

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
МІСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА імені О. М. БЕКЕТОВА**

**Н. І. ГОРДІЄНКО**

**КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ**

**АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ  
СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

*(для здобувачів другого (магістерського) рівня вищої освіти денної та заочної форм навчання зі спеціальності 071 – Облік і оподаткування)*

**Харків  
ХНУМГ ім. О. М. Бекетова  
2023**

**Гордієнко Н. І.** Аудит фінансової звітності суб'єктів господарювання : конспект лекцій (для здобувачів другого (магістерського) рівня вищої освіти денної та заочної форм навчання зі спеціальності 071 – Облік і оподаткування) / Н. І. Гордієнко ; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова. – Харків, 2023. – 124 с.

Автор

канд. екон. наук, проф. Н. І. Гордієнко

Рецензент

**О. В. Харламова**, доктор економічних наук, професор кафедри Фінансів, обліку та безпеки бізнесу (Харківський національний університет міського господарства імені О. М. Бекетова)

*Рекомендовано кафедрою Фінансів, обліку та безпеки бізнесу, протокол № 10 від 28.02.2021.*

## ЗМІСТ

	ВСТУП.....	4
1	КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ.....	5
	1.1 Міжнародні стандарти контролю якості аудиторських послуг.....	5
	1.2 Вимоги щодо внутрішнього контролю якості виконаного завдання з аудиту фінансової звітності.....	11
	1.3 Вимоги щодо дотримання етичних норм при наданні аудиторських послуг .....	17
	1.4 Документування аудиторських перевірок.....	19
2	ПРИНЦИПИ, МЕТОДИ Й ПРОЦЕДУРИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ.....	33
	2.1 Відповідальність керівництва за забезпечення якості аудиторських послуг. Політика і процедури аудиту у відношенні відповідності етичних вимогам.....	33
	2.2 Професійні вимоги та професійної компетентності при аудиті фінансової звітності, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.....	43
	2.3 Політика і процедури аудиту по відношенню до прийняття клієнта та продовження співробітництва з ним, прийняття конкретного завдання та по відношенню до управління людськими ресурсами.....	53
	2.4 Політика і процедури контролю якості виконання завдання. Моніторинг відповідності політики і процедур контролю якості аудиторських послуг.....	57
3	АУДИТ ПОВНОГО ПАКЕТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ.....	66
	3.1 Аудит «Балансу» (звіту про фінансовий стан).....	66
	3.2 Аудит «Звіту про фінансові результати» (Звіту про сукупний дохід) акціонерного товариства.....	72
	3.3 Аудит «Звіту про рух грошових коштів».....	81
	3.4 Аудит «Звіту про власний капітал» акціонерного товариства.....	92
	3.5 Аудит «Приміток до фінансової звітності» та «Звіту про управління підприємства». ....	103
	3.6 Вимоги до аудиторського висновку з боку ДКЦПФР та Аудиторської палати України. Модифікація аудиторського висновку.....	109
	СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	116

## ВСТУП

*Мета та завдання вивчення дисципліни* Аудит фінансової звітності суб'єктів господарювання – формування у студента теоретичних знань і практичних навичок по організації та проведенню аудиторської перевірки фінансової звітності підприємства відповідно до вимог контролю якості аудиторських послуг.

*Предмет вивчення дисципліни:* методи і прийоми аудиторської перевірки фінансової звітності підприємства.

В результаті вивчення дисципліни студент повинен:

*Знати:*

- нормативи і стандарти аудиту;
- основи організації аудиторської діяльності;
- основні методичні прийоми проведення операційного аудиту при аудиторській перевірці;
- передові методи перевірки у комп'ютерному середовищі.

*Уміти:*

- розкривати зміст і володіти методами та прийомами роботи з первісними документами і бухгалтерською звітністю;
- володіти передовими методиками перевірки бухгалтерської та фінансової документації на бази обчислювальної техніки.
- володіти навичками перевірки законності фінансово-господарських операцій та достовірності бухгалтерської і фінансової звітності;
- організувати аудиторську діяльність;
- планувати аудиторську діяльність і аудиторські перевірки;
- визначати аудиторські ризики;
- розробляти програми аудиторських перевірок.

# **1 КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ**

## **1.1 Контроль якості аудиторських послуг в Україні**

Особливість професії аудитора полягає в тому, що він виконує важливу суспільну функцію: виражає незалежну думку про достовірність бухгалтерської звітності, відповідність організації та порядку ведення бухгалтерського обліку законодавству, на основі якого згодом користувачі (представники банків, інвестиційних компаній, контрагентів та ін.) будуть вирішувати, питання співпраці з даним економічним суб'єктом. Саме тому для аудитора важливо не обманути очікування, які при прийнятті різних економічних рішень ґрунтуються на аудиторському висновку. Тому так актуальне питання про якість аудиторської перевірки.

Як показує закордонна практика, для одержання визнання на ринку, аудиторські організації зобов'язані мати внутріфірмові стандарти аудиту, що враховують специфіку їхньої діяльності. Відповідно до законодавства більшості країн (США, Великобританія, Німеччина), а також міжнародним угодам в сфері захисту об'єктів інтелектуальної власності, внутріфірмові стандарти аудиту становлять комерційну таємницю. На їхню розробку потрібні значні кошти й довгі роки практичної роботи, тому внутріфірмові стандарти під силу тільки великим аудиторським фірмам зі значним науковим потенціалом. У зв'язку з цим за наявності (відсутності) внутрішніх стандартів аудиту в певній мірі можна судити про якість перевірок, проведених конкретно аудиторською фірмою.

Гарантія якості аудиту є найважливішим професійним інструментом, який гарантує для громадськості й контролюючих органів, що аудитори виконують свою діяльність на основі загально визнаних стандартів аудиту і Кодексу професійної етики. Гарантія якості також сприяє удосконаленню професійної якості. В рекомендаціях комісії Європейського співтовариства визначено, що «аудиторські висновки повинні давати певний мінімум впевненості щодо достовірності фінансової інформації». Вказане можливо лише за умови вжиття

необхідних заходів для того, щоб включити в систему гарантії якості усіх аудиторів, які здійснюють аудит, та встановлення критеріїв гарантії якості.

На виконання вимог Європейського співтовариства АПУ розробила й прийняла Національну концептуальну основу забезпечення якості аудиторських послуг в Україні, якою передбачено, що відповідальність за впровадження відповідної політики і процедур покладається на кожного суб'єкта аудиторської діяльності.

Без перебільшення можна стверджувати, що з внесенням змін до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» із змінами, внесеними № 524-IX від 04.03.2020, зокрема, статтю 40 цього Закону Аудиторська палата України (далі – АПУ) здійснює таку важливу функцію, як контрольна, а саме:

1. Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності здійснюється шляхом проведення перевірки якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності щодо дотримання ними міжнародних стандартів аудиту, принципу незалежності, ефективності внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг, дотримання вимог цього Закону.

2. Система контролю якості аудиторських послуг складається з політики та процедур, розроблених та впроваджених суб'єктами аудиторської діяльності відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

3. Обов'язковий контроль якості аудиторських послуг здійснюється щодо:

1) суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності великих підприємств, банків, професійних учасників фондового ринку та емітентів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, – один раз на три роки;

2) суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності, крім зазначених у пункті 1 цієї частини, – один раз на шість років.

4. Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, проводиться Інспекцією.

Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності (крім суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес), проводиться Аудиторською палатою України.

Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які не надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності, здійснюється за їхньою власною ініціативою Аудиторською палатою України.

5. З метою організації проведення контролю якості аудиторських послуг Інспекція:

1) розробляє та подає на розгляд Ради нагляду Порядок проведення перевірок з контролю якості;

2) розробляє рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості;

3) затверджує щорічні плани-графіки проведення перевірок з контролю якості;

4) призначає інспекторів для проведення перевірок з контролю якості;

5) ухвалює звіти за результатами перевірок з контролю якості;

6) затверджує рекомендації щодо усунення недоліків внутрішньої системи контролю якості, виявлених за результатами перевірок;

7) готує подання Раді нагляду щодо застосування стягнень за результатами перевірок з контролю якості.

6. З метою організації проведення контролю якості аудиторських послуг Аудиторська палата України:

1) бере участь у розробці Порядку проведення перевірок з контролю якості;

2) розробляє рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості;

3) розробляє щорічні плани-графіки проведення перевірок з контролю якості та подає їх на погодження Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю;

4) створює у своєму складі Комітет з контролю якості аудиторських послуг;

5) затверджує звіти за результатами перевірок з контролю якості;

6) затверджує рекомендації щодо усунення недоліків внутрішньої системи контролю якості, виявлених за результатами перевірок;

7) застосовує до суб'єктів аудиторської діяльності стягнення (крім суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес).

7. Інспекцією та Аудиторською палатою України має бути впроваджено політику та процедури незалежності інспекторів і забезпечено недопущення виникнення конфлікту інтересів.

8. Безпосередньо перевірки з контролю якості здійснюються інспекторами, які є посадовими особами Інспекції та працівниками Комітету з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України. Інспектором може бути призначено особу, яка відповідає таким критеріям:

1) має досвід роботи аудитором не менше п'яти років;

2) припинила діяльність із надання аудиторських послуг одноосібно або у складі суб'єкта аудиторської діяльності;

3) підвищила кваліфікацію за відповідною програмою, затвердженою комісією з атестації.

Перед початком проведення перевірки з контролю якості інспектор повинен задекларувати відсутність конфлікту інтересів між ним та суб'єктом аудиторської діяльності, перевірка якого здійснюватиметься.

Інспектор може здійснювати перевірку суб'єкта аудиторської діяльності, з яким його пов'язували трудові відносини або відносини власності, контролю тощо, не раніше ніж через три роки після припинення таких відносин.



9. Інспекція та Аудиторська палата України можуть залучати до перевірки з контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності експертів. У такому разі щодо експертів мають бути виконані вимоги незалежності, встановлені до інспекторів.

10. Контроль якості аудиторських послуг передбачає тестування внутрішніх процедур, здійснення перевірки робочих документів, аудиторських звітів та інших звітів, договорів про надання аудиторських послуг, внутрішніх розпорядчих актів суб'єкта аудиторської діяльності, якими визначаються політика і процедури, які мають застосовуватися при наданні аудиторських послуг, щодо:

1) дотримання застосованих міжнародних стандартів аудиту, вимог щодо незалежності та інших вимог цього Закону, у тому числі забезпечення достовірності інформації, поданої для включення до Реєстру;

2) кількості та якості використаних ресурсів, у тому числі дотримання вимог щодо безперервного навчання аудиторів;

3) дотримання вимог стосовно винагороди за аудиторські послуги, якщо вони встановлені;

4) ефективності системи внутрішнього контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності;

5) достовірності інформації у звіті про прозорість, якщо його оприлюднення передбачається цим Законом, щодо оцінки ефективності системи внутрішнього контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності.

11. При проведенні перевірки з контролю якості робочі документи обираються виходячи з аналізу ризиків невиконання суб'єктом аудиторської діяльності завдання з аудиту фінансової звітності в обсязі та за процедурами, визначеними міжнародними стандартами аудиту.

12. За результатами перевірки з контролю якості складається звіт, який має містити основні висновки та рекомендації.

13. Висновки та рекомендації за результатами перевірки з контролю якості з їх обґрунтуванням мають бути доведені до відома суб'єкта аудиторської діяльності та обговорені з ним до складання звіту.

14. Порядок проведення перевірок з контролю якості затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

15. У разі виявлення порушень у системі контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності Інспекція та Аудиторська палата України надають відповідному суб'єкту аудиторської діяльності обов'язкові до виконання рекомендації щодо їх виправлення та встановлюють строк їх виправлення, але не більше 12 місяців з дати завершення перевірки.

16. У разі вчинення суб'єктом аудиторської діяльності професійного проступку, визначеного пунктом 4 частини п'ятої статті 42 цього Закону, Інспекція направляє до Ради нагляду подання про застосування стягнень.

У разі вчинення суб'єктом аудиторської діяльності професійного проступку, визначеного пунктом 4 частини п'ятої статті 42 цього Закону, Комітет з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України направляє до Ради Аудиторської палати України подання про застосування стягнень.

17. Інспекція та Комітет з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України щороку систематизують та узагальнюють результати проведених перевірок контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності для подальшого оприлюднення результатів аналізу порушень суб'єктами аудиторської діяльності професійних вимог щодо якості аудиторських послуг на офіційному веб-сайті за рішенням Ради нагляду та Ради Аудиторської палати України.

18. Неправомірні рішення Інспекції та Аудиторської палати України, які обмежують чи порушують права суб'єктів аудиторської діяльності, можуть бути оскаржені до Ради нагляду або до суду.

1. Інспекція за дорученням Ради нагляду здійснює регулярний моніторинг змін на ринку аудиторських послуг, зокрема оцінює:

- 1) ризики, що виникають внаслідок значної кількості недоліків у роботі суб'єктів аудиторської діяльності;
- 2) рівень концентрації на ринку;
- 3) роботу аудиторських комітетів або органів (підрозділів), на які покладено відповідні функції;
- 4) необхідність здійснення заходів для зменшення відповідних ризиків.

За результатами моніторингу щонайменше кожні три роки складається звіт.

## **1.2 Загальні вимоги до системи внутрішнього контролю якості аудиту**

Враховуючи періодичність зовнішніх перевірок, АПУ спонукає аудиторські фірми і аудиторів, які займаються аудиторською діяльністю як фізичні особи-підприємці, самостійно розробляти й впровадити в свою практику систему контролю якості аудиторських послуг. Створення таких систем контролю якості вимагається Міжнародним стандартом контролю якості 1 (МСКЯ 1) та Кодексом етики професійних бухгалтерів МФБ (Кодекс етики).

Відповідно до МСКЯ 1 кожна аудиторська фірма повинна розробити і впровадити таку систему контролю якості, яка би надала їй обґрунтовану впевненість, що сама фірма та її персонал діють у відповідності з професійними стандартами й законодавчими вимогами, а звіти, що надаються фірмою за результатами виконання завдання, відповідають обставинам.

Таким чином, кожна аудиторська фірма через створену нею систему контролю якості буде здійснювати самоконтроль за дотриманням вимог МСАНВ.

На виконання статті 40 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258, МСКЯ 1 та Кодексу етики Аудиторська

палата України затвердила Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг. При цьому АПУ вирішила, що аудиторські фірми та аудитори, які займаються аудиторською діяльністю, зобов'язані розробити відповідні політики та процедури контролю якості аудиторських послуг згідно з вимогами.

Положення щодо політики й процедур забезпечення незалежності та внутрішнього контролю за якістю послуг були розроблені ще в 2006–2007 роках.

Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» і Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, прийнятих Аудиторською палатою України (АПУ) в якості Національних стандартів аудиту, насамперед, відповідно до Міжнародного стандарту контролю якості 1 (МСКЯ 1) та Кодексу етики професійних бухгалтерів МФБ (Кодекс етики) визначено:

1. Якісною визнається аудиторська послуга, яка надається Фірмами з дотриманням Професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, та задовольняє потреби користувачів.

2. Аудиторські фірми та аудитори, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці зобов'язані розробити та впровадити в свою практику таку систему контролю якості, яка б забезпечувала обґрунтовану впевненість у тому, що сама фірма та її персонал діють відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, Кодексу етики професійних бухгалтерів та законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, а висновки (звіти), що надаються фірмою, відповідають умовам завдання.

3. Система контролю якості фірми має включати політику та процедури контролю якості. Політика контролю якості – це формалізована сукупність принципів, методів і правил, застосовуваних фірмою при здійсненні контролю якості аудиторських послуг. Процедури контролю якості – це заходи та дії, які здійснює фірма для впровадження політики контролю якості та моніторингу

відповідності системи контролю якості фірми Положенню з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг».

4. Фірма зобов'язана створити таку систему контролю якості, яка забезпечує достатній рівень контролю для всіх завдань, насамперед, для завдань із обов'язкового аудиту. Необхідність застосування системи контролю якості для інших аудиторських послуг визначається фірмою із застосуванням критеріїв, рекомендованих АПУ.

5. Характер і зміст політики та процедур, 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.

6. Відповідно до МСКЯ 1 система контролю якості аудиторських послуг має складатися з таких елементів:

- а) відповідальність керівництва за організацію контролю якості на фірмі;
- б) етичні вимоги;
- в) прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом, і виконання специфічних завдань;
- г) людські ресурси;
- д) виконання завдання;
- е) моніторинг.

7. Політика та процедури контролю якості 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 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 фірми.

8. Персонал фірми має бути ознайомлений та розуміти політику й процедури контролю якості, застосовувані фірмою. Факт ознайомлення персоналом має бути належним чином задокументований. Для досягнення розуміння фірма зобов'язана запровадити постійний процес із навчання і роз'яснення політики і процедур контролю якості та здійснювати заходи заохочування персоналу діяти відповідно до цієї політики та процедур.

Загальні вимоги до системи внутрішнього контролю якості аудита, які встановлюються аудиторською фірмою передбачають наступне:

а) працівники аудиторської фірми повинні дотримуватися принципів незалежності, чесності, об'єктивності й конфіденційності, а також норм професійної поведінки;

б) працівники аудиторської фірми повинні володіти належними навичками й дотримуватися їх, а також мати професійну компетентність, необхідну для виконання обов'язків з належною старанністю;

в) проведення аудиту доручається працівникам, що мають спеціальну підготовку й досвід, необхідні в даних умовах;

г) необхідно в достатній мері направляти роботу працівників, здійснювати поточний контроль на всіх рівнях, щоб забезпечити розумну впевненість у тому, що виконана робота відповідає належному рівню якості;

д) якщо буде потреба проводити консультації з фахівцями, що володіють належними знаннями;

е) необхідно постійно проводити роботу як з потенційними, так і з існуючими клієнтами. При рішенні питання про укладання договору або

продовження співробітництва треба виходити з міркувань незалежності аудиторської фірми, її здатності надавати послуги належним чином і чесності керівництва аудованої особи;

ж) необхідно проводити регулярне спостереження за адекватністю й ефективністю принципів і конкретних процедур внутрішнього контролю якості аудита.

Принципи й конкретні процедури внутрішнього контролю якості аудиту необхідно довести до відома працівників аудиторської фірми так, щоб забезпечити розумну впевненість у тім, що такі принципи й процедури зрозумілі й застосовуються на практиці.

Керівник аудиторської перевірки повинен застосовувати такі процедури внутрішнього контролю якості аудиту, які відповідають цілям і завданням проведеної аудиторської перевірки.

Керівник аудиторської перевірки аналізує професійну компетентність тих аудиторів і асистентів аудиторів, які виконують доручену їм роботу.

Будь-яке доручення повинне даватися асистентам аудитора таким чином, щоб забезпечити розумну впевненість у тому, що робота буде виконуватися з належною старанністю й тим ступенем професійної компетентності, що необхідна в даних обставинах.

Аудитори й асистенти аудитора, яким поручається робота, повинні одержувати від керівника аудиторської перевірки чіткі вказівки про проведення ними відповідних аудиторських процедур. При цьому працівники можуть бути інформовані про такі аспекти, як характер діяльності аудованої особи й можливі проблеми в області бухгалтерського обліку й аудиту, які можуть вплинути на характер, тимчасові рамки й обсяг аудиторських процедур.

Програма аудиту, а також кошторис витрат часу й загальний план аудиту є важливими засобами для доведення до відомості асистентів аудитора вказівок по проведенню аудиту.

Під час проведення аудита працівники, що здійснюють контрольні функції, повинні:

а) здійснювати контроль за ходом аудита, для того щоб визначити:

– чи володіють асистенти аудитора необхідними навичками й компетентністю для виконання доручених їм завдань;

– чи розуміють асистенти аудитора вказівки по проведенню аудита;

– чи виконується робота відповідно до загального плану й програми аудиту;

б) одержувати інформацію й розглядати важливі питання в області бухгалтерського обліку й аудиту, що виникають у ході проведення аудиту, здійснювати оцінку їхньої важливості й внесення відповідних змін загальний план і програму аудита;

в) усувати розбіжності в професійних судженнях працівників.

Робота, виконувана кожним асистентом аудитора, повинна перевірятися працівниками, що мають, принаймні рівні компетентності, по наступних питаннях:

а) чи була робота виконана відповідно до програми аудиту;

б) чи була виконана робота й отримані результати належним чином документально оформлені;

в) чи були всі важливі аспекти аудиту врегульовані й відбиті в аудиторських висновках;

г) чи була досягнута мета аудиторських процедур;

д) чи відповідають зроблені висновки результатам виконаної роботи й чи підтверджують вони аудиторську думку.

Необхідно вчасно перевіряти наступне:

а) загальний план і програму аудита;

б) оцінку невід'ємного ризику й ризику засобів внутрішнього контролю, включаючи результати тестів внутрішнього контролю й виправлення (якщо такі є), внесені в загальний план і програму аудиту в результаті такої оцінки;



в) документальне відбиття аудиторських доказів, отриманих у результаті процедур перевірок за істотністю, і висновків, зроблених на їхній основі, включаючи результати консультацій;

г) фінансову (бухгалтерську) звітність, пропоновані виправлення й аудиторський висновок.

Перевірка роботи із проведення аудиту може включати також (особливо у випадку масштабних комплексних аудиторських перевірок) вимоги про те, щоб працівники, що не беруть участь у даній аудиторській перевірці, виконали додаткові контрольні процедури до подання аудиторського висновку.

### **1.3 Вимоги щодо дотримання етичних норм при наданні аудиторських послуг**

Аудиторська фірма зобов'язана впровадити таку політику та процедури, які б надали їй достатню впевненість, що Фірма та її персонал дотримуються відповідних етичних вимог.

Кодекс етики визначає такі фундаментальні принципи професійної етики (далі – етичні принципи):

- а) чесність;
- б) об'єктивність;
- в) професійна компетентність та належна ретельність;
- г) конфіденційність;
- д) професійна поведінка.

Обставини, в яких діють Фірми, можуть викликати специфічні загрози порушення етичних принципів. В інтересах громадськості концептуальна основа Кодексу етики вимагає від Фіrm виявлення, здійснення оцінки та усунення загроз у порушенні етичних принципів чи зменшення їх до прийняттого рівня через застосування відповідних застережних заходів. У разі наявності настільки значущих загроз, що застосування необхідних застережних заходів буде не

можливим, Фірма зобов'язана відхилити або припинити надання конкретної аудиторської послуги або, якщо це необхідно, відмовитися від виконання завдання.

