К.: Центр навчальної літератури, 2006. — 696 с.
83. Організація і методика аудиту: підруч. / Б.Ф.Усач, З.О.Душко, М.М.Колос. — К.:Знання, 2006. — 295 с.
84. Організація і методика проведення аудиту : навч.-практич. посіб. / В.В. Сопко, В.П. Шило, Н.І. Верхоглядова та ін. — К.: ВД «Професіонал», 2006. — 576 с.
85. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності: навч. посіб./ О.А. Петрик, В.Я. Савченко, Д.Е. Свідерський. — К.: КНЕУ, 2008. — 472 с.
86. Основи аудиту: навч. посіб./ С.І. Дерев'янка, С.О. Олійник, Н.П. Кузик та ін. — К.: ЦУЛ, 2008. — 328 с.

Додатки

Додаток А

Додаток до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2,
затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87

Підприємство ПАТ «Мрія»
Територія Харківська обл.
Організаційно-правова форма господарювання: Підприємство
Орган державного управління _____
Вид економічної діяльності Перероблення молока та виробництво сиру
Середня кількість працівників _____
Одиниця виміру : тис. грн
Адреса 34000, м. Харків, вул. Шевченка, 112/37, т/ф. (057)7654321
Складено: за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ
за КОАТУУ
за КОПФГ
за СПОДУ
за КВЕД

Коди		
2012	12	31
12345678		
5710101010		
100		
0		
15.51.0		

БАЛАНС

на 31 грудня 2012 р. (містить навчальні помилки)

Форма № 1

код за ДКУД

1801001

Актив	Код рядка	На початок звіт- ного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи:			
залишкова вартість	010	-	-
первісна вартість	011	-	-
накопичена амортизація	012	(—)	(—)
Незавершені капітальні інвестиції	020	354	1 507
Основні засоби:			
залишкова вартість	030	6 373	6 192
первісна вартість	031	15 389	16 214
знос	032	(9 016)	(10 022)
Довгострокові біологічні активи:			
справедлива (залишкова) вартість	035	-	-
первісна вартість	036	-	-
накопичена амортизація	037	(—)	(—)
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	040	326	396
інші фінансові інвестиції	045	4	4
Довгострокова дебіторська заборгованість	050	-	-
Відстрочені податкові активи	060	-	-
Інші необоротні активи	070	-	-
Усього за розділом I	080	7 057	8 099
II. Оборотні активи			
Виробничі запаси	100	10 508	2 448
Поточні біологічні активи	110	-	-
Незавершене виробництво	120	-	379
Готова продукція	130	155	235
Товари	140	322	2843
Векселі одержані	150	-	-
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
чиста реалізаційна вартість	160	22 904	42 979
первісна вартість	161	25 199	42 979
резерв сумнівних боргів	162	(2 295)	(—)
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
з бюджетом	170	1	-
за виданими авансами	180	6	-

Продовж. Дод. А

1	2	3	4
з нарахованих доходів	190	-	-
із внутрішніх розрахунків	200	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	15 752	11 089
Поточні фінансові інвестиції	220	-	-
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
в національній валюті	230	12	1 053
у т. ч. у касі	231	-	-
в іноземній валюті	240	-	-
Інші оборотні активи	250	4 294	3 538
Усього за розділом II	260	53 954	64 546
III. Витрати майбутніх періодів	270		
Баланс	280	61 011	72 663

Пасив	Код рядка	На початок звіт-ного періоду	На кінець звіт-ного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Статутний капітал	300	3 021	3 021
Пайовий капітал	310	-	-
Додатковий вкладений капітал	320	-	583
Інший додатковий капітал	330	889	8 982
Резервний капітал	340	569	643
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	1 485	1 391
Неоплачений капітал	360	(—)	(—)
Вилучений капітал	370	(—)	(—)
Усього за розділом I	380	5 964	14 620
II. Забезпечення таких витрат і платежів			
Забезпечення виплат персоналу	400	-	-
Інші забезпечення	410	-	1 408
Цільове фінансування	420	8 673	
Усього за розділом II	430	8 673	1 408
III. Довгострокові зобов'язання			
Довгострокові кредити банків	440	-	-
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450	-	-
Відстрочені податкові зобов'язання	460	-	-
Інші довгострокові зобов'язання	470	-	-
Усього за розділом III	480	-	-
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500	11 000	2 000
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510	-	-
Векселі видані	520	-	-
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	33 983	15 908
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з одержаних авансів	540	-	12 251
з бюджетом	550	737	200
з позабюджетних платежів	560	-	-
зі страхування	570	144	168
з оплати праці	580	475	400
з учасниками	590	2	2
із внутрішніх розрахунків	600	-	-
Інші поточні зобов'язання	610	33	25 706
Усього за розділом IV	620	46 374	56 635
V. Доходи майбутніх періодів	630	-	-
Баланс	640	61 011	73 663

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток А.1

Додаток 1 до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 1
1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

Підприємство ПАТ «Мрія»
Територія Харківська обл.
Організаційно-правова форма господарювання: Підприємство
Вид економічної діяльності: Перероблення молока та виробництво сиру
Середня кількість працівників _____
Адреса 34000, м. Харків, вул. Шевченка, 112/37, т/ф. (057)7654321
Одиниця виміру : тис. грн. без десяткового знака у
Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці):
за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку
за міжнародними стандартами фінансової звітності

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ
за КОАТУУ
за КОПФГ
за КВЕД

Коди		
2013	12	31
12345678		
5710101010		
100		
15.51.0		

**Баланс (Звіт про фінансовий стан)
на 31 грудня 2013 р.**

(на прикладі трансформованої звітності підприємства за 2012 рік, містить помилки)

Форма № 1

код за ДКУД

1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001	-	-
накопичена амортизація	1002	(—)	(—)
Незавершені капітальні інвестиції	1005	354	1 507
Основні засоби:	1010	6 373	6 192
первісна вартість	1011	15 389	16 214
знос	1012	(9 016)	(10 022)
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи:	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	326	396
інші фінансові інвестиції	1035	4	4
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	-	-
Відстрочені податкові активи	1045	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	7 057	8 099
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	10 985	3 062
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	22 904	42 979
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
за виданими авансами	1130	6	-
з бюджетом	1135	1	-
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	15 752	11 089
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	12	1 053
Витрати майбутніх періодів	1170	-	-
Інші оборотні активи	1190	4 294	3 538
Усього за розділом II	1195	53 954	64 546
II. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200		
Баланс	1300	61 011	72 663

Продовж. додатку А.1

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	3 021	3 021
Капітал у дооцінках	1405	-	8676
Додатковий капітал	1410	889	889
Резервний капітал	1415	569	643
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	1 485	1 391
Неоплачений капітал	1425	(—)	(—)
Вилучений капітал	1430	(—)	(—)
Усього за розділом I	1495	5 964	14 620
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	-	-
Довгострокові кредити банків	1510	-	-
Інші довгострокові зобов'язання	1515	-	-
Довгострокові забезпечення	1520	-	-
Цільове фінансування	1525	8 673	-
Усього за розділом II	1595	8 673	-
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	11 000	2 000
Поточна заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	33 983	15 908
розрахунками з бюджетом	1620	737	200
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	144	168
розрахунками з оплати праці	1630	475	400
за одержаними авансами (додаткова стаття)	1635	-	12 251
за розрахунками з учасниками (додаткова стаття)	1640	2	2
Поточні забезпечення	1660	-	1 408
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	33	25 706
Усього за розділом III	1695	46 374	58 043
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
Баланс	1900	61 011	73 663

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток Б
Додаток
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3

Підприємство ПАТ «Мрія»
Територія Харківська обл.
Орган державного управління _____
Організаційно-правова форма господарювання Підприєм за КОПФГ
Вид економічної діяльності Перероблення молока та виро за КВЕД
Складено: за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку
Одиниця виміру : тис. грн

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ
за КОАТУУ

за СПОДУ
за КОПФГ



	12	31
	12345678	
	5710101010	
	0	
	100	
	15.51.0	

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ
За рік 2012 р.(містить навчальні помилки)

Форма № 2 Код за ДКУД 1801003

1. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	158 200	106 076
Податок на додану вартість	015	(26 367)	(17 679)
Акцизний збір	020	(-)	(-)
	025	-	-
Інші вирахування з доходу	030	(-)	(-)
Чистий доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	131 833	88397
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	(125 555)	(78 419)
Валовий:			
Прибуток	050	6 278	9 978
Збиток	055	(-)	(-)
Інші операційні доходи	060	41 108	30 011
Адміністративні витрати	070	(2 398)	(3 953)
Витрати на збут	080	(1 003)	(823)
Інші операційні витрати	090	(40 477)	(30 452)
Фінансові результати від операційної діяльності:			
Прибуток	100	3 508	4 761
Збиток	105	(-)	(-)
Доход від участі в капіталі	110	-	-
Інші фінансові доходи	120	-	-
Інші доходи (1)	130	30	-
Фінансові витрати	140	(1 486)	(2 904)
Витрати від участі в капіталі	150	(-)	(-)
Інші витрати	160	(-)	(-)
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:			
Прибуток	170	2 052	1 857
Збиток	175	(-)	(-)
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	(661)	(372)
Фінансові результати від звичайної діяльності:			
Прибуток	190	1 391	1 485
Збиток	195	(-)	(-)
Надзвичайні:			
Доходи	200	-	-
Витрати	205	(-)	(-)
Податки з надзвичайного прибутку	210	(-)	(-)
Чистий:			
Прибуток	220	1 391	1 485
Збиток	225	(-)	(-)

Продовж. Дод. Б

II. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Матеріальні затрати	230	114 680	67 879
Витрати на оплату праці	240	7 056	5 744
Відрахування на соціальні заходи	250	2 609	2 140
Амортизація	260	904	1 088
Інші операційні витрати	270	3 706	6 344
Разом	280	128 955	83 195

III. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	300	94 411	94 411
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	310	94 411	94 411
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	320	14,73	15,73
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	330	14,73	15,73
Дивіденди на одну просту акцію	340	-	-

*Керівник**Головний бухгалтер*

Додаток Б.1

Підприємство ПАТ «Мрія»

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ

Коди		
2013	12	31
12345678		

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за __рік__ 2013 р.

(на прикладі трансформованої звітності підприємства за 2012 рік, містить навчальні помилки)

Форма № 2 Код за ДКУД 1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	131 833	88397
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(125 555)	(78 419)
Валовий:			
прибуток	2090	6 278	9 978
збиток	2095	(-)	(-)
Інші операційні доходи	2120	41 108	30 011
Адміністративні витрати	2130	(2 398)	(3 953)
Витрати на збут	2150	(1 003)	(823)
Інші операційні витрати	2180	(40 477)	(30 452)
Фінансові результати від операційної діяльності:			
прибуток	2190	3 508	4 761
збиток	2195	(-)	(-)
Дохід від участі в капіталі	2200	-	-
Інші фінансові доходи	2220	-	-
Інші доходи	2240	30	-
Фінансові витрати	2250	(1 486)	(2 904)
Втрати від участі в капіталі	2255	(-)	(-)
Інші витрати	2270	(-)	(-)
Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290	2 052	1 857
збиток	2295	(-)	(-)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	(661)	(372)
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	(-)	(-)
Чистий:			
прибуток	2350	1 391	1 485
збиток	2355	(-)	(-)

Продовж. Дод. Б.1

II СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	-	-
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	-	-
Накопичені курсові різниці	2410	-	-
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	-	-
Інший сукупний дохід	2445	-	-
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	-	-
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	-	-
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	-	-
Сукупний дохід	2465	1 391	1 485

II. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	114 680	67 879
Витрати на оплату праці	2505	7 056	5 744
Відрахування на соціальні заходи	2510	2 609	2 140
Амортизація	2515	904	1 088
Інші операційні витрати	2520	3 706	6 344
Разом	2550	128 955	83 195

III. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	94 411	94 411
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	94 411	94 411
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	14,73	15,73
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	14,73	15,73
Дивіденди на одну просту акцію	2650	-	-

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток В

Додаток до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 4
(Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. №87)

Підприємство ВАТ «Мрія»
Територія Харківська обл.
Організаційно-правова форма господарювання Приватна
Вид економічної діяльності Виробництво машин для добув
Складено: за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку
Одиниця виміру : тис. грн

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ
за КОАТУУ
за КОПФГ
за КВЕД

Коди		
2012	12	31
12345678		
5710101010		
10		
29.52.0		

ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ за рік 2012 р.

(містить навчальні помилки)

Форма №3

код за ДКУД

1801004

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності			
Надходження від:			
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	195168	-
Погашення векселів одержаних	015	-	-
Покупців і замовників авансів	020	-	-
Повернення авансів	030	-	-
Установ банків відсотків за поточними рахунками	035	28	-
Бюджету податку на додану вартість	040	-	-
Повернення інших податків і зборів (обов'язкових платежів)	045	-	-
Отримання субсидій, дотацій	050	1	-
Цільового фінансування	060	227070	-
Боржників неустойки (штрафів, пені)	070	1	-
Інші надходження	080	2011	-
Витрачено на оплату:			
Товарів (робіт, послуг)	090	(158796)	(—)
Авансів	095	(3053)	(—)
Повернення авансів	100	(8707)	(—)
Працівникам	105	(5088)	(—)
Витрат на відрядження	110	(41)	(—)
Зобов'язань з податку на додану вартість	115	(311)	(—)
Зобов'язань з податку на прибуток	120	(661)	(—)
Відрахування на соціальні заходи	125	(2766)	(—)
Зобов'язань з інших податків і зборів (обов'язкових платежів)	130	(1093)	(—)
Цільових внесків	140	(6419)	(—)
Інші витрачання	145	(318700)	(—)
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	150	1111	-
Рух коштів від надзвичайних подій	160	-	-
Чистий рух коштів від операційної діяльності	170	1111	-
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			
Реалізація:			
фінансових інвестицій	180	-	-
необоротних активів	190	-	-
майнових комплексів	200	-	-
Отримані:			
відсотки	210	-	-
дивіденди	220	-	-
Інші надходження	230	-	-

Продовж. Дод. В

1	2	3	4
Придбання:			
фінансових інвестицій	240	(70)	(—)
необоротних активів	250	(—)	(—)
майнових комплексів	260	(—)	(—)
Інші платежі	270	(—)	(—)
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	280	(70)	-
Рух коштів від надзвичайних подій	290	-	-
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	300	(70)	-
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності			
Надходження власного капіталу	310	-	-
Отримання позики	320	-	-
Інші надходження	330	-	-
Погашення позик	340	(—)	(—)
Сплачені дивіденди	350	(—)	(—)
Інші платежі	360	(—)	(—)
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	370	-	-
Рух коштів від надзвичайних подій	380	-	-
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	390	-	-
Чистий рух коштів за звітний період	400	1041	-
Залишок коштів на початок року	410	12	-
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	420	0	-
Залишок коштів на кінець року	430	1053	-

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток В.1

Підприємство ПАТ «Мрія»

Дата (рік, місяць, число)
за СДРПОУ

Коди		
2013	12	31
12345678		

Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)
за 2013 р.

(на прикладі трансформованої звітності підприємства за 2012 рік, містить помилки)

Форма №3

код за ДКУД

1801004

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності			
Надходження від:			
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000	195168	-
Повернення податків і зборів	3005	-	-
у тому числі податку на додану вартість	3006	-	-
Цільового фінансування	3010	227070	-
Інші надходження	3095	2013	-
Витрачання на оплату:			
Товарів (робіт, послуг)	3100	(158796)	(—)
Праці	3105	(5088)	(—)
Відрахувань на соціальні заходи	3110	(2766)	(—)
Зобов'язання з податків і зборів	3115	(2065)	(—)
Інші витрачання	3190	(336920)	(—)
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195	1111	-
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			
Надходження від реалізації:			
фінансових інвестицій	3200	-	-
необоротних активів	3205	-	-
Надходження від отриманих:			
відсотків	3215	-	-
дивідендів	3220	-	-
Надходження від деривативів	3225	-	-
Інші надходження	3250	-	-
Витрачання на придбання:			
фінансових інвестицій	3255	(70)	(—)
необоротних активів	3260	(—)	(—)
Виплати за деривативами	3270	(—)	(—)
Інші платежі	3290	(—)	(—)
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295	(70)	-
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності			
Надходження від:			
власного капіталу	3300	-	-
Отримання позики	3305	-	-
Інші надходження	3340	-	-
Витрачання на:			
Викуп власних акцій	3345	(—)	(—)
Погашення позик	3350	-	-
Оплату дивідендів	3355	(—)	(—)
Інші платежі	3390	(—)	(—)
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395	-	-
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400	1041	-
Залишок коштів на початок року	3405	12	-
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410	0	-
Залишок коштів на кінець року	3415	1053	-

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток Г

Додаток до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 5

(Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. №87)

Підприємство ПАТ «Мрія»
 Територія Харківська обл.
 Орган державного управління _____
 Організаційно-правова форма господарювання Підприємство
 Вид економічної діяльності Перероблення молока та виробництво сиру
 Складено: за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку
 Одніця виміру : тис. грн.

Дата (рік, місяць, число)
 за ЄДРПОУ
 за КОАТУУ
 за СПОДУ
 за КОПФГ
 за КВЕД

Коди		
2012	12	31
	12345678	
	5710101010	
	0	
	100	
	15.51.0	

ЗВІТ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ

за рік 2012 р.(містить навчальні помилки)

Форма №4

код за ДКУД

1801005

Стаття	Код	Статутний капітал	Пайовий капітал	Додатковий вкладений капітал	Інший додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток	Неоплачений капітал	Вилучений капітал	Разом
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Залишок на початок року	010	3 021	-	-	889	569	1 485	-	-	5 964
Коригування:										
Зміна облікової політики	020	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Виправлення помилок	030	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші зміни	040	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Скоригований залишок на початок року	050	3 021	-	-	889	569	1 485	-	-	5 964
Переоцінка активів:										
Деоцінка основних засобів	060	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Уцінка основних засобів	070	(-)	(-)	(-)	(-)	(-)	(-)	(-)	(-)	(-)
Деоцінка незавершеного будівництва	080	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Уцінка незавершеного будівництва	090	(-)	(-)	(-)	(-)	(-)	(-)	(-)	(-)	(-)
Деоцінка нематеріальних активів	100	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Уцінка нематеріальних активів	110	(-)	(-)	(-)	(-)	(-)	(-)	(-)	(-)	(-)
	120	-	-	583	8 093	-	-	-	-	8 676
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	130	-	-	-	-	-	1 391	-	-	
Розподіл прибутку:										
Виплати власникам (дивіденди)	140	-	-	-	-	-	(-)	-	-	(-)
Спрямування прибутку до статутного капіталу	150	-	-	-	-	-	(-)	-	-	-
Відрахування до резервного капіталу	160	-	-	-	-	74	(74)	-	-	-
Внески учасників:										
Внески до капіталу	180	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Погашення заборгованості з капіталу	190	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Вилучення капіталу:										
Викуп акцій (часток)	210	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Перепродаж викуплених акцій (часток)	220	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Анулювання викуплених акцій (часток)	230	-	-	-	-	-	-	-	-	(-)
Вилучення частки в капіталі	240	-	-	-	-	-	-	-	-	(-)
Зменшення номінальної вартості акцій	250	-	-	-	-	-	-	-	-	(-)
Інші зміни в капіталі:										
Списання невідшкодованих збитків	260	-	-	-	-	(-)	-	-	-	(-)
Безкоштовно отримані активи	270	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	280	-	-	-	-	-	(1411)	-	-	(1411)
Разом змін в капіталі	290	-	-	583	8 093	74	(94)	-	-	8 656
Залишок на кінець року	300		-	583	8 982	643	1 391	-	-	14 642

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток Г.1

Підприємство ПАТ «Мрія»

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ

Коди		
2013	12	31
12345678		

Звіт про рух власний капітал
за 2013 р.

(на прикладі трансформованої звітності підприємства за 2012 рік, містить помилки)

Форма №4

код за ДКУД

1801005

Стаття	Код	Зареєстрований (пайовий) капітал	Капітал у дооцінках	Додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток (непокри- тий збиток)	Неоплачений капі- тал	Вилучений капітал	Разом
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Залишок на початок року	4000	3 021	-	889	569	1 485	-	-	5 964
Коригування:									
Зміна облікової політики	4005	-	-	-	-	-	-	-	-
Виправлення помилок	4010	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші зміни	4090	-	-	-	-	-	-	-	-
Скоригований залишок на поча- ток року	4095	3 021	-	889	569	1 485	-	-	5 964
Чистий прибуток (збиток) за звіт- ний період	4100	-	-	-	-	1 391	-	-	1 391
Інший сукупний дохід за звітний період	4110	-	8 676	-	-	-	-	-	8 676
Розподіл прибутку:									
Виплати власникам (дивіденди)	4200	-	-	-	-	-	-	-	-
Спрямування прибутку до зареєст- рованого капіталу	4205	-	-	-	-	-	-	-	-
Відрахування до резервного капіта- лу	4210	-	-	-	74	(74)	-	-	-
Внески учасників:									
Внески до капіталу	4240	-	-	-	-	-	-	-	-
Погашення заборгованості з капіталу	4245	-	-	-	-	-	-	-	-
Вилучення капіталу:									
Викуп акцій (часток)	4260	-	-	-	-	-	-	-	-
Перепродаж викуплених акцій (час- ток)	4265	-	-	-	-	-	-	-	-
Анулювання викуплених акцій (час- ток)	4270	-	-	-	-	-	-	-	-
Вилучення частки в капіталі	4275	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші зміни в капіталі	4290	-	-	-	-	(1 411)	-	-	(1411)
Разом змін у капіталі	4295	-	8676	-	74	(94)	-	-	8 656
Залишок на кінець року	4300		8676		643	1 391	-	-	14 642

Керівник

Головний бухгалтер

Код		
2012	12	31
12345678		
5710101010		
0		
100		
15.31.0		

Дата / рік, місяць, число / за СДРНОУ
Підприємство ПАТ «Мрія» за СДРНОУ
Територія Харківська обл. за КОАТУУ
Орган державного управління за СТДОУ
Організаційно-правова форма господарювання Підприємство за КОДФ
Вид економічної діяльності Перероблення молока та виробництво сиру за КВЕД
Одиниця виміру: тис. грн.

ПРИМІТКИ ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

за 2012 рік (містить навчальні помилки)

Форма №5
Кол за ДКУД
1801008

I. Нематеріальні активи

Групи нематеріальних активів	Код рядка	Залишок на початок року		Надби- ло за рік	Переоцінка (дооцінка +, уцінка -)		Вибуло за рік		Нара- хо- вано амор- ти- зації за рік	Втрати від зменшен- ня корис- ності за рік	Інші зміни за рік		Залишок на кінець року	
		первісна (переоці- нена) вар- тість	накопи- чена амор- тизація		первісної (переоці- щеної) ва- ртість	накопи- ченої амор- тизації	первісна (переоці- нена) вар- тість	накопи- чена амор- тизація			Первісної (переоці- неної) вар- тості	Накопи- чена амор- тизація	первісна (переоці- нена) вар- тість	накопи- чена амор- тизація
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Права користування природними ресурсами	010	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Права користування майном	020	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Права на знаки для товарів і послуг	030	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Права на об'єкти промислової власності	040	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Авторські та суміжні з ними права	050	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	060	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші нематеріальні активи	070	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Разом	080	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Із рядка 080 графа 14
Із рядка 080 графа 5
Із рядка 080 графа 15

вартість нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності
вартість оформлених у заставу нематеріальних активів
вартість створених підприємством нематеріальних активів
вартість нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань
накопичена амортизація нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності

(081) _____
(082) _____
(083) _____
(084) _____
(085) _____

II. Основні засоби

Групи основних засобів	Код рядка	Залишок на по- чаток року		Найбільше за рік	Переоцінка (дооцінка +, унижка -)		Вибуло за рік		Нарховано амортизації за рік	Втрати від зменшення корисності	Інші зміни за рік		Залишок на кі- нець року		у тому числі			
		первісна (пере- оцінена) вартість	знос		первісної (переоці- неної) вартості	знос	первісна (переоці- нена) вартість	знос			первісної (переоціненої) вартості	знос	первісна (пере- оцінена) вартість	знос	первісна (переоцінена) вартість	знос	первісна (пере- оцінена) вартість	знос
1	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	
Земельні ділянки	100	121	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	121	-	-	-	-	-
Інвестиційна нерухомість	105	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Капітальні витрати на поліпшення земель	110	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Будівли, споруди та передавальні пристрої	120	5 532	2 835	193	-	-	-	10	171	-	-	-	5 725	2 996	-	-	-	-
Машини та обладнання	130	4 417	2 705	583	-	-	-	2	754	-	-	-	5 004	3 457	-	-	-	-
Транспортні засоби	140	2 373	1 726	1 027	-	-	-	-	689	-	-	-	3 400	2 415	-	-	-	-
Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	150	453	268	-265	-	-	47	-	-189	-	-	-	141	79	-	-	141	-
Робоча і продуктивна худоба	160	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Бататорічні насадження	170	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші основні засоби	180	2 493	1 482	-769	-	-	-	16	-490	-	-	-	1 724	976	-	-	-	-
Бібліотечні фонди	190	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Маломініні необоротні матеріальні ак- тиви	200	-	-	99	-	-	-	-	99	-	-	-	99	99	-	-	-	-
Тимчасові (нетитульні) споруди	210	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Природні ресурси	220	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Інвентарна тара	230	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Предмети прокату	240	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші необоротні матеріальні активи	250	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Разом	260	15 389	9 016	872	-	-	47	28	1 034	-	-	-	16 214	10 022	-	-	-	-

Із рядка 260 графа 14 вартість основних засобів, щодо яких існують передбачені чинним законодавством обмеження права власності

вартість оформлених у заставу основних засобів

залишкова вартість основних засобів, що тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція тощо)

залишкова вартість основних засобів, вилучених з експлуатації для продажу

первісна (переоцінена) вартість повністю амортизованих основних засобів

вартість основних засобів, придбаних за рахунок цільового фінансування

знос основних засобів, що взяті в операційну оренду

знос основних засобів, щодо яких існують обмеження права власності

Вартість інвестиційної нерухомості, оціненої за справедливою вартістю

Із рядка 260 графа 5

Вартість основних засобів, що взяті в операційну оренду

Із рядка 260 графа 15

Вартість інвестиційної нерухомості, оціненої за справедливою вартістю

(261)
(262)
(263)
(264)
(265)
(266)
(267)
(268)
(269)

III. Капітальні інвестиції

Найменування показника	Код рядка	За рік	На кінець року
1	2	3	4
Капітальне будівництво	280	-	-
Придбання (виготовлення) основних засобів	290	2 244	1 500
Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	300	40	7
Придбання (створення) нематеріальних активів	310	-	-
Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів	320	-	-
Інші	330	-	-
Разом	340	2 284	1 507

Капітальні інвестиції в інвестиційну нерухомість(341) _____

Фінансові витрати, включені до капітальних інвестицій(342) _____

IV. Фінансові інвестиції

Найменування показника	Код рядка	За рік	На кінець року	
			довгост- рокові	поточні
1	2	3	4	5
А. Фінансові інвестиції за методом участі в капіталі в: асоційовані підприємства	350	-	-	-
дочірні підприємства	360	-	-	-
спільну діяльність	370	-	396	-
Б. Інші фінансові інвестиції в:				
частки і паї у статутному капіталі інших підприємств	380	-	4	-
акції	390	-	-	-
облігації	400	-	-	-
інші	410	-	-	-
Разом (розд. А + розд. Б)	420	-	400	-

із рядка 045 гр. 4 Балансу

Інші довгострокові фінансові інвестиції відображені:

за собівартістю (421) 4
за справедливою вартістю (422) _____
за амортизованою собівартістю (423) _____

із рядка 220 гр. 4 Балансу

Поточні фінансові інвестиції відображені:

за собівартістю (424) _____
за справедливою вартістю (425) _____
за амортизованою собівартістю (426) _____

Продовження Додатку Д

V. Доходи і витрати

Найменування показника	Код рядка	Доходи	Витрати
1	2	3	4
А. Інші операційні доходи і витрати			
Операційна оренда активів	440	-	-
Операційна курсова різниця	450	34	-
Реалізація інших оборотних активів	460	38 306	32 279
Штрафи, пені, неустойки	470	-	-
Утримання об'єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення	480	-	-
Інші операційні доходи і витрати, у тому числі:	490	2 768	8 022
відрахування до резерву сумнівних боргів	491	X	-
непродуктивні витрати і втрати	492	X	-
Б. Доходи і втрати від участі в капіталі за інвестиціями в:			
асоційовані підприємства	500	-	-
дочірні підприємства	510	-	-
спільну діяльність	520	-	-
В. Інші фінансові доходи і витрати			
Дивіденди	530		X
Проценти	540	X	1 486
Фінансова оренда активів	550	-	-
Інші фінансові доходи і витрати	560	-	-
Г. Інші доходи і витрати			
Реалізація фінансових інвестицій	570	-	-
Реалізація необоротних активів	580	-	-
Реалізація майнових комплексів	590	-	-
Поопераційна курсова різниця	600	-	-
Безоплатно одержані активи	610	-	X
Списання необоротних активів	620	X	-
Інші доходи і витрати	630	30	-

Товарообмінні (бартерні) операції з продукцією
(товарами, роботами, послугами)

(631) _____

Частка доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за товарообмін-
ними (бартерними) контрактами з пов'язаними сторонами

(632) _____ %

Фінансові витрати, включені до собівартості продукції основної діяльності

(633) _____

VIII. Грошові кошти

Найменування показника	Код рядка	На кінець року
1	2	3
Каса	640	3
Поточний рахунок в банку	650	1 050
Інші рахунки в банку (акредитиви, чекові книжки)	660	-
Грошові кошти в дорозі	670	-
Еквіваленти грошових коштів	680	-
Разом	690	1 053

Із рядка 070 гр. 4 Балансу Грошові кошти, використання яких обмежено

(691) _____

Продовження Додатку Д

VII. Забезпечення і резерви

Види забезпечень і резервів	Код рядка	Залишок на початок року	Збільшення за звітний рік		Використано у звітному році	Сториковано використану суму у звітному році	Сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована при оцінці забезпечення	Залишок на кінець року
			нараховано (створено)	доплаткові відрахування				
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Забезпечення на виплату відпусток працівникам	710	-	-	-	-	-	-	-
Забезпечення наступних витрат на додаткове пенсійне забезпечення	720	-	-	-	-	-	-	-
Забезпечення наступних витрат на виконання гарантійних зобов'язань	730	-	-	-	-	-	-	-
Забезпечення наступних витрат на реструктуризацію	740	-	1 411	-	-	-	-	1 411
Забезпечення наступних витрат на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів	750	-	-	-	-	-	-	-
	760	-	-	-	-	-	-	-
	770	-	-	-	-	-	-	-
Резерв сумнівних боргів	775	-	-	-	-	-	-	-
Разом	780	-	1 411	-	-	-	-	1 411

-Продовження Додатку Д

VIII. Запаси

Найменування показника	Код рядка	Балансова вартість на кінець року	Переоцінка за рік	
			збільшення чистої вартості реалізації *	уцінка
1	2	3	4	5
Сировина і матеріали	800	906	-	-
Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	810	-	-	-
Паливо	820	174	-	-
Тара і тарні матеріали	830	281	-	-
Будівельні матеріали	840	127	-	-
Запасні частини	850	916	-	-
Матеріали сільськогосподарського призначення	860	-	-	-
Поточні біологічні активи	870	-	-	-
Малоцінні та швидкозношувані предмети	880	44	-	-
Незавершене виробництво	890	379	-	-
Готова продукція	900	235	-	-
Товари	910	2 843	-	-
Разом	920	5 905	-	-

Із рядка 920 графа 3 Балансова вартість запасів:

відображених за чистою вартістю реалізації (921) _____

переданих у переробку (922) _____

оформлених в заставу (923) _____

переданих на комісію (924) _____

Активи на відповідальному зберіганні (позабалансовий рахунок 02) (925) _____

Запаси, призначені для продажу (926) _____

IX. Дебіторська заборгованість

Найменування показника	Код рядка	Всього на кінець року	в т. ч. за строками непогашення		
			до 3 місяців	від 3 до 6 місяців	від 6 до 12 місяців
1	2	3	4	5	6
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	940	42 979	42 979		
Інша поточна дебіторська заборгованість	950	11 089	11 089		

Списано у звітному році безнадійної дебіторської заборгованості (951) _____

Із рядків 940 і 950 графа 3 заборгованість з пов'язаними сторонами (952) _____

X. Нестачі і втрати від псування цінностей

Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Виявлено (списано) за рік нестачі і втрат	960	-
Визнано заборгованістю винних осіб у звітному році	970	-
Сума нестачі і втрат, остаточне рішення щодо винуватців за якими на кінець року не прийнято (позабалансовий рахунок 072)	980	-

Продовження Додатку Д

XI. Будівельні контракти

Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Дохід за будівельними контрактами за звітний рік	1110	-
Заборгованість на кінець звітного року:		-
- валова замовників	1120	-
- валова замовникам	1130	-
- з авансів отриманих	1140	-
Сума затриманих коштів на кінець року	1150	-
Вартість виконаних субпідрядниками робіт за незавершеними будівельними контрактами	1160	-

XII. Податок на прибуток

Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Поточний податок на прибуток	1210	661
Відстрочені податкові активи:		
- на початок звітного року	1220	-
- на кінець звітного року	1225	-
Відстрочені податкові зобов'язання:		
- на початок звітного року	1230	-
- на кінець звітного року	1235	-
Включено до Звіту про фінансові результати — усього	1240	661
у тому числі:		
- поточний податок на прибуток	1241	661
- зменшення (збільшення) відстрочених податкових активів	1242	-
- збільшення (зменшення) відстрочених податкових зобов'язань	1243	-
Відображено у складі власного капіталу — усього	1250	-
у тому числі:		
- поточний податок на прибуток	1251	-
- зменшення (збільшення) відстрочених податкових активів	1252	-
- збільшення (зменшення) відстрочених податкових зобов'язань	1253	-

XIII. Використання амортизаційних відрахувань

Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Нараховано за звітний рік	1300	1034
Використано за рік — усього	1310	872
в тому числі на:		
- будівництво об'єктів	1311	-
- придбання (виготовлення) та поліпшення основних засобів	1312	872
— з них машини та обладнання	1313	754
- придбання (створення) нематеріальних активів	1314	-
- погашення отриманих на капітальні інвестиції позик	1315	-
	1316	-
	1317	-

XIV. Біологічні активи

Групи біологічних активів	Код рядка	Обліковуються за первісною вартістю										Обліковуються за справедливою вартістю				
		залишок на початок року		налігшизо за рік		вибуло за рік		нараховано амортизації за рік		втрати від зменшення корисності		вигодилино-лення корисності		залишок на кінець року		залишок на кінець ро-ку
		первісна вар-тість	накопичена амортизація	первісна вар-тість	накопичена амортизація	первісна вар-тість	накопичена амортизація	первісна вар-тість	накопичена амортизація	первісна вар-тість	накопичена амортизація	первісна вар-тість	накопичена амортизація	первісна вар-тість	накопичена амортизація	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
Довгострокові біологічні активи - усього	1410	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
в тому числі:																
робоча худоба	1411	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
продуктивна худоба	1412	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
багаторічні насадження	1413	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	1414	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
інші довгострокові біологічні активи	1415	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Поточні біологічні активи - усього	1420	-	X	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-
в тому числі:																
тварини на вирощуванні та відгодівлі	1421	-	X	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-
біологічні активи в стані біологічних перетворень (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі)	1422	-	X	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	1423	-	X	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-
інші поточні біологічні активи	1424	-	X	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Разом	1430	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

З рядка 1430 графа 5 і графа 14

З рядка 1430 графа 6 і графа 16

рядка 1430 графа 11 і графа 17

вартість біологічних активів, придбаних за рахунок пільгового фінансування

залишкова вартість довгострокових біологічних активів, первісна вартість поточних біологічних активів і

справедлива вартість біологічних активів, утрачених унаслідок надзвичайних подій

балансова вартість біологічних активів, щодо яких існують передбачені законодавством обмеження права власності

(1431) _____

(1432) _____

(1433) _____

XV. Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів

Найменування показника	Код рядка	Вартість первісного визнання	Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями	Результат від первісного визнання		Уцінка	Виручка від реалізації	Собівартість реалізації	Фінансовий результат (прибуток +, збиток -) від реалізації	
				дохід	витрати				реалізації	затрати
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Продукція та додаткові біологічні активи рослинництва — усього	1500	-	(—)	-	(—)	-	-	(—)	-	-
У тому числі:		-	-	-	-	-	-	-	-	-
зернові і зернобобові	1510	-	(—)	-	(—)	-	-	(—)	-	-
з них:										
пшениця	1511	-	(—)	-	(—)	-	-	(—)	-	-
соя	1512	-	(—)	-	(—)	-	-	(—)	-	-
сояник	1513	-	(—)	-	(—)	-	-	(—)	-	-
ріпак	1514	-	(—)	-	(—)	-	-	(—)	-	-
цукрові буряки (фабричні)	1515	-	(—)	-	(—)	-	-	(—)	-	-
картопля	1516	-	(—)	-	(—)	-	-	(—)	-	-
плоди (зерняткові, кісточкові)	1517	-	(—)	-	(—)	-	-	(—)	-	-
інша продукція рослинництва	1518	-	(—)	-	(—)	-	-	(—)	-	-
додаткові біологічні активи рослинництва	1519	-	(—)	-	(—)	-	-	(—)	-	-
Продукція та додаткові біологічні активи тваринництва — усього	1520	-	(—)	-	(—)	-	-	(—)	-	-
У тому числі:		-	-	-	-	-	-	-	-	-
приріст живої маси — усього	1530	-	(—)	-	(—)	-	-	(—)	-	-
з нього:										
великої рогатої худоби	1531	-	(—)	-	(—)	-	-	(—)	-	-
свиней	1532	-	(—)	-	(—)	-	-	(—)	-	-
молочко	1533	-	(—)	-	(—)	-	-	(—)	-	-
вовна	1534	-	(—)	-	(—)	-	-	(—)	-	-
яйця	1535	-	(—)	-	(—)	-	-	(—)	-	-
інша продукція тваринництва	1536	-	(—)	-	(—)	-	-	(—)	-	-
додаткові біологічні активи тваринництва	1537	-	(—)	-	(—)	-	-	(—)	-	-
продукція рибництва	1538	-	(—)	-	(—)	-	-	(—)	-	-
	1539	-	(—)	-	(—)	-	-	(—)	-	-
Сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи — разом	1540	-	(—)	-	(—)	-	-	(—)	-	-

Керівник
Головний бухгалтер

Додаток Е

Додаток до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2,
затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87

Підприємство ПрАТ «Автотранс»

Територія Кіровоградська обл.

