

Міністерство освіти та науки України  
Луцький національний технічний університет



## **АУДИТ**

Конспект лекцій

для здобувачів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти  
освітньої програми «Облік і оподаткування»  
галузі знань D Бізнес, адміністрування та право  
спеціальності D1 Облік і оподаткування  
денної та заочної форм навчання

Луцьк 2026

УДК 657.6  
А 93

Електронна копія друкованого видання передана для внесення в репозитарій ЛНТУ. Директор бібліотеки \_\_\_\_\_ Н.П. Поліщук

Рекомендовано до видання вченою радою факультету бізнесу та права ЛНТУ, протокол № \_\_\_\_ від «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2026 року.

Голова вченої ради факультету бізнесу та права \_\_\_\_\_  
Л.Л.Ковальська

Розглянуто і схвалено на засіданні кафедри обліку і аудиту ЛНТУ, протокол № 11 від «12» травня 2026 року.

Завідувач кафедри обліку і аудиту \_\_\_\_\_ О.А. Нужна

Укладач: \_\_\_\_\_ І.В. Жураковська, кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту ЛНТУ.

Рецензент: \_\_\_\_\_ Р.В. Сидоренко, кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту ЛНТУ.

Відповідальна за випуск: \_\_\_\_\_ О.А. Нужна, кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку і аудиту ЛНТУ.

**А 93** Аудит. Конспект лекцій для здобувачів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти освітньої програми «Облік і оподаткування» галузі знань D Бізнес, адміністрування та право спеціальності D1 Облік і оподаткування денної та заочної форм навчання / уклад. І.В. Жураковська. Луцьк: Луцький НТУ, 2026. 144 с

Видання містить конспект лекцій з курсу дисципліни «Аудит», список літератури. Лекції узагальнюють результати досліджень науковців з аудиту, міжнародних стандартів аудиту.

Призначене для студентів спеціальності D1 Облік і оподаткування, освітньої програми «Облік і оподаткування»

© Жураковська І.В., 2026

## ЗМІСТ

ТЕМА 1. АУДИТ: ПОНЯТТЯ ТА МІСЦЕ В СИСТЕМІ ЕКОНОМІЧНОГО КОНТРОЛЮ .....	4
ТЕМА 2. УПРАВЛІННЯ АУДИТОРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ. ....	11
ТЕМА 3. МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ, АУДИТУ, ОГЛЯДУ, ІНШОГО НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ ТА СУПУТНІХ ПОСЛУГ .....	19
ТЕМА 4. ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	31
ТЕМА 5. ПРОФЕСІЙНА ЕТИКА АУДИТОРІВ .....	45
ТЕМА 6. ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ .....	54
ТЕМА 7. АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК.....	64
ТЕМА 8. АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ ТА РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ АУДИТОРА.....	76
ТЕМА 9. ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА .....	86
ТЕМА 10. ВИДИ ПОСЛУГ АУДИТУ .....	98
ТЕМА 11. АУДИТ ОКРЕМИХ ОБ'ЄКТІВ І ОПЕРАЦІЙ .....	103
ТЕМА 12. ЗАГАЛЬНА МЕТОДИКА АУДИТУ ЗВІТНОСТІ.....	110
ТЕМА 13. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ .....	118
ТЕМА 14. ВИКОРИСТАННЯ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР В АУДИТІ .....	124
ТЕМА 15. КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ .....	130

# ТЕМА 1. АУДИТ: ПОНЯТТЯ ТА МІСЦЕ В СИСТЕМІ ЕКОНОМІЧНОГО КОНТРОЛЮ

## *Питання до розгляду:*

- 1.1. Передумови виникнення та розвитку аудиту
- 1.2. Поняття та завдання аудиту
- 1.3. Місце аудиту в системі економічного контролю
- 1.4. Класифікація аудиту.
- 1.5. Предмет та об'єкти аудиту

## *Нормативно-правове забезпечення та література:*

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
2. МСА 200 «Мета та загальні принципи аудиту фінансових звітів»
3. Кащена Н. Б., Наумова Т. А., Кашперська А. І. Аудит: навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей. Видання доповнене та перероблене; за ред. Т. А. Наумова, А. І. Кашперська. Харків: ДБТУ, 2023. 259 с. URI <https://repo.btu.kharkov.ua/handle/123456789/42690>
4. Бугинець Ф.Ф. АУДИТ ТА СУБ'ЄКТИ ЙОГО ЗДІЙСНЕННЯ: ІСТОРІЯ, ЕТАПИ СТАНОВЛЕННЯ. ВІСНИК ЖДТУ № 3 (33) <http://ven.ztu.edu.ua/article/viewFile/113681/108956.pdf>

## **1.1. Передумови виникнення та розвитку аудиту**

Передумовами появи аудиту був розвиток підприємництва. Поява найманого менеджменту спричинила конфлікт інтересів між власниками та управлінцями, власниками та державою. В середовищі власників а потім і у суспільстві. Тому в суспільстві виникла потреба перевірки діяльності суб'єкта підприємництва, що могли зробити тільки професіонали в сфері обліку.

«Батьківщина сучасного аудиту – Англія. Офіційною датою появи зовнішнього незалежного аудиту в сучасному його значенні визнано 23 жовтня 1854 року, коли Союзу Бухгалтерів Единбургу був наданий статус королівського, а його члени удостоїлися назви „привілейованих бухгалтерів» [3].

Стрімкий розвиток аудиторської діяльності пов'язують з США. В цій країні вперше у 1896 р. був прийнятий законопроект з регулювання аудиторської діяльності. На території США аудит довгий час розвивався за англійським варіантом, який передбачав докладну перевірку даних обліку і звітності. Першими теоретиками аудиту вважаються Л.Р. Діксі (Великобританія) і Р.Х. Монтгомері (США).

В наукових джерелах наводяться багато причини виникнення і розвитку аудиторської діяльності, що узагальнено на рис. 1.1.



Рис.1.1. – Причини виникнення аудиту

В світовій практиці прийнято виділяти три етапи розвитку аудиту (рис. 1.2).

**Підтверджуючий аудит** передбачав перевірку даних обліку для підтвердження певних даних. Перевірялись суцільно всі первинні документи, що вимагало значних затрат часу і ресурсів.

**Системно-орієнтований аудит** виник з зростанням розмірів підприємств, коли проводити суцільну перевірку стало практично неможливим і дуже дорого для замовників. Цей вид аудиту передбачав вибірку і тестування.

**Аудит, що базується на ризику** виник з 60-х років. «На цьому етапі більш серйозна увага стала приділятися стадії планування аудиту, а оцінка систем роботи підприємства стала включати і оцінку надійності роботи внутрішніх аудиторів. Це дозволило значно скоротити час і обсяг перевірок зовнішніх аудиторів, але, разом з тим, значно збільшило їх ризик неправильної оцінки фінансової звітності підприємства, що перевіряється, і таким чином викривлювати думку користувачів» [3].

«Теорія аудиту обґрунтовує необхідність його виникнення з різних точок зору. Найбільшого визнання у Великобританії та США здобули такі три підходи: теорія потреби потенційного чи існуючого інвестора; теорія агентів; теорія мотивації» [4] (див. табл. 1.1).



Рис. 1.2. Етапи розвитку аудиту в світовій практиці [3]

Таблиця 1.1

Характеристика теорій виникнення аудиту [4]

№ з/п	Назва теорії	Характеристика
1	Теорія потреби потенційного чи існуючого інвестора	Полягає у тому, що кожен інвестор компанії, навіть за наявності необхідного рівня знань у сфері фінансового аналізу, не впевнений у достовірності показників фінансової звітності; не обізнаний із системою бухгалтерського обліку, результатом якої є дані показники. Підтверджуючи публічну звітність, аудитор виступає певним гарантом порядності відносин між основними учасниками господарської діяльності. Саме в цьому полягає його суспільне значення
2	Теорія агентів (управляючих)	Пояснює потребу в аудиті, посилаючись на історичні факти незалежної перевірки звітів управляючих (стюардів) на замовлення землевласників (лендлордів). Розглядаючи управляючих як агентів власника, ця теорія вказує на потенційний конфлікт їх інтересів, роль третейського судді в якому відводиться аудитором
3	Теорія мотивації	Погоджуючись з перерахованими вище доказами, враховує суто психологічні моменти. Вважається, що працівники більш відповідально ставляться до складання звітності тому, що знають про обов'язковість її перевірки аудитором. Це знижує можливість помилок і шахрайства, а отже, сприяє забезпеченню інтересів користувачів цієї звітності

Історія виникнення і розвитку аудиту в Україні пов'язана з розробкою і прийняттям законодавства.

Можна виділити наступні етапи аудиту в Україні:

1987-1992 рр. – реєстрація перших аудиторських фірм на території України.

1993-2003 рр. - Ухвалення Закону України «Про аудиторську діяльність», розроблення національних стандартів аудиту і кодекс професійної етики аудиторів України;

2004 - 2017 – прийняття Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів в якості Національних стандартів аудиту.

2018 – 2023 – прийняття Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» , який передбачав зміни в управлінні аудиторською діяльністю, посилення вимог до обов’язкового аудиту

2024- по наш час – Революція у нефінансовому звітуванні: ESG та запуск ISSA 5000 (2024–2025 рр.) Рада IAASB затвердила *International Standard on Sustainability Assurance 5000* («Загальні вимоги до завдань з надання впевненості щодо сталого розвитку»). Це універсальний стандарт, який став основою для аудиту екологічних, соціальних та управлінських показників (ESG) компаній по всьому світу

## 1.2. Поняття та завдання аудиту

Офіційною датою виникнення аудиту в Україні вважається прийняття 22 квітня 1993 р. Закону України „Про аудиторську діяльність”.

**Аудит** - перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів

**Ключові елементи визначення аудиту:**

- Це перевірка даних
- З метою висловлення незалежної думки
- Чи відповідає звітність законодавству

**Ціль і мета аудиту** (для аудиту фінансової звітності) викладена в МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту.

**Головна мета аудиту** – покращити впевненість користувачів фінансової звітності

Головна ціль аудиту досягається завдяки формулювання аудитором свої думки щодо того, чи дійсно фінансова звітність підготовлена у всіх суттєвих аспектах у відповідності до законодавства

*Завдання і види аудиту викладено в МСА. В кожному стандарті наводяться цілі аудитора відповідно до стандарту, зокрема:*

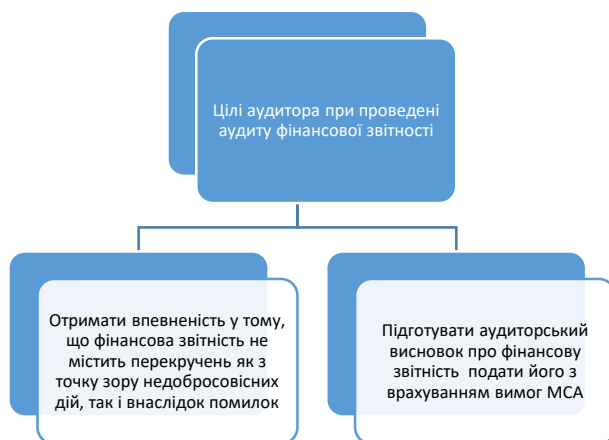


Рис.1.3. – Цілі аудитора при аудиті фінансової звітності

### Дотримання МСА

Застосування професійного судження та професійного скептицизму

### Дотримання професійної етики

Отримання аудиторських оказів у достатньому обсязі і т.д.

### Завданнями аудиту:

- Підтвердити (не підтвердити) показники фінансової звітності,
- Дослідити достовірність та відповідність показників звітності даним первинного і зведеного бухгалтерського обліку,
- Вивчити взаємоузгодженість показників звітності підприємства,
- Оцінити можливість подальшого функціонування підприємства,
- Оцінити ефективність діяльності системи бухгалтерського обліку і управління,
- Оцінити ефективність діяльності підприємства
- Надати рекомендації щодо покращення організації обліку і управління на підприємстві

## 1.3. Місце аудиту в системі економічного контролю

*Аудит – це один з видів контролю.* Контроль — одна з основних функцій системи управління. Існує багато видів контролю. Але для

виділення аудиту з-поміж них необхідно розглянути класифікацію за суб'єктами контролю.

**Державний контроль** здійснюють органи законодавчої влади, органами виконавчої влади та органи спеціалізованого контролю – банківського, валютного, фінансового, податкового, за дотриманням антимонопольного законодавства, митного контролю тощо, *судовий контроль та ін.*

**Муниципальний контроль** здійснюють місцеві регіональні органи

**Контроль власника (керівника)** регулюється самим власником.

**Незалежний контроль** здійснюють незалежними спеціалізованими аудиторськими фірмами або приватними особами, які зареєстровані як суб'єкти аудиторської діяльності.

Всі форми і види контролю використовують однаковий інструментарій: інвентаризація, спостереження, зістрічна перевірка, арифметична перевірка і т.д.

Відмінності різних видів контролю наведено в табл.1.2

Таблиця 1.2

Відмінності видів контролю

№ з/п	Ознака	Аудит	Ревізія	Судово-бухгалтерська експертиза
1	Мета	Вивчити стан обліку, звітності і управління, виявити недоліки, порушення, виправити їх і дати рекомендації по покращенню діяльності	Вивчити стан обліку, звітності і управління, виявити недоліки, порушення, попередити їх на майбутнє, притягнути винних до відповідальності	Перевірити дані обліку і звітності, визначити розмір шкоди, завданої державному чи колективному майну
2	Підстава	Договір	Наказ на проведення перевірки	Постанова суду чи слідства
3	Оплата	Замовник	Ініціатор	Особа, призначена судом
4	Суб'єкт	Аудитор	Ревізор	Експерт
5	Вид діяльності	Підприємницька діяльність	Державна діяльність	
6	Наслідки	Виправлення помилок	Фінансові санкції, штрафи, адмінвідповідальність	За рішенням суду
7	Документ, який складається в результаті перевірки	Звіт незалежного аудитора	Акт ревізії	Висновок експекта

Класифікація аудиту наведена рис. 1.4

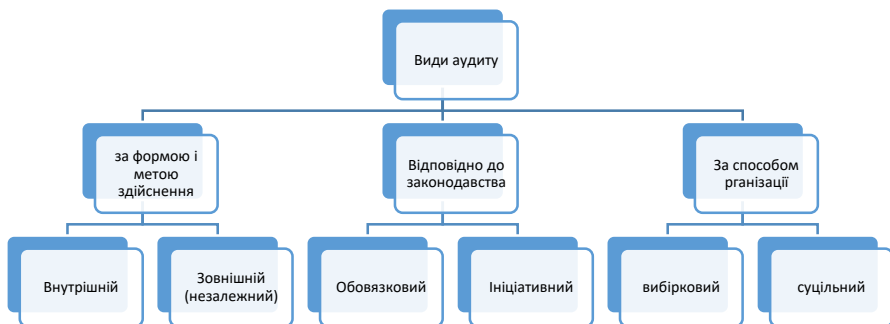


Рис. 1.4. Класифікація аудиту

## 1.4. Класифікація аудиту

*За ініціативою* проведення аудиту поділяється на **добровільний** (з ініціативи суб'єктів господарювання) і **обов'язковий** (у випадках, передбачених законом).

У Міжнародних стандартах аудиту (МСА) виділяють поняття зовнішній і внутрішній аудит, фінансовий і управлінський (операційний). Названі види аудиту мають різну мету і завдання.

**Зовнішній аудит** здійснюють незалежні аудитори (аудиторські фірми), зі сертифікатом аудитора, що дає їм право займатися аудиторською діяльністю. Метою такого аудиту є перевірка достовірності фінансової звітності.

**Внутрішній аудит** виконують штатні працівники підприємства з метою надання допомоги керівництву в прийнятті управлінських рішень. Його метою є вдосконалення організації та управління виробництвом і пошук резервів підвищення ефективності діяльності підприємства.

## 1.5. Предмет та об'єкти аудиту

**Предмет аудиту** – показники бухгалтерського обліку і фінансової звітності підприємства з точки зору їх достовірності та відповідності чинному законодавству, встановленим нормативам

Предмет аудиту конкретизується його об'єктами. До об'єктів можна віднести:

- активи, зобов'язання та елементи власного капіталу підприємства
- доходи і витрати
- господарські операції, що на них впливають
- система внутрішнього контролю
- система управління
- зовнішні фактори впливу на діяльність підприємства

## **ТЕМА 2. УПРАВЛІННЯ АУДИТОРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ.**

### ***Питання до розгляду***

- 2.1. Поняття про аудиторську діяльність і її складові
- 2.2. Загальна характеристика управління аудиторською діяльністю
- 2.3. Аудиторська палата України.
- 2.4. Підприємства, що підлягають обов'язковому аудиту.

### ***Нормативно-правове забезпечення та література:***

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
2. Кашена Н. Б., Наумова Т. А., Кашперська А. І. Аудит: навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей. Видання доповнене та перероблене; за ред. Т. А. Наумова, А. І. Кашперська. Харків: ДБТУ, 2023. 259 с. URI <https://repo.btu.kharkov.ua/handle/123456789/42690>

### **2.1. Поняття про аудиторську діяльність і її складові**

Відповідно до ст. 3 Закону України «**Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність**»

**аудиторська діяльність** - незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг [1].

У визначення аудиторської діяльності міститься поняття «аудиторські послуги» рис.2.1.

**аудиторські послуги** - аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого

надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту [1].

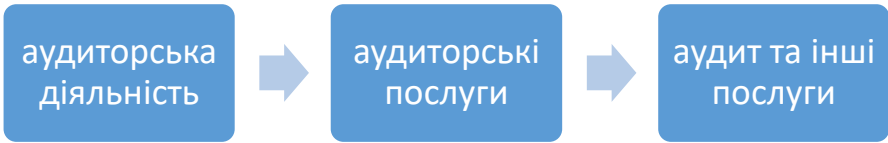


Рис.2.1 - Складові поняття аудиторської діяльності

В МСА наводиться наступна класифікація завдань аудиту (види послуг аудиту) (табл.2.1.)

Таблиця 2.1

**Види аудиторських послуг згідно МСА**

1	Аудит (Audit engagement)	Це завдання з надання достатньої впевненості, що приймається та виконується аудитором у відповідності до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, виданих Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (МСА)
2	Завдання з огляду (Review engagement).	На відміну від аудиту, огляд не призначений для отримання обґрунтованої впевненості в тому, що фінансова інформація не містить суттєвих викривлень. Огляд передбачає здійснення запитів в основному особам, що відповідають за фінансові й облікові питання, і застосування аналітичних та інших процедур огляду.
3	Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації	Метою є отримання достатніх і прийнятних доказів для того, щоб підвищити ступінь довіри користувачів до інформації про предмет перевірки (тобто результату вимірювання або оцінки предмета перевірки на відповідність критеріям). Кожне завдання з надання впевненості класифікується за двома параметрами: завдання з надання обґрунтованої впевненості або завдання з надання обмеженої впевненості.
4	Супутні послуги визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг	<b>Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації</b> Це завдання, в якому аудитор доручається виконати процедури аудиторського характеру, які були узгоджені аудитором і суб'єктом господарювання та будь-якими відповідними третіми сторонами, та надати Звіт про отримані результати. <b>Завдання з підготовки фінансової інформації</b> Це завдання, при виконанні якого використовується бухгалтерський, а не аудиторський досвід для збору, класифікації та узагальнення фінансової інформації.
5	Інші послуги пов'язані з професійною діяльністю аудиторських фірм	Консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності: Консультації з питань системи внутрішнього контролю. Консультації з питань оподаткування, у тому числі податкової звітності.

Всі послуги, які включаються до аудиторської діяльності умовно можна поділити на два види в залежності від того, хто їх може надавати:

- Послуги аудиторів (тобто тих хто має спеціальний статус аудитора)
- Інші професійні послуги (можуть надавати особи, які не є аудиторами) (табл.2.2)

Таблиця 2.2

Послуги, що належать до аудиторської діяльності

Аудиторські послуги, що потребують відповідної атестації (сертифікат, включення до реєстру АПУ)	Послуги, що не потребують атестації
<ul style="list-style-type: none"> <li>■ <i>аудит фінансової звітності (обов'язковий та ініціативний)</i></li> <li>■ - огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості</li> <li>■</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ <i>Ведення та відновлення бухгалтерського обліку</i></li> <li>■ <i>Складання та подання фінансової, податкової та іншої звітності</i></li> <li>■ <i>Оцінка і організація бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю</i></li> <li>■ <i>Представництво інтересів</i></li> <li>■ <i>Проведення економічного і фінансового аналізу</i></li> <li>■ <i>Підбір, тестування і навчання облікового персоналу</i></li> <li>■ <i>Консультаційні послуги (оподаткування, фінанси, облік, законодавство, тощо)</i></li> <li>■ <i>Автоматизація обліку</i></li> <li>■ <i>Проведення тренінгів</i></li> <li>■ <i>Навчання облікового персоналу</i></li> <li>■ <i>Розробка для замовника документів</i></li> </ul>

Характеристика складових діяльності аудиторської фірми наведена в табл.2.3.

Таблиця 2.3

Характеристика складових діяльності аудиторської фірми [2]

Ознака	Діяльність аудиторської фірми	
	Аудит	Інші послуги аудиторської фірми
Поняття	Підприємницька діяльність, що полягає у висловленні думки аудитора про достовірність фінансової звітності господарюючого суб'єкта-замовника	Будь-які послуги, не заборонені законодавством, що надаються співробітниками аудиторської фірми
Відповідальна особа	Аудитор - особа, яка відповідає кваліфікаційним вимогам та сертифікована на право здійснення аудиторської діяльності: підтвердження достовірності фінансової звітності, надання офіційних висновків про неї та виконання інших послуг, не заборонених законодавством	Аудитор та весь інший персонал аудиторської фірми. Останні не мають повноважень підтверджувати достовірність фінансової звітності та надавати офіційних висновків про неї (у тих випадках де аудит є обов'язковим)
Завдання	Визначаються законодавством, системою нормативного регулювання аудиторської діяльності, а також договірними зобов'язаннями аудиторської фірми та замовника	Передбачаються договором на надання послуг з будь-яких питань на вимогу замовника

Результат	Аудиторський висновок про достовірність фінансової звітності, підписаний сертифікованим аудитором, та аудиторський звіт	Прогнозні економічні показники, розрахунки, якісні характеристики організаційної структури управління, стану обліку, контролю, листи з відповідями на поставлені питання договору, підписуються виконавцем або керівником фірми
-----------	---	---

## 2.2. Загальна характеристика управління аудиторською діяльністю

Процес регулювання аудиторської діяльності в різних країнах має певні особливості. Зокрема нині можна визначити два підходи до створення нормативно-правової бази регулювання аудиторської діяльності:

- 1) державна законодавча ініціатива і державне регулювання;
- 2) законодавча ініціатива громадських професійних організацій і регулювання спільно з державою.

Підходи щодо регулювання аудиторської діяльності наведено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

### Підходи щодо регулювання аудиторської діяльності

Назва підходу	Характеристика підходу	Країни в яких застосовуються
Державна законодавча ініціатива і державне регулювання	Держава безпосередньо розробляє і затверджує законодавчі акти і нормативи аудиту, здійснює реєстрацію аудиторів і аудиторських фірм, а також контролює їх діяльність	Країни континентальної Європи, Росія, Швейцарія тощо
Законодавча ініціатива громадських професійних організацій і регулювання спільно з державою	Процес регулювання діяльності здійснюється за ініціативи громадських професійних організацій	Англія, США, Україна тощо

«Перший підхід до регулювання аудиторської діяльності характерний для країн континентальної Європи і Росії. Суть цього підходу полягає в тому, що держава сама розробляє і затверджує законодавчі акти і нормативи аудиту, здійснює реєстрацію аудиторів і аудиторських фірм, а також контроль за їх діяльністю» [2].

«Другого підходу дотримується Англія, США та деякі інші країни, тому він одержав назву англо-американського підходу. Основною особливістю цього підходу є те, що процес регулювання діяльності здійснюється з ініціативи громадських професійних організацій» [2].

В Україні регулювання здійснюється згідно англо-американського підходу. Загальна схема управління наведена на рис.2.2.

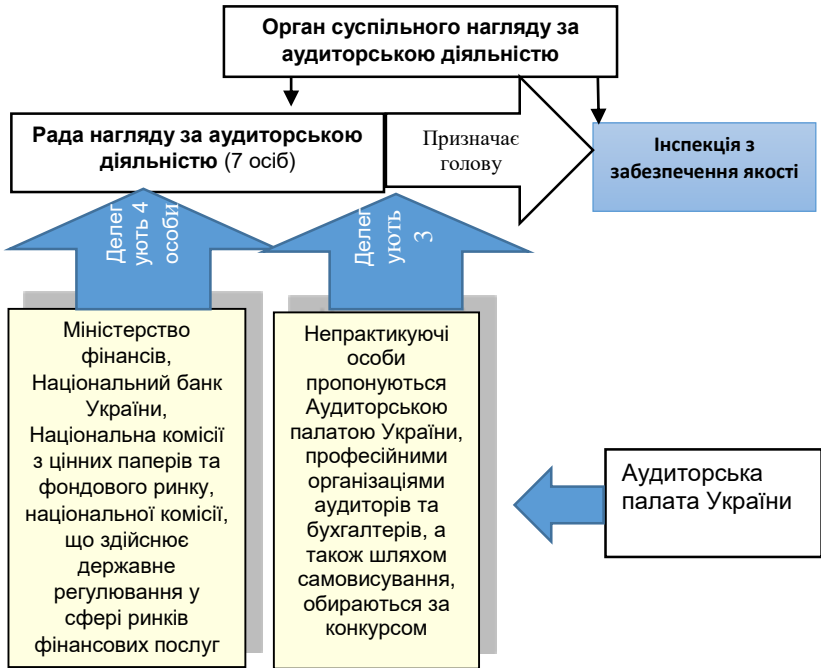


Рис.2.2. Управління аудиторською діяльністю в Україні

Згідно Закону України «Про Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності підлягають суспільному нагляду.

Відповідальним за здійснення суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні є **Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю**, який складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю (далі - Рада нагляду) та Інспекції із забезпечення якості (далі - Інспекція).

Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю несе відповідальність за нагляд за:

- 1) реєстрацією аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
- 2) впровадженням міжнародних стандартів аудиту;
- 3) контролем за атестацією аудиторів та безперервним навчанням аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;

4) контролем якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;

5) дисциплінарними провадженнями щодо аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;

6) застосуванням стягнень.

**Для забезпечення фінансування діяльності Органу суспільного нагляду** за аудиторською діяльністю суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані за кожним договором з надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту підприємствам, що становлять суспільний інтерес, сплачувати такі внески на користь Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю:

1) **фіксований внесок**, розмір якого становить три мінімальні заробітні плати, встановленої законом на 1 січня звітного року, з кожного аудиторського звіту, підготовленого суб'єктом аудиторської діяльності за результатами надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту підприємству, що становить суспільний інтерес;

2) **внесок у відсотках суми** винагороди (без урахування податку на додану вартість) за договором з надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту підприємствам, що становлять суспільний інтерес, розмір якого визначається Кабінетом Міністрів України на підставі кошторису Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, але не може бути більшим 2 відсотків суми такої винагороди.

**Рада нагляду** складається із семи осіб, по одному представнику від центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, Національного банку України, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, і трьох осіб з числа непрактикуючих осіб.

Три особи з числа непрактикуючих осіб обираються за відкритим конкурсом із прозорою процедурою номінаційним комітетом, що формується шляхом делегування по одному представнику від центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, Національного банку України, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, Аудиторської палати України та трьох представників професійних організацій аудиторів та бухгалтерів, які є членами Міжнародної федерації бухгалтерів.

Кандидатури для обрання членами Ради нагляду з числа непрактикуючих осіб пропонуються Аудиторською палатою України, професійними організаціями аудиторів та бухгалтерів, а також шляхом самовисування.

Для кандидатів у члени Ради нагляду з числа непрактикуючих осіб є обов'язковим досвід роботи у сфері аудиту, бухгалтерського обліку, права, але не менше 10 років, та бездоганна репутація.

**До повноважень Ради нагляду належать:** затвердження публічного звіту діяльності, нагляд за діяльністю Аудиторської палати України, нагляд за діяльністю Інспекції; проведення конкурсу та за його результатами призначення Виконавчого директора Інспекції; прийняття рішення про порушення дисциплінарної справи щодо аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності; участь членів Ради нагляду у роботі органів Аудиторської палати України в межах нагляду за виконанням делегованих повноважень; затвердження графіка перевірок з контролю якості, що плануються до проведення Інспекцією разом з Аудиторською палатою України; залучення експертів; передача матеріалів до правоохоронних органів; затвердження кошторису Аудиторської палати України в частині фінансування виконання нею делегованих повноважень; перегляд рішень комісії з атестації та їх скасування у разі обґрунтування їх недоцільності.

### **Формування та функціонування Інспекції**

Інспекцію очолює Виконавчий директор, який призначається Радою нагляду строком на п'ять років. Виконавчим директором може бути: непрактикуюча особа, яка має досвід роботи у сфері аудиту, бухгалтерського обліку, права не менше 10 років, бездоганну репутацію, не має конфлікту інтересів.

### **До повноважень Інспекції належать:**

1) проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності;

2) підготовка проекту публічного звіту за результатами здійснення суспільного нагляду та проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг та оприлюднення звіту, затвердженого Радою нагляду;

3) здійснення перевірки, підготовка та надання Раді нагляду проектів рекомендацій для удосконалення реалізації Аудиторською палатою України делегованих повноважень;

4) проведення перевірок та реалізація стягнень за дорученням Ради нагляду;

5) методологічне забезпечення професійної кваліфікації.

Діяльність Інспекції провадиться відповідно до законодавства та Статуту Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

### 2.3. Аудиторська палата України

**Аудиторська палата України (АПУ)** - є юридичною особою, яка здійснює професійне самоврядування аудиторської діяльності та не має на меті отримання прибутку, створеною згідно з Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII з метою забезпечення реалізації завдань аудиторського самоврядування.

Ради АПУ становить 11 осіб з числа аудиторів.

**Аудиторській палаті України**, за умови що її організаційна структура унеможливує виникнення конфлікту інтересів, делегуються такі повноваження:

- 1) реєстрація аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
- 2) контроль за безперервним навчанням аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- 3) контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- 4) здійснення дисциплінарних проваджень щодо суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

**Для забезпечення фінансування діяльності Аудиторської палати України** суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані за кожним договором з надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту іншим юридичним особам, які не є підприємствами, що становлять суспільний інтерес, сплачувати такі внески на користь Аудиторської палати України:

**фіксований внесок**, що становить 0,3 мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного року, з кожного аудиторського звіту, підготовленого суб'єктом аудиторської діяльності за результатами надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту;

**внесок у відсотках суми винагороди** (без урахування податку на додану вартість) за договором з надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту, розмір якого визначається Аудиторською палатою України, але не може бути більшим за розмір внеску, що

сплачується на користь Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю суб'єктами аудиторської діяльності, які надають послуги з обов'язкового аудиту підприємствам, що становлять суспільний інтерес.

#### 2.4. Підприємства, що підлягають обов'язковому аудиту.

Порядок подання та оприлюднення фінансової звітності зазначено у статті 14 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996. Крім того, ст.14 цього Закону визначає перелік підприємств, діяльність яких підлягає обов'язковому аудиту та оприлюдненню фінансової звітності разом з аудиторським висновком.