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

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

У частині Б Кодексу етики розглянуто приклади обставин, що можуть створювати загрози, та приклади відповідних застережних заходів, які мають застосовуватися Фірмами. Ці приклади не є вичерпним переліком обставин, в яких може діяти Фірма, але на їх основі Фірма зобов'язана розробити в межах системи контролю якості свої власні застережні заходи, що допоможуть вирішувати проблеми з порушенням етичних принципів у конкретних ситуаціях.

Фірма зобов'язана розробити застережні заходи, що поширюються на всю Фірму, та застережні заходи щодо конкретного завдання. Залежно від характеру завдання Фірма та її персонал можуть покластися на застережні заходи, що їх використовує клієнт, якому надаються аудиторські послуги. Як приклад, застережні заходи, що поширюються на всю Фірму, мають включати:

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

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

3) своєчасне ознайомлення з політикою та процедурами Фірми (в тому числі з будь-якими змінами в них) всього персоналу, а також відповідну підготовку й навчання із застосування цієї політики і процедур;

4) політику і процедури, що дають змогу ідентифікувати інтереси та зв'язки між Фірмою або членами групи з завдання та клієнтами;

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

6) використання різних керівників груп з завдання з розмежованим підпорядкуванням при наданні послуг, що не стосуються надання впевненості, клієнтові з надання впевненості;

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

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

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

10) постійний моніторинг дотримання персоналом Фірми етичних принципів.

#### **1.4 Документування аудиторських перевірок**

Документування аудита дозволяє аналізувати дії аудиторів і організувати як внутрішньо фірмовий, так і зовнішній контроль якості їхньої роботи. Крім того, на основі робочої документації аудиторська фірма може відстоювати свої інтереси в суді у випадку претензій клієнтів з приводу низької якості проведеного аудиту.

Регламент документування аудиторських перевірок як додаток до внутрішньо фірмового стандарту, що описує порядок документування наступних основних етапів аудиторської перевірки включає:

- 1) переддоговірну роботу;
- 2) призначення керівника перевірки;
- 3) планування аудиторської перевірки;
- 4) затвердження складу робочої групи;
- 5) проведення аудиторської перевірки з оформленням робочих документів аудитора відповідно до внутрішньо фірмових стандартів;
- 6) формування звіту за результатами аудиторської перевірки і його узгодження з особою яка перевіряється;
- 7) підготовку і затвердження аудиторського висновку;
- 8) внутрішньо фірмовий контроль формування «Справи клієнта», аудиторського висновку і Звіту за результатами аудиторської перевірки;
- 9) архівування документів аудиторської перевірки.

### *Переддоговірна робота*

До укладання договору про проведення аудиту аудиторська фірма повинна погодити з клієнтом основні організаційні питання, пов'язані з проведенням перевірки. Цей етап аудиторської роботи здійснюється найчастіше в офісі клієнта і включає ухвалення рішення про згоду почати або продовжити аудит для клієнта, установлення причин, за якими клієнт обґрунтовує своє замовлення на аудита, підбір персоналу для проведення аудиторської перевірки і складання договору.

Переддоговірна робота ведеться керівником фірми та/або особами, уповноваженими на здійснення зазначених дій керівником, кваліфікація, знання й досвід яких дозволяють якісно виконати дане доручення.

У ході переддоговірної роботи всю переписку з аудованою особою необхідно оформляти на фірмових бланках аудиторської фірми та реєструвати в

журналі реєстрації вихідних документів, документи від аудованої особи – у журналі вхідних документів; усні переговори із клієнтом оформляються протоколом.

На переддоговірному етапі знайомства із замовником аудиторській фірмі доцільно з'ясувати ряд питань, які можуть вплинути на результати аудиту. До основних процедур попереднього ознайомлення аудитора з діяльністю клієнта можна віднести наступні:

- формулювання мети перевірки в даного клієнта і можливого використання її результатів;
- установлення галузевих особливостей і специфіки діяльності клієнта, його організаційно-управлінського устрою, наявності дочірніх підприємств і філій на основі ознайомлення з установчими та іншими внутрішніми документами;
- з'ясування стилю керівництва, кваліфікації облікового персоналу шляхом особистих бесід;
- попередній аналіз умов виробництва, рівня забезпечення збереження активів шляхом відвідування і огляду основних виробничих і складських приміщень;
- ознайомлення з попереднім аудиторським висновком, звітами внутрішніх аудиторів, матеріалами податкових перевірок;
- уточнення характеру взаємин з податковими органами, банками, партнерами, акціонерами й іншими користувачами фінансової звітності клієнта;
- експрес-аналіз звітності, попереднє ознайомлення зі станом бухгалтерського обліку й системи внутрішнього контролю клієнта;
- одержання відомостей про клієнта від третіх осіб (інших аудиторів, різних організацій, зі ЗМІ й т. д.);
- попередня оцінка трудомісткості й складності аудита, а також аудиторського ризику;

– оцінка власних можливостей аудитора для виконання роботи з погляду наявності підготовленого персоналу, знання специфіки галузі, особливостей її законодавчого регулювання.

Також на даному етапі необхідно вирішити з керівництвом клієнта організаційні питання, пов'язані, зокрема, з створенням нормальних умов для роботи аудиторів: – надання окремого приміщення, сейфа для зберігання документів, апарата для зняття копій з первинних документів, розеток для підключення ноутбуків, принтера для друку аудиторських документів, засобів телефонного й факсимільного зв'язка й т. д. При необхідності варто обговорити питання розміщення, проживання, харчування, користування транспортом фахівців аудиторської фірми.

Всі документи переписки підшивають у Справу клієнта.

#### *Призначення керівника перевірки*

Призначення керівника перевірки проводиться із складу співробітників аудиторської фірми, після перевірки на незалежність, що оформляється наказом керівника аудиторської фірми. Копію наказу про призначення керівника аудиторської перевірки і форма Незалежність аудитора, заповнена керівником аудиторської перевірки, підшивають у Справу клієнта.

#### *Планування аудиторської перевірки*

Планування аудиторської перевірки проводиться відповідно до МСА 220 і внутрішнього стандарту аудиторської фірми Планування аудита.

Метою планування є забезпечення якості й ефективності аудиторської перевірки в короткі строки.

Планування аудиторської перевірки дозволяє:

приділити необхідну увагу важливим областям аудиту;

виявити потенційні проблеми;

оптимізувати витрати;

забезпечити належну якість перевірки.

На етапі планування аудиторській фірмі необхідно:

- установити обсяг інформації що перевіряється, час проведення перевірки, а також розмір й склад групи аудиторів;
- підготувати перелік аудиторських процедур і визначити методику їх застосування;
- визначити склад інформації, яку клієнт повинен надати для застосування вибіркового методу контролю.

На етапі планування оформляють й підшивають у справу наступні документи:

- форма Незалежність аудитор;
- форма Запит інформації на планування аудита;
- оцінка ризику аудитора;
- розрахунок рівня істотності;
- форма Аркуш попереднього планування аудита або форма Дані для планування аудита;
- форма Загальний план аудиту;
- форма Програма аудиту;
- індивідуальні програми (форми по розділах програми);
- попередня оцінка засобів внутрішнього контролю – оцінка проводиться тільки для розділів, по яких передбачається вибіркова перевірка;
- відомості, що представляються аудованою особою до початку проведення аудиторської перевірки (відомості про афілійовані особи й відомості про події після звітної дати).

Інформація для планування аудита може бути отримана від клієнта на підставі запиту, що направляється від імені керівництва аудиторської фірми на адресу керівництва клієнта і містить перелік необхідних для планування аудиторської перевірки документів. Запит підписується: у момент подання клієнтові – керівником аудиторської фірми (або уповноваженою

особою), у момент повернення запиту аудитору – головним бухгалтером підприємства-клієнта.

При першому знайомстві з клієнтом інформація про особливості його діяльності, застосовуване комп'ютерне обладнання та програми, системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю документується у бланку Аркуш попереднього планування аудита. При наступному спілкуванні із клієнтом з метою планування заповнюється робочий документ Дані для планування аудита. Ці робочі документи заповнюються фахівцем, спрямованим на попереднє ознайомлення з потенційним клієнтом, за підсумками бесід з керівником, головним бухгалтером, перегляду документів і т. п. У бланки вписують отриману інформацію або вибирають один з запропонованих варіантів.

Якщо клієнт відмовляється повідомити яку-небудь точну інформацію (наприклад, з міркувань комерційної таємниці), то допускається запис орієнтовного значення або позначка Повідомити відмовилися.

До робочих документів з планування можуть бути прикладені копії документів клієнта (бухгалтерська звітність, схема організаційної структури бухгалтерії, рекламні матеріали й т. п.).

Заповнені бланки передаються керівнику аудиторської фірми й використовують для проведення переговорів і ухвалення рішення про укладання договору. На їх основі вирішується питання про необхідність залучення фахівців і експертів (юристів, технологів, інженерів, фахівців з оподаткування й ін.) для консультацій по окремих складних питаннях, які можуть виникнути в процесі перевірки. Крім того, вони відіграють вирішальну роль при визначенні обсягу аудиторських робіт, витрат праці і їх вартісної оцінці, а також при встановленні істотних умов договору на проведення аудиту.

Якщо клієнти заперечують проти надання інформації, поки не буде укладений договір на надання аудиторських послуг то, у випадках, якщо аудитор зацікавлений у клієнті, не слід відразу відмовлятися від проведення



перевірки, але цей факт необхідно відбити в договорі. Крім того, у договорі необхідно обмовити можливість перегляду з цієї причини плану перевірки окремих, раніше складених угод та прийнятих умов і зобов'язань.

Після попередніх переговорів і перед укладанням договору оформляють лист про проведення аудиту – документ, що направляється аудитором клієнту і підписується керівництвом клієнта у випадку згоди з основними умовами завдання на проведення аудиту. Якщо аудиторські перевірки даного клієнта повторюються протягом декількох років, то аудиторська фірма може прийняти рішення не складати щораз новий лист на проведення аудиту.

По закінченні переддоговірної роботи у випадку узгодження умов з клієнтом укладається договір на проведення аудиторської перевірки. Цей договір складається юристом аудиторської фірми на основі типового договору з урахуванням усіх раніше ухвалених рішень. Титульний аркуш екземпляра аудиторської фірми візується юристом клієнта і керівником аудиторської фірми, екземпляр клієнта – юристом аудованої особи. Керівники аудиторської фірми і аудованої особи підписують кожний аркуш договору й скріплюють його печатками у встановленому порядку.

Договір доцільно укладати саме на етапі попереднього планування, тому що оформлення відносин з клієнтом на більш пізньому етапі (після складання загального плану і програми перевірки) або до попереднього вивчення його діяльності збільшує підприємницький ризик аудитора. Після роботи з планування аудиту відмова від укладання договору з боку клієнта або аудитора може викликати значні збитки з боку аудиторської фірми.

Якщо проведення аудиту визнане неможливим, то на адресу клієнта відсилається відмова від його проведення, а вся робоча документація, отримана на переддоговірному етапі, передається в архів.

Після ухвалення рішення про доцільність роботи з клієнтом і укладання договору на аудиторські послуги аудиторська фірма приступає до наступних етапів планування.

### *Затвердження складу робочої групи*

Робочу групу формують з співробітників аудиторської фірми і запрошених осіб. До складу групи доцільно включати кваліфікованих сертифікованих аудиторів, призначених відповідальними за виконання окремих розділів аудиту, і аудиторів-асистентів, які, як правило, не мають сертифікатів і виконують комплекс робіт із збору аудиторських доказів, їх документування і аналізу.

При плануванні складу фахівців, що входять в аудиторську групу, необхідно враховувати:

- бюджет робочого часу для кожного етапу аудиту (підготовчого, основного й заключного);
- передбачувані строки роботи групи;
- кількісний склад групи;
- посадовий рівень членів групи;
- спадкоємність персоналу групи;
- кваліфікаційний рівень членів групи.

Всі члени робочої групи повинні заповнити форму «Незалежність аудитора», відповідно до якої керівництвом аудиторської фірми оцінюється незалежність аудитора і можливість його участі в даній перевірці.

Склад робочої групи затверджується наказом керівника аудиторської фірми.

Перед початком перевірки керівник аудиторської перевірки повинен:

- докладно проінформувати членів групи про результати отриманої попередньої інформації, цілях аудиту, програмі та графік перевірки;
- ознайомити членів групи з можливими складнощами, які можуть вплинути на характер, обсяг і час перевірки;
- визначити перелік необхідних для аудита внутрішньо фірмових форм (з пакета наявних у розпорядженні аудиторської фірми);

– розподілити обов’язку між членами групи й закріпити за кожним виконавцем конкретний розділ програми проведення аудиторської перевірки.

Копія наказу про формування робочої групи й заповнені членами групи форми Незалежність аудитора підшивають у Справу клієнта.

*Оформлення робочих документів аудитора відповідно до  
внутрішньо фірмових стандартів*

У ході проведення аудиторської перевірки співробітниками аудиторської фірми і притягнутими фахівцями заповнюють внутріфірмові стандартні документи і форми, складають робочі звіти аудиторів відповідно до графіка проведення перевірки, планом і програмою аудиту.

Перелік необхідних для аудита внутрішньо фірмових форм (з пакета наявних у розпорядженні аудиторської фірми) визначається на етапі планування керівником перевірки і відповідальними по кожному розділу програми перевірки. Також при необхідності аудитор вправі самостійно розробляти додаткові форми і використовувати їх при проведенні аудиторської перевірки.

По кожному розділу програми аудиту заповнюють робочу таблицю аудитора – форма «Розділ бухгалтерського обліку», що може містити посилання на нормативні документи, на документи, необхідні для перевірки, і на додаткові робочі документи. Крім того, у таблиці вказують плановані процедури. Безпосереднім виконавцем у даній формі відображаються зібрані докази про порушення, приводяться посилання на робочі документи (таблиці, ксерокопії й інші робочі документи, складені в ході перевірки), в яких відбиті помилки, або перераховуються робочі документи, що входять до складу обов’язкової документації.

Зібрані при перевірці аудиторські докази класифікують в такий спосіб:

– невід’ємні докази – докази, що мають місце в кожному разі як при знаходженні, так і при відсутності помилки, докази узгоджують з замовником і відзначаються в програмі по кожній ділянці перевірки;

– докази, що свідчать про наявність зауваження, – копії первинних і облікових документів, що підтверджують зазначену аудитором помилку; предмет порушення повинен бути виділений аудитором у копії документа маркером або іншим способом.

Інформація з результатів робіт може подаватися в паперовому та (або) у частині аудиторських доказів, електронному вигляді.

До оформлення аудиторських доказів відносяться наступні вимоги:

- інформація повинна бути перевірена виконавцем і систематизована;
- інформація повинна бути зрозуміла замовнику;
- робочі документи повинні бути складені акуратно;
- аудиторські докази повинні бути розкладені і пронумеровані відповідно до номерів робочих документів.

Систематизацію і нумерацію робочих документів на паперових носіях можна провадити відповідно до номерів аудиторських процедур (етапів робіт), зазначених у програмі виконання робіт, у звичайному порядку складених виконавцем, нумерацію аудиторських доказів, прикладених до робочих документів, – у такий спосіб: номер робочого документа (крапка), номер розділу в програмі перевірки (крапка), порядковий номер аудиторського доказу. Якщо аудиторський доказ викладений на декількох аркушах, то аркуші сколюються і нумеруються.

Аудиторські докази, прикладені до робочих документів, оформлені на паперових носіях, нумерують олівцем у нижньому правому куті й скріплюються у швидкозшивачі відповідно до кожного робочого документа.

При проведенні вибіркової перевірки документують наступну інформацію:

- опис формування вибірки;
- перелік перевіреної документації;
- проведені аналітичні процедури;
- знайдені порушення і їхня оцінка.

При проведенні суцільної перевірки документуються:

- перелік перевіреної документації;
- проведені аналітичні процедури;
- знайдені порушення і їх оцінка.

Крім того, обов'язковій перевірці і документуванню підлягають:

– оцінка ступеня надійності контрольного середовища – оцінка внутрішнього контролю аудованої особи;

- події після звітної дати;
- застосовність допущення безперервності діяльності (крім кредитних організацій);
- умовні факти господарської діяльності.

За результатами аудиту розділів бухгалтерського обліку формується висновок про вірогідність перевірених розділів і бухгалтерської звітності в цілому.

Всі аудиторські докази, що як увійшли, так і не увійшли у звіт за результатами аудиторської перевірки, включаються в Справу клієнта, як і чорнові записи, здійснювані під час перевірки. У них вказуються реквізити об'єкта перевірки (найменування аудованої особи, період перевірки), дата заповнення й підпис аудитора, що їх склав.

Після проведення всіх необхідних процедур перевірки аудитор повинен оцінити повноту і якість виконання всіх пунктів плану і програми перевірки, провести систематизацію і аналітичний огляд результатів перевірки. Систематизація результатів перевірки складається у викладанні отриманих результатів у певній послідовності, наприклад по розділам (облік основних засобів, матеріальних запасів і т. д.), а всередині – за аналітичними і іншими ознаками. Виділяються найбільш істотні зауваження: невірні записи на рахунках, порушення податкового законодавства, відсутність записів на рахунках і ін. Систематизацію проводить керівник перевірки.

Аналіз результатів перевірки дозволяє встановити:

- загальний рівень облікової політики, прийнятої клієнтом;
- правильність ведення обліку по окремим розділам і рахункам;
- дотримання податкового законодавства;
- фінансовий стан клієнта.

#### *Підготовка звіту за результатами аудиторської перевірки*

Звіт складається за результатами аудиторської перевірки на основі висновків аудиторів по кожному розділу аудиторської програми, документально відбитих у робочих документах.

Подання звіту клієнтові включає два етапи:

- попереднє подання звіту, схваленого контролером якості, для узгодження з посадовими особами (головним бухгалтером, керівником аудованої особи й ін.) інформації, наведеної у звіті, заперечення що виникають при цьому або доповнення можуть бути враховані аудитором при формуванні кінцевого варіанта звіту;

- подання остаточного варіанта звіту з урахуванням оцінки внесених аудованою особою виправлень у дані бухгалтерського обліку і звітності.

Остаточний варіант звіту повинен бути підготовлений у ті ж строки (якщо інше не передбачено в договорі на надання аудиторських послуг), що й аудиторський висновок. Звіт підписується всіма фахівцями, які беруть участь у перевірці, керівником аудиторської фірми, реєструється в журналі реєстрації вихідних документів і направляється аудованій особі. У випадку передачі звіту аудованій особі шляхом поштового відправлення в Справу клієнта підшивається копія опису відправленої кореспонденції з позначкою поштового відділення, при передачі з кур'єром у Справу клієнта підшивається копія звіту з позначкою аудованої особи про прийняття.

### *Підготовка й затвердження аудиторського висновку*

Аудиторський висновок формується відповідно до вимог МСА і внутрішньо фірмового стандарту.

Аудиторський висновок підписується керівником аудиторської фірми і керівником перевірки, вказується номер сертифікатів, дата і орган, що їх видав, реєструється в журналі реєстрації вихідних документів і направляється клієнту.

У випадку передачі аудиторського висновку клієнту шляхом поштового відправлення в Справу клієнта підшивається копія опису відправленої кореспонденції з позначкою поштового відділення. У випадку передачі з кур'єром в «Справу клієнта» підшивається копія аудиторського висновку з оцінкою аудованої особи про прийняття.

#### *Формування Справи клієнта, аудиторського висновку і звіту за результатами аудиторської перевірки*

При формуванні Справи клієнта необхідно мати на увазі наступне:

1. Кожний документ справи повинен:

- бути однозначно ідентифікований відносно клієнта, що перевіряється, звітного періоду, розділу перевірки відповідно до загального плану;
- містити підписи виконавця і того, хто перевіряє;
- мати дату заповнення.

2. Пакет заповнених форм включає нефіксоване число форм і затверджується керівником перевірки в ході конкретного аудиту.

Внутрішньо фірмовий контроль формування справ на відповідність внутрішньо фірмовим стандартам проводиться відповідно до внутрішньо фірмового стандарту.

Перевірку справ здійснюють в наступному порядку:

- співробітники (керівники груп) представляють на перевірку оформлені належним чином справи, що включають аудиторський висновок, звіт за результатами аудиторської перевірки, робочі звіти, заповнені форми внутріфірмових стандартів і іншу документацію;

– керівник аудиторської фірми (керівник перевірки) розглядає представлені робочі документи протягом 3 робочих днів, дає зауваження і рекомендації;

– після внесення виправлень співробітники (керівники груп) представляють на повторну перевірку виправлені робочі документи разом з вихідними;

– керівник аудиторської фірми (керівник перевірки) перевіряє виправлений варіант робочих документів протягом 2 робочих днів.

Результати проведеної перевірки керівник аудиторської фірми (керівник перевірки) відображає в робочому документі. Також за результатами поточного і наступного контролю якості заповнюються робочі документи, форми яких можуть бути представлені у внутрішньо фірмовому стандарті.

#### *Архівування документів аудиторської перевірки*

По закінченні аудиторської перевірки вся робоча документація, аудиторський звіт і висновок комплектуються в окрему папку в порядку ідентифікаційних номерів, що здається на зберігання відповідальному працівнику аудиторської фірми, призначеному наказом керівника. При цьому необхідно переконатися, що всі робочі документи оформлені акуратно, на паперових носіях і засобах, що забезпечують збереження записів не менше п'яти років, а інформація, що утримується в них, однозначна і легко читати.

Робоча документація підлягає зберіганню в аудиторській фірмі не менш п'яти років з моменту закінчення перевірки в спеціально обладнаних металевих шафах або сейфах, що закриваються на ключ.

Укомплектований файл робочої документації, включає звіт по перевірці і виданий аудиторський висновок, реєструється в реєстрі, що ведеться в електронному виді та повинен роздруковуватися не рідше один рази в півроку.

У випадку пропажі або псування робочої документації керівник аудиторської фірми повинен призначити службове розслідування. Результати службового розслідування оформляються відповідним актом.



Відомості, що утримуються в робочій документації, є конфіденційними і не підлягають розголошенню. Робоча документація, створена в процесі аудиту, є власністю аудиторської фірми, а аудиторська фірма не зобов'язана надавати робочу документацію клієнтові, не має права і не зобов'язана надавати робочу документацію іншим особам, включаючи податкові й інші державні органи, крім випадків, прямо передбачених законодавством України. Вилучення робочої документації в аудиторської фірми може провадитися тільки уповноваженими на те органами у випадках і порядку, прямо встановлених законодавством України.