Організаційно-правова форма господарювання: Приватна власність

Орган державного управління _____

Вид економічної діяльності Діяльність автомобільного вантажного транспорту

Середня кількість працівників _____

Одиниця виміру : тис. грн

Адреса: 27000, м. Кіровоград, вул. Кірова, б. 43б, т/ф (052)2345678

Складено: за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку

Дата (рік, місяць, число)

за СДРПОУ

за КОАТУУ

за КОПФГ

за СПОДУ

за КВЕД

Коди		
2012	12	31
87654321		
5210101010		
10		
1000		
60.24.0		

БАЛАНС

на 31 грудня 2012 р.

Форма № 1

код за ДКУД

1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи:			
залишкова вартість	010	6	4
первісна вартість	011	21	21
накопичена амортизація	012	(15)	(17)
Незавершені капітальні інвестиції	020	-	-
Основні засоби:			
залишкова вартість	030	4 602	7 020
первісна вартість	031	7 924	11 101
Знос	032	(3 322)	(4 081)
Довгострокові біологічні активи:			
справедлива (залишкова) вартість	035	-	-
первісна вартість	036	-	-
накопичена амортизація	037	(—)	(—)
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	040	-	-
інші фінансові інвестиції	045	-	-
Довгострокова дебіторська заборгованість	050	-	-
Відстрочені податкові активи	060	-	-
Інші необоротні активи	070	-	-
Усього за розділом I	080	4 608	7 024
II. Оборотні активи			
Виробничі запаси	100	61	83
Поточні біологічні активи	110	-	-
Незавершене виробництво	120	-	-
Готова продукція	130	-	-
Товари	140	-	-
Векселі одержані	150	-	-
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
чиста реалізаційна вартість	160	939	966
первісна вартість	161	995	988
резерв сумнівних боргів	162	(56)	(22)
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
з бюджетом	170	210	356
за виданими авансами	180	-	-

Продовж. Дод. Е

1	2	3	4
з нарахованих доходів	190	-	-
із внутрішніх розрахунків	200	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	1 539	47
Поточні фінансові інвестиції	220	-	-
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
в національній валюті	230	10	22
у т. ч. у касі	231	1	-
в іноземній валюті	240	-	-
Інші оборотні активи	250	-	-
Усього за розділом II	260	2 759	1 474
III. Витрати майбутніх періодів	270	122	132
Баланс	280	7 489	8 630

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Статутний капітал	300	5 308	5 308
Пайовий капітал	310	-	-
Додатковий вкладений капітал	320	-	-
Інший додатковий капітал	330	3 731	3 709
Резервний капітал	340	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	(2 964)	(2 705)
Неоплачений капітал	360	(—)	(—)
Вилучений капітал	370	(—)	(—)
Усього за розділом I	380	6 075	6 312
II. Забезпечення таких витрат і платежів			
Забезпечення виплат персоналу	400	37	51
Інші забезпечення	410	-	-
Цільове фінансування (2)	420	-	-
Усього за розділом II	430	37	51
III. Довгострокові зобов'язання			
Довгострокові кредити банків	440	-	-
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450	-	-
Відстрочені податкові зобов'язання	460	641	745
Інші довгострокові зобов'язання	470	-	-
Усього за розділом III	480	641	745
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500	-	-
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510	-	-
Векселі видані	520	108	-
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	548	1 360
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з одержаних авансів	540	-	-
з бюджетом	550	-	55
з позабюджетних платежів	560	-	-
зі страхування	570	17	32
з оплати праці	580	62	74
з учасниками	590	-	-
із внутрішніх розрахунків	600	-	-
Інші поточні зобов'язання	610	1	1
Усього за розділом IV	620	736	1 522
V. Доходи майбутніх періодів	630	-	-
Баланс	640	7 489	8 630

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток Е.1

Додаток 1 до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 1
1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

Підприємство ТОВ«Лан»
Територія Полтавська обл.
Організаційно-правова форма господарювання: Підприємство
Вид економічної діяльності Змішане сільське господарство
Середня кількість працівників _____
Адреса 36000, м. Полтава, вул. Жовтнева, 66/37, т/ф. (053)2654321
Одиниця виміру : тис. грн. без десяткового знака
Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці):
за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку _____
за міжнародними стандартами фінансової звітності _____

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ
за КОАТУУ
за КОПФГ
за КВЕД

Коди		
2013	12	31
87654321		
5310101010		
100		
01.50		

**Баланс (Звіт про фінансовий стан)
на 31 грудня 2013 р.**

Форма № 1

код за ДКУД

1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	2	2
первісна вартість	1001	5	5
накопичена амортизація	1002	(3)	(3)
Незавершені капітальні інвестиції	1005	2 462	1 065
Основні засоби:	1010	153 131	223 034
первісна вартість	1011	242 725	335 740
знос	1012	(89 594)	(112 706)
Інвестиційна нерухомість	1015	-	-
Довгострокові біологічні активи:	1020	9 542	1 0617
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	-	-
інші фінансові інвестиції	1035	55	2 554
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	1 379	1 379
Відстрочені податкові активи	1045	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	166 571	238 651
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	210 929	237 832
Поточні біологічні активи	1110	7 140	8 714
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	38 563	91 516
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
за виданими авансами	1130	78 634	83 145
з бюджетом	1135	-	-
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	49	6 970
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	2 501
Гроші та їх еквіваленти	1165	431	16 585
Витрати майбутніх періодів	1170	-	-
Інші оборотні активи	1190	20 282	54 682
Усього за розділом II	1195	356 028	501 955
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	522 599	740 606

Продовж. додатку Е.1

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	12 988	12 988
Капітал у дооцінках	1405	-	-
Додатковий капітал	1410	-	73
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	51 045	226 447
Неоплачений капітал	1425	(-)	(-)
Вилучений капітал	1430	(-)	(-)
Усього за розділом I	1495	64 033	239 508
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	-	-
Довгострокові кредити банків	1510	89 271	84 525
Інші довгострокові зобов'язання	1515	29 574	49 527
Довгострокові забезпечення	1520	-	-
Цільове фінансування	1525	-	-
Усього за розділом II	1595	118 845	134 052
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	33 082	30 000
Поточна заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	158 244	39 120
товари, роботи, послуги	1615	90 944	59 141
розрахунками з бюджетом	1620	1 031	1 471
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	2 451	1 628
розрахунками з оплати праці	1630	1 308	3 477
Поточні забезпечення	1660	602	597
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	52 059	231 612
Усього за розділом III	1695	339 721	367 046
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
Баланс	1900	522 599	740 606

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток Ж

Додаток

до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3

Підприємство ПААТ «Автотранс»
 Територія Кіровоградська обл.
 Орган державного управління _____
 Організаційно-правова форма господарювання _____
 Вид економічної діяльності Діяльність автомобільного вантажного транспорту
 Складено: за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку
 Одиниця виміру : тис. грн

Дата (рік, місяць, число)

за ЄДРПОУ

за КОАТУУ

за СПОДУ

за КОПФГ

за КВЕД

2012	12	31
87654321		
5210101010		
1000		
10		
60.24.0		

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ за рік 2012 р.

Форма № 2 Код за ДКУД

1801003

1. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код ряд-ка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	7 579	9 758
Податок на додану вартість	015	(772)	(960)
Акцизний збір	020	(-)	(-)
	025	-	-
Інші вирахування з доходу	030	(-)	(-)
Чистий доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	6 807	8 798
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	(7 358)	(9 088)
Валовий:			
Прибуток	050	-	-
Збиток	055	(551)	(289)
Інші операційні доходи	060	5 249	757
Адміністративні витрати	070	(352)	(279)
Витрати на збут	080	(22)	(19)
Інші операційні витрати	090	(4 021)	(415)
Фінансові результати від операційної діяльності:			
Прибуток	100	303	-
Збиток	105	(-)	(242)
Доход від участі в капіталі	110	-	-
Інші фінансові доходи	120	-	2
Інші доходи (1)	130	151	1 703
Фінансові витрати	140	(-)	(32)
Витрати від участі в капіталі	150	(-)	(-)
Інші витрати	160	(88)	(1 672)
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:			
Прибуток	170	366	-
Збиток	175	(-)	(241)
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	(107)	(23)
Фінансові результати від звичайної діяльності:			
Прибуток	190	259	-
Збиток	195	(-)	(201)
Надзвичайні:			
Доходи	200	-	-
Витрати	205	(-)	(-)
Податки з надзвичайного прибутку	210	(-)	(-)
Чистий:			
Прибуток	220	259	-
Збиток	225	(-)	(201)

Продовж. Дод. Ж

II. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Матеріальні затрати	230	2 333	2 284
Витрати на оплату праці	240	1 011	894
Відрахування на соціальні заходи	250	325	332
Амортизація	260	847	697
Інші операційні витрати	270	790	722
Разом	280	5 306	4 928

III. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	300	-	-
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	310	-	-
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	320	-	-
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	330	-	-
Дивіденди на одну просту акцію	340	-	-

*Керівник**Головний бухгалтер*

Додаток Ж.1

Підприємство ТОВ «Лан»

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ

Коди		
2013	12	31
87654321		

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за __рік__ 2013 р.

Форма № 2 Код за ДКУД 1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	682 874	359 320
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(465 061)	(278 250)
Валовий:			
прибуток	2090	217 813	81 070
збиток	2095	(-)	(-)
Інші операційні доходи	2120	83 000	44 439
Адміністративні витрати	2130	(14 876)	(20 881)
Витрати на збут	2150	(23 615)	(4 900)
Інші операційні витрати	2180	(62 839)	(45 251)
Фінансові результати від операційної діяльності:			
прибуток	2190	199 483	54 477
збиток	2195	(-)	(-)
Дохід від участі в капіталі	2200	-	-
Інші фінансові доходи	2220	-	-
Інші доходи	2240	17 953	111 550
Фінансові витрати	2250	(23 690)	(29 758)
Втрати від участі в капіталі	2255	(-)	(4 220)
Інші витрати	2270	(18 344)	(112 502)
Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290	175 402	19 547
збиток	2295	(-)	(-)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	(-)	(-)
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	(-)	(-)
Чистий:			
прибуток	2350	175 402	19 547
збиток	2355	(-)	(-)

Продовж. Дод. Ж.1

II СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	-	-
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	-	-
Накопичені курсові різниці	2410	-	-
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	-	-
Інший сукупний дохід	2445	-	-
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	-	-
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	-	-
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	-	-
Сукупний дохід	2465	175 402	19 547

II. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	420 796	257 419
Витрати на оплату праці	2505	64 555	42 232
Відрахування на соціальні заходи	2510	23 237	16 066
Амортизація	2515	23 639	19 577
Інші операційні витрати	2520	52 232	31 904
Разом	2550	584 459	267 198

III. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	-	-
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	-	-
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	-	-
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	-	-
Дивіденди на одну просту акцію	2650	-	-

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток И

Додаток до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2,
затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87

Підприємство ТОВ «Артемід»
Територія Полтавська обл.
Організаційно-правова форма господарювання Приватна
Орган державного управління _____
Вид економічної діяльності виробництво меблів
Одиниця виміру : тис. грн
Адреса 36000, м. Полтава, вул. Жовтнева, 66 т/ф (053)1231236

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ
за КОАТУУ
за КОПФГ
за СПОДУ
за КВЕД
Контрольна сума

Коди		
2010	12	31
98765432		
5310101010		
10		
1000		
00.00.0		

БАЛАНС на 31 грудня 2010 р.

Форма № 1

код за ДКУД

1801001

Актив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи:			
залишкова вартість	010	2	2
первісна вартість	011	2	2
накопичена амортизація	012	(-)	(-)
Незавершене будівництво	020	13	-
Основні засоби:			
залишкова вартість	030	133	146
первісна вартість	031	157	170
знос	032	(24)	(24)
Довгострокові біологічні активи:			
справедлива (залишкова) вартість	035	-	-
первісна вартість	036	-	-
накопичена амортизація	037	(-)	(-)
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	040	-	-
інші фінансові інвестиції	045	28	28
Довгострокова дебіторська заборгованість	050	-	-
Відстрочені податкові активи	060	-	-
Інші необоротні активи	070	-	-
Усього за розділом I	080	176	176
II. Оборотні активи			
Виробничі запаси	100	32	23
Поточні біологічні активи	110	-	-
Незавершене виробництво	120	5	-
Готова продукція	130	45	60
Товари	140	124	124
Векселі одержані	150	-	-
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
чиста реалізаційна вартість	160	33	-
первісна вартість	161	33	-
резерв сумнівних боргів	162	(-)	(-)
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
з бюджетом	170	-	-
за виданими авансами	180	4	34

Продовження Додатку II

1	2	3	4
з нарахованих доходів	190	-	-
із внутрішніх розрахунків	200	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	4	9
Поточні фінансові інвестиції	220	-	-
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
в національній валюті	230	44	97
у т.ч. у касі	231	-	-
в іноземній валюті	240	-	-
Інші оборотні активи	250	-	-
Усього за розділом II	260	291	347
III. Витрати майбутніх періодів	270	1	1
Баланс	280	468	524

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Статутний капітал	300	174	174
Пайовий капітал	310	-	-
Додатковий вкладений капітал	320	56	56
Інший додатковий капітал	330	-	-
Резервний капітал	340	3	3
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	14	18
Неоплачений капітал	360	(18)	(18)
Вилучений капітал	370	(-)	(-)
Усього за розділом I	380	229	233
II. Забезпечення таких витрат і платежів			
Забезпечення виплат персоналу	400	6	6
Інші забезпечення	410	1	1
Цільове фінансування	420	5	5
Усього за розділом II	430	12	12
III. Довгострокові зобов'язання			
Довгострокові кредити банків	440	40	40
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450	-	-
Відстрочені податкові зобов'язання	460	-	-
Інші довгострокові зобов'язання	470	-	-
Усього за розділом III	480	40	40
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500	10	5
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510	-	-
Векселі видані	520	5	5
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	129	112
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з одержаних авансів	540	7	84
з бюджетом	550	10	4
з позабюджетних платежів	560	-	-
зі страхування	570	-	-
з оплати праці	580	6	9
з учасниками	590	-	-
із внутрішніх розрахунків	600	-	-
Інші поточні зобов'язання	610	18	18
Усього за розділом IV	620	185	237
V. Доходи майбутніх періодів	630	2	2
Баланс	640	468	524

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток К

Додаток
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3

Підприємство ТОВ «Артеміда»
Територія Полтавська обл.
Орган державного управління
Організаційно-права форма господарювання
Вид економічної діяльності Виробництво меблів
Одиниця виміру : тис. грн. Контрольна сума

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ
за КОАТУУ
за СПОДУ
за КОПФГ
за КВЕД

2010	12	31
98765432		
5310101010		
1000		
10		
00.00.0		

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ
за рік 2010 р.

Форма № 2

Код за ДКУД

1801003

1. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	25	37
Податок на додану вартість	015	(4)	(6)
Акцизний збір	020	(-)	(-)
	025	-	-
Інші вирахування з доходу	030	(-)	(-)
Чистий доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	21	31
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	(12)	(17)
Валовий:			
Прибуток	050	9	14
збиток	055	(-)	(-)
Інші операційні доходи	060	-	1
Адміністративні витрати	070	(3)	(5)
Витрати на збут	080	(-)	(2)
Інші операційні витрати	090	(-)	(-)
Фінансові результати від операційної діяльності:			
Прибуток	100	6	3
збиток	105	(-)	(-)
Доход від участі в капіталі	110	-	-
Інші фінансові доходи	120	-	-
Інші доходи	130	-	-
Фінансові витрати	140	(-)	(-)
Витрати від участі в капіталі	150	(-)	(-)
Інші витрати	160	(-)	(-)
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:			
прибуток	170	6	3
збиток	175	(-)	(-)
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	(2)	(1)
Фінансові результати від звичайної діяльності:			
прибуток	190	4	2
збиток	195	(-)	(-)
Надзвичайні:			
доходи	200	-	-
витрати	205	(-)	(-)
Податки з надзвичайного прибутку	210	(-)	(-)
Чистий:			
прибуток	220	4	2
збиток	225	(-)	(-)

Продовж. Дод. К

II. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Матеріальні затрати	230	12	18
Витрати на оплату праці	240	2	4
Відрахування на соціальні заходи	250	-	1
Амортизація	260	-	-
Інші операційні витрати	270	-	1
Разом	280	14	24

III. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	300	-	-
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	310	-	-
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	320	-	-
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	330	-	-
Дивіденди на одну просту акцію	340	-	-

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток Л

ОБОРОТНА ВІДОМІСТЬ ТОВ "Артиміда" за 2010 рік

№ з/п	Номери рахунків	Сальдо на 31.12.2009		Оборот за 2010 рік		Сальдо на 31.12.2010	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	10	156560,00		13400,00		169960,00	
2	12	2400,00				2400,00	
3	131		24200,00				24200,00
4	133		300,00				300,00
5	14	28000,00				28000,00	
6	152	13400,00			13400,00		
7	201	19080,00			8400,00	10680,00	
8	203	12700,00			800,00	11900,00	
9	23	4500,00		10570,00	15070,00	0,00	
10	26	44500,00		15070,00		59570,00	
11	28	124420,00		12000,00	12000,00	124420,00	
12	301	3100,00		41400,00	25000,00	19500,00	
13	311	40860,00		135000,00	98480,00	77380,00	
14	361	33140,00			110000,00		76860,00
15	371	4000,00		30000,00		34000,00	
16	372	620,00				620,00	
17	377	3600,00				3600,00	
18	39	1200,00				1200,00	
19	40		174000,00				174000,00
20	42		56000,00				56000,00
21	43		3000,00				3000,00
22	441		14200,00		4570,00		18770,00
23	46	18000,00				18000,00	
24	471		6240,00				6240,00
25	473		1000,00				1000,00
26	48		5000,00				5000,00
27	501		40000,00				40000,00
28	601		10000,00	5000,00			5000,00
29	62		5000,00				5000,00
30	631		129180,00	29400,00	12000,00		111780,00
31	641		9400,00	11740,00	5690,00		3350,00
32	65			5940,00	1110,00	4830,00	
33	661		5800,00		3000,00		8800,00
34	681		6400,00				6400,00
35	685		18260,00				18260,00
36	69		2100,00				2100,00
37	702			25000,00	25000,00		
38	79			20833,33	20833,33		
39	902			12000,00	12000,00		
40	92			2740,00	2740,00		
41	98			1523,33	1523,33		
	Разом	510080,00	510080,00	371616,66	371616,66	566060,00	566060,00

ГОЛОВНА КНИГА ТОВ "Артеміда" за 2010 рік

Рахунок 10 "Основні засоби"

Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
Сальдо на 31.12.2009		156560,00			
152		13400,00			
Оборот Д-т за 2010		13400,00	Оборот К-т за 2010		0,00
Сальдо на 31.12.2010		169960,00			

Рахунок 12 "Нематеріальні активи"

Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
Сальдо на 31.12.2009		2400,00			
Оборот Д-т за 2010		0,00	Оборот К-т за 2010		0,00
Сальдо на 31.12.2010		2400,00			

Рахунок 131 "Знос основних засобів"

Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
Сальдо на 31.12.2009		24200,00			
Оборот Д-т за 2010		0,00	Оборот К-т за 2010		0,00
Сальдо на 31.12.2010		24200,00			

Рахунок 133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"

Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
Сальдо на 31.12.2009		300,00			
Оборот Д-т за 2010		0,00	Оборот К-т за 2010		0,00
Сальдо на 31.12.2010		300,00			

Рахунок 14 "Довгострокові фінансові інвестиції"

Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
Сальдо на 31.12.2009		28000,00			
Оборот Д-т за 2010		0,00	Оборот К-т за 2010		0,00
Сальдо на 31.12.2010		28000,00			

Рахунок 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"

Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
Сальдо на 31.12.2009		13400,00	10		13400,00
Оборот Д-т за 2010		0,00	Оборот К-т за 2010		13400,00
Сальдо на 31.12.2010		0,00			

ГОЛОВНА КНИГА ТОВ "Артеміда" за 2010 рік

Рахунок 201 "Сировина й матеріали"					
Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
	Сальдо на 31.12.2009	19080,00		23	8400,00
	Оборот Д-г за 2010	0,00		Оборот К-г за 2010	8400,00
	Сальдо на 31.12.2010	10680,00			

Рахунок 203 "Паливо"					
Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
Сальдо на 31.12.2009		12700,00	23		800,00
Оборот Д-г за 2010		0,00	Оборот К-г за 2010		800,00
Сальдо на 31.12.2010		11900,00			

Рахунок 23 "Виробництво"					
Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
	Сальдо на 31.12.2009	4500,00		26	15070,00
	201	8400,00			
	203	800,00			
	661	1000,00			
	65	370,00			
	Оборот Д-т за 2010	10570,00		Оборот К-т за 2010	15070,00
	Сальдо на 31.12.2010	0,00			

Рахунок 26 "Готова продукція"					
Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
Сальдо на 31.12.2009		44500,00			
23		15070,00			
Оборот Д-т за 2010		15070,00	Оборот К-т за 2010		0,00
Сальдо на 31.12.2010		59570,00			

Рахунок 28 "Товари"					
Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
	Сальдо на 31.12.2009	124420,00		902	12000,00
	631	12000,00			
	Оборот Д-т за 2010	12000,00		Оборот К-т за 2010	12000,00
	Сальдо на 31.12.2010	124420,00			

Рахунок 301 "Каса в національній валюті"					
Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
	Сальдо на 31.12.2009	3100,00		311	25000,00
	702	25000,00			
	311	16400,00			
	Оборот Д-т за 2010	41400,00		Оборот К-т за 2010	25000,00
	Сальдо на 31.12.2010	19500,00			

ГОЛОВНА КНИГА ТОВ "Артеміда" за 2010 рік

Дебет				Кредит	
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
Сальдо на 31.12.2009		40860,00		631	29400,00
	361	110000,00		641	11740,00
	301	25000,00		65	5940,00
				301	16400,00
				601	5000,00
				371	30000,00
Оборот д-т за 2010		135000,00	Оборот к-т за 2010		98480,00
Сальдо на 31.12.2010		77580,00			

Рахунок 371 "Розрахунки за виданими авансами"					
Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
	Сальдо на 31.12.2009	40000,00			
	311	300000,00			
	Оборот Д-т за 2010	300000,00		Оборот К-т за 2010	0,00
	Сальдо на 31.12.2010	340000,00			

[illegible][illegible][illegible]

Рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів"					
Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
Сальдо на 31.12.2009		1200,00			
Оборот Д-т за 2010		0,00	Оборот К-т за 2010		0,00
Сальдо на 31.12.2010		1200,00			

ГОЛОВНА КНИГА ТОВ "Артеміда" за 2010 рік

Рахунок 40 "Статутний капітал"					
Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
				Сальдо на 31.12.2009	174000,00
Оборот Д-т за 2010		0,00		Оборот К-т за 2010	0,00
				Сальдо на 31.12.2010	174000,00

Рахунок 42 "Додатковий капітал"					
Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
				Сальдо на 31.12.2009	56000,00
Оборот Д-т за 2010		0,00		Оборот К-т за 2010	0,00
				Сальдо на 31.12.2010	56000,00

Рахунок 43 "Резервний капітал"					
Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
				Сальдо на 31.12.2009	3000,00
Оборот Д-т за 2010		0,00		Оборот К-т за 2010	0,00
				Сальдо на 31.12.2010	3000,00

Рахунок 441 "Прибуток нерозподілений"					
Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
				Сальдо на 31.12.2009	14200,00
				/9	4570,00
Оборот Д-т за 2010		0,00		Оборот К-т за 2010	4570,00
				Сальдо на 31.12.2010	18770,00

Рахунок 46 "Неоплачений капітал"					
Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
	Сальдо на 31.12.2009	18000,00			
	Оборот Д-т за 2010	0,00		Оборот К-т за 2010	0,00
	Сальдо на 31.12.2010	18000,00			

Рахунок 471 "Забезпечення виплат відпусток"					
Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
				Сальдо на 31.12.2009	6240,00
Оборот Д-т за 2010		0,00		Оборот К-т за 2010	0,00
				Сальдо на 31.12.2010	6240,00

ГОЛОВНА КНИГА ТОВ "Артеміда" за 2010 рік

Рахунок 473 "Забезпечення гарантійних зобов'язань"					
Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
				Сальдо на 31.12.2009	1000,00
Оборот Д-т за 2010		0,00	Оборот К-т за 2010		0,00
				Сальдо на 31.12.2010	1000,00

Рахунок 48 "Цільове фінансування"					
Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
				Сальдо на 31.12.2009	5000,00
Оборот Д-т за 2010		0,00	Оборот К-т за 2010		0,00
				Сальдо на 31.12.2010	5000,00

Рахунок 501 "Довгострокові кредити банків у нац. валюті"					
Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
				Сальдо на 31.12.2009	40000,00
Оборот Д-т за 2010		0,00	Оборот К-т за 2010		0,00
				Сальдо на 31.12.2010	40000,00

Рахунок 601 "Короткострокові кредити банків у нац. валюті"					
Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
	311	5000,00		Сальдо на 31.12.2009	10000,00
Оборот Д-т за 2010		5000,00	Оборот К-т за 2010		0,00
				Сальдо на 31.12.2010	5000,00

Рахунок 62 "Короткострокові векселі видані"					
Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
				Сальдо на 31.12.2009	5000,00
Оборот Д-т за 2010		0,00	Оборот К-т за 2010		0,00
				Сальдо на 31.12.2010	5000,00

Рахунок 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"					
Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
	311	29400,00		Сальдо на 31.12.2009	129180,00
				28	12000,00
Оборот Д-т за 2010		29400,00	Оборот К-т за 2010		12000,00
				Сальдо на 31.12.2010	111780,00

ГОЛОВНА КНИГА ТОВ "Артеміда" за 2010 рік

Рахунок 641 "Розрахунки за податками"					
Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
	311	11740,00	Сальдо на 31.12.2009		9400,00
					4166,67
					1523,33
Оборот Д-т за 2010		11740,00	Оборот К-т за 2010		5690,00
			Сальдо на 31.12.2010		3350,00

Рахунок 65 "Розрахунки за страхуванням"					
Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
	311	5940,00	Сальдо на 31.12.2009		0,00
				23	370,00
				92	740,00
Оборот Д-т за 2010		5940,00	Оборот К-т за 2010		1110,00
Сальдо на 31.12.2010		4830,00			

Рахунок 661 "Розрахунки за заробітною платою"					
Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
			Сальдо на 31.12.2009		5800,00
				23	1000,00
				92	2000,00
Оборот Д-т за 2010		0,00	Оборот К-т за 2010		3000,00
			Сальдо на 31.12.2010		8800,00

Рахунок 681 "Розрахунки за авансами одержаними"					
Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
			Сальдо на 31.12.2009		6400,00
Оборот Д-т за 2010		0,00	Оборот К-т за 2010		0,00
			Сальдо на 31.12.2010		6400,00

Рахунок 685 "Розрахунки з іншими кредиторами"					
Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
			Сальдо на 31.12.2009		18260,00
Оборот Д-т за 2010		0,00	Оборот К-т за 2010		0,00
			Сальдо на 31.12.2010		18260,00

Рахунок 69 "Доходи майбутніх періодів"					
Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
			Сальдо на 31.12.2009		2100,00
Оборот Д-т за 2010		0,00	Оборот К-т за 2010		0,00
			Сальдо на 31.12.2010		2100,00

ГОЛОВНА КНИГА ТОВ "Артеміда" за 2010 рік

Рахунок 702 "Дохід від реалізації товарів"					
Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
	641	4166,67		301	25000,00
	79	20833,33			
Оборот Д-т за 2010		25000,00	Оборот К-т за 2010		25000,00

Рахунок 79 "Фінансові результати"					
Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
	902	12000,00		702	20833,33
	92	2740,00			
	98	1523,33			
	441	4570,00			
Оборот Д-т за 2010		20833,33	Оборот К-т за 2010		20833,33

Рахунок 902 "Собівартість реалізованих товарів"					
Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
	28	12000,00		79	12000,00
Оборот Д-т за 2010		12000,00	Оборот К-т за 2010		12000,00

Рахунок 92 "Адміністративні витрати"					
Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
	661	2000,00		79	2740,00
	65	740,00			
Оборот Д-т за 2010		2740,00	Оборот К-т за 2010		2740,00

Рахунок 98 "Податок на прибуток"					
Дебет			Кредит		
№	Зміст	Сума, грн коп	№	Зміст	Сума, грн коп
	641	1523,00		79	1523,00
Оборот Д-т за 2010		1523,00	Оборот К-т за 2010		1523,00

**Методичні рекомендації
з перевірки порівнянності показників фінансової звітності**
(Наказ Міністерства Фінансів України від 22.12.2008 № 1524,
відповідно до останніх змін від 15.06.2011 № 722)

№ з/п	Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники
1	2	3
Форма N 1 і N 1-м «Баланс»		
1.	Рядок 010, графи 3 і 4	Форма N 1, рядок 011 мінус рядок 012, графи 3 і 4
2.	Рядок 030, графи 3 і 4	Форма N 1, рядок 031 мінус рядок 032, графи 3 і 4
3.	Рядок 080, графи 3 і 4	Форма N 1, сума рядків 010, 020, 030, 035, 040, 045, 050, 055, 060, 065, 070, 075, графи 3 і 4
4.	Рядок 160, графи 3 і 4	Форма N 1, рядок 161 мінус рядок 162, графи 3 і 4
5.	Рядок 260, графи 3 і 4	Форма N 1, сума рядків 100 — 160, 170 — 250, графи 3 і 4
6.	Рядок 280, графи 3 і 4	Форма N 1, сума рядків 080, 260, 270, 275 графи 3 і 4
7.	Рядок 380, графи 3 і 4	Форма N 1, сума рядків 300 — 340 плюс або мінус рядок 350 мінус рядки 360, 370, плюс або мінус рядок 375, графи 3 і 4
8.	Рядок 430, графи 3 і 4	Форма N 1, сума рядків 400, 410, 415, 417, 418, 420 мінус рядок 416, графи 3 і 4
9.	Рядок 480, графи 3 і 4	Форма N 1, сума рядків 440 — 470, графи 3 і 4
10.	Рядок 620, графи 3 і 4	Форма N 1, сума рядків 500 — 600, 605, 610, графи 3 і 4
11.	Рядок 640, графи 3 і 4	Форма N 1, сума рядків 380, 385, 430, 480, 620, 630, графи 3 і 4
Форма N 2 «Звіт про фінансові результати»		
12.	Рядок 035, графа 3	Форма N 2, рядок 010 мінус рядки 015, 020, 025, 030
13.	Рядок 050, графа 3	Форма N 2, рядок 035 мінус рядки 040, 045
14.	Рядок 055, графа 3	Форма N 2, сума рядків 040, 045 мінус рядок 035, графа 3
15.	Рядок 100, графа 3	Форма N 2, сума рядків 050, 060 мінус рядки 070, 080, 090 або рядок 060 мінус рядки 055, 070, 080, 090
16.	Рядок 105, графа 3	Форма N 2, сума рядків 055, 070, 080, 090 мінус рядок 060 або сума рядків 070, 080, 090 мінус рядки 050 і 060
17.	Рядок 170, графа 3	Форма N 2, сума рядків 100, 110, 120, 130 мінус рядки 140, 150, 160 або сума рядків 110, 120, 130 мінус рядки 105, 140, 150, 160
18.	Рядок 175, графа 3	Форма N 2, сума рядків 105, 140, 150, 160 мінус рядки 110, 120, 130 або сума рядків 140, 150, 160 мінус рядки 100, 110, 120, 130
19.	Рядок 190, графа 3	Форма N 2, рядок 170 мінус рядок 180
20.	Рядок 195, графа 3	Форма N 2, рядок 175 плюс рядок 180 або рядок 175 мінус