Перелік підприємств, які зобов'язані проводити обов'язковий аудит фінансової звітності та оприлюднювати її на своїй веб-сторінці разом з аудиторським висновком наведено в табл. 2.5.

**Підприємства, що становлять суспільний інтерес,** - підприємства - емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств

Таблиця 2.5

#### Підприємства, що підлягають обов'язковому аудиту

Підприємства, які зобов'язані проходити обов'язковий аудит <sup>1</sup>	Починаючи з фінансової звітності за 2018 рік
Підприємства, що становлять суспільний інтерес (крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів); Публічні акціонерні товариства; Суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку; Суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях.	Зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці та в інший спосіб у випадках, визначених законодавством
Великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів; Середні підприємства.	Зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (
Інші фінансові установи, що належать до мікропідприємств та малих підприємств.	
Державні, комунальні підприємства	Не передбачено ЗУ «Про бухгалтерський облік»

### ТЕМА 3. МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ, АУДИТУ, ОГЛЯДУ, ІНШОГО НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ ТА СУПУТНІХ ПОСЛУГ

### *Питання до розгляду*

- 3.1. Концептуальні положення міжнародних стандартів аудиту.
- 3.2. Структура міжнародних стандартів, внутрішньо фірмові стандарти
- 3.3. Групування стандартів за видами послуг аудиторської фірми
- 3.4. Міжнародні стандарти з контролю якості аудиту

### *Нормативно-правове забезпечення та література:*

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. URL: [https://www.apob.org.ua/?page\\_id=3482](https://www.apob.org.ua/?page_id=3482)
2. Удодова, Яна. (2025). МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ ТА ПРОФЕСІЙНОЇ ЕТИКИ: ІНТЕГРАЦІЯ В ПРАКТИКУ ЕКСПЕРТИЗИ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ. Grail of Science. 48-51. 10.36074/grail-of-science.12.12.2025.002.

### **3.1. Концептуальні положення міжнародних стандартів аудиту**

*Стандарти аудиту* – єдині вимоги до порядку здійснення, оформлення, оцінки достовірності інформації, до порядку підготовки чи кваліфікації, а також регламентації надання окремих супутніх послуг і підготовки результатів аудиту.

Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (International Standards on Auditing (ISA)) скорочена назва – **Міжнародні стандарти аудиту** – (МСА) – це стандарти професійної діяльності Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ), які визначають єдині вимоги щодо проведення аудиту та інших завдань з надання впевненості, забезпечення його якості і надійності.

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) розроблені Міжнародною федерацією бухгалтерів. **Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) - це всесвітня організація бухгалтерів-професіоналів, заснована в 1977 році.**

**«Мета МСА полягає у служінні інтересам суспільства, вдосконалення бухгалтерської професії на міжнародному рівні та розвиток сильної міжнародної економіки за допомогою впровадження та додержання високоякісних професійних стандартів, міжнародного зближення національних стандартів та висловлювання з питань, що викликають широкий суспільний інтерес, де професійні знання бухгалтерів найбільш вагомі» [1].**

До МФБ належать 175 організацій з 130 країн, що узагальнюють 3 млн. бухгалтерів. При МФБ функціонує рада по міжнародним стандартам аудиту. МФБ забезпечує раду кадровими ресурсами, адміністративно-господарське управління, сприяє висуванню членів в склад ради.

Незалежність Ради з міжнародних стандартів забезпечується:

- Офіційним незалежним громадським наглядом за розробкою стандартів, що включає їх обговорення і погодження;
- Відкритим вибором кандидатів до ради
- Повна прозорість доступу до матеріалів стандартів, протоколів голосування, висновків і результатів обговорень
- Висування до членів ради вимог щодо чесності і незалежності для виконання суспільної ролі

**Значення МСА полягає у:**

- визначають методологічні засади проведення аудиту;
- забезпечують високу якість аудиторської перевірки;
- сприяють використанню в аудиторській практиці нових наукових досягнень;
- допомагають користувачам зрозуміти процес аудиторської перевірки;
- створюють громадський імідж професії;
- усувають необхідність контролю з боку держави;
- допомагають аудитору вести переговори із замовником;
- забезпечують зв'язок окремих елементів аудиторського процесу.

### **3.2. Структура міжнародних стандартів, внутрішньофірмові стандарти**

Структура МСА:

- Загальні положення
- Основні поняття і визначення, що використовуються в стандарті
- Зміст стандарту
- Практичний додаток

На підставі стандартів регулюють якість професійної діяльності аудиторів. З їх допомогою формують програми підготовки і єдині вимоги атестації аудиторів

За дорученням ради Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) Комітет міжнародної аудиторської практики (КМАП) займається випуском міжнародних нормативів аудиту і супутніх робіт (рис. 3.1).

Їх структура включає такі стандарти:

- Міжнародні стандарти аудиту (МСА 100-999).
- Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПА 1000-1999).
- Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО 2000-2699).
- Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ 3000-3699).
- Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП 4000-4699);

- Міжнародні стандарти управління якістю.

«Кодифікація МСА передбачає шифри стандартів відповідно до конкретної групи; при цьому всередині групи номер стандарту присвоюється з урахуванням його самостійності і ролі в даному розділі. Так, стандарт, який є основним в групі, має шифр 100, 200, 300, 400 і т.д. Тільки положення про міжнародну аудиторську практику всередині розділу пронумеровані по порядку без виділення десяткових підрозділів. У середині груп залишені вільні позиції для додавання нових стандартів в майбутньому. Дана система є досить зручною, так як за номером стандарту дозволяє відразу визначити його основну тематичну спрямованість» [3].



Рис. 3.1. Структура стандартів, виданих Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості

На основі стандартів формуються навчальні програми для підготовки аудиторів та однакові вимоги для проведення іспитів. Аудиторські стандарти є підставою для доказу в суді якості проведення аудиту й визначення міри відповідальності аудитора.

Дотримання аудиторських стандартів дозволяє забезпечити певний рівень гарантій результатів аудиторської перевірки. Якщо аудитор допускає відступ від них, то він повинен пояснити причину цього.

Аудиторські стандарти повинні відповідати змінам економічних умов. Відповідно до цих змін стандарти підлягають періодичному перегляду.

На теперішній час діють 49 стандартів, поділених на 10 груп:

Група 1 - «вступні зауваження»
Група 2 - «зобов'язання»
Група 3 - «планування»
Група 4 - «кошти (система) внутрішнього контролю»
Група 5 - «аудиторські докази»
Група 6 - «використання роботи третіх осіб»
Група 7 - «аудиторські висновки й звіти»
Група 8 - «спеціалізовані області аудиту»
Група 9 - «супутні послуги»
Група 10 - «положення по міжнародній практиці аудиту»

**Група 1 - «вступні зауваження»** – містять 3 стандарти, які визначають юридичний статус МСА, містять перелік термінів, описують структуру МСА й приводять класифікацію супутніх послуг.

100 - передмова до МСА й супутніх послуг.

110 - глосарій (перелік термінів).

120 - концептуальна основа МСА.

**Група 2 - «зобов'язання»** - 7 стандартів, що визначають цілі та основні принципи аудиту, питання відповідальності аудиту та аудиторів, вирішують питання, пов'язані з контролем якості роботи аудиторів, формою й утриманням робочої документації, визначають поняття «шахрайство» і «помилка».

200 - цілі й загальні принципи аудиту фінансової звітності.

210 - домовленості про аудит.

220 - контроль якості роботи аудиторів.

230 - документація.

240 - шахрайство й помилка.

250 - облік законів і нормативних актів при аудиті фінансової звітності.

260 - повідомлення аспектів аудиту особам, наділеним керівними повноваженнями

**Група 3 - «планування»** - 3 стандарти описують процес планування аудиторських перевірок, питання розуміння аудитором бізнесу клієнта, дається трактування концепції істотності в аудиті.

300 - планування.

310 - знання бізнесу.

320 - істотність в аудиті.

**Група 4 - «кошти (система) внутрішнього контролю»** - 3 стандарти, описують процеси оцінки аудит ризику й систем внутрішнього контролю клієнта, у тому числі при використанні клієнтом комп'ютерних інформаційних систем, а також якщо бухгалтерський облік клієнта ведеться сервісними організаціями (бух. і аудиторськими фірмами).

400 - оцінка ризиків і систем внутрішнього контролю.

401 - аудит в умовах комп'ютерних і інформаційних систем (КИСНУВ)

402 - аудит клієнтів, що користуються послугами сервісними організаціями

**Група 5 - «аудиторські докази»** - 11 стандартів, визначають процес збору аудит доказів у різних ситуаціях, розкриває втримування й характер аналітичних процедур, вибірових перевірок.

500 - аудиторські докази.

501 - аудиторські докази - додаткових розгляд спеціальних статей.

505 - зовнішні підтвердження.

510 - перша аудиторська перевірка - початкове сальдо.

520 - аналітичні процедури.

530 - аудиторська вибірка й інші процедури вибіркової перевірки.

540 - аудит оцінних значень.

550 - зв'язані сторони.

560 - наступні події.

570 - допущення про безперервність діяльності підприємств.

580 - заява керівництва.

**Група 6 - «використання роботи третіх осіб»** - 3 стандарти, описують процеси використання в ході аудиторських перевірок роботи інших незалежних аудиторів, внутрішніх аудиторів клієнта, експертів і фахівців у різних областях.

600 - використання роботи іншого аудитора.

610 - розгляд роботи внутрішнього аудитора.

620 - використання роботи експертів.

**Група 7 - «аудиторські висновки й звіти»** - 3 стандарти, що дає рекомендації з форми й утримування аудиторських висновків, складання звітів аудиторів, порядок включення в ці звіти додаткової інформації.

700 - аудит висновок по фінансовій звітності.

710 - порівнянні значення.

720 - інша інформація в документах, що містять перевірену фінансову звітність.

**Група 8 - «спеціалізовані області аудиту»** - 2 стандарти, визначають дії аудитора при складанні звітів по спеціальним завданням аудиту, а також при вивченні прогнозованої аудиторської інформації.

800 - звіт аудитора по спеціальним аудиторським завданням.

810 - перевірка прогнозованої фінансової інформації.

**Група 9 - «супутні послуги»** - 3 стандарти, є керівництвом для аудиторів при наданні супутніх послуг: загальним перевіркам фінансової звітності, виконанню погоджених процедур, компіляції (підготовці) фінансової звітності.

910 - завдання по огляду фінансової інформації.

920 - виконання погоджених процедур

930 - завдання по підготовці фінансової інформації.

**Група 10 - «положення по міжнародній практиці аудиту»** - 11 стандартів, розкриваються особливості аудиту міжнародних банків, а також особливості аудиту у випадку застосування клієнтами комп'ютерних інформаційних систем. У цій групі також вирішуються різні питання про проведення аудиторських перевірок: спілкування з керівництвом клієнта, аудит малих підприємств і ін.

1000 - процедури міжбанківського підтвердження.

1001 - використання середовища КИСНУВ - автономних комп'ютерів.

1002 - використання середовища КИСНУВ - інтерактивних комп'ютерних систем (on line).

1003 - використання середовища КИСНУВ - систем баз даних.

1004 - взаємодія державних інспекторів по банківському нагляду й зовнішніх аудиторів.

1005 - особливості аудиту малих підприємств.

1006 - аудит міжнародних комерційних банків.

1007 - спілкування з керівництвом клієнта.

1008 - оцінка ризиків і системи внутрішнього контролю в системах КИЦБ і пов'язані з ними питання.

1009 - аудит із застосуванням комп'ютерів.

1010 - облік екологічних питань при аудиті.

В Україні в аудиторській практиці з 2004 року застосовуються Міжнародні стандарти аудиту, що сприяє зміцненню діючої системи економічного контролю.

В системі нормативного регулювання аудиторської діяльності важлива роль належить Внутрішнім стандартам аудиторських фірм (ВСАФ), під якими розуміють документи, що деталізують і регламентують єдині вимоги до здійснення і оформлення аудиту, прийняті і затверджені аудиторською фірмою.

**Внутрішньофірмові стандарти аудиту** – це сукупність принципів, методів, прийомів і способів, що використовуються аудиторською фірмою при наданні аудиторських послуг, підготовці документації, виходячи із встановлених правил та особливостей діяльності аудиторських фірм.

При формуванні системи внутрішніх правил аудиторські фірми користуються відносною свободою, оскільки це є завданням самої фірми Міжнародні стандарти аудиту (МСА), Кодекс етики професійних бухгалтерів розроблені і затверджені Міжнародною федерацією бухгалтерів(МФБ)

Розробку внутрішніх стандартів аудиту умовно поділяють за певними напрямками, в результаті чого створюють:

- стандарти, що стосуються професійної культури аудиторів;
- стандарти, що регулюють внутрішньо фірмовий документооборот;
- стандарти, що передбачають методику проведення аудиту та надання супутніх послуг аудиту.

### **3.3. Групування стандартів за видами послуг аудиторської фірм**

«Міжнародні стандарти аудиту - призначені для застосування при аудиті фінансової звітності, але їх можна адаптувати і для аудиту іншої інформації і надання супутніх послуг» [1].

Аудит – це перевірка бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноті відповідності законодавству та встановленим нормативам[1].

«Міжнародні стандарти аудиту використовуються по-різному:

- як національні аудиторські стандарти (Кіпр, Малайзія, Нігерія і інші країни);
- як база для розробки власних аудиторських стандартів (Росія, Австралія, Бразилія, Голландія і ін.);
- приймаються до уваги і керівництву в країнах, що мають національні стандарти, за відсутності регулювання якого-небудь аспекту власними стандартами (Сполучені Штати Америки і ін.);

– як основа регулювання професійної діяльності при проведенні аудиту транснаціональних корпорацій міжнародними аудиторськими організаціями» [4].

«Аудитор повинен забезпечити високий рівень упевненості в тому, що інформація не містить істотних спотворень. Думка аудитора формулюється в аудиторському звіті у вигляді позитивної упевненості (наприклад: «Звітність дає достовірне і об'єктивне уявлення про об'єкти аудиту»)» [4].

«Значення стандартів полягає в тому, що вони визначають методологічні засади проведення аудиту. Застосування Міжнародних стандартів аудиту в Україні забезпечує певний рівень гарантій достовірності аудиторської перевірки, що посилює діючу систему економічного контролю» [4].

**«Міжнародні стандарти завдань з огляду** розглядають: відповідальність фахівця-практика при виконанні завдання огляду історичних фінансових звітів, коли він не є аудитором фінансових звітів суб'єкта господарювання; та форму та зміст звіту фахівця-практика щодо фінансових звітів» [1].

**Завдання з огляду (Review engagement)** – мета завдання з огляду полягає в тому, щоб на основі процедур, які не дають усіх доказів, що їх вимагали би в процесів аудиту, надати аудитору змогу констатувати, чи привернув його увагу будь-який факт, який дає підстави стверджувати, що фінансова звітність не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування[1].

**«Огляд фінансової звітності** – аудиторська перевірка, в результаті якої аудитор висловлює свою впевненість в тому, що інформація, яка є предметом огляду, не містить суттєвих викривлень. При проведенні огляду аудитор керується тими ж загальними професійними принципами і судженнями при висловленні аудиторської думки про фінансову звітність, як і при аудиті. Огляд фінансової звітності проводиться за квартал, півріччя і дев'ять місяців (проміжна фінансова звітність)» [1].

На відміну від аудиту, огляд не призначений для отримання обґрунтованої впевненості в тому, що проміжна фінансова інформація (фінансова звітність) не містить суттєвих викривлень.

Огляд передбачає виконання запитів в основному особам, відповідальним за фінансові і бухгалтерські питання, і застосування аналітичних та інших процедур огляду. Огляд може привернути увагу аудитора до важливих питань, які впливають на проміжну фінансову інформацію, проте огляд не дає всіх доказів, який би вимагав аудит.

**Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості** застосовуються під час завдань з надання впевненості, що не є аудитами або оглядами історичної фінансової інформації [1].

**Завдання з надання впевненості (Assurance engagement)** – завдання, в якому метою практикуючого фахівця є отримання достатніх і прийнятних доказів для того, щоб надати висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів щодо інформації з предмета перевірки (тобто результату оцінки або визначення основного предмета перевірки за відповідними критеріями). [1].

Кожне завдання з надання впевненості класифікується за двома параметрами:

1. Завдання з надання обґрунтованої впевненості або завдання з надання обмеженої впевненості:

- завдання з надання обґрунтованої впевненості – завдання з надання впевненості, в якому практикуючий фахівець зменшує ризик завдання до прийнятно низького рівня за обставин завдання як основи для висновку практикуючого фахівця.

- завдання з надання обмеженої впевненості – завдання з надання впевненості, в якому практикуючий фахівець зменшує ризик завдання до рівня, який є прийнятним за обставин завдання, але дає йому підстави вважати інформацію з предмета перевірки суттєво викривленою.

2. Завдання з підтвердження або пряме завдання:

- завдання з підтвердження – завдання з надання впевненості, в якому сторона, яка не є практикуючим фахівцем, оцінює або визначає основний предмет перевірки за відповідними критеріями.

- пряме завдання – завдання з надання впевненості, в якому практикуючий фахівець оцінює або визначає основний предмет перевірки за застосовними критеріями та подає остаточну інформацію з предмета перевірки як складову чи додаток до звіту з надання впевненості.

Впевненість – це ступінь довіри користувача до достовірності предмета перевірки аудитором.

Аудитор, який повинен надати користувачеві таку впевненість, не може говорити про те, що рівень її абсолютний. Абсолютна впевненість означала б, що можна на сто відсотків гарантувати відсутність суттєвих перекозень та помилок в інформації, щодо якої аудитором зроблено висновок.

**Метою завдання з надання обґрунтованої впевненості є висловлення** аудитором високого, але не абсолютного, рівня впевненості у тому, що інформація, яка пройшла аудиторську перевірку,

не містить суттєвих викривлень. При цьому аудитор використовує так звану «позитивну» форму висловлення своєї думки.

Кожне завдання з надання впевненості повинно включати такі елементи:

- а) тристоронні відносини між аудитором, відповідальною стороною та користувачами;
- б) предмет перевірки (фінансові звіти або інша інформація);
- в) відповідні критерії, щодо виконання яких буде формуватися висновок: концептуальна основа фінансової звітності, концептуальні основи ефективності внутрішнього контролю;
- г) достатні відповідні докази;
- д) письмовий висновок з надання впевненості, форма якого відповідає завданню з надання обґрунтованої впевненості або завданню з надання обмеженої впевненості.

Відносини аудиту передбачають наявність трьох окремих сторін: аудитора, відповідальної сторони та користувача. Це поняття також є визначальним і для того, щоб можна було говорити, що завдання, яке отримано, є завданням з надання впевненості[1].

**Міжнародні стандарти супутніх послуг.** Метою цих стандартів є встановлення положень і надання рекомендацій стосовно професійної відповідальності аудитора під час роботи над завданням із виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації, а також форми і змісту звіту, що надається аудитором у зв'язку з виконанням такого завдання[1].

**Супутні послуги** (Related services) – послуги, які включають узгоджені процедури та компіляцію інформації.

Супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг, охоплюють: завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації; завдання з підготовки фінансової інформації[1]. Зазначені послуги не передбачають висловлення впевненості аудитора, оскільки аудитор надає звіт про фактичні результати виконання узгоджених процедур або виступає як бухгалтер, виконує процедури, які не призначені та не дають можливості висловити думку.

### **3.4. Міжнародні стандарти з контролю якості**

Найбільша методологічна зміна в міжнародній практиці аудиту за останнє десятиліття — заміна старих стандартів контролю якості (МСКЯ 1, МСА 220) новою трирівневою системою Міжнародних стандартів

управління якістю (International Standards on Quality Management — ISQM), які стали обов'язковими з 15 грудня 2022 року.

- **МСУЯ 1 (ISQM 1):** Змінив парадигму з пасивного контролю готових результатів на **ризик-орієнтований підхід до управління якістю всередині фірми**. Аудиторські компанії тепер зобов'язані самостійно ідентифікувати ризики для якості своїх послуг і впроваджувати превентивні матриці контролю.

- **МСУЯ 2 (ISQM 2):** Ввів жорсткі та чіткі критерії щодо призначення, повноважень та документування роботи Особи, яка здійснює перевірку якості виконання завдання (EQR).

- **Оновлений МСА 220:** Повністю поклав персональну відповідальність за управління якістю на рівні конкретного завдання на партнера з аудиту (керівника перевірки).

**Передумови впровадження:** З 15 грудня 2022 року у світовій практиці відбувся перехід від пасивного контролю якості готових звітів (старий стандарт МСКЯ 1) до проактивного управління якістю на рівні всієї фірми за допомогою стандартів **МСУЯ 1** та **МСУЯ 2**. Нова система базується на **ризик-орієнтованому підході**.

1. Ключові компоненти системи управління якістю (згідно з МСУЯ 1):

Аудиторська фірма зобов'язана самостійно проектувати, впроваджувати та оцінювати систему управління якістю, яка охоплює такі обов'язкові елементи:

- **Процес оцінки ризиків фірми:** самостійне виявлення ризиків, які можуть зашкодити якості послуг, та розробка превентивних заходів.

- **Урядування та лідерство:** встановлення культури високої якості, де кінцеву відповідальність несе вище керівництво фірми.

- **Відповідні етичні вимоги:** забезпечення дотримання фундаментальних етичних принципів (незалежності, об'єктивності тощо) персоналом та залученими експертами.

- **Прийняття та продовження відносин із клієнтами:** оцінка чесності керівництва клієнта та наявності ресурсів у фірми для виконання конкретного завдання.

- **Виконання завдання:** встановлення чітких внутрішньофірмових методик проведення перевірок та консультування зі складних питань.

- **Ресурси:** ефективне управління людськими (кваліфікація штату), технологічними (ІТ-програми для аудиту) та інтелектуальними ресурсами.

- **Інформація та комунікація:** забезпечення належного обміну даними всередині аудиторської бригади та з регуляторними органами.

• **Процес моніторингу та виправлення:** щорічна оцінка ефективності системи управління якістю та усунення виявлених недоліків.

2. Перевірка якості виконання завдань (МСУЯ 2):

Стандарт виділяє перевірку якості в окрему процедуру та регламентує:

• Чіткі критерії призначення **Особи, яка здійснює перевірку якості виконання завдання (EQR)** (її повну незалежність від аудиторської бригади).

• Встановлення обов'язкового кола завдань (наприклад, обов'язковий аудит великих підприємств та PCI), які не можуть бути завершені без офіційного підпису та схвалення особи EQR.

• Вимоги до обсягу та строків документування такої перевірки.

3. Наслідки для конкретного завдання (Оновлений МСА 220):

• Партнер із завдання (керівник перевірки) несе пряму персональну відповідальність за управління якістю на кожному етапі аудиту конкретного клієнта.

• Він зобов'язаний особисто очолювати, наглядати та перевіряти роботу асистентів, а також переконатися, що залучені ресурси є достатніми для

## ТЕМА 4. ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

### *Питання до розгляду*

4.1. Аудитор, його статус і сертифікація

4.2. Аудиторська фірма

4.3. Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності

4.4. Аудитори, що мають право проводити аудит фінансової звітності

### *Нормативно-правове забезпечення та література:*

1. Міжнародні стандарти аудиту. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-audit>

2. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>

3. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>

4. Про сертифікацію аудиторів: Положення від 31.05.2007 № 178/6 URL: [https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr8\\_6230-07#Text](https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr8_6230-07#Text)

5. Про затвердження Порядку ведення Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності: Наказ міністерства фінансів України від 19.09.2018 № 766 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1107-18#Text>

6. Аудиторська Палата України. URL: <https://www.apu.com.ua/>

#### 4.1. Аудитор, його статус і сертифікація

Для усвідомлення сутності й логіки методів аудиту, технічних прийомів, ступеня старанності проведення аудиту слід також зрозуміти умови й організаційні рамки його здійснення.

Аудиторська діяльність в Україні регулюється Міжнародними стандартами аудиту [1], Господарським кодексом України (ст. 362-364) [2] та Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (далі – Закону) [3].

Згідно Закону України «Про аудит фінансової звітності і аудиторську діяльність» суб'єктами аудиторської діяльності в Україні є аудитори та аудиторські фірми, які включені до спеціального реєстру (рис. 4.1).

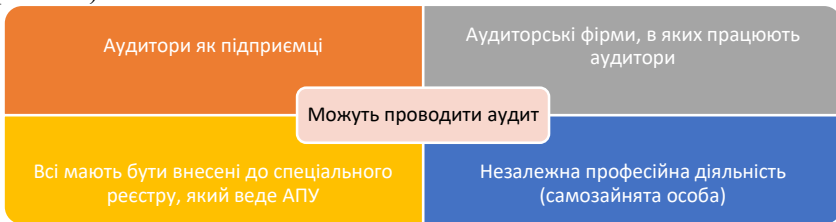


Рис. 4.1. Суб'єкти аудиторської діяльності, які можуть проводити аудит

Аудиторська діяльність має обмеження щодо сумісності з підприємницькою та іншими видами діяльності.

Суб'єктами аудиторської діяльності в Україні виступають аудитори та аудиторські фірми, які включені до спеціального реєстру. Як фізична особа-підприємець, так і аудиторська фірма повинні бути зареєстрованими у виконавчих органах державної влади (отримати право на підприємницьку діяльність) та включеними АПУ до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів (отримати право на зайняття аудиторською діяльністю безпосередньо). Аудиторська фірма і аудитор-підприємець набувають право на зайняття аудиторською діяльністю тільки після включення до Національного реєстру аудиторів та аудиторських фірм.

**Аудитор** – фізична особа, яка підтвердила кваліфікаційну придатність до провадження аудиторської діяльності, має відповідний практичний досвід та включена до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (рис 4.2).

**Аудиторам забороняється** безпосередньо займатися іншими, не сумісними з аудиторською діяльністю, видами підприємницької діяльності, що не виключає їхнього права отримувати дивіденди, доходи від інших корпоративних прав, доходи від оренди та відчуження рухомого та нерухомого майна, пасивні доходи. Аудитори можуть займатися громадською, освітньою, викладацькою та науковою діяльністю, підготовкою публікацій з отриманням відповідної винагороди.

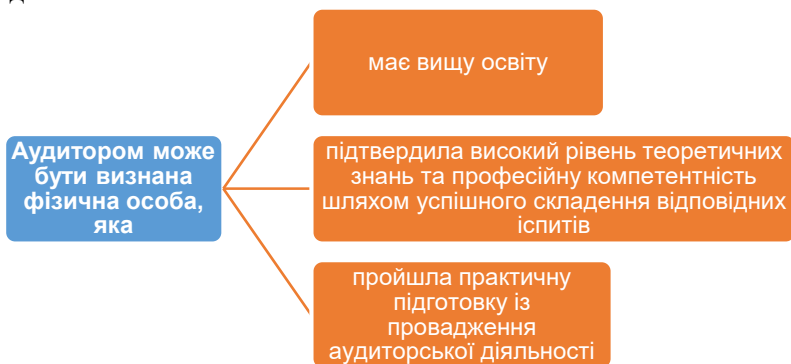


Рис. 4.2. Суб'єкти аудиторської діяльності, які можуть проводити аудит

Не може бути аудитором особа, яка має не погашену або не зняту в установленому порядку судимість або на яку протягом останнього року накладалося адміністративне стягнення за вчинення корупційних правопорушень, а також особа, до якої було застосовано протягом останнього року стягнення у вигляді виключення з Реєстру за подання до Реєстру недостовірної інформації.

**Теоретичні знання підтверджуються за такими напрямками [3]:**

- 1) стандарти професійної етики та професійна незалежність;
- 2) міжнародні стандарти аудиту;
- 3) законодавчі засади аудиторської діяльності та методика проведення аудиту (професійні навички);
- 4) управління ризиками та внутрішній контроль;
- 5) фінансовий аналіз;
- 6) управлінський облік;
- 7) міжнародні стандарти фінансової звітності;
- 8) теорія бухгалтерського обліку та законодавчі засади ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- 9) податкове законодавство та законодавство про єдиний соціальний внесок;
- 10) господарське, цивільне та трудове законодавство;

11) корпоративне законодавство та законодавство про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом;

12) інформаційні технології та комп'ютерні системи;

13) фінанси підприємств;

14) економіка підприємства та статистика.

Професійна компетентність підтверджується шляхом складання кваліфікаційного іспиту, який має засвідчити здатність особи застосовувати теоретичні знання на практиці.

Особа, яка має вищу освіту та досвід роботи на посадах бухгалтера, ревізора, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора не менше 15 років, або має досвід роботи на зазначених посадах не менше семи років та пройшла стажування у порядку, визначеному Законом, може бути атестована за результатами кваліфікаційного іспиту.

Кваліфікаційний іспит та іспити з теоретичних знань проводяться незалежними центрами оцінювання знань, акредитованими комісією з атестації. Іспити проводяться у письмовій або електронній формі з дотриманням анонімності та конфіденційності.

Свідоцтво про складання іспитів з теоретичних знань та кваліфікаційного іспиту видається на підставі рішення комісії з атестації центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

Свідоцтво є чинним протягом п'яти років з дня складання кваліфікаційного іспиту.

**Сертифікація** – визначення кваліфікаційної придатності кандидата на зайняття аудиторською діяльністю шляхом перевірки відповідності його освіти та досвіду роботи вимогам Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» і складання ним письмового кваліфікаційного іспиту.

**Сертифікат аудитора** – це офіційний документ, який засвідчує рівень професійних знань, необхідних для здійснення аудиту підприємств (серія «А»), банків (серія «Б»). Є ще умовна серія «С» (дозвіл), яка видається Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку України на здійснення аудиту фінансових установ.

Положення про сертифікацію аудиторів, затверджене Рішенням АПУ № 178/6 від 31.05.2007 р. Порядок сертифікації аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків, затверджується АПУ за погодженням з НБУ.

**Право на отримання сертифіката мають кандидати**, які мають вищу економічну або юридичну освіту, документ про здобуття якої

визнається в Україні, необхідні знання з питань аудиту, бухгалтерського обліку, фінансів, економіки, оподаткування та господарського права, досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора та успішно склали письмовий кваліфікаційний іспит [4, п.2.1].

Для отримання сертифіката кандидати повинні успішно скласти письмовий кваліфікаційний іспит двох рівнів за програмою, затвердженою АПУ.

**Для отримання допуску до сертифікації кандидат подає до АПУ такі документи [4]:**

1. Заяву за встановленою формою.

2. Копію диплома, засвідчену нотаріально або за місцем роботи.

Якщо документ про вищу освіту виданий навчальним закладом іноземної держави, то додатково надаються переклад документа українською мовою, засвідчений нотаріально, та копія довідки про визнання іноземного документа про освіту, виданої Міністерством освіти і науки, молоді та спорту України.

3. Довідку органів внутрішніх справ про відсутність судимості.

4. Копію трудової книжки, засвідчену нотаріально або за місцем роботи.

5. Документ про плату за проведення сертифікації.

6. Копію першої сторінки паспорта.

7. Згоду на обробку персональних даних.

У разі відсутності зауважень щодо поданих документів Комісія АПУ з сертифікації та освіти аудиторів приймає рішення про надання дозволу кандидату на участь у кваліфікаційному іспиті. Секретаріат АПУ повідомляє кандидата не пізніше ніж за 10 днів до початку іспиту про рішення Комісії, місце, дату та час проведення кваліфікаційного іспиту особисто або на адресу, зазначену кандидатом у заяві [4].