## **2 ПРИНЦИПИ, МЕТОДИ Й ПРОЦЕДУРИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ**

### **2.1 Принципи й процедури внутрішнього контролю якості аудита, (професійні вимоги, професійна компетентність)**

#### *Професійні вимоги*

##### Принципи

Працівник аудиторської фірми повинен дотримуватися принципів незалежності, чесності, об'єктивності й конфіденційності, а також норм професійного поведіння.

##### Конкретні процедури

1. Призначити окрему особу або групу осіб для здійснення керівництва проведенням конкретних процедур і вирішення питань, пов'язаних з дотриманням принципів незалежності, чесності, об'єктивності й конфіденційності, для чого:

а) визначити обставини, при яких було б доречним документальне оформлення ухвалених рішень відносно питань, пов'язаних з дотриманням принципів незалежності, чесності, об'єктивності й конфіденційності;

б) вимагати проведення необхідних професійних консультацій.

2. Доводити до відома працівників мету й процедури, застосовувані відносно принципів незалежності, чесності, об'єктивності й конфіденційності, а також норм професійної поведінки, для чого:

а) інформувати працівників про загальні цілі і конкретні процедури, що застосовані аудиторською фірмою, а також про те, що вони повинні знати ці цілі й процедури;

б) надавати особливого значення незалежності мислення в процесі навчання працівників, а також у процесі контролю в ході аудиту;

в) вчасно інформувати працівників про тих аудованих особах, стосовно яких повинні виконуватися вимоги незалежності, у тому числі:

– скласти й вести список аудованих осіб, осіб, яким надаються супутні аудиту послуги, і інших осіб (афілійованих, асоційованих і т. і.);

– надати зазначений список працівникам, яким він буде необхідний для визначення ними своєї незалежності;

– установити процедури по повідомленню працівників про зміни, внесених у список.

3. Здійснювати регулярне спостереження за дотриманням загальних цілей і конкретних процедур відносно принципів незалежності, чесності, об'єктивності й конфіденційності, а також норм професійної поведінки, обумовлені відповідно до кодексу професійної етики аудиторів, для чого:

а) забезпечити подання щорічно працівниками письмових заяв, що підтверджують, що:

– працівники ознайомлені із загальними цілями й конкретними процедурами, застосовуваними аудиторською фірмою;

– заборонені інвестиції не здійснюються й не здійснювалися протягом певного періоду;

– не існує заборонених відносин і не здійснювалися операції, що не відповідають принципам аудиторської фірми;

– б) покласти відповідальність за дозвіл яких-небудь виняткових ситуацій на особу або групу осіб з відповідними повноваженнями;

– в) покласти відповідальність за одержання письмових заяв і проведення аналізу на предмет повноти документації, що підтверджує дотримання принципу незалежності, на особу або групу осіб з відповідними повноваженнями;

– г) періодично аналізувати взаємини аудиторської фірми з аудованими особами й особами, яким надаються супутні аудиту послуги, з метою виявлення тих випадків, які завдають шкоди незалежності або містять ознаки нанесення такого збитку;

– д) розробити процедури, спрямовані на вирішення етичних конфліктів і зниження (усунення) ризику втрати незалежності;

– е) проводити процедури, що передбачають періодичну (не рідше одного разу в 3 роки) зміну керівника й провідних працівників, що здійснюють аудиторську перевірку тієї самої особи.

### *Професійна компетентність*

#### Принципи

Персонал аудиторської фірми повинен складатися із працівників, що знають вимоги законодавства України, а при необхідності й інших державах, і додержуються їх, а також володіють професійною компетентністю, необхідною для виконання ними своїх обов'язків з належною старанністю. Необхідно відповідно до вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» із змінами, внесеними № 524-IX від 04.03.2020 забезпечити наявність у штаті аудиторської організації певної мінімальної кількості працівників, що мають сертифікати аудитора.

#### Конкретні процедури

1. Реалізовувати програму, розроблену аудиторською фірмою для залучення кваліфікованих працівників, шляхом планування потреб у працівниках, визначення цілей наймання на роботу й установа

кваліфікаційних характеристик для осіб, що займаються підбором кадрів, для чого:

а) визначити потреба в працівниках всіх рівнів, установлювати кількісні показники для наймання виходячи зі складу поточних аудованих осіб й осіб, якими виконуються супутні аудиту послуги, очікуваного розвитку аудиторської фірми й звільнення працівників;

б) розробити програму наймання працівників, що передбачає:

– установлення напрямків пошуку потенційних працівників;

– методи встановлення контактів з потенційними працівниками;

– методи залучення потенційних працівників і ознайомлення їх з діяльністю аудиторської фірми;

– методи оцінки й відбору потенційних працівників з метою напрямку їм пропозицій про наймання на роботу;

в) інформувати осіб, що займаються питаннями наймання, про потреби в працівниках і цілях наймання;

г) покласти на уповноважених осіб відповідальність за рішення кадрових питань;

д) проводити аналіз ефективності реалізації програми наймання на роботу, у тому числі:

– проводити періодично перевірку виконання програми наймання для визначення того, чи дотримуються мета й методи наймання кваліфікованих працівників;

– перевіряти періодично результати наймання з метою визначення того, чи задовольняється потреба в працівниках.

2. Установити кваліфікаційні вимоги й розробити методичні рекомендації для оцінки потенційних працівників всіх рівнів, для чого:

а) визначити якості, якими повинен володіти працівник (інтелект, порядність, чесність і професійні здатності);

б) визначити професійні досягнення й досвід, необхідні як для початківців, так і для досвідчених працівників (освіта, службовий і професійний ріст, досвід роботи);

в) розробити методичні рекомендації з наймання працівників у наступних ситуаціях:

– прийом на роботу осіб, що знаходяться в родинних відносинах із працівниками аудиторської організації або аудованими особами;

– повторний прийом на роботу осіб, що раніше працювали в цій же аудиторській фірмі;

– прийом на роботу працівників аудованої особи;

– прийом на роботу осіб, у яких виникає ризик порушення принципу незалежності у відношенні аудованих осіб;

г) зібрати біографічні дані й документи, що підтверджують кваліфікацію осіб, прийнятих на роботу, у тому числі:

– одержати анкетні відомості;

– прийняти заяву про прийом на роботу;

– провести співбесіду;

– одержати відомості про освіту;

– взяти до відома особисті відгуки про заявника;

– вивчити рекомендаційні листи від колишніх роботодавців;

д) визначити кваліфікацію прийнятих працівників, у тому числі найнятих не по звичайних каналах наймання (наприклад, надходження на роботу як керівний співробітник середньої ланки або в результаті придбання або злиття організацій), для того, щоб оцінити, чи відповідають вони вимогам аудиторської фірми.

3. Ознайомити особи, що подали заяву про прийом на роботу, і прийнятих працівників із цілями й процедурами, застосовуваними аудиторською фірмою, що мають до них відношення, для чого:

а) використовувати брошури або інші способи поширення інформації;

б) укласти довідник, у якому викладаються мета й методи роботи, для поширення серед працівників;

в) проводити ознайомлювальні заходи для прийнятих працівників.

4. Підготувати методичні рекомендації й вимоги по безперервній професійній освіті й довести їх до відомості працівників, для чого:

а) покласти відповідальність за професійний ріст працівників на особу або групу осіб, що мають відповідні повноваження;

б) забезпечити перевірку кваліфікованими фахівцями розроблених аудиторською фірмою методичних рекомендацій (навчальних програм);

в) надати прийнятим працівникам для ознайомлення відомості про діяльність аудиторської фірми, у тому числі:

– підготувати для прийнятих працівників інформаційні матеріали про їхні професійні обов'язки й права;

– призначити працівника, відповідального за проведення зборів, на яких роз'яснялися б професійні обов'язки й мета діяльності аудиторської фірми;

г) визначити вимоги до безперервного професійного навчання працівників, у тому числі:

– розглянути вимоги законодавства України, стандартів аудиторської діяльності й професійних аудиторських об'єднань при встановленні вимог аудиторської фірми;

– заохочувати участь працівників у зовнішніх програмах безперервного професійного навчання, включаючи курси самостійного навчання;

– заохочувати залучення персоналу до роботи в аудиторських професійних радах і комісіях, підготовці публікацій і участі в інших професійних заходах;

д) проводити аналіз програм безперервного професійного навчання й підвищення кваліфікації працівників і вести відповідні записи, у тому числі:

– періодично перевіряти документи по обліку участі працівників у зазначених програмах, щоб визначити відповідність такої участі вимогам аудиторської фірми;

– періодично перевіряти звіти про оцінку й інші документи по обліку участі, підготовлені у зв'язку із програмами безперервного професійного навчання й підвищення кваліфікації, для того щоб визначити, наскільки ефективно виконуються програми й чи сприяють вони здійсненню завдань аудиторської фірми;

– при необхідності розглянути питання про підготовку нової програми, перегляді або припиненні реалізації неефективних програм.

5. Надавати працівникам інформацію про нововведення й зміни професійних регламентуючих документів і матеріалів, у яких викладені мета й процедури, застосовані аудиторською фірмою, а також заохочувати працівників до самостійного підвищення кваліфікації, для чого:

а) забезпечувати працівників професійною літературою, що інформує про нововведення в області професійних регламентуючих документів, у тому числі:

– матеріалами загального характеру, наприклад нормативними актами з питань бухгалтерського обліку й аудиту й інших напрямків;

– довідниками, що містять інформацію про цілях і процедурах, застосованих аудиторською фірмою, при цьому довідники варто періодично оновлювати відповідно до останніх нововведень і мінливих умов;

б) розробити або придбати матеріали для навчальних програм, реалізованих аудиторською фірмою, а також зробити відбір викладачів, у тому числі:

– сформулювати мету навчальних програм і вимоги до рівня освіти й (або) досвіду роботи для участі в цих програмах;

– забезпечити залучення викладачів із кваліфікацією, що відповідає як змісту навчальних програм, так і методиці викладання;

– надати учасникам навчальних програм можливість оцінити зміст програм і викладачів;

– надати викладачам можливість оцінити зміст навчальних програм і рівень їхніх учасників;

– обновляти в міру необхідності навчальні програми з урахуванням останніх досягнень, що міняються умов і звітів про оцінку програм;

– забезпечити створення бібліотеки або інших інформаційних засобів, що містять необхідні нормативні акти й інші матеріали по професійних питаннях.

6. У міру необхідності реалізувати навчальні програми, що забезпечують потребу аудиторської організації фірми у працівниках, що володіють спеціальними знаннями, для чого:

а) реалізовувати програми по розвитку й підтримці належного рівня компетентності працівників у спеціалізованих галузях і областях, у тому числі в питаннях комп'ютеризованого аудита й методах статистичної вибірки;

б) заохочувати участь працівників у зовнішніх програмах навчання, зустрічах і конференціях з метою придбання експертних знань у сфері професійної діяльності, а також знань в окремих галузях;

в) заохочувати членство й участь у громадських організаціях, що мають відношення до спеціалізованих областей і галузей;

г) забезпечити працівників технічною літературою по спеціалізованих областях і галузям.

7. Визначити кваліфікаційні характеристики для різних рівнів відповідальності в фірмі, для чого:

а) підготувати методичні рекомендації з описом обов'язків працівників кожного рівня, очікуваних результатів діяльності й кваліфікаційних характеристик, необхідних для підвищення в посаді, включаючи:

– найменування посади й пов'язані з нею обов'язку;



– досвід роботи (який може бути виражений у вигляді стажу), необхідний для просування на наступний рівень;

б) визначити критерії, які будуть прийматися до уваги при оцінці результатів індивідуальної роботи й професійного рівня, у тому числі:

– знання в професійній сфері;

– здатність здійснювати аналіз і виносити професійні суб'єктивні судження;

– навички спілкування;

– здатності лідерства й викладацькі здатності;

– установлення взаємин з аудованими особами й особами, які надають супутні аудиту послуги;

– особисте відношення до роботи й професійна манера поведінки (характер, інтелект, мотивація й наявність прагнення до професійного росту);

– аудиторська кваліфікація, необхідна для підвищення до рівня, що дозволяє виконувати контрольні функції;

в) використовувати довідник і інші інформаційні засоби з метою доведення до відомості працівників інформації про процедури підвищення в посаді.

8. Оцінювати роботу працівників і доводити до їхньої відомості результати оцінки, для чого:

а) збирати інформацію про роботу працівників і проводити її оцінку, у тому числі:

– визначити відповідальних за проведення оцінки, а також вимоги на кожному рівні із вказівкою відповідальних за підготовку оцінних аркушів і строку їхньої підготовки;

– інформувати працівників про завдання оцінки їхньої роботи;

– застосовувати для оцінки роботи стандартизовані оцінні аркуші;

– проводити обговорення оцінки роботи разом з особою, підданою оцінці;

- вимагати, щоб начальник працівника, що проводив оцінку, перевіряв результати оцінки;

- перевірити оцінні аркуші на предмет того, щоб працівники оцінювалися не своїми начальниками;

- перевіряти, щоб оцінка роботи проводилася вчасно;

- вести персональні справи працівників, що містять документацію, пов'язану з оцінкою їхньої роботи;

б) періодично консультувати працівників як відносно їх успіхів, так і відносно можливостей їхнього службового росту, у тому числі:

- періодично проводити разом із працівниками оцінку їхньої роботи, включаючи оцінку їхніх успіхів, результатів діяльності, майбутніх цілей аудиторської фірми і кожного працівника, можливості службового росту;

- періодично оцінювати керівників аудиторської організації на основі оцінки, даної вище стоячими або рівними по службовому становищу працівниками, і консультувати їх на предмет наявності в них кваліфікації, необхідної для виконання відповідних обов'язків;

- періодично переглядати систему оцінки роботи й проводити наступні консультації з метою впевнитися в тім, що:

- процедури оцінки роботи й ведення документації здійснюються вчасно;

- вимоги, установлені для просування по службі, дотримуються;

- рішення, прийняті відносно працівників, відповідають результатам оцінки їхньої роботи;

- робота більше високої якості одержує відповідне визнання.

9. Призначити особи, відповідальні за прийняття рішень про підвищення працівників у посаді, для чого:

а) покласти на призначених осіб відповідальність за прийняття рішень про підвищення в посаді або припиненні підвищення, за проведення співбесід по оцінці роботи з особами, рекомендованими до підвищення в посаді, за

документальне оформлення результатів співбесіди й ведення належної документації;

б) проводити при прийнятті рішень про підвищення в посаді оцінку одержуваних даних, приділяючи належну увагу якості виконуваної роботи;

в) періодично вивчати досвід просування по службі працівників з метою впевнитися в тім, що працівникам, що відповідають установленим критеріям, поручається виконання більше відповідальної роботи.

## **2.2 Професійні вимоги та професійної компетентності при аудиті фінансової звітності, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг**

### *Професійні вимоги*

#### Принципи

Працівник аудиторської фірми повинен дотримуватися принципів незалежності, чесності, об'єктивності й конфіденційності, а також норм професійного поведіння.

#### Конкретні процедури

1. Призначити окрему особу або групу осіб для здійснення керівництва проведенням конкретних процедур і вирішення питань, пов'язаних з дотриманням принципів незалежності, чесності, об'єктивності й конфіденційності, для чого:

а) визначити обставини, при яких було б доречним документальне оформлення ухвалених рішень відносно питань, пов'язаних з дотриманням принципів незалежності, чесності, об'єктивності й конфіденційності;

б) вимагати проведення необхідних професійних консультацій.

2. Доводити до відома працівників мету й процедури, застосовувані відносно принципів незалежності, чесності, об'єктивності й конфіденційності, а також норм професійної поведінки, для чого:

а) інформувати працівників про загальні цілі і конкретні процедури, що застосовані аудиторською фірмою, а також про те, що вони повинні знати ці цілі й процедури;

б) надавати особливого значення незалежності мислення в процесі навчання працівників, а також у процесі контролю в ході аудиту;

в) вчасно інформувати працівників про тих аудованих осіб, стосовно яких повинні виконуватися вимоги незалежності, у тому числі:

– скласти й вести список аудованих осіб, осіб, яким виявляються супутні аудиту послуги, і інших осіб (афілійованих, асоційованих і т. д.);

– надати зазначений список працівникам, яким він буде необхідний для визначення ними своєї незалежності;

– установити процедури по повідомленню працівників про зміни, внесених у список.

3. Здійснювати регулярне спостереження за дотриманням загальних цілей і конкретних процедур відносно принципів незалежності, чесності, об'єктивності й конфіденційності, а також норм професійної поведінки, обумовлені відповідно до кодексу професійної етики аудиторів, для чого:

а) забезпечити подання щорічно працівниками письмових заяв, що підтверджують, що:

– працівники ознайомлені із загальними цілями й конкретними процедурами, застосовуваними аудиторською фірмою;

– заборонені інвестиції не здійснюються й не здійснювалися протягом певного періоду;

– не існує заборонених відносин і не здійснювалися операції, що не відповідають принципам аудиторської фірми;

б) покласти відповідальність за дозвіл яких-небудь виняткових ситуацій на особу або групу осіб з відповідними повноваженнями;

в) покласти відповідальність за одержання письмових заяв і проведення аналізу на предмет повноти документації, що підтверджує дотримання принципу незалежності, на особу або групу осіб з відповідними повноваженнями;

г) періодично аналізувати взаємини аудиторської фірми з аудитуємими особами й особами, яким надаються супутні аудиту послуги, з метою виявлення тих випадків, які завдають шкоди незалежності або містять ознаки нанесення такого збитку;

д) розробити процедури, спрямовані на вирішення етичних конфліктів і зниження (усунення) ризику втрати незалежності;

е) проводити процедури, що передбачають періодичну (не рідше одного разу в три роки) зміну керівника й провідних працівників, що здійснюють аудиторську перевірку тієї самої особи.

### *Професійна компетентність*

#### Принципи

Персонал аудиторської фірми повинен складатися із працівників, що знають вимоги законодавства України, а при необхідності й інших державах, і додержуються їх, а також володіють професійною компетентністю, необхідною для виконання ними своїх обов'язків з належною старанністю. Необхідно відповідно до вимог Закону «Про аудиторську діяльність» забезпечити наявність у штаті аудиторської організації певної мінімальної кількості працівників, що мають кваліфікаційні атестати аудитора.

#### Конкретні процедури

1. Реалізовувати програму, розроблену аудиторською фірмою для залучення кваліфікованих працівників, шляхом планування потреб у працівниках, визначення цілей наймання на роботу й установа

кваліфікаційних характеристик для осіб, що займаються підбором кадрів, для чого:

а) визначати потреба в працівниках всіх рівнів, установлювати кількісні показники для наймання виходячи зі складу поточних аудованих осіб й осіб, якими виконуються супутні аудиту послуги, очікуваного розвитку аудиторської фірми й звільнення працівників;

б) розробити програму наймання працівників, що передбачає:

– установлення напрямків пошуку потенційних працівників;

– методи встановлення контактів з потенційними працівниками;

– методи залучення потенційних працівників і ознайомлення їх з діяльністю аудиторської фірми;

– методи оцінки й відбору потенційних працівників з метою напрямку їм пропозицій про наймання на роботу;

в) інформувати осіб, що займаються питаннями наймання, про потреби в працівниках і цілях наймання;

г) покласти на уповноважених осіб відповідальність за рішення кадрових питань;

д) проводити аналіз ефективності реалізації програми наймання на роботу, у тому числі:

– проводити періодично перевірку виконання програми наймання для визначення того, чи дотримуються мета й методи наймання кваліфікованих працівників;

– перевіряти періодично результати наймання з метою визначення того, чи задовольняється потреба в працівниках.

2. Установити кваліфікаційні вимоги й розробити методичні рекомендації для оцінки потенційних працівників всіх рівнів, для чого:

а) визначити якості, якими повинен володіти працівник (інтелект, порядність, чесність і професійні здатності);

б) визначити професійні досягнення й досвід, необхідні як для початківців, так і для досвідчених працівників (освіта, службовий і професійний ріст, досвід роботи);

в) розробити методичні рекомендації з наймання працівників у наступних ситуаціях:

– прийом на роботу осіб, що знаходяться в родинних відносинах із працівниками аудиторської організації або аудованих осіб;

– повторний прийом на роботу осіб, що раніше працювали в цій же аудиторській фірмі;

– прийом на роботу працівників аудованої особи;

– прийом на роботу осіб, у яких виникає ризик порушення принципу незалежності у відношенні аудованих осіб;

г) зібрати біографічні дані й документи, що підтверджують кваліфікацію осіб, прийнятих на роботу, у тому числі:

– одержати анкетні відомості;

– прийняти заяву про прийом на роботу;

– провести співбесіду;

– одержати відомості про освіту;

– взяти до відома особисті відгуки про заявника;

– вивчити рекомендаційні листи від колишніх роботодавців;

д) визначити кваліфікацію прийнятих працівників, у тому числі найнятих не по звичайних каналах наймання (наприклад, надходження на роботу як керівний співробітник середньої ланки або в результаті придбання або злиття організацій), для того, щоб оцінити, чи відповідають вони вимогам аудиторської фірми.

3. Ознайомити особи, що подали заяву про прийом на роботу, і прийнятих працівників із цілями й процедурами, застосовуваними аудиторською фірмою, що мають до них відношення, для чого:

а) використовувати брошури або інші способи поширення інформації;

б) укласти довідник, у якому викладаються мета й методи роботи, для поширення серед працівників;

в) проводити ознайомлювальні заходи для прийнятих працівників.

4. Підготувати методичні рекомендації й вимоги по безперервній професійній освіті й довести їх до відомості працівників, для чого:

а) покласти відповідальність за професійний ріст працівників на особу або групу осіб, що мають відповідні повноваження;

б) забезпечити перевірку кваліфікованими фахівцями розроблених аудиторською фірмою методичних рекомендацій (навчальних програм);

в) надати прийнятим працівникам для ознайомлення відомості про діяльність аудиторської фірми, у тому числі:

– підготувати для прийнятих працівників інформаційні матеріали про їхні професійні обов'язки й права;

– призначити працівника, відповідального за проведення зборів, на яких роз'яснялися б професійні обов'язки й мета діяльності аудиторської фірми;

г) визначити вимоги до безперервного професійного навчання працівників, у тому числі:

– розглянути вимоги законодавства України, стандартів аудиторської діяльності й професійних аудиторських об'єднань при встановленні вимог аудиторської фірми;

– заохочувати участь працівників у зовнішніх програмах безперервного професійного навчання, включаючи курси самостійного навчання;

– заохочувати залучення персоналу до роботи в аудиторських професійних радах і комісіях, підготовці публікацій і участі в інших професійних заходах;

д) проводити аналіз програм безперервного професійного навчання й підвищення кваліфікації працівників і вести відповідні записи, у тому числі:



– періодично перевіряти документи по обліку участі працівників у зазначених програмах, щоб визначити відповідність такої участі вимогам аудиторської фірми;

– періодично перевіряти звіти про оцінку й інші документи по обліку участі, підготовлені у зв'язку із програмами безперервного професійного навчання й підвищення кваліфікації, для того щоб визначити, наскільки ефективно виконуються програми й чи сприяють вони здійсненню завдань аудиторської фірми;

– при необхідності розглянути питання про підготовку нової програми, перегляді або припиненні реалізації неефективних програм.