N з/п	Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники
		нус вписуваний рядок 185 «Дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності»
21.	Рядок 220, графа 3	Форма N 2, сума рядків 190 і 200 мінус рядки 205 і 210 або рядок 200 мінус рядки 195, 205, 210
22.	Рядок 225, графа 3	Форма N 2, рядок 205 мінус рядки 190 і 200 або рядок 195 плюс рядки 205 і 210 мінус рядок 200
23.	Рядок 280, графа 3	Форма N 2, сума рядків 230 — 270
24.	Рядки 010 — 280, графа 4	Форма N 2 за попередній рік, рядки 010 — 280, графа 3 (якщо у звітному році не встановлено помилок за минулі роки)
Форма N 2-м «Звіт про фінансові результати»		
25.	Рядок 030, графа 3	Форма N 2-м, рядок 010 мінус рядок 020, графа 3
26.	Рядок 070, графа 3	Форма N 2-м, сума рядків 030, 040, 050, графа 3
27.	Рядок 120, графа 3	Форма N 2-м, сума рядків 080, 090, 100, графа 3
28.	Рядок 130, графа 3	Форма N 2-м, рядок 070 мінус рядок 120 графа 3
29.	Рядок 140, графа 3	Декларація з податку на прибуток підприємства
30.	Рядок 150, графа 3	Форма N 2-м, рядок 130 мінус рядок 140 графа 3
30.1.	Рядки 010 — 160, графа 4	Форма N 2-м за попередній рік, рядки 010 — 160, графа 3
Форма N 3 «Звіт про рух грошових коштів»		
31.	Рядок 150, графа 3	Форма N 3, сума рядків 010 — 080, графа 3, мінус сума рядків 090 — 145, графа 3
32.	Рядок 150, графа 4	Форма N 3, сума рядків 010 — 080, графа 4, мінус сума рядків 090 — 145, графа 4
33.	Рядок 170, графа 3	Форма N 3, рядок 150, графа 3, плюс або мінус рядок 160, графа 3
34.	Рядок 170, графа 4	Форма N 3, рядок 150, графа 4, плюс або мінус рядок 160, графа 4
35.	Рядок 280, графа 3	Форма N 3, сума рядків 180 — 230, графа 3, мінус сума рядків 240 — 270, графа 3
36.	Рядок 280, графа 4	Форма N 3, сума рядків 180 — 230, графа 4, мінус сума рядків 240 — 270, графа 4
37.	Рядок 300, графа 3	Форма N 3, рядок 280, графа 3, плюс або мінус рядок 290, графа 3
38.	Рядок 300, графа 4	Форма N 3, рядок 280, графа 4, плюс або мінус рядок 290, графа 4
39.	Рядок 370, графа 3	Форма N 3, сума рядків 310 — 330, графа 3, мінус сума рядків 340 — 360, графа 3
40.	Рядок 370, графа 4	Форма N 3, сума рядків 310 — 330, графа 4, мінус сума рядків 340 — 360, графа 4

N з/п	Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники
41.	Рядок 390, графа 3	Форма N 3, рядок 370, графа 3, плюс або мінус рядок 380, графа 3
42.	Рядок 390, графа 4	Форма N 3, рядок 370, графа 4, плюс або мінус рядок 380, графа 4
43.	Рядок 400, графа 3	Форма N 3, рядок 170, графа 3, плюс або мінус рядок 300, графа 3, плюс або мінус рядок 390, графа 3
44.	Рядок 400, графа 4	Форма N 3, рядок 170, графа 4, плюс або мінус рядок 300, графа 4, плюс або мінус рядок 390, графа 4
45.	Рядок 410, графа 3	Форма N 1, сума рядків 230 і 240, графа 3
46.	Рядок 410, графа 3	Форма N 3, рядок 430, графа 4 (якщо у звітному році не встановлено помилок за минулі роки)
47.	Рядок 410, графа 4	Форма N 1, за попередній рік, сума рядків 230 і 240, графа 3 (якщо у звітному році не встановлено помилок за минулі роки)
48.	Рядок 430, графа 3	Форма N 1, сума рядків 230 і 240, графа 4
49.	Рядок 430, графа 3	Форма N 3, рядок 410, графа 3, плюс або мінус рядок 400, графа 3, плюс або мінус рядок 420, графа 3
50.	Рядок 430, графа 4	Форма N 1, за попередній рік, сума рядків 230 і 240, графа 4 (якщо у звітному році не встановлено помилок за минулі роки)
51.	Рядок 430, графа 4	Форма N 3, рядок 410, графа 4, плюс або мінус рядок 400, графа 4, плюс або мінус рядок 420, графа 4
Форма N 4 «Звіт про власний капітал»		
67.	Рядок 010, графи 3 — 11	Форма N 1 (на 31 грудня попереднього року), рядки 300 — 380, графа 4, відповідно
68.	Рядок 010, графи 3 — 11	Форма N 4 (за попередній рік), рядок 300, графи 3 — 11 відповідно
69.	Рядок 050, графи 3 — 11	Форма N 1 (на 31 грудня звітного року), рядки 300 — 380, графа 3 відповідно (якщо у звітному році не встановлено помилок за минулі роки)
70.	Рядок 050, графи 3 — 11	Форма N 4, алгебраїчна сума рядків 010, 020, 030 і 040, графи 3 — 11 відповідно
71.	Рядок 130, графа 8	Форма N 2, рядок 220 або 225, графа 3
72.	Рядок 150, графа 3 (позитивне значення)	Форма N 4, рядок 150, графа 8 (від'ємне значення)
73.	Рядок 160, графа 7 (позитивне значення)	Форма N 4, рядок 160, графа 8 (від'ємне значення)
74.	Рядок 290, графи 3 — 11	Форма N 4, алгебраїчна сума рядків 060 — 280, графи 3 — 11 відповідно
75.	Рядки 300, графи 3 — 11	Форма N 4, алгебраїчна сума рядків 050 і 290, графи 3 — 11 відповідно

N з/п	Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники
76.	Рядок 300, графи 3 — 11	Форма N 1 (на 31 грудня звітного року), рядки 300 — 380, графа 4 відповідно
77.	Рядки 010 — 300, графа 11	Форма N 4, рядки 010 — 300, алгебраїчна сума граф 3 — 10 відповідно
Форма N 5 «Примітки до річної фінансової звітності»		
78.	Рядки 010 — 080, графа 14	Форма N 5, рядки 010 — 080, графа 3, мінус графа 4, плюс графа 5, плюс або мінус графа 6, мінус або плюс графа 7, мінус графа 8, плюс графа 9, мінус графа 10, мінус графа 11, плюс або мінус графа 12, мінус або плюс графа 13, плюс графа 15 відповідно
79.	Рядок 080, графи 3 і 14	Форма N 1, рядок 011, графи 3 і 4
80.	Рядок 080, графи 4 і 15	Форма N 1, рядок 012, графи 3 і 4
81.	Рядок 080, графи 3 — 15	Форма N 5, алгебраїчна сума рядків 010 — 070, графи 3 — 15 відповідно
82.	Рядок 090, графа 14	Форма N 5, рядок 090, графа 3 мінус графа 4 плюс графа 5 мінус графа 8, плюс графа 9 мінус графа 11, плюс або мінус графа 12, мінус або плюс графа 13
83.	Рядок 090, графа 3 мінус графа 4	Форма N 1, рядок 065, графа 3
84.	Рядок 090, графа 14	Форма N 1, рядок 065, графа 4
85.	Рядки 100 — 260, графа 14	Форма N 5, рядки 100 — 260, графа 3, мінус графа 4, плюс графа 5, плюс або мінус графа 6, мінус або плюс графа 7, мінус графа 8, плюс графа 9, мінус графа 10, мінус графа 11, плюс або мінус графа 12, мінус або плюс графа 13, плюс графа 15 відповідно
86.	Рядок 105, графи 3 і 14	Форма N 1, рядок 055 плюс рядок 057, графи 3 і 4
87.	Рядок 105 графа 14 мінус рядок 269	Форма N 1, рядок 056, графа 4
88.	Рядок 105, графи 4 і 15	Форма N 1, рядок 057, графи 3 і 4
89.	Рядок 260, графи 3 і 14 мінус рядок 105 графи 3 і 14	Форма N 1, рядок 031, графи 3 і 4
90.	Рядок 260, графи 4 і 15 мінус рядок 105 графи 4 і 15	Форма N 1, рядок 032, графи 3 і 4
91.	Рядок 260, графи 3 — 19	Форма N 5, алгебраїчна сума рядків 100 — 250, графи 3 — 19 відповідно
92.	Сума рядків 265 і 926	Форма N 1, рядок 275 графа 4 (розбіжність на інші активи, призначені для продажу)
93.	Рядок 269	Форма N 1, рядок 055 мінус рядок 056 плюс рядок 057, графа 4

N з/п	Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники
94.	Рядок 340, графа 4	Форма N 1, рядок 020, графа 4 (розбіжність на суму авансових платежів підприємникам для фінансування капітального будівництва)
95.	Рядок 340, графи 3 і 4	Форма N 5, сума рядків 280 — 330, графи 3 і 4
96.	Сума рядків 350 — 370, графа 4	Форма N 1, рядок 040, графа 4
97.	Сума рядків 380 — 410, графа 4	Форма N 1, рядок 045, графа 4
98.	Рядок 420, графа 5	Форма N 1, рядок 220, графа 4
99.	Рядок 420, графи 3, 4, 5	Форма N 5, сума рядків 350 — 410, графи 3, 4, 5
99.1.	Сума рядків 421 — 423	Форма N 1, рядок 045, графа 4
99.2.	Сума рядків 424 — 426	Форма N 1, рядок 220, графа 4
100.	Сума рядків 440 — 490, графа 3	Форма N 2, рядок 060, графа 3
101.	Сума рядків 440 — 490, графа 4	Форма N 2, рядок 090, графа 3
102.	Рядок 491, графа 4	Форма N 5, рядок 775 графа 4
103.	Сума рядків 500 — 520, графа 3	Форма N 2, рядок 110, графа 3
104.	Сума рядків 500 — 520, графа 4	Форма N 2, рядок 150, графа 3
105.	Сума рядків 530, 550, 560, графа 3	Форма N 2, рядок 120, графа 3
106.	Сума рядків 540, 550 і 560, графа 4	Форма N 2, рядок 140, графа 3 плюс Форма N 5 рядок 342 плюс рядок 633
107.	Сума рядків 570 — 610, 630, графа 3	Форма N 2, рядок 130, графа 3
108.	Сума рядків 570 — 600, 620, 630, графа 4	Форма N 2, рядок 160, графа 3
109.	Рядок 690, графа 3	Форма N 5, сума рядків 640 — 680, графа 3
110.	Рядок 690, графа 3	Форма N 3, рядок 430, графа 3
111.	Рядок 690, графа 3	Форма N 1, сума рядків 230, 240, графа 4
112.	Рядок 780, графи 3 — 9	Форма N 5, сума рядків 710 — 775, графи 3 — 9
113.	Рядки 710 — 780, графа 9	Форма N 5, рядки 710 — 780, сума граф 3, 4, 5 мінус графи 6, 7
114.	Рядок 780, мінус рядок 775, графи 3 і 9	Форма N 1, сума рядків 400, 410, 415, 417, 418 мінус рядок 416, графи 3 і 4
115.	Сума рядків 800 — 860, 880, графа 3	Форма N 1, рядок 100, графа 4

N з/п	Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники
116.	Рядок 870, графа 3	Форма N 1, рядок 110, графа 4
117.	Рядок 890, графа 3	Форма N 1, рядок 120, графа 4
118.	Рядок 900, графа 3	Форма N 1, рядок 130, графа 4
119.	Рядок 910, графа 3	Форма N 1, рядок 140, графа 4
120.	Рядок 920, графи 3, 4, 5	Форма N 5, сума рядків 800 — 910, графи 3, 4, 5
121.	Рядок 940, графа 3	Форма N 1, рядок 161, графа 4
122.	Рядок 1210	Форма N 5, сума рядків 1241 і 1251
123.	Рядок 1210	Декларація з податку на прибуток підприємства
124.	Рядок 1220, мінус рядок 1230	Форма N 1, рядок 060, графа 3
125.	Рядок 1230, мінус рядок 1220	Форма N 1, рядок 460, графа 3
126.	Рядок 1225	Форма N 5, рядок 1220 мінус або плюс рядок 1242, мінус або плюс рядок 1252
127.	Рядок 1225, мінус рядок 1235	Форма N 1, рядок 060, графа 4
128.	Рядок 1235, мінус рядок 1225	Форма N 1, рядок 460 графа 4
129.	Рядок 1235	Форма N 5, рядок 1230 плюс або мінус рядок 1243, плюс або мінус рядок 1253
130.	Рядок 1240	Форма N 5, рядок 1241 плюс або мінус рядок 1242, плюс або мінус рядок 1243
131.	Рядок 1240	Форма N 2, рядок 180, графа 3, плюс рядок 210, графа 3 або рядок 210, графа 3, мінус вписуваний рядок 185 «Дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності», графа 3
132.	Рядок 1250	Форма N 5, рядок 1251 плюс або мінус рядок 1252, плюс або мінус рядок 1253
133.	Рядок 1300	Форма N 5, сума рядків 080 і 260, графа 10, плюс рядок 1430, графа 8
133.1.	Рядок 1310	Форма N 5, сума рядків 1311, 1312, 1314 — 1317
134.	Рядок 1410, графа 13 і 17	Форма N 1 рядок 035 плюс рядок 037 мінус 036 графа 3 і 4
135.	Рядок 1410, графа 3 мінус графа 4 плюс графа 13	Форма N 1, рядок 035, графа 3
136.	Рядок 1410, графа 11 мінус графа 12 плюс графа 17	Форма N 1, рядок 035, графа 4
137.	Рядок 1410, графа 3 і 11	Форма N 1, рядок 036, графа 3 і 4

N з/п	Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники
138.	Рядки 1410 — 1415, графа 11	Форма N 5, рядки 1410 — 1415, графа 3, плюс графа 5, мінус графа 6, мінус графа 9, плюс графа 10
139.	Рядки 1410 — 1415, графа 12	Форма N 5, рядки 1410 — 1415, графа 4, мінус графа 7, плюс графа 8
140.	Рядки 1410 — 1415, графа 17	Форма N 5, рядки 1410 — 1415, графа 13, плюс графа 14, плюс або мінус графа 15, мінус графа 16
141.	Рядок 1410, графа 3 плюс графа 13, графа 11 плюс графа 17	Форма N 1, рядок 035 плюс рядок 037, графа 3 і 4 відповідно
142.	Рядок 1410, графи 3 — 17	Форма N 5, сума рядків 1411 — 1415, графи 3 — 17 відповідно
143.	Рядок 1410, графи 4 і 12	Форма N 1, рядок 037, графи 3 і 4 відповідно
144.	Рядки 1420 — 1424, графа 11	Форма N 5, рядки 1420 — 1424, графа 3, плюс графа 5, мінус графа 6, мінус графа 9, плюс графа 10
145.	Рядки 1420 — 1424, графа 17	Форма N 5, рядки 1420 — 1424, графа 13, плюс графа 14, плюс або мінус графа 15, мінус графа 16
146.	Рядок 1420, графа 3 плюс графа 13	Форма N 1, рядок 110 графа 3
147.	Рядок 1420, графа 3 плюс графа 13, графа 11 плюс графа 17	Форма N 1 рядок 110, графи 3 і 4 відповідно
148.	Рядок 1420, графа 11 плюс графа 17	Форма N 1, рядок 110 графа 4
149.	Рядок 1420, графи 3 — 17	Форма N 5, сума рядків 1421 — 1424, графи 3 — 17 відповідно
150.	Рядок 1430, графи 3 — 17	Форма N 5, сума рядків 1410 і 1420, граф 3 — 17 відповідно
151.	Рядки 1500, 1520 і 1540, графа 3 мінус графа 4	Форма N 5, рядки 1500, 1520 і 1540, графа 5 мінус графа 6
152.	Рядки 1500, 1520 і 1540, графа 11	Форма N 5, рядки 1500, 1520 і 1540, графа 5 мінус графа 6 мінус графа 7 плюс або мінус графа 10
153.	Рядок 1500, графи 3 — 11	Форма N 5, сума рядків 1510, 1513 — 1519, графи 3 — 11
154.	Рядки 1510 — 1519, 1530 — 1539, графа 11	Форма N 5, рядки 1510 — 1519, 1530 — 1539, графа 5, мінус графа 6, мінус графа 7, плюс або мінус графа 10
155.	Рядки 1510 — 1519, 1530 — 1539, графа 5	Форма N 5, рядки 1510 — 1519, 1530 — 1539, графа 3, мінус графа 4, якщо графа 3 > графи 4
156.	Рядки 1510 — 1519, 1530 — 1539, графа 6	Форма N 5, рядки 1510 — 1519, 1530 — 1539, графа 4, мінус графа 3, якщо графа 3 < графи 4
157.	Рядок 1520, графи 3 — 11	Форма N 5, сума рядків 1530, 1533 — 1539, графи 3 — 11
158.	Рядок 1540, графи 3 — 11	Форма N 5, рядок 1500, плюс рядок 1520 графи 3 — 11

N з/п	Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники
159.	Рядок 1540, графа 5	Форма N 2, рядок 061
160.	Рядок 1540, графа 6	Форма N 2, рядок 091
161.	Рядки 1500 — 1540, графа 10	Форма N 5, рядки 1500 — 1540, графа 8, мінус графа 9
Форма N 6 «Інформація за сегментами»		
162.	Сума граф 3 — 16 за рядками 010 — 390 відповідного року	Форма N 6, рядки 010 — 390, графи 17 і 18
163.	Рядок 010, графи 3 — 18	Форма N 6, сума рядків 011 — 013, графи 3 — 18
164.	Рядок 011, графи 17, 18	Форма N 2, рядок 035, графи 3, 4
165.	Рядок 013, плюс рядок 051, графи 17, 18	Форма N 2, рядок 060, графи 3, 4
166.	Рядок 020, графи 3 — 18	Форма N 6, сума рядків 021 і 022, графи 3 — 18
167.	Сума рядків 020 і 052, графи 17, 18	Форма N 2, сума рядків 110 і 120, графи 3 і 4
168.	Сума рядків 021, 022, 052, графи 17, 18	Форма N 2, сума рядків 110, 120, графи 3, 4
169.	Рядок 030, графи 17, 18	Форма N 2, рядок 130, графи 3, 4 або різниця, включена до рядку 050 Форми N 6
170.	Рядок 040, графи 3 — 18	Форма N 6, сума рядків 010, 020, 030, графи 3 — 18
171.	Рядок 053, графи 17, 18	Форма N 2, рядок 200, графи 3, 4
172.	Рядок 060, графи 3 — 18	Форма N 6, рядок 012, графи 3 — 18
173.	Рядок 070, графи 3 — 18	Форма N 6, сума рядків 040, 050 мінус рядок 060, графи 3 — 18
174.	Рядок 070, графи 17, 18	Форма N 2, сума рядків 035, 060, 110, 120, 130, 185, 200, графи 3 і 4
175.	Рядок 080, графи 3 — 18	Форма N 6, сума рядків 081, 082, графи 3 — 18
176.	Рядок 081, графи 17, 18	Форма N 2, рядок 040, графи 3, 4
177.	Рядок 090, графи 17, 18	Форма N 2, рядок 070, графи 3, 4
178.	Рядок 100, графи 17, 18	Форма N 2, рядок 080, графи 3, 4
179.	Рядок 110, графи 17, 18	Форма N 2, рядок 090, графи 3, 4
180.	Рядок 120, графи 17, 18	Форма N 2, сума рядків 140, 150, графи 3, 4
181.	Рядок 121, графи 17, 18	Форма N 2, рядок 150, графи 3, 4
182.	Рядок 130, графи 17, 18	Форма N 2, рядок 160, графи 3, 4
183.	Рядок 140, графи 3 — 18	Форма N 6, сума рядків 080, 090, 100, 110, 120, 130, графи 3 — 18
184.	Рядок 153, графи 17, 18	Форма N 2, рядок 205, графи 3 і 4
185.	Рядок 154, графи 17, 18	Форма N 2, сума рядків 180, 210, графи 3 і 4

N з/п	Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники
186.	Рядок 160, графи 3 — 18	Форма N 6, рядок 082, графи 3 — 18
187.	Рядок 170, графи 3 — 18	Форма N 6, сума рядків 140, 150 мінус рядок 160, графи 3 — 18
188.	Рядок 180, графи 3 — 18	Форма N 6, рядок 040 мінус рядок 140, графи 3 — 18
189.	Рядок 190, графи 3 — 18	Форма N 6, рядок 070 мінус рядок 170, графи 3 — 18
190.	Рядок 190, графи 17, 18	Форма N 2, рядок 220 або 225, графи 3, 4
191.	Рядок 230, графи 3 — 18	Форма N 6, сума рядків 200 і 220, графи 3 — 18
192.	Рядок 230, графи 17, 18	Форма N 1, рядок 280, графи 3, 4
193.	Рядок 270, графи 3 — 18	Форма N 6, сума рядків 240 і 260, графи 3 — 18
194.	Рядок 270, графи 17, 18	Форма N 1, сума рядків 430, 480, 620 і 630, графи 3, 4
195.	Рядок 280, графи 17, 18	Форма N 5, рядок 340, графи 3 (за звітний і попередній рік)
196.	Рядок 290, графи 17, 18	Форма N 5, рядок 1300 (за звітний і попередній рік)
197.	Рядок 300, графи 17, 18	Форма N 6, рядок 011, графи 17, 18
198.	Рядок 310, графи 17, 18	Форма N 6, рядок 230, графи 17, 18
199.	Рядок 320, графи 17, 18	Форма N 6, рядок 280, графи 17, 18
200.	Рядок 350, графи 17, 18	Форма N 6, рядок 300, графи 17, 18
201.	Рядок 360, графи 17, 18	Форма N 6, рядок 310, графи 17, 18
202.	Рядок 370, графи 17, 18	Форма N 6, рядок 320, графи 17, 18

Примітка. У рядках 050, 150, 220 і 260 за графами 15 і 16 Форми N 6 наводяться ті показники, які не включені до відповідних показників у рядках 010, 020, 030, 080, 090 — 120, 130, 200 і 240 за графами 15 і 16 Форми N 6.

Показники форм фінансової звітності N 1 — N 6 наводяться в тисячах гривень без десяткових знаків, а показники форм N 1-м і N 2-м — у тисячах гривень з одним десятковим знаком.

Додаток Н.1

**Методичні рекомендації
з перевірки порівнянності показників фінансової звітності**
(Наказ Міністерства Фінансів України від 11.04.2013 № 476,
відповідно до останніх змін від 15.04.2014 № 401)

№ з/п	Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники
1	2	3
Форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»		
1.	Рядок 1000, графи 3 і 4	Форма № 1, рядок 1001 мінус рядок 1002, графи 3 і 4
2.	Рядок 1010, графи 3 і 4	Форма № 1, рядок 1011 мінус рядок 1012, графи 3 і 4
3.	Рядок 1015, графи 3 і 4	Форма № 1, рядок 1016 мінус рядок 1017, графи 3 і 4, у разі якщо інвестиційна нерухомість оцінюється за первісною вартістю
4.	Рядок 1020, графи 3 і 4	Форма № 1, рядок 1021 мінус рядок 1022, графи 3 і 4, у разі якщо довгострокові біологічні активи оцінюються за первісною вартістю
5.	Рядок 1095, графи 3 і 4	Форма № 1, сума рядків 1000, 1005, 1010, 1015, 1020, 1030, 1035, 1040, 1045, 1050, 1060, 1065, 1090, графи 3 і 4
6.	Рядок 1100, графи 3 і 4	Форма № 1, більше або дорівнює сумі рядків 1101, 1102, 1103, 1104, графи 3 і 4
7.	Рядок 1135, графи 3 і 4	Форма № 1, більше або дорівнює рядку 1136, графи 3 і 4
8.	Рядок 1165, графи 3 і 4	Форма № 1, більше або дорівнює сумі рядків 1166, 1167, графи 3 і 4
9.	Рядок 1180, графи 3 і 4	Форма № 1, більше або дорівнює сумі рядків 1181, 1182, 1183, 1184, графи 3 і 4
10.	Рядок 1195, графи 3 і 4	Форма № 1, сума рядків 1100, 1110, 1115, 1120, 1125, 1130, 1135, 1140, 1145, 1155, 1160, 1165, 1170, 1180, 1190, графи 3 і 4
11.	Рядок 1300, графи 3 і 4	Форма № 1, сума рядків 1095, 1195, 1200, графи 3 і 4
12.	Рядок 1410, графи 3 і 4	Форма № 1, більше або дорівнює сумі рядків 1411, 1412, графи 3 і 4
13.	Рядок 1425, графи 3 і 4	Форма № 1, як правило, менше або дорівнює рядку 1400, графи 3 і 4
14.	Рядок 1430, графи 3 і 4	Форма № 1, менше або дорівнює рядку 1400, графи 3 і 4
15.	Рядок 1495, графи 3 і 4	Форма № 1, сума рядків 1400, 1405, 1410, 1415, 1435 плюс або мінус рядок 1420 мінус рядки 1425, 1430, графи 3 і 4
16.	Рядок 1520, графи 3 і 4	Форма № 1, більше або дорівнює рядку 1521, графи 3 і 4
17.	Рядок 1525, графи 3 і 4	Форма № 1, більше або дорівнює рядку 1526, графи 3 і 4
18.	Рядок 1530, графи 3 і 4	Форма № 1, більше або дорівнює сумі рядків 1531, 1532, 1533, 1534, графи 3 і 4

№ з/п	Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники
1	2	3
19.	Рядок 1595, графи 3 і 4	Форма № 1, сума рядків 1500, 1505, 1510, 1515, 1520, 1525, 1530, 1535, 1540, 1545, графи 3 і 4
20.	Рядок 1620, графи 3 і 4	Форма № 1, більше або дорівнює рядку 1621, графи 3 і 4
21.	Рядок 1695, графи 3 і 4	Форма № 1, сума рядків 1600, 1605, 1610, 1615, 1620, 1625, 1630, 1635, 1640, 1645, 1650, 1660, 1665, 1670, 1690, графи 3 і 4
22.	Рядок 1900, графи 3 і 4	Форма № 1, сума рядків 1495, 1595, 1695, 1700, 1800, графи 3 і 4
23.	Рядок 1900, графи 3 і 4	Форма № 1, рядок 1300, графи 3 і 4
Форма № 1-м «Баланс»		
24.	Рядок 030, графи 3 і 4	Форма № 1-м, рядок 031 мінус рядок 032, графи 3 і 4
25.	Рядок 035, графи 3 і 4	Форма № 1, рядок 036 мінус рядок 037, графи 3 і 4, у разі якщо довгострокові біологічні активи оцінюються за первісною вартістю
26.	Рядок 080, графи 3 і 4	Форма № 1-м, сума рядків 020, 030, 035, 040, 070, графи 3 і 4
27.	Рядок 160, графи 3 і 4	Форма № 1-м, рядок 161 мінус рядок 162, графи 3 і 4
28.	Рядок 260, графи 3 і 4	Форма № 1-м, сума рядків 100, 110, 130, 160, 170, 210, 220, 230, 240, 250, графи 3 і 4
29.	Рядок 280, графи 3 і 4	Форма № 1-м, сума рядків 080, 260, 270, 275 графи 3 і 4
30.	Рядок 380, графи 3 і 4	Форма № 1-м, сума рядків 300, 320, 340 плюс або мінус рядок 350 мінус рядок 360, графи 3 і 4
31.	Рядок 620, графи 3 і 4	Форма № 1-м, сума рядків 500, 510, 530, 550, 570, 580, 605, 610, графи 3 і 4
32.	Рядок 640, графи 3 і 4	Форма № 1-м, сума рядків 380, 430, 480, 620, 630, графи 3 і 4
Форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»		
33.	Рядок 2010, графа 3	Форма № 2, рядок 2011 мінус рядок 2012 мінус рядок 2013 плюс рядок 2014, графа 3, у разі заповнення всіх цих рядків
34.	Рядок 2090, графа 3	Форма № 2, сума рядків 2000, 2010 мінус рядки 2050, 2070, графа 3
35.	Рядок 2095, графи 3	Форма № 2, сума рядків 2050, 2070 мінус рядки 2000, 2010, графа 3
36.	Рядок 2110, графа 3	Форма № 2, більше або дорівнює алгебраїчній сумі рядків 2111, 2112, графа 3
37.	Рядок 2120, графа 3	Форма № 2, більше або дорівнює сумі рядків 2121, 2122, графа 3
38.	Рядок 2180, графа 3	Форма № 2, більше або дорівнює сумі рядків 2181, 2182, графа 3
39.	Рядок 2190, графа 3	Форма № 2, сума рядків 2090, 2120 плюс або мінус рядки 2105, 2110 мінус рядки 2130, 2150, 2180 або рядок 2120 плюс або мінус рядки 2105, 2110 і мінус рядки 2095, 2130, 2150, 2180, графа 3

№ з/п	Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники
1	2	3
40.	Рядок 2195, графа 3	Форма № 2, сума рядків 2095, 2130, 2150, 2180 мінус рядок 2120 плюс або мінус рядки 2105, 2110 або сума рядків 2130, 2150, 2180 мінус рядки 2090, 2120 і плюс або мінус рядки 2105, 2110, графа 3
41.	Рядок 2240, графа 3	Форма № 2, більше або дорівнює рядку 2241, графа 3
42.	Рядок 2290, графа 3	Форма № 2, сума рядків 2190, 2200, 2220, 2240 мінус рядки 2250, 2255, 2270 і плюс або мінус рядок 2275 або сума рядків 2200, 2220, 2240 мінус рядки 2195, 2250, 2255, 2270 і плюс або мінус рядок 2275, графа 3
43.	Рядок 2295, графа 3	Форма № 2, сума рядків 2195, 2250, 2255, 2270 мінус рядки 2200, 2220, 2240 і плюс або мінус рядок 2275 або сума рядків 2250, 2255, 2270 мінус рядки 2190, 2200, 2220, 2240 і плюс або мінус рядок 2275, графа 3
44.	Рядок 2350, графа 3	Форма № 2, рядок 2290 плюс або мінус рядок 2300 плюс або мінус рядок 2305 мінус рядок 2295, графа 3
45.	Рядок 2355, графа 3	Форма № 2, рядок 2295 плюс або мінус рядок 2300 плюс або мінус рядок 2305 мінус рядок 2290, графа 3
46.	Рядок 2450, графа 3	Форма № 2, алгебраїчна сума рядків 2400 — 2445 графа 3
47.	Рядок 2460, графа 3	Форма № 2, рядок 2450 плюс або мінус рядок 2455 графа 3
48.	Рядок 2465, графа 3	Форма № 2, рядок 2460 плюс рядок 2350 мінус рядок 2355 графа 3
49.	Рядок 2550, графа 3	Форма № 2, сума рядків 2500 — 2520, графа 3
50.	Рядки 2000 — 2550, графа 4	Форма № 2 за аналогічний період попереднього року, рядки 2000 — 2550, графа 3 (якщо у звітному році не встановлено помилок за минулі роки)
Форма № 2-м «Звіт про фінансові результати»		
51.	Рядок 030, графа 3	Форма № 2-м, рядок 010 мінус рядок 020, графа 3
52.	Рядок 070, графа 3	Форма № 2-м, сума рядків 030, 040, 050, графа 3
53.	Рядок 120, графа 3	Форма № 2-м, сума рядків 080, 090, 100, графа 3
54.	Рядок 130, графа 3	Форма № 2-м, рядок 070 мінус рядок 120 графа 3
55.	Рядок 140, графа 3	Декларація з податку на прибуток підприємства
56.	Рядок 150, графа 3	Форма № 2-м, рядок 130 мінус рядок 140 графа 3
57.	Рядки 010 — 160, графа 4	Форма № 2-м за попередній рік, рядки 010 — 160, графа 3
Форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)»		
58.	Рядок 3195, графа 3	Форма № 3, сума рядків 3000, 3005, 3010, 3015, 3020, 3025, 3035, 3040, 3045, 3050, 3055, 3095, графа 3, мінус сума рядків 3100, 3105, 3110, 3115, 3135, 3140, 3145, 3150, 3155, 3190, графа 3
59.	Рядок 3195, графа 4	Форма № 3, сума рядків 3000, 3005, 3010, 3015, 3020, 3025, 3035, 3040, 3045, 3050, 3055, 3095, графа 4, мінус сума рядків 3100, 3105, 3110, 3115, 3135, 3140, 3145, 3150, 3155, 3190, графа 4

№ з/п	Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники
1	2	3
60.	Рядок 3295, графа 3	Форма № 3, сума рядків 3200, 3205, 3215, 3220, 3225, 3230, 3235, 3250, графа 3, мінус сума рядків 3255, 3260, 3270, 3275, 3280, 3290, графа 3
61.	Рядок 3295, графа 4	Форма № 3, сума рядків 3200, 3205, 3215, 3220, 3225, 3230, 3235, 3250, графа 4, мінус сума рядків 3255, 3260, 3270, 3275, 3280, 3290, графа 4
62.	Рядок 3395, графа 3	Форма № 3, сума рядків 3300, 3305, 3310, 3340, графа 3, мінус сума рядків 3345, 3350, 3355, 3360, 3365, 3370, 3375, 3390, графа 3
63.	Рядок 3395, графа 4	Форма № 3, сума рядків 3300, 3305, 3310, 3340, графа 4, мінус сума рядків 3345, 3350, 3355, 3360, 3365, 3370, 3375, 3390, графа 4
64.	Рядок 3400, графа 3	Форма № 3, рядок 3195, графа 3, плюс або мінус рядок 3295, графа 3, плюс або мінус рядок 3395, графа 3
65.	Рядок 3400, графа 4	Форма № 3, рядок 3195, графа 4, плюс або мінус рядок 3295, графа 4, плюс або мінус рядок 3395, графа 4
66.	Рядок 3405, графа 3	Форма № 1, рядок 1165, графа 3
67.	Рядок 3405, графа 3	Форма № 3, рядок 3415, графа 4 (якщо у звітному році не встановлено помилок за минулі роки)
68.	Рядок 3405, графа 4	Форма № 1, за аналогічний період попереднього року, рядок 1165, графа 3 (якщо у звітному році не встановлено помилок за минулі роки)
69.	Рядок 3415, графа 3	Форма № 1, рядок 1165, графа 4
70.	Рядок 3415, графа 3	Форма № 3, рядок 3405, графа 3, плюс або мінус рядок 3400, графа 3, плюс або мінус рядок 3410, графа 3
71.	Рядок 3415, графа 4	Форма № 1, за аналогічний період попереднього року, рядок 1165, графа 4 (якщо у звітному році не встановлено помилок за минулі роки)
	Рядок 3415, графа 4	Форма № 3, рядок 3405, графа 4, плюс або мінус рядок 3400, графа 4, плюс або мінус рядок 3410, графа 4
Форма № 3-н «Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)»		
73.	Рядок 3500, графа 3	Форма № 2, рядок 2290 графа 3
74.	Рядок 3500, графа 4	Форма № 2, рядок 2295 графа 3
75.	Рядок 3520, графа 3	Форма № 2, рядки 2255, 2270 графа 3 мінус рядки 2200, 2220, 2240, графа 3
76.	Рядок 3520, графа 4	Форма № 2, сума рядків 2200, 2220, 2240, мінус рядки 2250, 2255, 2270, графа 3
78.	Рядок 3570, графа 3	Форма № 3-н, різниця між сумою рядків 3500, 3505, 3510, 3515, 3520, 3550, 3560, графа 3 і сумою рядків 3510, 3515, 3520, 3540, 3550, 3560, графа 4
79.	Рядок 3570, графа 4	Форма № 3-н, різниця між сумою рядків 3500, 3510, 3515, 3520, 3540, 3550, 3560, графа 4 і сумою рядків 3510, 3515, 3520, 3550, 3560, графа 3
80.	Рядок 3195, графа 3	Форма № 3-н, рядок 3570, графа 3, мінус рядок 3580, графа 4 та мінус рядок 3585 графа 4