**Кваліфікаційний іспит проводиться в два етапи:**

- перший – письмове тестування (або тестування на ПЕОМ) за переліком запитань, затверджених Комісією;

- другий – письмове розв'язання ситуаційного завдання. До другого етапу допускаються кандидати, які набрали не менше як 70 балів правильних відповідей за результатами тестування.

До перевірки екзаменаційних робіт залучають незалежних фахівців, з якими АПУ укладає угоду. Умови угоди повинні передбачати дотримання конфіденційності та об'єктивності оцінки всіх екзаменаційних робіт.

**Результати складання першого етапу** кваліфікаційного іспиту затверджує Комісія. Підсумки складання другого етапу

кваліфікаційного іспиту оформлюють протоколом, який Комісія подає для затвердження на засідання АПУ. За результатами складання іспитів АПУ затверджує протокол Комісії та приймає рішення про видачу або відмову у видачі сертифіката аудитора. Результати першого етапу кваліфікаційного іспиту повідомляють кандидатам упродовж двох тижнів. Одночасно особам, що успішно склали перший етап кваліфікаційного іспиту, повідомляють час і місце проведення другого етапу кваліфікаційного іспиту. Результати другого етапу кваліфікаційного іспиту повідомляють упродовж одного місяця.

**Кандидати, екзаменаційні роботи другого етапу яких оцінені:**

1. У 60 і більше балів, є такими, що склали кваліфікаційний іспит і здобули право на отримання сертифіката аудитора після затвердження протоколу на засіданні АПУ.

2. У 59 і менше балів, є такими, що не склали кваліфікаційний іспит.

**Кандидати, які не склали кваліфікаційний іспит**, мають право скласти його вдруге на загальних умовах згідно з Положенням про сертифікацію аудиторів. Результат успішно складеного першого етапу кваліфікаційного іспиту дійсний упродовж одного року.

Після затвердження на засіданні АПУ протоколу Комісії з результатами складання кваліфікаційного іспиту **Секретаріат АПУ здійснює видачу сертифікатів** (рис. 4.3), які реєструється у книзі обліку сертифікатів АПУ. Отримання сертифіката аудитор засвідчує підписом у книзі обліку.



Рис. 4.3. Сертифікат аудитора

**Датою набрання чинності сертифіката** вважається дата прийняття АПУ відповідного рішення. **Термін чинності сертифіката** – від одного до п'ять років, залежно від рішення АПУ.

Аудитор повинен дотримуватися вимог щодо безперервного професійного навчання. Закон передбачає обов'язкове щорічне підвищення кваліфікації аудиторів, водночас це питання регламентується Положенням про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України, нова редакція якого затверджена рішенням АПУ 31.05.2007 р. №178/5 [7]. Секретаріат АПУ веде реєстр аудиторів, які пройшли підвищення кваліфікації. Удосконалення професійних знань аудиторів за програмами АПУ здійснюють навчальні заклади і організації (плані). За результатами навчання проводять тестування. 60% відповідей дають право на отримання Свідоцтва про удосконалення знань. Центри подають до АПУ інформацію про осіб, які успішно пройшли програму підвищення кваліфікації.

В загальний обсяг обов'язкового удосконалення професійних знань аудиторів в межах 40 годин Аудиторською палатою України можуть бути зараховані видання підручників чи навчальних посібників, викладання в Центрах, з якими Аудиторською палатою України укладені договори для здійснення постійного обов'язкового удосконалення професійних знань сертифікованих аудиторів, виступи у фахових засобах масової інформації з питань бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту загальним обсягом не менше 0,5 авторського аркуша на рік, видання методичних матеріалів (рекомендацій, методик та ін.) з в обов'язку не менше 0,5 авторського аркуша на рік, схвалених Аудиторською палатою України.

**За проведення сертифікації та включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів справляється плата згідно рішення АПУ від 01.12.2016 № 334/16, зокрема:**

–За кожний етап кваліфікаційного іспиту для осіб, які звернулись із заявами про допущення їх до кваліфікаційного іспиту з метою отримання сертифіката аудитора, у розмірі 4800,00 грн. (у т.ч. ПДВ 800,00 грн.);

–За щорічне контрольне тестування за підсумками удосконалення професійних знань аудиторів у розмірі 720,00 грн. (у т.ч. ПДВ 120,00 грн.);

–За щорічне контрольне тестування за підсумками удосконалення професійних знань аудиторів банків за Програмою удосконалення професійних знань аудиторів у розмірі 3600,00 грн. (у т.ч. ПДВ 600,00 грн.);

–За продовження терміну чинності сертифіката у розмірі 4800,00 грн. (у т.ч. ПДВ 800,00 грн.).

**Плата за включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів:**

–За включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів у розмірі 12000,00 грн. (у т.ч. ПДВ 2000,00 грн.);

–За продовження терміну дії Свідоцтва про включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів у розмірі 7200,00 грн. (у т.ч. ПДВ 1200,00 грн.).

Забезпечено повну діджиталізацію Реєстру аудиторів на базі АПУ з автоматичним відстеженням безперервного професійного навчання (40 годин на рік).

## 4.2. Аудиторська фірма

**Аудиторська фірма** – юридична особа, яка провадить виключно аудиторську діяльність та/або надає неаудиторські послуги на підставах та в порядку, що передбачені цим Законом та міжнародними стандартами аудиту

**До аудиторських фірм належать ті, які відповідають наступним вимогам (рис. 4.4):**

- 1) загальний розмір частки засновників (учасників) аудиторської фірми, які не є аудиторами та/або аудиторськими фірмами, у статутному капіталі не може перевищувати 30 відсотків;
- 2) посадовою особою, яка відповідно до установчих документів здійснює керівництво аудиторською фірмою, може бути лише аудитор.
- 3) керівник аудиторської фірми не може бути керівником іншої юридичної особи, що здійснює підприємницьку діяльність за видами, не сумісними з аудиторською діяльністю.

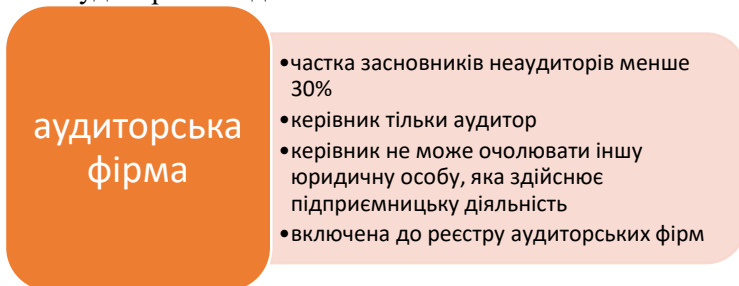


Рис. 4.4. Вимоги до аудиторських фірм

**Аудиторська фірма повинна мати добру репутацію.** Аудиторська фірма не може вважатися такою, що має добру репутацію, якщо протягом двох років поспіль до аудиторської фірми застосовувалося більше трьох разів стягнення у вигляді попередження

або зупинення права на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності або обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

**Аудиторська фірма, яка втратила добру репутацію,** виключається з Реєстру за рішенням Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

**Для того, щоб здійснити правильний вибір аудиторської фірми** з-поміж великої кількості працюючих, підприємствам слід керуватись системою критеріїв:

- кількість персоналу та його досвід;
- можливість надання знижок;
- рівень цін на послуги;
- види послуг, що надаються;
- наявність філій у регіонах;
- стаж роботи на ринку;
- наявність відповідного дозволу на здійснення діяльності (внесення до реєстру аудиторських фірм);
- відповідальність за якість аудиту (свідоцтво про проходження контролю якості)
- права на надання певного виду аудиторських послуг. Наприклад для аудиту фінансової звітності необхідно щоб фірма була внесена до реєстру аудиторських фірм, які мають право надавати такі послуги.

Обираючи аудиторську фірму слід також врахувати перелік підприємств, які вона перевіряла раніше та відгуки попередніх клієнтів. Аудиторські фірми можуть забезпечити більш широкий комплекс послуг, ніж аудитори-підприємці, так як наявний певний штат професіоналів-фахівців. Насторожити також мають дуже високі або дуже низькі ціни. Стабільними і надійними є фірми, які пропонують послуги за помірними цінами.

**В світовій практиці згідно МСА існують обмеження з боку самореклами аудитора:**

- не має права повідомляти про пошук роботи за сумісництвом;
- реклама та пропозиції послуг повинні бути спрямовані на об'єктивне інформування громадськості та відповідати вимогам чесності та достовірності, пропозиція послуг з використанням примусу і нав'язування заборонена;
- заборонено натяк на можливість впливу на рішення будь-якого регулюючого органу;
- заборонено порівняння з іншими аудиторами;
- наводити рекомендації і підтвердження інших осіб, б факти які не можливо перевірити.

**Аудиторська фірма при виборі клієнта повинна врахувати:**

- платоспроможність замовника;
- репутацію, щоб не нанести шкоди іміджу фірми;
- оцінка завдань аудиту клієнта та можливість їх досягнення;
- оцінка трудомісткості та складності аудиту;
- попереднє ознайомлення зі станом бухгалтерського обліку і звітності та основними проблемами
- оцінка спроможності виконати роботу.

### **4.3. Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності**

Наказом Міністерства фінансів України від 19.09.2018 року №766 затверджено Порядок ведення Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності [5].

**Реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (далі – Реєстр)** – автоматизована система збирання, накопичення, захисту, обліку та надання інформації про аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право на провадження аудиторської діяльності в Україні [3].

За Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» ведення Реєстру покладене на Аудиторську палату України. При включенні до Реєстру суб'єкта аудиторської діяльності видається свідоцтво встановленого Аудиторською палатою України зразка.

**Реєстр складається з таких розділів:**

**I. Аудитори** (рис. 4.5). До розділу «Аудитори» вносяться відомості про фізичних осіб, щодо яких комісія з атестації відповідно до статті 19 Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» прийняла рішення про визнання кваліфікаційної придатності до провадження аудиторської діяльності.



**Рис. 4.5. Витяг з реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (Розділ Аудитори) [6]**

**II. Суб'єкти аудиторської діяльності** (рис. 4.6). До розділу «Суб'єкти аудиторської діяльності» вносяться відомості про:

1) *аудиторські фірми, в яких:*

- установчими документами яких передбачено провадження виключно аудиторської діяльності та/або надання неаудиторських послуг на підставах та в порядку, передбачених Законом «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та міжнародними стандартами аудиту;

- загальний розмір частки засновників (учасників), які не є аудиторами та/або аудиторськими фірмами, у статутному капіталі яких не перевищує 30 відсотків;

- посадовою особою, яка відповідно до установчих документів здійснює керівництво аудиторською фірмою, є аудитор;

2) *аудиторів, які відповідають таким критеріям:*

- провадять аудиторську діяльність як фізичні особи - підприємці або проводять незалежну професійну діяльність;

- набули права на провадження аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених Законом «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності										
Розділ "СУБ'ЄКТИ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ"										
№ п/п	Ім'я суб'єкта аудиторської діяльності	Ідентифікаційний номер суб'єкта аудиторської діяльності	Тип суб'єкта аудиторської діяльності	Статус	Місце реєстрації	Сфера діяльності	Сфера діяльності	Сфера діяльності	Сфера діяльності	Сфера діяльності
1	Товариство з обмеженою відповідальністю "Аудиторська фірма "Аудит"	1234567890	ТОВ	Активний	Київ	Аудит фінансової звітності	Аудит фінансової звітності	Аудит фінансової звітності	Аудит фінансової звітності	Аудит фінансової звітності
2	Товариство з обмеженою відповідальністю "Аудиторська фірма "Бізнес"	0987654321	ТОВ	Активний	Львів	Аудит фінансової звітності	Аудит фінансової звітності	Аудит фінансової звітності	Аудит фінансової звітності	Аудит фінансової звітності
3	Товариство з обмеженою відповідальністю "Аудиторська фірма "Глобус"	1122334455	ТОВ	Активний	Харків	Аудит фінансової звітності	Аудит фінансової звітності	Аудит фінансової звітності	Аудит фінансової звітності	Аудит фінансової звітності

Рис. 4.6. Витяг з реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (Розділ Суб'єкти аудиторської діяльності) [6]

*III. Суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності.*

*IV. Суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.*

**Технічна сторона ведення Реєстру** покладається на секретаріат Аудиторської палати України та регіональні відділення АПУ (САУ). Він також несе відповідальність за збереження даних Реєстру – підтримання його в робочому стані та за достовірність оприлюднених у пресі даних.

**Для внесення відомостей до Реєстру заявник подає до Аудиторської палати України:**

*1) аудитор:*

- заяву аудитора про внесення відомостей до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
- реєстраційну форму.

*2) суб'єкт аудиторської діяльності:*

- заяву про внесення відомостей до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
- реєстраційну форму.

Відомості, що містяться в Реєстрі, є відкритими і загальнодоступними з можливістю цілодобового вільного доступу та копіювання.

#### **4.4. Аудитори, що мають право проводити аудит фінансової звітності**

Для того, щоб мати можливість надавати аудиторські послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності, аудиторські фірми мають відповідати цілому ряду вимог (рис. 4.7), зокрема:

1) зобов'язані забезпечити певні політики і процедури (розробляють відповідні положення, складають журнали ознайомлення з ними, беруть письмові гарантії від працівників) про забезпечення незалежності та об'єктивності;

2) запроваджують внутрішні методика оцінки ризиків, заходи та засоби для захисту систем обробки інформації;

3) забезпечують можливість інформування уповноваженої особи суб'єкта аудиторської діяльності про факти порушень Закону його працівниками;

4) забезпечують достатній рівень кваліфікації та досвіду аудиторів і персоналу, який залучається до надання послуг відповідно до міжнародних стандартів аудиту: за основним місцем роботи має працювати не менше **3 аудиторів**. При наданні послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес (крім тих, що відповідають критеріям малого підприємства), за основним місцем роботи має працювати не менше **5 аудиторів** із загальною чисельністю штатних кваліфікованих працівників, які залучаються до виконання завдань, не менше 10 осіб, з яких щонайменше дві особи повинні підтвердити кваліфікацію або мати чинні сертифікати (дипломи) професійних організацій, що підтверджують високий рівень знань з міжнародних стандартів фінансової звітності;

5) запроваджують внутрішню політику та процедури виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності, що також мають передбачати обов'язковість інструктажу, нагляду та перевірки роботи аудиторів та інших працівників, вимог до створення і обсягу робочих документів аудитора (розробка відповідних положень і зразків робочих документів);

6) запровадження внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг. Відповідальність за організацію і ефективне функціонування внутрішньої системи контролю якості несе керівник суб'єкта аудиторської діяльності, при цьому ним може бути призначена відповідальна особа лише з числа аудиторів, яка є працівником суб'єкта аудиторської діяльності за основним місцем роботи;

7) застосовування політики оплати праці персоналу, залученого до виконання завдань з обов'язкового аудиту, що передбачала б стимули для забезпечення якості робіт;

8) постійний моніторинг, оцінювання відповідності та ефективності внутрішньої політики і процедур, системи внутрішнього

контролю, у тому числі щорічна оцінка внутрішньої системи контролю якості та вжиття відповідних заходів для усунення будь-яких недоліків.

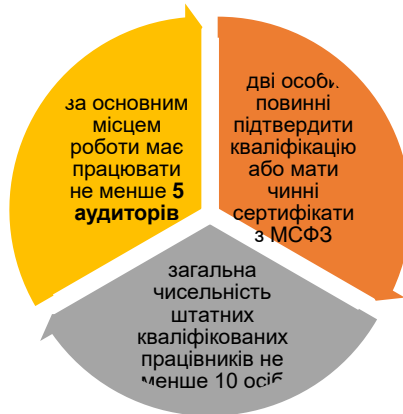


Рис. 4.7. Фірми, що мають право на обов'язковий аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес

Суб'єкт аудиторської діяльності повинен вести особові справи за кожною юридичною особою, фінансова звітність якої перевіряється, які мають щонайменше містити:

- найменування та місцезнаходження такої юридичної особи;
- для аудиторської фірми – прізвище, ім'я, по батькові призначеного ключового партнера з аудиту;
- суму винагороди, отриманої за послуги з обов'язкового аудиту, та винагороди, отриманої за інші послуги, у кожному фінансовому році.

Забороняється надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємству, що становить суспільний інтерес, якщо загальна сума винагороди, отримана від цього підприємства, щорічно перевищує 15 відсотків загальної суми чистого доходу від надання послуг таким суб'єктом аудиторської діяльності впродовж п'яти років поспіль.

Суб'єкт аудиторської діяльності щороку, до 30 квітня року, наступного за звітним, подає до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю перелік підприємств, що становлять суспільний інтерес, яким надавалися послуги протягом звітного року з обов'язкового аудиту, із розкриттям інформації про:

- а) доходи від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємствам, що становлять суспільний інтерес;
- б) доходи від надання інших послуг цим підприємствам.

Суб'єкт аудиторської діяльності зберігає робочі документи та всі звіти протягом щонайменше семи років з дати завершення виконання

завдання з аудиту фінансової звітності або їх створення, якщо виконання завдання з аудиту фінансової звітності не було завершено.

## **ТЕМА 5. ПРОФЕСІЙНА ЕТИКА АУДИТОРІВ**

- 5.1. Загальні цілі незалежного аудитора
- 5.2. Поняття професійної етики аудитора
- 5.3. Загальні принципи аудитора
- 5.4. Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності

### ***Нормативне забезпечення та список використаних джерел***

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
2. Кодекс професійної етики аудиторів України;
3. Наказ Міністерства фінансів України від 29 серпня 2019 року № 362 «Про затвердження Порядку проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг».
4. З. Кащена Н. Б., Наумова Т. А., Кашперська А. І. Аудит: навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей. Видання доповнене та перероблене; за ред. Т. А. Наумова, А. І. Кашперська. Харків: ДБТУ, 2023. 259 с. URI <https://repo.btu.kharkov.ua/handle/123456789/42690>

### ***5.1. Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту.***

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) МСА 200 “МЕТА ТА ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ АУДИТУ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ” встановлює положення та надає рекомендації щодо мети та загальних принципів аудиту фінансових звітів. Він також описує відповідальність управлінського персоналу за складання та подання фінансових звітів, а також за ідентифікацію концептуальної основи фінансової звітності, яку слід застосовувати під час складання фінансових звітів, що її називають в МСА застосовною концептуальною основою фінансової звітності”[3].

Згідно МСА 200 аудит повинен виконуватись у відповідності з МСА та "Кодексу етики професійних бухгалтерів".

Аудитор самостійно визначає характер та обсяг проведених процедур, які необхідно виконати для проведення аудиту відповідно до МСА (рис.5.1).

**Професійний скептицизм** означає, що аудитор критично оцінює, ставлячи під сумнів, обґрунтованість отриманих аудиторських доказів та очікує на виявлення аудиторських доказів, які суперечать (чи ставлять під сумнів) достовірність документів, відповіді на запити та іншу інформацію, отриману від управлінського та найвищого управлінського персоналу.

аудитор, виконуючи завдання з аудиту фінансових звітів, повинен дотримуватись етичних вимог аудиту

аудитор повинен виконувати аудит фінансових звітів відповідно до Міжнародних стандартів аудиту

аудитор повинен виконати всі необхідні процедури для досягнення мети аудиту

аудитор повинен, планувати і виконувати аудиторську перевірку з професійним скептицизмом, усвідомлюючи, що можуть існувати обставини, які є причиною суттєвого викривлення у фінансових звітах

аудиторська думка стосовно фінансових звітів повинна бути підкріплена достатніми і достовірними доказами

аудитор завжди повинен пам'ятати, що існує ризик невідповідності аудиторської думки, тому аудитору слід планувати та виконувати аудиторську перевірку для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, який узгоджується з метою перевірки

аудитор не несе відповідальності за виявлення викривлень, несуттєвих для фінансових звітів у цілому. Аудитор розглядає, чи є суттєвим вплив ідентифікованих не виправлених викривлень, окремо або в сукупності, для фінансових звітів, взятих у цілому

Рис.5.1 – Принципи аудиту фінансової звітності

Аудиторська думка стосовно фінансових звітів повинна бути підкріплена достатніми і достовірними доказами. Аудитор, що

проводить аудит відповідно до МСА, отримує обґрунтовану впевненість у тому, що фінансові звіти в цілому не містять суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки. Аудитор не може отримати абсолютну впевненість, оскільки існують обмеження, властиві аудиторській перевірці, які впливають на можливості аудитора виявити суттєві викривлення.

***Відповідно, аудиторська перевірка не є гарантією того, що фінансові звіти не містять суттєвого викривлення, оскільки отримати абсолютну впевненість неможливо.***

Аудитор не несе відповідальності за виявлення викривлень, несуттєвих для фінансових звітів у цілому. Аудитор несе відповідальність за формування та висловлення думки стосовно фінансових звітів, відповідальність за складання та подання фінансових звітів є відповідальністю управлінського персоналу. Аудит фінансових звітів не позбавляє управлінський персонал або найвищий управлінський персонал від їхньої відповідальності.

## ***5.2. Поняття професійної етики аудитора.***

Для врегулювання норм професійної етики в 1996 році Американським інститутом дипломованих громадських бухгалтерів був розроблений кодекс професійної етики. Нова редакція Кодексу етики була видана Міжнародною федерацією бухгалтерів в січні 1998 року. Кодекс етики професійних бухгалтерів (аудиторів) повинен бути основою етичних вимог (кодексів етики, детальних правил, рекомендацій, стандартів поведінки), які висуваються до професійних бухгалтерів (аудиторів) в кожній країні. МФБ намагається також посилити відданість професійних бухгалтерів цінностям, які відображено в «Кодексі етики професійних бухгалтерів». [2]

В Україні рішенням АПУ від 18.04.2003 р. запроваджено в дію Кодекс етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів для незалежних аудиторів. Головним завданням цього документа є встановлення етичних вимог для аудиторів-практиків з метою забезпечення гарантії високої якості їхньої роботи та задоволення інтересів суспільства та держави. Він запроваджує фундаментальні принципи етики та правила надання аудиторських послуг, які є обов'язковими для виконання усіма аудиторами.

***Кодекс етики професійних бухгалтерів*** (КЕПБ) - установлює норми поведінки професійних бухгалтерів і викладає фундаментальні принципи, що їх мають дотримуватися професійні бухгалтери і аудитори, щоб досягти найкращих результатів діяльності й загалом у

задоволенні громадських інтересів.

Кодекс має три складові частини:

“А” – застосовується до усіх професійних бухгалтерів;

“В” – застосовується до публічно практикуючих професійних бухгалтерів;

“С” – застосовується до найманих професійних бухгалтерів.

Згідно з Кодексом, цілі бухгалтерської професії полягають у виконанні роботи відповідно до найвищих стандартів професіоналізму, в досягненні найкращих результатів діяльності. Такі цілі вимагають задоволення чотирьох потреб: довіра, професіоналізм, якість послуг, конфіденційність (рис. 3).

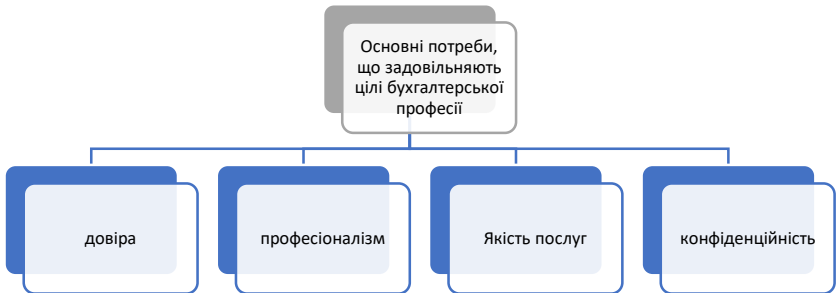


Рис. 5.2. Основні потреби, що задовольняють цілі бухгалтерської професії

**Довіра.** У суспільстві загалом є потреба в довірі до інформації та до інформаційних систем.

**Професіоналізм.** Є потреба в особах, які є висококваліфікованими фахівцями своєї справи, клієнти, роботодавці чи інші зацікавлені сторони можуть без сумнівів визначити їх як професіоналів у сфері бухгалтерського обліку.

**Якість послуг.** Є потреба щодо впевненості в тому, що всі послуги, надані професійним бухгалтером, виконуються згідно з найвищими стандартами якості.

**Конфіденційність.** Користувачі послуг професійних бухгалтерів мають бути впевнені в наявності основ професійної етики, що регулюють надання цих послуг.

Для досягнення цілей бухгалтерської професії професійні бухгалтери повинні дотримуватися ряду необхідних чи

фундаментальних принципів. Такими фундаментальними принципами є чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка, технічні стандарти

Характерною рисою професії бухгалтерів і аудиторів є **прийняття відповідальності перед громадськістю** - клієнтів, кредиторів, уряди, роботодавців, працівників, інвесторів, ділові та фінансові кола, а також інших осіб, що покладаються на об'єктивність і чесність професійних бухгалтерів з метою підтримки впорядкованого ведення комерційної діяльності і її контролю. Ця довіра покладає на професійних бухгалтерів і аудиторів відповідальність перед інтересами громадськості. Громадські інтереси визначаються як колективний добробут співтовариства людей та організацій, що їм надають послуги професійні бухгалтери і аудитори.

В Україні відсутній прийнятий на законодавчому рівні етичний кодекс бухгалтера, тільки для аудиторів

### **5.3. Загальні принципи аудитора.**

Кодекс етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів запроваджує фундаментальні принципи етики та правила надання аудиторських послуг, які є обов'язковими для виконання усіма аудиторами

**Фундаментальні принципи професійної етики** - етичні вимоги, викладені в Кодексі етики професійних бухгалтерів, яких повинен дотримуватись кожен професійний бухгалтер: чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка, технічні стандарти

На відміну від всіх професійних бухгалтерів характерною особливістю аудитора згідно Кодексу професійної етики є незалежність

**Незалежність** – аудитор має бути професійно незалежним до суб'єкта підприємництва, що перевіряється (не мати прямих родинних стосунків та майнових інтересів до нього).

Загрозу для дотримання фундаментальних принципів можуть становити різні обставини, які розподіляються за такими категоріями: [2]

1) **загроза власного інтересу**, спричинена фінансовими або іншими зацікавленостями професійного бухгалтера або інтересами його близьких родичів;

2) **загроза власної оцінки** у випадках, коли професійний бухгалтер повинен переглянути своє ж попереднє судження;

3) **загроза захисту**, коли професійний бухгалтер захищає позицію або думку такою мірою, яка може ставити під сумнів його об'єктивність;

4) **загроза особистих стосунків**, коли внаслідок тісних стосунків професійний бухгалтер занадто співчуває інтересам інших;

5) **загроза тиску**, коли професійний бухгалтер утримується від об'єктивних дій внаслідок фактичних або відчутних загроз.

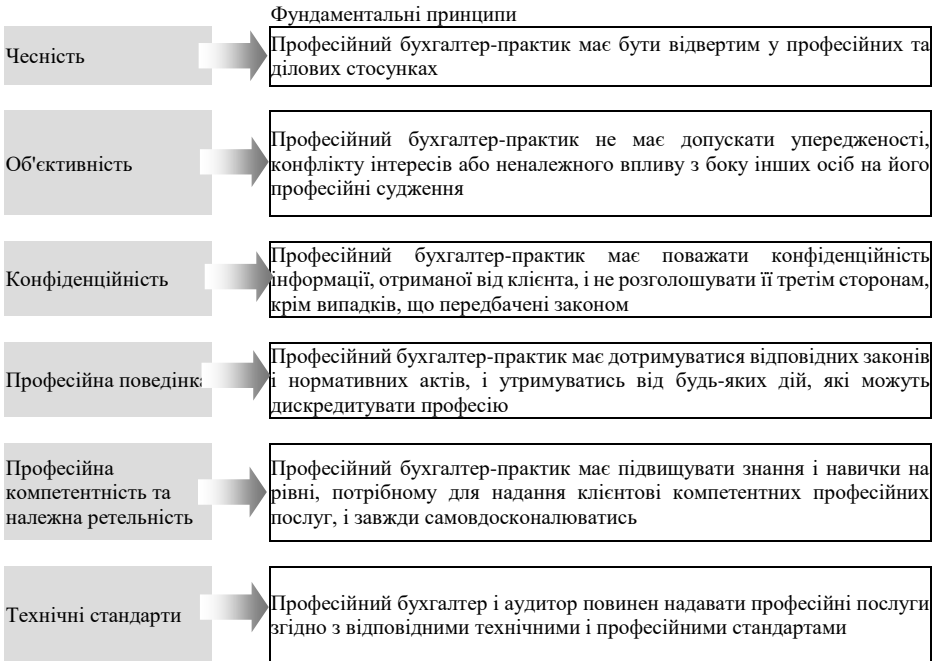


Рис. 5.3. Фундаментальні принципи професійних бухгалтерів

Застережні заходи, що можуть усунути або зменшити загрози до прийнятного рівня, належать до двох категорій :

1) **застережні заходи, розроблені професійними організаціями**, законодавчими чи регуляторними органами, до яких належать:

- вимоги до освіти, професійної підготовки та досвіду для набуття статусу професіонала;
- вимоги постійного вдосконалення професійних знань;
- нормативні акти щодо управління корпораціями;
- професійні стандарти;

— професійний або регуляторний моніторинг і процедури дисциплінарного характеру;

— зовнішня перевірка звітів, декларацій, листування або інформації, підготовленої професійним бухгалтером, юридично уповноваженою третьою стороною.

## 2) *застережні заходи, розроблені в робочому середовищі.*

«Деякі застережні заходи підвищують можливість виявлення або запобігання випадків неетичної поведінки. Вони можуть створюватись професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами або організаціями, що наймають професійних бухгалтерів і включають:

— ефективні та широко відомі системи розгляду скарг, що застосовуються професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами, і дозволяють колегам, роботодавцям та представникам громадськості висвітлювати непрофесійну або неетичну поведінку;

— чітко сформульований обов'язок сповіщати про порушення етичних вимог» [2].

**За неможливості застосування застережних заходів професійний бухгалтер повинен:**

- «відхилити або припинити надання конкретної професійної послуги;

- відмовитись від клієнта (у випадку професійного бухгалтера-практика) ;

- звільнитись з організації-роботодавця (у випадку найманого професійного бухгалтера).

Професійний бухгалтер-практик не повинен займатись жодним бізнесом, справою чи діяльністю, що ставлять під загрозу або можуть загрожувати чесності, об'єктивності та добрій репутації професії що в результаті, буде несумісним з наданням професійних послуг» [2].

## **5.4. Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності.**

Відповідальність аудиторських фірм є найбільш актуальним питанням у сучасних умовах, оскільки саме відповідальність є найбільш реальним способом підвищення якості аудиту та інших послуг аудиторських фірм.

**Види відповідальності аудитора**[1]:

1) перед АПУ: за неналежне надання аудиторських послуг – призупинення чи анулювання дії сертифіката;

2) перед замовником аудиту: за невиконання умов договору, за недотримання конфіденційності – згідно умов договору;

3) перед державними органами – аудиторська фірма як суб'єкт підприємницької діяльності подає звітність, сплачує податки, про порушенні законодавства несе відповідальність (фінансову, адміністративну).

За законодавством України класичними *видами юридичної відповідальності* в аудиті є: цивільна, кримінальна та дисциплінарна.