5. Надавати працівникам інформацію про нововведення й зміни професійних регламентуючих документів і матеріалів, у яких викладені мета й процедури, застосовані аудиторською фірмою, а також заохочувати працівників до самостійного підвищення кваліфікації, для чого:

а) забезпечувати працівників професійною літературою, що інформує про нововведення в області професійних регламентуючих документів, у тому числі:

– матеріалами загального характеру, наприклад нормативними актами з питань бухгалтерського обліку й аудиту й інших напрямків;

– довідниками, що містять інформацію про цілях і процедурах, застосованих аудиторською фірмою, при цьому довідники варто періодично оновлювати відповідно до останніх нововведень і мінливих умов;

б) розробити або придбати матеріали для навчальних програм, реалізованих аудиторською фірмою, а також зробити відбір викладачів, у тому числі:

– сформулювати мету навчальних програм і вимоги до рівня освіти й (або) досвіду роботи для участі в цих програмах;

– забезпечити залучення викладачів із кваліфікацією, що відповідає як змісту навчальних програм, так і методиці викладання;

– надати учасникам навчальних програм можливість оцінити зміст програм і викладачів;

– надати викладачам можливість оцінити зміст навчальних програм і рівень їхніх учасників;

– обновляти в міру необхідності навчальні програми з урахуванням останніх досягнень, що міняються умов і звітів про оцінку програм;

– забезпечити створення бібліотеки або інших інформаційних засобів, що містять необхідні нормативні акти й інші матеріали по професійних питаннях.

6. У міру необхідності реалізувати навчальні програми, що забезпечують потребу аудиторської організації фірми у працівниках, що володіють спеціальними знаннями, для чого:

а) реалізовувати програми по розвитку й підтримці належного рівня компетентності працівників у спеціалізованих галузях і областях, у тому числі в питаннях комп'ютеризованого аудита й методах статистичної вибірки;

б) заохочувати участь працівників у зовнішніх програмах навчання, зустрічах і конференціях з метою придбання експертних знань у сфері професійної діяльності, а також знань в окремих галузях;

в) заохочувати членство й участь у громадських організаціях, що мають відношення до спеціалізованих областей і галузей;

г) забезпечити працівників технічною літературою по спеціалізованих областях і галузям.

7. Визначити кваліфікаційні характеристики для різних рівнів відповідальності в фірмі, для чого:

а) підготувати методичні рекомендації з описом обов'язків працівників кожного рівня, очікуваних результатів діяльності й кваліфікаційних характеристик, необхідних для підвищення в посаді, включаючи:

– найменування посади й пов'язані з нею обов'язку;

– досвід роботи (який може бути виражений у вигляді стажу), необхідний для просування на наступний рівень;

б) визначити критерії, які будуть прийматися до уваги при оцінці результатів індивідуальної роботи й професійного рівня, у тому числі:

- знання в професійній сфері;
- здатність здійснювати аналіз і виносити професійні суб'єктивні судження;
- навички спілкування;
- здатності лідерства й викладацькі здатності;
- установлення взаємин з аудованими особами й особами, які надають супутні аудиту послуги;
- особисте відношення до роботи й професійна манера поведінки (характер, інтелект, мотивація й наявність прагнення до професійного росту);
- аудиторська кваліфікація, необхідна для підвищення до рівня, що дозволяє виконувати контрольні функції;

в) використовувати довідник і інші інформаційні засоби з метою доведення до відомості працівників інформації про процедури підвищення в посаді.

8. Оцінювати роботу працівників і доводити до їхньої відомості результати оцінки, для чого:

а) збирати інформацію про роботу працівників і проводити її оцінку, у тому числі:

- визначити відповідальних за проведення оцінки, а також вимоги на кожному рівні із вказівкою відповідальних за підготовку оцінних аркушів і строку їхньої підготовки;
- інформувати працівників про завдання оцінки їхньої роботи;
- застосовувати для оцінки роботи оцінні аркуші, які є стандартизованими;
- проводити обговорення оцінки роботи разом з особою, підданою оцінці;

– вимагати, щоб начальник працівника, що проводив оцінку, перевіряв результати оцінки;

– перевірити оцінні аркуші на предмет того, щоб працівники оцінювалися не своїми начальниками;

– перевіряти, щоб оцінка роботи проводилася вчасно;

– вести персональні справи працівників, що містять документацію, пов'язану з оцінкою їхньої роботи;

б) періодично консультувати працівників як відносно їх успіхів, так і відносно можливостей їхнього службового росту, у тому числі:

– періодично проводити разом із працівниками оцінку їхньої роботи, включаючи оцінку їхніх успіхів, результатів діяльності, майбутніх цілей аудиторської фірми і кожного працівника, можливості службового росту;

– періодично оцінювати керівників аудиторської організації на основі оцінки, даної вище стоячими або рівними по службовому становищу працівниками, і консультувати їх на предмет наявності в них кваліфікації, необхідної для виконання відповідних обов'язків;

– періодично переглядати систему оцінки роботи й проводити наступні консультації з метою впевнитися в тім, що:

– процедури оцінки роботи й ведення документації здійснюються вчасно;

– вимоги, установлені для просування по службі, дотримуються;

– рішення, прийняті відносно працівників, відповідають результатам оцінки їхньої роботи;

– робота більше високої якості одержує відповідне визнання.

9. Призначити особи, відповідальні за прийняття рішень про підвищення працівників у посаді, для чого:

а) покласти на призначених осіб відповідальність за прийняття рішень про підвищення в посаді або припиненні підвищення, за проведення співбесід по оцінці роботи з особами, рекомендованими до підвищення в посаді, за

документальне оформлення результатів співбесіди й ведення належної документації;

б) проводити при прийнятті рішень про підвищення в посаді оцінку одержуваних даних, приділяючи належну увагу якості виконуваної роботи;

в) періодично вивчати досвід просування по службі працівників з метою впевнитися в тім, що працівникам, що відповідають установленим критеріям, поручається виконання більше відповідальної роботи.

### **2.3 Політика і процедури аудиту по відношенню до прийняття клієнта та продовження співробітництва з ним, прийняття конкретного завдання та по відношенню до управління людськими ресурсами**

Фірма зобов'язана мати таку політику та застосовувати такі процедури прийняття завдання, продовження співпраці з клієнтом і виконання конкретних завдань, які надали б їй достатню впевненість, що вона прийме чи продовжить завдання й взаємовідносини лише тоді, коли вона:

а) розглянула питання чесності клієнта та не має інформації, яка б свідчила про його нечесність;

б) достатньо компетентна для виконання завдання та має можливість, час і ресурси для цього;

в) може дотримуватися етичних вимог.

Фірма зобов'язана при вирішенні питання, чи приймати завдання від нового клієнта, чи продовжувати співпрацю з клієнтом, або при розгляді питання, чи приймати нове завдання від існуючого клієнта, отримати таку інформацію, яку вона вважає за необхідне, ще до прийняття завдання від такого клієнта. Якщо було ідентифіковано сумнівні питання, але Фірма вирішила прийняти нове завдання чи продовжити співпрацю з клієнтом, чи виконати конкретне завдання, вона зобов'язана задокументувати, як було вирішено ці питання.

Щодо чесності клієнта Фірма може розглядати, наприклад, такі питання, як:

- ділова репутація власників клієнта;
- ключове керівництво, пов'язані сторони та найвище керівництво клієнта;
- характер діяльності клієнта та його ділова практика;
- інформація щодо ставлення головних власників клієнта, ключового та найвищого керівництва до таких питань, як не відповідне тлумачення стандартів обліку та середовища внутрішнього контролю;
- чи агресивно клієнт наполягає на зменшенні гонорарів Фірми;
- ознаки, що обсяг роботи не виправдано обмежується;
- ознаки, що клієнт може бути задіяним у відмиванні грошей чи іншій злочинній діяльності;
- підстави запропонованого призначення Фірми та відмову від повторного призначення попередньої Фірми.

Обсяг знань Фірми стосовно чесності клієнта має зростати в контексті продовження відносин із цим клієнтом.

Під час розгляду питання, чи має Фірма можливість, компетенцію, час та ресурси для прийняття нового завдання від нового чи існуючого клієнта, Фірма визначає конкретні вимоги до завдання, керівників та персоналу. До питань, які розглядає Фірма, належать:

- знання персоналом Фірми відповідної галузі або предмета;
- досвід персоналу Фірми у застосуванні відповідних вимог законодавства чи звітності та здатність ефективно набувати необхідний досвід і знання;
- наявність у Фірми достатньої кількості співробітників з потрібними можливостями та компетенцією;
- наявність, у разі потреби, експертів;

– наявність осіб, що відповідають критеріям і вимогам виконання перевірок контролю якості виконання завдань, якщо це необхідно, та можливість Фірми виконати завдання у встановлені терміни.

Політика та процедури Фірми стосовно можливості дотримання етичних вимог при прийнятті завдання та продовження співпраці з замовником мають враховувати вимоги розділу 210 та розділу 220 частини Б Кодексу етики. Зокрема, згідно з розділом 210 «Професійне призначення» перед прийняттям нового завдання (нового клієнта) Фірма зобов'язана розглянути питання, чи не створить таке прийняття загроз недотримання етичних принципів. До таких загроз, наприклад, може приводити участь клієнта у незаконній діяльності, нечесність керівництва клієнта або практика підготовки сумнівних фінансових звітів.

Якщо виявлені загрози є значними, слід розглянути можливі застережні заходи та їх належне застосування для усунення або зменшення загроз до прийняттого рівня. Відповідними застережними заходами може бути отримання знання й розуміння клієнта, його власників, менеджерів та осіб, які відповідають за найвище управління та його ділову діяльність, або забезпечення зобов'язання з боку клієнта вдосконалити корпоративне управління або внутрішній контроль. У випадках, коли зменшення загроз до прийняттого рівня неможливе, Фірма має відмовитися від прийняття клієнта.

Відповідно до розділу 220 Конфлікт інтересів Фірма зобов'язана також розглянути, чи не викличе прийняття завдання від нового чи існуючого клієнта фактичного чи уявного конфлікту інтересів. Подібні обставини можуть викликати появу загроз недотримання етичних принципів. Наприклад, загроза об'єктивності або збереження конфіденційності може створюватися, коли Фірма надає послуги клієнтам, інтереси яких конфліктують, або клієнтам, які виступають сторонами спору щодо конкретного питання або операції.

Перед прийняттям нового клієнта, конкретного завдання або при вирішенні питання продовження співпраці з клієнтом політика та процедури

Фірма щодо дотримання етичних вимог мають передбачати здійснення оцінки того, чи має Фірма будь-які ділові інтереси або зв'язки з клієнтом або з третьою стороною, які можуть викликати загрози. У разі виявлення значних загроз треба передбачити застосування застережних заходів для їх усунення або для зменшення до прийняттого рівня.

Якщо конфлікт інтересів становить загрозу, яку неможливо усунути або зменшити до прийняттого рівня через вжиття застережних заходів, Фірма зобов'язана прийняти рішення щодо недоцільності прийняття конкретного завдання або про відмову від виконання одного чи кількох конфліктуючих завдань.

Вирішення питання продовження взаємин із клієнтом включає розгляд важливих питань, які виникли під час виконання минулих завдань чи поточного завдання, та їх вплив на продовження стосунків. Наприклад, клієнт може розширити свій бізнес та розпочати діяльність у сфері, в якій Фірма не має необхідних знань чи досвіду.

Політика та процедури відмови від виконання завдання або відмови від виконання завдання і продовження взаємовідносин з клієнтом повинні розглядати такі питання, як:

- обговорення з відповідним рівнем управлінського персоналу замовника дій, які зобов'язана здійснити Фірма, на основі важливих фактів і обставин;
- обговорення, якщо Фірма вважає, що їй потрібно відмовитися, з відповідним рівнем управлінського персоналу клієнта відмови від виконання завдання й підстави для цього;
- розгляд наявності професійних, законодавчих чи юридичних вимог до Фірма щодо продовження завдання або щодо повідомлення регуляторних органів стосовно відмови від виконання завдання та підстав для відмови;
- документування важливих питань, консультацій, висновків та підґрунтя для висновків.



## **2.4 Принципи й процедури внутрішнього контролю якості аудита (доручення завдань, контрольні повноваження, консультування, моніторинг процедур внутрішнього контролю)**

### *Доручення завдань*

#### Принципи

Аудиторська робота повинна поручатися працівникам, що мають рівень професійної підготовки й досвід, необхідні в даних умовах, а також відповідає критерію незалежності.

#### Конкретні процедури

1. Викласти підхід аудиторської фірми до доручення завдань, включаючи планування загальних потреб аудиторської фірми і окремих її підрозділів, а також міри, що вживаються з метою досягнення балансу відносно потреби в працівниках для проведення аудиту, персональних навичок, індивідуального професійного росту, а також використання працівників, у тому числі:

а) визначати потреба в кадрах як аудиторської фірми в цілому, так і її окремих підрозділів;

б) вчасно визначати потреба в працівниках у зв'язку з окремими аудиторськими перевірками;

в) визначати витрати часу на проведення аудиторських перевірок для встановлення потреби в працівниках і складання графіка аудиторської роботи;

г) урахувати наступні фактори для досягнення балансу з погляду потреби в працівниках для проведення аудиту, персональних навичок, індивідуального професійного росту, а також використання працівників:

- обсяг і ступінь складності аудиту;
- наявність працівників;
- необхідність у спеціальних знаннях;
- тимчасові рамки планованої роботи;
- спадкоємність у роботі й періодичній ротатії кадрів;

– можливість навчання працівників на робочому місці.

2. Призначити особу або осіб, відповідальних за призначення працівників для проведення аудиторських перевірок, для чого:

а) урахувати при призначенні окремих осіб:

– вимоги до працівників і строку виконання роботи при проведенні конкретного аудиту;

– оцінку кваліфікації працівників з погляду досвіду, займаної посади, освіти й спеціальних експертних знань;

– планований рівень контролю й участі працівників, що виконують контрольні функції;

– передбачуваний час, яким мають працівники, призначені для проведення аудиту;

– ситуації, коли можливе виникнення проблем, пов'язаних з порушенням принципу незалежності й конфліктом інтересів, наприклад призначення працівника для проведення аудиту особи, що являлись колись його роботодавцем або є роботодавцем родича працівника аудиторської фірми;

б) при призначенні працівників варто приділяти належну увагу спадкоємності й ротації кадрів з метою раціонального проведення аудиту, а також урахувати можливість залучення інших працівників, що мають різний рівень підготовки й досвід роботи.

3. Забезпечити затвердження графіка проведення аудиту й призначень працівників для проведення аудиту, для чого:

а) надати керівництву аудиторської фірми, якщо буде потреба для перевірки й затвердження список працівників, призначених для проведення аудиту, із вказівкою їхньої кваліфікації;

б) взяти до уваги досвід і професійна підготовка працівників виходячи зі складності аудиту й інших вимог до нього, а також визначити необхідний рівень контролю.

## *Контрольні повноваження*

### Принципи

Необхідно в достатній мері направляти роботу, здійснювати поточний контроль роботи на всіх рівнях, щоб забезпечити розумну впевненість у тім, що робота виконана якісно.

### Конкретні процедури

1. Передбачити процедури для планування аудиту, для чого:

а) призначити особу, відповідальну за планування аудиту, залучити до процесу планування працівників, призначених для проведення аудиту;

б) підготувати довідкову інформацію про аудовану особу або проаналізувати інформацію, отриману в результаті попередніх перевірок, а також ввести відповідні коректування в процес планування аудиту з урахуванням обставин, що змінилися;

в) визначити питання, які необхідно відбити в загальному плані й програмі аудиту, у тому числі:

– складання передбачуваних програм роботи з окремих напрямків перевірки;

– визначення потреби в працівниках і в їхніх спеціальних знаннях;

– попереднє визначення строку, необхідного для проведення аудиту;

– аналіз поточних економічних умов, що впливають на аудовану особу або сферу її діяльності, і їхній можливий вплив на проведення аудиту;

г) провести аналіз факторів, що впливають на незалежність аудиторської фірми і на працівників, що беруть участь у проведенні аудиту.

2. Передбачити процедури для підтримки стандартів якості аудиторської фірми при виконанні аудиторської роботи, для чого:

а) забезпечити достатній контроль на всіх адміністративних рівнях, беручи до уваги підготовку, здатності й досвід працівників;

б) скласти методичні вказівки відносно форми й утримування робочих документів;

в) використовувати стандартизовані форми, контрольні переліки й запитальники в тій мері, у який це буде необхідно для проведення аудиту;

г) передбачити методи рішення питань, пов'язаних з розходженнями в професійних судженнях працівників, притягнутих до проведення аудиту.

3. Надавати працівникам можливість навчання на робочому місці в процесі проведення аудиту, для чого:

а) надавати особливого значення навчанню на робочому місці, що є важливою частиною професійної підготовки кожного працівника, у тому числі:

– обговорювати з асистентами аудиторів взаємозв'язок виконуваної ними роботи з аудитом у цілому;

– залучати асистентів аудиторів до виконання як можна більшого обсягу роботи, пов'язаної з аудитом, за умови забезпечення належного контролю за якістю їхньої роботи;

б) надавати особливого значення навичкам управління кадрами й включати дані питання в навчальні програми;

в) стимулювати працівників до навчання й підвищення кваліфікації;

г) проводити аналіз виконаних доручень для визначення того, що працівники:

– відповідають вимогам відносно досвіду роботи, установленим законодавством, що здійснює державне регулювання аудиторської діяльності, і професійними аудиторськими об'єднаннями;

– здобувають досвід у різних областях аудиту й різних галузях економіки;

– виконує роботу, перебуваючи в підпорядкуванні різних керівників.

### *Консультування*

#### Принципи

Якщо буде потреба в аудиторській фірми або поза її варто проводити консультації з фахівцями, що володіють відповідними знаннями.

## Конкретні процедури

1. Визначити області аудиту й особливі випадки, що вимагають проведення консультацій, і заохочувати працівників до одержання консультацій і використанню необхідних джерел у випадку виникнення складних або незвичайних проблем, для чого:

а) інформувати працівників про процедури проведення консультацій;

б) визначити області аудиту й особливі ситуації, що вимагають проведення консультацій, включаючи:

– застосування нових нормативних правових актів;

– галузі, де існують особливі вимоги до ведення бухгалтерського обліку, проведенню аудиту або складанню фінансової (бухгалтерської) або іншої звітності;

– виникнення проблем в області практики проведення аудиту;

в) забезпечувати доступ до довідкових матеріалів і авторитетних джерел, у тому числі:

– визначити в кожному підрозділі аудиторської фірми осіб, відповідальних за роботу бібліотеки довідкової літератури;

– зберігати довідники й видавати документи, у тому числі що мають відношення до спеціалізованих галузей і областей;

– укладати в міру необхідності угоди з іншими організаціями й особами з метою поповнення інформаційних ресурсів;

– звертатися з питаннями у відповідні підрозділи професійних аудиторських об'єднань, створені для їхнього роз'яснення;

г) визначити ситуації, що створюють погрозу незалежності аудиторської фірми і їхніх працівників і потребуючі проведення консультацій і вироблення мер, спрямованих на зниження (усунення) ризику втрати незалежності.

2. Призначати компетентних працівників і визначати їхнього повноваження в процесі надання консультацій, для чого:

- а) призначати працівників, що спеціалізуються по певних галузях;
- б) інформувати працівників про рівень повноважень у процесі вироблення ними єдиної думки й про процедури для вирішення розбіжностей.

3. Визначити обсяг документації, яку необхідно підготувати за результатами консультацій, для чого:

- а) інформувати працівників про обсяг необхідної документації й про відповідальність за її підготовку;
- б) визначити випадки, що вимагають збереження документації після проведення консультації;
- в) зберігати документацію за результатами консультацій як довідковий матеріал і для дослідницьких цілей.

*Робота з аудованими особами й особами, якими виконуються  
супутні аудиту послуги*

### Принципи

Необхідно постійно проводити оцінку потенційних аудованих осіб й осіб, яким можуть бути надані супутні аудиту послуги, і аналіз роботи з існуючими клієнтами. При рішенні питання про укладання договору або продовження співробітництва треба виходити з міркувань незалежності аудиторської фірми, її здатності надавати послуги належним чином і чесності керівництва аудованої особи й особи, якій будуть надані супутні аудиту послуги.

### Конкретні процедури

1. Установити методи оцінки потенційних аудованих осіб, для чого:

- а) виходити з того, що оцінка містить у собі:
  - одержання й перегляд наявної фінансової (бухгалтерської) звітності потенційної аудованої особи, наприклад річних звітів, проміжних звітів і податкових декларацій;

– одержання в третій сторін інформації, що відноситься до потенційної аудованої особи, його керівництву й основним керівникам і передбачувані аудованої особи, що впливає на оцінку. Питання можуть бути адресовані співробітникам банку, юристам, що обслуговують дану особу, і іншим представникам фінансових і ділових кіл;

– аналіз контактів з попереднім аудитором. Опитування може включати питання, що стосуються фактів, що мають відношення до чесності керівництва, розбіжностям з керівництвом у зв'язку з обліковою політикою, аудиторськими процедурами або іншими важливими проблемами, а також питання, що стосуються думки попереднього аудитора про причини заміни аудиторів;

– розгляд обставин, які можуть послужити причиною того, що аудиторська фірма віднесе дане аудиторське завдання до розряду потребуючої спеціальної уваги або пов'язане з незвичайними ризиками;

– оцінку незалежності аудиторської фірми і їхньої здатності зробити послуги передбачувані аудованої особи, включаючи оцінку потреби в знаннях відповідної галузі, а також у працівниках, оцінку ситуацій, що впливають на незалежність, відповідно до кодексу професійної етики аудиторів;

– установлення того факту, що укладання договору із клієнтом не буде порушувати кодекс професійної етики аудиторів;

б) призначити особу або групу осіб відповідного рівня для оцінки отриманої інформації про передбаченій аудованій особі й рішення питання про співробітництво з ним, у тому числі:

– розглянути типи аудиторських завдань, які аудиторська фірма не бажає прийняти або може прийняти тільки на певних умовах;

– забезпечити документальне оформлення зроблених висновків;

– установити процедури перевірки факторів, що впливають на незалежність аудиторської фірми, і осіб, призначуваних для участі в даній перевірці;

в) інформувати відповідних працівників про процедури співробітництва з аудованими особами;

г) визначити осіб, відповідальних за забезпечення й контроль дотримання цілей і процедур, застосовуваних аудиторською фірмою відносно співробітництва з аудованими особами.