№ з/п	Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники
1	2	3
81.	Рядок 3195, графа 4	Форма № 3-н, рядок 3570, графа 4, плюс рядок 3580, графа 4
82.	Рядок 3295, графа 3	Форма № 3-н, різниця між сумою рядків 3200, 3205, 3515, 3220, 3225, 3230, 3235, 3250, графа 3 і сумою рядків 3255, 3260, 3270, 3275, 3280, 3290, графа 4
83.	Рядок 3295, графа 4	Форма № 3-н, різниця між сумою рядків 3255, 3260, 3270, 3275, 3280, 3290, графа 4 і сумою рядків 3200, 3205, 3215, 3220, 3225, 3230, 3235, 3250, графа 3
84.	Рядок 3395, графа 3	Форма № 3-н, різниця між сумою рядків 3300, 3305, 3310, 3340, графа 3 і сумою рядків 3345, 3350, 3355, 3360, 3365, 3370, 3375, 3390, графа 4
85.	Рядок 3395, графа 4	Форма № 3-н, різниця між сумою рядків 3345, 3350, 3355, 3360, 3365, 3370, 3375, 3390, графа 4 і сумою рядків 3300, 3305, 3310, 3340, графа 3
86.	Рядок 3400, графа 3	Форма № 3-н, сума рядків 3195, 3295, 3395, графа 3 або рядок 3195, графа 3 плюс рядок 3295, графа 3 мінус рядок 3395, графа 4 або рядок 3195, графа 3 мінус рядки 3295 і 3395, графа 4 або рядок 3195, графа 3 мінус рядок 3295, графа 4 плюс рядок 3395 графа 3 або рядок 3295, графа 3 мінус рядок 3195 і 3395, графа 4 або рядок 3295, графа 3 плюс рядок 3395, графа 3 мінус рядок 3195, графа 4 або рядок 3395, графа 3 мінус рядок 3195, графа 4 мінус рядок 3295, графа 4
87.	Рядок 3400, графа 4	Форма № 3-н, сума рядків 3195, 3295, 3395, графа 4 або рядок 3195, графа 4 плюс рядок 3295, графа 4 мінус рядок 3395, графа 3 або рядок 3195, графа 4 мінус рядки 3295 і 3395, графа 3 або рядок 3195, графа 4 мінус рядок 3295, графа 3 плюс рядок 3395, графа 4 або рядок 3295, графа 4 мінус рядок 3195 і 3395, графа 3 або рядок 3295, графа 4 плюс рядок 3395, графа 4 мінус рядок 3195, графа 3 або рядок 3395, графа 4 мінус рядок 3195, графа 3 мінус рядок 3295, графа 3
88.	Рядок 3405, графа 3	Форма № 1, рядок 1165, графа 3
89.	Рядок 3405, графа 3	Форма № 3-н, рядок 3415, графа 5 (якщо у звітному році не встановлено помилок за минулі роки)
91.	Рядок 3410, графа 4	Форма № 3-н, рядок 3515, графа 3
92.	Рядок 3415, графа 3	Форма № 1, рядок 1165, графа 4
93.	Рядок 3415, графа 3	Форма № 3-н, сума рядків 3400, 3405, 3410, графа 3
94.	Рядок 3415, графа 3	Форма № 3-н, сума рядків 3400, 3405, графа 3 мінус рядок 3410, графа 4 або сума рядків 3405, 3410, графа 3 мінус рядок 3400, графа 4 або сума рядків 3405, графа 3 мінус сума рядків 3400, 3410, графа 4
Форма № 4 «Звіт про власний капітал»		
95.	Рядок 4000, граfi 3 — 10	Форма № 1 (на 31 грудня попереднього року), рядки 1400 — 1495, графа 4, відповідно (з урахуванням вписуваних граф)
96.	Рядок 4000, граfi 3 — 10	Форма № 4 (за попередній рік), рядок 4300, граfi 3 — 10 відповідно (з урахуванням вписуваних граф)

№ з/п	Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники
1	2	3
97.	Рядок 4095, графи 3 — 10	Форма № 1 (на 31 грудня звітного року), рядки 1400 — 1495, графа 3 відповідно (якщо у звітному періоді не встановлено помилок за минулі роки) (з урахуванням вписуваних рядків)
98.	Рядок 4095, графи 3 — 10	Форма № 4, алгебраїчна сума рядків 4000, 4005, 4010 і 4090, графи 3 — 10 відповідно
99.	Рядок 4100, графа 7	Форма № 2, рядок 2350 або 2355, графа 3
100.	Рядок 4110, графа 4 і/або 5	Форма № 2, рядок 2460, графа 3
101.	Рядок 4205, графа 3 (позитивне значення)	Форма № 4, рядок 4205, графа 7 (від'ємне значення)
102.	Рядок 4210, графа 6 (позитивне значення)	Форма № 4, рядок 4210, графа 7 (від'ємне значення)
103.	Рядок 4295, графи 3 — 10	Форма № 4, алгебраїчна сума рядків 4100 — 4291, графи 3 — 10 відповідно (з урахуванням вписуваних граф)
104.	Рядок 4300, графи 3 — 10	Форма № 4, алгебраїчна сума рядків 4095 і 4295, графи 3 — 10 відповідно (з урахуванням вписуваних граф)
105.	Рядок 4300, графи 3 — 10	Форма № 1 (на 31 грудня звітного року), рядки 1400 — 1495, графа 4 відповідно (з урахуванням вписуваних рядків)
106.	Рядки 4000 — 4300, графа 10	Форма № 4, рядки 4000 — 4300, алгебраїчна сума граф 3 — 9 відповідно (з урахуванням вписуваних граф)
Форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»		
107.	Рядки 010 — 080, графа 14	Форма № 5, рядки 010 — 080, графа 3, мінус графа 4, плюс графа 5, плюс або мінус графа 6, мінус або плюс графа 7, мінус графа 8, плюс графа 9, мінус графа 10, мінус графа 11, плюс або мінус графа 12, мінус або плюс графа 13, плюс графа 15 відповідно
108.	Рядок 080, графи 3 і 14	Форма № 1, рядок 1001, графи 3 і 4
109.	Рядок 080, графи 4 і 15	Форма № 1, рядок 1002, графи 3 і 4
110.	Рядок 080, графи 3 — 15	Форма № 5, алгебраїчна сума рядків 010 — 070, графи 3 — 15 відповідно
111.	Рядок 090, графа 14	Форма № 5, рядок 090, графа 3 мінус графа 4 плюс графа 5 мінус графа 8, плюс графа 9 мінус графа 11, плюс або мінус графа 12, мінус або плюс графа 13
112.	Рядок 090, графа 3 мінус графа 4	Форма № 1, рядок 1050, графа 3
113.	Рядок 090, графа 14	Форма № 1, рядок 1050, графа 4
114.	Рядки 100 — 260, графа 14	Форма № 5, рядки 100 — 260, графа 3, мінус графа 4, плюс графа 5, плюс або мінус графа 6, мінус або плюс графа 7, мінус графа 8, плюс графа 9, мінус графа 10, мінус графа 11, плюс або мінус графа 12, мінус або плюс графа 13, плюс графа 15 відповідно
115.	Рядок 105, графи 3 і 14	Форма № 1, рядок 1015 плюс рядок 1017, графи 3 і 4
116.	Рядок 105 графа 14 мінус рядок 269	Форма № 1, рядок 1016, графа 4

№ з/п	Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники
1	2	3
117.	Рядок 105, графи 4 і 15	Форма № 1, рядок 1017, графи 3 і 4
118.	Рядок 260, графи 3 і 14 мінус рядок 105 графи 3 і 14	Форма № 1, рядок 1011, графи 3 і 4
119.	Рядок 260, графи 4 і 15 мінус рядок 105 графи 4 і 15	Форма № 1, рядок 1012, графи 3 і 4
120.	Рядок 260, графи 3 — 19	Форма № 5, алгебраїчна сума рядків 100 — 250, графи 3 — 19 відповідно
121.	Сума рядків 265 і 926	Форма № 1, рядок 1200 графа 4 (розбіжність на інші активи, призначені для продажу)
122.	Рядок 269	Форма № 1, рядок 1015 мінус рядок 1016 плюс рядок 1017, графа 4
123.	Рядок 340, графа 4	Форма № 1, рядок 1005, графа 4 (розбіжність на суму авансових платежів підрядникам для фінансування капітального будівництва)
124.	Рядок 340, графи 3 і 4	Форма № 5, сума рядків 280 — 330, графи 3 і 4
125.	Сума рядків 350 — 370, графа 4	Форма № 1, рядок 1030, графа 4
126.	Сума рядків 380 — 410, графа 4	Форма № 1, рядок 1035, графа 4
127.	Рядок 420, графа 5	Форма № 1, рядок 1160, графа 4
128.	Рядок 420, графи 3, 4, 5	Форма № 5, сума рядків 350 — 410, графи 3, 4, 5
129.	Сума рядків 421 — 423	Форма № 1, рядок 1035, графа 4
130.	Сума рядків 424 — 426	Форма № 1, рядок 1160, графа 4
131.	Сума рядків 440 — 490, графа 3	Форма № 2, рядок 2120, графа 3
132.	Сума рядків 440 — 490, графа 4	Форма № 2, рядок 2180, графа 3
133.	Рядок 491, графа 4	Форма № 5, рядок 775 графа 4
134.	Сума рядків 500 — 520, графа 3	Форма № 2, рядок 2200, графа 3
135.	Сума рядків 500 — 520, графа 4	Форма № 2, рядок 2255, графа 3
136.	Сума рядків 530, 550, 560, графа 3	Форма № 2, рядок 2220, графа 3
137.	Сума рядків 540, 550 і 560, графа 4	Форма № 2, рядок 2250, графа 3 плюс Форма № 5 рядок 342 плюс рядок 633
138.	Сума рядків 570 — 610, 630, графа 3	Форма № 2, рядок 2240, графа 3
139.	Сума рядків 570 — 600, 620, 630, графа 4	Форма № 2, рядок 2270, графа 3
140.	Рядок 690, графа 3	Форма № 5, сума рядків 640 — 680, графа 3
141.	Рядок 690, графа 3	Форма № 3, рядок 3415, графа 3

№ з/п	Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники
1	2	3
142.	Рядок 690, графа 3	Форма № 1, рядок 1165, графа 4
143.	Рядок 780, графи 3 — 9	Форма № 5, сума рядків 710 — 775, графи 3 — 9
144.	Рядки 710 — 780, графа 9	Форма № 5, рядки 710 — 780, сума граф 3, 4, 5 мінус графи 6, 7
145.	Сума рядків 800 — 860, 880, графа 3	Форма № 1, рядок 1100, графа 4
146.	Рядок 870, графа 3	Форма № 1, рядок 1110, графа 4
147.	Рядок 890, графа 3	Форма № 1, рядок 1102, графа 4
148.	Рядок 900, графа 3	Форма № 1, рядок 1103, графа 4
149.	Рядок 910, графа 3	Форма № 1, рядок 1104, графа 4
150.	Рядок 920, графи 3, 4, 5	Форма № 5, сума рядків 800 — 910, графи 3, 4, 5
151.	Рядок 940, графа 3	Форма № 1, рядок 1125, графа 4
152.	Рядок 1210	Форма № 5, сума рядків 1241 і 1251
153.	Рядок 1210	Декларація з податку на прибуток підприємства
154.	Рядок 1220, мінус рядок 1230	Форма № 1, рядок 1045, графа 3
155.	Рядок 1230, мінус рядок 1220	Форма № 1, рядок 1500, графа 3
156.	Рядок 1225	Форма № 5, рядок 1220 мінус або плюс рядок 1242, мінус або плюс рядок 1252
157.	Рядок 1225, мінус рядок 1235	Форма № 1, рядок 1045, графа 4
158.	Рядок 1235, мінус рядок 1225	Форма № 1, рядок 1500 графа 4
159.	Рядок 1235	Форма № 5, рядок 1230 плюс або мінус рядок 1243, плюс або мінус рядок 1253
160.	Рядок 1240	Форма № 5, рядок 1241 плюс або мінус рядок 1242, плюс або мінус рядок 1243
161.	Рядок 1240	Форма № 2, рядок 2300, графа 3
162.	Рядок 1250	Форма № 5, рядок 1251 плюс або мінус рядок 1252, плюс або мінус рядок 1253
163.	Рядок 1300	Форма № 5, сума рядків 080 і 260, графа 10, плюс рядок 1430, графа 8
164.	Рядок 1310	Форма № 5, сума рядків 1311, 1312, 1314 — 1317
165.	Рядок 1410, графи 13 і 17	Форма № 1 рядок 1020 плюс рядок 1022 мінус 1021 графи 3 і 4
166.	Рядок 1410, графа 3 мінус графа 4 плюс графа 13	Форма № 1, рядок 1020, графа 3
167.	Рядок 1410, графа 11 мінус графа 12 плюс графа 17	Форма № 1, рядок 1020, графа 4
168.	Рядок 1410, графи 3 і 11	Форма № 1, рядок 1021, графи 3 і 4
169.	Рядки 1410 — 1415, графа 11	Форма № 5, рядки 1410 — 1415, графа 3, плюс графа 5, мінус графа 6, мінус графа 9, плюс графа 10

№ з/п	Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники
1	2	3
170.	Рядки 1410 — 1415, графа 12	Форма № 5, рядки 1410 — 1415, графа 4, мінус графа 7, плюс графа 8
171.	Рядки 1410 — 1415, графа 17	Форма № 5, рядки 1410 — 1415, графа 13, плюс графа 14, плюс або мінус графа 15, мінус графа 16
172.	Рядок 1410, графа 3 плюс графа 13, графа 11 плюс графа 17	Форма № 1, рядок 1020 плюс рядок 1022, графи 3 і 4
173.	Рядок 1410, графи 3 — 17	Форма № 5, сума рядків 1411 — 1415, графи 3 — 17
174.	Рядок 1410, графи 4 і 12	Форма № 1, рядок 1022, графи 3 і 4
175.	Рядки 1420 — 1424, графа 11	Форма № 5, рядки 1420 — 1424, графа 3, плюс графа 5, мінус графа 6, мінус графа 9, плюс графа 10
176.	Рядки 1420 — 1424, графа 17	Форма № 5, рядки 1420 — 1424, графа 13, плюс графа 14, плюс або мінус графа 15, мінус графа 16
177.	Рядок 1420, графа 3 плюс графа 13	Форма № 1, рядок 1110 графа 3
178.	Рядок 1420, графа 3 плюс графа 13, графа 11 плюс графа 17	Форма № 1 рядок 1110, графи 3 і 4
179.	Рядок 1420, графа 11 плюс графа 17	Форма № 1, рядок 1110 графа 4
180.	Рядок 1420, графи 3 — 17	Форма № 5, сума рядків 1421 — 1424, графи 3 — 17
181.	Рядок 1430, графи 3 — 17	Форма № 5, сума рядків 1410 і 1420, графи 3 — 17
182.	Рядки 1500, 1520 і 1540, графа 3 мінус графа 4	Форма № 5, рядки 1500, 1520 і 1540, графа 5 мінус графа 6
183.	Рядки 1500, 1520 і 1540, графа 11	Форма № 5, рядки 1500, 1520 і 1540, графа 5 мінус графа 6 мінус графа 7 плюс або мінус графа 10
184.	Рядок 1500, графи 3 — 11	Форма № 5, сума рядків 1510, 1513 — 1519, графи 3 — 11
185.	Рядки 1510 — 1519, 1530 — 1539, графа 11	Форма № 5, рядки 1510 — 1519, 1530 — 1539, графа 5, мінус графа 6, мінус графа 7, плюс або мінус графа 10
186.	Рядки 1510 — 1519, 1530 — 1539, графа 5	Форма № 5, рядки 1510 — 1519, 1530 — 1539, графа 3, мінус графа 4, якщо графа 3 > графа 4
187.	Рядки 1510 — 1519, 1530 — 1539, графа 6	Форма № 5, рядки 1510 — 1519, 1530 — 1539, графа 4, мінус графа 3, якщо графа 3 < графа 4
188.	Рядок 1520, графи 3 — 11	Форма № 5, сума рядків 1530, 1533 — 1539, графи 3 — 11
189.	Рядок 1540, графи 3 — 11	Форма № 5, рядок 1500, плюс рядок 1520 графи 3 — 11
190.	Рядок 1540, графа 5	Форма № 2, рядок 2122, графа 3
191.	Рядок 1540, графа 6	Форма № 2, рядок 2182, графа 3
192.	Рядки 1500 — 1540, графа 10	Форма № 5, рядки 1500 — 1540, графа 8, мінус графа 9
Форма № 6 «Інформація за сегментами»		
193.	Сума граф 3 — 16 за рядками 010 — 390 відповідного року	Форма № 6, рядки 010 — 390, графи 17 і 18

№ з/п	Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники
1	2	3
194.	Рядок 010, графи 3 — 18	Форма № 6, сума рядків 011 — 013, графи 3 — 18
195.	Рядок 011, графи 17 і 18	Форма № 2, рядок 2000, графи 3 і 4
196.	Рядок 013, плюс рядок 051, графи 17 і 18	Форма № 2, рядок 2120, графи 3 і 4
197.	Рядок 020, графи 3 — 18	Форма № 6, сума рядків 021, 022, графи 3 — 18
198.	Сума рядків 020 і 052, графи 17 і 18	Форма № 2, сума рядків 2200, 2220, графи 3 і 4
199.	Сума рядків 021, 022, 052, графи 17 і 18	Форма № 2, сума рядків 2200, 2220, графи 3 і 4
200.	Рядок 030, графи 17 і 18	Форма № 2, рядок 2240, графи 3 і 4 або різниця, включена до рядку 050 Форми № 6
201.	Рядок 040, графи 3 — 18	Форма № 6, сума рядків 010, 020, 030, графи 3 — 18
202.	Рядок 060, графи 3 — 18	Форма № 6, рядок 012, графи 3 — 18
203.	Рядок 070, графи 3 — 18	Форма № 6, сума рядків 040, 050 мінус рядок 060, графи 3 — 18
204.	Рядок 080, графи 3 — 18	Форма № 6, сума рядків 081, 082, графи 3 — 18
205.	Рядок 081, графи 17 і 18	Форма № 2, рядок 2050, графи 3 і 4
206.	Рядок 090, графи 17 і 18	Форма № 2, рядок 2130, графи 3 і 4
207.	Рядок 100, графи 17 і 18	Форма № 2, рядок 2150, графи 3 і 4
208.	Рядок 110, графи 17 і 18	Форма № 2, рядок 2180, графи 3 і 4
209.	Рядок 120, графи 17 і 18	Форма № 2, сума рядків 2250, 2255, графи 3 і 4
210.	Рядок 121, графи 17 і 18	Форма № 2, рядок 2255, графи 3 і 4
211.	Рядок 130, графи 17 і 18	Форма № 2, рядок 2270, графи 3 і 4
212.	Рядок 140, графи 3 — 18	Форма № 6, сума рядків 080, 090, 100, 110, 120, 130, графи 3 — 18
213.	Рядок 160, графи 3 — 18	Форма № 6, рядок 082, графи 3 — 18
214.	Рядок 170, графи 3 — 18	Форма № 6, сума рядків 140, 150 мінус рядок 160, графи 3 — 18
215.	Рядок 180, графи 3 — 18	Форма № 6, рядок 040 мінус рядок 140, графи 3 — 18
216.	Рядок 190, графи 3 — 18	Форма № 6, рядок 070 мінус рядок 170, графи 3 — 18
217.	Рядок 190, графи 17 і 18	Форма № 2, рядок 2350 або 2355, графи 3 і 4
218.	Рядок 230, графи 3 — 18	Форма № 6, сума рядків 200 і 220, графи 3 — 18
219.	Рядок 230, графи 17 і 18	Форма № 1, рядок 1300, графи 3 і 4
220.	Рядок 270, графи 3 — 18	Форма № 6, сума рядків 240, 260, графи 3 — 18
221.	Рядок 270, графи 17 і 18	Форма № 1, сума рядків 1595, 1695, 1700, 1800, графи 3 і 4
222.	Рядок 280, графи 17 і 18	Форма № 5, рядок 340, графа 3 (за звітний і попередній рік)
223.	Рядок 290, графи 17 і 18	Форма № 5, рядок 1300, графа 3 (за звітний і попередній рік)
224.	Рядок 300, графи 17 і 18	Форма № 6, рядок 011, графи 17 і 18
225.	Рядок 310, графи 17 і 18	Форма № 6, рядок 230, графи 17 і 18
226.	Рядок 320, графи 17 і 18	Форма № 6, рядок 280, графи 17 і 18
227.	Рядок 350, графи 17 і 18	Форма № 6, рядок 300, графи 17 і 18
228.	Рядок 360, графи 17 і 18	Форма № 6, рядок 310, графи 17 і 18
229.	Рядок 370, графи 17 і 18	Форма № 6, рядок 320, графи 17 і 18

Додаток П

Порядок заповнення статей Балансу (Форма № 1) за даними бухгалтерських рахунків
для фінансової звітності по 2012 р. включно

Стаття балансу Актив	Код рядка	Дані бухгалтерського обліку (код рахунку/субрахунку)
I. Необоротні активи		
Нематеріальні активи:		
залишкова вартість	010	Ряд. 011 — ряд. 012
первісна вартість	011	Сальдо за Дт 12
накопичена амортизація	012	(Сальдо за Кт 133)
Незавершені капітальні інвестиції	020	Сальдо за Дт 15
Основні засоби:		
залишкова вартість	030	Ряд. 031 — ряд. 032
первісна вартість	031	Сальдо за Дт 10, 11
знос	032	(Сальдо за Кт 131, 132)
Довгострокові біологічні активи:		
справедлива (залишкова) вартість	035	Ряд. 036 — ряд. 037
первісна вартість	036	Сальдо за Дт 16
накопичена амортизація	037	(Сальдо за Кт 134)
Довгострокові фінансові інвестиції:		
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	040	Сальдо за Дт 141
інші фінансові інвестиції	045	Сальдо за Дт 142, 143
Довгострокова дебіторська заборгованість	050	Сальдо за Дт 181, 182, 183
Відстрочені податкові активи	060	Сальдо за Дт 17
Інші необоротні активи	070	Сальдо за Дт 184, 19
Усього за розділом I	080	Ряд.010 +ряд.020 +ряд.030 +ряд.035 +ряд.040 +ряд.045 +ряд.050 +ряд.060 +ряд.070
II. Оборотні активи		
Виробничі запаси	100	Сальдо за Дт 20, 22
Поточні біологічні активи	110	Сальдо за Дт 21
Незавершене виробництво	120	Сальдо за Дт 23, 25
Готова продукція	130	Сальдо за Дт 26, 27
Товари	140	Згорнуте сальдо по всіх субрахунках рах.28
Векселі одержані	150	Сальдо за Дт 34
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:		
чиста реалізаційна вартість	160	Ряд. 161 — ряд. 162
первісна вартість	161	Сальдо за Дт 36
резерв сумнівних боргів	162	(Сальдо за Кт 38)
Дебіторська заборгованість за розрахунками:		
з бюджетом	170	Сальдо за Дт 641, 642
за виданими авансами	180	Сальдо за Дт 371, 63
з нарахованих доходів	190	Сальдо за Дт 373
із внутрішніх розрахунків	200	Сальдо за Дт 682, 683
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	Сальдо за Дт 372, 374, 375, 376, 377, 684, 685, 65
Поточні фінансові інвестиції	220	Сальдо за Дт 352
Грошові кошти та їх еквіваленти:		
в національній валюті	230	Сальдо за Дт 301, 311, 313, 331, 333, 351
у тому числі в касі	231	Сальдо за Дт 301
в іноземній валюті	240	Сальдо за Дт 302, 312, 314, 332, 334, 351
Інші оборотні активи	250	Сальдо за Дт 643, 644
Усього за розділом II	260	Ряд.100 +ряд.110 +ряд.120 +ряд.130 +ряд.140 + ряд.150 +ряд.160 +ряд.170 +ряд.180 + ряд.190 +ряд.200 +ряд.210 +ряд.220 +ряд.230 +ряд.240 +ряд.250
III. Витрати майбутніх періодів	270	Сальдо за Дт 39
Баланс	280	Ряд.080 + ряд.260 + ряд.270

Продовж. Додатку П

Стаття балансу Пасив	Код рядка	Дані бухгалтерського обліку (код рахунку/субрахунку)
I. Власний капітал		
Статутний капітал	300	Сальдо за Кт 40
Пайовий капітал	310	Сальдо за Кт 41
Додатковий вкладений капітал	320	Сальдо за Кт 421
Інший додатковий капітал	330	Сальдо за Кт 422, 423, 424, 425
Резервний капітал	340	Сальдо за Кт 43
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	Сальдо за Кт 441 (Сальдо за Дт 442)
Неоплачений капітал	360	(Сальдо за Дт 46)
Вилучений капітал	370	(Сальдо за Дт 45)
Усього за розділом I	380	Ряд.300 + ряд.310 + ряд.320 + ряд.330 + ряд.340 + ряд.350(прибуток) — ряд.350(збиток) — ряд.360 — ряд.370
II. Забезпечення наступних витрат і платежів		
Забезпечення виплат персоналу	400	Сальдо за Кт 471, 472
Інші забезпечення	410	Сальдо за Кт 473, 474
Цільове фінансування	420	Сальдо за Кт 48
Усього за розділом II	430	Ряд.400 + ряд.410 + ряд.420
III. Довгострокові зобов'язання		
Довгострокові кредити банків	440	Сальдо за Кт 501, 502, 503, 504
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450	Сальдо за Кт 505, 506, 51, 52
Відстрочені податкові зобов'язання	460	Сальдо за Кт 54
Інші довгострокові зобов'язання	470	Сальдо за Кт 53, 55
Усього за розділом III	480	Ряд.440 + ряд.450 + ряд.460 + ряд.470
IV. Поточні зобов'язання		
Короткострокові кредити банків	500	Сальдо за Кт 60
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510	Сальдо за Кт 61
Векселі видані	520	Сальдо за Кт 62
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	Сальдо за Кт 63
Поточні зобов'язання за розрахунками:		
з одержаних авансів	540	Сальдо за Кт 681
з бюджетом	550	Сальдо за Кт 641
з позабюджетних платежів	560	Сальдо за Кт 642
зі страхування	570	Сальдо за Кт 65
з оплати праці	580	Сальдо за Кт 66
з учасниками	590	Сальдо за Кт 67
із внутрішніх розрахунків	600	Сальдо за Кт 682, 683
Інші поточні зобов'язання	610	Сальдо за Кт 372, 643, 644, 684, 685
Усього за розділом IV	620	Ряд.500 + ряд.510 + ряд.520 + ряд.530 + ряд.540 + ряд.550 + ряд.560 + ряд.570 + ряд.580 + ряд.590 + ряд.600 + ряд.610
V. Доходи майбутніх періодів	630	Сальдо за Кт 69
Баланс	640	Ряд.380 + ряд.430 + ряд.480 + ряд.620 + ряд.630

Додаток П.1

Порядок заповнення статей Балансу (Звіту про фінансовий стан) (Форма № 1) за даними бухгалтерських рахунків, починаючи зі звітності за 1-й квартал 2013 р. відповідно до Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності [12] (додаткові статті надано відповідно до цих Методичних рекомендацій у пов'язанні із Додатком 3 до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [15] без відображення додаткових статей щодо страхової діяльності та інших додаткових статей, які окремо не виділено у Методичних рекомендаціях)

Стаття балансу Актив	Код рядка	Дані бухгалтерського обліку (код рахунку/субрахунку)
I. Необоротні активи		
Нематеріальні активи	1000	Ряд. 1001 — ряд. 1002
первісна вартість	1001	Сальдо за Дт 12
накопичена амортизація	1002	(Сальдо за Кт 133)
Незавершені капітальні інвестиції	1005	Сальдо за Дт 15
Основні засоби		
Основні засоби	1010	Ряд. 1011 — ряд. 1012
первісна вартість	1011	Сальдо за Дт 10, 11
знос	1012	(Сальдо за Кт 131, 132)
Інвестиційна нерухомість	1015	Сальдо за Дт.
Довгострокові біологічні активи	1020	Різниця між Сальдо за Дт 16 і (Сальдо за Кт 134)
Довгострокові фінансові інвестиції:		
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	Сальдо за Дт 141
інші фінансові інвестиції	1935	Сальдо за Дт 142, 143
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	Сальдо за Дт 181, 182, 183
Відстрочені податкові активи	1045	Сальдо за Дт 17
Інші необоротні активи	1090	Сальдо за Дт 184, 19
Усього за розділом I	1095	Ряд.1000 +ряд.1005 +ряд.1015 +ряд.1020 +ряд.1030 +ряд.1035 +ряд.1040 +ряд.1045 +ряд.1090
II. Оборотні активи		
Запаси (додаткові статті за видами запасів (1101, 1102, 1103, 1104)	1100	Сальдо за Дт 20, 22, 23, 25,26,27, 28 (за мінусом 285 та крім 286)
Поточні біологічні активи	1110	Сальдо за Дт 21
Векселі одержані (додаткова стаття)	1120	Сальдо за Дт 34
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги:	1125	Чиста реалізаційна вартість Дт 36 — Кт 38
Дебіторська заборгованість за розрахунками:		
за виданими авансами	1130	Сальдо за Дт 371, 63
з бюджетом	1135	Сальдо за Дт 641, 642
в тому числі з податку на прибуток	1136	Сальдо Дт 641 (з податку на прибуток)
з нарахованих доходів (додаткова стаття)	1140	Сальдо за Дт 373
із внутрішніх розрахунків(додаткова стаття)	1145	Сальдо за Дт 682, 683
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	Сальдо за Дт 372, 374, 375, 376, 377, 684, 685, 65
Поточні фінансові інвестиції	1160	Сальдо за Дт 352
Гроші та їх еквіваленти:	1165	Сальдо за Дт 301, 302, 311, 312,313, 314, 331, 332, 333, 334, 351
Витрати майбутніх періодів	1170	Сальдо за Дт 39
Інші оборотні активи	1190	Сальдо за Дт 643, 644
Усього за розділом II	1195	Ряд.1100 +... + ряд.119 (крім ряд. 1135)
III. Необоротні активи, утримувані для продажу та групи вибуття	1200	Дт 286
Баланс	1300	Ряд.1095 + ряд.1195 + ряд.1200

Продовж. Додатку П

Стаття балансу Пасив	Код рядка	Дані бухгалтерського обліку (код рахунку/субрахунку)
I. Власний капітал		
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	Сальдо за Кт 40
Капітал у дооцінках	1405	Сальдо за Кт 41
Додатковий капітал	1410	Сальдо за Кт 42
Резервний капітал	1415	Сальдо за Кт 43
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	Сальдо за Кт 441 (Сальдо за Дт 442)
Неоплачений капітал	1425	(Сальдо за Дт 46)
Вилучений капітал	1430	(Сальдо за Дт 45)
Усього за розділом I	1495	Ряд. 1400 + ряд. 1405 + ряд. 1410 + ряд. 1415 + ряд. 1420 (прибуток) — ряд. 1420 (збиток) — ряд. 1425 — ряд. 1430
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення		
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	Сальдо за Кт 54
Довгострокові кредити банків	1510	Сальдо за Кт 50
Інші довгострокові зобов'язання	1515	Сальдо за Кт 51, 52, 53, 55
Довгострокові забезпечення	1520	Сальдо за Кт 47 (крім 475 та 476), якщо забезпечення визнано довгостроковими шляхом попередніх (прогнозних) оцінок
Цільове фінансування	1525	Сальдо за Кт 48
Страхові резерви (додаткова стаття)	1530	Сальдо за Кт 49
Призовий фонд (додаткова стаття)	1540	Сальдо за Кт 475
Резерв на виплату джек-поту (додаткова стаття)	1545	Сальдо за Кт 476
Усього за розділом II	1595	Ряд. 1500 + + ряд. 1525
III. Поточні зобов'язання і забезпечення		
Короткострокові кредити банків	1600	Сальдо за Кт 60
Векселі видані (додаткова стаття)	1605	Сальдо за Кт 62
Поточна кредиторська заборгованість за:		
довгостроковими зобов'язаннями	1610	Сальдо за Кт 61
товари, роботи, послуги	1615	Сальдо за Кт 63
розрахунками з бюджетом	1620	Сальдо за Кт 641, 642
у тому числі з податку на прибуток	1621	Сальдо за Кт 641 (з податку на прибуток)
розрахунками зі страхування	1625	Сальдо за Кт 65
розрахунками з оплати праці	1630	Сальдо за Кт 66
за одержаними авансами (додаткова стаття)	1635	Сальдо за Кт 681
за розрахунками з учасниками (додаткова стаття)	1640	Сальдо за Кт 67
із внутрішніх розрахунків (додаткова стаття)	1645	Сальдо за Кт 682, 683
Поточні забезпечення	1660	Сальдо за Кт 47, якщо забезпечення планується використати протягом 12 місяців з дати балансу
Доходи майбутніх періодів	1665	Сальдо за Кт 69
Інші поточні зобов'язання	1690	Сальдо за Кт 372, 643, 644, 684, 685
Усього за розділом III	1695	Ряд. 1600 + ... + ряд. 1690 (крім ряд. 1621)
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	Сальдо за Кт 680
Баланс	1900	Сума ряд. 1495 + ряд. 1595 + ряд. 1695 + ряд. 1700

Додаток Р

Порядок заповнення статей Звіту про фінансові результати (Форма № 2)
за даними бухгалтерських рахунків для звітності по 2012 рік включно

1. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття Звіту про фінансові результати	Код рядка	Дані бухгалтерського обліку (код рахунку/субрахунку)
1	2	3
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	Обороти за Кт 701, 702, 703
Податок на додану вартість	015	(Обороти за Кт 641 (з Дт 701, 702, 703))
Акцизний збір	020	(Обороти за Кт 641 (з Дт 701, 702, 703))
	025	
Інші вирахування з доходу	030	(Обороти за Кт 704 (без ПДВ) з Дт 701, 702, 703)
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	Ряд. 010 – ряд. 015 – ряд. 020 – ряд. 030
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	(Обороти за Дт 901, 902, 903)
Валовий:		
- прибуток	050	Ряд. 035 – ряд. 040 (якщо результат > 0)
- збиток	055	(Ряд. 040 – ряд. 035 (якщо результат < 0))
Інші операційні доходи	060	Обороти за Кт 71 (без ПДВ)
Адміністративні витрати	070	(Оборот за рах. 92)
Витрати на збут	080	(Оборот за рах. 93)
Інші операційні витрати	090	(Оборот за рах. 94)
Фінансові результати від операційної діяльності:		
прибуток	100	Ряд. 050 + ряд. 060 – ряд. 070 – ряд. 080 – ряд. 090
- збиток	105	(Ряд. 055 – ряд. 060 + ряд. 070 + ряд. 080 + ряд. 090)
Доход від участі в капіталі	110	Оборот за Кт 72
Інші фінансові доходи	120	Оборот за Кт 73
Інші доходи (1)	130	Оборот за Кт 74 (без ПДВ)
Фінансові витрати	140	(Оборот за рах. 95)
Витрати від участі в капіталі	150	(Оборот за рах. 96)
Інші витрати	160	(Оборот за рах. 97)
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:		
прибуток	170	Ряд. (100+110+120+130) – (140+150+160) або Ряд. (110+120+130) – (105+140+150+160)
збиток	175	(Ряд. (105+140+150+160) – (110+120+130))
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	(Оборот за субрах. 981)
Фінансові результати від звичайної діяльності:		
прибуток	190	Якщо заповнено ряд. 170: ряд. 170 – ряд. 180
збиток	195	(Якщо заповнено ряд. 175: ряд. 175)
Надзвичайні:		
доходи	200	Оборот за Кт 75
витрати	205	(Обороти за рах. 99)
Податки з надзвичайного прибутку	210	(Оборот за субрах. 982)
Чистий:		
прибуток	220	Ряд. (190+200) - ряд. (205+210)
збиток	225	(Ряд. (195+205+210) – ряд. 200)

Продовж. Додатку Р

II. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Стаття Звіту про фінансові результати	Код рядка	Дані бухгалтерського обліку (код рахунку/субрахунку)
1	2	3
Матеріальні затрати	230	Обороти за рах. 80
Витрати на оплату праці	240	Обороти за рах. 81
Відрахування на соціальні заходи	250	Обороти за рах. 82
Амортизація	260	Обороти за рах. 83
Інші операційні витрати	270	Обороти за рах. 84
Разом	280	Ряд.230 + ряд.240 + ряд.250 + ряд.260 + ряд.270

Додаток Р.1

Порядок заповнення Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (Форма № 2) за даними бухгалтерських рахунків, починаючи зі звітності за 1-й квартал 2013 р., відповідно до Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності» [12] (додаткові статті надано відповідно до цих Методичних рекомендацій у пов'язанні із Додатком 3 до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [15] без відображення додаткових статей щодо страхової діяльності та інших додаткових статей, які окремо не виділено у Методичних рекомендаціях)

1. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)	Код рядка	Дані бухгалтерського обліку (код рахунку/субрахунку)
1	2	3
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Обороти за Кт 79 у кореспонденції з Дт 701, 702, 703 (без ПДВ) та мінусом обороту за 704
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(Обороти за Кт 901, 902, 903 у кореспонденції з Дт 79)
Валовий: прибуток	2090	Ряд. 2000 – ряд.2050 (якщо результат > 0)
збиток	2095	(Ряд. 2050 – ряд.2000 (якщо результат < 0))
Інші операційні доходи	2120	Обороти за Кт 71 (без ПДВ)
Адміністративні витрати	2130	(Оборот за рах. 92)
Витрати на збут	2150	(Оборот за рах. 93)
Інші операційні витрати	2180	(Оборот за рах. 94)
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	Ряд.2090 + ряд.2120 – ряд.2130 – ряд.2150 – ряд.2180
збиток	2195	(Ряд.2095 – ряд.2120 + ряд.2130 + ряд.2150 + ряд.2180)
Дохід від участі в капіталі	2200	Оборот за Кт 72
Інші фінансові доходи	2220	Оборот за Кт 73
Інші доходи	2240	Оборот за Кт 74 (без ПДВ)
Фінансові витрати	2250	(Оборот за рах. 95)
Витрати від участі в капіталі	2255	(Оборот за рах. 96)
Інші витрати	2270	(Оборот за рах. 97)
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	Ряд.(2190+2200+2220+2240) – (2250+2255+2270)
збиток	2295	(Ряд.(2195+2250+2255+2270) – (2200+2220+2240))
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	(Оборот за рах. 98)
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	Прибуток чи збиток від припиненої діяльності після оподаткування
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	Ряд.2290 – Ряд.2300 + ряд. 2305 (прибуток) або – (збиток)
збиток	2355	Ряд.2295 – Ряд.2300 + ряд. 2305(збиток)

Продовж. Додатку Р

II СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)	Код рядка	Дані бухгалтерського обліку (код рахунку/субрахунку)
1	2	3
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	Оборот Кт 411 та 412 (сума дооцінки за мінусом уцінки)
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	Оборот Кт 413 (сума дооцінки за мінусом уцінки)
Накопичені курсові різниці	2410	Оборот Кт 423
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	Оборот Кт 72 (частка у доходах за методом участі в капіталі)
Інший сукупний дохід	2445	Оборот Кт 414 та ін., які не можна було виключити до попередніх статей цього розділу
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	Алгебраїчна сума рядків 2400, 2405, 2410, 2415, 2425
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	К-т 641 (у частині податку на прибуток, пов'язаного з іншим сукупним доходом)
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	Ряд. 2450 — ряд 2455
Сукупний дохід	2465	Сума рядків 2350, 2355 та 2460

II. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Стаття Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)	Код рядка	Дані бухгалтерського обліку (код рахунку/субрахунку)
1	2	3
Матеріальні затрати	2500	Обороти за рах. 80
Витрати на оплату праці	2505	Обороти за рах. 81
Відрахування на соціальні заходи	2510	Обороти за рах. 82
Амортизація	2515	Обороти за рах. 83
Інші операційні витрати	2520	Обороти за рах. 84
Разом	2550	Сума Ряд.2500 + ряд.2505 + ряд.2510 + ряд.2515 + ряд.2520

Додаток С

Перелік основних нормативних документів щодо бухгалтерського обліку в Україні з датами останніх змін станом на 01.06.2014 р.