*Кримінальна відповідальність* - це вид юридичної відповідальності, суть якої полягає у застосуванні судом від імені держави до особи, що вчинила злочин, державного примусу у формі покарання. Аудитор може бути притягнутий до кримінальної відповідальності, визнаним винним у кримінальних злочинах у разі навмисного приховування істини з корисливою метою.

*Дисциплінарна відповідальність* - це вид юридичної відповідальності, що полягає у застосуванні до працівника конкретних заходів стягнення за скоєні ним дисциплінарні провини. Під дисциплінарною провинною розуміється протиправне навмисне невиконання або неналежне виконання своїх трудових (службових) обов'язків.

*Цивільна відповідальність* — це встановлені нормами цивільного права юридичні наслідки невиконання або неналежного виконання особою передбачених цивільним правом обов'язків, що пов'язано з порушенням суб'єктивних цивільних прав іншої особи.

**Згідно ст 42. Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»** дисциплінарні заходи, що застосовуються до аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.[1]

**1.Дисциплінарне провадження** - це процедура розгляду письмової скарги, подання або загальнодоступної інформації, що містить відомості про наявність у діях суб'єкта аудиторської діяльності ознак професійного проступку.

2. Дисциплінарне провадження стосовно суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, здійснюється Радою нагляду. [1]

Дисциплінарне провадження стосовно інших аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності здійснюється Радою Аудиторської палати України.

До аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності може застосовуватися одне з таких стягнень:

1) попередження, що вимагає від аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності, відповідального за порушення, припинення неприйнятної поведінки або усунення порушення та утримання від будь-яких подібних повторних дій;

2) зупинення права на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності або обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, на строк від одного місяця до трьох років;

3) офіційна заява Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю або Аудиторської палати України про невідповідність аудиторського звіту вимогам Закону;

4) накладення штрафу на аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності;

5) виключення аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності з Реєстру.

Аудитор або суб'єкт аудиторської діяльності може притягуватися до професійної відповідальності протягом семи років з дня вчинення професійного проступку. [1]

На суб'єкта аудиторської діяльності накладається штраф у розмірі:

1) до 30 відсотків суми винагороди за договором про надання аудиторських послуг у разі укладення договору без належного забезпечення виконання вимог та обмежень, встановлених пунктом 4 частини першої статті 23, статтями 26, 27 та статтею 30 цього Закону;

2) до 10 відсотків суми винагороди за договором про надання аудиторських послуг у разі надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності без чинного договору страхування цивільно-правової відповідальності суб'єкта аудиторської діяльності перед третіми особами, який провадить обов'язковий аудит. [1]

Штрафи сплачуються до Державного бюджету України

***Відповідальність суб'єкта аудиторської діяльності перед замовником аудиторських послуг та третіми особами обмежується виключно реальними збитками, що виникли внаслідок неправомірної дії або бездіяльності суб'єкта аудиторської діяльності у разі надання послуг з обов'язкового аудиту або огляду фінансової звітності.***

Суб'єкт аудиторської діяльності, який провадить обов'язковий аудит фінансової звітності, зобов'язаний мати чинний договір страхування цивільно-правової відповідальності суб'єкта аудиторської діяльності перед третіми особами, укладений відповідно до типової форми договору страхування, затвердженої Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, за

погодженням з Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. [1]

Мінімальний розмір страхової суми за договором страхування цивільно-правової відповідальності суб'єкта аудиторської діяльності перед третіми особами, укладеним суб'єктом аудиторської діяльності, який проводить обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, має становити **10 відсотків суми отриманої винагороди** за договорами про надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту суб'єктів суспільного інтересу (без урахування податку на додану вартість) протягом року, що минув, але не менше 10 мільйонів гривень, якщо інше не передбачено законом.

Заява (скарга) про професійний проступок аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності, довідка та всі матеріали перевірки, а також подання та матеріали перевірки з контролю якості подаються:

- 1) Інспекцією - на розгляд Ради нагляду;
- 2) Комітетом з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України - на розгляд Ради Аудиторської палати України.

За результатами розгляду заяви (подання) про професійний проступок аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності, довідки, відповідних матеріалів Рада нагляду більшістю голосів членів Ради нагляду, які беруть участь у її засіданні, вирішує питання про порушення або відмову в порушенні дисциплінарної справи стосовно аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності [1]

## ТЕМА 6. ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ

### *Питання до розгляду*

- 6.1. Ознайомлення з клієнтом аудиторської фірми
- 6.2. Послідовність аудиту фінансової звітності,
- 6.3. Лист –прохання, лист зобов'язання на проведення аудиту,
- 6.4. Договір на проведення аудиту
- 6.5. Формування плану і програми аудиту,
- 6.6. Ціноутворення на послуги аудиту.

### *Нормативно-правове забезпечення та література:*

1. МСА 210 «Умови домовленості про аудиторську перевірку»
2. МСА 300 «Планування аудиту фінансових звітів»
3. Кащена Н. Б., Наумова Т. А., Кашперська А. І. Аудит: навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей. Видання доповнене та

## 6.1. Ознайомлення з клієнтом аудиторської фірми

Найголовніші види інформації, які бажано отримати аудиторю в процесі ознайомлення з клієнтом наведено в табл.6.1

Таблиця 6.1

Основна інформація для попереднього ознайомлення аудитора з клієнтом

<i>№ з/п</i>	<i>Вид інформації</i>	<i>Дані, які мають бути зібрані</i>
1	Суть діяльності підприємства	Продукція, замовники, основні постачальники, обсяг діяльності
2	Галузь діяльності підприємства	Загальна економічна ситуація у галузі, місце на ринку збуту, підприємства-конкуренти, особливі аспекти діяльності
3	Структура підприємства	Географічне розташування, статус (форма власності, вид діяльності), наявність філій і дочірніх підприємств, наявність операцій між дочірніми підприємствами та головним підприємством, кількість структурних підрозділів та їх призначення
4	Загальна схема організації роботи підприємства, стратегія	Розподіл посадових обов'язків; торговельна, фінансова, соціальна політика та перспективи майбутнього розвитку
5	Організація функціонування управлінських відділів і бухгалтерії	Наявність контрольних процедур виконання бюджетів (планів) на підприємстві; наявність служби внутрішнього аудиту; способи отримання та розробки фінансової інформації (вручну чи комп'ютеризовано); аналіз даних; формування облікової інформації
6	Організація бухгалтерського обліку	Елементи облікової політики підприємства щодо відображення активів, капіталу та зобов'язань
7	Строки звітності	Строки надання фінансової та управлінської інформації
8	Наявність внутрішнього контролю	Розподіл обов'язків, система видачі дозволів на здійснення певних видів господарських операцій, проведення інвентаризації тощо

## 6.2. Послідовність аудиту фінансової звітності

Процес організації аудиту умовно можна поділити на три етапи: підготовка, проведення аудиту та оформлення результатів (рис.6.1).

## Підготовка до аудиту

- Вивчення діяльності підприємства, його установчих документів, організації і стану бухгалтерського обліку, звітності, внутрішньогосподарського контролю;
- Підготовка листа - зобов'язання про згоду на проведення аудиту;
- Укладання договору на проведення аудиту.
- вибір виконавців;
- Складання загального плану та програми аудиту

## Проведення аудиту

- вивчення об'єкта аудиту;
- - коригування програми аудиту;
- - виконуються контрольні аудиторські процедури і безпосередньо вивчається правомірність відображених в обліку та звітності господарських операцій (перевірка, інвентаризація, опитування, тощо)

## Оформлення результатів аудиту

- узагальнення результатів аудиту: складається аудиторський звіт, в якому представляються виявлені недоліки, підтверджується або не підтверджується достовірність звітності підприємства і дається оцінка організації обліку і управління;
- реалізація результатів аудиту: погодження наслідків аудиту із замовником, розробка профілактичних заходів по покращенню діяльності підприємства

### Рис.6.1 – Послідовність аудит

**На етапі підготовки** – основним завданням є планування аудиту, що передбачає вивчення діяльності підприємства, його установчих документів, організації і стану бухгалтерського обліку, звітності, внутрішньогосподарського контролю; підготовка листа - зобов'язання про згоду на проведення аудиту; укладання договору на проведення аудиту; підбір виконавців та складання загального плану та програми аудиту

**На етапі проведення аудиту** вивчається об'єкт аудиту; коригування програми аудиту; виконуються контрольні аудиторські процедури і безпосередньо вивчається правомірність відображених в обліку та звітності господарських операцій (перевірка, інвентаризація, опитування, тощо).

**На етапі оформлення результатів аудиту** відбувається узагальнення результатів аудиту: складається аудиторський звіт, в якому представляються виявлені недоліки, підтверджується або не підтверджується достовірність звітності підприємства і дається оцінка організації обліку і управління

### **6.3. лист –прохання, лист зобов'язання на проведення аудиту, договору на проведення аудиту**

Обравши фірму, зацікавлена в наданні аудиторських послуг сторона (замовник) складає і направляє аудиторській фірмі офіційний іменний **лист-пропозицію** на проведення аудиту.

«Лист - це документ, який ще до початку аудиту встановлює взаєморозуміння між клієнтом і аудитором, допомагає перебороти можливе неадекватне уявлення клієнта про аудит та, звичайно, дозволяє уникнути непорозумінь після його закінчення відповідно до обов'язків сторін» [3].

Перед проведенням аудиту необхідно погодити умови перевірки з замовником, що передбачено МСА № 210 «Умови домовленості про аудиторську перевірку»

Тобто перед початком аудиту аудитор повинен:

1) визначити, чи є прийнятною концептуальна основа фінансового звітування, яка буде застосовується при складанні фінансової звітності

2) отримати згоду управлінського персоналу, що він визнає та розуміє відповідальність:

- за складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, включаючи, якщо доречно, її достовірне подання);

- за таку систему внутрішнього контролю, яка, за визначенням управлінського персоналу, необхідна для надання можливості скласти фінансову звітність, що не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки

- за забезпечення аудитора доступом до всієї інформації, яка, як відомо управлінському персоналу, є доречною для складання фінансової звітності, такої як записи, документація тощо; додатковою інформацією, про яку аудитор може зробити запит управлінському персоналу з метою аудиту; необмеженим доступом до працівників суб'єкта господарювання, від яких, за визначенням аудитора, необхідно отримати інформацію (аудиторські докази).

Погоджені умови треба задокументувати у **листі-зобов'язанні** про погодження на здійснення аудиту.

Форма і зміст листів-зобов'язань для різних замовників можуть бути різними, але обов'язковим є встановлення (МСА 210 «Умови домовленості про аудиторську перевірку»):

- мети аудиторської перевірки фінансових звітів;

- відповідальності управлінського персоналу за фінансові звіти;
- обсягу аудиторської перевірки;
- форми звітів і висновків про результати завдання;
- факту, що внаслідок властивих аудиторській перевірці обмежень існує ризик, що деякі суттєві викривлення можуть залишитися невиявленими;
- вимоги про вільний доступ до документації та іншої інформації, потрібної для аудиторської перевірки.

Документальне оформлення процесу аудиту наведено на рис.6.2

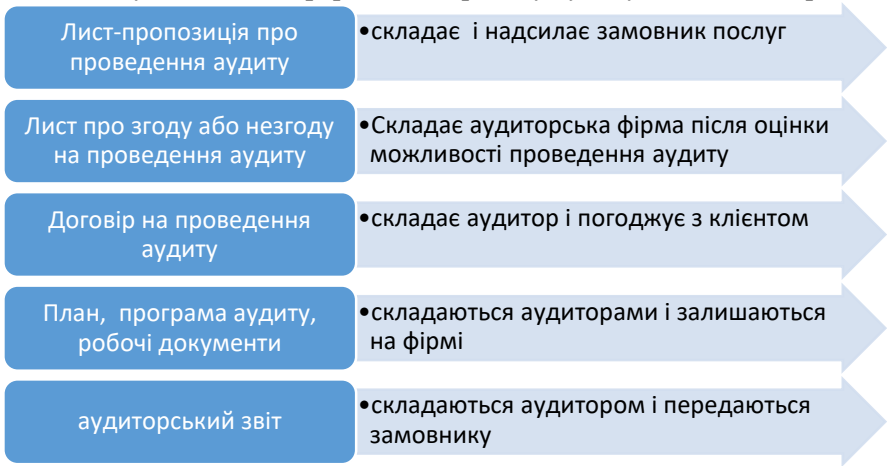


Рис. 6.2. Документальне оформлення процесу аудиту

Зразки листування з клієнтами представлені в додатку до МСА 210 «Умови домовленості про аудиторську перевірку»

#### 6.4. Договір на проведення аудиту

*Договір* є офіційним документом, який юридично регламентує взаємовідносини аудитора (аудиторської фірми) із замовником і містить перелік прав та обов'язків сторін.

Згідно Міжнародний стандарт аудиту 210 «Умови домовленості про аудиторську перевірку» договір на проведення аудиту формується після погодження всіх завдань аудиту.

Аудиторські послуги надаються на підставі договору про надання аудиторських послуг, укладеного між суб'єктом аудиторської діяльності та замовником.

Неаудиторські послуги можуть надаватися на підставі договору, письмового або усного звернення замовника до суб'єкта аудиторської діяльності (рис.6.3).

### У договорі про надання аудиторських послуг передбачаються

- предмет
- обсяг аудиторських послуг
- розмір та умови оплати,
- відповідальність сторін та інші умови відповідно до вимог законодавства та міжнародних стандартів аудиту.
- права та обов'язки суб'єкта аудиторської діяльності і замовника.

Рис.6.3 – Частина договору на аудит

Договір може укладатися на тривалий термін. Предметом такого договору виступають одночасно проведення аудиту та супутні аудиту послуги, які не забороняються законодавством з аудиту.

Відповідно до законодавства, результатом аудиту є висновок аудитора. У даному випадку аудиторський висновок - це підтвердження виконаної роботи (наданої послуги) аудитором. Предметом договору є надані аудитором послуги замовнику, а аудиторський висновок лише фіксує (закріплює) цю послугу.

#### **Класифікація договорів:**

- **на аудит** – угода між аудитором і замовником на перевірку достовірності звітності, складеної суб'єктом господарювання, та надання аудиторського висновку;

- **на експрес-перевірку** – угода на оперативне вивчення протягом чітко обумовленого часу певного питання з надання консультації замовнику або письмового висновку;

- **на надання консультаційних послуг** – передбачає надання відповідей на конкретні питання адміністрації підприємства, пов'язані з поточними проблемами, коли аудитор пропонує свій варіант вирішення проблеми. Предметом такого консультування є питання, вирішення яких регламентується великою кількістю законодавчих актів. При цьому передбачається, що консультант володіє цією проблемою набагато краще, ніж замовник;

■- **на бухгалтерське обслуговування** – угода, за якою аудиторська фірма бере на себе зобов'язання вести облік замовника на певних умовах;

■- **на разову консультацію** – полягає у відповіді аудитором на конкретно поставлені замовником питання у визначений термін. Консультації можуть надаватись усно або в письмовій формі. Предметом договору є консультивання компетентним аудитором замовника з певного питання або групи питань;

■- **на абонентське обслуговування** – передбачає довгострокову взаємодію аудитора та замовника, якому аудиторська фірма надає допомогу з усіх питань, що виникають у замовника у цей період або з конкретних пріоритетних сфер господарської діяльності.

## 6.5. формування плану і програми аудиту

**Планування згідно МСА 300 «Планування аудиту фінансових звітів»** - це визначення головної стратегії і конкретних методів та термінів проведення аудиту, яке допомагає належно розподілити роботу та наглядати за нею. Планування охоплює Оцінку дотримання етичних вимог, в тому числі незалежність, при проведенні аудиту, розробку термінів і обсягів

Процес планування умовно можна поділити на три стадії:

- попереднє (стратегічне) планування;
- складання загального плану;
- розробка програми аудиту.

### **Попереднє (стратегічне) планування;**

На стадії *попереднього планування* аудитором вивчається наявна та доступна йому інформація про підприємство-замовника, погоджуються з керівництвом клієнта основні організаційні питання з аудиту, формується робоча бригада для його проведення.

У результаті попереднього планування аудитор отримує інформацію про:

- зовнішні фактори, які впливають на господарську діяльність підприємства (економічна ситуація та галузеві особливості);
- внутрішні фактори, що впливають на господарську діяльність підприємства, пов'язані з його індивідуальними особливостями.

Планування має ґрунтуватися на попередньому вивченні особливостей бізнесу клієнта і передбачає:

1. Знання бізнесу;
2. Розуміння систем бухгалтерського, обліку і внутрішнього контролю;

3. Ризик і суттєвість, тобто оцінку ризику невиявлення помилок у зв'язку наявністю складних ділянок обліку

4. Характер, час та обсяг перевірки:

5. Координація, керівництво, нагляд та перевірка: залучення інших аудиторів, експертів;

6. Інші аспекти: ймовірність сумніву щодо стабільної й безперервної діяльності підприємства;

***Аудитор може отримати інформацію про діяльність клієнта з наступних джерел:***

- офіційні публікації в юридичних виданнях, професійних, галузевих та регіональних журналах і монографіях;

- статистичні дані, офіційні звіти господарюючих суб'єктів, банківські звіти;

- нормативні та законодавчі акти, що регламентують діяльність клієнта;

- результати відвідування спеціальних семінарів, конференцій, інших аналогічних заходів;

- роз'яснення та підтвердження, отримані від персоналу клієнта, бесіди з внутрішнім аудитором та іншими компетентними особами;

- консультації з аудитором, який проводив аудит в попередні періоди;

- засновницькі документи, протоколи зборів ради директорів й акціонерів, контракти та договори, бухгалтерська звітність минулих періодів, плани та бюджети, наказ про облікову політику;

- результати огляду цехів, складів та служб клієнта, а також досвід персоналу, що безпосередньо не пов'язаний зі сферою обліку;

- контракти, договори, угоди клієнта;

- внутрішні звіти аудиторів, консультантів, внутрішньофірмові інструкції;

- результати проведення аналітичних процедур; виявлення незвичайних господарських операцій, порядок оформлення яких неоднозначно трактується чинним законодавством;

- документи, що регламентують виробничу та організаційну структуру клієнта, список його філій і дочірніх підприємств;

- результати роботи із залученими спеціалістами-експертами;

- знайомство з реєстром акціонерів;

- використання знань, набутих з попереднього досвіду аудитора.

Одержавши в процесі попереднього планування дані про підприємство, аудитор приступає до розробки загального плану аудиту.

Обсяг планування залежить від розмірів суб'єкта господарювання, складності завдань аудиторської перевірки, досвіду

роботи аудитора з певним суб'єктом господарювання, а також від знання його бізнесу.

Одержавши в процесі попереднього планування дані про підприємство, аудитор приступає до розробки загального плану аудиту.

#### **Складання загального плану;**

В ході роботи над планом аудитор зобов'язаний розробити загальну стратегію аудиту, яка встановлює масштаб, терміни і напрямок аудиту та в якій даються вказівки для розробки плану аудиту.

При розробці загальної стратегії аудиту аудитор зобов'язаний:

- виявити характеристики завдання, які визначають його масштаб;
- визначити цілі звітності за завданням;
- розглянути результати попередніх процедур щодо прийняття завдання та, якщо є, можливість використання в даному аудиті інформації, отриманої керівником аудиторської перевірки в ході виконання інших завдань для даної організації;
- визначити характер, строки застосування та обсяг ресурсів, необхідних для виконання завдання.

**План аудиту** – документ, що містить основні стадії процесу аудиту, розміщені в логічній послідовності, із зазначенням видів запланованих робіт, періоду їх проведення, відповідальних виконавців та інших питань, узгоджується із замовником і є частиною договору на надання аудиторських послуг.

**План** (календарний план – графік) містить:

- Назву (відповідно до предмету аудиту і термінів, обумовлених в договорі);
- характер, терміни і обсяги планованих процедур оцінки ризику
- Перелік робіт, узгоджених із замовником;
- Терміни їх виконання;
- Вартість окремих етапів і видів робіт;
- Опис документації, що буде надана замовнику.

Внесення змін до плану відбувається за погодженням із замовником.

План аудиту більш деталізований порівняно із загальною стратегією аудиту, так як включає в себе опис характеру, обсягів і термінів проведення виконуваних членами аудиторської групи аудиторських процедур.

*Аудитор зобов'язаний документувати: загальну стратегію аудиту; план аудиту; будь-які значущі зміни, які були внесені в ході*

*аудиту в загальну стратегію аудиту або в план аудиту, і причини цих змін.*

### **Розробка програми аудиту.**

**Програма аудиту** – внутрішній робочий документ аудиторської фірми, що складається на кожен окрему аудиторську перевірку і містить перелік етапів, прийомів і способів аудиту, необхідних для його реалізації.

Програми містять наступні розділи:

- назва;
- перелік етапів перевірки;
- перелік аудиторських процедур;
- терміни виконання окремих етапів;
- інформацію щодо виконавців окремих процедур;
- інформацію про складені за результатами перевірки робочі документи;

- відмітки про контроль за перебігом перевірки з боку аудитора, що несе відповідальність за її результати.

Види, зміст та час проведення зафіксованих у програмі аудиторських процедур повинні збігатися з показниками загального плану аудиту. Аудиторська програма допомагає керувати виконавцями та контролювати їх роботу. До неї входить також перелік об'єктів аудиту за його напрямками, а також фіксується час, необхідний для кожного напрямку або процедури.

### **6.6. Ціноутворення на послуги аудиту**

До початку надання послуг слід обумовити місце роботи аудиторів з документами. Можливі наступні варіанти роботи аудитора з документами:

1. Аудитори працюють у приміщенні замовника і, відповідно, документи не виносяться за межі його офісу. Такий варіант часто буває кращим для аудитора, оскільки в процесі роботи досить часто виникає потреба в уточненні окремих моментів у бухгалтера і керівника. Однак він може створити додаткові незручності для замовника.

2. Передача замовником усіх необхідних для перевірки документів аудитору. У цьому разі виникає потреба у детальному описі документів, що передаються.

3. Ксерокопіювання необхідних документів і робота з ними в офісі аудиторської фірми за згодою клієнта. У цьому разі ризик втрати документів мінімізується, але цей спосіб може бути неприйнятним при великих обсягах документації, необхідної для роботи.

Вартість аудиторських послуг визначається умовами договору з врахуванням:

- стану бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю на підприємстві
- обсягу документів, що перевіряються
- періоду перевірки
- складності господарських операцій
- кількості зайнятих аудиторів і асистентів
- кваліфікації аудиторів
- терміну перевірки чи надання послуг
- в окремих випадках – від результатів аудиту

## ТЕМА 7. АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК

### *Питання до розгляду:*

- 7.1. Суть аудиторського ризику та його види
- 7.2. Методика визначення аудиторського ризику
- 7.3. Суттєвість та взаємозв'язок аудиторської перевірки з ризиком
- 7.4. Поняття аудиторської вибірки
- 7.5. Вибір методів і прийомів аудиторської перевірки

### *Нормативно-правове забезпечення та література:*

1. Кащена Н. Б., Наумова Т. А., Кашперська А. І. Аудит: навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей. Видання доповнене та перероблене; за ред. Т. А. Наумова, А. І. Кашперська. Харків: ДБТУ, 2023. 259 с. [URI https://repo.btu.kharkov.ua/handle/123456789/42690](https://repo.btu.kharkov.ua/handle/123456789/42690)
2. Рішення Рахункової палати 22.09.2015 № 5-5 «Про затвердження методичних рекомендацій з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr5-5150-15/conv#Text>
3. МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»
4. МСА 530 «Аудиторська вибірка»
5. МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»
6. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>

### **7.1. Суть аудиторського ризику та його складові**

У чому полягає суть аудиту? Аудитор отримує та оцінює аудиторські докази для одержання обґрунтованої впевненості в тому, чи відображають фінансові звіти інформацію справедливо і достовірно. Проте чи може аудитор надати 100% впевненість щодо свого висновку? Ні, оскільки в аудиторській діяльності існує ризик невідповідності аудиторської думки. Під ризиком розуміють можливу небезпеку втрат, зумовлених певними явищами природи чи діяльністю суспільства.

*«Ризик - це подія, яка може статися або не відбутися. У разі здійснення такої події можливі три економічні наслідки: негативний (програш, втрати), нульовий та позитивний (виграш, прибуток)» [1].*

Аудитор цікавиться тими ризиками, які можуть впливати на фінансові звіти.

**Аудиторський ризик або загальний ризик** – це ризик того, що перевіряючи фінансову звітність і здійснивши достатні аудиторські процедури, аудитор може висловити помилкову думку щодо звітності.

Виділяють наступні елементи загального аудиторського ризику [3, 4]:

1) властивий (внутрішньогосподарський, невід’ємний) ризик - здатність до суттєвих перекручень залишку за певним бухгалтерським рахунком, певним класом операцій за умови відсутності відповідних заходів внутрішнього контролю підприємства. Тобто даний ризик являє собою всі можливі ризики, пов’язані з функціонуванням підприємства, ризиковістю його діяльності, тобто це всі помилки, неточності, які можуть бути допущені внаслідок діяльності підприємства ще до початку аудиту;

2) ризик контролю умовно можна розділити на дві складові:

– ризик, пов’язаний із невідповідністю функціонування системи внутрішнього контролю - це ризик неефективності внутрішнього контролю;

– ризик, пов’язаний із невідповідністю функціонування системи бухгалтерського обліку - це ризик неефективності облікової системи підприємства;

**Система бухгалтерського обліку** - це заходи і записи підприємства, з допомогою яких бухгалтерські операції оформлюються в реєстрах бухгалтерського обліку.

**Система внутрішнього контролю** - це всі внутрішні правила та процедури контролю, запроваджені керівництвом для забезпечення стабільного й ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньої господарської політики, збереження та раціонального використання активів, точності і повноти бухгалтерських записів, своєчасної підготовки фінансової інформації, запобігання фальсифікаціям. (кадрова політика і практика, а також порядок розподілу обов’язків; періодичне зіставлення, аналіз і перевірку рахунків [5]).

3) ризик невиявлення помилок полягає у тому, що аудиторські процедури не завжди можуть виявити помилки у залишку на певному рахунку або з певної операції.

Оцінка аудиторського ризику не підлягає точній оцінці, це є питанням професійного судження аудитора, яке він застосовує для оцінки різних факторів.

«Від аудитора вимагається отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, щоб зменшити аудиторський ризик до прийнятно низького рівня і дати змогу аудитору зробити обґрунтований висновок щодо звітності підприємства. Аудитор зменшує аудиторський ризик шляхом розробки та виконання аудиторських процедур для надання достатніх та відповідних аудиторських доказів, щоби бути в змозі формулювати обґрунтовані висновки, на яких базуватиметься аудиторська думка» [2].

*Отже, завдання аудитора – мінімізувати рівень аудиторського ризику до межі суттєвості.*

## **7.2. Методика визначення аудиторського ризику.**

Аудиторський ризик виявляється у зв'язку з тим, що дії аудитора відносно перевірки звітності суб'єктивні. Чим нижчий рівень бажаного ризику для аудитора, тим більше він повинен бути впевненим у тому, що звітність не містить матеріальних помилок пропусків. Нульовий ризик означає впевненість у достовірності інформації. На практиці аудитор не може бути повністю впевненим у достовірності звітності, тому аудиторський ризик завжди перебуває між: 0 і 1 (або 0 та 100%).

При цьому аудитор не може дозволити собі встановлювати високий рівень невиявлення помилок (наприклад, понад 50%) при високих ризиках системи обліку і внутрішнього контролю. У цьому випадку загальний аудиторський ризик буде також: дуже високим, чого допускати не можна, оскільки перевірка вважатиметься такою, що проведена не належним чином.

Спираючись на зарубіжний досвід, допустимою величиною аудиторського ризику є величина в межах від 1 до 5 %. В таблиці 7.1 наведено можливі граничні значення кожної складової аудиторського ризику.

Таблиця 7.1

### **Прийнятні значення рівня аудиторського ризику**

Складові аудиторського ризику	Прийнятні значення, %	
	Мінімум	Максимум
Загальний аудиторський ризик	0,01	0,05
Властивий ризик	0,5	0,8
Ризик засобів внутрішнього контролю	0,01	0,5

Ризик невиявлення	Визначається розрахунковим шляхом	0,1
-------------------	-----------------------------------	-----

Досі не існує єдиної методики розрахунку аудиторського ризику, проте існує найзагальніша модель його визначення:

Аудиторський ризик можна розрахувати за такою моделлю:

$$AR = IR * CK * DR,$$

де AR – загальний аудиторський ризик (величина не може бути вища за допустиму в межах суттєвості, отже, закладається наперед);

IR – властивий ризик (визначається внаслідок оцінки діяльності підприємства);

CK – ризик системи контролю та бухгалтерського обліку (визначається внаслідок оцінки аудитором систем контролю і обліку);

DR – ризик невиявлення (невідомий) 5-10%.

Алгоритм порядку дій при визначенні аудиторського ризику наведено на рис. 7.1



Рис. 7.1 – Алгоритм визначення аудиторського ризику

Сучасний підхід МСА 315 базується на концепції, що аудиторський ризик не просто розраховується математично, а оцінюється через глибоке розуміння суб'єкта господарювання, його ІТ-

середовища та системи внутрішнього контролю. Стандарт вимагає окремої оцінки компонентів ризику на двох рівнях: *рівні фінансової звітності в цілому* та *рівні тверджень* (для класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації).

### 1. Двоетапна структура оцінки ризику суттєвого викривлення (PCB)

Відповідно до МСА 315, аудитор визначає ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень через комбінацію двох чинників:

- **Властивий ризик (Inherent Risk — IR):** Оцінюється шляхом визначення того, наскільки певне твердження є вразливим до викривлень. Для цього аудитор аналізує **чинники властивого ризику**, такі як: складність операцій, суб'єктивність оцінок, невизначеність, зміни в бізнесі або схильність до шахрайства.

- **Ризик контролю (Control Risk — CR):** Оцінюється на основі того, чи здатні контролю клієнта (включаючи загальні ІТ-контролі — ІТGC) вчасно запобігти, виявити або виправити суттєве викривлення. Якщо аудитор не планує тестувати дієвість контролів, ризик контролю оцінюється як *максимальний*.

МСА 315 запроваджує концепцію **спектру властивого ризику**, згідно з якою ризики розподіляються за шкалою від найнижчого до найвищого ступеня залежно від *ймовірності* виникнення помилки та *величини* її потенційного впливу.



Рис. 7.3. Спектр властивого ризику згідно МСА 315

**Значущі ризики (Significant Risks):** Це ризики, які перебувають на самій вершині спектру властивого ризику через свій характер або

високу ймовірність виникнення (наприклад, складні операції з пов'язаними сторонами, ризик шахрайства з визнанням доходу). Для них аудитор зобов'язаний розробити особливі процедури по суті.

**Етапи методики оцінки ризиків за МСА 315:**

1. **Процедури оцінки ризиків:** Запити до управлінського персоналу, аналітичні процедури, спостереження та інспектування.

2. **Розуміння системи внутрішнього контролю:** Оцінка 5 взаємопов'язаних компонентів СВК (контрольне середовище, процес оцінки ризиків самим суб'єктом, інформаційні системи/ІТ, контрольні заходи та моніторинг).

3. **Ідентифікація ризиків:** Визначення того, які саме рахунки, класи операцій чи розкриття інформації потенційно можуть містити суттєві помилки.

4. **Оцінка ризиків (Професійне судження):** Визначення місця кожного ризику на *спектрі властивого ризику* для моделювання подальших аудиторських процедур (визначення характеру, часу та обсягу перевірок).