2. Оцінити аудовану особу у випадку настання певних подій з метою ухвалення рішення про те, чи варто продовжувати відносини з ним, для чого:

а) визначити настання такої події, включаючи:

– закінчення якого-небудь періоду часу;

– значна зміна, що стосується одного або декількох із зазначених факторів;

– керівний склад, структура власності, юридичні консультанти, фінансове становище, результат участі в судовому процесі, обсяг завдання, характер діяльності аудованої особи, наявність обставин, які могли б спонукати аудиторську фірму до відмови від співробітництва з аудованою особою, якби такі обставини існували під час первісного ухвалення рішення про співробітництво, закінчення встановленого строку роботи керівника аудиторської перевірки й провідних працівників з тою самою аудованою особою, фактори, що впливають на незалежність фірми і працівників, що приймають участь в аудиті;

б) призначити особу або групу осіб для оцінки отриманої інформації й ухвалення рішення про продовження роботи з аудованою особою, у тому числі:

розглянути типи аудиторських завдань, які аудитор не буде продовжувати виконувати або буде продовжувати виконувати тільки на певних умовах;

забезпечити документальне оформлення зроблених висновків;

в) інформувати працівників про процедури збереження співробітництва з аудованою особою;

г) визначити осіб, відповідальних за забезпечення збереження співробітництва з аудованою особою, і забезпечити відповідний контроль.



## *Моніторинг ефективності процедур внутрішнього контролю якості*

### Принципи

Необхідно постійно здійснювати спостереження за рівнем ефективності прийнятих аудиторською фірмою процедур внутрішнього контролю якості.

### Конкретні процедури

1. Визначити обсяг і зміст програми аудиторської фірми за спостереженням за процедурами внутрішнього контролю якості, для чого:

а) установити процедури, необхідні для забезпечення розумної впевненості в тім, що мета й процедури внутрішнього контролю якості аудиторської фірми є ефективними, у тому числі:

– визначити мету, підготувати інструкції й програми перевірки, використані при спостереженні;

– підготувати методичні вказівки відносно обсягу робіт і критеріїв відбору аудиторських завдань, що підлягають оглядовій перевірці;

– визначити періодичність і строки проведення заходів у ході здійснення спостереження;

– установити методи дозволу розбіжностей, які можуть виникнути між особами, відповідальними за проведення перевірки, працівниками, що беруть участь у виконанні аудиторського завдання, або керівниками;

б) установити рівень компетентності працівників, які будуть брати участь у спостереженні, і способи їхнього відбору, у тому числі:

– визначити критерії відбору, включаючи рівень відповідальності працівників і вимоги до наявності спеціальних знань;

– визначити осіб, відповідальних за відбір працівників;

в) проводити спостереження, у тому числі:

– перевіряти дотримання принципів і конкретних процедур внутрішнього контролю якості роботи аудиторської фірми;

– вибірково перевіряти аудиторські завдання на предмет відповідності професійним стандартам, а також цілям і процедурам, застосованим аудиторською фірмою відносно внутрішнього контролю якості аудиту.

2. Повідомити про встановлені факти відповідним представникам керівництва аудиторської фірми, забезпечити планування й здійснення заходів щодо спостереження, а також загальну перевірку системи внутрішнього контролю якості в аудиторській фірмі, для чого:

а) обговорити факти з відповідними працівниками;

б) обговорити висновки, зроблені за результатами відібраних для перевірки аудиторських завдань, з керівниками, відповідальними за такі завдання;

в) повідомити керівництво аудиторської фірми про встановлені факти й дати рекомендації в цілому й по відібраним для перевірки аудиторським завданням, а також повідомити про проведені або плановані заходи щодо усунення недоліків;

г) установити, що заплановані заходи дійсно проводилися;

д) визначити необхідність зміни й (або) уточнення цілей і процедур, застосовуваних аудиторською фірмою відносно внутрішнього контролю якості, виходячи з результатів спостереження й інших значимих факторів.

### **3 АУДИТ ПОВНОГО ПАКЕТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

#### **3.1 Аудит Балансу (звіту про фінансовий стан) підприємства**

При аудиті фінансової звітності підтверджується відповідність здійснення бухгалтерського обліку до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996 – ХІУ та чинним ПБО України.

### *Перевірка правильності відображення в балансі необоротних активів*

Аудитор повинен підтвердити правильність класифікації та оцінки активів підприємства. Він повинен перевірити, що основні засоби, нематеріальні активи і інші необоротні активи підприємства оцінені достовірно у відповідності до критеріїв визнання за НПБО № 7 «Основні засоби», НПБО № 8 «Нематеріальні активи» НПБО № 32 «Інвестиційна нерухомість» і НПБО 27 «Необоротні активи утримані для продажу» відображені правильно у аналітичному та синтетичному обліку.

Аудитор повинен знати, що основні засоби обліковуються за собівартістю придбання з урахуванням усіх витрат та пільг, які мали місце при купівлі та підготовці до введення в експлуатацію.

Перевірка повинна охоплювати інформацію по кожній групі основних засобів: суму, ступінь зносу, метод нарахування амортизації. Необхідно також указати на причини обмеженого використання основних засобів та надати відомості про залишки вартості на початок і кінець звітної періоду, приріст, вибуття.

Необхідно підтвердити, що в бухгалтерському обліку та звітності правильно відображені операції із надходження, реалізації, ліквідації, ремонту та модернізації основних засобів.

Крім того, аудитор повинен визначити правильність застосування прийнятого в обліковій політиці методу нарахування амортизації та його незмінність у звітному періоді.

Аудитор також представляє інформацію про вартість нематеріальних активів, метод та період їх амортизації, непередбачені списання за звітний період.

Аудитор повинен знати, що облік і оцінка довгострокових фінансових інвестицій ведеться відповідно до НПБО 12 «Фінансові інвестиції». Довгострокові фінансові інвестиції обліковуються за собівартістю з

урахуванням витрат на придбання (брокерські винагороди, державне мито, плата за банківські послуги).

Методами оцінки вартості довгострокових інвестицій є:

а) інвестиції що не мають суттєвого впливу (менше 20 %) – не ринкові акції – оцінюються за собівартістю; ринкові акції оцінюються по найменший з оцінок собівартості або ринкової вартості;

б) мають суттєвий вплив, але не мають контролю (від 20 % до 50 %) – оцінюються по методу участі в капіталі;

в) контроль (більше 50 %) – фінансова звітність консолідується.

Аудитору необхідно назвати метод оцінки вартості інвестицій; охарактеризувати склад та ринкову вартість цінних паперів на початок і кінець звітного періоду; надати оцінку керівництва підприємства відносно справедливої вартості довгострокових інвестицій; вказати джерела інформації про ринкову вартість цінних паперів, дату, на яку вона подана; надати інформацію про внески у статутний фонд, що перевищує 20 %.

Окремо необхідно надати інформацію про усі «Інші необоротні активи»: розмір яких перевищує 5 % всіх необоротних активів; відстрочені податки (на строк більше одного року).

#### *Перевірка правильності відображення в Балансі оборотних активів*

Аудитор повинен з'ясувати правильність оцінки запасів відповідно до НПБО 9 «Запаси». Змінність за звітний період на підприємстві методу оцінки вибуття запасів відповідно до облікової політики.

Необхідно визначити:

а) метод оцінки, який використовується для обліку запасів:

– при відпуску запасів у виробництво: ідентифікаційний собівартості, ЛФО, середньозваженої собівартості, нормативної собівартості;

– при відпуску у реалізацію – ціна продажу;

– вартість запасів, виготовлених власними силами – згідно ПБО 16 «Витрати»;

б) вартість малоцінних швидкозношуваних предметів, переданих в експлуатацію, яка списуються: або повністю на витрати виробництва та надалі оперативно-кількісний облік таких предметів проводиться за місцем зберігання у розрізі матеріально-відповідальним осіб, на протязі строку фактичного використання, на за балансовому рахунку, або 50 % в момент оприбуткування та 50 % момент списання.

в) показати залишки вартості запасів за видами, а також показати за реальною ціною товари для продажу; описати обставини або події, які привели до збільшення (зменшення) вартості запасів; показати вартість запасів, що передані в заставу.

Аудитор звертає увагу на правильність обліку і оцінки дебіторської заборгованості відповідно до НПБО 10 «Дебіторська заборгованість», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 № 237 (зі змінами та доповненнями). Аудитор повинен знати, що дебіторська заборгованість відображається у звіті за «чистою вартістю реалізації», тобто з урахуванням резерву сумнівних боргів. Облік безнадійних боргів відбувається у той період, коли керівництво визнало борги безнадійними. Необхідно надати дані про прострочену дебіторську заборгованість, яку можна визнати простроченою, та надати перелік основних боржників, з укаранням причин, з яких заборгованість не буде погашена, окремо показати заборгованість афільованих осіб.

Аудитор підтверджує, що дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги реальна, підтверджена даними інвентаризації, і що резерв сумнівних боргів у звітному році створюється згідно з обліковою політикою.

Аудитор повинен знати, що короткострокові інвестиції відображають у звітності за меншою з двох: вартості придбання або ринкової вартості у випадку, якщо перевіряються ринкові цінні папери, а якщо перевіряються не ринкові цінні папери, то оцінка проводиться за ціною придбання.

Перевищення ринкової вартості акцій над ціною придбання не відображається у звіті, але про це необхідно укапати у примітках до нього.

Аудитор перевіряє відповідність обліку касових операцій на підприємстві Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління Національного банку України від 29 грудня 2017 року № 148 (зі змінами) Крім того підтверджуються залишки коштів, що відображені у балансі на перше число кожного місяця, відповідно до виписок банку.

При перевірці грошових коштів аудитору необхідно також визначити джерела надходження іноземної валюти у звітному періоді та указати суми грошових коштів, використання яких є обмеженим.

Відносно витрат майбутніх періодів аудитор повинен надати інформацію у випадку, якщо їх сума більше ніж 5 % вартості оборотних активів.

Стосовно інших оборотних активів окремо надається інформація про усі «Інші оборотні активи», розмір яких перевищує 5 % вартості усіх оборотних активів та відомості про відстрочення податки.

#### *Перевірка відображення в Балансі власного капіталу підприємства*

Аудитор підтверджує, що на підприємстві адекватно визначений власний капітал, його структура і призначення, та що статутний капітал сформований у відповідності з діючим законодавством України. При формуванні статутного капіталу повинні повністю дотримуватися вимоги Закону України «Про господарські товариства» № 1576 від 19.01.1991 та «Про акціонерні товариства» № 514–У1 від 17.09.2008.

Необхідно перевірити інформацію про кількість акцій, що знаходяться в обороті, їх номінальну вартість, про частину сплаченого й не сплаченого статутного фонду та зміни у статутному фонді, права, привілеї в голосуванні та розподілі дивідендів.

Необхідно надати відомості про несплачені дивіденди й повернення капіталу та відомості про збільшення статутного фонду, що відбулося за рахунок додаткової емісії, або збільшення номінальної вартості акцій у зв'язку з індексацією основних фондів, указати розмір емісії, номінал акції.

Аудитор повинен підтвердити наявність різниці між акціями, які випущені та повністю сплачені, та акції, що були не оплачені та надати окрему інформацію про суму додаткового капіталу та дані про розмір збільшення вартості основних засобів, незавершеного виробництва у зв'язку з індексацією.

Аудитор повинен підтвердити формування резервного капіталу відповідно до статуту підприємства та визначити загальну суму накопиченого нерозподіленого прибутку (непокритого збитку), який було отримано підприємством з початку діяльності.

#### *Перевірка достовірності відображення у Балансі зобов'язань та забезпечень*

Відносно перевірки довгострокових зобов'язань аудитор повинен надавати інформацію про суму забезпечених та незабезпечених довгострокових кредитів банку, проценти по кредитах, строки погашення, черговість платежів. Також необхідно надавати інформацію про розмір емісії забезпечених і не забезпечених боргових інструментів (облігації, векселі), доходів від них, строках погашення.

Окремо необхідно перевіряти інформацію про суму заборгованості по одержаним кредитам зі строком погашення до одного року та інформацію про умови кредитування: строк погашення, забезпечення цінними паперами, відсотки, які повинні бути сплачені. Крім того аудитор повинен перевірити інформацію про види та умови випуску боргових цінних паперів зі строком погашення менше ніж один рік.

Аудит поточних зобов'язань полягає у перевірці правильності обліку відповідно до НПБО 11 Зобов'язання, затверджених наказом Мінфіну України від 31.10.2000 № 20 (зі змінами і доповненнями). Аудитор підтверджує, що у фінансовій звітності підприємства відображені реальні розміри зобов'язань, що на підприємстві правильно обліковані й відображені у балансі поточні зобов'язання. Реальний розмір зобов'язань у фінансовій звітності підтверджується даними інвентаризації.

Окремо перевіряється виконання Закон України «Про оплату праці» та КзОП у частині своєчасності та повноти розрахунків з оплати праці, а також

виплат заробітної плати виключно грошима, виявляється прострочена заборгованість по виплаті заробітної плати.

При перевірці кредиторської заборгованості аудитор повинен перевіряти загальну суму заборгованості кредиторам за товари, роботи, послуги та заборгованість, строк сплати яких не настав, несплачені у строк, та кредитори, заборгованість яких перевищує 10 % загальної суми кредиторської заборгованості.

Окремо підтверджується кредиторська заборгованість перед дочірніми підприємствами, нараховані витрати, нараховані податки, нараховані дивіденди та доходи майбутніх періодів. Необхідно підтвердити відомості про суми заборгованості дочірнім підприємствам та філіям, зобов'язання по оплаті дивідендів, суми нарахувань, що проведені у звітному періоді й належать визнанню майбутніх періодах.

Окремо треба надати відомості про відстрочені податки, інформацію про усі інші короткострокові зобов'язання, розмір яких перевищує 5 % від їх загальної вартості.

### **3.2 Аудит Звіту про фінансові результати (сукупний дохід)**

Порядок складання Звіту про фінансові результати (форма № 2) встановлено Національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 (далі – НПБО 1) «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженим наказом Мінфіну України від 07.02.2013 № 73 (зі змінами і доповненнями внесеними наказом Мінфіну України від № 627 від 27.06.2013, № 48 від 08.02.2014, № 241 від 17.02.2017, № 564 від 20.06.2018, № 226 від 31.05.2019).

Аудитор підтверджує реальність і точність відображена фінансових результатів діяльності. Облік фінансових результатів на підприємстві проводиться згідно НПБО 15 Доходи, затвердженого наказом Мінфіну України від 29.11.1999 № 290 (зі змінами й доповненнями) та НПБО 16 Витрати, затверджених наказом Мінфіну України від 31.12.1999 № 318. Крім того аудитор



підтверджує правильність класифікації та визначення доходів та витрат на підставі достовірних даних про виручку від реалізації послуг (робіт, продукції) і витрати підприємства.

Увага аудитора повинна бути звернута на перевірку складу витрат, порядок розподілу загальновиробничих витрат і їх облік на підприємстві відповідно до НПБО 16 Витрати та Методичним рекомендаціям щодо галузевої особливості формування собівартості продукції (робіт, послуг) за економічними елементами.

Аудитор може не перевіряти правильність формування і склад витрат на предмет відповідності вимогам Податкового кодексу України.

Проведення аудиту складання Звіту про фінансові результати у розрізі статей починається з Розділу 1 Фінансові результати.

Під час проведення аудиту звертають увагу на правильність відображення собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) або собівартості реалізованих товарів. Слід і пам'ятати, що собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) потрібно визначати відповідно до НПБО 16 «Витрати», а порядок формування собівартості реалізованих товарів – до ПБО 9 Запаси. Необхідно мати на увазі, що підприємства, які для обліку витрат використовують клас 9 Витрати діяльності Плану рахунків, згідно з п. 11 НПБО 16 Витрати до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) відносять виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), яка була реалізована у звітному періоді, розподілені постійні загальновиробничі та наднормативні виробничі витрати. Підприємства, що надають посередницькі послуги, відображають суму витрат, понесених при здійсненні посередницької діяльності. Підприємства оптової і роздрібною торгівлі відображають у цій статті фактичну собівартість реалізованих товарів.

Організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, відображають по цій статті балансову вартість реалізованих цінних паперів.

Аудитору потрібно знати, що підприємства роздрібної торгівлі незалежно від варіанта обліку товарів (у купівельних або продажних цінах) відображають за первісною вартістю (фактичною собівартістю) реалізованих товарів. Різниця між двома статтями «Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг» і «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» показує суму реалізованої торговельної націнки за вирахуванням податку на додану вартість. Первісна вартість (фактична собівартість) товарів визначається відповідно до п. 9 НПБО 9 Запаси з урахуванням змін та доповнень, затверджена наказом Міністерства України від 14.06.2000 № 131 і зареєстрованих у Міністерстві України 20.06.2000 за №359/4580.

Для підприємств, які використовують для обліку витрат тільки рахунки класу 8 Витрати за елементами необхідно враховувати окремі особливості. Зокрема, виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) вони формують лише в частині прямих витрат, а виробничі накладні витрати списують на фінансові результати в період їх виникнення.

Відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку здійснюється залежно від сфери діяльності, до якої відноситься підприємство.

При перевірці валового прибутку або збитку перевіряється правильність розрахунку валового прибутку (збитку), що визначається як різниця між чистим доходом (виручкою) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). Крім того, треба перевірити правильність відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

При аудиті Адміністративних витрат перевіряється правильність відображення, а також формування складу адміністративних витрат.

Відповідно до НПБО 16 Витрати до складу адміністративних витрат належать загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством.

При проведенні аудиту треба пам'ятати, що витрати на управління і обслуговування підприємства відносять до витрат звітного періоду повністю шляхом включення до статті Адміністративні витрати. При цьому до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) вони не відносяться.

При аудиті Витрати на збут перевіряється правильність відображення витрат на збут, а також правильність формування їх складу відповідно до НПБО Витрати.

Витрати на збут, як і адміністративні витрати, відносяться до витрат звіт-ного періоду повністю шляхом включення до статті Витрати на збут. До складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) вони не відносяться.

При аудиті Інших операційних витрат перевіряють правильність відображення інших операційних витрат, а також формування складу інших операційних витрат відповідно до НПБО Витрати.

При аудиті Доходу від участі в капіталі перевіряється правильність відображення доходу, отриманого від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведуть за методом участі в капіталі. Відповідно до НПБО 1 метод участі в капіталі передбачає збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Аудитор повинен знати, що до *асоційованих* відносяться підприємства, в яких інвестору належить блокувальний (більше 20 відсотків) пакет акцій (голосів) і які не є дочірніми або спільними підприємствами інвестора.

*Дочірнє підприємство* – це підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

*Спільна діяльність* – це 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.

Відповідно до НПБО 12 Фінансові інвестиції у разі коли інвестор (материнське (холдингове) підприємство, контрольний учасник, інвестор

асоційованого підприємства) вносить або продає активи асоційованому (дочірньому, спільному) підприємству та передає значні ризики і вигоди, які пов'язані з їх володінням, то у складі фінансових результатів звітного періоду повинна відображатися лише та частина прибутку (збитку), яка припадає на частку інших інвесторів асоційованого (дочірнього, спільного) підприємства.

Сума прибутку (збитку) від внеску або продажу асоційованому (дочірньому, спільному) підприємству активів, яка припадає на частку інвестора, включається до складу доходів (витрат) майбутніх періодів з визнанням їх прибутком (збитком) інвестора лише після продажу асоційованим (дочірнім, спільним) підприємством цього активу іншим особам або в періодах амортизації одержаних чи придбаних необоротних активів. Цей актив вважається проданим спільним підприємством у межах кількості й вартості подібних активів, реалізованих ним після його одержання.

Інвестор асоційованого (дочірнього, спільного) підприємства відображає всю суму отриманих збитків, якщо внесок або продаж свідчать про зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності необоротних активів.

При проведенні аудиту потрібно знати, що у разі коли інвестор (материнське (холдингове) підприємство, контрольний учасник, асоційоване підприємство) придбав активи відповідно в асоційованого (дочірнього, спільного) підприємства, то сума прибутку (збитку) об'єкта інвестування від цієї операції, яка припадає на частку інвестора, відображається лише після перепродажу цих активів іншим особам або в періодах амортизації придбаних необоротних активів. Збитки які виникли внаслідок зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності необоротних активів, повинні відображатися повністю в період здійснення операції. Оцінку і облік фінансових інвестицій необхідно проводити за кожною фінансовою інвестицією.

Слід пам'ятати, що НПБО 15 Дохід не поширюється на дивіденди, які підлягають одержанню за результатами фінансових інвестицій і враховуються за методом участі в капіталі.

Під час проведення аудиту звертають увага на правильність визначення інших фінансових доходів. До них відносяться дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій, за винятком доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі.

При проведенні аудиту Інших доходів перевіряється правильність визначення інших доходів, які виникають під час звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Доход від безоплатно отриманих оборотних активів визначається в повній сумі звітному періоді одержання таких активів. У той же час доход від безоплатно отриманих необоротних активів визначається в сумі амортизації цих активів одночасно з її нарахуванням.

При проведенні перевірки необхідно мати на увазі, що доходи від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів включаються до цієї статті без суми непрямих податків, нарахованих при їх реалізації згідно з чинним податковим законодавством. Далі перевіряється правильність визначення фінансового результату.

При проведенні аудиту Фінансових витрат звертається увага на правильність визначення фінансових витрат.

При проведенні аудиту Витрат від участі в капіталі перевіряється правильність визначення збитків від інвестицій в асоційовані (дочірні, спільні) підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі і які є втратами від участі в капіталі.

Проведення аудиту за сумою втрат, пов'язаних із зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування в результаті одержання асоційованими (спільними, дочірніми) підприємствами збитків або зменшення їх власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів,

інвестицій) від зменшення вартості інвестицій, які виникають у процесі інвестиційної діяльності підприємства, здійснюється на рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі».