№	Назва документу	Прийняття		Останні зміни	
		Дата	№	Дата	№
1	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	07.02.13	73	08.02.14	48
2	НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»	27.06.13	628	змін не було	
3	П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	31.03.99	87	не чинний	
4	П(С)БО 2 «Баланс»	31.03.99	87	не чинний	
5	П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»	31.03.99	87	не чинний	
6	П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів»	31.03.99	87	не чинний	
7	П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал»	31.03.99	87	не чинний	
8	П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	28.05.99	137	09.12.11	1591
9	П(С)БО 7 «Основні засоби»	27.04.00	92	08.02.14	48
10	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	18.10.99	242	27.06.13	627
11	П(С)БО 9 «Запаси»	20.10.99	246	09.12.11	1591
12	П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»	08.10.99	237	27.06.13	627
13	П(С)БО 11 «Зобов'язання»	31.01.00	20	08.02.14	48
14	П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»	26.04.00	91	27.06.13	627
15	П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»	30.11.01	559	27.06.13	627
16	П(С)БО 14 «Оренда»	28.07.00	181	27.06.13	627
17	П(С)БО 15 «Дохід»	29.11.99	290	27.06.13	627
18	П(С)БО 16 «Витрати»	31.12.99	318	27.06.13	627
19	П(С)БО 17 «Податок на прибуток»	28.12.00	353	27.06.13	627
20	П(С)БО 18 «Будівельні контракти»	28.04.01	205	09.12.11	1591
21	П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»	07.07.99	163	27.06.13	627
22	П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність»	30.06.99	176	09.12.11	1591
23	П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»	10.08.00	193	27.06.13	627
24	П(С)БО 22 «Вплив інфляції»	28.02.02	147	27.06.13	627
25	П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»	18.06.01	303	27.06.13	627
26	П(С)БО 24 «Прибуток на акцію»	16.07.01	344	09.12.11	1591
27	П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»	25.02.00	39	08.02.14	48
28	П(С)БО 26 «Виплати працівникам»	28.10.03	601	09.12.11	1591
29	П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»	07.11.03	617	08.02.14	48
30	П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»	24.12.04	817	09.12.11	1591
31	П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами»	19.05.05	412	27.06.13	627
32	П(С)БО 30 «Біологічні активи»	18.11.05	790	09.12.11	1591
33	П(С)БО 31 «Фінансові витрати»	28.04.06	415	08.02.14	48
34	П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»	02.07.07	779	09.12.11	1591
35	П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин»	26.08.08	1090	09.12.11	1591
36	П(С)БО 34 «Платіж на основі акцій»	30.12.08	1577	09.12.11	1591
37	ПБО «Податкові різниці»	25.01.11	27	27.06.13	627
38	План рахунків Бухгалтерського обліку	30.11.99	291	08.02.14	48
39	Інструкція до Плану рахунків бухгалтерського обліку	30.11.99	291	08.02.14	48

Додаток Т

Можливі елементи облікової політики (частково)

<i>№ з/п</i>	<i>Можливі складові облікової політики</i>	<i>Варіанти</i>	<i>Підстава</i>
1	Межа суттєвості	Визначається відповідними П(С)БО та керівництвом підприємства	П(С)БО 1 (по 2012 рік включно) НП(С)БО 1
2	Тривалість операційного циклу	Самостійно встановлюється підприємством	П(С)БО 2 (по 2012 рік включно) НП(С)БО 1
3	Строк корисного використання об'єкта основних засобів	Самостійно встановлюється підприємством	П(С)БО 7
4	Методи амортизації основних засобів	- прямолінійний; - зменшення залишкової вартості; - прискореного зменшення залишкової вартості; - кумулятивний; - виробничий; - мінімально допустимі строки корисного використання, встановлені податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу).	П(С)БО 7
5	Методи амортизації інших необоротних матеріальних активів	- прямолінійний; - виробничий; - метод нарахування 50% вартості, що амортизується, в першому місяці використання об'єкта і решти 50% вартості, що амортизується, в місяці їх вилучення з активів (списання з балансу); - метод нарахування 100% вартості в першому місяці використання об'єкта.	П(С)БО 7
6	Переоцінка необоротних активів	Самостійно встановлюється підприємством	П(С)БО 7
7	Періодичність зарахування сум до оцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку	Самостійно встановлюється підприємством	П(С)БО 7
8	Величина вартісного критерію належності матеріального активу до малоцінних необоротних	Самостійно встановлюється підприємством	П(С)БО 7
9	Строк корисного використання нематеріальних активів	Самостійно встановлюється підприємством	П(С)БО 8
10	Методи амортизації нематеріальних активів	- прямолінійний; - зменшення залишкової вартості; - прискореного зменшення залишкової вартості; - кумулятивний; - виробничий.	П(С)БО 8

№ з/п	Можливі складові облікової політики	Варіанти	Підстава
11	Одиниця обліку запасів	- найменування; - однорідна група (вид).	П(С)БО 9
12	Порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат	- із застосуванням окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат; - із застосуванням оцінки товарів за цінами продажу та окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат (на підприємствах роздрібно́ї торгівлі).	П(С)БО 9
13	Методи оцінки виходу запасів	- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; - середньозваженої собівартості; - собівартості перших за часом надходження запасів (FIFO); - нормативних затрат; - ціни продажу (на підприємствах роздрібно́ї торгівлі).	П(С)БО 9
14	Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	Самостійно встановлюється підприємством	П(С)БО 9
15	Методи визначення величини резерву сумнівних боргів	- застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості; - застосування коефіцієнту сумнівності.	П(С)БО 10
16	Спосіб розрахунку коефіцієнта сумнівності (за необхідністю)	- визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході; - класифікація дебіторської заборгованості за строками непогашення; - визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3-5 років.	П(С)БО 10
17	Створення забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат і платежів	- на виплату відпусток працівникам підприємства; - на додаткове пенсійне забезпечення; - на виконання гарантійних зобов'язань; - на реструктуризацію; - на виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами тощо.	П(С)БО 11
18	Суттєвий вплив	- володіння 20 або більше відсотками акцій (статутного капіталу) підприємства; - представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі підприємства; - участь у прийнятті рішень; - взаємообмін управлінським персоналом; - забезпечення підприємства необхідною техніко-економічною інформацією.	П(С)БО 12
19	Методи відображення фінансових інвестицій на дату балансу	- за справедливою вартістю; - за собівартістю інвестицій з урахуванням зменшення корисності; - участі в капіталі.	П(С)БО 12
20	База розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу	- кількість акцій; - сума операцій тощо.	П(С)БО 13

<i>№ з/п</i>	<i>Можливі складові облікової політики</i>	<i>Варіанти</i>	<i>Підстава</i>
21	Методи оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг	- вивчення виконаних робіт; - визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані; - визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній вартості таких витрат.	П(С)БО 15
22	Методи калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Самостійно обирається підприємством	П(С)БО 16
23	Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Самостійно обирається підприємством	П(С)БО 16
24	Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат	Самостійно обирається підприємством	П(С)БО 16
25	База розподілу загальновиробничих змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат	- години роботи; - заробітна плата; - обсяг діяльності; - прямі витрати тощо.	П(С)БО 16
26	Періодичність ведення обліку відстрочених активів і зобов'язань	- щокварталу, на дату проміжної фінансової звітності; - раз на рік, на дату річної фінансової звітності.	П(С)БО 17
27	Методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом	- вимірювання та оцінка виконаної роботи; - співвідношення обсягу завершені частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі; - співвідношення фактичних витрат із початку виконання будівельного контракту до дати балансу очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.	П(С)БО 18
28	База розподілу загальновиробничих витрат при нормальній потужності	- прямі витрати; - обсяги доходів; - прямі витрати на оплату праці; - відпрацьований будівельними машинами і механізмами час.	П(С)БО 18
29	Застосування чи не застосування для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів середньозваженого валютного курсу відповідного місяця	Самостійно встановлюється підприємством	П(С)БО 21

№ з/п	Можливі складові облікової політики	Варіанти	Підстава
30	Перелік пов'язаних сторін	- підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб; - підприємства і фізичні особи, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність, а також близькі члени родини такої фізичної особи.	П(С)БО 23
31	Методи оцінки активів чи зобов'язань в операціях пов'язаних сторін	- порівнюваної неконтрольованої ціни; - ціни перепродажу; - «витрати плюс»; - балансової вартості.	П(С)БО 23
32	Вартість залишку незавершеного виробництва і готової продукції (для суб'єктів малого підприємництва)	- інвентаризацією на кінець звітного року (або кварталу) встановлюється залишок незавершеного виробництва, який оцінюється за прямими матеріальними витратами і прямими витратами на оплату праці; - вартість залишку визначається на підставі первинних документів, якими оформляється рух готової продукції. Залишок готової продукції оцінюється за справедливою вартістю (ціна реалізації за вирахуванням непрямих податків, витрат на збут і суми прибутку, виходячи з прибутку для цього конкретного виду готової продукції),	П(С)БО 25
33	Програми виплат працівникам	Самостійно визначається підприємством відповідно до чинного законодавства	П(С)БО 26
33	Види сегментів та їх приретеність	- географічний виробничий; - географічний збутовий; - господарський.	П(С)БО 29
35	Підхід до обліку фінансових витрат	- включення фінансових витрат до того звітного періоду, в якому вони були нараховані; - капіталізація фінансових витрат.	П(С)БО 31
36	Кваліфікаційні активи	Самостійно визначається підприємством з урахуванням суттєвості часу, необхідного для їх створення.	П(С)БО 31

Перелік облікових регістрів, що використовуються при застосуванні різних форм обліку

Номер рахунку бухгалтерського обліку	Форми обліку					Спрошена [10]
	Журнальна [9]		Книжково-журнальна [2]			
	За дебетом рахунку № відомості (В)	За кредитом рахунку № журналу (Ж)	№ журналу	№ книги		
1	2	3	4	5	6	
10		Ж 4 Розділ І		К-26	4-М Розділ І	
11		Ж 4 Розділ І		К-26		
12	В 4.3	Ж 4 Розділ І		К-26, К-27		
13		Ж 4 Розділ І		К-39	4-М Розділ І	
14	В 4.2	Ж 4 Розділ ІІ		К-39	4-М Розділ ІІ	
15	В 4.1	Ж 4 Розділ ІІ		К-39	4-М Розділ ІІ	
16		Ж 4 Розділ І			4-М Розділ І	
17		Ж 3 Розділ ІІ		К-17		
181		Ж 3 Розділ І			4-М Розділ ІІ	
182				К-39		
183				К-17		
184		Ж 4 Розділ ІІ		К-17		
19		Ж 4 Розділ І		К-17		
20	В 5.1	Ж 5 Розділ ІІІ	К-8	К-27, К-30	2-М	
21			К-8	К-27, К-30	2-М	
22	В 5.1	Ж 5 Розділ ІІІ		К-27		
23	В 5.1	Ж 5 Розділ ІІІ		К-39	5-М Розділ ІІ	
24	В 5.1	Ж 5 Розділ ІІІ		К-39		
25	В 5.1	Ж 5 Розділ ІІІ	К-6	К-27, К-30		
26	В 5.1	Ж 5 Розділ ІІІ	К-6	К-27, К-30	2-М	
27			К-6	К-27		
281		Ж 5 Розділ ІІІ Ж 5 Розділ ІУ	К-2	К-27		
282 роздріб	В 5.1		К-3			
282 харчування			К-4	К-27		
282 заготівля			К-5	К-27, К-29, К-30		

1	2	3	4	5	6
285					
30	В 1.1	Ж 1	К-1	К-39	1-М Розділ І
31	В 1.2	Ж 1	К-1, К-1а		1-М Розділ ІІ
331, 332	В 1.3	Ж 1		К-17, К-39	
333, 334				К-13	
34	В 3.4	Ж 3 Розділ І		К-17, К-39	
35	В 4.2	Ж 4 Розділ ІІ		К-17, К-39	
36	В 3.1	Ж 3 Розділ І		К-16, К-16а, К-17	4-М Розділ ІІ
371				К-17	
372			К-10		
373, 374				К-17	
375				К-17, К-19	
376				К-17	
377				К-17	
38	В 3.2	Ж 3 Розділ І		К-17	3-М Розділ І
39		Ж 3 Розділ І		К-39	
40		Ж 5 Розділ ІІІ		К-39	5-М Розділ ІV
41		Ж 7		К-39	5-М Розділ ІV
42		Ж 7		К-20, К-20-1, К-39	
43	В 7.1	Ж 7		К-39	
44		Ж 7		К-39	
45	В 7.2	Ж 7		К-39	5-М Розділ ІІІ
46		Ж 7		К-39	
47	В 7.3	Ж 7		К-39	5-М Розділ ІV
48		Ж 7		К-17, К-39	
49		Ж 2		К-17, К-39	
50		Ж 2		К-17, К-39	
51		Ж 3 Розділ І		К-17, К-39	
52		Ж 3 Розділ ІІ		К-17, К-39	
53		Ж 3 Розділ ІІ		К-17, К-39	
54		Ж 3 Розділ ІІ		К-17, К-39	

Продовж. додатку У

1	2	3	4	5	6
55		Ж 3 Розділ II		К-17, К-39	3-М Розділ I
60		Ж 2	К-1, К-1а	К-39	
61		Ж 3 Розділ II		К-17, К-39	
62	В 3.4	Ж 3 Розділ I		К-17, К-39	
63	В 3.3	Ж 3 Розділ I		К-15, К-15а, К-17	
64	В 3.6	Ж 3 Розділ II		К-17	3-М Розділ I
65		Ж 5 Розділ III		К-17	
661				К-18	
662		Ж 5 Розділ III		К-17	3-М Розділ II
663					
67		Ж 3 Розділ II		К-17	
681, 682, 685	В 3.5	Ж 3 Розділ I		К-17	3-М Розділ I
683, 684				К-39	
69		Ж 3 Розділ II		К-39	3-М Розділ I
701			К-6	К-39	
702		Ж 6	К-2, К-3, К-4, К-5	К-39	5-М Розділ III
703				К-39	
704				К-17, К-39	
71		Ж 6		К-39	
72		Ж 6		К-39	
73		Ж 6		К-39	
74		Ж 6		К-39	
75		Ж 6		К-39	
76		Ж 6		К-39	
79		Ж 6		К-39	5-М Розділ III
80		Ж 5А Розділ IIIА		К-39	
81		Ж 5А Розділ IIIА		К-39	
82		Ж 5А Розділ IIIА		К-39	
83		Ж 5А Розділ IIIА		К-39	
84		Ж 5А Розділ IIIА		К-39	5-М Розділ I
85		Ж 5А Розділ IIIА		К-39	5-М Розділ I

1	2	3	4	5	6
901		Ж 5 Розділ 1		К-17, К-39	
902				К-17, К-39	
903				К-39	
91				К-25, К-39	
92		Ж 5 Розділ 3			
		Ж 5 Розділ 1		К-21	
93		Ж 5 Розділ 1		К-22	
				К-23	
				К-39	
93 виробн				К-39	
94		Ж 5 Розділ 1		К-39	
95		Ж 5 Розділ 1		К-39	
96		Ж 5 Розділ 1		К-39	
97		Ж 5 Розділ 1		К-39	
98		Ж 5 Розділ 1		К-39	
99		Ж 5 Розділ 1		К-39	
01	В 8			К-17	В 8 [10]
02, 03, 04				К-17, К-39	
05, 06				К-39	
07				К-17, К-39	
08				К-39	
09					
	Головна книга		Зведений меморіаль- ний ордер		Оборотно-сальдова відомість
	Реєстр депонованої заробітної плати		Ресстраційний жур- нал	К-40	
	Бухгалтерська довідка, аркуш-розшифровка		Головна книга	К-41	
			Оборотна відомість (вартісний облік)	К-42	
			Оборотна відомість (натурально- вартісний облік)	К-43	

Додаток Ф

Перелік типових форм первинних документів станом на 01.06.2014 р.

Об'єкт документування	Шифр затвердженої форми	Нормативний документ
1	2	3
Довіреність	М-2	Наказ Міністерства України № 192 від 21.06.1996 (не є чинним згідно з Наказом Держкомстату № 391 від 17.10.08)
Бланки суворої звітності	СЗ-1, СЗ-2, СЗ-3, СЗ-4, СЗ-5	Наказ Міністерства України № 67 від 11.03.1996
Основні засоби	ОЗ-1, ОЗ-2, ОЗ-3, ОЗ-4, ОЗ-5, ОЗ-6, ОЗ-7, ОЗ-8, ОЗ-9, ОЗ-14, ОЗ-15, ОЗ-16	Наказ Міністерства України № 352 від 29.12.1995
Нематеріальні активи	НА-1, НА-2, НА-3	Наказ Міністерства України № 732 від 22.11.2004
Сировина й матеріали	М-1, М-2а, М-3, М-4, М-7, М-8, М-9, М-10, М-11, М-12, М-13, М-14, М-15, М-15а, М-16, М-17, М-18, М-19, М-23, М-26	Наказ Міністерства України № 193 від 21.06.1996
	3-ПК(МС)	Наказ Міністерства економіки України № 176 від 01.07.2002
Малоцінні та швидкозношувані предмети	МШ-1, МШ-2, МШ-3, МШ-4, МШ-5, МШ-6, МШ-7, МШ-8	Наказ Міністерства України № 145 від 22.05.1996
Особовий склад	П-9, П-10, П-11	Наказ Міністерства України № 277 від 27.10.1995 (у редакції Наказу № 489 від 05.12.2008 з 01.01.2009)
Використання робочого часу та розрахунки з працівниками	П-1, П-2, П-3, П-4, П-5, П-6, П-7	Наказ Держкомстату України № 489 від 05.12.2008
Грошові операції	КО-1, КО-2, КО-3, КО-4, КО-5, відомість на виплату грошей	Положення НБУ № 637 від 15.12.2004 (у редакції Постанови Правління НБУ № 252 від 29.04.2009)
Транспортна документація	№ 2, № 1 (міжнародна), № 1-ТН, № 1-ТЗ	Наказ Міністерства та Міністерства України № 488/346 від 29.12.95 (не є чинним згідно з Наказом Міністерства інфраструктури та Міністерства економічного розвитку і торгівлі № 1005/1404 від 10.12.2013)

Продовж. додатку Ф

1	2	3
	№ 3	Наказ Міністерства України № 74 від 17.02.98 (не є чинним згідно з Наказом Держстату № 95 від 19.03.2013)
	1-ТТН(хліб)	Наказ Мінагрополітики України № 153 від 06.06.2001
	1-ТН (МС)	Наказ Мінагрополітики України № 176 від 01.07.2002
	1-ТН (алкогольні напої) 1-ТН (вкд) 1-ТН (спирт)	Наказ Міністерства транспорту та зв'язку України № 154 від 28.04.2005
Інвентаризація	Інв-1, Інв-2, Інв-3, Інв-4, Інв-5, Інв-6, Інв-8, Інв-9, Інв-10, Інв-11, Інв-17, Інв-18, Інв-19	Наказ ЦСУ СРСР № 453 від 10.06.1976 (у редакції Постанови Держкомстату СРСР № 241 від 28.12.1989
	М-21	Наказ Міністерства України № 193 від 21.06.1996
	НА-4	Наказ Міністерства України № 732 від 22.11.2004
	Додатки 1, 2, 3	Інструкція Міністерства України № 69 від 11.08.94
	Додаток 7	Положення НБУ № 637 від 15.12.2004
Побутові послуги	ПО-В1, ПО-Д1, ПО-Д2, ПО-О1, ПО-П1, ПО-П2, ПО-Р1, ПО-Ю1, ПО-ПА1, ПО-ПА2	Наказ Укрсоюзсервіса № 8 від 29.09.1995
Будівництво	КБ-2в, КБ-3, № 3 та ін.	Додатки Т-Ц до ДСТУ Б Д.1.1-1:2013 «Правила визначення вартості будівництва» Наказ Міністерства регіонального розвитку, будівництва та ЖКГ № 293 від 05.07.2013
	М-28, М-28а	Наказ Міністерства України № 193 від 21.06.1996
	М-29	Наказ ЦСУ СРСР № 613 від 24.11.82

Додаток Х

**Закон України
ПРО АУДИТОРСЬКУ ДІЯЛЬНІСТЬ****від 22.04.1993 р. № 3125-ХП**

(зі змінами та доповненнями, останні з яких від 16.10.2012 р. № 5463-VI)

Цей Закон визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації.

**Розділ І
ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ****Стаття 1. Сфера дії Закону**

Положення цього Закону діють на території України і поширюються на усіх суб'єктів господарювання незалежно від форм власності та видів діяльності.

Дія цього Закону не поширюється на аудиторську діяльність державних органів, їх підрозділів та посадових осіб, уповноважених законами України на здійснення державного фінансового контролю.

Стаття 2. Законодавство про аудиторську діяльність

Аудиторська діяльність у сфері фінансового контролю регулюється Господарським кодексом України, цим Законом, іншими нормативно-правовими актами та стандартами аудиту. У випадках, якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що містить цей Закон, то застосовуються правила міжнародного договору.

Особливості проведення інших видів аудиторської діяльності регулюються спеціальним законодавством.

Стаття 3. Аудиторська діяльність

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

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

Суттєвою є інформація, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів.

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

Аудит може проводитися з ініціативи суб'єктів господарювання, а також у випадках, передбачених законом (обов'язковий аудит).

Аудитори (аудиторські фірми) можуть надавати інші аудиторські послуги, пов'язані з їх професійною діяльністю, зокрема, по веденню та відновленню бухгалтерського обліку, у формі консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи і оцінки стану фінансово-господарської діяльності та

інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання. Аудитори (аудиторські фірми) можуть проводити перевірку іпотечного покриття відповідно до Закону України «Про іпотечні облігації».

Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), визначається Аудиторською палатою України відповідно до стандартів аудиту.

Стаття 4. Аудитор

Аудитором може бути фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України.

Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю як фізична особа — підприємець або у складі аудиторської фірми з дотриманням вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів.

Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю як фізична особа — підприємець лише після включення його до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

Аудиторам забороняється безпосередньо займатися іншими видами підприємницької діяльності, що не виключає їх права отримувати дивіденди від акцій та доходи від інших корпоративних прав.

Аудитором не може бути особа, яка має не погашену або не зняту судимість за вчинення злочину або на яку протягом останнього року накладалося адміністративне стягнення за вчинення корупційного правопорушення.

Аудитору забороняється використовувати свої повноваження з метою одержання неправомірної вигоди або прийняття обіцянки чи пропозиції такої вигоди для себе чи інших осіб.

Стаття 5. Аудиторська фірма

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

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

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

Керівником аудиторської фірми може бути тільки аудитор.

Стаття 6. Стандарти аудиту

При здійсненні аудиторської діяльності аудитори та аудиторські фірми застосовують відповідні стандарти аудиту.

Стандарти аудиту приймаються на основі стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів з дотриманням вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів.

Затвердження стандартів аудиту є виключним правом Аудиторської палати України. У випадках, передбачених законом, стандарти аудиту погоджуються з іншими суб'єктами.

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

Стаття 7. Аудиторський висновок та інші офіційні документи

Аудиторський висновок — документ, що складений відповідно до стандартів аудиту та передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінан-

сової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися при її складанні. Концептуальними основами можуть бути закони та інші нормативно-правові акти України, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, внутрішні вимоги та положення суб'єктів господарювання, інші джерела.

Аудиторські послуги у вигляді консультацій можуть надаватись усно або письмово з оформленням довідки та інших офіційних документів. Аудиторські послуги у вигляді експертиз оформляються експертним висновком або актом.

Результати надання інших аудиторських послуг оформляються відповідно до стандартів аудиту.

Аудиторський висновок аудитора іноземної держави при офіційному його поданні установі, організації або суб'єкту господарювання України підлягає підтвердженню аудитором України, якщо інше не встановлено міжнародним договором України.

Стаття 8. Обов'язкове проведення аудиту

Проведення аудиту є обов'язковим для:

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

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

3) емітентів цінних паперів та похідних (деривативів), а також при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів.

Проведення аудиту є обов'язковим також в інших випадках, передбачених законами України.

Стаття 9. Обов'язки суб'єктів господарювання при проведенні аудиту

Органи управління суб'єкта господарювання зобов'язані створити аудитору (аудиторській фірмі) належні умови для якісного виконання аудиту.

Органи управління суб'єкта господарювання несуть відповідальність за повноту і достовірність документів та іншої інформації, які надаються аудитору (аудиторській фірмі) для проведення аудиту чи надання інших аудиторських послуг.

Фінансова звітність суб'єкта господарювання, яка відповідно до закону підлягає обов'язковій аудиторській перевірці, повинна бути перевірена аудитором і оприлюднена відповідно до вимог законів України.

Розділ II СЕРТИФІКАЦІЯ АУДИТОРІВ І РЕЄСТР АУДИТОРСЬКИХ ФІРМ ТА АУДИТОРІВ

Стаття 10. Сертифікація аудиторів

Сертифікація (визначення кваліфікаційної придатності на зайняття аудиторською діяльністю) аудиторів здійснюється Аудиторською палатою України.

Порядок сертифікації аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків, затверджується Аудиторською палатою України за погодженням з Національним банком України.

Право на отримання сертифіката мають фізичні особи, які мають вищу економічну або юридичну освіту, документ про здобуття якої визнається в Україні, необхідні знання з питань аудиту, фінансів, економіки та господарського права, досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора.

Наявність необхідного обсягу знань для отримання сертифіката визначається шляхом проведення письмового кваліфікаційного іспиту за програмою, затвердженою Аудиторською палатою України.

Термін чинності сертифіката не може перевищувати п'яти років.

Продовження терміну чинності сертифіката здійснюється через п'ять років за підсумками контрольного тестування за фахом у порядку, встановленому Аудиторською палатою України.

За проведення сертифікації справляється плата в розмірі, встановленому Аудиторською палатою України, виходячи з кошторису витрат на утримання Аудиторської палати України.

Стаття 11. Реєстр аудиторських фірм та аудиторів

Реєстр аудиторських фірм та аудиторів — база даних, що містить інформацію про аудиторські фірми та аудиторів, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи — підприємці (далі — Реєстр).

Порядок ведення Реєстру визначається та забезпечується Аудиторською палатою України.

Реєстр не рідше одного разу на рік публікується у фаховому виданні Аудиторської палати України.

Аудиторські фірми та аудитори, які зареєстровані як фізичні особи — підприємці, мають право на здійснення аудиторської діяльності лише після включення їх до Реєстру.

Включеним до Реєстру аудиторським фірмам та аудиторам, зазначеним у частині четвертій цієї статті, видається свідоцтво відповідного зразка.

За включення до Реєстру справляється плата в розмірі, встановленому Аудиторською палатою України.

Розділ III АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА УКРАЇНИ

Стаття 12. Повноваження Аудиторської палати України

Повноваження Аудиторської палати України визначаються цим Законом та Статутом Аудиторської палати України.

Статут Аудиторської палати України приймається двома третинами голосів від загальної кількості членів Аудиторської палати України.

Аудиторська палата України:

- 1) здійснює сертифікацію осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю;
- 2) затверджує стандарти аудиту;
- 3) затверджує програми підготовки аудиторів та за погодженням з Національним банком України програми підготовки аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків;

- 4) веде Реєстр;
- 5) здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог цього Закону, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;
- 6) здійснює заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг;
- 7) регулює взаємовідносини між аудиторами (аудиторськими фірмами) в процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосовує до них стягнення;
- 8) здійснює інші повноваження, передбачені цим Законом та Статутом Аудиторської палати України.

Щорічно Аудиторська палата України отримує від аудиторських фірм та аудиторів звіти про виконані ними роботи, здійснює їх аналіз та подає до Кабінету Міністрів України узагальнену інформацію про стан аудиторської діяльності в Україні.

Стаття 13. Створення Аудиторської палати України

Аудиторська палата України функціонує як незалежний орган.

Аудиторська палата України є юридичною особою, веде відповідний облік та звітність.

Аудиторська палата України є неприбутковою організацією.

Аудиторська палата України набуває повноважень юридичної особи з дня її реєстрації у Міністерстві юстиції України на підставі заяви та Статуту, затвердженого в порядку, передбаченому цим Законом.

Аудиторська палата України формується на паритетних засадах шляхом делегування до її складу аудиторів та представників державних органів.

Загальна кількість членів Аудиторської палати України становить двадцять осіб.

Від державних органів делегують по одному представнику центральні органи виконавчої влади, що забезпечують формування та реалізують державну фінансову політику, державну політику економічного розвитку, Міністерство юстиції України, центральні органи виконавчої влади, що реалізують державну політику у сфері державної реєстрації (легалізації) об'єднань громадян, інших громадських формувань, державну податкову політику, державну політику у сфері статистики, державну політику у сфері державного фінансового контролю, Національний банк України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, та Рахункова палата.

До складу Аудиторської палати України від аудиторів делегуються в кількості десяти осіб висококваліфіковані аудитори з безперервним стажем аудиторської діяльності не менше п'яти років, представники фахових навчальних закладів та наукових організацій.

Право аудиторів обирати представників до складу Аудиторської палати України і бути обраними реалізується через рішення, які приймаються на з'їзді аудиторів України.

Порядок делегування представників до Аудиторської палати України визначається відповідно з'їздом аудиторів України, колегією державних органів або іншим вищим керівним органом.

Стаття 14. Діяльність Аудиторської палати України

Рішення Аудиторської палати України приймаються на її засіданнях простою більшістю голосів за наявності більш як половини її членів за винятком випадків, передбачених цим Законом та Статутом.

Аудиторська палата України здійснює регуляторну діяльність з урахуванням вимог Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

Аудиторська палата України може створювати на території України регіональні відділення, повноваження яких визначаються Аудиторською палатою України.

Термін повноважень члена Аудиторської палати України становить п'ять років. Одна і та ж особа не може бути делегована до Аудиторської палати України більше двох термінів підряд.

Призначення нових членів Аудиторської палати України замість вибулих здійснюється у встановленому цим Законом порядку.

Члени Аудиторської палати України, за винятком Голови Аудиторської палати України, виконують свої обов'язки на громадських засадах.

Джерелами фінансування діяльності Аудиторської палати України можуть бути: плата за проведення сертифікації фізичних осіб на право зайняття аудиторською діяльністю;

плата за включення до Реєстру;

добровільні внески, що надходять від професійних організацій аудиторів України;

інші джерела, не заборонені законодавством.

Для виконання своїх функцій Аудиторська палата України може створювати комісії із числа її членів. До роботи в комісіях можуть залучатись експерти, які не є членами Аудиторської палати України.