азок тестування системи внутрішнього контролю щодо обліку ТМЦ наведено в таблиці 7.2.

Таким чином основна мета аудитора при оцінці ефективності системи внутрішнього контролю та системи бухгалтерського обліку - переконатися в тому, що система внутрішнього контролю здатна запобігати появі помилок та викривлень у бухгалтерському обліку і бухгалтерської звітності, а також в її здатності виявити і виправити спотворення.

Таблиця 7.2

Тестування системи внутрішнього контролю щодо обліку ТМЦ

[10]

№ п/п	Напрями і питання контролю	Відповідь	Примітка
1	Чи створені умови, що забезпечують збереження ТМЦ?	Так	
2	Чи визначений в організації коло осіб, відповідальних за схоронність, прийому, відпустки ТМЦ та оформлення цих операцій?	Так	
3	Проводяться інвентаризації ТМЦ, коли і скільки разів?	Немає	
4	Проводяться перевірки повноти та своєчасності оприбуткування ТМЦ?	Так	
5	Чи здійснюється контроль за нормами витрати матеріалів на виробництві?	Так	
6	Виявляються чи особи, винні у перевитраті сировини і матеріалів?	Так	
7	Чи перевіряється обґрунтованість витрачання ТМЦ?	Так	
Висновок	Система внутрішнього контролю за обліком матеріально-виробничих запасів на підприємстві має високу надійність		

Ризик невиявлення визначається за наступною формулою:

$$DR=AR/(IR*CR)$$

Ризик невиявлення неможливо зменшити до нуля, оскільки аудитор не може перевірити весь клас операцій, всі залишки на рахунках або розкриття всієї інформації. Крім того, аудитор може обрати невідповідну аудиторську процедуру, неправильно застосувати відповідну аудиторську процедуру або неправильно тлумачити результати аудиторської перевірки.

*«Отеж, чим більший ризик суттєвого викривлення (контролю) існує на думку аудитора, тим менший ризик невиявлення можна прийняти. І навпаки, чим менший ризик суттєвого викривлення існує на думку аудитора, тим більший ризик невиявлення можна прийняти» [6].*

Проте модель обчислення аудиторського ризику є недосконалою і має суб'єктивний характер. Тому здебільшого використовується не кількісна оцінка, а судження (таблиця 7.4). Багато фірм взагалі не роблять спроб застосовувати числові значення для визначення рівнів ризику і просто визначають їх як "високий", "середній", "низький" тощо.

Таблиця 7.4

Визначення аудиторського ризику на основі наявності доказів [2]

Аудиторський ризик	Внутрішній ризик	Ризик контролю	Ризик невиявлення	Кількість доказів
Високий	низький	низький	Високий	Високий
середній	низький	низький	середній	середній
низький	Високий	Високий	низький	Високий
середній	середній	середній	середній	середній
Високий	низький	середній	середній	середній

### 7.3. Суттєвість та взаємозв'язок аудиторської перевірки з ризиком

Аудитор не повинен, не може і ніколи не перевіряє усієї діяльності підприємства чи всієї його фінансової звітності з точністю до гривні.

Аудиторська перевірка фінансових звітів має на меті встановити, чи складені вони **в усіх суттєвих аспектах**. Тому в аудиторському звіті зазначається подібно: «На нашу думку, вказана вище фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах правильно і у відповідності до загальноприйнятих стандартів аудиту представляє фінансовий стан корпорації...»

«Оцінка суттєвості є предметом професійного судження. Аудитори не тільки обумовлюють із замовником розмір суттєвості, а й включають її до договору, забезпечуючи свою мінімальну відповідальність перед клієнтом і даючи собі право проводити вибірку перевірки» [7].

**Суттєвою** є інформація, пропуск чи викривлення якої може вплинути на економічне рішення користувачів, що приймаються на підставі показників фінансової звітності.

**Аудитор планує суттєвість з метою** [7]:

- розрахувати граничний рівень сумарної помилки, яку можливо допустити у фінансовій звітності, щоб вона продовжувала залишатися достовірною;
- визначити обсяг аудиторської перевірки, задавши розмір вибірки.

«Рівень суттєвості для всіх статей балансу є єдиним. Для його розрахунку необхідно визначити базову величину та процент від неї, який відповідатиме величині максимальної допустимої помилки (наприклад, 10% від обсягу доходу, 5% від прибутку). Вибираючи базову величину, необхідно керуватися її значністю для користувачів фінансової звітності і відносною стабільністю вибраного показника» [7].

**Значимість** - це ступінь впливу показника на рішення користувача.

Між вибраним рівнем суттєвості і ризиком проведення аудиторської перевірки існує зворотній зв'язок (рис. 7.3). Так, якщо аудитор вважатиме за необхідне знизити рівень суттєвості, то аудиторський ризик збільшиться.

«Необхідно розглянути всі виявлені помилки, чи суттєво вони впливають на звітність. З цією метою можна скласти список усіх знайдених помилок, які впливають на оцінку статей звітності, і розраховано їхній сукупний вплив на актив, пасив та звіт про фінансові результати. У разі перевищення межі суттєвості достовірність і об'єктивність фінансової звітності замовника можна поставити під сумнів» [7].

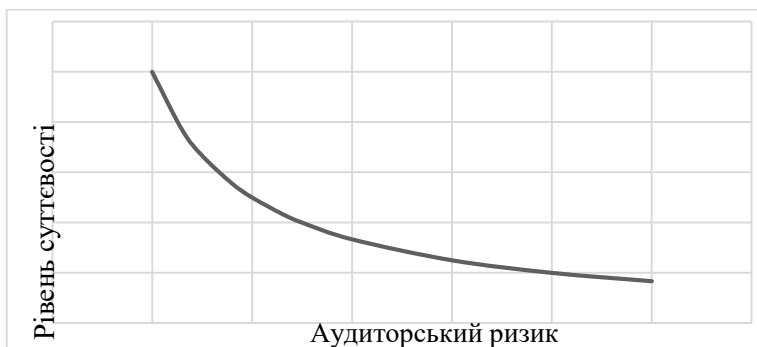


Рис. 7.3. – Графік залежності між рівнем суттєвості та аудиторським ризиком

Однак, слід аналізувати як кількісні, так і якісні показники помилок. Наприклад, порушення вимог законодавства внаслідок накладання санкцій може призвести до значного погіршення фінансового становища. Тому незважаючи на незначимість таких помилок, їх слід вказати у аудиторському звіті.

Аудиторські компанії зазвичай для розрахунку суттєвості використовують таблицю або оформлюють спеціальну записку.

Розглянемо деякі способи розрахунку показника суттєвості, а саме: за методом найменшого значення та за методом середнього значення. Для початку заповнюємо дані таблиці 7.6 на основі звітності підприємства.

Таблиця 7.6

Розрахунок значення суттєвості помилок

Найменування базового показника	Значення базового показника фінансової звітності підприємства, тис. грн.	Частка, %	Значення, яке застосовується для знаходження рівня суттєвості, тис. грн.
1. Балансовий прибуток	75068	5	3753,40
2. Валовий обсяг продажу без ПДВ	176998	2	3539,96
3. Валюта балансу	125200	2	2504,00
4. Власний капітал	89000	5	4450,00
5. Загальні витрати підприємства	101930	5	5096,5

**Метод найменшого значення:** рівень суттєвості для проведення аудиту становить 2504 тис. грн.

**Метод середнього значення:**

1) Визначаємо середньоарифметичне значення рівня суттєвості:

$(3753,40 + 3539,96 + 2504,00 + 4450,00 + 5096,5) / 5 = 3868,77$  тис. грн.

2) Показники, які використовуються при розрахунку рівня суттєвості не повинні відрізнятись від їх середнього значення більше ніж на 20%.

Розраховуємо відхилення значення рівня суттєвості від середнього:

$$(3753,40 - 3868,77) / 3868,77 \times 100\% = -2,98\%$$

$$(3539,96 - 3868,77) / 3868,77 \times 100\% = -8,50\%$$

$$(2504,00 - 3868,77) / 3868,77 \times 100\% = -35,27\%$$

$$(4450,00 - 3868,77) / 3868,77 \times 100\% = 15,02\%$$

$$(5096,50 - 3868,77) / 3868,77 \times 100\% = 31,73\%$$

3) Розраховуємо рівень суттєвості:

$$(3753,40 + 3539,96 + 4450) / 3 = 3914,45 \text{ тис. грн. (3915 тис. грн.)}$$

#### 7.4. Поняття аудиторської вибірки

«Застосування аудиторських процедур до менше ніж 100% (тобто лише частини) облікових записів (елементів вибірки) називається **аудиторська вибірка**» [8].

«Аудитор, приймаючи рішення про проведення вибіркового дослідження, повинен врахувати:

– головну мету перевірки та чи можна її здійснити, застосовуючи вибірку;

– відносну ефективність різних методів і прийомів аудиту;

– характер неточностей і помилок, які можуть міститись у звітності, та яка ймовірність їх виявлення шляхом вибіркового дослідження інформації.

Вибіркова перевірка може здійснюватись на основі застосування двох підходів» [8]:

1) **статистичної вибірки** – елементи перевірки обираються випадково;

2) **вибірки з використанням професійного судження.**

Вибіркова перевірка повинна відображати всі основні властивості генеральної сукупності. Під генеральною сукупністю даних мають на увазі набір інформації, з якого доцільно зробити аудиторську вибірку. Наприклад, якщо метою аудиту є перевірка необґрунтованого завищення дебіторської заборгованості, то генеральною сукупністю даних може бути перелік усіх дебіторів. Окремі дані генеральної сукупності вважаються елементами вибірки.

Вибірка елементів із генеральної сукупності може бути здійснена різноманітними методами.

«Ефективність аудиторської перевірки можна підвищити, якщо аудитор проводитиме стратифікацію генеральної сукупності поділом (шаруванні). Мета стратифікації полягає у зменшенні варіативності статей у межах кожного стратуму, а отже, у зменшенні обсягу вибірки. Субсукупності треба ретельно визначити, щоб кожен елемент вибірки належав тільки до одного стратуму» [2].

**«Ризик вибірки** - це ймовірність того, що аудиторський висновок, підготовлений на засадах вибіркового дослідження, може відрізнятись від висновку, який було б зроблено після суцільної перевірки з використанням тих самих аналітичних процедур» [8].

«Обсяг аудиторської вибірки безпосередньо залежить від ризику вибіркової перевірки, який приймає аудитор. Чим нижчий ризик, який визначає аудитор, тим більший обсяг вибірки» [5].

Виявивши похибки, аудитор повинен розглянути безпосередній вплив виявлених похибок на фінансові звіти.

**Допустима помилка (допустима норма відхилення)** - це максимальне значення помилки в сукупності даних під час прийняття рішення про ефективність вибіркової перевірки.

Допустима помилка визначається на етапі планування та під час здійснення аудитором процедур перевірки і є складовою частиною істотності. Чим менша допустима помилка, тим більший обсяг вибірки треба аналізувати.

Для процедур по суті допустима похибка є допустимим викривленням і становить загальну суму, меншу або рівну попередній аудиторській оцінці суттєвості, яка використовується для окремих залишків на рахунках, що перевіряються.

Перевіривши кожний елемент вибірки, аудитор повинен:

- зробити аналіз усіх виявлених помилок;
- порівняти помилки, виявлені вибірковою перевіркою, з генеральною сукупністю показників і з встановленим допустимим розміром;
- переглянути ризики вибіркової перевірки (якщо сумарні показники помилки більші за допустимий рівень).

## **7.5. Вибір методів і прийомів аудиторської перевірки**

**Завдання аудиту** - збирання достовірної вихідної інформації про фінансово - господарську діяльність суб'єкта господарювання і формування на цій основі висновків про його реальний фінансовий стан

Для цього застосовуються наступні методи та прийоми:

**1) Метод опитування** передбачає отримання письмової або усної інформації з питань аудиторської перевірки від працівників господарюючого суб'єкта.

**2) Метод інспекції** передбачає перевірку фізичної наявності матеріальних активів, необхідність їх для господарської діяльності.

**3) Письмове запитання** може надсилатися до третіх осіб (банку, дебіторів, кредиторів) з проханням відповісти на запит аудитора.

**4) Метод аналітичного огляду** - аудитор визначає перспективи діяльності підприємства за результатами роботи інших підприємств цієї галузі, конкурентів тощо.

**5) Аналітична перевірка** фінансової інформації здійснюється для визначення взаємозв'язку економічних показників і виявлення незвичайних відхилень, розрахунків і економічних коефіцієнтів для оцінювання фінансового стану. Аналітичні процедури визначають аналіз показників у динаміці порівняно з планом, з аналітичними показниками іншого підприємства, яке функціонує в подібних умовах.

**6) Вибіркове обстеження** - проведення самостійних аудиторських процедур для одержання в достатньому обсязі аудиторських свідчень, на підприємстві яких складається аудиторський висновок про достовірність фінансової звітності.

**7) Огляд** дає можливість визначити, виходячи з принципу суттєвості, чи складена фінансова звітність відповідно до діючого порядку, чи відповідає вона фактичному стану справ на підприємстві, чи розкриті всі питання належним чином, чи відповідає фінансова звітність вимогам закону та іншим нормативним актам.

**8) Прийом анкетування** - полягає в отриманні від працівників та третіх осіб відповідей на заздалегідь сформульовані запитання.

**9) Прийом тестування**, завдяки якому аудитор сам відповідає на певний перелік питань на кожному етапі аудиторської перевірки або по кожному об'єкту аудиту.

У практичній діяльності аудит повинен вирішувати самостійно, які конкретно способи і прийоми доцільно застосовувати. Вибір процедури перевірки, методів і рівня їх використання покладається на професійний досвід аудитора.

## ТЕМА 8. АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ ТА РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ АУДИТОРА

### *Питання до розгляду*

- 8.1. Поняття аудиторських доказів
- 8.2. Джерела аудиторських доказів
- 8.3. Процедури та прийоми отримання аудиторських доказів
- 8.4. Поняття робочих документів аудитора.
- 8.5. Структура та класифікація робочих документів аудитора
- 8.6. Вимоги до зберігання і використання робочих документів аудитора

### *Нормативно-правове забезпечення та література:*

1. МСА 500 «Аудиторські докази»
2. МСА 230 «Документація»
3. Міжнародний стандарт контролю якості 1

### **6.1. Поняття аудиторських доказів, джерела їх отримання**

На підставі чого аудитор висловить свою думку про правдивість звітності? Він потребує певної інформації, яка і становить докази думки аудитора

*Аудиторський доказ - це інформація, отримана аудитором під час перевірки, на якій ґрунтується аудиторська думка.*

До аудиторських доказів належать первинні документи та облікові записи, які є основою для складання фінансових звітів, а також інформація з інших джерел. Згідно МСА аудитор повинен отримати таку кількість аудиторських доказів, яка дала б можливість зробити необхідні висновки.

МСА 500 «Аудиторські докази» вимагає, щоб докази були переконливими.

На переконливість доказів впливають:

- достовірність;
- достатність;
- своєчасність [1] (рис.8.1).



Рис.8.1. Характеристики переконливості аудиторських доказів

«Приймаючи рішення про вибір аудиторських доказів слід враховувати їх вартість і якість. Кількість доказів залежить від їхньої якості. Однак просте збільшення кількості доказів їхньої якості не поліпшує» [4].

Аудитор повинен комплексно оцінити достатність та відповідність доказів для обґрунтування тверджень фінансової звітності (показників фінансової звітності).

Твердження фінансової звітності це твердження керівництва, висловлені усно чи втілені у фінансовій звітності. Вони можуть бути поділені на такі категорії (рис.8.2)

#### наявність

- актив чи пасив є на конкретну дату

#### права й обов'язки

- актив чи пасив відображає стан підприємства на певну дату

#### факт події

- здійснена операція чи подія, пов'язана з підприємством у конкретний період

#### повнота

- немає не відображених в обліку активів, насипів, операцій чи подій або інших нерозкритих позицій

#### оцінка

- оцінка активів і пасивів зроблена правильно, і вони відображені в усіх статтях в обліку за правильною вартістю

#### вимір

- операція чи інша подія в повному обсязі відображена в обліку, а надходження й видатки відображені у відповідному періоді

#### представлення і розкриття

- позиція фінансової звітності розкрита, класифікована й описана за правилами її підготовки

Рис.8.2. Твердження (показники) фінансової звітності згідно МСА 500

## 8.2. Джерела аудиторських доказів

- дані первинних документів і звітів, у яких відображається основна інформація про господарські операції;
- облікові реєстри, де нагромаджується й узагальнюється інформація зі звітів та прикладених до них первинних документів з погляду їх економічного змісту;
- Головна книга, де відображаються залишки на початок і кінець звітного періоду й обороти за дебетом і кредитом відповідних рахунків;
- форми фінансової звітності;
- інвентаризаційні матеріали (описи, порівнювальні відомості, розрахунки природного убутку);
- розрахунки, декларації, кошториси, калькуляції, договори, контракти, засновницькі документи, статут, накази, розпорядження, бізнес-плани;
- оперативна, статистична, податкова звітність;
- матеріали перевірок і ревізій, проведених органами податкової служби, державної контрольно-ревізійної служби, статистики, банків та ін.;

■ матеріали внутрішньогосподарського контролю (внутрішнього аудиту);

■ дані документального і фактичного контролю, перевірок, лабораторних аналізів, контрольних вимірювань, проведених за участю аудиторів;

• письмові та усні заяви, пояснювальні й доповідні записки матеріально відповідальних осіб, суб'єктів підприємницької діяльності, замовників тощо.

### **8.3. Процедури та прийоми отримання аудиторських доказів.**

*Процедура* – набір інструкцій про особливості збору доказів різних видів на кожному етапі аудиту.

Найважливіше рішення, яке слід прийняти аудитору, стосується обсягу аудиторських доказів. Це робиться тому, що аналіз і оцінка всіх можливих доказів підвищили б вартість аудиту до неймовірної величини [4].

Для прийняття рішення про те, які докази необхідні аудитору, слід відповісти на 4 питання:

- 1) які аудиторські процедури використати;
- 2) який об'єм вибірки по кожній процедурі;
- 3) який елемент обрати із сукупності;
- 4) коли виконувати процедуру

Що саме слід враховувати при відповіді на ці питання представлено на рис.8.3

МСА 500 «Аудиторські докази» встановлює такі процедури отримання доказів (табл.8.1).

Аудиторські докази одержують внаслідок поєднання тестів систем контролю та процедур перевірки на суттєвість. За деяких обставин докази можна одержати тільки в результаті перевірки на суттєвість.

Які процедури вибирати	Об'єм вибірки	який елемент обрати із сукупності	вибір часу застосування аудиторських процедур
<ul style="list-style-type: none"> <li>Є різні групи процедур (організаційні, нормативно-правові, аналітичні, розрахункові, логічні; порівняльно-зіставні). Аудитор використовує одночасно декілька типів процедур, які є обов'язковими для додержання вимог міжнародних стандартів і отримання обґрунтованих доказів</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>За допомогою аудиторських процедур можна видозмінювати об'єм вибірки. З тисяч операцій вибирати сотні.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Аудитор обирає спосіб визначення вибірки: певний період; найбільші суми; - випадково;- на власний розсуд; комбінація методів.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>так як аудиторська перевірка обмежена в часі, необхідно чітко знати які процедури коли можуть використовуватись</li> </ul>

Рис.8.3 – Використання аудиторських процедур

**Тести контролю** - це тести, що проводяться з метою отримання аудиторських доказів щодо відповідності та ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

**Процедури по сумі** - це перевірки, виконані для отримання аудиторських доказів із метою виявлення суттєвих викривлень у фінансових звітах.

#### 8.4. Поняття робочих документів аудитора

Суть документування процесу аудиту, зміст робочих документів, володіння та порядок зберігання викладені в МСА 230 «Документація»

Термін «документація» означає матеріали (робочі документи), які підготовлені аудитором (і для аудитора) або одержані ним у зв'язку з проведенням аудиторської перевірки, та зберігаються в нього.

Робочі документи повинні містити

- найменування документу;
- найменування господарюючого суб'єкта-клієнта;
- період, за який проводився аудит;
- дата застосування прийому чи способу аудиту або складання документу

- зміст документу
- Підписи осіб, які склали документ.

Таблиця 8.1

## Процедури отримання доказів

Процедура	Зміст процедури
Перевірка записів або документів	Перевірка складається з вивчення записів або документів як внутрішніх, так і зовнішніх, що зберігаються на папері, електронних та інших носіях інформації.
Перевірка матеріальних активів	Перевірка матеріальних активів полягає в фізичній перевірці активів. Перевірка матеріальних активів може надати достовірні аудиторські докази щодо їх існування, але не обов'язково докази прав та зобов'язань чи оцінки вартості активів. Перевірка окремих статей запасів, як правило, супроводжує спостереження за інвентаризацією.
Спостереження	Спостереження охоплює нагляд за процесом або процедурою, що виконуються іншими особами, наприклад, спостереження аудитора за здійсненням інвентаризації запасів персоналом суб'єкта господарювання або виконанням заходів контролю.
Запити	Запит - це процес звернення за інформацією, як фінансовою, так і нефінансовою, до обізнаних осіб суб'єкта господарювання або поза його межами. Запит - це аудиторська процедура, яка широко застосовується в ході аудиторської перевірки та часто доповнює виконання інших аудиторських процедур. Запити можуть бути різного роду: від офіційних письмових запитів до неофіційних усних запитів.
Підтвердження	Підтвердження, які є особливим типом запитів, - це процес отримання інформації щодо пояснень управлінського персоналу чи існуючих умов безпосередньо від третіх сторін.
Перерахування	Перерахування полягає в перевірці арифметичної точності документів чи записів.
Повторне виконання	Повторне виконання полягає в незалежному виконанні аудитором процедур чи заходів контролю, які початково виконувалися як частина системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, або вручну або з застосуванням комп'ютеризованих методів аудиту
Аналітичні процедури	Аналітичні процедури складаються з оцінювання фінансової інформації шляхом дослідження важливих зв'язків між: фінансовими і нефінансовими даними. Аналітичні процедури охоплюють також подальше вивчення визначених відхилень та зв'язків, які суперечать іншій релевантній інформації або відрізняються від прогнозованих сум

Наприклад, робочий документ з перевірки ПДВ наведено в табл. 8.2

**Таблиця 8.2**

«\_\_» \_\_\_\_\_ 2020 р

Перевірка податкових зобов'язань з ПДВ за 2019 рік  
На ПП «Світанок»

Місяць	за даними підприємства		За даними аудиту		Відхилення	
	За ставкою 20%		За ставкою 20%			

	Обсяг реалізації без ПДВ	Сума ПДВ	За ставкою 0%	Обсяг реалізації без ПДВ	Сума ПДВ	За ставкою 0%	Сума ПЗ	Реалізація за ставкою 0%
1	2	3	4	5	$6=5*0,2$	7	$8=5-2$	$9=7-4$
...								

Склав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

Документальне оформлення аудиторської перевірки складається з двох видів документації

- робочої
- підсумкової.

Згідно МСА аудитор зобов'язаний вести документацію, яка стосується прийнятих рішень за результатами аудиторської перевірки і буде покладена в основу звіту незалежного аудитора.

**Робоча документація** - це записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки. У ній міститься інформація, яка, на думку аудитора, є важливою і повинна підтвердити положення та пропозиції звіту незалежного аудитора.

**Підсумкова документація** складається за результатами аудиту і містить думку аудитора стосовного тих питань, які підлягали аудиту. Підсумкова документація передається замовникові перевірки. Звіт незалежного аудитора є обов'язковим компонентом підсумкової документації.

Склад і кількість аудиторських документів визначає аудитор у кожному конкретному випадку. Аудиторські документи повинні відповідати таким вимогам:

- містити достатньо повну і детальну інформацію, щоб інший аудитор, який не брав участі в перевірці, мав змогу скласти чітке уявлення про виконану роботу і підтвердити висновки цієї перевірки;
- при складанні робочих документів аудитор повинен враховувати не лише інформацію, що стосується звітного періоду, а й дані минулих періодів (наприклад, сальдо за рахунками на кінець попереднього періоду), а також інформацію, отриману після складання бухгалтерської звітності, про події, що сталися після завершення звітного періоду і можуть істотно вплинути на діяльність або фінансовий стан підприємства;
- документи повинні відображати найбільш істотні моменти, стосовно яких аудитор повинен висловлювати свою думку, охоплювати

найважливіші напрями перевірки та завдання, поставлені й вирішені аудитором;

- дозволяти оцінити фінансову звітність згідно зі встановленими критеріями містити інформацію, необхідну або корисну для наступних аудиторських перевірок;
- відображати стан та оцінку системи внутрішнього контролю на підприємстві та ступінь довіри до неї;
- фіксувати проведені аудитором процедури з перевірки та оцінювання системи бухгалтерського обліку клієнта, дотримання прийнятої (встановленої) облікової політики та відповідність бухгалтерського обліку на підприємстві встановленим принципам, стандартам, вимогам та законам;
- повинні бути складені чітко та розбірливо;
- скорочення та умовні позначення повинні бути пояснені на початку папки робочих документів;
- необхідно обов'язково вказувати місце та дату складання документа, прізвище аудитора та його підпис, номер документа, порядковий номер сторінки в робочій документації;
- повинні бути вказані джерела інформації та дані про походження наведених документів, що фіксують фінансово-господарську діяльність підприємства, а також про виконані аудиторські процедури.

## **8.5. Структура та класифікація робочих документів аудитора.**

До складу робочих документів, як правило, входять:

- інформація щодо правової форми та організаційної структури суб'єкта господарювання;
- копії важливих юридичних документів, угод, протоколів або витяги з них;
- інформація щодо галузі промисловості, економічного та законодавчого середовища, в якому діє суб'єкт господарювання;
- докази процесу планування, серед них програми аудиту та будь-які зміни до них;
- докази розуміння аудитором систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю;
- докази оцінки властивого ризику, ризику контролю та будь-які зміни цих оцінок;
- докази розгляду аудитором роботи внутрішнього аудиту і його висновки;

- аналіз операцій і залишків;
- аналіз важливих показників і тенденцій;
- записи про характер, час та обсяг виконаних аудиторських процедур і їх результати;
- докази нагляду за роботою асистентів її перевірки;
- інформація про час і виконавців аудиторських процедур;
- докладна інформація про процедури, застосовані до компонентів, фінансові звіти, які перевіряє інший аудитор;
- копії протоколів спілкування та листування з аудиторами, експертами та іншими третіми сторонами;
- копії листів або записок із питань аудиту, повідомлених або обговорених із суб'єктом господарювання, зокрема умови, завдання й суттєві недоліки внутрішнього контролю;
- листи з поясненнями управлінського персоналу, одержані від суб'єкта господарювання;
- висновки аудитора про суттєві аспекти аудиторської перевірки, виявлені за допомогою процедур, включаючи те, як були враховані винятки чи не звичайні події;
- копії фінансових звітів та аудиторського висновку.

Робочі документи використовуються аудиторськими фірмами з метою планування аудиторської перевірки та контролю за якістю проведеної перевірки

Класифікація робочих документів наведена в табл. 8.3.

## 8.6. Вимоги до зберігання і використання робочих документів аудитора

Робочі документи є власністю аудиторів і аудиторських фірм. Форма робочих документів затверджується внутрішньофірмовими стандартами. Ці стандарти перевіряються фахівцями в процесі контролю якості аудиторських послуг

**Таблиця 8.3**

**Класифікація робочих документів**

1	Час ведення і використання	Тривалого використання (постійні файли) Нетривалого використання
2	Спосіб і джерела отримання	Від третіх осіб Від підприємства-клієнта Складені аудитором
3	Характер інформації	Правового характеру Про керівництво і персонал Про систему внутрішнього контролю Про систему бухгалтерського обліку Документи оцінки аудиторського ризику

		Кореспонденція аудитора Пропозиції та рекомендації та ін
4	Призначення	Оглядові Інформативні Підтверджуючі Розрахункові Порівняльні Аналітичні
5	Строки складання	Документи підготовчого періоду Документи робочого періоду Документи завершального етапу аудиту

Після перевірки робочі документи залишаються в аудитора. Він має право складати довідки на підставі витягів із них. Але його право власності обмежене етичними нормами та забезпеченням конфіденційності інформації. Робочі документи аудитора не можуть використовуватися як частина фінансової документації клієнта або її заміна.

Робочі документи не можна вимагати або вилучати в аудитора, за винятком випадків, передбачених законодавством: у разі порушення проти аудиторської фірми кримінальної справи.

Аудитор повинен забезпечити надійне зберігання робочих документів, для цього в аудиторській фірмі мають бути розміщені сейфи.

Після завершення аудиту формується *аудиторський файл*, який складається з постійних і тимчасових файлів по кожному клієнту. Згідно Міжнародного стандарту контролю якості 1, достатнім строком для формування аудиторського файлу є 60 днів від дати аудиторського висновку.

*Постійний файл* – це інформація про клієнта, яка не втрачає своєї цінності з роками (установчі документи, організаційна структура, договори)

*Поточний файл* – містить інформацію про клієнта і робочі документи, які мають відношення до періоду, що перевірявся (план і програма аудиту, пробний баланс, коригуючі проводки, допоміжні таблиці і записи).

Аудиторський файл підлягає перевірці в процесі контролю якості аудиторських послуг з боку Інспекції з контролю якості та АПУ.

Після завершення аудиту мінімум один примірник усієї підсумкової документації (звіт незалежного аудитора) залишається в аудитора (аудиторській фірмі). Термін зберігання аудиторського файлу визначається як практикою аудиторської діяльності, так і терміном позовної давності (порушення справи проти аудитора), а також іншими міркуваннями. Згідно Міжнародного стандарту контролю якості 1,

період зберігання становить не менше п'яти років від дати звіту незалежного аудитора.

## ТЕМА 9. ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

### *Питання до розгляду:*

- 9.1. Аудиторський звіт: сутність поняття та його нормативно-правове забезпечення.
- 9.2. Види аудиторських звітів та їх зміст відповідно до МСА.
- 9.3. Структура аудиторського звіту, порядок його складання та подання.
- 9.4. Події після дати балансу та їх вплив на аудиторський звіт.
- 9.5. Основні вимоги до складання і подання аудиторського звіту

### *Нормативно-правове забезпечення та література:*

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
2. МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»;
3. МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»;
4. МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»

### **9.1. Аудиторський звіт: сутність поняття та його нормативно-правове забезпечення.**

Завершальним етапом проведення аудиту є оформлення та узагальнення результатів аудиторської перевірки. Аудитор повинен надати замовнику підсумковий документ, який складається з дотриманням встановлених норм та стандартів і має містити підтвердження або аргументовану відмову від підтвердження достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству фінансової звітності підприємства-клієнта [3].

Відповідно до ст. 1 ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», **аудиторський звіт** – це документ, підготовлений суб'єктом аудиторської діяльності за результатами аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) відповідно до міжнародних стандартів аудиту та вимог цього Закону [6].

Аудиторський звіт є це обов'язковим документом, що складається за результатами проведеного аудиту, де аудитор висловлює свою думку щодо фінансової звітності, її компонентів чи інших завдань.

В даній темі ми розглядаємо вимоги до звіту незалежного аудитора за результатами аудиту фінансової звітності. За результатами

аудиту фінансової звітності аудитор повинен сформулювати думку щодо того, чи фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування [7]

Також до аудиторського звіту, якщо це зазначено в договорі, додається деталізований звіт аудитора, що містить розписану інформацію про усі процедури, які були проведені аудитором під час перевірки, про помилки, які були виявлені, а також рекомендації, щодо їх усунення. Його назва затверджується аудиторською фірмою.