У процесі проведення аудиту Інших витрат перевіряється правильність визначення інших витрат, які виникли під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та (або) реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг).

При проведенні аудиту перевіряється правильність розрахунку остаточного фінансового результату (прибутку або збитку) від звичайної діяльності підприємства за звітний період.

При проведенні аудиту Податку на прибуток перевіряється правильність відображення податку на прибуток за 1 квартал, 1 півріччя, 9 місяців і рік відповідно до декларації про прибуток підприємства. На рахунках бухгалтерського обліку господарські операції відображаються залежно від перевищення чи зменшення суми податку на прибуток, відображеної в податковій декларації, порівняно з податком на прибуток, розрахованим за даними бухгалтерського обліку.

При проведенні аудиту Чистого прибутку звертається увага на правильність визначення чистого прибутку, який розраховується як різниця між фінансовим результатом до оподаткування і сумою податку на прибуток.

Під час проведення аудиту Надзвичайних доходів і витрат перевіряється правильність визначення надзвичайних доходів і надзвичайних витрат.

Аудитору слід знати, що до складу витрат від надзвичайних подій відносяться як прямі витрати за наслідками цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків (відшкодування, сплата стороннім організаціям, заробітна плата працівників, зайнятих на відновлювальних роботах, вартість використаних сировини та матеріалів тощо).

При проведенні аудиту необхідно мати на увазі, що витрати від надзвичайних подій відображаються у формі № 2 за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від звичайної діяльності підприємства внаслідок цих витрат. У зв'язку з цим необхідно перевірити правильність відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

При проведенні аудиту Податку з надзвичайного прибутку звертається увага на правильність відображення суми податків, яка належить до сплати з прибутку від надзвичайних подій, та відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Вищезазначена операція відображається у разі наявності на підприємстві прибутку від звичайної діяльності або якщо сума збитку від звичайної діяльності менша за суму прибутку від надзвичайних подій. Списано нарахований податок на прибуток від надзвичайних подій на фінансові результати.

При проведенні аудиту чистого прибутку або збитку перевіряється правильність розрахунку чистого прибутку або збитку за звітний період. Чистий прибуток розраховується як алгебраїчна сума прибутку від звичайної діяльності та надзвичайних доходів за вирахуванням надзвичайних витрат. Крім того, чистий прибуток може бути розрахований як надзвичайні доходи за вирахуванням збитку від звичайної діяльності та надзвичайних витрат. Збиток розраховується як надзвичайні витрати за вирахуванням прибутку від звичайної діяльності та надзвичайних доходів. Відповідно збиток може бути розрахований як збиток від звичайної діяльності плюс надзвичайні витрати за вирахуванням надзвичайних доходів.

Дані про суму чистого прибутку (збитку), відображені в Звіті про фінансові результати, повинні відповідати даним кредитового (дебетового) сальдо рахунку 79 Фінансові результати, відображеним у Головній книзі.

У розділі II Звіту про фінансові результати наводяться елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати).

Дані про суму витрат на оплату праці, відображені у формі № 2, повинні відповідати даним дебетового обороту за звітний період рахунку Витрати на оплату праці, відображеним у Головній книзі.

При проведенні аудиту Відрахувань на соціальні заходи перевіряється правильність визначення відрахувань на соціальні заходи, до складу яких відносяться відрахування на соціальне страхування; індивідуальне страхування персоналу підприємства; інші соціальні заходи.

Дані про суму відрахувань на соціальні заходи, відображені у формі 2, повинні відповідати даним дебетового обороту за звітний період рахунку 82 Відрахування на соціальні заходи, відображеним у Головній книзі.

Під час проведення аудиту Амортизації перевіряється правильність визначення амортизаційних витрат, до складу яких відноситься амортизація: основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

Дані про суму нарахованої амортизації, відображені у формі № 2, повинні відповідати даним дебетового обороту за звітний період рахунку 83 Амортизація, відображеним у Головній книзі.

Під час проведення аудиту Інших операційних витрат перевіряється правильність визначення інших операційних витрат, які не увійшли до складу вищенаведених елементів.

Дані про суми інших операційних витрат, відображені у формі № 2, повинні відповідати даним дебетового обороту за звітний період рахунку 84 Інші операційні витрати, відображеним у Головній книзі.

Розділ III Звіту про фінансові результати заповнюватиметься акціонерними товариствами, прості або потенційно прості акції яких відкрито продаються і купуються на фондових біржах, а також товариствами, які перебувають у процесі випуску таких акцій.



### 3.3 Аудит Звіту про рух грошових коштів

Визначення змісту, форми Звіту про рух грошових коштів та загальні вимоги до розкриття його статей передбачено НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженим наказом Мінфіну України від 07.02.2013 № 73 (зі змінами і доповненнями внесеними наказом Мінфіну України від № 627 від 27.06.2013, № 48 від 08.02.2014, № 241 від 17.02.2017, № 564 від 20.06.2018, № 226 від 31.05.2019. Норми цього стандарту стосуються Звітів про рух грошових коштів підприємств і організацій усіх форм власності, крім банків і бюджетних установ.

Звіт про рух грошових коштів складається з метою надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, які відбувалися в грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період.

Аудитор повинен знати, що до грошових коштів відносять готівку (у касі в національній та іноземній валютах), кошти на рахунках у банках (поточних та інших рахунках в національній та іноземній валютах) та депозити до запитання.

Звіт про рух грошових коштів взаємопов'язаний з Балансом та Звітом про фінансові результати.

Звіт про рух грошових коштів використовується разом з іншими формами фінансової звітності для: оцінювання змін у чистих активах, фінансовій структурі, впливу на суми й час потоків грошових коштів з метою коригування відповідно до умов та можливостей, що змінилися. Водночас цей звіт усуває вплив застосування різних облікових методів для однакових подій та операцій.

Дані про рух грошових коштів у цьому Звіті відображаються протягом звітного періоду в результаті класифікації за видами діяльності: операційна, інвестиційна й фінансова.

Аудитор повинен знати, що внутрішні зміни (отримання грошових коштів до каси для виплати заробітної плати, здача депонованої заробітної плати на розрахунковий рахунок) та не грошові операції (бартерні операції) до Звіту про рух грошових коштів не включаються.

До не грошових операцій відносяться операції, що не потребують використання грошових коштів та їх еквівалентів (бартерні операції, перетворення боргу на власний капітал, придбання основних засобів на умовах фінансового лізингу, обмін власних акцій на акції іншого підприємства, придбання активів безпосередньо за рахунок позики, наданої банком).

Звіт про рух грошових коштів може складатися прямим і непрямим методами.

При використанні прямого методу в Звіті наводять усі види надходжень та виплат, різниця яких показує приріст або зменшення грошових коштів.

Суть непрямого методу полягає у відображенні в Звіті суми чистого прибутку (збитку), який коригується до величини чистої зміни грошових коштів, за виключенням впливу не грошових операцій і операцій, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю.

Різниця у використанні прямого й непрямого методів стосується тільки розділу операційної діяльності.

Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3) перевіряють на підставі Балансу (ф. № 1), Звіту про фінансові результати (ф. № 2), Звіту про власний капітал (ф. № 4), даних Головної книги, синтетичного та аналітичного бухгалтерського обліку.

У НПСБО 1 передбачено, що складання Звіту про рух грошових коштів операційної діяльності прямим або непрямим методом підприємство обирає самостійно.

При здійсненні аудиту перевіряється правильність перенесення до статті Прибуток (збиток) від звичайної діяльності Розділу I. Рух коштів у результаті операційної діяльності з ф. № 2 Звіт про фінансові результати даних статті "Фінансові результати до оподаткування».

За статтею корегування на амортизацію необоротних активів перевіряється правильність впливу на прибуток амортизації необоротних активів, нарахованої протягом звітного періоду. Розрахована загальна сума амортизації за звітний

період приводить до збільшення не грошових витрат, залишається на підприємстві і тому відображається як надходження.

За статтею корегування на збільшення (зменшення) забезпечень необхідно відображати збільшення (зменшення) забезпечень наступних витрат і платежів, не пов'язаних з інвестиційною і фінансовою діяльністю. До забезпечень наступних витрат і платежів відносять: забезпечення виплат персоналу; цільове фінансування. Розрахунок зводиться до визначення різниці залишків наступних витрат і платежів на кінець і початок звітного періоду. Збільшення забезпечень відображають як надходження, а зменшення – відповідно як видаток.

За статтею Корегування на збиток (прибуток) нереалізованих курсових різниць перевіряють правильність результату розрахунку від нереалізованих курсових різниць внаслідок перерахунку статті Балансу Грошові кошти та їх еквіваленти в іноземній валюті.

Аудитор повинен знати, що до складу нереалізованих курсових різниць відносять курсові різниці, пов'язані з перерахунком статей в іноземній валюті й відображені в Балансі на кінець звітного періоду.

Збитки від нереалізованих курсових різниць необхідно відображати як надходження, а прибуток – відповідно як вибуття.

За статтею корегування на збиток від не операційної діяльності перевіряють правильність відображення збитку (прибутку) від не операційної діяльності. Як надходження необхідно відображати збиток, а вибуття – прибуток від володіння (дивіденди, відсотки) та реалізації фінансових інвестицій, а також від продажу основних засобів, нематеріальних активів, інших довгострокових активів, від обміну оборотних активів на необоротні активи і фінансові інвестиції, від не операційних курсових різниць, інші прибутки і збитки від інвестиційної та фінансової діяльності.

Підрахування збитку або прибутку від не операційної діяльності потрібно здійснювати на підставі даних ф. № 2 Звіт про фінансові результати,

таких статей, як Дохід від участі в капіталі, Інші фінансові доходи, Інші доходи, Втрати від участі в капіталі.

За статтею Витрати на сплату відсотків перевіряють правильність відображення витрат на сплату відсотків за користування кредитами і позиками, нарахованими протягом звітного періоду. Нараховані витрати на сплату відсотків зменшують операційний прибуток і тому додаються до нього. У формі звітності їх величина відображається як надходження.

За статтею зменшення (збільшення) оборотних активів перевіряють правильність відображення зменшення (збільшення) оборотних активів у відповідних графах.

Збільшення або зменшення оборотних активів враховують на підставі аналізу ф. № 1 Баланс у частині змін складу запасів і дебіторської заборгованості.

За цією статтею не потрібно відображати такі статті, як Грошові кошти та їх еквіваленти в національній та іноземній валютах, Поточні фінансові інвестиції та інші статті не операційних оборотних активів, враховані протягом звітного періоду. При цьому не враховують зміни у складі оборотних активів, які є наслідком не грошових операцій інвестиційної діяльності (обмін на необоротні активи, фінансові інвестиції тощо) та фінансової діяльності (виплата дивідендів або погашення зобов'язань з фінансової оренди виробничими запасами, продукцією, товарами тощо, не грошові внески до статутного капіталу тощо) або, виправлення помилок минулих років.

Якщо у складі статті Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом враховується дебіторська заборгованість бюджету з податку на прибуток, то її необхідно виключити з цієї статті. Статтю Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів, не потрібно враховувати, оскільки вона пов'язана з інвестиційною діяльністю.

При здійсненні перевірки необхідно пересвідчитися, що такі статті Балансу як Векселі одержані, Дебіторська заборгованість за розрахунками з

виданих авансів, Інша поточна дебіторська заборгованість, Інші оборотні активи, Витрати майбутніх періодів пов'язані з операційною діяльністю.

Збільшення дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду порівняно з початком звітного періоду означає, що частина доходу від реалізації у вигляді грошових коштів не надійшла на підприємство, тому зазначену суму потрібно вирахувати з прибутку від операційної діяльності. Водночас зменшення дебіторської заборгованості свідчить про те, що сума надходження коштів від покупців більша за виручку від реалізації продукції, цю суму необхідно додати до суми прибутку від операційної діяльності.

Якщо у звітному періоді відбувалося збільшення запасів (вважається, що вони придбані за грошові кошти і не пов'язані з результатами дооцінки), то суму збільшення необхідно вирахувати із суми операційного прибутку. Зменшення запасів не пов'язане з видатком грошових коштів потрібно додати до суми операційного прибутку. На суму збільшення запасів у результаті їх дооцінки зменшується сума коригування операційного прибутку.

За статтею Зменшення (збільшення) витрат майбутніх періодів перевіряють правильність відображення зменшення (збільшення) витрат майбутніх періодів. Як надходження слід відображати зменшення, а як вибуття – відповідно збільшення витрат майбутніх періодів. Це зумовлено тим, що зменшення витрат майбутніх періодів пов'язане з їх списанням на витрати і не призводить до виплат грошових коштів. Навпаки, збільшення витрат майбутніх періодів пов'язане з виплатою коштів і тому відображається як видаток.

За статтею Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань перевіряють правильність відображення збільшення (зменшення) поточних зобов'язань. Як надходження необхідно відображати збільшення, а як видаток – відповідно зменшення за статтями розділу Поточні зобов'язання. При цьому не враховують такі статті, як Короткострокові кредити банків. Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, Поточні зобов'язання за

розрахунками з учасниками, сум зобов'язань за відсотками та інших зобов'язань, не пов'язаних з операційною діяльністю. Також не враховуються зміни у складі поточних зобов'язань, які є наслідком не грошових операцій інвестиційної діяльності та фінансової діяльності (погашення поточного зобов'язання шляхом передачі необоротних активів і фінансових інвестицій, зарахування внесків до капіталу тощо) або виправлення помилок минулих років.

За статтею Збільшення (зменшення) доходів майбутніх періодів потрібно перевірити правильність відображення збільшення (зменшення) доходів майбутніх періодів. Як надходження потрібно відображати збільшення, а як вибуття – відповідно зменшення в складі доходів майбутніх періодів. Тому що збільшення доходів майбутніх періодів відбувається в результаті надходження коштів, а зменшення – із зарахуванням їх частини до прибутку.

За статтею Грошові кошти від операційної діяльності перевіряють правильність розрахунку грошових коштів від операційної діяльності, який має відобразитися як різниця між сумами надходжень та видатків.

За даними статті Сплачені відсотки перевіряється правильність відображення сплачених відсотків за користування кредитами, позиками та іншими фінансовими зобов'язаннями (випущеними облігаціями, фінансовими й орендними угодами тощо). Сума сплачених відсотків за звітний період має відобразитися як видаток.

За статтею Сплачені податки на прибуток перевіряють правильність відображення сплачених податків на прибуток за результатами від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства. Сума сплачених податків на прибуток за звітний період має відобразитися як видаток. У разі якщо є можливість сплачений податок на прибуток розподілити за видами діяльності, то за цією статтею відображають податок тільки від операційної діяльності. Сплачені податки на прибуток від інвестиційної і фінансової діяльності необхідно відображати в складі відповідної діяльності.

За статтею Чистий рух коштів до надзвичайних подій перевіряють правильність визначення чистого руху коштів до надзвичайних подій, який слід розраховувати як різницю між грошовими коштами від операційної діяльності та сумою сплачених відсотків і податків на прибуток.

За статтею Рух коштів від надзвичайних подій перевіряють правильність відображення руху коштів від надзвичайних подій, що відбулися в процесі операційної діяльності.

Відповідно до НПБО до надзвичайних подій відносять події або операції, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства, що не повторюватимуться періодично або в кожному наступному періоді. До переліку надзвичайних подій відносять стихійне лихо (повінь, землетрус, град), техногенні катастрофи, аварії і та ін.

Рух коштів від надзвичайних подій передбачено відображати окремими статтями в складі операційної, інвестиційної або фінансової діяльності.

Отримання коштів від надзвичайних подій відображається як знаходження, а використання – як вибуття.

Для визначення руху коштів у результаті інвестиційної діяльності необхідно провести аналіз змін за статтями розділу I активу Балансу Необоротні активи, розділу II Балансу за статтею Поточні фінансові інвестиції та розділу I Звіту про фінансові результати за статтями Дохід від участі в капіталі, Інші фінансові доходи, Інші доходи, Втрати від участі в капіталі.

За статтею Реалізація фінансових інвестицій необхідно перевірити правильність відображення їх реалізації. Реалізацією фінансових інвестицій вважають суму грошових надходжень від продажу акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток у капіталі інших підприємств (інші, ніж надходження за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).

За статтею Реалізація необоротних активів здійснюється перевірка правильності відображення реалізації необоротних активів. Реалізацією необоротних активів потрібно вважати надходження грошових коштів від продажу основних засобів, нематеріальних активів, а також інших довгострокових необоротних активів (крім фінансових інвестицій).

За статтею Реалізація майнових комплексів перевіряють правильність відображення реалізації майнових комплексів. Як надходження слід показувати надходження грошових коштів від продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць (за вирахуванням грошових коштів, які було реалізовано у складі майнового комплексу). Як видаток слід відповідно відображати використання грошових коштів на купівлю дочірніх підприємств та інших господарських одиниць.

Під час аудиту перевіряють правильність відображення отриманих відсотків. Як надходження слід показувати надходження грошових коштів у вигляді відсотків за аванси грошовими коштами та позик, наданих іншим сторонам (інші, ніж аванси і позики, здійснені фінансовою установою) за фінансовими інвестиціями в боргові цінні папери, за використання переданих у фінансову оренду необоротних активів тощо.

За статтею Отримані дивіденди перевіряють правильність відображення отриманих дивідендів. Як надходження слід відображати суми грошових надходжень у вигляді дивідендів як результат придбання акцій або часток у капіталі інших підприємств (за виключенням виплат за такими інструментами, які визначаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).

За статтею Інші надходження перевіряють правильність відображення інших надходжень. Як надходження потрібно відображати надходження грошових коштів від повернення авансів (крім авансів, пов'язаних з операційною діяльністю) та позик, наданих іншим сторонам (інші надходження, ніж аванси та позики фінансової установи), надходження грошових коштів від



ф'ючерських контрактів, форвардних контрактів, опціонів (за винятком тих контрактів, які укладаються для основної діяльності підприємства, або коли надходження класифікуються як фінансова діяльність) та інші надходження,

За статтею Придбання фінансових інвестицій перевіряють правильність відображення придбання фінансових інвестицій. Як видаток слід показувати використання грошових коштів для придбання акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток участі у спільних підприємствах (інших, ніж виплати за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).

За статтею Придбання необоротних активів перевіряють правильність відображення придбаних необоротних активів. Як видаток слід показувати виплату грошових коштів для придбання основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів (крім фінансових інвестицій).

За статтею Придбання майнових комплексів перевіряють правильність відображення використаних грошових коштів на придбання майнових комплексів. Як видаток треба відображати використання грошових коштів на придбані дочірні підприємства та інші господарські одиниці (за вирахуванням грошових коштів, придбаних у складі майнового комплексу).

За статтею Інші платежі перевіряють правильність відображення інших платежів. Як вибуття необхідно відображати аванси (крім пов'язаних з операційною діяльністю) і позики грошовими коштами, надані іншим сторонам (крім авансів і позик фінансових установ); виплати грошових коштів за ф'ючерськими контрактами, форвардними контрактами, опціонами (за виключенням випадків, коли такі контракти укладаються для операційної діяльності підприємства або виплати класифікуються як фінансова діяльність).

За статтею Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності перевіряють правильність відображення чистого руху коштів від інвестиційної діяльності, який слід визначати як різницю між чистим рухом коштів до надзвичайних подій та рухом коштів від надзвичайних.

Для визначення руху коштів у результаті фінансової діяльності необхідно провести аналіз змін за статтями розділу I пасиву Балансу Власний капітал та окремими статтями, пов'язаними з фінансовою діяльністю, наведеними в розділах II, III пасиву Балансу (Забезпечення наступних витрат і платежів, Довгострокові зобов'язання), Поточні зобов'язання (Короткострокові кредити банків, Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками).

За статтею Надходження власного капіталу перевіряють правильність відображення надходження власного капіталу. Надходження власного капіталу має здійснюватися у вигляді отримання грошових коштів від розміщення акцій та інших операцій, що спричинюють збільшення власного капіталу.

За статтею Отримані позики перевіряють правильність відображення отриманої позики. Отримання позики відбувається в результаті надходження грошових коштів через утворення боргових зобов'язань (позик, векселів, облігацій, а також інших видів короткострокових і довгострокових зобов'язань, не пов'язаних з операційною діяльністю).

За статтею Інші надходження перевіряють правильність віднесення надходження грошових коштів до категорії інших надходжень. За цією статтею потрібно відображати інші надходження грошових коштів, не відображені в попередніх статтях і пов'язані з фінансовою діяльністю.

За статтею Погашення позик перевіряють правильність відображення погашення позик. Погашення позик здійснюється в результаті виплати грошових коштів.

За статтею Сплачені дивіденди перевіряють правильність відображення виплачених дивідендів. Виплата дивідендів здійснюється грошовими коштами.

За статтею Інші платежі перевіряють правильність відображення інших платежів. До інших платежів слід відносити використання грошових коштів для викупу раніше випущених акцій підприємства, виплати грошових коштів

орендодавцю для погашення заборгованості за фінансовою орендою та іншими платіжками, пов'язаними з фінансовою діяльністю.

За статтею Чистий рух коштів до надзвичайних подій перевіряють правильність визначення чистого руху коштів до надзвичайних подій, який має визначатися як різниця між надходженням власного капіталу, отриманням позики, іншими надходженнями та погашенням позик, виплаченими дивідендами, іншими надходженнями.

За статтею Рух коштів від надзвичайних подій перевіряють правильність відображення руху коштів від надзвичайних подій, що відбулися в процесі фінансової діяльності. Отримання коштів від надзвичайних подій слід відображати як надходження, а використання – як видаток.

За статтею Чистий рух коштів від фінансової діяльності перевіряють правильність відображення чистого руху коштів від фінансової діяльності, який має визначатися як різниця між чистим рухом коштів до надзвичайних подій та рухом коштів від надзвичайних подій.

За статтею Чистий рух коштів за звітний період перевіряють правильність відображення чистого руху коштів за звітний період, який повинен розраховуватися як алгебраїчна сума чистого руху коштів від операційної діяльності, чистого руху коштів від інвестиційної діяльності та чистого руху коштів від фінансової діяльності.

За статтею Залишок коштів на початок року перевіряють правильність відображення залишку коштів на початок року, який має відповідати залишку грошових коштів та їх еквівалентам на початок звітного періоду в національній та іноземних валютах, а також алгебраїчній сумі залишків дебетового сальдо за рахунками 30 Каса, 31 Рахунки в банках, 33 Інші кошти та субрахунком 351 Еквіваленти грошових коштів, відображених у Головній книзі.