Ведення поточних справ в Аудиторській палаті України здійснює Секретаріат, який очолює завідуючий. Завідуючий Секретаріатом несе персональну відповідальність за ефективне використання майна та коштів Аудиторської палати України і створення належних умов для виконання функціональних обов'язків її членами.

Стаття 15. Голова Аудиторської палати України

Голова Аудиторської палати України виконує свої повноваження на професійній основі.

Голова Аудиторської палати України обирається з числа її членів на термін здійснення своїх повноважень члена Аудиторської палати України більшістю голосів від загальної кількості членів Аудиторської палати України.

Голова Аудиторської палати України може бути достроково звільнений з посади за рішенням Аудиторської палати України та в інших випадках, передбачених законодавством України.

Повноваження Голови Аудиторської палати України визначаються Статутом Аудиторської палати України.

Голова Аудиторської палати України забезпечує формування нового складу Аудиторської палати України.

Розділ IV

ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ТА НАДАННЯ ІНШИХ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

Стаття 16. Загальні умови проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг

Проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг здійснюється аудиторами, аудиторськими фірмами, які набули права на здійснення аудиторської діяльності відповідно до цього Закону.

Загальні умови проведення аудиту та інших аудиторських послуг визначаються стандартами аудиту, затвердженими Аудиторською палатою України.

Стаття 17. Підстави для проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг

Аудит проводиться на підставі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником.

Інші аудиторські послуги можуть надаватися на підставі договору, письмового або усного звернення замовника до аудитора (аудиторської фірми).

Замовник має право вільного вибору аудитора (аудиторської фірми) з дотриманням вимог цього Закону.

У договорі на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг передбачаються предмет і термін перевірки, обсяг аудиторських послуг, розмір і умови оплати, відповідальність сторін.

Стандартами аудиту можуть бути передбачені й інші істотні умови договору на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг.

Недійсними є будь-які положення договору, спрямовані на повне звільнення аудитора (аудиторської фірми) від встановленої законом майнової відповідальності за недостовірність аудиторського висновку чи іншого документа, в якому відображені результати аудиторської перевірки.

Документи, передані замовником аудиторю (аудиторській фірмі) для проведення аудиту, не підлягають розголошенню чи вилученню без згоди замовника.

Розділ V

ПРАВА ТА ОБОВ'ЯЗКИ АУДИТОРІВ І АУДИТОРСЬКИХ ФІРМ

Стаття 18. Права аудиторів і аудиторських фірм

Аудитори України мають право об'єднуватися в громадські організації за професійними ознаками, дотримуючись вимог цього Закону та інших законів.

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

Аудитори і аудиторські фірми під час здійснення аудиторської діяльності мають право:

1) самостійно визначати форми і методи проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг на підставі чинного законодавства, стандартів аудиту та умов договору із замовником;

2) отримувати необхідні документи, які мають відношення до предмета перевірки і знаходяться як у замовника, так і у третіх осіб.

Треті особи, які мають у своєму розпорядженні документи стосовно предмета перевірки, зобов'язані надати їх на вимогу аудитора (аудиторської фірми). Зазначена вимога повинна бути офіційно засвідчена замовником;

3) отримувати необхідні пояснення в письмовій чи усній формі від керівництва та працівників замовника;

4) перевіряти наявність майна, грошей, цінностей, вимагати від керівництва суб'єкта господарювання проведення контрольних оглядів, замірів виконаних робіт, визначення якості продукції, щодо яких здійснюється перевірка документів;

5) залучати на договірних засадах до участі в перевірці фахівців різного профілю.

Стаття 19. Обов'язки аудиторів і аудиторських фірм

Аудитори і аудиторські фірми зобов'язані:

1) в аудиторській діяльності дотримуватися вимог цього Закону, Закону України «Про засади запобігання і протидії корупції» та інших нормативно-правових актів, стандартів аудиту, принципів незалежності аудитора та відповідних рішень Аудиторської палати України;

2) належним чином проводити аудит та надавати інші аудиторські послуги;

3) повідомляти власників, уповноважених ними осіб, замовників про виявлені під час проведення аудиту недоліки ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

4) зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту та виконанні інших аудиторських послуг, не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб;

5) відповідати перед замовником за порушення умов договору відповідно до договору та закону;

6) обмежувати свою діяльність наданням аудиторських послуг та іншими видами робіт, які мають безпосереднє відношення до надання аудиторських послуг, у формі консультацій, перевірок або експертиз;

7) своєчасно подавати до Аудиторської палати України звіт про свою аудиторську діяльність.

Стаття 20. Спеціальні вимоги

Забороняється проведення аудиту:

1) аудитором, який має прямі родинні стосунки з членами органів управління суб'єкта господарювання, що перевіряється;

2) аудитором, який має особисті майнові інтереси в суб'єкта господарювання, що перевіряється;

3) аудитором — членом органів управління, засновником або власником суб'єкта господарювання, що перевіряється;

4) аудитором — працівником суб'єкта господарювання, що перевіряється;

5) аудитором — працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва суб'єкта господарювання, що перевіряється;

6) якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора;

7) аудитором в інших випадках, за яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності.

Членам адміністративних, керівних та контролюючих органів аудиторських фірм, які не є аудиторами, а також засновникам, власникам, учасникам аудиторських фірм забороняється втручатися в практичне виконання аудиту в спосіб, що порушує незалежність аудиторів, які здійснюють аудит.

Примітка. Прямими родинними стосунками є родинні стосунки з близькими особами, зазначеними в Законі України «Про засади запобігання і протидії корупції».

Розділ VI

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРІВ ТА АУДИТОРСЬКИХ ФІРМ

Стаття 21. Цивільно-правова відповідальність аудиторів та аудиторських фірм

За неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу цивільно-правову відповідальність відповідно до договору та закону.

Розмір майнової відповідальності аудиторів (аудиторських фірм) не може перевищувати фактично завданих замовнику збитків з їх вини.

Усі спори стосовно невиконання умов договору, а також спори майнового характеру між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником вирішуються у встановленому законом порядку.

Стаття 22. Інші види відповідальності аудиторів та аудиторських фірм

За неналежне виконання професійних обов'язків до аудитора (аудиторської фірми) можуть бути застосовані Аудиторською палатою України стягнення у вигляді попередження, зупинення чинності сертифіката на строк до одного року або анулювання сертифіката, виключення з Реєстру.

Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень визначається Аудиторською палатою України.

Рішення Аудиторської палати України щодо застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень можуть бути оскаржені до суду.

До аудиторів можуть бути застосовані інші види відповідальності відповідно до закону.

Розділ VII

ПРИКІНЦЕВІ ПОЛОЖЕННЯ

1. Цей Закон набирає чинності через три місяці з дня його опублікування.
2. Здійснення організаційних заходів щодо скликання з'їзду аудиторів покласти на Аудиторську палату України та Спілку аудиторів України (за їх згодою).
3. Кабінету Міністрів України у тримісячний строк з дня набрання чинності цим Законом:

внести до Верховної Ради України пропозиції щодо приведення законодавчих актів у відповідність із цим Законом;

забезпечити приведення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади своїх нормативно-правових актів у відповідність із цим Законом.

4. Національному банку України у тримісячний строк з дня набрання чинності цим Законом привести свої нормативно-правові акти у відповідність із цим Законом.

5. Аудиторській палаті України у тримісячний строк з дня набрання чинності цим Законом ініціювати процедуру створення Аудиторської палати України з дотриманням вимог цього Закону.

6. Державним органам, зазначеним у статті 13 цього Закону, протягом трьох місяців з дня набрання чинності цим Законом делегувати в порядку, визначеному цим Законом, відповідних представників до складу Аудиторської палати України».

Президент України

м. Київ 14 вересня 2006 року N 140-V

В. ЮЩЕНКО

Додаток Ц

**МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ, АУДИТУ, ОГЛЯДУ,
ІНШОГО НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ
ТА СУПУТНИХ ПОСЛУГ (видання 2010 року) [13]**

Частина 1

(чинність усіх стандартів цієї частини — з 15.12.2009 р.)

№	Назва	Стор.
МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ (МСКЯ)		
1	Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості та супутні послуги	41
АУДИТ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ (МСА)		
200–299 ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ТА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ		
200	Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту	76
210	Узгодження умов виконання з аудиту	107
220	Контроль якості аудиту фінансової звітності	128
230	Аудиторська документація	146
240	Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності	159
250	Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності	209
260	Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями	224
265	Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу	250
300–499 ОЦІНКА РИЗИКІВ ТА ДІЇ У ВІДПОВІДЬ НА ОЦІНЕНІ РИЗИКИ		
300	Планування аудиту фінансової звітності	263
315	Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища	276
320	Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту	329
330	Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики	338
402	Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги	362
450	Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту	388
500–599 АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ		
500	Аудиторські докази	399
501	Аудиторські докази — додаткові міркування щодо відібраних елементів	418
505	Зовнішні підтвердження	429
510	Перше завдання з аудиту — залишки на початок періоду	441
520	Аналітичні процедури	454
530	Аудиторська вибірка	463
540	Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації	482

№	Назва	Стор.
550	Пов'язані сторони	530
560	Подальші події	559
570	Безперервність	571
580	Письмові запевнення	589
600–699 ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ІНШИХ ФАХІВЦІВ		
600	Особливі міркування — аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)	605
610	Використання роботи внутрішніх аудиторів	665
620	Використання роботи експерта аудитора	663
700–799 АУДИТОРСЬКІ ВИСНОВКИ ТА ЗВІТНІСТЬ		
700	Формування думки та надання звіту щодо фінансової звітності	684
705	Модифікація думки у звіті незалежного аудитора	714
706	Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора	743
710	Порівняльна інформація — відповідні показники і порівняльна фінансова звітність	755
720	Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність	775
800–899 СПЕЦІАЛІЗОВАНІ СФЕРИ		
800	Особливі міркування — аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення	782
805	Особливі міркування — аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту	798
810	Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності	817

Частина II

№	Назва	Стор.
КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА		
	Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості	3
АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ		
1000–1100 Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПА)		
1000	Процедури міжбанківського підтвердження	27
1004	Взаємовідносини інспекторів з банківського нагляду та зовнішніх аудиторів	34
1006	Аудит фінансової звітності банків	60
1010	Розгляд екологічних питань при аудиті фінансової звітності	157
1012	Аудит похідних фінансових інструментів	184
1013	Електронна комерція: вплив на аудиторську перевірку фінансової звітності	232

№	Назва	Стор.
2000–2699 Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО)		
2400	Завдання з огляду фінансової звітності (раніше МСА 910) — чинність цього стандарту — з 15.12.2006 р.	246
2410	Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання — чинність цього стандарту — з 15.12.2006 р.	265
ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ, ЩО НЕ Є АУДИТАМИ ЧИ ОГЛЯДАМИ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ		
3000–3699 Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ)		
3000-3399 Застосовані для всіх завдань з надання впевненості		
3000	Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації — чинність цього стандарту — з 01.01.2005 р.	309
3400-3699 Стандарти для спеціалізованих сфер		
3400	Перевірка прогнозної фінансової інформації (раніше МСА 810)	330
3402	Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги — чинність цього стандарту — з 15.07.2011 р.	340
СУПУТНІ ПОСЛУГИ		
4000–4699 Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП)		
4400	Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації (раніше МСА 920)	390
4410	Завдання з підготовки інформації для фінансової звітності (раніше МСА 930)	400

Додаток Ц.1

**МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ, АУДИТУ, ОГЛЯДУ,
ІНШОГО НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ
ТА СУПУТНИХ ПОСЛУГ (видання 2012 року) [14]**

ЧАСТИНА 1

(чинність усіх стандартів цієї частини — з 15.12.2009 р., крім стор. 860-1017)

№	Назва	Стор.
МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ (МСКЯ)		
1	Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги	42
АУДИТ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ (МСА)		
200–299 ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ТА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ		
200	Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту	78
210	Узгодження умов завдань з аудиту	109
220	Контроль якості аудиту фінансової звітності	132
230	Аудиторська документація	151
240	Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності	165
250	Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності	213
260	Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями	229
265	Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу	256
300–499 ОЦІНКА РИЗИКІВ ТА ДІЇ У ВІДПОВІДЬ НА ОЦІНЕНІ РИЗИКИ		
300	Планування аудиту фінансової звітності	269
315	Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища	283
320	Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту	338
330	Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики	347
402	Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги	372
450	Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту	398
500–599 АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ		
500	Аудиторські докази	409
501	Аудиторські докази — додаткові міркування щодо відібраних елементів	428
505	Зовнішні підтвердження	440
510	Перше завдання з аудиту — залишки на початок періоду	452
520	Аналітичні процедури	465
530	Аудиторська вибірка	474
540	Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації	494

№	Назва	Стор.
550	Пов'язані сторони	542
560	Подальші події	572
570	Безперервність	584
580	Письмові запевнення	602
600–699 ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ІНШИХ ФАХІВЦІВ		
600	Особливі міркування — аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)	618
610	Використання роботи внутрішніх аудиторів	670
620	Використання роботи експерта аудитора	678
700–799 АУДИТОРСЬКІ ВИСНОВКИ ТА ЗВІТНІСТЬ		
700	Формування думки та надання звіту щодо фінансової звітності	700
705	Модифікація думки у звіті незалежного аудитора	731
706	Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора	760
710	Порівняльна інформація — відповідні показники і порівняльна фінансова звітність	772
720	Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність	792
800–899 СПЕЦІАЛІЗОВАНІ СФЕРИ		
800	Особливі міркування — аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення	799
805	Особливі міркування — аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту	815
810	Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності	834
НОТАТКИ З МІЖНАРОДНОЇ ПРАКТИКИ АУДИТУ (НМПА)		
1000	Особливі міркування під час аудиту фінансових інструментів	860
ПЕРЕГЛЯНУТІ СТАНДАРТИ, ЯКІ ЩЕ НЕ НАБРАЛИ ЧИННОСТІ (МСА)		
315	Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єктів господарювання і його середовища (переглянутий)	935
610	Використання роботи внутрішніх аудиторів (переглянутий)	992
	Узгоджені зміни до інших МСА	1010

ЧАСТИНА II

КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА		
	Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості	1
АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ		
2000–2699 Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО)		
2400	Завдання з огляду фінансової звітності (раніше МСА 910)	25
2410	Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання	45

№	Назва	Стор.
ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ, ЩО НЕ Є АУДИТАМИ ЧИ ОГЛЯДАМИ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ		
3000–3699 Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ)		
3000–3399 Застосовані для всіх завдань з надання впевненості		
3000	Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації	89
3400–3699 Стандарти для спеціалізованих сфер		
3400	Перевірка прогнозної фінансової інформації (раніше МСА 810)	110
3402	Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги	121
СУПУТНІ ПОСЛУГИ		
4000–4699 Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП)		
4400	Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації (раніше МСА 920)	173
4410	Завдання з підготовки інформації для фінансової звітності (раніше МСА 930)	183
НОВІ ТА ПЕРЕГЛЯНУТІ СТАНДАРТИ, ЯКІ ЩЕ НЕ НАБРАЛИ ЧИННОСТІ		
3000–3699 Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ)		
3400–3699 Стандарти для спеціалізованих сфер		
3410	Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів	193
3420	Завдання з надання впевненості щодо складання гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії	285
4000–4699 Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП)		
4410	Завдання з підготовки інформації (переглянутий)	321

Додаток III

**Зміст Кодексу етики Професійних бухгалтерів МФБ (КЕПБ)
(набрав чинність з 01 червня 2011 р.) [5]**

№ статті	Назва статті
	Передмова
	<i>Частина А</i>
	ЗАГАЛЬНЕ ЗАСТОСУВАННЯ КОДЕКСУ
100	Вступна частина та фундаментальні принципи
110	Доброчесність
120	Об'єктивність
130	Професійна компетентність та належна ретельність
140	Конфіденційність
150	Професійна поведінка
	<i>Частина Б</i>
	ПРОФЕСІЙНІ БУХГАЛТЕРИ-ПРАКТИКИ
200	Вступна частина
210	Професійне призначення
220	Конфлікт інтересів
230	Повторні висновки
240	Гонорари та інші винагороди
250	Маркетинг професійних послуг
260	Подарунки та знаки гостинності
270	Відповідальне зберігання активів клієнта
280	Об'єктивність: всі послуги
290	Незалежність: завдання з аудиту та огляду
291	Незалежність
	<i>Частина В</i>
	ПРОФЕСІЙНІ БУХГАЛТЕРИ В БІЗНЕСІ
300	Вступна частина
310	Потенційні конфлікти
320	Складання та подання інформації
330	Достатня компетентність
340	Фінансові інтереси
350	Заохочення
	Визначення термінів
	Дата набрання чинності

Додаток ІІІ

Назва підприємства, установи, організації

«Затверджено» (Затверджую)
Наказ № _____ від «__» _____ 20__ р.
Керівник (Генеральний директор)

_____ Підпис----- (Прізвище І. П.)

ПОСАДОВА ІНСТРУКЦІЯ Аудитора

1. Загальні положення

1. посада,
2. сфера діяльності працівника,
3. найменування підрозділу, де працює працівник,
4. порядок призначення на посаду та припинення виконання посадових обов'язків, безпосередня підпорядкованість,
5. наявність підлеглих,
6. порядок заміщення інших працівників на період їхньої тимчасової відсутності (відпустка, хвороба, інші поважні причини), а також визначення, хто заміщує його.

1.1. Посадова інструкція визначає завдання, посадові та функціональні обов'язки, відповідальність, права, знання, кваліфікаційні вимоги, а також умови праці аудитора.

1.2. Аудитор відноситься до категорії професіоналів.

1.3. Аудитор призначається на посаду та звільняється з посади згідно з чинним законодавством про працю наказом керівника аудиторської фірми.

1.4. Аудитор підпорядковується безпосередньо старшому аудитору (керівнику підрозділу), а у випадку його відсутності — керівнику аудиторської фірми.

1.5. У своїй роботі аудитор керується:

1.5.1. Законами України та іншими нормативно-правовими актами, Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, Кодексом етики професійних бухгалтерів, Постановами АПУ тощо;

1.5.2. Положенням про організаційну структуру підприємства;

1.5.3. Наказами директора підприємства;

1.5.4. Цією посадовою інструкцією.

1.6. Аудитор має знати та використовувати у професійній діяльності:

1.6.1. спеціальні професійні знання та навички;

1.6.2. засоби обчислювальної та організаційної техніки;

- 1.6.3. українську мову (та іншу мову, якщо це необхідно);
- 1.6.4. принципи культури праці та професійної етики;
- 1.6.5. правила техніки безпеки та протипожежного захисту.

2. Завдання та обов'язки

1. Визначається самостійна ділянка роботи відповідно до Положення про підрозділ.
2. Ділянка роботи може визначатися шляхом виділення групи питань з відповідних напрямів або закріпленням за працівником переліку об'єктів управління, або як перелік відносно самостійних питань.
3. Визначається перелік видів робіт, з яких складаються функції, що виконуються: керує, затверджує, здійснює, організовує, розглядає, виконує, забезпечує, контролює, бере участь, готує тощо.

Аудитор:

- 2.1. Проводить аудит, надає аудиторські та бухгалтерські послуги, пов'язані з різними аспектами бізнесу відповідно до чинного законодавства.
- 2.2. Здійснює аналіз фінансової діяльності та експрес-аналіз підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності.
- 2.3. Проводить аудит бухгалтерських документів та звітності, оцінює її вірогідність, а також внутрішній та зовнішній контроль здійснюваних господарських операцій, відповідності їх законодавчим і нормативним правовим актам, дотримання встановленого порядку оподаткування відповідно до виданого завдання.
- 2.4. Дає потрібні рекомендації з метою запобігання викривленням, які можуть спричинити штрафні та інші санкції, зменшити прибуток і негативно вплинути на репутацію підприємства, установи, організації, які перевіряються.
- 2.5. Надає консультації юридичним та фізичним особам з питань господарської та фінансової діяльності, бухгалтерської звітності, проблем оподаткування, діючого порядку вирішення спірних питань стосовно незаконно поданих позовів та інших питань у межах його компетенції.
- 2.6. Стежить за змінами та доповненнями до нормативних правових документів, вживає заходів щодо узгодження інтересів держави і клієнтів.
- 2.7. Щорічно підвищує кваліфікацію обсягом не менше 40 годин за визначеним АПУ переліком питань з отриманням відповідного свідоцтва.
- 2.8. Здійснює постійний контроль за якістю роботи спеціалістів та асистентів аудитора.
- 2.9. Своєчасно і якісно оформляє і подає звіти аудитора відповідно до виданого завдання.
- 2.10. Керується у своїй професійній діяльності Кодексом етики професійних бухгалтерів та принципами, висвітленими у Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

3. Права

1. вносити пропозиції з відповідних питань,
2. приймати певні рішення,
3. узгоджувати проекти документів,
4. виконувати обов'язки представництва підрозділу з певних питань,
5. брати участь у нарадах,

6. отримувати необхідну для виконання своїх завдань інформацію від відповідних підрозділів тощо.

Аудитор має право:

- 3.1. Давати підлеглим йому співробітникам (помічникам) доручення, завдання з низки питань, що входять у його функціональні обов'язки.
- 3.2. Контролювати своєчасне виконання завдань і окремих доручень підлеглими працівниками (помічниками).
- 3.3. Запитувати та одержувати необхідні матеріали й документи для здійснення перевірки, вимагати пояснення від управлінського персоналу, що стосуються певних питань з ведення обліку та складання фінансової звітності клієнта.
- 3.4. Отримувати ксерокопії тих документів клієнта, що свідчать про певні відхилення й викривлення чинного законодавства та які підтверджують думку аудитора щодо ведення обліку та складання фінансової звітності клієнта.
- 3.5. Вступати у відносини з підрозділами сторонніх підприємств, установ і організацій для вирішення оперативних питань виробничої діяльності, що входять до компетенції аудитора.
- 3.6. Представляти інтереси підприємства в сторонніх організаціях з питань, які належать до компетенції аудитора.
- 3.7. Вносити на розгляд керівництва пропозиції з поліпшення діяльності підприємства в цілому та структурного підрозділу зокрема.
- 3.8. Складати іспити на отримання кваліфікаційного сертифікату аудитора (у випадку його відсутності) та порушувати клопотання від імені організації на продовження його дії (у випадку закінчення терміну дії сертифікату).
- 3.9. Брати участь у підготовці проектів наказів, інструкцій, вказівок, а також кошторисів, договорів і інших документів, пов'язаних з діяльністю підприємства або підрозділу у межах своєї компетенції.
- 3.10. Самостійно вести листування (направляти акти звірок) з підприємствами та організаціями з питань, що входять до компетенції аудитора.

4. Відповідальність

Визначаються показники оцінки роботи працівника та межі його особистої відповідальності за результати діяльності та виконання робіт; показниками оцінки роботи є якість та своєчасність виконання посадових завдань та обов'язків.

Наприклад, зазначається, що працівник несе відповідальність за

1. невиконання або неналежне виконання посадових завдань та обов'язків,
2. порушення правил внутрішнього трудового розпорядку,
3. правил з охорони праці тощо.

Аудитор несе відповідальність за:

- 4.1. Невиконання своїх функціональних обов'язків.
- 4.2. Неналежне виконання або невиконання своїх посадових обов'язків, передбачених даною посадовою інструкцією — у межах, визначених чинним трудовим законодавством України.
- 4.3. Неналежне виконання або невиконання посадових обов'язків підлеглих йому працівників (помічників) з питань їхньої діяльності, недотримання ними трудової і виконавчої дисципліни.

4.4. Надання недостовірної інформації про стан роботи на довірєній ділянці, не-своєчасне, неякісне та некомпетентне складання, обробку та подання аудиторської документації.

4.5. Невиконання наказів, розпоряджень і доручень керівництва підприємства та керівника структурного підрозділу (старшого групи).

4.6. Несанкціоноване розголошення (копіювання) конфіденційної інформації (паперової, електронної), яка становить комерційну таємницю підприємства чи його клієнтів.

4.7. Недотримання положень Кодексу етики професійних бухгалтерів.

4.8. Спричинення втрат за результатами надання аудиторського звіту, який сприяв суттєвим викривленням щодо підтвердження фінансової звітності клієнта — в межах, визначених чинним трудовим і цивільним законодавством України.

4.9. Правопорушення, здійснені в процесі виконання своєї професійної діяльності — в межах, визначених чинним адміністративним, кримінальним і цивільним законодавством України.

5. Повинен знати

Містяться вимоги до спеціальних знань, а також знань законодавчих актів та нормативних документів, необхідних для виконання посадових обов'язків.

Аудитор повинен знати:

5.1. Законодавчі та нормативно-правові акти, методичні матеріали, які стосуються виробничої і господарської діяльності підприємства, установи, організації та роботи аудитора.

5.2. Ринкові методи господарювання, закономірності та особливості розвитку економіки.

5.3. Трудове, фінансове, податкове і господарське законодавство.

5.4. Методику ведення бухгалтерського обліку і складання різних видів звітності.

5.5. Методи аналізу господарсько-фінансової діяльності підприємства, установи, організації.

5.6. Правила проведення перевірок і документальних ревізій, аудиту та надання супутніх послуг.

5.7. Грошовий обіг, кредитування, порядок ціноутворення; умови оподаткування юридичних і фізичних осіб.

5.8. Правила організації та ведення бізнесу.

5.9. Етику ділового спілкування; економіку.

5.10. Організацію виробництва, праці та управління.

5.11. Порядок документального оформлення господарських операцій і організацію документообігу.

5.12. Чинні форми обліку та звітності.

5.13. Правила та норми охорони праці.

Посадова інструкція може бути доповнена Розділами: «Кваліфікаційні вимоги», «Взаємодієносини (зв'язки) за посадою», «Умови праці», «Кінцеві положення».

6. Кваліфікаційні вимоги

Містить норми, які стосуються освіти, освітньо-кваліфікаційних рівнів та досвіду, достатніх для повного і якісного виконання робіт за посадою.

- освіта;
- досвід роботи (стаж);
- знання (п. 5);
- навички;
- додаткові вимоги.

- а. Повна вища освіта відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст).
- б. Стаж бухгалтерської роботи — не менше 3 років.
- с. Наявність сертифіката аудитора (А або Б) — не є обов'язковим, але бажаним

7. Взаємовідносини (зв'язки) за посадою

Визначається:

1. коло основних взаємозв'язків працівника із співробітниками свого та інших структурних підрозділів, а також зі сторонніми підприємствами, організаціями, установами, з якими працівник має службові взаємовідносини;
2. терміни отримання та надання взаємної інформації (за наявності);
3. порядок погодження та затвердження відповідних документів тощо.

Можливо цей пункт розкрити у Загальних положеннях.

7.1. Посадове підпорядкування:

7.1.1.	Пряме підпорядкування	Старшому аудитору (керівнику структурного підрозділу, старшому групи)
7.1.2.	Додаткове підпорядкування	Керівнику аудиторської фірми
7.1.3.	Віддає розпорядження	Підпорядкованим помічникам (помічнику)
7.1.4.	Працівника заміщує	Особа, призначена наказом керівника аудиторської фірми, яка здобула відповідні права і несе відповідальність за належне виконання покладених на неї обов'язків
7.1.5.	Працівник заміщує	Особу, яка призначена наказом керівника аудиторської фірми і яка має відповідні (рівні) права і відповідальність

8. Умови праці

8.1. Режим роботи аудитора визначається відповідно до Правил внутрішнього трудового розпорядку, встановлених на підприємстві.

8.2. У зв'язку із виробничою необхідністю аудитор може виїжджати в службові відправлення (в т.ч. і місцевого значення).

8.3. Для вирішення оперативних питань із забезпечення діяльності підприємства аудитор може виділятися службовий автотранспорт.

8.4. Умови оплати праці аудитора визначаються згідно з Положенням про оплату праці персоналу.

9. Кінцеві положення

9.1. Дана посадова інструкція складена в двох примірниках, один з яких зберігається у Підприємства, інший — у працівника.

9.2. Задачі, Обов'язки, Права і Відповідальність можуть бути уточнені відповідно до зміни Структури, Задач і Функцій структурного підрозділу і робочого місця.

9.3. Зміни і доповнення в дану Посадову інструкцію вносяться наказом керівника аудиторської фірми.

Підпис і дата може бути поставлені тільки посадовою особою.

Керівник структурного підрозділу
(старший аудитор, старший групи)

(підпис)

(прізвище, ініціали)

УЗГОДЖЕНО:

Начальник юридичного відділу
00.00.0000

(підпис)

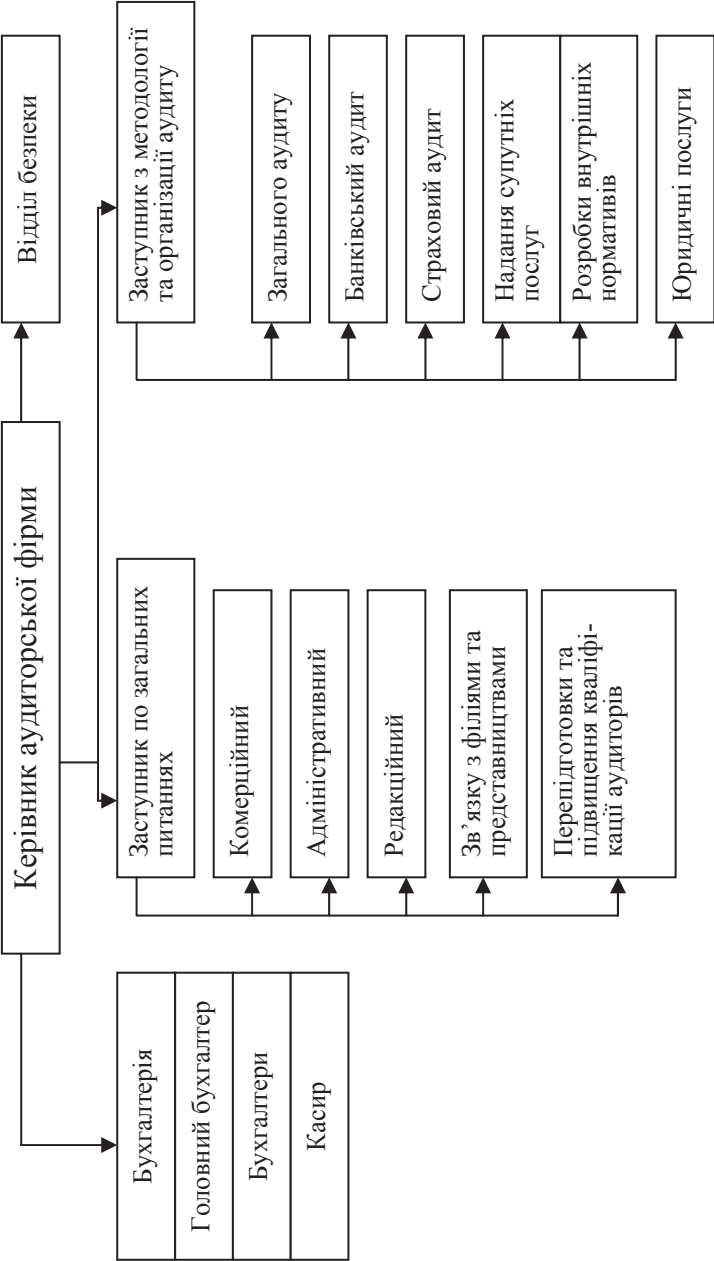
(прізвище, ініціали)

З інструкцією ознайомлений:

00.00.0000

(підпис)

(прізвище, ініціали)



Організаційна структура аудиторської фірми за розгалуженою формою

Узгодження показників даних звітності між собою

Код рядка	Стаття Балансу (Звіту про фінансовий стан) або Звіту про фінансові результати про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) Звіт про сукупний дохід	Дані Балансу (Звіту про фінансовий стан) або Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)			№ рахунку/ субрахунку	Назва рахунку, субрахунку	Дані форм фінансової звітності					
		дані підприємства	дані аудитора	відхилення			Форма №	рядок №	дані підприємства	дані аудитора	відхилення	примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
010/ 1000	Нематеріальні активи: залишкова вартість / Нематеріальні активи											
011/ 1001	Нематеріальні активи: первісна вартість											
012/ 1002	Нематеріальні активи: накопичена амортизація											
020/ 1005	І т.д.											

Додаток АА
ЗАТВЕРДЖЕНО
рішення Аудиторської палати України
28.01.2010 № 210/12
зі змінами, останнє з яких
рішення Аудиторської палати України
26.09.2013 № 279/8

3 BIT

аудиторської фірми (аудитора) про надані послуги
за ? рік

Подають:	Терміни подання	Форма № 1 — аудит
Суб'єкти аудиторської діяльності: аудиторські фірми та аудитори, які зареєстровані як фізичні особи-підприємці - до Аудиторської палати України	Не пізніше 25 лютого року, наступного за звітним	(Річна) ЗАТВЕРДЖЕНО Рішення Аудиторської палати України 28 січня 2010 р. № 210/12 за погодженням з Держстатом України
Респондент: Найменування/Ім'я суб'єкта аудиторської діяльності: _____ Місцезнаходження/Місце проживання (юридична адреса): _____ <i>(поштовий індекс, область/ Автономна Республіка Крим, район, населений пункт,</i> <i>вулиця/ провулок, площа тощо, № будинку/ корпусу, № квартири/ офісу)</i> Адреса здійснення діяльності, щодо якої подається форма звітності (фактична адреса): _____ <i>(поштовий індекс, область/ Автономна Республіка Крим, район, населений пункт,</i> <i>вулиця/ провулок, площа тощо, № будинку/ корпусу, № квартири/ офісу)</i> телефон (0532) _____ e-mail _____ веб-адреса (за наявності) _____		
Ідентифікаційний код/номер		55667788
Вид економічної діяльності за КВЕД		74.12.0
Номер свідоцтво про включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів		?