У звіті аудитор формулює думку щодо того, чи складена фінансова звітність відповідає концептуальній основі, яка застосовується при складанні фінансової звітності. Концептуальними основами можуть бути закони та інші нормативно-правові акти, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, внутрішні вимоги та положення суб'єктів господарювання, інші джерела [3].

Вимоги до складання аудиторського звіту регламентуються рядом МСА, основними з яких є:

- МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»;
- МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»;
- МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»;
- МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність»;
- МСА 800 «Особливі міркування – аудит фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення»;
- МСА 805 «Особливі міркування – аудит окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту»;
- МСА 810 «Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності».

Міжнародні стандарти описують не лише вимоги до звіту аудитора, але й наводять зразки аудиторських звітів в залежності від виду звітності, яка перевіряється, вимог національного законодавства та додаткових завдань, що стоять перед аудиторами при аудиті фінансової звітності.

## **9.2. Види аудиторських звітів та їх зміст відповідно до МСА.**

Аудиторський звіт, складений за результатами аудиту, може бути різних видів в залежності від результатів аудиту. Класифікація

аудиторських звітів, прийнята у міжнародній практиці подана на рис. 2.1.

Відповідно до МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» аудиторські звіти, залежно від висловленого в них аудитором судження про фінансову звітність клієнта, поділяються на дві категорії:

1) немодифікований (безумовно-позитивний аудиторський звіт складається відповідно до вимог МСА 700;

2) модифікований аудиторський звіт, складається відповідно до вимог МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора» (рис.9.1).



**Рис. 9.1 – Види звітів незалежного аудитора**

**1. Звіт, що містить безумовно-позитивну думку** складається у разі, якщо, на думку аудитора (аудиторів), дотримано таких умов:

–аудитором отримано на підприємстві або поза ним всю інформацію й пояснення, потрібні для цілей аудиторської перевірки;

–наявна інформація є достатньою для відображення реального стану підприємства, що перевіряється;

–наявні адекватні дані з усіх питань, суттєвих з погляду достовірності та повноти змісту інформації;

–фінансову звітність складено згідно з прийнятою на підприємстві системою бухгалтерського обліку за встановленою формою, яка відповідає законодавчим і нормативним вимогам (тобто концептуальній основі);

– у фінансовій звітності використано достовірні облікові дані, які не мають протиріч.

Тобто не модифікована (безумовно-позитивна думка) висловлюється аудитором якщо він дійшов висновку про те, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до концептуальної основи фінансової звітності.

Аудитор не має права висловити безумовно-позитивну думку, якщо є будь-яка з наведених нижче обставин, вплив яких на фінансові звіти, на думку аудитора, є або може бути суттєвим:

а) обмеження обсягу роботи аудитора, що може призвести до висловлення умовно-позитивної думки або до відмови від висловлення думки;

б) незгода з управлінським персоналом щодо прийнятності обраної облікової політики, методу її застосування або відповідності розкриття інформації у фінансовому звіті, що може призвести до висловлення умовно-позитивної думки або негативної думки.

Позитивний аудиторський звіт повинен містити такі формулювання: "справедливо та достовірно відображає", "відповідає вимогам", "належним чином", "дає достовірне й дійсне уявлення", "знаходиться у відповідності з" тощо.

МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора» встановлює стандарти та надає рекомендації щодо модифікованих аудиторських звітів.

**Модифіковані думки аудиторів у звіті** – це всі висновки про фінансову звітність клієнта, структура яких відрізняється від структури безумовно-позитивних звітів.

До модифікованих аудиторських звітів належать:

- думка із застереженням;
- негативна думка;
- відмова від висловлення думки.

Такі звіти надаються при наявності наступних обставин:

- невпевненість;
- незгода.

**Причинами невпевненості є:**

- обмеження в обсязі аудиторської роботи у зв'язку з тим, що аудитор не може одержати всю необхідну інформацію й пояснення або не має можливості виконати всі необхідні аудиторські процедури;
- ситуаційні обставини, невпевненість у правильності висновку щодо даної ситуації (довгостроковий контракт, спірна ситуація) [4].

**Причини незгоди:**

- неприйнятність систем або методів обліку;

- розходження у судженнях стосовно відповідності фактів або сум у фінансовій звітності даного обліку;
- незгода із ступенем та способом відображення фактів в обліку та звітності;
- невідповідність проведення або оформлення операцій законодавству й іншим вимогам [4].

Наявність будь-якого ступеня невпевненості або незгоди є підставою для відмови від безумовно-позитивного висловлення думки. В подальшому вибір виду звіту залежить від ступеня невпевненості або незгоди: нефундаментальний або фундаментальний.

**1. Думка із застереженням** надається, коли аудитор:

- отримав достатні і прийнятні аудиторські докази, але робить висновок, що виявлені викривлення є суттєвими, проте не всеохоплюючими для фінансової звітності;
- не має змоги отримати достатні і прийнятні аудиторські докази для обґрунтування думки, проте робить висновок, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути суттєвим, проте не всеохоплюючим.

Умовно-позитивну думку слід висловлювати так: "за винятком впливу питання, якого стосується модифікація".

**2. Негативна думка висловлюється у звіті**, коли незгода є фундаментальною, тобто суттєвою та всеохоплюючою. Тобто у тому випадку, коли вплив чинників на фінансову інформацію, що викликали непевність чи незгоду, є настільки значним, що може суттєво спотворювати дійсний стан справ на підприємстві, яке перевіряється.

Основна відмінність умовно-позитивного звіту від негативного полягає у невідповідності розкриття інформації у фінансових звітах концептуальній основі.

Під час складання негативного звіту використовують формулювання: "не відповідає вимогам", "не дає достовірного уявлення", "спотворює дійсний стан справ", "суперечить" тощо.

**3. Відмова від висловлення думки** оформляється у разі неможливості на підставі отриманої інформації (доказів) сформулювати думку про фінансову звітність підприємства, тобто коли обмеження обсягів перевірки досить суттєві та всеохоплюючі. Аудиторський звіт в цьому разі повинен містити опис обмежень та можливі коригування фінансових звітів, які б могли виявитись необхідними за відсутності обмеження.

Якщо аудитор висловлює думку іншу, ніж безумовно-позитивну, він повинен чітко описати та обґрунтувати в аудиторському звіті всі

причини, і по-можливості, дати кількісний опис можливого їх впливу на фінансову звітність.

Відповідність аудиторських звітів обставинам, які можуть модифікувати думку аудитора представлена в таблиці 9.1 [2].

Таблиця 9.1

Відповідність аудиторських звітів обставинам, які можуть модифікувати думку аудитора

Обставини	Безумовно-позитивна думка за МСА 700	Модифікація за МСА 705		
		Думка із застереженням	Негативна думка	Відмова від висловлення думки
Фінансова звітність складена відповідно до загальноприйнятих бухгалтерських стандартів, аудит здійснений відповідно до загальноприйнятих стандартів аудиту	+			
Фінансова звітність має відхилення від загальноприйнятих бухгалтерських принципів		суттєві	суттєві та всеохоплюючі	
Аудитор не може отримати достатні і прийнятні докази, існують обмеження обсягу аудиту		суттєві		суттєві та всеохоплюючі

Вимоги до змісту кожного з вищерозглянутих видів аудиторського звіту подано у таблиці 9.2.

Таблиця 9.2

Вимоги до змісту аудиторського звіту

Вид аудиторського звіту	Типові формулювання думки аудитора
Безумовно-позитивна думка	На нашу думку, фінансова звітність Компанії, що додається, складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до Закону XYZ юрисдикції X
Думка із застереженням (існує нефундаментальна незгода)	На нашу думку, за винятком можливого впливу питання, описаного в розділі «Основа для думки із застереженням» нашого звіту, консолідована фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або надає правдиву та неупереджену інформацію про) консолідований фінансовий стан Групи на 31 грудня 20X1 р., та її консолідовані фінансові результати і консолідовані грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою,

	відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).
Негативна думка	На нашу думку, оскільки питання, описане в розділі «Основа для негативної думки» нашого звіту, є значущим, консолідована фінансова звітність, що додається, не відображає достовірно (або не надає правдиву та неупереджену інформацію про) консолідований фінансовий стан Групи на 31 грудня 20X1 р. та її консолідовані фінансові результати і консолідовані грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).
Відмова від висловлення думки аудитора	Ми не висловлюємо думки щодо фінансової звітності Компанії, що додається. Через значущість питань, описаних у розділі «Основа для відмови від висловлення думки» нашого звіту, ми не змогли отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для використання їх як основи для думки аудитора щодо цієї фінансової звітності.

### 9.3. Структура аудиторського звіту, порядок його складання та подання.

МСА 700 надає рекомендації стосовно форми та змісту аудиторського звіту, який складено незалежним аудитором. У додатках до МСА 700 та 705 наведено зразки всієї формату звітів аудитора.

Аудиторський звіт обов'язково повинен містити такі елементи: заголовок, адресат, вступний параграф, відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти, відповідальність аудитора, аудиторська думка, інші обов'язки стосовно надання звіту, дату аудиторського звіту, адресу аудиторського фірми (аудитора), підпис аудитора.

Виходячи із міжнародної практики аудиту та враховуючи вимоги МСА 700 та 705, розглянемо зміст ключових його елементів на прикладі МСА 700 (табл. 9.3).

Таблиця 9.3

Зміст елементів аудиторського звіту

Основні елементи аудиторського звіту	Зміст
назва	ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА
адресат	Акціонерам компанії ABC [або інший належний адресат]
Обсяг перевірки	Ми провели аудит фінансової звітності компанії ABC («Компанія»), що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., та звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

Думка	На нашу думку, фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або надає правдиву та неупереджену інформацію про) фінансовий стан Компанії на 31 грудня 20X1 р., та її фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).
Основа для думки	Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі «Відповідальність аудиторів за аудит фінансової звітності» нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Компанії згідно з етичними вимогами, застосовними в [юрисдикція] до нашого аудиту фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки. Інша інформація [або інша прийнятна назва, наприклад, «Інформація, що не є фінансовою звітністю та звітом аудиторів щодо неї»] [Звітування відповідно до вимог МСА 720 (переглянутий) – див. приклад 1 у Додатку 2 до МСА 720 (переглянутий).]
Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за фінансову звітність	Управлінський персонал несе відповідальність за складання і достовірне подання фінансової звітності відповідно до МСФЗ 10 та за таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначає потрібною для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки. 9 Або інший термін, прийнятний у такій юрисдикції. 10 За обставин, якщо відповідальністю управлінського персоналу є складання фінансової звітності, яка надає правдиву та неупереджену інформацію, може використовуватися таке формулювання: «Управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності, що надає правдиву та неупереджену інформацію відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, і за таку...». При складанні фінансової звітності управлінський персонал несе відповідальність за оцінку здатності Компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі, розкриваючи, де це застосовно, питання, що стосуються безперервності діяльності, та використовуючи припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку, крім випадків, якщо управлінський персонал або планує ліквідувати Компанію чи припинити діяльність, або не має інших реальних альтернатив цьому. Ті, кого наділено найвищими повноваженнями, несуть відповідальність за нагляд за процесом фінансового звітування Компанії.
Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності	Нашими цілями є отримання обґрунтованої впевненості, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки, та випуск звіту аудитора, що містить нашу думку. Обґрунтована впевненість є високим рівнем впевненості, проте не гарантує, що аудит, проведений відповідно до МСА, завжди виявить суттєве викривлення, коли воно існує. Викривлення можуть бути результатом шахрайства або помилки; вони вважаються суттєвими, якщо окремо або в сукупності, як обґрунтовано очікується, вони можуть впливати на економічні рішення користувачів, що приймаються на основі цієї фінансової звітності. Подальший опис відповідальності аудиторів за аудит фінансової звітності міститься на веб-сайті [Організація] – [посилання на веб-сайт]. Цей опис є частиною нашого звіту аудитора
Підпис	[Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції]
Адреса	[Адреса аудитора]
Дата	[Дата]

Схематично порівняння структур безумовно-позитивного звіту та модифікованих звітів подано у табл. 9.4.

Таблиця 9.4

## Порівняння структур безумовно-позитивного та модифікованих звітів

Структура безумовно-позитивного звіту	Структура звіту , який містить думку із застереженням*	Структура звіту , який містить негативну думка	Структура звіту , який містить відмову від висловлення думки
Заголовок			
Адресат			
Вступний (початковий) параграф			
Думка аудитора	Думка із застереженням*	Негативна думка	Відмова від висловлення думки
Основа для думки	Основа для думки із застереженням	Основа для негативної думки	Основа для відмови від висловлення думки
Ключові питання аудиту			
Інші питання (обов'язки стосовно надання звіту)			
Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за фінансову звітність			
Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності			
Дата аудиторського звіту			
Адреса аудиторської фірми (аудитора)			
Підпис аудитора			

\* наводиться сукупність обставин, які впливають на думку аудитора і дають йому можливість висловити іншу думку, ніж безумовно-позитивна.

### 9.4. Події після дати балансу та їх вплив на аудиторський звіт.

Відповідно до МСА 560 «Подальші події» термін «подальші події» використовується як для визначення подій, що відбуваються між датою фінансових звітів та датою аудиторського звіту, так і для визначення фактів, виявлених після дати аудиторського звіту.

Аудитор повинен розглянути вплив подальших подій на фінансові звіти та аудиторський звіт з метою отримання свідчень про те, що розвиток цих подій своєчасно виявлено і проаналізовано у звітності. Це підвищує впевненість аудитора щодо достовірності фінансової звітності.

Аудиторів необхідно проаналізувати та оцінити подальші події за такими напрямками:

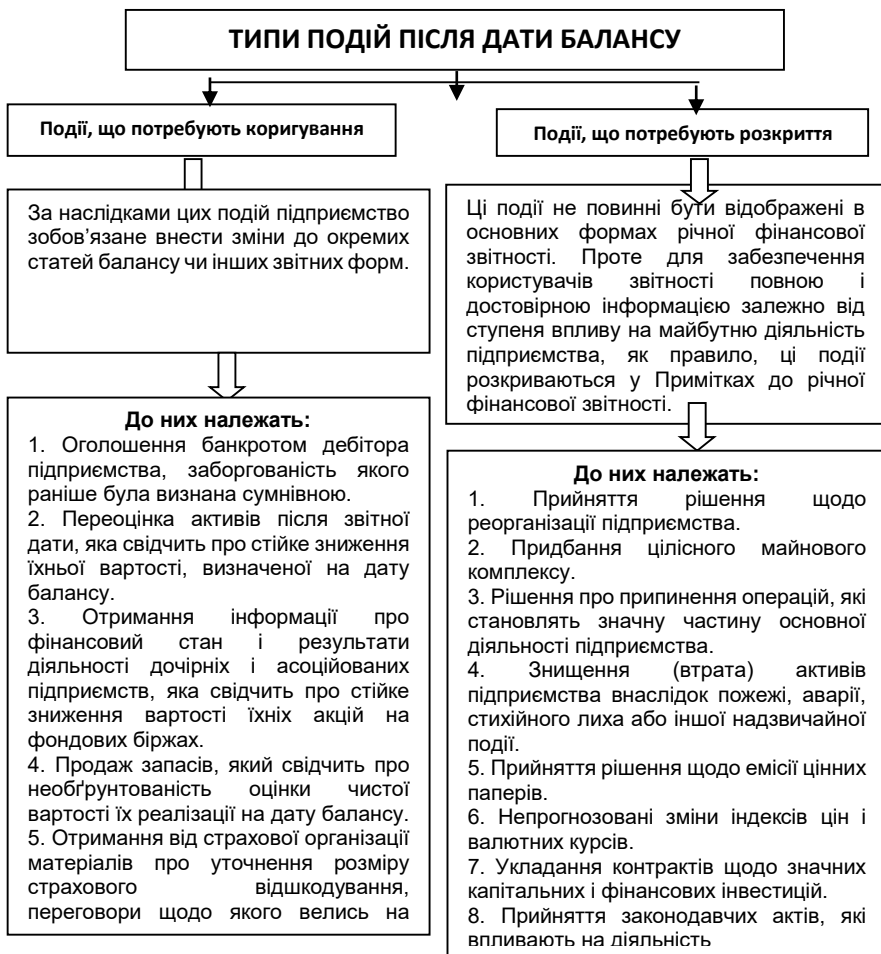
- від дати фінансової звітності до дати аудиторського звіту;
- від дати аудиторського звіту до дати опублікування фінансової звітності;
- після опублікування фінансової звітності.

**До подій, які відбулися після дати складання фінансових звітів і, огляд яких повинен виконати аудитор, зокрема відносять:**

- істотні зміни в діяльності або фінансовому становищі;
- додаткова інформація стосовно статей, відображених в обліку на основі попередньої або неповної інформації;

- здійснення будь-яких незвичних бухгалтерських коригувань;
- будь-які події (або ймовірність того, що вони відбудуться), які поставлять під сумнів відповідність облікової політики, використаної щодо складених фінансових звітів;
- істотні дії, прийняті радою директорів (нові зобов'язання, нові позики, кредитори, гарантії);
- плани або наміри, які можуть вплинути на балансову вартість або класифікацію активів, або зобов'язань у фінансових звітах (здійснення продажу або придбання суттєвих активів);
- нові законодавчі або нормативні акти, які впливають на діяльність підприємства;
- випуск нових акцій або інших цінних паперів;
- реорганізація або ліквідація підприємства;
- відчуження активів державою або знищення внаслідок стихійного лиха.

Події, що відбулися після дати підписання аудиторського звіту, але до моменту оприлюднення фінансової звітності (разом з аудиторським звітом) у разі їх істотного впливу на інформацію про фінансову звітність вимагають від аудитора додаткових дій щодо розкриття цих подій (додаткові процедури), узгодження своїх дій з керівництвом клієнта та написання доповнення до звіту (новою датою) у випадку, коли керівництво клієнта підписало змінену фінансову звітність. Якщо ж аудиторський звіт вже було передано клієнтові, то аудитор повинен повідомити клієнта про недопустимість оприлюднення звітності без її коригування за наслідками подій після дати підписання аудиторського звіту (9.2).



**Рис. 9.2 – Типи подій після дати балансу**

Активний пошук доказів щодо подій, які відбуваються після дати аудиторського звіту, але до дати опублікування фінансових звітів не є обов'язком аудитора, але аудитор не повинен нехтувати будь-якою інформацією, про яку він довідався до дати затвердження фінансового звіту.

Після оприлюднення фінансової звітності аудитор не зобов'язаний виконувати будь-які аудиторські процедури стосовно такої фінансової звітності. Проте якщо після того як фінансова звітність була оприлюднена, аудитору стає відомий факт, який, якби був відомий аудитору на дату аудиторського звіту, міг призвести до зміни аудитором

звіту, аудиторю необхідно обговорити дану ситуацію з управлінським персоналом підприємства і визначити чи необхідно вносити відповідні зміни у фінансову звітність підприємства.

Аудитор повинен включати до нового або зміненого аудиторського звіту пояснювальний параграф, що містить посилання на примітку до фінансової звітності, в якій більш докладно описується причина зміни до раніше оприлюдненої фінансової звітності та попереднього аудиторського звіту, наданого аудитором.

#### **9.5. Основними вимогами до складання і подання аудиторського звіту є:**

1) аудиторський звіт необхідно починати з відомих фактів і заданих обставин, поступово переходити до нової для клієнта інформації;

2) звітні матеріали повинні відповідати умовам договору і техніки проведення аудиту;

3) дотримання конфіденційності аудиторського звіту;

4) логічність, об'єктивність, зрозумілість, лаконічність, послідовність і точність викладу фактів та здійснених записів;

5) чіткість тексту, достовірність та однозначність висловлених суджень;

6) стиль аудиторського звіту повинен бути офіційно-діловим;

7) якість оформлення аудиторського звіту (папір, тверда палітурка, обкладинка).

Норми аудиту містять також вимоги до використання в аудиторських звітах висловів, посилань на відхилення від облікових стандартів, на обмеження у зв'язку з наданням умовних висновків та інші, спрямовані на те, щоб аудиторський звіт не залишав у користувачів сумнівів щодо думки аудитора і розуміння ним фінансової звітності. У Великій Британії, наприклад, від аудитора вимагається помічати неузгодженість, якщо вона є, між показниками різних форм звітності клієнта.

В обов'язковому порядку до аудиторського звіту додається фінансова звітність, яка підлягала аудиту, яка, з метою її ідентифікації, повинна бути помічена підписом аудитора або спеціальним штампом аудиторської фірми. Важлива аналітична інформація та розрахунки наводяться у додатках до аудиторського звіту. Кожен примірник звіту та усі додатки до нього є єдиним цілим і повинні бути зброшуровані. Інші типи звітів аудитора передбачаються в національному законодавстві

залежно від характеру наданої аудитором послуги. Додаткова підсумкова документація аудиту може оформлятися під такими назвами:

- «Звіт про проведення аудиту»;
- «Звіт про експрес-огляд»;
- «Експертний огляд»;
- «Зауваження та рекомендації за результатами аудиторської перевірки»;
- «Лист-інформування клієнта» тощо.

Підсумкова документація не є обов'язковою і надається замовникові лише тоді, коли це обумовлено договором або коли аудитор вважає це необхідним. Вона оформляється як додаток до аудиторського звіту або як самостійний документ. Один примірник підсумкової документації залишається в аудитора (аудиторській фірмі) і зберігається відповідно до встановленого порядку. Заборонено вимагати або вилучати дану документацію в аудитора (аудиторської фірми), крім випадків, передбачених законодавством.

## ТЕМА 10. ВИДИ ПОСЛУГ АУДИТУ

### *Питання для розгляду<sup>^</sup>*

10.1. Огляд історичної бухгалтерської інформації

10.2. Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації

10.3. супутні послуги аудиту

### *Нормативно-правове забезпечення та література:*

1. МСА 2400 «Завдання з огляду історичної фінансової звітності»
2. МСА 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації»
3. МСА 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації»

### **10 .1. Огляд історичної бухгалтерської інформації**

Крім аудиту, аудитори надають послуги, порядок яких визначено МСА. Ці послуги умовно діляться на три види:

- Завдання з надання впевненості, що є оглядом історичної бухгалтерської інформації
- Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації
- Супутні послуги аудиту

До історичної фінансової інформації належать будь-які звіти підприємства (зверніть увагу, що перевірка пакету фінансової звітності загального призначення називається аудитом).

Що ж таке «завдання з надання впевненості»?

**Завдання з надання впевненості** (Assurance engagement) – завдання, в якому метою практикуючого фахівця є отримання достатніх і прийнятних доказів для того, щоб надати висновок, призначений для того, щоб підвищити ступінь довіри користувачів щодо інформації про предмет перевірки (тобто результату вимірювання або оцінки предмета перевірки на відповідність критеріям).

Визначення поняття завдань з надання впевненості говорить про те, що під час їх виконання аудитор може здійснювати такі дії:

1) оцінювати предмет завдання на відповідність певним критеріям (наприклад, відповідність звітності П(С)БО). Ці завдання називаються **завдання з надання обґрунтованої впевненості**. Аудит належить до цих завдань.

2) висловлювати власну думку про предмет завдання, або порівнювати з власноруч встановленими критеріями (наприклад, перевірка використання підзвітних сум, їх господарське призначення, правильність відображення в обліку і т.д). Ці завдання називаються **завдання з надання обмеженої впевненості або оглядом** [4].

Головна відмінність огляду від аудиту полягає в тому, що під час огляду зменшується обсяг проведення процедур перевірки і, як наслідок, обсяг отриманих доказів. Саме тому результатом проведення огляду є надання обмеженої впевненості.

**Тому завдання з огляду історичної фінансової звітності** – це завдання з надання обмеженої впевненості щодо звітності. Тобто перевірка проводилась на обмежених ділянках, використовувалась обмежена кількість доказів.

В основному під час цих завдань аудитор робить запити та виконує аналітичні процедури для отримання прийнятних доказів у достатньому обсязі як основи для висновку щодо фінансової звітності в цілому.

На завдання з огляду історичної інформації МСА встановлюють певні обмеження. Якщо це не вимагається від практикуючого фахівця законодавчими чи нормативними актами, він не повинен приймати завдання з огляду, якщо наявні наступні обставини (рис.10.1)

він не впевнений, що існує раціональна причина для завдання; завдання з огляду буде прийнятним при даному завданні

має підстави вважати, що відповідні етичні вимоги, включаючи незалежність, не будуть дотримані

його попереднє розуміння обставин завдання вказує на те, що інформація, необхідна для виконання завдання, буде швидше за все недоступною або ненадійною

у нього є причини ставити під сумнів чесність управлінського персоналу, що може вплинути на відповідне виконання огляду

управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, обмежують обсяг роботи практика в рамках запропонованого завдання з огляду, тобто практикуючий фахівець вважає, що обмеження призведе до його відмови від надання висновку щодо фінансової звітності

Рис.10.1 – Обставини, за яких аудитор не може приймати завдання з огляду історичної інформації

Звіт аудитора за результатами завдання з огляду історичної інформації може мати структуру, яка відрізняється від МСА, якщо певні законодавчі акти цього вимагають, однак аудитор має оцінити їх відповідність МСА.

**Звіт із завдання з огляду повинен надаватись у письмовій формі та містити окрім загальнообов'язкових такі особливі елементи**

- назву, яка чітко вказуватиме, що це звіт незалежного практикуючого фахівця щодо завдання з огляду;

- опис огляду фінансової звітності та його обмежень, а також твердження, що завдання з огляду є завданням з надання обмеженої впевненості. Практикуючий фахівець виконує процедури, які, в основному включають запити до управлінського персоналу та інших осіб суб'єкта господарювання, якщо це доречно, та аналітичні процедури з подальшою оцінкою отриманих доказів; і процедури, які виконуються під час огляду, значно менші за обсягом, ніж процедури, які виконуються під час аудиту відповідно до Міжнародних стандартів

аудиту (МСА), внаслідок чого практикуючий фахівець не висловлює аудиторської думки щодо фінансової звітності.

## **10. 2. Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації**

Під час виконання завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації цілями практикуючого фахівця є:

(а) отримати відповідно обґрунтовану впевненість або обмежену впевненість стосовно того, чи інформація про предмет завдання не містить суттєвих викривлень;

(б) надати висновок стосовно результату вимірювання або оцінки предмета завдання в письмовому звіті, що містить висновок з наданням обґрунтованої або обмеженої впевненості та описує підстави для такого висновку

Звіт з Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, повинен бути викладений у письмовій формі та містити чітке надання висновку практикуючого фахівця щодо інформації про предмет завдання

Прикладами завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації є

– оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи внутрішнього контролю (аудиту);

– оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) використання виробничих потужностей;

– оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) функціонування системи управління;

– оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи матеріального стимулювання та оплати праці персоналу;

– оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем управління персоналом;

– оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) інформаційних систем (технологій);

– оцінка (перевірка) ефективності систем інформаційної безпеки діяльності підприємств;

– оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем корпоративного управління;

– оцінка відповідності діяльності підприємства вимогам законодавства (податкового, митного, господарського та ін.);

- оцінка (перевірка) відповідності управлінських рішень або окремих господарських операцій вимогам законодавства;
- оцінка (тестування) надійності системи бухгалтерського обліку;
- оцінка (тестування) відповідності рівня професійних знань персоналу, задіяного у фінансово-господарській діяльності;
- здійснення на замовлення розрахунків (економічний, фінансовий, стратегічний та інші види аналізу) для оцінки стану та результатів господарської діяльності;
- перевірка прогностичної фінансової інформації;
- інші завдання, які виконуються як завдання з надання впевненості.

### 10. 3. супутні послуги аудиту

Не всі завдання, що виконуються аудитором – це завдання з надання впевненості. Інші завдання, які часто виконуються, але не є завданнями з надання впевненості, включають:

- (а) завдання з компіляції (узагальнення) інформації;
- (б) ) підготовку податкових декларацій, коли не надається висновок з наданням впевненості;
- (с) завдання з консультування, наприклад з управлінських або податкових питань

Не вважаються завданнями з надання впевненості

- (а) Свідчення в судовому процесі стосовно питань обліку, аудиту, оподаткування чи інших питань;
- (б) завдання, що включають професійні думки, погляди або висловлювання, з яких користувач може отримати деяку впевненість,

У своїй роботі аудитор має дотримуватися Кодексу етики професійних бухгалтерів, але **незалежність не є вимогою для цих завдань**

Питання, які слід узгодити при наданні супутніх послуг охоплюють таке:

- характер завдання, включаючи той факт, що виконані процедури не є аудитом або оглядом, отже, відповідно не буде висловлено впевненості;
- встановлення мети завдання;
- ідентифікацію фінансової інформації, до якої застосовуватимуться узгоджені процедури;
- характер, строки та обсяг конкретних процедур, які слід застосувати;

- передбачувану форму звіту про фактичні результати;
- обмеження щодо кола користувачів звіту про фактичні результати.

Надсилання аудитором листа-угоди, в якому викладаються основні умови завдання, відповідає інтересам клієнта та аудитора. Лист-угода підтверджує прийняття аудитором завдання і дає змогу уникнути неправильного розуміння таких питань, як цілі й обсяг завдання, ступінь відповідальності аудитора і форма звітів, що будуть надані.

## **ТЕМА 11. АУДИТ ОКРЕМИХ ОБ'ЄКТІВ І ОПЕРАЦІЙ**

### **Питання до розгляду:**

- 11.1. Виявлені помилки і шахрайство під час аудиту
- 11.2. Перевірка прогнозної фінансової інформації
- 11.3. Перевірка звітів з парникових газів
- 11.4. Використання роботи експертів в аудиті

### ***Нормативно-правове забезпечення та література:***

1. МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»
2. Стандарт для спеціалізованих сфер 3400 «Перевірка прогнозної фінансової інформації»
3. МСА 620 «використання роботи експерта аудитора»
4. Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості 3410 «Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів»

### **11.1. Виявлені помилки і шахрайство під час аудиту**

Аудитор повинен розділяти ризик суттєвих викривлень у фінансових звітах унаслідок шахрайства або помилок.

Термін "помилка" означає ненавмисне викривлення інформації у фінансових звітах. Термін "шахрайство" означає навмисні дії, які використовують обман, щоб отримати нечесні або незаконні переваги [7].

Аудитор розглядає випадки шахрайства, що належать до двох типів навмисних викривлень: викривлення, які є результатом неправдивої фінансової звітності, та викривлення, які є результатом незаконного привласнення активів

Є багато способів незаконного привласнення активів, зокрема, розтрата, крадіжки майна чи нематеріальних активів, сплата підприємством коштів за неотримані товари і послуги. Воно часто

супроводжується фальшивими чи оманливими обліковими записами або документами для приховування факту нестачі активів.

Факт здійснення аудиту може допомогти у виявленні шахрайств та помилок, але аудитор не відповідальний за їх запобігання.

Викривлення у фінансових звітах можуть виникати внаслідок шахрайства або помилки.

Термін **«помилка»** означає ненавмисне викривлення інформації у фінансових звітах, включаючи пропускання загальної суми. Помилка - ненавмисне викривлення фінансової інформації внаслідок арифметичних або логічних помилок в облікових записах і розрахунках, неповноти обліку, неправильного подання в обліку фактів господарської діяльності, складу майна, вимог і зобов'язань, а також невідповідне відображення операцій в обліку.