За статтею Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів перевіряють правильність відображення зміни валютних курсів на залишок коштів. Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів як надходження відображається

збільшення, як видаток – відповідно зменшення залишку грошових коштів в іноземній валюті внаслідок коливань валютного курсу протягом звітного періоду.

За статтею Залишок коштів на кінець року перевіряють правильність відображення залишку коштів на кінець року, який відображають як надходження. Залишок коштів на кінець року слід розраховувати як різницю між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях Залишок коштів на початок року, Чистий рух коштів за звітний період та Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів. Розрахований залишок коштів на кінець року має відповідати залишку грошових коштів та їх еквівалентів на кінець звітного періоду в національній та іноземній валютах, а також алгебраїчній сумі залишків дебетового сальдо за рахунками 30 Каса, 31 Рахунки в банках, 33 Інші кошти та субрахунком 351 Еквіваленти грошових коштів», відображеними в Головній книзі.

### **3.4 Аудит Звіту про власний капітал**

У складі річної фінансової звітності відповідно до Закону України від 16.07.99 № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено складання Звіту про власний капітал. Визначення змісту, форми звіту та загальні вимоги до розкриття його статей передбачено «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженим наказом Мінфіну України від 07.02.2013 № 73 (зі змінами і доповненнями внесеними наказом Мінфіну України від № 627 від 27.06.2013, № 48 від 08.02.2014, № 241 від 17.02.2017, № 564 від 20.06.2018, № 226 від 31.05.2019).

Звіт про власний капітал має достовірно й повно відображати результати роботи підприємства щодо збільшення або зменшення власного капіталу. Інформація, відображена в Звіті про власний капітал, має бути достовірною, без помилок і перекручень, які впливають на користувачів фінансової звітності.

Підставою для заповнення Звіту є дані синтетичного й аналітичного обліку, які мають бути тотожними.

Аудитор повинен знати, що оцінка й визначення власного капіталу залежать від оцінки й визначення його активів і зобов'язань. Сума власного капіталу – це вартість майна підприємства, яка не є його поточною або реалізаційною вартістю і тому не відображає поточну на даний час вартість прав власників фірми. На суму власного капіталу впливають оцінка активів і кредиторська заборгованість, які використовуються в бухгалтерському обліку підприємства.

Отримання прибутку є основною метою діяльності підприємства, реалізувати яку можна лише при збереженні власного капіталу.

Збереження капіталу здійснюється в разі, якщо підприємство заробляє прибуток за умови, що сума чистих активів на кінець року перевищує суму чистих активів на початок року після вилучення виплат власникам або внесків власників протягом звітного року.

Структуру Звіту про власний капітал побудовано за шаховим принципом та відповідно до структури Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Мінфіну України від 30.11.1999 № 291 і зареєстрованого в Мін'юсті України 21.12.1999 за № 892/4185.

Шаховий принцип побудови Звіту передбачає розміщення по горизонталі джерел утворення власного капіталу, а по вертикалі статей з відображенням інформації про його зміни.

Власний капітал за рівнем відповідальності поділяють на:

– капітал, сума якого визначається в установчих документах, з обов'язковою державною реєстрацією і розмір якого не може бути меншим за встановлену законодавством суму;

– не реєстрований капітал – додатково вкладений капітал для ведення господарської діяльності підприємства.

Повне розкриття інформації про джерела формування власного капіталу мають забезпечувати дані про нього, відображені в розділі I пасиву Балансу Власний капітал».

До переліку джерел власного капіталу відносяться: статутний капітал, пайовий капітал, додатковий капітал, інший додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток, неоплачений капітал, вилучений капітал.

Здійснюючи аудит статутного капіталу, слід перевіряти: правильність відображення розміру статутного капіталу в бухгалтерському обліку, з'ясувати: чи зафіксовано в засновницьких документах внески всіх засновників (учасників); відповідність їх величини, що відображена в бухгалтерському обліку фактичним внескам у формування статутного капіталу; чинність прийнятого рішення засновників (учасників) про збільшення або зменшення статутного капіталу; реєстрацію рішення про коригування статутного капіталу; відповідність скоригованої суми статутного капіталу даним Балансу.

Слід пам'ятати, що статутний капітал акціонерного товариства складається із внесків акціонерів (учасників) і відображає власні джерела формування активів підприємства.

Відповідно до Закону України Закон України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» (із змінами, внесеними згідно із Законами № 132-IX від 20.09.2019, 2019, № 46, ст. 299 № 159-IX від 03.10.2019, № 47, ст. 312, № 540-IX від 30.03.2020) та Закону України «Про акціонерні товариства та аудиторську діяльність» № 514-У1 від 17.09.2008, статутний капітал акціонерного товариства має бути поділений на визначену кількість акцій рівної номінальної вартості, а відповідальність за зобов'язаннями має бути тільки в межах майна товариства.

Слід звертати увагу на те: чи відповідає сума випущених простих акцій залишковому капіталу підприємства; чи надається власникам привілейованих акцій першочергове право при виплаті дивідендів і розподілі активів у разі

ліквідації товариства; чи здійснено реєстрацію випуску акцій у Державній Комісії з цінних паперів та фондового ринку (ДКЦПФР).

У разі створення публічного акціонерного товариства з'ясовують: чи розповсюджуються акції шляхом відкритої підписки на них; яку встановлено тривалість строку відкритої підписки на акції (не може перевищувати шести місяців); чи вносять особи, які бажають придбати акції, на поточний рахунок акціонерного товариства не менш як 10 відсотків вартості акцій, які вони передплатили; чи видають засновники письмові зобов'язання про продаж відповідної кількості акцій.

Розмір статутного капіталу акціонерного товариства може змінюватися відповідно до рішення зборів акціонерів. Але зміни мають відобразитися в бухгалтерському обліку тільки після державної реєстрації нового розміру статутного капіталу. При цьому необхідно керуватися «Положенням про порядок збільшення (зменшення) розміру статутного фонду акціонерного товариства», затвердженим рішенням ДКЦПФР від 08.04.98 № 44.

Під час здійснення аудиту перевіряють порядок, правильність визначення джерел збільшення статутного капіталу.

У разі додаткової емісії (випуску акцій) передплата на додатково випущені акції проводиться в тому ж порядку, що і на акції першої емісії, а джерелами збільшення статутного капіталу є:

- додаткові внески учасників;
- індексація основних засобів (проводиться згідно з Положенням про порядок збільшення статутного фонду за рахунок індексації основних засобів, затвердженим рішенням ДКЦПФР від 12.02.98 № 39);
- реінвестування прибутку;
- нараховані дивіденди (в разі, коли прийнято рішення про виплату дивідендів акціями).

У разі підвищення номінальної вартості акцій статутний капітал може збільшуватися за рахунок додаткових внесків учасників до встановленого рівня номінальної вартості акцій або за рахунок індексації основних засобів.

У разі обміну раніше випущених облігацій акціонерного товариства на його ж акції статутний капітал збільшується за рахунок довгострокових зобов'язань за облігаціями.

Зменшення статутного капіталу акціонерного товариства здійснюється шляхом:

- зменшення номінальної вартості акцій;
- зменшення кількості акцій існуючої номінальної вартості шляхом викупу їх у власників з метою анулювання.

Здійснюючи аудит, слід пам'ятати, що неоплачені кошти засновників (учасників) зменшують реальний розмір статутного капіталу і в Балансі «Несплачений капітал» мають відображатися з знаком мінус.

Для здійснення аудиту за правильністю формування й використання пайового капіталу Планом рахунків передбачено рахунок 41 Пайовий капітал. На цьому рахунку здійснюються облік і узагальнення інформації про передбачені установчими документами суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки підприємств споживчої кооперації та інших підприємств, у яких частина власного капіталу формується у вигляді пайових внесків.

Під час здійснення перевірки з'ясовують джерело формування пайового капіталу, порядок визначення розмірів пайових внесків та їх повернення пайовикам, принцип нарахування дивідендів і правильність відображення операцій з пайовим капіталом на рахунках бухгалтерського обліку. Розміри обов'язкових пайових внесків визначаються загальними зборами пайовиків із розрахунку потреби у власних оборотних коштах. У разі вибуття з членів підприємства та у разі його ліквідації обов'язкові пайові внески підлягають



поверненню пайовикам. Строки повернення пайових внесків визначають з урахуванням фінансового стану й боргових зобов'язань підприємства.

Коллективні сільськогосподарські підприємства (КСП) на рахунку 41 Пайовий капітал обліковують частину вартості майна, розпайовану між його членами, та частину вартості майна, яку не було розпайовану між його членами, а також збільшення (зменшення) вартості майна протягом діяльності підприємства.

Додатково вкладений капітал – це сума, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість.

Аудит правильності формування та використання додаткового капіталу здійснюється на рахунку 42 Додатковий капітал за субрахунком 421 Емісійний доход. На цьому субрахунку відображається різниця між продажною й номінальною вартістю первісно розміщених акцій.

Аналітичний облік додатково вкладеного капіталу слід вести за видами та кожним засновником (учасником). Дані синтетичного обліку за субрахунком 421 Емісійний дохід мають відповідати даним аналітичного обліку.

Інший додатковий капітал – це сума дооцінки активів, вартість необоротних активів безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб та інші види додаткового капіталу, потреба в якому виникає в процесі господарської діяльності підприємства.

Аудит правильності формування та використання іншого додаткового капіталу здійснюється на рахунку 42 Додатковий капітал.

Резервний капітал – це сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

Планом рахунків передбачено вести облік резервного капіталу на рахунку 43 Резервний капітал. Здійснюючи аудит, перевіряють правильність формування, використання резервного капіталу та відображення його в бухгалтерському обліку.

Законом України «Про господарські товариства» № 1576 від 19.01.1991 та Закону України «Про акціонерні товариства та аудиторську діяльність» № 514-У1 від 17.09.2008 передбачено створення в господарському товаристві резервного (страхового) фонду в розмірі, встановленому установчими документами, але не менше 25 відсотків статутного фонду (а з 2011 року з вступом у дію Закону України Про акціонерні товариства та аудиторську діяльність № 514-VI від 17.09.2008, у розмірі 10 відсотків статутного фонду). Розмір щорічних відрахувань до резервного фонду передбачається установчими документами, але не може бути менше 5 відсотків суми чистого прибутку.

Кошти резервного капіталу використовуються відповідно до напрямів, передбачених в установчих документах: покриття непередбачених витрат у разі нестачі прибутку, погашення боргів при ліквідації товариства, виплата дивідендів за привілейованими акціями тощо.

Слід мати на увазі, що залишки невикористаних коштів резервного капіталу переходять на наступний рік. Аналітичний облік резервного капіталу належить вести за напрямками використання. Дані синтетичного обліку за рахунком 43 Резервний капітал мають відповідати даним аналітичного обліку.

Нерозподілені прибутки – це сума прибутку, одержана в результаті господарсько-фінансової діяльності підприємства за вирахуванням прибутку, використаного в звітному періоді, включаючи податок на прибуток.

Здійснюючи аудит, перевіряють правильність використання нерозподіленого прибутку та відображення його в бухгалтерському обліку.

Аналітичний облік нерозподіленого прибутку слід вести за напрямками використання. Дані синтетичного обліку за субрахунком 441 Прибуток нерозподілений мають відповідати даним аналітичного обліку.

Неоплачений капітал – це сума заборгованості власників (учасників) за внесками до капіталу. Планом рахунків передбачено вести облік неоплаченого капіталу на рахунку 46 Неоплачений капітал.

Здійснюючи аудит, перевіряють збільшення, зменшення суми неоплаченого капіталу та відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Збільшення неоплаченого капіталу відбувається в результаті здійснення:

- внесків засновників до статутного капіталу підприємства;
- зменшення номінальної вартості акцій;
- повернення засновникам підприємства їх внесків.
- зменшення неоплаченого капіталу відбувається в результаті:
  - оголошенню статутного капіталу після реєстрації підприємства;
  - створення фондів за рахунок засновників.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу необхідно вести за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) підприємства. Дані синтетичного обліку за рахунком 46 Неоплачений капітал мають відповідати даним аналітичного обліку.

Здійснюючи перевірку, потрібно знати, що сума неоплаченого капіталу в Балансі наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу. До підсумку Балансу включається оплачена вартість статутного капіталу, яка визначається шляхом вирахування із загальної вартості, випущених акцій (zareєстрованого статутного капіталу) суми заборгованості засновників за внесками до капіталу (неоплачений капітал).

Вилучений капітал – фактична собівартість власної емісії або часток, викуплених товариством в його учасників.

Здійснюючи аудит, перевіряють збільшення, зменшення вилученого капіталу та відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Здійснюючи аудит, необхідно пам'ятати, що різниця між номінальною і балансовою вартістю акцій, що анулюються, зменшує нерозподілений прибуток або додатково вкладений капітал.

Аналітичний облік вилученого капіталу слід вести за видами акцій (внесків, паїв). Дані синтетичного обліку за рахунком 45 Вилучений капітал мають відповідати даним аналітичного обліку.

Слід пам'ятати, що сума вилученого капіталу в Балансі наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

Перевірку правильності формування за кожною статтею власного капіталу здійснюють в розрізі джерел його формування: статутного, пайового, додатково вкладеного, іншого додаткового, резервного капіталу, нерозподіленого прибутку, неоплаченого й вилученого капіталу.

За статтями Коригування: зміна облікової політики, виправлення помилок, інші зміни перевіряють правильність відображення суми коригувань, що відбулись внаслідок зміни облікової політики, передбачені НПБО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

Відповідне до НПБО 6 облікова політика може змінюватися тільки, якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує положення бухгалтерського обліку, або якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Треба пам'ятати, що не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для:

- подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;
- подій або операцій, які не відбувалися раніше.

Облікова політика має застосовуватися щодо подій та операцій з моменту їх виникнення. Винятком є випадки, коли суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно. У таких випадках облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

Аудитор має знати, що вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:

- коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;

– повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

У разі якщо неможливо простежити відмінність зміни облікової політики від зміни облікових оцінок, це розглядається і відображається як зміна облікових оцінок.

Виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх періодах, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітнього року. Виправлення помилок, які відносяться до попередніх періодів, вимагає повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності.

За статтею Скоригований залишок на початок року перевіряють правильність відображення залишку власного капіталу на початок звітнього року після внесення відповідних коригувань.

За статтями Переоцінка активів, Дооцінка основних засобів, Уцінка основних засобів, перевіряють правильність відображення збільшення або зменшення власного капіталу в результаті переоцінки основних засобів.

Під час проведення аудиту перевіряють правильність переоцінки первісної вартості і суми зносу об'єктів основних засобів, індексу переоцінки, віднесення в бухгалтерському обліку суми дооцінки, уцінки, перевищення суми попередніх уцінок (дооцінок) над сумою попередніх дооцінок (уцінок) та відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

За статтями Переоцінка активів: дооцінка нематеріальних активів, уцінка нематеріальних активів, перевіряють правильність відображення в бухгалтерському обліку дооцінки (уцінки) нематеріальних активів та відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

За статтею Чистий прибуток (збиток) перевіряють правильність відображення чистого прибутку чи збитку, які мають дорівнювати Чистому прибутку (збитку), відображеному в Звіті про фінансові результати.

За статтями Розподіл прибутку: виплати власникам (дивіденди), спрямування прибутку до статутного капіталу, відрахування до резервного капіталу перевіряють правильність відображення нарахованих дивідендів власникам, дані про інший розподіл прибутку між учасниками спрямування прибутку до статутного капіталу, відрахування до резервного капіталу відповідно до засновницьких документів та відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

За статтями Внески учасників: внески до капіталу, погашення заборгованості з капіталу перевіряють своєчасність внесків до статутного капіталу відповідно до засновницьких документів підприємства, його збільшення, зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу і відображення операцій в бухгалтерському обліку.

За статтями Вилучення капіталу: викуп акцій (часток), перепродаж викуплених акцій (часток), анулювання викуплених акцій (часток), вилучення частки в капіталі, зменшення номінальної вартості акцій» перевіряють правильність відображення викупу, перепродажу викуплених акцій та їх анулювання, вилучення частки в капіталі, зменшення номінальної вартості та відображення операцій у бухгалтерському обліку.

За статтями Інші зміни в капіталі: списання невідшкодованих збитків, безкоштовно отримані активи, перевіряють правильність відображення інших змін у власному капіталі підприємства, які не було включено до вищезазначених статей, зокрема списання невідшкодованих збитків, безкоштовно отримані активи та інші зміни, а також відображення операцій у бухгалтерському обліку.

За статтею Разом змін в капіталі перевіряють правильність розрахунку підсумку змін у складі власного капіталу за звітний період, що визначається як сума скоригованого залишку капіталу на початок року та всіх змін протягом звітного року внаслідок переоцінки активів, використання чистого прибутку, внесків учасників, вилучення капіталу та інших змін у капіталі.

За статтею Залишок на кінець року перевіряють правильність розрахунку залишку джерел власного капіталу на кінець року, що визначається як сума скоригованого залишку капіталу на початок року та змін у структурі власного капіталу, спрямованих на його збільшення за вирахуванням зменшення капіталу. Залишок власного капіталу на кінець року має дорівнювати власному капіталу за кожним джерелом, відображеним у Балансі за відповідними рядками.

### **3.5 Аудит Приміток до фінансової звітності та Звіту про управління**

Інформація, відображена у фінансовій звітності, має надавати користувачам можливість оцінювати реальні зміни фінансового стану підприємства за звітний період (квартал, рік). Крім передбачених форм фінансової звітності (ф. № 1 Баланс, ф. № 2 Звіт про фінансові результати, ф. № 3 Звіт про рух грошових коштів, ф. № 4 Звіт про власний капітал) підприємств має складати Примітки до фінансових звітів ф. № 5 (надалі – Примітки).

Інформацію, подану у фінансовій звітності, поділяють за місцем її подання на: інформацію у складі показників звітів; інформацію у Примітках до звітності.

При здійсненні аудиту слід пам'ятати, що фінансовий звіт має містити дату, станом на яку наведено його показники, або відображати період, який він охоплює. У разі якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, то причини і наслідки цього мають розкриватися у Примітках до фінансової звітності.

Крім того, у фінансовій звітності має бути визначено валюту, в якій відображено елементи звітності, та одиницю її виміру. Якщо валюта звітності відрізняється від валюти, в якій ведеться бухгалтерський облік, то підприємство має розкривати причини цього й методи, використані для переведення фінансових звітів з однієї валюти в іншу.

Підприємство має висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису:

- принципів оцінки статей звітності;
- методів обліку щодо окремих статей звітності.

Інформацію, що підлягає розкриттю, слід наводити безпосередньо у фінансових звітах або у Примітках до них.

Примітки до фінансових звітів – це сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтування статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

Складання Приміток можна поділити на три основні етапи:

- облікова політика підприємства;
- інформація не представлена у фінансових звітах, але обов'язкова за відповідними положеннями;
- інформація, що відображає додатковий аналіз звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та достовірності.

Згідно з НПБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» підприємство повинне розкривати облікову політику шляхом опису:

- принципів оцінки статей звітності;
- методів обліку щодо окремих статей звітності.

До переліку конкретних аспектів облікової політики, необхідних для правильного розуміння фінансових звітів, слід віднести:

- визнання доходів;
- принципи консолідації фінансових звітів підприємств включаючи дочірні підприємства та асоційовані компанії;
- об'єднання компаній;
- спільні підприємства;
- визнання та амортизацію матеріальних і нематеріальних активів;
- капіталізацію витрат на позики та інших витрат;
- будівельні контракти;



- інвестиційну власність;
- оренду;
- витрати на наукові дослідження та розробки;
- запаси;
- податки, включаючи відстрочені;
- резерви;
- витрати на виплати працівникам;
- переведення та хеджування іноземної валюти;
- визначення господарських і географічних сегментів та основу розподілу витрат між сегментами;
- визначення грошових коштів і їх еквівалентів;
- облік інфляції;
- державні гранти.

Під час проведення перевірки слід пам'ятати, що всі конкретні положення облікової політики в Україні визначаються відповідними НПБО. Відповідно до наказу Мінфіну України від 29.11.2000 за № 302 і зареєстрованому в Мінюсті України від 11.12.2000 за № 904/5125 передбачено ведення типової форми фінансової звітності № 5 Примітки до річної фінансової звітності.

Після перевірки правильності складання форм фінансової звітності необхідно перевірити порівнянність показників форм звітності. При цьому слід керуватися Методичними рекомендаціями з перевірки порівнянності показників форм річної фінансової звітності підприємства.

У 2017 році внесені зміни до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від тепер багато компаній мають подавати звіт про управління, норми цього закону зробила його більш схожим на нормативні акти ЄС.

З 2018 року українські компанії повинні подавати новий звіт – звіт про управління.

Відповідно до частини третьої статті 14 Закону № 996: Підприємства, що становлять суспільний інтерес (крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів), публічні акціонерні товариства, суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку та суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі) та в інший спосіб у випадках, визначених законодавством.

Звіт про управління – це документ, в якому компанія розповідає про свої поточні справи та плани на майбутнє. Він повинен містити як фінансову, так і нефінансову інформацію, яка описує, в якому стані знаходиться компанія та розкриває ризики для її діяльності.

Директива ЄС, яка лежить в основі змін, і Постанова НБУ про фінзвітність банків розкривають такі поняття:

1. Фінансова інформація – це дані щодо перспективи та стратегії розвитку підприємства, його дій за звітний період: покупки акцій або ж використання фінансових інструментів, наприклад, облігацій, ф'ючерсів або опціонів. А також про ризики – цінові, кредитні та інші, з якими компанія зіткнулася і до яких у неї є схильність. Дані про фінанси зі звіту про управління доповнюють фінансову звітність.

2. Нефінансова інформація стосується навколишнього середовища та персоналу, досліджень, розробок і благодійності.

3. Звіт про управління зобов'язані подавати середні та великі підприємства. При цьому середні мають право не вказувати нефінансову інформацію. Не зобов'язані подавати Звіт малі та мікропідприємства.

Середні – ті, які в році, що передує звітному, відповідають хоча б двом з цих критеріїв:

- 1) балансова вартість активів – від 4 до 20 мільйонів євро;

- 2) чистий дохід від реалізації – від 8 до 40 мільйонів євро;
- 3) середня кількість співробітників – від 50 до 250 чоловік.

Великі – аналогічно, якщо відповідають хоча б двом з цих критеріїв:

- 1) балансова вартість активів – від 20 мільйонів євро;
- 2) чистий дохід від реалізації – від 40 мільйонів євро;
- 3) середня кількість співробітників – від 250 чоловік.

Звіт про управління повинен містити інформацію про справи в поточному календарному році.