I. Основні показники діяльності

Назва показників	Код рядка	Кількість замовлень (угод), одиниць	Обсяг реалізованих послуг (без ПДВ), тис. грн.
1	2	3	4
Надано послуг	100	?	122,4
Завдання з надання впевненості, всього, в тому числі:	110	10	51,8
обов'язковий аудит фінансової звітності (при заповненні цього рядка обов'язково заповнення примітки 1)	111	4	?
ініціативний аудит фінансової звітності (при заповненні цього рядка обов'язково заповнення примітки 1)	112	4	13,9
огляд історичної фінансової інформації	113	-	-
завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації	114	?	8,2
З рядків 111-114 виконано співвиконавцями — суб'єктами аудиторської діяльності	119	-	-

Назва показників	Код рядка	Кількість замовлень (угод), одиниць	Обсяг реалізованих послуг (без ПДВ), тис. грн.
1	2	3	4
Супутні послуги, всього, в тому числі:	120	10	?
завдання з виконання погоджених процедур	121	?	55,6
завдання з підготовки фінансової інформації	122	2	7,6
Інші професійні послуги, всього, в тому числі:	130	5	6,7
ведення бухгалтерського обліку	131	-	-
відновлення бухгалтерського обліку	132	-	-
консультаційні послуги, всього	133	4	?
З рядка 133 консультування з питань оподаткування	133.1	3	1,2
представлення інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді	134	?	4,0
інші види аудиторських послуг	135	-	-
Організаційне та методичне забезпечення аудиту, всього, в тому числі:	140	1	0,7
проведення професійних тренінгів та розробка методичних матеріалів	141	?	?
здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг	142	-	-
з рядків 120, 130, 140 виконано співвиконавцями — суб'єктами господарювання	190	-	-

II. Завдання з надання впевненості суб'єктам за організаційно-правовою формою господарювання

Назва показників	Код рядка	Кількість замовлень (угод), одиниць	Обсяг реалізованих послуг (без ПДВ), тис. грн.
1	2	3	4
Завдання з надання впевненості, всього, в тому числі:	200	?	?
державні підприємства	211	-	-
комунальні підприємства	212	-	-
акціонерні товариства публічного типу (відкриті)	221	?	29,7
акціонерні товариства приватного типу (закриті)	222	3	11,3
товариства з обмеженою відповідальністю	223	2	?
об'єднання підприємств (юридичних осіб)	230	-	-
об'єднання громадян, профспілки, благодійні організації та інші подібні організації	240	-	-
Інші організаційно — правові форми	250	1	1,7

III. Завдання з надання впевненості суб'єктам за сферами економіки

Назва показників	Код рядка	Кількість замовлень (угод), одиниць	Обсяг реалізованих послуг (без ПДВ), тис. грн.
1	2	3	4
Завдання з надання впевненості, всього, в тому числі:	300	-	-
сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство	310	2	11,9
добувна промисловість і розроблення кар'єрів, переробна промисловість	320	?	24,6
постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря, водопостачання, каналізація, поводження з відходами	330	-	-
будівництво	340	2	?
оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів, тимчасове розміщування й організація харчування	350	?	5,4
транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність, інформація та телекомунікації	360	1	1,7
фінансова та страхова діяльність	370	-	-
З рядка 370 фінансова діяльність	371	-	-
З рядка 370 страхова діяльність	372	-	-
З рядка 370 грошове посередництво (банків)	373	-	-
інші види економічної діяльності	380	-	-

IV. Статутний капітал аудиторської фірми

Назва показників	Код рядка	Частка, %	Сума, тис. грн.
1	2	3	4
Статутний капітал	400	X	21,3
Частка аудиторів у статутному капіталі	410	85,0	X

V. Кількість працівників

Назва показників	Код рядка	Усього, осіб	
		На початок року	На кінець року
1	2	3	4
Кількість працівників (рядки 510+520)	500	5	5
Облікова кількість працівників, які працюють за основним місцем роботи	510	?	?
<i>з рядка 510 працівники, що мають сертифікати</i>		?	?
аудитора (при заповненні цього рядка обов'язково заповнення примітки 2)	511	?	?
аудитора банків (при заповненні цього рядка обов'язково заповнення примітки 2)	512	-	-
аудитора та аудитора банків (при заповненні цього рядка обов'язково заповнення примітки 2)	513	-	-
з рядків 511-513 ті, що мають інші сертифікати (при заповненні цього рядка обов'язково заповнення примітки 4)	514	-	-
з рядка 510 працівники, що не мають сертифіката аудитора та аудитора банків, які зайняті наданням аудиторських послуг	515	1	1
з рядка 515 ті, що мають інші сертифікати (при заповненні цього рядка обов'язково заповнення примітки 4)	516	-	-
Кількість працівників, які працюють за сумісництвом	520	1	1
<i>з рядка 520 працівники, що мають сертифікати</i>		-	-

Назва показників	Код рядка	Усього, осіб	
		На початок року	На кінець року
1	2	3	4
аудитора (при заповненні цього рядка обов'язково заповнення примітки 2)	521	-	-
аудитора банків (при заповненні цього рядка обов'язково заповнення примітки 2)	522	-	-
аудитора та аудитора банків (при заповненні цього рядка обов'язково заповнення примітки 2)	523	-	-
з рядків 521-523 ті, що мають інші сертифікати (при заповненні цього рядка обов'язково заповнення примітки 4)	524	-	-
з рядка 520 працівники, що не мають сертифіката аудитора та аудитора банків, які зайняті наданням аудиторських послуг	525	1	1
з рядка 525 ті, що мають інші сертифікати (при заповненні цього рядка обов'язково заповнення примітки 4)	526	-	-

VI. Виконавці цивільно-правових договорів, які не є суб'єктами аудиторської діяльності

Назва показників	Код рядка	Усього, осіб, залучених протягом року
1	2	3
Кількість виконавців цивільно-правових договорів	600	-
<i>з рядка 600 виконавці цивільно-правових договорів, що мають сертифікати</i>		-
аудитора (при заповненні цього рядка обов'язково заповнення примітки 3)	601	-
аудитора банків (при заповненні цього рядка обов'язково заповнення примітки 3)	602	-
аудитора та аудитора банків (при заповненні цього рядка обов'язково заповнення примітки 3)	603	-
з рядків 601-603 ті, що мають інші сертифікати (при заповненні цього рядка обов'язково заповнення примітки 4)	604	-
з рядка 600 виконавці цивільно-правових договорів, що не мають сертифіката аудитора та аудитора банків, які зайняті наданням аудиторських послуг	605	-
з рядка 605 ті, що мають інші сертифікати (при заповненні цього рядка обов'язково заповнення примітки 4)	606	-

Примітка 1. Види висновків, які надавалися протягом року (пояснення до рядків 111 та 112)

Назва показників	Всього висновків	Кількість безумовно-позитивних висновків	Кількість умовно-позитивних висновків	Кількість негативних висновків	Кількість відмов від висловлення думки
Обов'язковий аудит фінансової звітності	4	-	3	-	1
Ініціативний аудит фінансової звітності	4	1	3	-	-

Примітка 2. Праця сертифікованих аудиторів у звітному періоді (пояснення до рядків 511-513 та 521-523)

№ п/п	№ сертифіката		Дата початку трудових відносин	Дата закінчення трудових відносин	Праця протягом року (за основним місцем роботи/за сумісництвом)	Відпрацьовано за рік годин
	аудитора	аудитора банків				
1	?	-	01.01.2013	31.12.2013	Основне місце	2011
2	003089	-	01.01.2013	31.12.2013	Основне місце	2011
3	006580	-	01.01.2013	31.12.2013	Основне місце	2011
-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-

Примітка 3. Перелік № сертифікатів виконавців цивільно-правових договорів (пояснення до рядків 601-603)

№ п/п	№ сертифіката	
	аудитора	аудитора банків
	-	-
-	-	-
-	-	-
-	-	-
-	-	-

Примітка 4. Перелік інших сертифікатів працівників та виконавців цивільно-правових договорів (пояснення до рядків 514, 516, 524, 526, 604, 606)

№ п/п	Рядок звіту, до якого відноситься примітка	Найменування сертифікату	Серія та номер сертифікату	Дата видачі сертифікату
-	-	-	-	-
-	-	-	-	-
-	-	-	-	-
-	-	-	-	-
-	-	-	-	-
-	-	-	-	-

Керівник аудиторської фірми

(аудитор — підприсемерь) _____

(підпис) (ПІБ)

Виконавець

(підпис) (ПІБ)

Петренко П.П.

« 05 « лютого 2014 р.

Приклад
Листа-замовлення
на аудит (надання аудиторських послуг)

м. _____ « ____ » _____ 20__ р.

Замовник _____
ЄДРПОУ _____, тел. / факс _____
адреса _____
поточний рахунок _____ у _____
відділенні банку _____ м. _____ МФО _____.

Просимо аудиторську фірму _____

1. Провести аудит стану бухгалтерського обліку та висловити свою думку відносно достовірності фінансової звітності підприємства _____ за період _____ в частині відповідності її діючим нормативно-правовим актам і законодавству, Міжнародним стандартам контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг а також виконати _____

2. Надати консультативну допомогу з _____, а також _____

3. Скласти аудиторський звіт про відповідність даних звітності даним бухгалтерського обліку та розробити рекомендації з виявлених відхилень від методики та стандартів _____ за період _____.

Участь замовника в одержанні необхідних даних для виконання робіт _____

Відповідальність за початкові залишки станом на _____.20__ р. беремо на себе.

Питання про термін проведення аудиторської перевірки та її оплати буде обумовлено в Договорі при позитивному вирішенні питання щодо співпраці.

Замовник зобов'язується сплатити Виконавцю надбавку до договірної ціни за високу якість виконання роботи до ____%.

Після укладання договору, замовник зобов'язується оплатити аванс _____ % за _____ днів до початку робіт.

Додатково повідомляємо, що з 20__ по 20__ роки аудит проводився _____

номер з Реєстру аудиторських фірм і аудиторів _____ від _____.20__ р.

Керівник організації Замовника _____ (_____)
Головний бухгалтер _____ (_____)

Згідно з Додатком 1 до МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту» [13] (див. тт. Д23-24)

Приклад

Листа-зобов'язання з аудиту

Відповідному представнику управлінського персоналу чи тим, кого наділено найвищими повноваженнями компанії Відповідному АВС:

[Мета та обсяг аудиту]

Ви* запропонували нам провести аудит фінансової звітності компанії АВС, що складається з балансу станом на 31 грудня 20X1 р., звіту про прибутки та збитки, звіту про зміни у власному капіталі, звіту про рух грошових коштів за рік, що минув на зазначену дату, та стислого викладу суттєвих облікових політик, а також іншої пояснювальної інформації. Цим листом ми з задоволенням підтверджуємо прийняття цього завдання з аудиту й наше розуміння його. Наш аудит проводитиметься з метою висловлення думки щодо фінансової звітності.

[Відповідальність аудитора]

Ми проведемо аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Ці стандарти вимагають від нас дотримання етичних вимог, а також планування й виконання аудиту з метою отримання достатньої впевненості у тому, що фінансова звітність не містить суттєвого викривлення. Аудит передбачає виконання процедур з метою отримання аудиторських доказів стосовно сум і розкриття інформації у фінансовій звітності. Вибір процедур залежить від судження аудитора, включаючи оцінку ризиків суттєвого викривлення у фінансовій звітності внаслідок шахрайства або помилки. Аудит також передбачає оцінку прийнятності використаних облікових політик та достатності облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінку загального подання фінансової звітності.

Через властиві обмеження аудиту разом із властивими обмеженнями внутрішнього контролю існує неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення можна не виявити, навіть якщо аудит належно спланований і виконується відповідно до МСА.

Під час оцінки ризиків ми розглядаємо внутрішній контроль, доречний для складання фінансової звітності суб'єкта господарювання, з метою розробки аудиторських процедур, прийнятних за цих обставин, але не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Проте ми повідомимо Вам у письмовій формі про будь-які суттєві недоліки внутрішнього контролю, що стосуються аудиту фінансової звітності, які ми ідентифікували під час аудиту.

[Відповідальність управлінського персоналу та ідентифікація застосовної концептуальної основи фінансової звітності (з метою цього прикладу припускається, що аудитор не визначив, що законодавчий або нормативний акт установлює відповідальність у належних термінах; отже, застосовуються описи, наведені у параграфі 6 б цього МСА).]

Ми проведемо аудит виходячи з того, що [управлінський персонал і, за потреби, ті, кого наділено найвищими повноваженнями] визнає та розуміє, що він несе відповідальність за:

- а) складання та достовірне подання фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності;
- б) внутрішній контроль, який за визначенням [управлінського персоналу] є необхідним для надання можливості скласти фінансову звітність, що не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки;
- в) забезпечення:
 - i) нашого доступу до всієї інформації, яка, як відомо управлінському персоналу, є доречною для складання фінансової звітності, такої як записи, документація тощо;
 - ii) додатковою інформацією, про яку ми можемо зробити запит до управлінського персоналу, з метою аудиту;
 - iii) необмеженого доступу до працівників суб'єкта господарювання, від яких, як ми визначили, необхідно одержати аудиторські докази.

Як складову процесу нашого аудиту ми проситимемо [управлінський персонал та в разі потреби тих, кого наділено найвищими повноваженнями] підтвердити у письмовій формі запевнення, надані нам у зв'язку з аудитом.

Ми сподіваємося на повне сприяння Вашого персоналу під час нашого аудиту.

[Інша важлива інформація]

[Слід вставити в разі потреби іншу інформацію, таку як домовленості про гонорари, виставлення рахунків та інші особливі умови, залежно від обставин.]

[Звітність]

[Слід вставити належне посилання на очікувану форму та зміст аудиторського звіту.]

Форма та зміст нашого звіту, можливо, потребуватимуть змін з урахуванням результатів нашого аудиту.

Прохання підписати та повернути примірник цього листа, що додається, з метою підтвердження та згоди про домовленість стосовно нашого аудиту фінансової звітності, включаючи відповідальність кожного з нас.

XYZ & Co.

Підтверджено та погоджено від імені компанії ABC
(підпис)

Ім'я, прізвище та посада
Дата

* У листі застосовуватимуться або змінюватимуться залежно від обставин посилання на «Ви», «ми», «нас», «управлінський персонал», «тих, кого наділено найвищими повноваженнями» та «аудитор».

Додаток АГ

Договір № _____

м. _____ «____» _____ 20__ р.

Суб'єкт аудиторської діяльності в Україні, незалежна аудиторська фірма _____ (свідоцтво про внесення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів № _____ від «____» _____ 20__ р.), іменована далі «Виконавець», в особі _____

діючого на підставі _____, з одного боку, та суб'єкт підприємницької діяльності в Україні _____, іменованій далі «Замовник», в особі _____

_____ діючого на підставі _____ з другого боку, склали дійсну угоду про наступне:

1. Предмет договору

1.1. Замовник доручає, а Виконавець приймає на себе зобов'язання з виконання:

_____ при цьому Виконавець не несе відповідальності за невиявлені випадки шахрайства.

1.2. Зміст і обсяг аудиторських послуг обумовлюються Замовником та Виконавцем у плані виконання аудиторських послуг.

1.3. Аудиторська перевірка охоплює діяльність Замовника, результати якої відображені у _____ за період з _____ по _____.

1.4. Початок робіт «____» _____ 20__ р., закінчення «____» _____ 20__ р.

2. Вартість аудиторських послуг і порядок розрахунків

2.1. За виконанні роботи за цим Договором Замовник сплачує Виконавцю винагороду в сумі, яка визначається Протоколом узгодження цін за _____ днів до початку роботи Виконавця.

2.2. Після підписання Протоколу узгодження цін Замовник протягом трьох банківських днів перераховує Виконавцю аванс у сумі _____ (в _____ %) вартості робіт.

Остаточний розрахунок за договором здійснюється протягом _____ банківських днів після закінчення робіт Виконавцем та підписанням Акта виконаних робіт (наданих послуг).

2.3. За затримку розрахунків Замовник сплачує штрафні санкції в розмірі _____ % від суми договору за кожен день затримки. Оплата штрафних санкцій не звільняє від виконання договірних зобов'язань і проведення остаточних розрахунків.

2.4. Не передбачені цим Договором послуги можуть бути виконані на прохання Замовника за додаткову оплату з відповідним підписанням Додатка до цього Договору або додаткової угоди (договору).

2.5. Оплата роботи виконавця здійснюється Замовником незалежно від виду аудиторського звіту відповідно до умов пп. 3.1–3.4 цього Договору.

3. Обов'язки сторін

3.1. Виконавець бере на себе наступні обов'язки:

- дотримуватись вимог чинного законодавства України, Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, Кодексу етики професійних бухгалтерів;
- зберігати комерційну таємницю, не розкривати третім особам інформацію або факти, отримані при перевірці чи наданні послуг;
- не використовувати одержану інформацію на власну користь або на користь третіх осіб, що зашкодить Засновнику;
- не вступати в комерційні відносини з клієнтом Замовника;
- змінити склад аудиторів та їхніх помічників при виникненні обставин, які можуть дати підстави для сумніву в незалежності, неупередженості та об'єктивності одного із них;
- дотримуватись доброзичливості та нейтральності до персоналу Замовника та до його діяльності в цілому;
- не отримувати від Замовника його продукцію, роботи або послуги до та в ході аудиторської перевірки;
- повідомляти керівництво Замовника про суттєві невідповідності (відхилення) безпосередньо після їх виявлення та ідентифікації в ході перевірки.

3.2. Виконавець надає Замовнику:

- аудиторський звіт за результатами роботи;
- рекомендації з виправлення помилок;
- необхідні письмові або усні рекомендації;
- допомогу з методики та організації бухгалтерського обліку.

3.3. Замовник в ході перевірки та за її результатами зобов'язаний:

- надати окреме приміщення з телефоном і необхідними канцелярським обладнанням;
- забезпечити Виконавцю доступ до будь-якої інформації, потрібної останньому для виконання робіт за цим Договором;
- сприяти отриманню, в разі потреби, інформації від будь-яких третіх осіб;
- своєчасно та у будь-якому обсязі надавати Виконавцю всі необхідні йому для виконання Договору документи, реєстри обліку, звітність, інші дані та інформацію;
- запрошувати й оплачувати роботу спеціалістів та експертів, необхідних для виконання Договору;
- своєчасно прийняти та сплатити роботу Виконавця за цим Договором відповідно до його умов.

3.4. Замовник зобов'язується не втручатися в методику перевірки, організацію роботи персоналу Виконавця, утримуватись від яких-небудь дій та тиску, що впливають на об'єктивність аудиторів та на зміну їхньої професійної думки.

4. Права сторін

4.1. Кожна зі сторін цього Договору має право припинити його дію. Для цього сторона-ініціатор повинна письмово, не пізніше ніж за ____ днів після початку робіт, сповістити іншу про наміри припинити роботи за цим договором з обґрунтованими поясненнями свого рішення. Якщо визначений термін буде порушено, то сторона-ініціатор виплачує іншій стороні компенсацію в розмірі _____ % загальної вартості робіт за п. 2.1. цього Договору.

4.2. За додатковою згодою, за наявності суттєвих причин сторони можуть припинити дію цього Договору без взаємних (фінансових) компенсацій.

5. Порядок здачі та приймання робіт

5.1. Результатом роботи за цим Договором сторони визначають незалежне професійне судження Виконавця щодо завдань, визначених у п. 1.1.

5.2. Результат робіт за цим Договором приймається Замовником у формі аудиторського звіту незалежно від його виду (безумовно-позитивний, умовно-позитивний, негативний, відмова від надання висновку) в друкованому вигляді, складеному відповідно до вимог _____

5.3. У ході робіт та після їх завершення Виконавець знайомить Замовника з попередніми результатами перевірки (попередні висновки та звіти), які є неофіційними. Вони можуть обговорюватись Замовником та Виконавцем за участю третіх осіб.

5.4. Після закінчення терміну дії Договору Виконавець у 3-денний термін надає Замовникові офіційний текст аудиторського звіту, скріплений печаткою Виконавця. Звіт передається у друкованому вигляді в одному примірнику. Другий примірник зберігається у Виконавця протягом 5-ти років.

5.5. Після завершення терміну дії договору Виконавець надає Замовнику Акт приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг), який скріплюється двосторонніми підписами та печатками.

5.6. У випадку, коли виконана робота не відповідає умовам Договору, протягом трьох днів після її завершення Замовник повинен дати мотивовану відмову від прийняття виконаних робіт у вигляді двостороннього акта з визначенням необхідних доопрацювань і терміну їх виконання.

5.7. У разі незгоди Замовника зі Звітом або з його окремими положеннями, суперечки з цього приводу вирішуються в судовому порядку. В цьому випадку Замовник зобов'язаний повідомити письмово Виконавця про незгоду з висновком.

6. Особливі умови

6.1. Рішення за всіма виявленими порушеннями і відхиленнями Замовник приймає самостійно.

6.2. Виконавець не несе відповідальності за виданими звітами в результаті наданої Замовником недостовірної первинної та іншої документації.

6.3. Незгода Замовника зі звітами Виконавця не є підставою вважати перевірку та умови цього Договору невиконаними.

6.4. Невиконання Замовником обов'язків, вказаних у пп. 3.3 та 3.4, дає Виконавцю право одностороннього розірвання договору з відшкодуванням понесених витрат і оплатою виконаної частини аудиторських послуг.

6.5. Дії Виконавця Замовник може оскаржити в суді, арбітражі та в Аудиторській палаті України.

6.6. За неякісні рекомендації, надані Виконавцем Замовнику, що негативно вплинули на фінансовий стан Замовника, Виконавець повинен відшкодувати завдані збитки в розмірі ____ % , але не більше суми, визначеної в Договорі.

7. Термін дії Договору

7.1. Термін дії цього Договору — з «__» _____ 20__ р. до «__» _____ 20__ р.

Юридичні адреси, банківські реквізити та підписи сторін.

Замовник

Назва підприємства: _____

ЄДРПОУ _____

Юридична адреса: _____

Тел./факс _____

Банківські реквізити: _____

п/р № _____

У _____

М. _____

МФО _____

_____ (Прізвище, І.Б.)
«__» _____ 20__ р.

М.П.

Виконавець

Назва підприємства: _____

ЄДРПОУ _____

Юридична адреса: _____

Тел./факс _____

Банківські реквізити: _____

п/р № _____

У _____

М. _____

МФО _____

_____ (Прізвище, І.Б.)
«__» _____ 20__ р.

М.П.

Додаток АД

Додаток № 1 до Договору № _____

від «____» _____ 20____ р.

Календарний план виконання робіт (надання послуг)

назва клієнта

№ з/п	Назва робіт	Вихідні документи	Термін виконання	Кількість годин для виконання	Кількість осіб-виконавців	Розрахунок за 1 годину 1 виконавця	Ціна
	Разом	х					

«Замовник»

_____ (_____)

М.П.

«Виконавець»

_____ (_____)

М.П.

Додаток АЕ

Додаток № 2 до Договору № _____

від « _____ » _____ 20__ р.

Протокол узгодження договірної ціни

М. _____

« _____ » _____ 20__ р.

На _____

За Договором № _____ від « _____ » _____ 20__ р.

Замовник та Виконавець засвідчують, що сторонами досягнута згода про розмір договірної ціни за виконання послуг за цим Договором у сумі _____ (_____)

грн з ПДВ,

в т.ч. ПДВ — _____.

Договірна ціна може бути збільшена або зменшена за взаємною згодою сторін шляхом підписання додаткової угоди.

Цей Протокол є підставою для взаємних розрахунків між Виконавцем і Замовником.

Замовник

. _____ (_____)

М.П.

Виконавець

_____ (_____)

М.П.

Додаток АЖ

**ЗАВДАННЯ
на надання аудиту (аудиторських послуг)**

м. _____ « ____ » _____ 20__ р.

Аудитору _____
(прізвище, ім'я, по батькові)_____
(найменування замовника)

згідно з Договором № _____ від « ____ » _____ 20__ р.
для виконання завдання встановлюється _____ годин з оплатою за одну годину
_____ (_____) грн згідно з табелем.

Роботу виконати в період з « ____ » _____ 20__ р. до « ____ » _____
20__ р.

Виконання завдання оформити Актом приймання-передачі виконаних робіт
(наданих послуг).

Директор Аудиторської фірми _____ (_____)

Акт
приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг)

м. _____ « ____ » _____ 20__ р.

Ми, що підписалися нижче, з однієї сторони,
представник Аудиторської фірми, _____
_____, що діє на підставі _____
і представник замовника _____
_____, що діє на підставі _____
з іншої сторони, склали даний Акт у тому, що відповідно договору № _____
від « ____ » _____ 20__ р. аудиторами фірми _____
були надані аудиторські послуги: _____

_____.

Всі перелічені роботи і надані послуги виконані в повному обсязі, відповідно до календарного плану, вчасно та якісно, передані замовнику « ____ » _____ 20__ р.

Вартість виконаних робіт (наданих послуг) за Договором: _____
(_____)
_____) грн з ПДВ, ПДВ — _____ грн.

Роботу здав:

_____ (_____)
М.П.

Роботу прийняв:

_____ (_____)
М.П.

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Раді директорів Публічного акціонерного товариства «Мрія»

Ми здійснили аудит Балансу акціонерного товариства «Мрія» станом на 31 грудня 2012 року, що додається, і відповідних Звітів про фінансові результати, про рух грошових коштів та про власний капітал за рік, що закінчився на вказану дату. Відповідальність за цю фінансову звітність несе керівництво акціонерного товариства.

Нашим обов'язком є подання думки про фінансову звітність на основі аудиту, що ми здійснили.

Ми здійснили аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудит так, щоб забезпечити достатню впевненість щодо того, чи не містить фінансова звітність суттєвих викривлень. До аудиту належить отримання, на основі тестів, доказів, що підтверджують суми та розкриття, які містяться у фінансовій звітності. Також аудит включає оцінювання облікових принципів, що застосовуються, і суттєвих оцінок керівництвом, а також оцінку загального подання фінансової звітності.

Ми вважаємо, що проведений нами аудит забезпечує достатню основу для надання нашої думки.

(Далі йдуть продовження різного виду аудиторських звітів)

Продовження у випадку надання безумовно-позитивної аудиторської думки

На нашу думку, фінансова звітність надає достовірну інформацію та об'єктивно відображає фінансове положення акціонерного товариства станом на 31 грудня 2012 року, результатів її господарської діяльності, руху грошових коштів та власного капіталу за рік, що закінчився, на вказану дату відповідно до національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Продовження у випадку надання умовно-позитивної аудиторської думки

Як було вказано в Примітці 2 до фінансової звітності, не передбачалося ніякого відображення амортизації основних засобів у фінансових звітах, що, за нашою думкою, не відповідає П(С)БО.

Відрахування на амортизацію за рік, що закінчився 31 грудня 2012 року, має дорівнювати _____ грн, на основі прямолінійного методу із застосуванням 5% річних для будівель і споруд та 20% — для обладнання. Відповідно, необоротні активи мають бути зменшені на суму накопиченої амортизації, що дорівнює _____ грн, нерозподілений прибуток має бути зменшений на _____ грн і, відповідно, чисті збитки за 2012 рік мають бути збільшені на _____ грн.

На нашу думку, за винятком впливу, що має попередній параграф на фінансову звітність, ця звітність надає достовірну та об'єктивну картину фінансового стану акціонерного товариства на 31 грудня 2012 року, результатів її господарської діяльності, руху грошових коштів та власного капіталу за рік, що закінчився, на вказану дату, відповідно до національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Продовження у випадку висловлення негативної аудиторської думки

Як оговорювалось у Примітці 6 до фінансової звітності, акціонерне товариство не нараховує податків на прибуток, які виникають внаслідок тимчасових різниць між фінансовим прибутком та прибутком, що підлягає оподаткуванню.

Крім того, акціонерне товариство використовує методи нарахування амортизації, які базуються на строках корисної служби основних засобів, які є помітно короткими та ніяк не обґрунтованими.

П(С)БО вимагають, щоб відбувалося нарахування відстроченого податку, а амортизація основних засобів здійснювалась протягом строку їхньої реально оціненої корисної служби.

Через відхилення від П(С)БО, зазначені вище, на 31 грудня 2012 року вартість товарно-матеріальних цінностей була завищена на _____ грн за рахунок включення до виробничих накладних витрат амортизації поверх норми, яка розраховується із строку корисної служби активів; накопичена амортизація становить _____ грн понад суму, яка розраховується, виходячи із реального строку корисної служби активів. Крім того, розподіленого податку на прибуток у розмірі _____ грн не було відображено, що призвело до збільшення нерозподіленого прибутку на _____ грн. Для року, який закінчився 31 грудня 2012 року, собівартість проданих товарів було збільшено на _____ грн через вплив обліку амортизації, про який згадувалось вище, не був нарахований відстрочений податок на прибуток у розмірі _____ грн, що призвело до збільшення чистого прибутку на _____ грн.

На нашу думку, через вплив випадків, які були оговорені у попередньому параграфі, фінансова звітність не надає достовірної і об'єктивної картини фінансового положення акціонерного товариства станом на 31 грудня 2011 року або результатів її господарської діяльності, руху грошових коштів та власного капіталу за рік, що закінчився на вказану дату, відповідно до національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Далі подаються закінчення всіх трьох видів звітів

30 квітня 2013 року

ТОВ Аудиторська фірма «Професіонал»
вул. Шевченка, 116, офіс 19–20
м. Полтава, Україна

підпис

розшифровка

М. П.

Зразок відмови від висловлення аудиторської думки

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Раді директорів Публічного акціонерного товариства «Мрія»

Ми підписали Лист-зобов'язання на здійснення аудиту акціонерного товариства «Мрія» станом на 31 грудня 2012 року, що додається, і відповідних Звітів про фінансові результати, про рух грошових коштів та про власний капітал за рік, що закінчився на вказану дату. Відповідальність за цю фінансову звітність несе керівництво акціонерного товариства.

У Міжнародних стандартах аудиту вимагається, щоб ми планували та здійснювали аудит для отримання достатньої впевненості щодо того, чи не містить фінансова звітність суттєвих викривлень. До аудиту належить отримання, на основі тестів, доказів, що підтверджують суми та розкриття, які містяться у фінансовій звітності. Також аудит включає оцінювання облікових принципів, що застосовуються, і суттєвих оцінок керівництвом, а також оцінку загального подання фінансової звітності.

Як зазначено в наступному параграфі, нам не вдалося здійснити аудит для отримання достатньої впевненості щодо того, чи фінансова звітність не містить суттєвих викривлень.

Ми не спостерігали за інвентаризацією запасів станом на 31 грудня 2012 року, тому що вона відбувалася до того, як ми отримали замовлення на аудит акціонерного товариства. Через характер записів акціонерного товариства ми не змогли застосувати інших аудиторських процедур для перевірки кількості запасів. Запаси, відображені в наданому балансі, представляють близько 50 % всіх активів акціонерного товариства станом на 31 грудня 2012 року.

Внаслідок важливості проблеми, що обговорювалась у попередньому параграфі, ми відмовляємося від висловлення думки про фінансову звітність.

30 квітня 2013 року

ТОВ Аудиторська фірма «Професіонал»
вул. Шевченка, 116, офіс 19–20
м. Полтава, Україна

підпис

розшифровка

М.П.

Додаток АМ

*Зразок***Лист замовника до попереднього аудитора**

Повідомляємо, що аудит нашої бухгалтерської звітності за 20__ рік буде здійснювати (назва аудиторської фірми).

У зв'язку з цим просимо надати можливість представникові цієї фірми (посада, прізвище, ініціали) ознайомитися з матеріалами аудиту бухгалтерської звітності з попередній рік і дати відповідь на певні питання з цього приводу.

Наперед вдячні за допомогу. Ваші відповіді не будуть розглядатись як порушення конфіденційності щодо наших відносин.

Дата	Підпис	Розшифровка підпису
------	--------	---------------------

*Зразок***Лист наявного аудитора до попереднього**

Згідно з отриманою пропозицією від (назва підприємства, посада, прізвище, ініціали керівника) провести аудит річної бухгалтерської звітності за 20__ рік звертаємось до Вас з проханням, якщо це можливо, відповісти на низку питань, пов'язаних з аудитом за попередній рік.

П. _____ повідомив, що надав дозвіл отримати необхідну нам інформацію. Ваші відповіді допоможуть нам прийняти рішення щодо вказаної пропозиції. Отримана інформація буде збережена у повній таємниці. За умови укладення договору на проведення аудиту ми сподіваємось продовжити нашу співпрацю.

Наперед вдячні за сприяння у вирішенні даної проблеми.

Додаток: перелік питань щодо аудиту звітності _____ за 20__ рік.

Дата	Підпис	Прізвище особи
------	--------	----------------

Додаток АН

Назва аудиторської фірми Назва клієнта

Програма
 аудиту основних засобів
ТОВ (АТ, ПП) «назва»
 за період 01.01.2012 — 31.12.2012 р.
 у термін з 01.03.2013 по 31.03.2013 рр.

№ з/п	Завдання та процедури аудиту	Аудиторські докази (від звітності до первинного документа)	Термін виконання	Виконавці	Примітки
1	Оцінка організації та методики обліку основних засобів				
1.1	Визначення граничної вартості основних засобів, закріплення матеріальної відповідальності	Наказ про облікову політику			
1.2	Перевірка організації синтетичного та аналітичного обліку основних засобів	Наказ про облікову політику, робочий план рахунків			
1.3	Перевірка у робочому плані рахунків наявності та правильності застосування рахунків обліку основних засобів	Робочий план рахунків			
1.4	З'ясування методів нарахування амортизації основних засобів, що визначені в наказі про облікову політику	Наказ про облікову політику			
1.5	Перевірка наявності та правильності оформлення графіку документообороту основних засобів	Графіки здачі звітів, документообороту			
1.6	Перевірка документально оформленого розподілу обов'язків між бухгалтерами та наявності посадових обов'язків бухгалтера з обліку основних засобів	Посадові інструкції			
2	Порівняння даних звітності щодо обліку основних засобів між собою та регістрами синтетичного і аналітичного обліку				
2.1	Оцінка показників звітності щодо обліку основних засобів та порівняння їх між собою	Баланс, рядки 030, 031, 032; Примітки до річної фінансової звітності, табл. II, Звіт про фінансові результати, рядок 260			
2.2	Оцінка зношеності та придатності експлуатації основних засобів	Баланс, графи 3 та 4, рядки 030, 031, 032; Примітки до річної фінансової звітності, табл. II			

№ з/п	Завдання та процедури аудиту	Аудиторські докази (від звітності до первинного документа)	Термін виконання	Виконавці	Примітки
2.3	Порівняння даних Балансу щодо основних засобів з даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками	Баланс, графи 3 та 4, рядки 030, 031, 032; Оборотна відомість за синтетичними рахунками, рахунки 10, 15, 13			
2.4	Порівняння даних Оборотної відомості за синтетичними рахунками щодо основних засобів з даними Головної книги	Оборотна відомість за синтетичними рахунками, рахунки 10, 15, 13; Головна книга за рахунками 10, 15, 13			
2.5	Оцінка інформації про рух основних засобів для визначення періодів їх руху	Головна книга за рахунками 10, 15, 13			
2.6	Порівняння даних Головної книги щодо обліку основних засобів з регістрами обліку	Головна книга за рахунками 10, 15, 13; регістри обліку Журнал 4 та Відомість 4.1; Відомість 4-м; Книга К-26			
3	Оцінка наявності та руху основних засобів				
3.1	Оцінка якості проведення інвентаризацій основних засобів	Інвентаризаційні описи, накази про проведення інвентаризацій			
3.2	Оцінка документального оформлення наявності та руху основних засобів	Інвентарні картки обліку основних засобів Форми ОЗ-6, первинні документи з руху основних засобів Форм ОЗ-1, ОЗ-2, ОЗ-3, ОЗ-4			
3.3	Оцінка якості заповнення інвентарних карток	Інвентарні картки Форми ОЗ-6			
3.4	Перевірка правильності визначення вартості основних засобів	Первинні документи, регістри обліку			
3.5	Перевірка правильності відображення результатів ліквідації та реалізації основних засобів	Первинні документи, регістри обліку			
4	Перевірка правильності нарахування амортизації основних засобів				
	І т. ін.				
9	Узагальнення матеріалів аудиту				

Підписи сторін:
Від аудиторської фірми
Печатка Дата

Від клієнта
Печатка Дата

Додаток АП

Назва аудиторської фірмиНазва клієнта

Програма
аудиту виробничих запасів
ТОВ (АТ, ПП) «назва»
за період 01.01.2011 — 31.12.2011 р.
у термін з 01.04.2012 по 30.04.2012 рр.