Термін **«шахрайство»** означає навмисні дії однієї або кількох осіб з управлінського та найвищого управлінською персоналу, працівників або третіх сторін, які використовують обман, щоб отримати незаконні переваги. Хоча поняття шахрайства є широким юридичним поняттям, аудитора стосуються лише випадки шахрайства, що спричинюють суттєві викривлення у фінансових звітах.

Міжнародний стандарт аудиту 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» визначає, що основна відповідальність за запобігання й виявлення шахрайства покладається як на тих, кого наділено найвищими повноваженнями (наприклад члени правління, чи збори акціонерів згідно Статуту), так і на управлінський персонал суб'єкта господарювання.

Важливо, щоб управлінський персонал під наглядом власників підприємства приділяв особливу увагу запобіганню шахрайства, що може переконати працівників не вчиняти шахрайство через високу ймовірність його виявлення і покарання.

Аудитор, який проводить аудит відповідно до МСА, несе відповідальність за **отримання достатньої впевненості у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки.**

Відповідно до МСА 315 аудитор повинен ідентифікувати й оцінити ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні фінансової звітності та на рівні господарських операцій, залишків рахунків і розкриття інформації

#### **Шахрайство полягає у:**

- маніпуляціях обліковими записами і фальсифікації первинних документів, реєстрів обліку і звітності;

- навмисних змінах записів і обліку, які викривляють суть фінансових і господарських операцій;
- неправильній оцінці активів і методів їх списання;
- пропусканні або приховуванні записів чи документів;
- невідображення операцій;
- незаконному отриманні в особисту власність грошово - матеріальних цінностей;
- невідповідних записах в обліку.

**Аудитор розглядає випадки шахрайства, що належать до двох типів навмисних викривлень:**

- викривлення, які є результатом неправдивої фінансової звітності,
- викривлення, які є результатом незаконного привласнення активів.

Якщо аудитор виявив шахрайство або отримав інформацію, яка свідчить про те, що шахрайство може існувати, він повинен своєчасно повідомити інформацію про це управлінському персоналу або тих, хто несе основну відповідальність за запобігання й виявлення шахрайства у питаннях, що входять до їх сфери відповідальності.

Аудитор повинен своєчасно повідомити власників якщо аудитор ідентифікував або підозрює шахрайство за участі:

- управлінського персоналу;
- працівників, які виконують значні ролі у внутрішньому контролі, або
- інших працівників, якщо шахрайство призводить до суттєвого викривлення фінансової звітності.

При виявленні шахрайства МСА передбачають оцінку необхідності повідомляти контролюючі органи про виявлене відповідно до законодавства. В Україні це згідно Закону України «Про фінансовий моніторинг». Хоча професійний обов'язок аудитора зберігати конфіденційність інформації клієнта, за деяких обставин юридична відповідальність може мати переважну силу порівняно з обов'язком зберігати конфіденційність інформації

Шахрайство передбачає:

- мотив або тиск щодо вчинення шахрайства,
- усвідомлену можливість його скоєння
- певне логічне виправдання такої дії.

**Мотив або тиск** щодо шахрайства під час фінансового звітування може існувати, якщо управлінський персонал перебуває під тиском, джерела якого є поза межами чи в межах суб'єкта господарювання, з метою досягнення очікуваного (і, можливо,

нереального) контрольного показника доходів або фінансового результату, зокрема тому, що наслідки для управлінського персоналу в разі неспроможності досягти фінансових цілей можуть бути значними. Так само окремі особи можуть мати мотив для незаконного привласнення активів, наприклад, оскільки такі особи живуть не за своїми коштами;

**Усвідомлена можливість** вчинити шахрайство може існувати, якщо особа вважає, що можна нехтувати внутрішнім контролем, наприклад, якщо ця особа користується довірою або знає конкретні недоліки внутрішнього контролю;

Особи можуть **логічно виправдовувати** шахрайську дію. Ставлення, характер або система етичних цінностей деяких осіб дозволяють їм свідомо та навмисно вчиняти нечесну дію. Проте бувають випадки, коли чесні особи можуть вчинити шахрайство в середовищі достатнього тиску на них.

## 11.2. Перевірка прогнозної фінансової інформації

Стандарт для спеціалізованих сфер 3400 «Перевірка прогнозної фінансової інформації» регулює порядок перевірки однойменних операцій.

**Прогнозна фінансова інформація** - інформація, що стосується подій або дій, що дотепер не відбувалися й можуть не відбутися.

Якщо можна знайти докази, що підтверджують припущення, на яких ґрунтується прогнозна фінансова інформація, то такі свідчення, як правило, самі орієнтовані на майбутнє, а отже, мають спекулятивний характер і відрізняються від доказів, які зазвичай можна отримати при проведенні аудиту історичної фінансової інформації. Тому аудитор не в змозі висловити думку з приводу того, чи буде досягнуто результатів, зазначених у прогнозній фінансовій інформації.

З огляду на типи доказів (доступних для оцінки припущень), на яких ґрунтується прогнозна фінансова інформація, аудитор, можливо, буде важко отримати впевненість, достатню для висловлення позитивної думки про те, що припущення не містять суттєвих викривлень. Отже, в цьому МСЗНВ, складаючи висновок щодо обґрунтованості припущень управлінського персоналу, аудитор забезпечує лише помірний рівень упевненості.

Аудитор повинен розглянути період, охоплений прогнозно фінансовою інформацією. Оскільки припущення стають більш спекулятивними зі збільшенням тривалості періоду, охопленого прогнозно фінансовою інформацією, то чим більша його тривалість,

тим менша спроможність управлінського персоналу робити припущення про найкращу оцінку. Період не має перевищувати часові межі, які дають змогу управлінському персоналу мати обґрунтовану підставу для припущень.

Чинники, які є доречними для аудитора під час розгляду того, який період часу було охоплено прогнозною фінансовою інформацією:

- *операційний цикл* (наприклад, якщо йдеться про капітальне будівництво, час, необхідний для завершення будівництва, може зумовлювати період охоплення);

- *ступінь достовірності припущень* (наприклад, якщо суб'єкт господарювання впроваджує новий продукт, то період охоплення може бути стислим і розподіленим на частини – тижні або місяці. Натомість, якщо єдиним предметом діяльності суб'єкта господарювання є надання майна в довгострокову оренду, то відповідно й період, охоплений прогнозною фінансовою інформацією, буде тривалим);

- *потреби користувачів* (наприклад, прогнозна фінансова інформація може бути складена у зв'язку з поданням заявки на одержання позики на певний термін, необхідний для надходження коштів для її повернення. Або інформація може бути складена для інвесторів у зв'язку з продажем довгострокового боргового зобов'язання для того, щоб продемонструвати цільове використання коштів у наступному періоді).

### 11.3. Перевірка звітів з парникових газів

Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості 3410 «завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів» регулює порядок перевірки звітів з викидів парникових газів.

Багато суб'єктів господарювання визначає обсяг своїх викидів ПГ

- 1) для цілей внутрішнього менеджменту,

- 2) з метою підготовки звітів про викиди ПГ: (а) дотримуючись регуляторних вимог щодо розкриття; (б) в рамках програми торгівлі викидами, або (с) добровільно інформуючи інвесторів та громадськість.

Добровільні розкриття можуть, наприклад, публікуватись окремим документом; включатись окремим розділом у звіт про корпоративну соціальну відповідальність або в річний звіт суб'єкта господарювання; або готуватися на підтримку включення в «реєстр вуглецевих одиниць».

Цей МСЗНВ не стосується та не надає конкретних порад для завдань з надання впевненості, метою яких є надання звіту щодо звітів

про інші, ніж ПГ, викиди, наприклад оксиди азоту (NO<sub>x</sub>) та двооксиду сірки (SO<sub>2</sub>).

Водночас МСЗНВ 3410 надає поради щодо таких завдань ;

- іншої інформації, яка стосується ПГ, таких як вплив життєвого циклу продукту на навколишнє середовище, гіпотетичної вихідної інформації, та основних показників продуктивності на основі даних про викиди (див. параграф А3), або

- інструментів, процесів чи механізмів, наприклад проектів зі зменшення одиниць викидів, що використовуються іншими суб'єктами господарювання як викиди, які вираховуються.

Аудитор в ході перевірки повинен отримати розуміння

(а) відповідних галузевих, регуляторних та інших зовнішніх чинників, включаючи застосовні критерії;

(б) джерела і повноту викидів та за їх наявності накопичувачів парникових газів і відрахувань викидів; змінами порівняно з попереднім періодом у характері чи обсязі операцій, включаючи те, чи відбувалися злиття, придбання або продаж джерел викидів або аутсорсінг функцій зі значними викидами; та частотою і характером припинення діяльності

(с) вибору та застосування суб'єктом господарювання методів кількісного вираження та політики звітування включно із причинами змін у них та можливістю подвійного обрахунку викидів у звіті з ПГ;

(е) цілей і стратегії зміни клімату суб'єкта господарювання, якщо такі є, та пов'язаних із цим економічних, регуляторних, фізичних та репутаційних ризиків

(ф) нагляду за підготовкою інформації з викидів та відповідальності за це у суб'єкта господарювання;

(г) чи має суб'єкт господарювання внутрішній аудит і, якщо це так, його дії та основні висновки стосовно викидів.

## 11.4. Використання роботи експертів в аудиті

**експерт аудитора (auditor's expert)** – особа або організація, яка володіє спеціальними знаннями в іншій галузі, ніж бухгалтерський облік або аудит, і роботу якої у цій галузі використовує аудитор для отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів.

Експерт аудитора може бути або внутрішнім експертом аудитора (який є партнером або штатним працівником, у тому числі тимчасовим працівником фірми аудитора або мережевої фірми), або зовнішнім експертом аудитора

Якщо спеціальні знання в іншій галузі, ніж бухгалтерський облік або аудит, необхідні для отримання прийнятних аудиторських доказів у

достатньому обсязі, аудитор повинен визначити, чи потрібно використовувати роботу експерта аудитора

Аудитор повинен оцінити, чи має експерт необхідну компетентність, уміння та об'єктивність для цілей аудитора. Аудитор повинен отримати достатнє розуміння галузі спеціальних знань експерта аудитора, щоб мати змогу визначити характер, обсяг та цілі роботи цього експерта для цілей аудитора

Аудитор повинен узгодити в письмовій формі, якщо це доцільно, з експертом аудитора такі питання

(а) характер, обсяг та цілі роботи цього експерта  
(б) відповідні ролі та відповідальність аудитора і цього експерта  
(с) характер, час та обсяг повідомлень між аудитором і цим експертом, включаючи форму будь-якого звіту, який має надати цей експерт;

(д) необхідність дотримання експертом аудитора вимог до конфіденційності

Аудитор не повинен посилатися на роботу експерта аудитора в звіті аудитора, що містить немодифіковану думку, якщо це не вимагається законом або нормативним актом. Якщо таке посилання вимагається законом або нормативним актом, аудитор повинен зазначити в звіті аудитора, що це посилання не зменшує відповідальності аудитора за думку аудитора

Якщо аудитор робить посилання на роботу свого експерта в звіті аудитора, оскільки таке посилання є доречним для розуміння модифікації думки аудитора, він повинен зазначити в звіті аудитора, що таке посилання не зменшує відповідальності аудитора за цю думку

#### **Експертів залучають в ході аудиту з наступних питань:**

- оцінка комплексних фінансових інструментів, землі та будівель, машин та обладнання, коштовностей, творів мистецтва, предметів антикваріату, нематеріальних активів, придбаних активів та прийнятих зобов'язань в об'єднаннях бізнесу і активів, корисність яких могла зменшитися;

- актуарний розрахунок зобов'язань, пов'язаних зі страховими контрактами або програмами виплат працівникам;

- оцінка запасів нафти і газу;

- оцінка зобов'язань за забруднення довкілля та витрат на очищення забрудненої території;

- тлумачення контрактів, законів і нормативних актів;

- аналіз складних або незвичайних питань, пов'язаних із дотриманням податкового законодавства.

## ТЕМА 12. ЗАГАЛЬНА МЕТОДИКА АУДИТУ ЗВІТНОСТІ

### *Питання до розгляду*

12.1. Особливості проведення аудиту для підприємств різних видів діяльності

12.2. Загальна методика аудиту фінансової звітності

12.3. Методика аудиту звіту про управління та звітності про сталий розвиток

### *Нормативно-правове забезпечення та література:*

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
2. Про затвердження Положення про порядок подання банком до Національного банку України аудиторського звіту за результатами щорічної перевірки фінансової звітності» від 02.08.2018 № 90. Звіт незалежного аудитора про аудит банків подається в НБУ
4. Рішення НКЦПФР від 22.07.2021 № 555 "Про затвердження Вимог до інформації, що стосується аудиту або огляду фінансової звітності учасників ринків капіталу та організованих товарних ринків, нагляд за якими здійснює НКЦПФР".
5. international standard on sustainability assurance 5000, general requirements for sustainability assurance engagements. <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-sustainability-assurance-5000-general-requirements-sustainability-assurance>

### **12.1. Особливості проведення аудиту для підприємств різних видів діяльності**

Законом «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» визначено випадки *обов'язкового проведення аудиту* фінансової звітності (табл.12.1)

Таблиця 12.1

Випадки обов'язкового проведення аудиту

№ з/п	Призначення аудиту	Перелік підприємств
1	Підтвердження достовірності і повноти річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності, яка відповідно до законодавства України підлягає офіційному оприлюдненню	підприємствами, що становлять суспільний інтерес; публічними акціонерними товариствами суб'єктами природних монополій на загальнодержавному ринку суб'єктами господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях середніми підприємствами фінансовими установами, які належать до мікропідприємств та малих підприємств.

2	Перевірка фінансового стану	Застовники банків Застовники підприємств з іноземними інвестиціями Застовники відкритих акціонерних товариств (крім фізичних осіб) Застовники страхових і холдінгових компаній Застовники інститутів спільного інвестування Застовники довірчих товариств та інших фінансових посередників;
3	При отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів	отримання ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів; реєстрації випуску, випуску та проспекту емісії окремих видів цінних паперів, звіту про результати розміщення акцій (крім цінних паперів інститутів спільного інвестування); реєстрації випуску, випуску та проспекту емісії цінних паперів інститутів спільного інвестування; реєстрації об'єднання професійних учасників фондового ринку (ОПУ) та отриманні свідоцтва про реєстрацію ОПУ, а також при поданні річної фінансової звітності ОПУ; набуття статусу саморегульованої організації професійних учасників фондового ринку (СРО) та отримання свідоцтва про реєстрацію СРО, а також при поданні річної фінансової звітності СРО.

Крім того, до обов'язкових випадків проведення аудиту належать державні підприємства при здаванні в оренду цілісних майнових комплексів, приватизації, корпоратизації та інших змінах форми власності та перевірки при порушенні питання про визначення підприємства неплатоспроможним або банкрутом.

Законодавством передбачено використання в аудиторській діяльності відповідних **стандартів аудиту**. Національний банк України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку встановлюють додаткові вимоги до інформації, що стосується аудиту або огляду фінансової звітності та має обов'язково міститися в аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту або звіті щодо огляду проміжної фінансової інформації, відповідно до міжнародних стандартів аудиту, а також встановлюють вимоги стосовно додаткових звітів суб'єктів аудиторської діяльності щодо юридичних осіб, які підлягають регулюванню.

*Вимоги до структури і порядку складання аудиторського висновку передбачені наступними стандартами:*

МСА 700 «Висновок незалежного аудитора щодо повного пакета фінансових звітів загального призначення»

МСА 701 «Модифікація висновку незалежного призначення»

МСА 720 «Інша інформація в документах, що містять перевірені фінансові звіти»

МСА 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань з

аудиту спеціального призначення» [10].

Державні структури висувають свої додаткові вимоги щодо аудиторської перевірки підзвітних їм господарюючих суб'єктів. Зокрема: Рішення НКЦПФР № 555 від 22.07.2021 року є ключовим документом, який регламентує особливості аудиту для учасників ринку капіталу, вимагаючи, щоб аудиторський звіт містив не лише стандартну думку, а й детальну інформацію про значущі аспекти перевірки.

На додаток до стандартної структури звіту (за МСА 700, 705, 706), Рішення № 555 вимагає, щоб аудиторський звіт обов'язково включав:

- **Особливий заголовок:** "ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ..." (із зазначенням конкретного виду діяльності учасника ринку).

- **Чітке посилання** на те, що аудит проведено відповідно до МСА, включаючи оцінку етичних вимог.

- **Ідентифікацію** застосовної концептуальної основи (МСФЗ).

- **Детальний опис Ключових питань аудиту (КАМ):** Які саме питання були найбільш значущими, як аудитор їх перевіряв та які висновки зробив по кожному з них (див. схему та оновлення за МСА 315).

Аудиторський звіт має підтверджувати не лише достовірність звітності, а й наступні специфічні для НКЦПФР аспекти:

- **Оцінка безперервності діяльності:** Наявність будь-яких суттєвих подій, що ставлять під сумнів стабільність учасника ринку [cite: 204].

- **Узгодженість Звіту про управління:** Оцінка того, чи узгоджується фінансова та нефінансова інформація у Звіті про управління з показниками фінансової звітності (згідно з МСА 720, див. схему та розділ 10 конспекту) [cite: 204].

- **Внутрішній контроль:** Оцінка ефективності внутрішнього контролю учасника ринку, що безпосередньо впливає на аудиторський ризик.

Рішення № 555 вимагає від аудитора перевірки Звіту про управління та оприлюднення відповідної інформації (МСА 720). У сучасному аудиті, згідно з новітніми методиками (МСА 315, ISSA 5000), це також передбачає оцінку **Ключових нефінансових ризиків (ESG)** (екологічних, соціальних, управлінських), які можуть суттєво вплинути на безперервність діяльності.

Всі питання щодо аудиту фінансової звітності банків регулює *Комітет з питань аудиту банків*, який діє при НБУ. В ході аудиту аудиторів використовують *Постанову Національного банку України*

«Про затвердження Положення про порядок подання банком до Національного банку України аудиторського звіту за результатами щорічної перевірки фінансової звітності» від 02.08.2018 № 90. Звіт незалежного аудитора про аудит банків подається в НБУ.

## 12.2. Загальна методика аудиту фінансової звітності

Основним завданням аудитора при вивченні фінансової звітності є встановлення достовірності її показників і відповідності здійснених суб'єктом господарювання господарських операцій нормативним актам, що діють в Україні, що підкреслює соціальне значення цього виду діяльності.

Дослідження звітності відбувається за допомогою комплексу методів і прийомів, які й формують методику аудиту. В кожного аудитора вона може бути своя. Проте в загальному, аудит фінансової звітності складається наступних етапів (табл.12.2).

На кожному з цих етапів аудитором застосовуються необхідні для перевірки способи і прийоми

**Вивчення нормативної бази.** Аудитор визначається з нормативною базою, яку він буде використовувати в процесі дослідження (Закони України, інструкції, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти аудиту, Методичні рекомендації та ін.)

**Вивчення установчих документів підприємства** (Статуту, Установчого договору) здійснюється встановлення законності видів діяльності: ліцензування, патентування для окремих видів діяльності. Встановлення відповідальних за господарську діяльність осіб, визначення терміну їх діяльності, основні показники діяльності;

Таблиця 12.2

Етапи аудиту фінансової звітності

№ з/п	Основні етапи аудиту	Основні процедури	
1	Попередній етап	підбір нормативної бази вивчення установчих документів підприємства оцінка стану обліку вивчення облікової політики	
2	Дослідження фінансової звітності	Попередня перевірка фінансової звітності	- правильність показників на початок звітного періоду; - співставлення даних оборотно-сальдової відомості з даними звітності ь

		перевірка правильності складання кожної з форм звітності	- вивчення правильності ведення обліку; - перевірка відповідності показників звітності даним бухгалтерського обліку
3	Завершальний етап	Висловлення думки	- Формулювання звіту - вичення впливу виявлених помилок на показники фінансової звітності

**Перевірка правильності складання кожної з форм звітності** включає перевірку відповідності показників звітності даним бухгалтерського обліку.

**Аудитор має право перевіряти наявність майна, грошей, цінностей**, вимагати від керівництва суб'єкта господарювання проведення контрольних оглядів, замірів виконаних робіт, визначення якості продукції, щодо яких здійснюється перевірка документів необхідно висловити думку про достовірність результатів інвентаризації.

Аудитору обов'язково потрібно підтверджувати дані фінансової звітності фактичними залишками, оскільки у фінансовій звітності можуть бути такі відхилення як перекручення інформації в результаті логічних та арифметичних помилок в записах, неправильне відображення фактів господарського життя. Ці відхилення пов'язані із здійсненням операцій з недотриманням діючих законів, правил, положень, стандартів, наказів, вказівок.

Згідно МСА 501 «Аудиторські докази: додаткові міркування щодо окремих статей»<sup>1</sup>, якщо внаслідок непередбачених обставин запланована на відповідну дату участь аудитора в інвентаризації неможлива, аудитор має провести розрахунок або стежити за інвентаризацією в інший день, і, в разі необхідності, провести тести проміжних операцій.

Якщо присутність неможлива внаслідок таких факторів, як характер і місцезнаходження запасів, аудитор має визначити, чи надають альтернативні процедури достатні відповідні аудиторські свідчення існування та стану запасів для висновку, що аудитору не потрібно робити посилання щодо обмеження обсягу аудиту.

Проводячи вивчення фінансової звітності, аудитори ставлять собі за мету підтвердити достовірність її показників.

**Межі аудиту фінансової звітності** необхідно розглядати в двох аспектах:

по-перше, аудит припиняється, якщо аудитором досліджено

звітність у всіх суттєвих аспектах,

по-друге, аудитор не повинен встановлювати факти шахрайства та збирати докази

Дослідження фінансової звітності слід розпочати з **аудиту облікової політики та стану бухгалтерського обліку.**

На цьому етапі аудитором перевіряється: наявність Наказу про облікову політику, вивчення його змісту та дотримання методики ведення обліку затвердженої наказом.

Для оцінки стану обліку необхідно дослідити якість та своєчасність складання первинних документів, відповідності відображення господарських операцій, що містяться в первинних документах, регістрам бухгалтерського обліку. Аудитор повинен досліджувати зв'язок первинний документ — бухгалтерський запис в обліковому реєстрі.

**Аудит доцільно розпочати з перевірку звіту про сукупний дохід, так як з нього дані переносяться в наступні звіти, а саме Звіт про фінансовий стан**

#### **Методика аудиту звіту про сукупний дохід**

До основних завдань, що ставляться перед аудитором при перевірці звіту належать:

- Первірка критеріїв оцінки та визнання доходів, витрат та визначення фінансових результатів діяльності відповідно до облікової політики;

- Складання пробного пробного Звіту з наданим на перевірку та аналіз відхилень;

- Перевірка правильності розрахунку прибутковості акцій;

- Перевірка відповідності даних Звіту про фінансові результати в частині даних за відповідний період минулого року;

#### **Методика аудиту звіту про фінансовий стан**

При перевірці балансу, аудитор повинен:

- Перевірити відповідність залишків на початок звітного року залишкам на кінець минулого року;

- Скласти пробний баланс на кінець звітного періоду та порівняти його з наданим для перевірки;

- Оцінити розбіжності, виявлені в ході перевірки.

- Оцінити критерії визнання та оцінки

#### **Методика аудиту звіту про рух грошових коштів**

Завдання аудитора при перевірці Звіту про рух грошових коштів полягають в наступному:

- Перевірка правильності класифікації статей звіту;

- Встановлення правильності відображення руху грошових коштів,

що відбувся в результаті однієї операції, яка об'єднує суми, що належать до різних видів діяльності, окремо за цими видами діяльності у відповідних підрозділах звіту;

- Правильності визначення впливу зміни валютних курсів на залишок коштів;

- Перевірити і підтвердити Звіт про рух грошових коштів практично неможливо без вивчення самих операцій з грошовими коштами.

### **Методика аудиту звіту про власний капітал**

Основними завданнями аудитора при перевірці звіту про власний капітал є:

- перевірка узгодження показників Звіту про власний капітал з показниками інших форм фінансової звітності;

- перевірка правильності розрахунку чистого прибутку (збитку) за звітний період;

- встановлення відповідності розподілу прибутку вимогам установчих документів та перевірка правильності розрахунків;

- перевірка відповідності внесків учасників установчим документам та операціям, відображеним в обліку.

### **12.3. Методика аудиту звіту про управління та звітності про сталий розвиток**

Наймолодший та найдинамічніший напрям в аудиті, який сформувався саме у період 2024–2026 років. У відповідність до європейської Директиви CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive) аудит звітності зі сталого розвитку став обов'язковим.

- **Прийняття ISSA 5000 (кінець 2024 року):** Рада IAASB затвердила *International Standard on Sustainability Assurance 5000* («Загальні вимоги до завдань з надання впевненості щодо сталого розвитку»). Це універсальний стандарт, який став основою для аудиту екологічних, соціальних та управлінських показників (ESG) компаній по всьому світу.

- **Трансформація рівнів впевненості:** Законодавчо закріплено поетапний перехід від *обмеженої впевненості* (limited assurance) у звітах сталого розвитку до *обґрунтованої впевненості* (reasonable assurance), що вирівнює ESG-аудит за рівнем суворості із традиційним фінансовим аудитом.

- **Оновлення МСЗНВ 3410:** Посилено процедури перевірки звітів про викиди парникових газів (актуально для українських підприємств у контексті європейського вуглецевого податку CBAM).

Обов'язок складання та оприлюднення нефінансової інформації великими й середніми підприємствами в Україні регулюється ст. 11 та ст. 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». На міжнародному рівні базовим орієнтиром виступає європейська Директива з корпоративної звітності сталого розвитку (CSRD).

- Мета аудиту Звіту про управління: встановлення відповідності (узгодженості) наведеної в ньому текстової та нефінансової інформації показникам перевіреного пакета річної фінансової звітності.

- Мета аудиту звітності про сталий розвиток (ESG): надання користувачам впевненості (обмеженої чи обґрунтованої) в тому, що екологічні, соціальні та управлінські показники підприємства розкриті достовірно, без суттєвих викривлень.

### **Аудит Звіту про управління (керуючись МСА 720)**

Аудитор розглядає Звіт про управління як «іншу інформацію» та виконує такі процедури:

1. Читання звіту: зіставлення нефінансових описів (наприклад, обсягів виробництва, капітальних інвестицій) із даними фінансового обліку та знаннями про бізнес клієнта, отриманими під час аудиту за МСА 315.

2. Ідентифікація суттєвих неузгодженостей: виявлення суперечностей між текстовою звітною частиною та цифровими показниками балансу чи звіту про фінансові результати.

3. Звітування: відображення результатів перевірки у спеціальному розділі Звіту незалежного аудитора — «Інша інформація».

### **Б. Аудит звітності про сталий розвиток (ESG) за ISSA 5000 / МСЗНВ 3000**

Оскільки ESG-звітність не є класичним бухобліком, її аудит будується на окремій методології:

1. Аналіз екологічних чинників (E — Environmental): перевірка звітів про викиди парникових газів (відповідно до МСЗНВ 3410), обсяги енергоспоживання, утилізацію відходів.

2. Аналіз соціальних чинників (S — Social): верифікація показників плинності кадрів, дотримання умов безпеки праці, гендерного балансу в оплаті праці.

3. Аналіз управлінських чинників (G — Governance): перевірка дотримання антикорупційних політик, прозорості структури власності, надійності засобів захисту інформації (ITGC).



Залежно від умов договору та вимог законодавства щодо глибини ESG-аудиту, практикуючий фахівець може надавати два типи висновків:

Характеристика	Обмежена впевненість (Limited Assurance)	Обґрунтована впевненість (Reasonable Assurance)
Базовий стандарт	ISSA 5000 / МСЗНВ 3000	ISSA 5000 / МСЗНВ 3000
Обсяг процедур	Обмежений: переважно запити та аналітичний огляд.	Глибокий: тести контролю на підприємстві + детальні процедури по суті.
Форма висловлення думки	Негативна форма: «Нашу увагу не привернули жодні факти, які дають підстави вважати, що інформація містить суттєві викривлення...»	Позитивна форма: «На нашу думку, показники сталого розвитку підготовлені в усіх суттєвих аспектах відповідно до критеріїв...»

Враховуючи специфіку ESG-даних (наприклад, вимірювання викидів CO<sub>2</sub> чи хімічний склад відходів), аудиторська бригада під час планування часто стикається з браком суто бухгалтерських знань на цій ділянці. Керуючись **МСА 620**, аудитор має право залучати зовнішніх або внутрішніх **експертів аудитора** (інженерів-екологів, технологів, юристів) для збору достатніх та прийнятних доказів у нефінансовій сфері. Усі зібрані ними дані та робочі розрахунки підлягають обов'язковому включенню до поточного файлу робочої документації аудиту.

## ТЕАМ 13. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ

### Питання до розгляду:

13.1. Сутність внутрішнього аудиту

13.2. Об'єкти і суб'єкти внутрішнього аудиту

13.3. Методичні прийоми внутрішнього аудиту

## 13. 4. Реалізація матеріалів внутрішнього аудиту

### **Нормативно-правове забезпечення та література:**

1. МСА 315 «Розуміння суб'єкту господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень»

2. Кашена Н. Б., Наумова Т. А., Кашперська А. І. Аудит: навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей. Видання доповнене та перероблене; за ред. Т. А. Наумова, А. І. Кашперська. Харків: ДБТУ, 2023. 259 с. URI

<https://repo.btu.kharkov.ua/handle/123456789/42690>

### 13.1. Сутність внутрішнього аудиту

МСА 315 «Розуміння суб'єкту господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень» розглядає **внутрішній контроль** як процес, який визначається і на який впливають особи, наділені повноваженнями управління і несуть відповідальність щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання, достовірності фінансової звітності, ефективності діяльності та дотримання застосованих законів та нормативних актів.

**«Внутрішній контроль** - це процес, який забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети» [2].

**«Система внутрішнього контролю** - це політика і процедури внутрішнього контролю, прийняті управлінським персоналом суб'єкта господарювання з метою забезпечення (наскільки це можливо) правильного й ефективного ведення господарської діяльності (в тому числі дотримання політики управлінського персоналу), збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам, а також виявлення їх, забезпечення точності і повноти облікових записів, своєчасної підготовки достовірної фінансової інформації» [2].

Внутрішній контроль, згідно з визначеними МСА 315, містить такі складові:

- середовище контролю;
- процес оцінювання ризиків суб'єкта господарювання;
- інформаційні системи, в тому числі пов'язані з ними відповідні бізнес-процеси, що стосуються фінансової звітності, та обмін інформацією;
- процедури контролю;
- моніторинг заходів контролю.

Одним із способів реалізації внутрішнього контролю на підприємстві є внутрішній аудит, який проводиться працівниками підприємства.

**Внутрішній аудит** – це один із видів внутрішньогосподарського контролю суб'єктів господарювання, мето якого є забезпечення ефективності діяльності.

До **внутрішнього аудиту**, зокрема, відносяться:

- надання рекомендацій з удосконалення систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;
- оцінка достовірності фінансової та оперативної інформації;
- аналіз ефективності діяльності підприємства;
- здійснення контролю за дотриманням законодавства
- перевірка дотримання працівниками підприємства внутрішніх правил і процедур;
- контроль матеріальних, грошових коштів;
- контроль за підбором персоналу і оплатою праці і т.д..