Поки Кабмін та профільні міністерства не встановили інші терміни, звіт про управління потрібно подавати разом з фінансовою звітністю не пізніше 27 лютого наступного за звітним роком.

Форма звіту про управління поки законодавчо не визначена. Ані закон, ані НПСБО не вказують на те, якою має бути форма звіту.

Законодавством передбачені лише загальні мінімальні вимоги до змісту та формату звіту.

Тобто можна додати крім передбаченої в законі фінансової та нефінансової інформації ту, яку підприємство хоче донести до клієнтів, споживачів та партнерів.

Можна подати дані в зручному для користувача форматі: додати графіки, інфографіку, ілюстрації, фото і відео. Важливо описати всю необхідну інформацію простою мовою, щоб результати діяльності компанії були зрозумілими не лише для фахівців, а й для простих людей.

У звіті про управління можна детально розповісти про успіхи компанії та її перспективи, описати ризики, які існують у бізнесі, і пояснити, за рахунок чого компанія здатна з ними впоратися.

Вільна форма звіту дає можливість перетворити його в засіб по залученню клієнтів, який буде регулярно працювати на зростання лояльної аудиторії та посилення позиції бренду на ринку.

Мінфін підготував методичні рекомендації, що вказують, яку інформацію необхідно розкривати у звіті:

- організаційна структура та опис діяльності компанії;
- результати діяльності;
- ліквідність і зобов'язання;
- довкілля;
- кадрова політика;
- ризики;
- дослідження та інновації;
- фінансові інвестиції;
- перспективи розвитку;
- корпоративне управління.

Звіт про управління подається разом із фінансовою звітністю, у той же орган, куди й вона. Акціонерні товариства – в Нацкомісію з цінних паперів та фондового ринку, страхові – в Нацкомфінпослуг. Але будь-яка юридична особа, без винятків, подає фінансові звіти у податкову та органи статистики.

Всередині компанії, якщо це передбачено статутом, звіт подається ще й засновникам (керівникам). Працівники компанії теж можуть захотіти побачити звіт. На вимогу вони повинні його отримати.

Звіт про управління повинен бути опублікований на інтернет-сторінці або сайті підприємства. Або яким-небудь іншим, наприклад, друкованим способом.

Фактично, звіт про управління – це міні-річний звіт, і функції він виконує аналогічні. Тому найкращим прикладом будуть річні звіти великих компаній. Для них звіт – інструмент комунікації з клієнтами, партнерами та акціонерами.

Структура звіту – це перше, на що звертають користувачі. Для кожної цільової аудиторії ця структура буде різною.

### **3.6 Вимоги до аудиторського висновку з боку ДКЦПФР та Аудиторської палати України. Модифікація аудиторського висновку**

Метою Міжнародного стандарту аудиту (МСА 700) є встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо висновку незалежного аудитора, який надається в результаті проведення аудиторської перевірки повного пакету фінансових звітів загального призначення, підготовлених відповідності до концептуальної основи фінансової звітності, метою якої є досягнення справедливого відображення. Тут також надані рекомендації щодо питань, які аудитор розглядає під час формування думки щодо фінансових звітів.

Як вказано в МСА 200 фінансовими звітами загального призначення є фінансові звіти, підготовлені у відповідності до концептуальної основи фінансової звітності, метою якої є задоволення потреб в загальній інформації широкого діапазону користувачів. Крім того МСА розглядає обставини, коли аудитор може надати безумовно-позитивний висновок, а необхідності в модифікації звіту аудитора немає. МСА 701 Модифікація висновку незалежного аудитора встановлює стандарти та надає рекомендації щодо модифікацій висновку (пояснювального параграфу, умовно-позитивного висновку, відмови від висловлення думки, негативного висновку).

МСА 800 Висновок незалежного аудитора при виконанні завдань аудиту спеціального призначення встановлює стандарти та надає рекомендації щодо форми та змісту аудиторського висновку при виконанні завдань з аудиту:

а) повного пакету фінансових звітів, підготовлених у відповідності до іншої концептуальної основи обліку;

б) одного з компонентів повного пакету фінансових звітів загального або спеціального призначення, наприклад, окремого звіту, конкретного рахунку, елементів рахунку або статей фінансового звіту;

в) виконання контрактних угод;

г) узагальнених фінансових звітів.

Аудиторський висновок повинен містити чітко сформульовану думку щодо фінансових звітів.

Метою проведення аудиторської перевірки фінансових звітів є надання аудиторіві можливості висловити думку стосовно того, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової Фрази «справедливо і достовірно відображають» або «представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах» є еквівалентними термінами.

Судження аудитора, чи «справедливо та достовірно відображають» або «представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах» інформацію фінансові звіти, робиться в контексті застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Таким чином, концептуальна основа фінансової звітності є для аудитора контекстом для оцінки достовірності відображення інформації фінансовими звітами включно з питанням, чи підготовлені та представлені фінансові звіти у відповідності до конкретних вимог концептуальної основи фінансової звітності щодо окремих класів операцій, залишків на рахунках та розкриття.

Аудитор повинен оцінити висновки, зроблені завдяки отриманим аудиторським доказам, що будуть основою для формування його думки щодо фінансових звітів. Формуючи думку щодо фінансових звітів, аудитор оцінює на основі отриманих аудиторських доказів, чи є достатня впевненість, що фінансові звіти, взяті в цілому, не містять суттєвих викривлень. Цей процес включає висновки, чи було отримано достатньо відповідних аудиторських доказів для зменшення ризиків суттєвих викривлень фінансових звітів до прийняттого низького рівня, і оцінку впливу невивірених ідентифікованих викривлень.

Формування думки, чи «справедливо та достовірно відображають» або «представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах» інформацію фінансові звіти відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності,

включає оцінку, чи були фінансові звіти підготовлені та представлені у відповідності до конкретних вимог застосовної концептуальної основи фінансової звітності щодо окремих класів операцій, залишків на рахунках та розкриття. Така оцінка вимагає розгляду (з точки зору застосовної концептуальної основи фінансової звітності) чи:

а) відповідає застосована облікова політика концептуальній основі фінансової звітності та обставинам;

б) прийнятні в даних обставинах облікові оцінки, зроблені управлінським персоналом;

в) є відповідною, надійною, порівняльною і зрозумілою інформація, подана у фінансових звітах;

г) дають фінансові звіти розкриття, що дозволить користувачам зрозуміти вплив суттєвих операцій та подій на інформацію, що міститься в фінансових звітах (наприклад, на фінансовий стан, фінансові результати та грошові потоки, якщо фінансові звіти готуються у відповідності до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ)).

Формування думки, чи «справедливо та достовірно відображають» або «представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах» інформацію фінансові звіти відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, включає також оцінку достовірності представлення фінансових звітів. Аудитор розглядає, чи відповідають фінансові звіти (з урахуванням всіх коригувань, зроблених управлінським персоналом в результаті аудиторської перевірки) його розумінню суб'єкта господарювання та його середовища. Аудитор розглядає загальне представлення, структуру та зміст фінансових звітів. Він також розглядає, чи достовірно представляють фінансові звіти, включаючи розкриття в примітках, операції та події, і «справедливо та достовірно відображають» або «представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах» інформацію в контексті концептуальної основи фінансової звітності.

Як показано в МСА 210, аудитор розглядає прийнятність концептуальної основи фінансової звітності при вирішенні питання, чи приймати йому завдання. Застосування концептуальної основи фінансової звітності, визначеної як прийнятна для фінансових звітів загального призначення, звичайно призводить до надання фінансових звітів, що дають достовірне представлення інформації.

Послідовність і логічність висловлення думки аудитора у випадках проведення аудиторської перевірки відповідно до МСА підвищує довіру до професії на глобальному ринку через легкість ідентифікації аудитів, що виконувались згідно з глобально визнаними стандартами. Вона також значно полегшує розуміння користувачами та ідентифікацію незвичних обставин, коли вони трапляються.

Елементами аудиторського висновку для тих аудиторських перевірок, що виконуються у відповідності до МСА є:

- а) заголовок;
- б) адресат;
- в) вступний параграф;
- г) відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти;
- д) відповідальність аудитора;
- е) аудиторська думка;
- є) інші обов'язки стосовно надання висновку;
- ж) підпис аудитора;
- з) дата аудиторського висновку та і адреса аудитора.

Аудиторський висновок повинен мати заголовок, який би чітко вказував, що це є висновок незалежного аудитора. Заголовок, що вказує на те, що це є висновок незалежного аудитора, наприклад «Висновок незалежного аудитора», підтверджує, що аудитор виконав всі відповідні етичні вимоги стосовно незалежності, та відрізняє висновок незалежного аудитора від висновків, зроблених іншими.



Висновок аудитора повинен адресуватись у відповідності до обставин завдання. Національні закони та нормативні акти часто вказують, кому повинен адресуватись аудиторський висновок щодо фінансових звітів загального призначення в даній країні. Зазвичай аудиторський висновок щодо фінансових звітів загального призначення адресується тим, для кого він готувався, як правило, для акціонерів або найвищого управлінського персоналу суб'єкта господарювання, фінансові звіти якого проходять аудиторську перевірку.

У вступному параграфі аудиторського висновку вказують суб'єкта господарювання, фінансові звіти якого пройшли аудиторську перевірку, і підтверджують, що фінансові звіти пройшли аудиторську перевірку. У вступному параграфі слід:

а) вказати назву кожного з фінансових звітів, що складають повний пакет фінансових звітів;

б) зробити посилання на важливі аспекти облікової політики та інші пояснювальні примітки;

в) вказати дату та період, якого стосуються фінансові звіти.

Для виконання цієї вимоги у вступному параграфі вказується, що аудитор перевіряв фінансові звіти суб'єкті господарювання, що додаються та складають (вказати назву повного пакету фінансових звітів), як це вимагається застосованою концептуальною основою фінансової звітності.

Вказують дату і період, якого стосуються ці фінансові звіти, робиться посилання на важливі аспекти облікової політики та інші пояснювальні примітки. У тих випадках, коли аудитор знає, що фінансові звіти будуть включатись в документ, де буде міститись ще інша інформація, наприклад, річний звіт, аудитор може, якщо це дозволяє форма представлення, вказати номер сторінок, на яких подані фінансові звіти. Це допоможе читачам ідентифікувати фінансові звіти, яких стосується висновок аудитора.

Аудитор повинен вказати в своєму висновку, що управлінський персонал несе відповідальність за підготовку та достовірне відображення

інформації у фінансових звітах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності:

а) розробки, впровадження і застосування внутрішнього контролю щодо підготовки й достовірного відображення інформації в фінансових звітах, що не містять суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилок;

б) вибору й застосування відповідної облікової політики;

в) подання облікових оцінок, що є відповідними в даних обставинах.

В аудиторському висновку слід вказувати, що відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо фінансових звітів на основі результатів аудиторської перевірки, для протиставлення її відповідальності управлінського персоналу за підготовку та достовірне відображення інформації у фінансових звітах.

В аудиторському висновку слід вказувати, що аудит проводився у відповідності до Міжнародних стандартів аудиту. У висновку слід також пояснити, що ці стандарти вимагають від аудитора дотримання етичних вимог та відповідного планування і виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень.

В аудиторському висновку слід описати аудит, вказуючи, що:

а) аудит включає виконання аудиторських процедур для одержання аудиторських доказів щодо сум та розкриття у фінансових звітах;

б) вибір процедур залежить від судження аудитора включно з оцінкою ризиків суттєвого викривлення фінансових звітів внаслідок шахрайства чи помилок.

Оцінюючи ризики, аудитор розглядає ті аспекти внутрішнього контролю, що стосуються підготовки й достовірного відображення інформації в фінансових звітах, для розробки аудиторських процедур відповідно до обставин, а не для висловлювання думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкту господарювання.

в) аудит включає і оцінку відповідності використаної облікової політики, коректності облікових оцінок управлінського персоналу і загального представлення фінансових звітів.

В аудиторському висновку підкреслюється, що отримані аудиторські докази є достатньою та відповідною основою для висловлення аудиторської думки.

Безумовно-позитивну думку слід висловити тоді, коли аудитор дійшов висновку, що фінансові звіти справедливо й достовірно відображають (або представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах) відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності, (крім тих випадків, коли законодавчі чи нормативні акти вимагають від аудитора використовувати інше формулювання висновку, в такому разі слід використовувати формулювання, встановлене цими актами).

В тих випадках, коли в якості застосовної концептуальної основи фінансової звітності використовуються не Міжнародні стандарти фінансової звітності або Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі, посилання на концептуальну основу фінансової звітності у формулюванні висновку повинно вказувати на країну походження концептуальної основи фінансової звітності.

Аудиторський висновок вказує, що фінансові звіти «справедливо та достовірно відображають» або «представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах» інформацію, яку ці звіти повинні надавати (що визначається концептуальною основою фінансової звітності).

Стандарти, закони або загальноприйнята практика країни можуть вимагати від аудитора або дозволяти йому детально описувати питання, що надають додаткове пояснення стосовно відповідальності аудитора під час аудиторської перевірки фінансових звітів або стосовно аудиторського висновку щодо звітів. Такі питання можна розглянути в окремому параграфі після аудиторського висновку.

## СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

2. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08.07.2010 № 2464-VI. [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

3. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Мініфіну від 02.09.2014 № 879 [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

4. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом МФУ від 30.11.99 № 291. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.12.1999 за № 893/4186 [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

5. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затв. Міністерством фінансів України [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229–230 [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

7. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість». Затв. Міністерством фінансів України від 8.10.1999 № 237 [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим звернення: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

8. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання». Затв. Міністерством фінансів України від 31.01.2000 № 20 [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

9. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції». Затв. Міністерством фінансів України від 26.04.2000 № 91 [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

10. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти» Затв. Міністерством фінансів України від 30 листопада 2001 № 559 [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

11. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда». Затв. Міністерством фінансів України від 28.07.2000 № 181 [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

12. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи». Затв. Міністерством фінансів України від 29.11.1999 № 290 [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

13. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затв. Міністерством фінансів України від 31.12.1999 № 318 [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

14. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток». Затв. Міністерством фінансів України від 28.12.2000 № 353 [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

15. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» Затв. Міністерством фінансів України від 28 квітня 2001 року № 205 [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

16. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств». Затв. Міністерством фінансів України від 7 липня 1999 року № 163 [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

17. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів». Затв. Міністерством фінансів України від 10 серпня 2000 року № 193 [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

18. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 «Вплив інфляції». Затв. Міністерством фінансів України від 28 лютого 2002 року № 147 [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0269-02#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

19. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін». Затв. Міністерством фінансів України від 18 червня 2001 року № 303 [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

20. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24 «Прибуток на акцію». Затв. Міністерством фінансів України від 16 липня 2001 року № 344 [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0647-01#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

21. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам». Затв. Міністерством фінансів України від 28.10.2003 № 601 [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

22. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність». Затв. Міністерством фінансів України від 07.11.2003 № 617 у ред. від 03.10.2007 № 1100 [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

23. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів». Затв. Міністерством фінансів України від 24.12.2004 № 817 [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

24. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». Затв. Міністерством фінансів України від 18.11.2005 № 790 [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

25. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати». Затв. Міністерством фінансів України від 28.04.2006 № 415 [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

26. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість». Затв. Міністерством фінансів України від 2 липня 2007 року № 779 [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

27. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» Затв. Міністерством фінансів України від 26 серпня 2008 року № 1090 [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0844-08#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

28. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 34 «Платіж на основі акцій». Затв. Міністерством фінансів України від 30 грудня 2008 року № 1577 [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0057-09#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

29. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Затв. Міністерством фінансів України від 27.04.2000 № 92 [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

30. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». Затв. Міністерством фінансів України від 18.10.1999 № 242 [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

31. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Затв. Міністерством фінансів України від 20.10.1999, № 246 [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

32. Національне Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» Наказ Міністерства фінансів України від 25 лютого 2000 року № 39 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24 січня 2011 року № 25 [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

33. Національне Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами» Затв. Міністерством фінансів України від 19 травня 2005 року № 412 [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

34. Національне Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці». Затв. Міністерством фінансів України 25.01.2011 № 27 [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0212-11#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

35. Постанова Правління НБУ від 15.12.04 № 637 «Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні» [Електрон. ресурс] – Електрон. дані – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0040-05#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

36. Національне Постанова Правління НБУ від 21.01.04 № 22 «Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті» [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023) – Назва з екрана.



37. Національне Положення про надання регулярної інформації відкритими акціонерними товариствами та підприємствами – емітентами облігацій, затвердженого рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 17.01.2000 № 3.

38. Роз'яснення «щодо особливостей формату та змісту аудиторського висновку (звіту незалежного аудитора) за результатами аудиту річної за 2012 рік фінансової звітності при розкритті інформації емітентами цінні паперів за умови обрання емітентом датою переходу на МСФЗ 01.01.2012 р. Рішення Аудиторської палати України від 4 квітня 2013 року № 266/15».

39. Стандарти внутрішнього аудиту : наказ міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

40. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 [Електрон. ресурс] – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

41. Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні, затверджена Рішенням АПУ від 27.09.2007 р. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 12 – С. 57–59.

42. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затверджені рішенням АПУ від 27.09.2007 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 12. – С. 59–60.

43. Стратегія застосування МСФЗ в Україні, затверджена розпорядженням КМУ від 24.10.2007 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 4. – С. 2–34.

#### *Базова*

44. Гордієнко Н. І. Фінансовий облік [Електрон. ресурс] : навч. посіб. / Н. І. Гордієнко; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. – 3-тє вид., перероб. і доп. – Електрон. дані. – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2023. – 288 с. – Режим доступу: <https://eprints.kname.edu.ua/62308/>, вільний (дата звернення: 24.04.2023). – Назва з екрана.

45. Аудит: методика і організація : навч. посіб. / [Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, Ю. І. Мізік та ін.] ; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. – 319 с.

46. Аудит : підручник (в двох частинах) / [О. М. Брадул, В. А. Шепелюк, С. Б. Ільїна та ін.] ; за ред. В. І. Грушко. – 4-те вид. доп. і перероб. – Київ : Видавництво Ліра-К, 2019. – 324 с.

47. Аудит : навч. посіб. / [М. Ф. Огійчук, І. І. Рагуліна, І. Т. Новіков та ін.]. – 3-тє вид., перероб. і допов. – Київ : Алерта, 2016. – 752 с.

48. Аудит : підручник / [О. А. Петрик, В. О. Зотов, Б. В. Кудрицький та ін.]; за заг. ред. проф. О. А. Петрик. – Київ : КНЕУ, 2015. – 498 с.

49. Гордієнко Н. І. Дистанційний курс «Аудит фінансової звітності суб'єктів господарювання» [Електрон. ресурс] / Н. І. Гордієнко, Ю. І. Мізік. – – Електрон. дані. – Режим доступу: <https://dl.kname.edu.ua>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

#### *Додаткові*

50. Верховна Рада України [Електрон. ресурс] : сайт. – Електрон. дані. – Оновлюється постійно. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

51. Міністерство фінансів України [Електрон. ресурс] : сайт. – Електрон. дані. – Оновлюється постійно. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

52. Міністерство економічного розвитку і торгівлі України [Електрон. ресурс] : сайт. – Електрон. дані. – Оновлюється постійно. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

53. Міністерство юстиції України [Електрон. ресурс] : сайт. – Електрон. дані. – Оновлюється постійно. – Режим доступу: <http://www.minjust.gov.ua>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

54. Аудиторська палата України [Електрон. ресурс] : сайт. – Електрон. дані. – Оновлюється постійно. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

55. Державна податкова служба України [Електрон. ресурс] : сайт. – Електрон. дані. – Оновлюється постійно. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

56. Пенсійний фонд України [Електрон. ресурс] : сайт. – Електрон. дані. – Оновлюється постійно. – Режим доступу: <http://www.pfu.ua>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

57. Головне державне контрольне управління [Електрон. ресурс] : сайт. – Електрон. дані. – Оновлюється постійно. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

58. Державний комітет статистики [Електрон. ресурс] : сайт. – Електрон. дані. – Оновлюється постійно. – Режим доступу: <http://www.ck.ukrstat.gov.ua>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

59. Державна митна служба України [Електрон. ресурс] : сайт. – Електрон. дані. – Оновлюється постійно. – Режим доступу: <http://www.dmsu.customs.gov.ua>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

60. Національний банк України [Електрон. ресурс] : сайт. – Електрон. дані. – Оновлюється постійно. – Режим доступу: <http://www.bank.gov.ua>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

61. Спеціалізований інформаційно-аналітичний ресурс для бухгалтерів, аудиторів [Електрон. ресурс] : сайт. – Електрон. дані. – Оновлюється постійно. – Режим доступу: <http://www.ukr.buhgalter.com.ua>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

62. Міністерство освіти і науки України [Електрон. ресурс] : сайт. – Електрон. дані. – Оновлюється постійно. – Режим доступу: <http://www.mon.gov.ua>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

63. Інформаційно-пошукова правова система «Нормативні акти України (НАУ)» [Електрон. ресурс] : сайт. – Електрон. дані. – Оновлюється постійно. – Режим доступу: <http://www.nau.ua>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

64. Газета Баланс «Все про бухгалтерський облік» [Електрон. ресурс] : сайт. – Електрон. дані. – Оновлюється постійно. – Режим доступу: <http://www.balance.ua>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

65. Асоціації бухгалтерів і аудиторів [Електрон. ресурс] : сайт. – Електрон. дані. – Оновлюється постійно. – Режим доступу: <http://www.uasaa.org>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

66. Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського [Електрон. ресурс] : сайт. – Електрон. дані. – Оновлюється постійно. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua>, вільний (дата звернення: 10.04.2023). – Назва з екрана.

*Електронне навчальне видання*

**ГОРДІЄНКО** Наталія Іванівна

**АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

**КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ**

*(для здобувачів другого (магістерського) рівня вищої освіти денної та заочної форм навчання зі спеціальності 071 – Облік і оподаткування)*

Відповідальний за випуск *С. С. Родченко*

*За авторською редакцією*

Комп'ютерне верстання *Н. І. Гордієнко*

План 2022, поз. 133Л

---

Підп. до друку 24.04.2023. Формат 60 × 84/16.

Ум. друк. арк. 7,3.

Видавець і виготовлювач:

Харківський національний університет  
міського господарства імені О. М. Бекетова,  
вул. Маршала Бажанова, 17, Харків, 61002.

Електронна адреса: office@kname.edu.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи:

ДК № 5328 від 11.04.2017.