№ з/п	Завдання та процедури аудиту	Аудиторські докази (від звітності до первинного документа)	Термін виконання	Виконавці	Примітки
1	Оцінка організації та методики обліку виробничих запасів				
1.1	Визначення оцінки виробничих запасів, закріплення матеріальної відповідальності	Наказ про облікову політику			
1.2	Перевірка організації синтетичного та аналітичного обліку виробничих запасів	Наказ про облікову політику, робочий план рахунків			
1.3	Перевірка у робочому плані рахунків наявності та правильності застосування рахунків обліку виробничих запасів	Робочий план рахунків			
1.4	З'ясування методики визначення та розподілу ТЗВ	Наказ про облікову політику			
1.5	З'ясування методів обліку вибуття запасів	Наказ про облікову політику			
1.6	Перевірка наявності та правильності оформлення графіку документообороту виробничих запасів	Графіки задачі звітів, документообороту			
1.7	Перевірка документально оформленого розподілу обов'язків між бухгалтерами та наявності посадових обов'язків бухгалтера з обліку виробничих запасів	Посадові інструкції			
2	Порівняння даних звітності щодо обліку виробничих запасів між собою та регістрами синтетичного і аналітичного обліку				
2.1	Оцінка показників звітності щодо обліку виробничих запасів та порівняння їх між собою	Баланс, рядок 100; Примітки до річної фінансової звітності, табл. VIII, Звіт про фінансові результати, рядок 230			

№ з/п	Завдання та процедури аудиту	Аудиторські докази (від звітності до первинного документа)	Термін ви- конання	Виконавці	Примітки
2.3	Порівняння даних Балансу щодо виробничих запасів з даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками	Баланс, графи 3 та 4, рядок 100; Оборотна відомість за синтетичними рахунками, рахунок 20			
2.4	Порівняння даних Оборотної відомості за синтетичними рахунками щодо виробничих запасів з даними Головної книги	Оборотна відомість за синтетичними рахунками, рахунок 20; Головна книга за рахунком 20			
2.5	Оцінка інформації про рух виробничих запасів для визначення періодів їх руху та видів	Головна книга за рахунком 20			
2.6	Порівняння даних Головної книги щодо обліку виробничих запасів з регістрами обліку	Головна книга за рахунком 20; регістри обліку Журнал 5 (5А) та Відомість 5.1; Відомість 5-м; Журнал К-8, Книга К-27, К-30			
3	Оцінка наявності та руху виробничих запасів				
3.1	Перевірка організації обліку виробничих запасів	Регістри обліку, графіки документообороту			
3.2	Перевірка правильності і своєчасності оприбуткування виробничих запасів, визначення їх облікової вартості	Регістри обліку, звітність матеріально відповідальних осіб, оборотні відомості за аналітичними рахунками			
3.3	Перевірка правильності визначення суми ТЗВ та складання розрахунку їх розподілу	Розрахунок ТЗВ, регістри обліку, первинні документи			
3.4	Перевірка використання методів вибуття запасів на підприємстві	Звіти матеріально відповідальних осіб, первинні документи, регістри обліку			
3.5	Оцінка правильності відображення в обліку використаних запасів на виробництво чи надання послуг	Звіти матеріально відповідальних осіб, первинні документи, регістри обліку			
3.6	Перевірка звітності матеріально відповідальних осіб на предмет достовірності відображення інформації про рух запасів та їхня наявність	Звіти матеріально відповідальних осіб, первинні документи, регістри обліку			
3.7	Перевірка документального оформлення та відображення в обліку іншого вибуття запасів та визначення їхньої собівартості	Звіти матеріально відповідальних осіб, первинні документи, регістри обліку			
4	Перевірка фактичної наявності виробничих запасів				

№ з/п	Завдання та процедури аудиту	Аудиторські докази (від звітності до первинного документа)	Термін ви- конання	Виконавці	Примітки
4.1	Оцінка якості проведення інвентаризацій виробничих запасів	Інвентаризаційні описи, на- кази про проведення інвен- таризацій			
4.2	Оцінка якості заповнення карток склад- ського обліку	Картка складського обліку матеріалів Форма М-12			
	І т. ін.				
9	Узагальнення матеріалів аудиту				

Підписи сторін:
Від аудиторської фірми
Печатка Дата

Від клієнта
Печатка Дата

СТАНДАРТИ ПРОФЕСІЙНОЇ ПРАКТИКИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ІНСТИТУТ ВНУТРІШНІХ АУДИТОРІВ

Вступна частина

Внутрішній аудит є незалежною, об'єктивною перевіркою і консультативною діяльністю, спрямованою на створення доданої вартості і покращення діяльності організації. Він допомагає організації досягти своїх цілей, застосовуючи систематичний і впорядкований підхід до оцінки і підвищення ефективності процесів менеджменту ризиків, контролю та управління.

Внутрішня аудиторська діяльність проводиться в різних правових і культурних середовищах, у межах організацій, що мають різну мету, розмір і структуру, і особами, в межах чи поза межами організації. Ці розходження можуть впливати на практику проведення внутрішнього аудиту в кожному окремому середовищі. Однак, для належного виконання обов'язків внутрішніми аудиторами дуже важливе значення має дотримання Стандартів професійної практики внутрішнього аудиту (Стандартів).

Мета Стандартів полягає в наступному:

1. Окреслення основних принципів, які представляють практику внутрішнього аудиту такою, якою вона має бути.
2. Забезпечення основи для здійснення і поширення широкого кола заходів з внутрішнього аудиту, що створюють додану вартість.
3. Створення основи для визначення якості виконання внутрішнього аудиту.
4. Сприяння покращенню організаційних процесів та операцій.

Стандарти складаються зі Стандартів якісних характеристик (серія 1000), Стандартів діяльності (серія 2000) і Стандартів практичного застосування (nnnn.Xn). Стандарти якісних характеристик стосуються характеристики організацій та осіб, що виконують внутрішній аудит. Стандарти діяльності розкривають природу внутрішнього аудиту та надають якісні критерії, за якими можна вимірювати ефективність наданих послуг. Стандарти якісних характеристик і Стандарти діяльності поширюються на послуги внутрішнього аудиту в цілому. Стандарти практичного застосування застосовують Стандарти якісних характеристик і Стандарти діяльності для конкретних ситуацій (наприклад, аудит відповідності, розслідування шахрайства, або проект з самооцінки контролю). Існує лише один набір Стандартів якісних характеристик і Стандартів діяльності, однак може бути кілька наборів Стандартів практичного застосування: по одному на кожен з основних видів внутрішньої аудиторської діяльності. Перш за все, Стандарти практичного застосування застосовуються до послуг з надання впевненості (позначаються літерою «А», за якою слідує номер Стандарту, наприклад: 1130.A1) і консультативних видів діяльності (позначаються літерою «С», за якою слідує номер Стандарту, наприклад: nnnn.C1).

Дані Стандарти є розділом Основ професійної діяльності. Ці основи були запропоновані цільовою групою з інструкцій і схвалені радою директорів Інституту внутрішніх аудиторів у червні 1999-го. Основи включають Визначення внутрішнього аудиту, Кодекс етики, Стандарти та інші інструкції. Стандарти охоплюють інструкції, що раніше містилися у «Червоній книзі», але перероблені у новий фор-

мат, запропонований цільовою групою з інструкцій, та оновлені згідно до рекомендацій, вміщених у звіті «Бачення майбутнього», що належить цільовій групі.

Стандарти використовувати терміни, яким були надані конкретні значення, включені до Глосарію.

Раді зі стандартів внутрішнього аудиту доручено проводити численні консультації у процесі підготовки Стандартів. Перед тим, як видати будь-який документ, Рада зі стандартів випускає пробний проект на міжнародному рівні для публічного обговорення. Рада зі стандартів також шукає осіб зі спеціальними знаннями чи інтересами з ціллю надання необхідних консультацій.

Розробка стандартів є безперервним процесом. Рада зі стандартів заохочує позиції від членів Інституту внутрішніх аудиторів та інших зацікавлених сторін для того, щоб визначити, які із проблем, що виникають, потребують нових стандартів або перегляду діючих стандартів.

Додаткові інструкції щодо того, як стандарти можуть бути реалізовані на практиці, можна знайти в Прикладних інструкціях, які видаються Комітетом з професійних питань.

СТАНДАРТИ ЯКІСНИХ ХАРАКТЕРИСТИК

1000 — Цілі, повноваження і відповідальність.

Цілі, повноваження і відповідальність внутрішньої аудиторської діяльності повинні бути зазначені в статуті, у відповідності зі Стандартами, а також затверджені керівництвом.

1000.A1 — характер послуг з надання впевненості, що надаються організації, повинні бути визначені в статуті. Якщо послуги з надання впевненості будуть надані сторонам за межами організації, характер цих послуг повинен бути також визначений у статуті.

1000.C1 — характер консультаційних послуг повинен бути визначений у статуті.

1100 — Незалежність і об'єктивність.

Внутрішня аудиторська діяльність повинна бути незалежною, а внутрішні аудитори повинні об'єктивно виконувати свою роботу.

1110 — Організаційна самостійність.

Головний аудитор повинен звітувати перед тим організаційним рівнем, що дозволяє виконання обов'язків внутрішнього аудиту.

1110.A1 — внутрішня аудиторська діяльність повинна бути вільною від втручання при визначенні обсягів внутрішнього аудиту, виконанні робіт і обговоренні результатів.

1120 — Персональна об'єктивність

Внутрішні аудитори повинні мати неупереджений, об'єктивний підхід і уникати конфліктів інтересів.

1130 — Порушення незалежності і об'єктивності

Якщо незалежність та об'єктивність порушується на практиці, деталі порушення повинні бути доведені до відповідних сторін. Характер розкриття інформації буде залежати від самого порушення.

1130.A1 — Внутрішні аудитори повинні утримуватися від оцінки тих операцій, за які вони раніше несли відповідальність. Передбачається, що об'єктивність буде порушено, якщо аудитор надає послуги з надання впевненості для тих видів діяльності, за які він несе відповідальність протягом попереднього року.

1130.A2 — Зобов'язання з надання впевненості для тих функцій, за які головний виконавчий аудитор несе відповідальність, мають бути під контролем сторін за межами внутрішнього аудиту.

1130.C1 — Внутрішні аудитори можуть надавати консультативні послуги по відношенню до операцій, за які вони раніше несли відповідальність.

1130.C2 — Якщо внутрішні аудитори мають потенційні причини для порушення незалежності чи об'єктивності по відношенню до запропонованих консультативних послуг, відповідну інформацію слід розкрити замовнику перед тим, як погодитись взяти справу.

1200 — Належні знання та належна професіональна уважність

Заходи слід виконувати з належними знаннями та професіональною уважністю.

1210 — Належні знання

Внутрішні аудитори повинні володіти знаннями, навичками та іншими вміннями, необхідними для виконання їх індивідуальних обов'язків. Колектив людей, що виконують внутрішню аудиторську діяльність, повинен володіти навичками та іншими вміннями, необхідними для виконання їх індивідуальних обов'язків.

1210.A1 — головний аудитор повинен отримати компетентну консультацію і допомогу у разі, якщо персоналу, що проводить внутрішній аудит, не вистачає знань, навичок або інших якостей, необхідних для виконання всіх чи частини обов'язків.

1210.A2 — внутрішній аудитор повинен володіти достатніми знаннями, щоб визначити прояви шахрайства, але йому не обов'язково мати спеціальні знання особи, головний обов'язок якої полягає у виявленні та розслідуванні шахрайства.

1210.C1 — головний аудитор повинен відмовитися від участі в консультації або отримати професійну консультацію і допомогу у разі, якщо персоналу, що проводить внутрішній аудит, не вистачає знань, навичок або інших вмінь, необхідних для виконання всіх чи частини обов'язків.

1220 — Належна професіональна уважність

Внутрішні аудитори повинні бути настільки уважними і кваліфікованими, як цього очікують від розсудливого і компетентного внутрішнього аудитора. Належна професіональна уважність не виключає погрішності.

1220.A1 — внутрішній аудитор повинен проявляти належну професіональну уважність при розгляді:

- Протяжності роботи, необхідної для досягнення цілей справи.
- Відносної складності, суттєвості чи значення справ, по відношенню до яких застосовуються процедури з надання впевненості.
- Адекватності та ефективності управління ризиками, контролем та керівними процесами.
- Вірогідності суттєвих помилок, порушень або недотримань.
- Вартості надання впевненості у порівнянні з потенційним прибутком.

1220.A2 — внутрішній аудитор повинен бути готовий до того, що істотні ризики можуть вплинути на цілі, операції чи ресурси. Однак, самі по собі процедури з надання впевненості, навіть у випадку, коли виконуються з належною професіональною уважністю, не гарантують, що всі істотні ризики будуть ідентифіковані.

1220.C1 — внутрішній аудитор повинен проявляти належну професіональну уважність під час консультацій, при розгляді:

- Потреб та очікувань клієнта, включаючи характер, термін виконання і обговорення результатів справи.
- Відносної складності та обсягу роботи, необхідної для досягнення цілей справи.

- Вартості надання консультації у порівнянні з потенційним прибутком.

1230 — Безперервний професіональний розвиток

Внутрішні аудитори повинні розширювати свої знання, навички та інші якості за допомогою безперервного професіонального розвитку.

1300 — Програми з надання впевненості щодо якості та її покращення

Старший ревізор повинен розробляти і підтримувати програми з надання впевненості щодо якості та її покращення, які охоплюють всі аспекти внутрішньої аудиторської діяльності, та постійно стежити за їх ефективністю. Програма повинна бути розроблена таким чином, щоб допомогти внутрішньому аудиту створювати додану вартість, поліпшувати діяльність організації та забезпечити впевненість у тому, що внутрішня аудиторська діяльність відповідає Стандартам та Етичному кодексу.

1310 — Оцінка якості програми

Внутрішня аудиторська діяльність має включати процес моніторингу і оцінки загальної ефективності програми якості. Цей процес повинен включати як внутрішнє, так і зовнішнє оцінювання.

1311 — Внутрішнє оцінювання

Внутрішнє оцінювання повинне включати:

- постійний аналіз ефективності внутрішнього аудиту і періодичні огляди, що здійснюються шляхом самооцінки або іншими особами в організації зі знаннями практики внутрішнього аудиту і Стандартів.

1312 — Зовнішнє оцінювання

Зовнішня оцінка, така як надання впевненості щодо якості, повинна проводитися не рідше одного разу на п'ять років, кваліфікованим, незалежним експертом або експертною командою з-за меж організації.

1320 — Звітність про програму якості

Головний аудитор повинен повідомити керівництво про результати зовнішнього оцінювання.

1330 — Використання «проведено у відповідності зі стандартами»

Позитивно сприймається бажання внутрішніх аудиторів повідомити про те, що їх діяльність «проведено у відповідності зі стандартами професійної практики внутрішнього аудиту». Однак, внутрішні аудитори можуть застосовувати дане повідомлення, лише якщо оцінка програми якості показує, що внутрішня аудиторська діяльність проводиться відповідно до Стандартів.

1340 — Розкриття невідповідності

Хоча внутрішня аудиторська діяльність має досягти повної відповідності зі Стандартами, а діяльність внутрішніх аудиторів — з Кодексом етики, можуть бути випадки, коли не досягнуто повної відповідності. Коли невідповідність має вплив у масштабах всієї організації або функціонування всього внутрішнього аудиту, дану інформацію слід донести до керівництва і ради директорів.

СТАНДАРТИ ДІЯЛЬНОСТІ

2000 — Управління внутрішньою аудиторською діяльністю

Головний аудитор повинен ефективно управляти внутрішньою аудиторською діяльністю, щоб гарантувати, що вона створює додану вартість для організації.

2010 — Планування

Головний аудитор повинен на основі ризику встановити плани, щоб визначити пріоритети внутрішньої аудиторської діяльності, сумісні з цілями організації.

2010.A1 — План робіт з внутрішньої аудиторської діяльності повинен бути заснований на оцінці ризиків, яка проводиться принаймні раз на рік. Пропозиції від керівництва і ради директорів повинні бути розглянуті у цьому процесі.

2010.C1 — Головний аудитор повинен розглянути питання про прийняття запропонованих консультативних робіт, що залежатиме від можливостей цих робіт покращити систему управління ризиками, створити додану вартість та покращити діяльність організації. Ті роботи, які були прийняті, повинні бути включені в план.

2020 — Обговорення та ухвалення

Головний аудитор повинен інформувати керівництво і раду директорів про плани заходів щодо проведення внутрішнього аудиту і потреби в ресурсах, у тому числі про суттєві проміжні зміни, для розгляду і ухвалення. Старший аудитор також повинен обговорити вплив нестачі ресурсів.

2030 — Управління ресурсами

Старший ревізор повинен впевнитись, що ресурси внутрішнього аудиту є відповідними до потреб, в достатній кількості, і ефективно використовувались для виконання затвердженого плану.

2040 — Правила і процедури

Головний аудитор повинен розробити правила і процедури для управління внутрішньою аудиторською діяльністю.

2050 — Координування

Головний аудитор повинен обмінюватися інформацією і координувати свою діяльність з іншими внутрішніми та зовнішніми постачальниками відповідних послуг з надання впевненості та консультативних послуг, для забезпечення всебічного охоплення і зведення до мінімуму дублювання зусиль.

2060 — Звітвання перед радою директорів і керівництвом

Головний аудитор повинен періодично звітувати перед радою директорів і керівництвом про стан внутрішньої аудиторської діяльності, повноваження, відповідальність і ефективність роботи у порівнянні з плановою. Звітність повинна також включати ризики, вплив яких є значним, питання контролю, питання корпоративного управління, а також інші питання, необхідні або запитані радою директорів і вищим керівництвом.

2100 — Характер роботи

Внутрішня аудиторська діяльність оцінює і робить свій внесок в удосконалення управління ризиками, контролю і системи управління.

2110 — Управління ризиками

Внутрішня аудиторська діяльність повинна допомагати організації шляхом виявлення та оцінки значних проявів ризику, і сприяти покращенню управління ризиками та систем контролю.

2110.A1 — Внутрішня аудиторська діяльність повинна контролювати і оцінювати ефективність системи управління ризиками організації.

2110.A2 — Внутрішня аудиторська діяльність повинна оцінювати ризики, пов'язані з управлінням організації, операціями і інформаційними системами, стосовно надійності і достовірності фінансової та операційної інформації:

- Економічність і результативність операцій.
- Збереження активів.
- Дотримання законів, правил і договорів.

2110.C1 — Під час надання консультацій, внутрішні аудитори повинні звертати увагу на ризик, що супроводжує цілі заходу, та бути уважними щодо існування інших значних ризиків.

2110.C2 — Внутрішні аудитори повинні застосовувати знання ризиків, отримані у ході консультаційних послуг, в процесі виявлення та оцінки значних проявів ризику в організації.

2120 — Контроль

Внутрішня аудиторська діяльність повинна допомагати організації в підтримці ефективного контролю шляхом оцінки його ефективності та результативності і сприяння безперервному покращенню.

2120.A1 — На основі результатів оцінки ризиків, внутрішня аудиторська діяльність повинна оцінити адекватність і ефективність контролю, що охоплює керівництво організацією, операції та інформаційні системи. Ця оцінка має включати:

- Надійність і достовірність фінансової та операційної інформації.
- Економічність і результативність операцій.
- Збереження активів.
- Дотримання законів, правил і договорів.

2120.A2 — Внутрішні аудитори повинні з'ясувати, наскільки оперативні та програмні цілі і завдання організації є визначеними і мають підпорядковуватись їм.

2120.A3 — Внутрішні аудитори мають перевірити операції та програми, щоб з'ясувати, наскільки результати співпадають з поставленими цілями та завданнями і визначити, чи впроваджуються операції і програми так, як це передбачалося.

2120.A4 — Для оцінки контролю необхідні адекватні критерії. Внутрішні аудитори повинні з'ясувати, наскільки адекватні критерії були встановлені керівництвом для того, щоб визначити, чи виконуються поставлені цілі та завдання. Якщо критерії є адекватними, внутрішні аудитори повинні використовувати їх під час оцінки. Якщо вони неадекватні, внутрішні аудитори повинні працювати з керівництвом, щоб розробити відповідні критерії оцінки.

2120.C1 — Під час надання консультації, внутрішні аудитори повинні звертати увагу на ті контрольні заходи, що відповідають цілям консультації і повинні проявляти пильність відносно існування будь-яких серйозних недоліків у системі контролю.

2120.C2 — Внутрішні аудитори повинні застосовувати знання контрольних заходів, отримані в результаті консультаційної діяльності, в процесі виявлення та оцінки значних проявів ризику в організації.

2130 — Керування

Внутрішня аудиторська діяльність повинна сприяти процесу керування організацією шляхом оцінки та покращення процесу, в ході якого 1) створюються і обговорюються цінності та цілі, (2) контролюється досягнення цілей, (3) затверджується відповідальність, і (4) зберігаються цінності.

2130.A1 — Внутрішні аудитори повинні перевірити операції та програми, щоб впевнитись у їх відповідності системі цінностей організації.

2130.C1 — Цілі консультаційних заходів повинні знаходитись у відповідності із загальними цінностями і цілями організації.

2200 — Плани заходу

Внутрішні аудитори повинні розробляти і записувати плани для кожного заходу.

2201 — Питання для розгляду при плануванні

При плануванні заходу, внутрішні аудитори повинні розглянути наступні питання:

- Мету того виду діяльності, що розглядається, і засоби, якими контролюється виконання цих видів діяльності.

- Значні ризики діяльності, її цілі, ресурси, і операції та засоби, за допомогою яких потенційний вплив ризиків є зведеним до прийнятного рівня.

- Адекватність та ефективність керування ризиками у порівнянні з відповідною розробленою системою контролю чи моделлю.

- Можливості для досягнення істотних покращень у сфері управління ризиками та системи контролю для даного виду діяльності.

2201.C1 — Внутрішні аудитори повинні встановити взаєморозуміння з клієнтами консультативних заходів стосовно цілей, обсягів, відповідних обов'язків, а також інших очікувань клієнта. Для масштабних заходів це взаєморозуміння повинно бути задокументовано.

2210 — Цілі заходу

Цілі заходів повинні стосуватися ризиків, контролю та управлінських процесів, пов'язаних з діяльністю, що розглядається.

2210.A1 — При плануванні заходів, внутрішній аудитор повинен визначити і оцінити ризики, пов'язані з діяльністю, що розглядається. Цілі заходу повинні відображати результати оцінки ризику.

2210.A2 — Внутрішній аудитор повинен розглянути ймовірність значних помилок, порушень, недотримання правил та інших негативних впливів при розробці цілей заходу.

2210.C1 — Цілі консультативного заходу повинні стосуватися ризиків, контролю та управлінських процесів у мірі, узгоджених з клієнтом.

2220 — Сфера діяльності заходу

Встановлена сфера діяльності повинна бути достатньою для досягнення цілей заходу.

2220.A1 — Сфера діяльності заходу повинна включати розгляд відповідних систем, звітності, персоналу та фізичних властивостей включаючи ті, що знаходяться під контролем третіх сторін.

2220.C1 — Під час проведення консультації, внутрішні аудитори повинні впевнитись, що сфера діяльності заходу є достатньою для роботи з узгодженими цілями. Якщо у внутрішніх аудиторів з'являються застереження щодо встановленої сфери діяльності протягом заходу, ці застереження повинні бути обговорені з клієнтом, щоб визначити, чи варто продовжувати консультацію.

2230 — Залучення ресурсів

Внутрішні аудитори повинні визначити відповідні ресурси для досягнення цілей заходу. Кадрове забезпечення повинне бути визначене на основі оцінки характеру і складності кожного заходу, часових обмежень та доступних ресурсів.

2240 — Робоча програма заходу

Внутрішні аудитори повинні розробляти робочі програми, які забезпечують досягнення цілей заходів. Ці робочі програми повинні бути задокументовані.

2240.A1 — Робочі програми повинні встановлювати процедури для виявлення, аналізу, оцінки та обліку інформації в ході роботи. Робочі програми повинні бути затверджені до початку роботи, а будь-які поправки до них — затверджені одразу.

2240.C1 — Робочі програми для консультативних заходів можуть відрізнятися за формою і змістом залежно від характеру заходу.

2300 — Виконання заходу

Внутрішні аудитори повинні виявляти, аналізувати, оцінювати і записувати інформацію у кількості, достатній для досягнення цілей заходу.

2310 — Виявлення інформації

Внутрішні аудитори повинні визначити у достатній кількості надійну, відповідну та корисну інформацію для досягнення цілей заходу.

2320 — Аналіз та оцінка

Внутрішні аудитори повинні робити висновки і визначати результати заходу на основі відповідного аналізу і оцінок.

2330 — Запис інформації

Внутрішні аудитори повинні записувати відповідну інформацію для підкріплення висновків і результатів заходу.

2330.A1 — Головний аудитор повинен контролювати доступ до записів. Головний аудитор повинен отримати схвалення вищого керівництва і/або юрисконсульта перед тим, як розкривати ці записи для зовнішніх сторін, у разі потреби.

2330.A2 — Головний аудитор повинен розробити вимоги до зберігання записів заходу. Ці вимоги до зберігання повинні бути сумісними з керівними принципами організації та будь-якими нормативними та іншими вимогами.

2330.C1 — Головний аудитор повинен розробити політику в галузі догляду і збереження записів заходу, а також їх розкриття для внутрішніх чи зовнішніх сторін. Ця політика повинна бути сумісною з керівними принципами організації та будь-якими нормативними та іншими вимогами.

2340 — Нагляд за виконанням робіт

Необхідно належним чином стежити за виконанням робіт, щоб впевнитись, що цілей досягнуто, якість гарантована, а персонал розвивається.

2400 — Обговорення результатів

Внутрішні аудитори повинні своєчасно обговорювати результати заходу.

2410 — Критерії обговорення

Обговорення повинне включати цілі та обсяги заходу, а також відповідні висновки, рекомендації і плани дій.

2410.A1 — Остаточне обговорення результатів повинне, при необхідності, містити загальну думку внутрішнього аудитора.

2410.A2 — Обговорення заходу повинне підтвердити, що робота проводиться як слід.

2410.C1 — Обговорення процесу і результатів консультаційних заходів буде відрізнятися за формою та змістом, залежно від характеру заходу і потреби клієнта.

2420 — Якість обговорення

Обговорення повинне бути точним, об'єктивним, чітким, коротким, конструктивним, повним та своєчасним.

2421 — Помилки та упущення

Якщо остаточне обговорення містить значні помилки або упущення, головний аудитор повинен повідомити виправлену інформацію всім особам, які отримали початкове повідомлення.

2430 — Виявлення недотримання Стандартів

Коли недотримання Стандартів впливає на конкретний захід, обговорення результатів повинно розкривати:

- Стандарт(и), згідно до яких не було досягнуто повної відповідності,
- Підстава (підстави) недотримання, і
- Вплив недотримання на роботу.

2440 — Поширення результатів

Головний аудитор повинен поширювати результати відповідним особам.

2440.A1 — Головний аудитор відповідає за обговорення остаточних результатів з особами, які можуть гарантувати, що результатам приділено належну увагу.

2440.C1 — Головний аудитор відповідає за обговорення остаточних результатів консультаційних заходів з клієнтами.

2440.C2 — Під час консультації можливе розпізнання проблем управління ризиками, контролю та керівництва. Кожного разу, коли ці проблеми є важливими для організації, вони повинні бути доведені до керівництва та ради директорів.

2500 — Моніторинг прогресу

Головний аудитор повинен встановити і підтримувати систему контролю за розміщенням результатів, що обговорюються з керівництвом.

2500.A1 — Головний аудитор повинен встановити подальший процес контролю за тим, щоб заходи керівництва були ефективно впровадженими, або що вище керівництво взяло на себе ризик не вживати будь-яких заходів.

2500.C1 — Внутрішня аудиторська діяльність має стежити за розміщенням результатів консультаційних заходів у мірі, узгоджених з клієнтом.

2600 — Прийняття ризиків керівництвом

Коли головний аудитор вважає, що вище керівництво взяло на себе такий рівень залишкового ризику, що є неприйнятним для організації, він повинен обговорити це питання з вищим керівництвом. Якщо рішення щодо залишкового ризику не було прийнято, головний аудитор і вище керівництво повинні повідомити про це раду директорів для прийняття рішення.

ГЛОСАРІЙ

Додана вартість — організації існують, щоб створювати вартість або вигоду для їх власників, інших зацікавлених сторін, замовників і клієнтів. Ця концепція розкриває цілі для їх існування. Вартість створюється шляхом розробки товарів і послуг, та використання ресурсів для просування цих товарів та послуг. У процесі збору даних для аналізу та оцінки ризиків, внутрішні аудитори істотно углиблюються в операції і можливості для покращення, які можуть бути надзвичайно корисними для їх організації. Ця цінна інформація може перебувати у формі консультацій, порад, письмових повідомлень або інших товарів, і повинна бути належним чином доведена до відома відповідних органів управління та обслуговуючого персоналу.

Належний контроль — присутній у випадку, коли керівництво спланувало і організувало (розробило) його таким чином, що він забезпечує достатню впевненість у тому, що ризики організації знаходяться під ефективним управлінням, а цілі організації будуть досягнуті ефективно і економічно.

Послуги з надання впевненості — об'єктивний розгляд доказів аудиту з метою забезпечення незалежної оцінки управління ризиками, контролю або керівних процесів в організації.

Приклади можуть включати фінансову перевірку, перевірку відповідності, системи безпеки, а також перевірку благонадійності фінансового стану.

Рада директорів — комісія з аудиту таких рад, голова установи чи законодавчого органу, якому звітуються внутрішні аудитори, рада керуючих некомерційної організації, або будь-які інші призначені керівні органи організації.

Статут — статут внутрішнього аудиту є офіційним письмовим документом, який визначає цілі діяльності, повноваження і відповідальність. Статут повинен (а)

встановити положення внутрішнього аудиту в рамках організації; (б) санкціонувати доступ до документів, персоналу і фізичних властивостей, що мають відношення до виконання зобов'язань, і (в) визначити сферу діяльності внутрішнього аудиту.

Головний аудитор — особа, що обіймає найвищу в організації посаду у сфері внутрішнього аудиту. У традиційній внутрішній аудиторській діяльності, це — директор з внутрішнього аудиту. У разі, коли послуги з внутрішнього аудиту отримані від зовнішніх постачальників, головний аудитор є особою, відповідальною за контракт послуг і перевірку загальної якості виконання цих послуг, що звітує вищому керівництву і раді директорів стосовно внутрішньої аудиторської діяльності і перевіряє результати заходу. Цей термін включає також такі титули, як генеральний аудитор, головний внутрішній аудитор і генеральний інспектор.

Кодекс етики — метою Кодексу етики Інституту внутрішніх аудиторів (ІА) є сприяння етичній культурі в глобальному середовищі професії внутрішнього аудиту. Кодекс етики є необхідним для професії внутрішнього аудиту, оскільки він ґрунтується на довірі, вкладений в об'єктивну впевненість щодо ризиків, контролю та управління. Кодекс етики застосовується як до самостійних осіб, так і організацій, які надають послуги з внутрішнього аудиту.

Відповідність — здатність обґрунтовано забезпечити підпорядкованість та вірність політиці організації, її планам, процедурам, правилам, законам і договорам.

Конфлікт інтересів — будь-які відносини, які насправді є або, як здається, є не в кращих інтересах організації. Конфлікт інтересів підриває здатність людини виконувати її зобов'язання і обов'язки об'єктивно.

Консультаційні послуги — рекомендаційна діяльність, характер і обсяг якої узгоджені з клієнтом, і яка призначена для створення доданої вартості і поліпшення діяльності організації. Приклади включають консультації, поради, сприяння, проектування процесів і підготовку кадрів.

Контроль — будь-які заходи, що приймаються керівництвом, радою директорів та іншими сторонами з метою покращення управління ризиками і підвищення вірогідності того, що поставлених цілей і завдань буде досягнуто. Керівники планують, організовують і направляють необхідні заходи, щоб забезпечити обґрунтовану впевненість в тому, що цілей і завдань буде досягнуто.

Середовище контролю — відношення і дії ради директорів та керівництва стосовно того, наскільки жорстким є контроль в організації. Середовище контролю забезпечує дисципліну і структуру для досягнення головних цілей системи внутрішнього контролю. Середовище контролю включає в себе наступні елементи:

- Чесність та етичні цінності.
- Філософія управління та стиль керівництва.
- Організаційна структура.
- Призначення повноважень і відповідальності.
- Політика і практики стосовно людських ресурсів.
- Компетенції персоналу.

Процеси управління — політика, процедури та заходи, які є частиною системи контролю і призначені для забезпечення того, щоб ризики знаходилися в межах допустимих норм, встановлених процесами управління ризиками.

Захід — певна робота з внутрішнього аудиту, завдання, або перевірка, така як внутрішній аудит, самооцінка контролю, розслідування шахрайства чи консультування. Захід може включати в себе кілька завдань та видів діяльності, спрямованих на виконання певного набору відповідних завдань.

Цілі заходу — широке формулювання, розроблене внутрішніми аудиторами, що визначає заплановані досягнення заходу.

Робоча програма заходу — документ, який містить список процедур, яких слід дотримуватися в ході виконання заходу, спрямованих на досягнення планових результатів заходу.

Зовнішній постачальник послуг — особа або фірма, не залежна від організації, яка має спеціальні знання, вміння та досвід в тій чи іншій дисципліні. Зовнішні постачальники послуг включають, поміж інших, актуаріїв, аудиторів, оцінювачів, фахівців-екологів, слідчих, адвокатів, інженерів, геологів, фахівців з безпеки, статистики, інформаційних технологій, зовнішніх аудиторів та інших аудиторських організацій. Рада директорів, керівництво, або головний аудитор може залучити зовнішнього постачальника послуг.

Шахрайство — будь-які незаконні дії, що характеризуються обманом, приховуванням або порушенням довіри. Ці дії не залежать від застосування загрози насильства або фізичної сили. Шахрайство застосовується окремими особами та організаціями для отримання грошей, майна або послуг, уникнення платежів чи втрати послуг, або для забезпечення особистих або ділових переваг.

Керівні процеси — процедури, які використовуються представниками зацікавлених осіб організації (наприклад, акціонерами і т.д.), щоб забезпечити контроль ризиків і процесів управління.

Порушення — порушення персональної об'єктивності та організаційної незалежності можуть включати особисті конфлікти інтересів, обмеження сфери дії, обмеження на доступ до записів, персоналу, і властивостей та обмеженість ресурсів (фінансування).

Внутрішня аудиторська діяльність — служба, відділ, група консультантів чи інший практик (и), що забезпечує незалежне, об'єктивне надання впевненості та консультативних послуг, призначених для створення доданої вартості і поліпшення діяльності організації. Внутрішня аудиторська діяльність допомагає організації досягти своїх цілей за допомогою систематичного і впорядкованого підходу до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та керівними процесами.

Об'єктивність — неупереджене відношення, що вимагає від внутрішніх аудиторів виконання зобов'язань таким чином, що вони чесно вірять в продукт своєї діяльності, і що не буде зроблено будь-яких істотних компромісів у якості. Об'єктивність вимагає, щоб внутрішні аудитори не підпорядковували свої власні судження в питаннях аудиту судженням інших осіб.

Ризик — невизначеність, пов'язана з подією, що виникає, яка може мати вплив на досягнення цілей. Ризик вимірюється з точки зору наслідків і ймовірності.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Марина Олексіївна ВІНОГРАДОВА

Людмила Іванівна ЖИДСЄВА

АУДИТ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Оригінал-макет підготовлено
ТОВ «Видавництво «Центр учбової літератури»

Підписано до друку 11.07.2014 р. Формат 60х84 1/16.
Друк лазерний. Папір офсетний. Гарнітура Times New Roman.
Ум. друк. арк. 37. Тираж 300 прим.

ТОВ «Видавництво «Центр учбової літератури»
вул. Електриків, 23 м. Київ 04176
тел./факс 044-425-01-34
тел.: 044-425-20-63; 425-04-47; 451-65-95
800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)

Свідectво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців,
виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції
ДК № 4162 від 21.09.2011 р.