**Організація внутрішнього аудиту** залежить від розмірів господарюючого суб'єкта. Це може бути:

окрема особа - внутрішній аудитор;

підрозділ внутрішнього аудиту

працівник підприємства, до посадових обов'язків якого включено проведення внутрішнього аудиту (суміщення посад) та ін.

Спільним для всіх є підпорядкування керівництву підприємства. Це контрольний орган всередині фірми, який здійснює перевірки всередині підприємства або його підрозділах.

*«Мета внутрішнього аудиту - удосконалення організації й управління виробництвом, виявлення і мобілізація резервів його зростання, експертна оцінка дотримання економічної політики підприємства, включаючи облікову, оцінка функціонування внутрішньогосподарського контролю, який здійснюється всіма його структурними підрозділами» [2].*

Перевагою внутрішнього аудиту, на відміну від зовнішнього, є те, що він системний - складається з попереднього, поточного та наступного, є безперервним, суцільним, що має дуже важливе значення для успішного функціонування підприємства.

«Внутрішні аудитори можуть проводити звичайні *перевірки на відповідність* (визначити, чи дотримано в господарській системі тих специфічних процедур або правил, які прописані персоналу вищим керівництвом (адміністрацією), або займатися *операційним аудитом* (перевірка будь-якої частини процедур і методів функціонування

господарської системи з метою оцінювання продуктивності й ефективності)» [2]

### 13.2. Об'єкти і суб'єкти внутрішнього аудиту

*Об'єктами* внутрішнього аудиту є:

- стан і ведення бухгалтерського фінансового обліку;
- фінансова звітність;
- використання активів підприємства (дотримання норм, цільове використання; відсутність розкрадань і зловживань)
- забезпечення підприємства власними обіговими коштами (контроль грошових коштів і вчасності сплати зобов'язань);
- платоспроможність і фінансова стійкість;
- робота економічних і технічних служб підприємства;
- правильність визначення доходу, що підлягає оподаткуванню, своєчасність і повнота сплати податків;
- планування, нормування і стимулювання;
- виробничо-господарська діяльність тощо.

Внутрішній аудитор результати своєї роботи відображає у звіті, який подається керівництву і дозволяє привернути увагу останніх на відповідну проблему. Так як звіти призначені для топменеджмента, вони мають бути чіткими і лаконічними. Стандартної форми для звітів внутрішніх аудиторів немає

*Суб'єктами внутрішнього аудиту* є працівники підприємства – внутрішні аудитори. Це особи, які мають відповідний рівень професійної освіти, досвіду і компетенції. Робота внутрішнім аудитором не потребує сертифікації.

### 13.3. Методичні прийоми внутрішнього аудиту

«Внутрішні аудитори зобов'язані не тільки аналізувати, а й документально підтверджувати отриману інформацію. Комплекс інформаційного забезпечення залежно від потреб аудиторського процесу можна класифікувати на вхідну і вихідну (контрольну) інформацію» [3] .

#### **Вхідна інформація:**

нормативно-правові акти (закони, постанови, укази та інші нормативно-правові акти),

нормативно-довідкова (установчі документи, внутрішні регламенти, накази, розпорядження, бізнес-плани, договори з контрагентами),

бухгалтерські документи (первинні документи, реєстри обліку звітність)

організаційна (формується службою внутрішнього аудиту, до неї належить план, програма аудиту, робочі документи, розрахунки суттєвості, графіки перевірки і т.д.).

**Вихідна інформація формується** після завершення робіт з аудиту. До неї належать:

Проміжна інформація - формується в ході роботи внутрішнього аудиту, в ній накопичуються і систематизуються виявлені факти.

Підсумкова інформація - узагальнення результатів проведення аудиту в аудиторському звіті або/ та аудиторському висновку.

В ході внутрішнього аудиту застосовуються ті ж процедури і методичні прийоми, що в ході незалежного аудиту, різниця тільки в тому, хто проводить аудит.

Використовувані методичні прийоми внутрішнього аудит передбачають:

«перевірку результатів діяльності:

перевірка та аналіз фактичних результатів діяльності порівняно з бюджетом, прогнозом та результатами діяльності попередніх періодів; розгляд і порівняння оперативної і фінансової інформації; аналіз і вивчення зв'язку та причин для виправлення негативних ситуацій; оцінювання і порівняння внутрішньої і зовнішньої інформації для прийняття управлінських рішень; перевірка функціональності та результативності за певними видами діяльності

оброблення інформації:

перевірка точності та повноти відображення операцій двома групами процедур контролю: загальні заходи контролю в системі інформаційних технологій (включають контроль за функціонуванням комп'ютерної мережі, системи програмного забезпечення, його зміни та обслуговування, забезпечення безпеки доступу, придбання, розроблення та обслуговування прикладних програм) і заходи контролю за прикладними програмами в системі інформаційних технологій (включають перевірку точності записів, ведення і перевірку рахунків та перевірочних балансів, автоматизовані процедури контролю)

фізичний контроль:

контроль фізичної безпеки активів, у тому числі захисту приміщень від несанкціонованого доступу до активів і бухгалтерських записів; санкціонування доступу до комп'ютерних програм та файлів з даними; порівняння результатів фізичної інвентаризації; запобігання крадіжки активів та доступності активів незаконному привласненню

розмежування обов'язків:

перевірка і контроль документів, якими визначаються обов'язки різних осіб щодо санкціонування операцій, відображення їх в обліку та збереження активів. Звітування і контроль з метою зменшення можливості для будь-якої особи здійснити та приховати помилки або шахрайство в ході виконання своїх звичайних обов'язків» [3].

### 13.4. Реалізація матеріалів внутрішнього аудиту

Формування підсумкової контрольної інформації є завершальним етапом процесу внутрішнього аудиту. Внутрішні аудитори готують висновки, всі факти в яких мають бути документально підтвержені.

Наприклад, якщо виявлено завищені норми використання пального службовим автомобілем, необхідними доказами можуть бути шляхові листи службового автомобіля, наказ про затвердження норм списання пального, графік роботи працівника, графік заправо автомобіля, накази на відрядження якщо такі були).

Так як результати внутрішнього аудиту є конфіденційною інформацією, архіви робочої документації повинні знаходитись у службі внутрішнього аудиту з забезпеченням обмеженого доступу.

Підсумкова інформація за результатами внутрішнього аудиту має бути оформлена аудиторським звітом і Аудиторським висновком (рис. 13.1).

<b>АУДИТОРСЬКИЙ ЗВІТ</b> Містить інформацію про виявлені відхилення (порушення, помилки) з рекомендаціями щодо їх усунення і запобігання	<b>АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК</b> Містить оцінку виявлених відхилень на відповідність чинному законодавству
---	---

Рис. 13.1. Зміст підсумкових документів за результатами внутрішнього аудиту

«Зміст основного розділу аудиторського звіту залежить від типу підприємства, особливостей його функціонування, видів діяльності та від конкретного завдання, визначеного керівництвом підприємства» [3].

*Особливістю внутрішнього аудиту є реалізація виявлених порушень. Аудитори після завершення перевірки продовжують контролювати усунення виявлених порушень. В разі незгоди з висновками певних працівників підприємства, дані факти мають бути висловлені в підсумковій документації аудитора.*

«Аудиторський висновок внутрішнього аудитора надається тим співробітникам підприємства, які можуть вжити заходів щодо усунення

виявлених недоліків або гарантувати їх виконання. Аудиторський висновок обов'язково надається керівникам підрозділу, що перевіряється, а керівництву підприємства тільки резюме» [3].

## **ТЕМА 14. ВИКОРИСТАННЯ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР В АУДИТІ**

### ***Питання до розгляду***

- 14.1. Нормативно-правове регулювання проведення аналізу в ході аудиту
- 14.2. Етапи фінансового аналізу в ході аудиту фінансової звітності
- 14.3. Показники аналізу, що використовуються в ході аудиту

### ***Нормативно-правове забезпечення та література:***

1. МСА 520 «Аналітичні процедури»
2. МСА 315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»
3. МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»

### **14.1. Нормативно-правове регулювання проведення аналізу в ході аудиту**

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає питання використання аудитором аналітичних процедур як процедур по суті (аналітичних процедур по суті). Він також стосується питання відповідальності аудиторів за виконання аналітичних процедур наприкінці аудиту, які б допомогли аудитору в формулюванні загального висновку щодо фінансової звітності. В МСА 315 (переглянутий) 1 висвітлюється використання аналітичних процедур як процедур оцінки ризиків. У МСА 330 містяться вимоги та рекомендації щодо характеру, часу й обсягу аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики; ці аудиторські процедури можуть включати також аналітичні процедури по суті

«**аналітичні процедури**» («analytical procedures») означає оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу очікуваних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, що охоплюють необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою доречною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин

Виконання аналітичних процедур в ході аудиту може вимагатись нормативними актами, які регулюють правила складання аудиторських висновків в певній країні. Наприклад, в Україні затверджено ВИМОГИ до аудиторського висновку, що подається до Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації про результати діяльності інститутів спільного інвестування (пайових та корпоративних інвестиційних фондів) та компанії з управління активами ЗАТВЕРДЖЕНО Рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку 11.06.2013 № 991. В цьому положенні передбачено, щоб аудитор провів перевірку пруденційних показників діяльності компанії управління активами. До цих показників згідно ПОЛОЖЕННЯ щодо пруденційних нормативів професійної діяльності на фондовому ринку та вимог до системи управління ризиками, ЗАТВЕРДЖЕНО Рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку 01.10.2015 № 1597

- 1) коефіцієнт фінансового левериджу;
- 2) коефіцієнт абсолютної ліквідності;
- 3) норматив концентрації кредитного ризику.
- 4) коефіцієнт фінансової стійкості;
- 5) коефіцієнт загальної ліквідності;

Отже аудитор має провести власні розрахунки для підтвердження значень цих показників

#### **14.2. Етапи фінансового аналізу в ході аудиту фінансової звітності**

Під час розробки та виконання аналітичних процедур аудитор повинен

(а) визначити придатність конкретних аналітичних процедур по суті для таких тверджень із урахуванням оцінених ризиків суттєвого викривлення, а також тестів деталей, якщо такі є, для цих тверджень

(б) оцінити надійність даних, на які спирається аудитор під час попереднього розрахунку відображених сум або коефіцієнтів, беручи до уваги джерело, порівнянність, характер і відповідність доступної інформації, та заходи внутрішнього контролю за підготовкою фінансової;

(с) здійснити попередні розрахунки відображених сум і коефіцієнтів та оцінити те, чи є вони досить точними для ідентифікації викривлення, яке окремо або разом з іншими викривленнями може призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності;

(d) визначити обсяг будь-якої розбіжності відображених сум з

очікуваними значеннями, яка є прийнятною і не потребує подальшого розгляду.

На надійність даних впливає їхній характер та джерело надходження; надійність залежить також від обставин, за яких ці дані було отримано. Виходячи з цього при визначенні того, чи є дані достовірними для цілей розробки аналітичних процедур по суті, суттєвим є таке:

(а) джерело наявної інформації. Наприклад, інформація може вважатися більш достовірною, якщо її отримано з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання;

(б) порівнянність наявної інформації. Наприклад, дані для галузі в цілому, можливо, потрібно буде доповнити, щоб зробити їх порівнянними з подібними даними такого суб'єкта господарювання, який виробляє і продає спеціалізовані товари;

(с) характер і прийнятність інформації. Наприклад, чи бюджети створювалися швидше як очікувані результати, ніж цілі, яких необхідно досягнути; (

д) заходи внутрішнього контролю за підготовкою інформації, розроблені для забезпечення її повноти, точності та достовірності. Наприклад, заходи внутрішнього контролю за підготовкою, розглядом і виконанням бюджетів (рис.14.1).



Для виконання аналітичних процедур можуть використовуватися різні методи. Ці методи варіюються від виконання простих порівнянь до здійснення комплексного аналізу з використанням сучасних статистичних методів



Рішення про те, які аудиторські процедури використовувати, в тому числі питання про доречність використання аналітичних процедур по суті, ґрунтується на професійному судженні аудита то ра щодо очікуваної ефективності та дієвості наявних аудиторських процедур для зменшення аудиторського ризику на рівні твердження до прийнятно низького рівня



Аудитор має розробити та виконати аналітичні процедури наприкінці аудиту, які допоможуть йому при формулюванні загального висновку про те, чи відповідає фінансова звітність розумінню аудитором суб'єкта господарювання

Рис.14.1 – Використання аналітичних процедур в аудиті

Для виконання аналітичних процедур можуть

використовуватися різні методи. Ці методи варіюються від виконання простих порівнянь до здійснення комплексного аналізу з використанням сучасних статистичних методів

Аудитор в багатьох випадках повинен провести аналіз показників фінансового стану підприємства, а саме:

- коефіцієнтів абсолютної ліквідності,
- фінансової стійкості,
- покриття зобов'язань власним капіталом тощо.

У цілому аудитор повинен зробити висновок про те, чи реально й точно відображає фінансова звітність фінансовий стан підприємства та результати його діяльності, оцінити вірогідність його безперервного функціонування, в тому числі банкрутства.

Перед аналізом фінансового стану підприємства поставлені певні завдання, серед яких основними є:

- визначення поточного фінансового стану;
- визначення змін у фінансовому стані в структурно-часовому аспекті;
- визначення факторів, що призвели до таких змін;
- прогнозування основних тенденцій у фінансовому стані.
- Технологія проведення аналізу в ході аудиту є уніфікованою та передбачає наступні етапи (табл. 14.1).

Таблиця 14.1

Етапи фінансового аналізу в ході аудиту фінансової звітності

Назва етапу	Дії аудитора в ході аналізу	Результати
попередній етап	оцінюють правильність її складання звітності, ступінь достовірності отриманих даних, групують окремі статті активу і пасиву Балансу, Звіту про фінансові результати, складають аналітичні таблиці та відбирають певні показники. На підставі опрацьованої первинної інформації відбирають абсолютні та відносні показники, які адекватно характеризують ту чи іншу сторону діяльності підприємства, і визначають порядок їх розрахунків. Всі показники зводять в аналітичні таблиці відповідно до запланованих напрямів досліджень	Аналітичні таблиці з абсолютними показниками
аналітичний етап	визначають вид і необхідну кількість аналітичних таблиць, обирають методичні прийоми аналізу, форми відображення динаміки та структури досліджуваних показників, проводять необхідні розрахунки	Аналітичні таблиці з розрахунками відхилень, показників
заключний етап	описують отримані результати розрахунків,	Висновки до

	формують висновки, готують аналітичні записки, коментарі, доповіді	аналітичних таблиць
--	--	---------------------

### 14.3. Показники аналізу, що використовуються в ході аудиту

В ході аудиту може бути проведено як експрес-аналіз так і детальний аналіз фінансових показників.

**Експрес-аналіз.** Його завдання полягає в простій та наочній оцінці фінансового стану господарюючого суб'єкта. В рамках експрес-аналізу можна використовувати наступну послідовність таблиць:

господарські засоби підприємства та їх структура (містить такі показники, як величина господарських засобів в оцінці "нетто", основні засоби, нематеріальні активи, оборотні засоби, власні оборотні засоби);

основні засоби підприємства (наводиться вартісна оцінка основних засобів, в тому числі активної їх частини за первісною і залишковою вартістю, частка орендованих основних засобів, коефіцієнти зносу та оновлення);

стругаура та динаміка оборотних засобів підприємства (наводиться укрупнене групування статей другого розділу балансу, а також ряд специфічних показників, таких як величина власних оборотних засобів, їх частка в покритті товарних запасів тощо);

основні результати господарської діяльності підприємства (обсяг товарообороту, прибуток, рентабельність, рівень валового доходу, рівень витрат обігу, фондівіддача, виробіток, показники оборотності);

ефективність використання фінансових ресурсів (містить показники загального обсягу фінансових ресурсів, в тому числі власних, залучених ресурсів, рентабельність авансованого капіталу, рентабельність власного капіталу тощо).

Експрес-аналіз може завершуватися висновком про доцільність чи необхідність більш глибокого та деталізованого аналізу фінансових результатів і фінансового стану.

**Деталізований аналіз** фінансового стану є більш детальною характеристикою майнового та фінансового стану підприємства, результатів діяльності у звітному періоді, а також прогнозування його розвитку на перспективу.

Він конкретизує, доповнює та розширює окремі процедури експрес-аналізу, при цьому ступінь деталізації залежить від потреб користувачів. У загальному вигляді програма поглибленого аналізу відповідає представленій схемі (табл. 14.2).

Таблиця 14.2

Порядок проведення аналізу та оцінки фінансового стану

## ПІДПРИЄМСТВА

Напрями аналізу	Завдання аналізу
1. Порівняльний аналіз складу, структури та динаміки балансу	1.1. Аналіз структури балансу 1.2. Аналіз динаміки балансу 1.3. Адаліз структурної динаміки балансу 1.3.1. Виявлення динаміки "негативних" статей балансу 1.3.2. Оцінка різних змін окремих статей балансу
2. Аналіз фінансової стійкості	2.1. Аналіз загальної величини основних джерел формування запасів і затрат. Визначені: % абсолютної стійкості % нормальної стійкості % передкризового стану, кризового стану 2.2. Аналіз джерел, що послаблюють фінансову напруженість 2.3. Аналіз неплатежів
3. Аналіз ліквідності балансу	3.1. Аналіз ліквідності активів за строком реалізації 3.1.1. Високоліквідні активи 3.1.2. Швидколіквідні активи 3.1.3. Повільноліквідні активи 3.1.4. Важколіквідні активи 3.2. Аналіз пасивів за терміновістю оплати 3.2.1. Найбільш термінові пасиви 3.2.2. Короткострокові пасиви 3.2.3. Довгострокові пасиви 3.2.4. Постійні пасиви 3.3. Комплексна оцінка ліквідності 3.3.1. Абсолютна ліквідність 3.3.2. Критична ліквідність 3.3.3. Поточна ліквідність
4. Аналіз платоспроможності (фінансової спроможності) підприємства	4.1. Аналіз можливості погашення боргових зобов'язань в строк та в повному обсязі 4.2. Порівняльний аналіз показників платоспроможності 4.2.1. Аналіз динаміки показників платоспроможності 4.2.2. Порівняльна характеристика щодо конкурентів або з нормативними значеннями
5. Аналіз ділової активності	5.1. Загальні показники ділової активності підприємства 5.2. Оцінка ефективності використання основних засобів 5.3. Оцінка ефективності використання оборотних засобів 5.4. Оцінка ефективності використання капіталу в цілому
6. Аналіз рівня ефективності господарської діяльності	6.1. Аналіз показників рентабельності: підприємства активів діяльності виробництва доходу
7. Аналіз інвестиційної привабливості підприємства	7.1. Аналіз ринкової активності 7.2. Аналіз імовірності банкрутства 7.3. Аналіз стійкості економічного зростання

## **ТЕМА 15. КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ**

### ***Питання до розгляду***

15.1. Основні засади та принципи організації контролю якості аудиторських послуг.

15.2. Внутрішній контроль якості аудиторських послуг та обов'язки керівництва аудиторської фірми щодо його забезпечення.

15.3. Мета та правові основи зовнішнього контролю якості надання аудиторських послуг.

15.4. Організація та проведення зовнішніх перевірок системи контролю якості аудиторських послуг.

### ***Нормативно-правове забезпечення та література:***

1. МСА 220 «Контроль якості роботи аудиторів»;
2. Порядок проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг № 1026/33997, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29.08.2019р.
3. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг

### **15.1. Основні засади та принципи організації контролю якості аудиторських послуг.**

Основними нормативно-правовими актами, що здійснюють регулювання контролю якості аудиторських послуг в Україні є:

- МСКЯ 1 «Міжнародний стандарт контролю якості»;
- Міжнародні стандарти управління якістю
- МСА 220 «Контроль якості роботи аудиторів»;
- Порядок проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг;
- Закон України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”.



**Рис.15.1 – Нормативно-правове забезпечення управління якістю аудиторських послуг**

Відповідно до МСА 220, цілями аудитора є здійснення процедур контролю якості на рівні виконуваних ним завдань, які надають обґрунтовану впевненість у тому, що[1]:

–аудит відповідає вимогам професійних стандартів та чинним законодавчим і нормативним вимогам;

–наданий звіт аудитора відповідає конкретним обставинам.

Міжнародні стандарти розглядають якість аудиту в розрізі розробки та впровадження аудиторськими фірмами механізму ефективної системи контролю якості послуг, що надають їхні співробітники. Тобто, формування системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг.

Окрім внутрішнього контролю, законодавством передбачено і зовнішній контроль за якістю аудиторських послуг.

Відповідно до Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” 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 Закону [1]

Обов’язковий контроль якості аудиторських послуг здійснюється щодо [3]:

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**; проводиться **Інспекцією із забезпечення якості** Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю

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**. проводиться **Аудиторською палатою України**.

3) 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**.

**Порядок проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг**, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29.08.2019 р. № 362 та зареєстрований у Міністерстві юстиції України 17.09.2019 р. за № 1026/33997, яким визначено порядок організації, проведення та оформлення результатів перевірок з контролю якості аудиторських послуг.

Загальні вимоги до аудитора під час проведення аудиту фінансової звітності, викладені в МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту». Ці цілі фактично є підґрунтям для оцінки якості аудиту. [3]

Перевірки з контролю якості аудиторських послуг проводяться відповідно до:

- щорічних планів-графіків проведення перевірок з контролю якості, затверджених Інспекцією; щорічних планів-графіків проведення перевірок з контролю якості, затверджених Аудиторською палатою України (далі – АПУ) за погодженням Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (далі – ОСНАД);

- графіків перевірок з контролю якості, що планує до проведення Інспекція разом з АПУ, затверджених Радою нагляду. [3]

Плани-графіки щорічних перевірок з контролю якості аудиторських послуг підлягають обов'язковому оприлюдненню на офіційних вебсайтах ОСНАД та АПУ. Перевірки з контролю якості аудиторських послуг здійснюють безпосередньо інспектори. Інспектором може бути призначено особу, яка відповідає таким критеріям: має досвід роботи аудитором не менше п'яти років; припинила діяльність із надання аудиторських послуг одноосібно або у

складі САД; підвищила кваліфікацію за відповідною програмою, затвердженою комісією з атестації.

Інспекція та Комітет щороку систематизують та узагальнюють результати проведених перевірок з контролю якості аудиторських послуг для подальшого оприлюднення результатів аналізу порушень САД професійних вимог щодо якості аудиторських послуг на офіційних вебсайтах ОСНАД і АПУ за рішенням Ради нагляду і Ради АПУ.

## **15.2. Внутрішній контроль якості аудиторських послуг та обов'язки керівництва аудиторської фірми щодо його забезпечення.**

Аудиторська фірма несе відповідальність за систему, політику та процедури контролю якості. Згідно з МСКЯ 1 фірма зобов'язана встановлювати та підтримувати систему контролю якості для надання обґрунтованої впевненості в тому, що:

- фірма та її персонал дотримуються вимог професійних стандартів і застосовних законодавчих та нормативних вимог;
- звіти, надані фірмою або партнерами з аудиту, є прийнятними за таких обставин.

Аудиторська фірма повинна встановити політику і процедури, що спрямовані на підвищення внутрішньої культури персоналу, за умовами якої якість є основним питанням при виконанні аудитором завдань. Через створення аудиторською фірмою власної системи контролю якості забезпечується якість аудиторських послуг. Основні вимоги до організації системи контролю якості аудиторських послуг зведені у табл. 15.1.

**Таблиця 15.1**

### **Основні вимоги до системи контролю якості аудиторських послуг за МСКЯ 1 та МСА 220**

<b>Вимога</b>	<b>Пояснення</b>
Створити в аудиторській фірмі систему контролю якості аудиторських послуг.	Система повинна забезпечувати достатній рівень контролю для всіх завдань з надання впевненості.
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;	Щодо кожного з наведених елементів мають бути встановлені та задокументовані політика та процедури контролю якості. Форма та зміст документації залежить від розміру аудиторської фірми, характеру та складності аудиторської практики.

<p>г) людські ресурси;  г) виконання завдання;  д) моніторинг.</p>	
<p>Аудиторська фірма повинна ознайомити весь свій персонал з політикою та процедурами контролю якості, що застосовуються такою фірмою.</p>	<p>Факт ознайомлення персоналу має бути належним чином задокументований. Від персоналу вимагається розуміння політики та процедур та їх дотримання.</p>
<p>Аудиторська фірма зобов'язана запровадити постійний процес із навчання і роз'яснення політики і процедур контролю якості та заохочувати персонал діяти відповідно до своєї політики та процедур.</p>	<p>Політика та процедури контролю якості мають бути направлені на стимулювання культури, яка визнає і заохочує високоякісну роботу. Керівник аудиторської фірми зобов'язаний показувати приклад щодо якості надання послуг персоналу. Цей приклад зазвичай демонструється діями керівництва фірми та відповідними настановами персоналу.</p>
<p>Призначення особи, відповідальної за функціонування в аудиторській фірмі системи контролю якості.</p>	<p>Ця особа повинна мати достатній і відповідний досвід та здібності для того, щоб ідентифікувати і розуміти питання контролю якості й розробляти відповідні політики та процедури.</p>

## Елементи системи контролю якості аудиторських послуг



Рис. 15.1. Елементи системи контролю якості аудиторських послуг

Відповідно до ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», система контролю якості аудиторських послуг складається з політики та процедур, розроблених та впроваджених суб'єктами аудиторської діяльності відповідно до міжнародних стандартів аудиту [1]

На рис. 15.1. представлені елементи системи контролю якості аудиторських послуг та основні питання, що необхідно розглянути та закріпити в політиці аудиторської фірми щодо контролю якості.

«Зобов'язання за створення системи контролю якості аудиторських послуг на фірмі покладається на керівника такої фірми.

Керівник несе відповідальність у межах своїх повноважень за розробку, організацію, впровадження та підтримання ефективного функціонування системи контролю якості» [1]

«З метою контролю за якістю аудиторських послуг керівник фірми може:

- призначити відповідальну особу;
- створити підрозділ контролю якості з призначенням керівника такого підрозділу;
- доручити організацію та здійснення контролю якості одному з аудиторів як доповнення до його основних повноважень;
- визначити кваліфіковану зовнішню особу, відповідальну за систему контролю якості фірми;
- взяти виконання повноваження контролю якості на себе» [1].

### **15.3. Мета та правові основи зовнішнього контролю якості надання аудиторських послуг.**

Порядок проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29.08.2019 р. № 362 та зареєстрований у Міністерстві юстиції України 17.09.2019 р. за № 1026/33997, визначає порядок організації, проведення та оформлення результатів перевірок з контролю якості аудиторських послуг.

Загальні вимоги до аудитора під час проведення аудиту фінансової звітності, викладені в МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту». Ці цілі фактично є підґрунтям для оцінки якості аудиту.

Основними завданнями перевірки з контролю якості аудиторських послуг є [3]:

1) перевірка дотримання САД міжнародних стандартів аудиту, принципу незалежності, ефективності внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг, вимог Закону;

2) тестування внутрішніх процедур, здійснення перевірки робочих документів, аудиторських звітів та інших звітів, договорів про надання аудиторських послуг, внутрішніх розпорядчих актів САД, якими визначаються політика і процедури, що мають застосовуватися під час надання аудиторських послуг;

3) розроблення обов'язкових до виконання рекомендацій щодо усунення виявлених під час перевірки недоліків і порушень та запобігання їм надалі.

Перевірка з контролю якості аудиторських здійснюється за ініціативою САД, які надають послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності.

Обов'язковий контроль якості аудиторських послуг здійснюється щодо[2]:

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, - один раз на шість років.

Контроль якості аудиторських послуг САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, проводиться Інспекцією із забезпечення якості.

Контроль якості аудиторських послуг САД, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності (крім САД, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес), проводиться Аудиторською палатою України.

Контроль якості аудиторських послуг САД, які не надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності, здійснюється за їх власною ініціативою Аудиторською палатою України. [2]

#### **15.4. Організація та проведення зовнішніх перевірок системи контролю якості аудиторських послуг.**

Процес перевірки з контролю якості аудиторських послуг складається з таких етапів[3]:

- 1) планування та організація.
- 2) проведення перевірки з якості аудиторських послуг, підготовка висновків та рекомендацій;
- 3) обговорення висновків та рекомендацій із САД;
- 4) оформлення звіту про результати перевірки, підписання протоколу та обов'язкових до виконання рекомендацій, подання звіту на розгляд Виконавчому директору Інспекції / Раді Аудиторської палати України (далі –Рада АПУ);
- 5) відстеження виконання наданих САД за результатами перевірки з контролю якості аудиторських послуг обов'язкових до виконання рекомендацій та результатів їх впровадження.

Перевірки з контролю якості аудиторських послуг проводяться відповідно до[2]:

- щорічних планів-графіків проведення перевірок з контролю якості, затверджених Інспекцією;
- щорічних планів-графіків проведення перевірок з контролю якості, затверджених Аудиторською палатою України (далі – АПУ) за погодженням Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (далі – ОСНАД);
- графіків перевірок з контролю якості, що планує до проведення Інспекція разом з АПУ, затверджених Радою нагляду.

Плани-графіки щорічних перевірок з контролю якості аудиторських послуг підлягають обов'язковому оприлюдненню на офіційних вебсайтах ОСНАД та АПУ.

Перевірки з контролю якості аудиторських послуг здійснюють інспектори. Інспектором можуть призначити особу, яка відповідає таким критеріям[3]:

- має досвід роботи аудитором не менше п'яти років;
- припинила діяльність із надання аудиторських послуг одноосібно або у складі САД;
- підвищила кваліфікацію за відповідною програмою, затвердженою комісією з атестації.

Перед початком проведення перевірки з контролю якості інспектор (або група інспекторів), повинен задекларувати відсутність конфлікту інтересів між ним та САД, який підлягає перевірці.

Інспектор може здійснювати перевірку САД, з яким його пов'язували трудові відносини або відносини власності, контролю тощо, не раніше ніж через три роки після припинення таких відносин. [3]

Про проведення перевірки з контролю якості аудиторських послуг САД повідомляють за тридцять календарних днів до початку проведення перевірки.

У разі наявності у САД поважних причин за рішенням Інспекції/Комітету дата початку перевірки може бути перенесена не більше ніж на один місяць. [3]

Протягом п'яти днів після повідомлення про дату початку перевірки Інспекція/Комітет передає САД перелік питань, що перевірятимуться, питання для обговорення з керівництвом САД та інформаційну анкету, яку САД має заповнити та повернути Інспекції/Комітету протягом п'ятнадцяти днів.

Загальний термін проведення перевірки становить не більше п'ятнадцяти робочих днів. За рішенням Інспекції/Комітету термін проведення перевірки може продовжуватись ще на п'ятнадцять робочих днів.

У разі наявності обставин, що перешкоджають або роблять неможливим проведення перевірки, інспектор (керівник групи інспекторів) складає та підписує акт про неможливість проведення перевірки у двох примірниках.

Інспектор (керівник групи інспекторів) по завершенню перевірки з контролю якості складає проект звіту про результати перевірки та надає його на ознайомлення САД.

У разі потреби керівник САД та визначені ним працівники подають обґрунтовані коментарі до проекту звіту у письмовій формі протягом десяти робочих днів із дня отримання такого проекту звіту для ознайомлення. [3]

За результатами обговорення проекту звіту складається протокол (у двох примірниках), який у день обговорення проекту звіту підписують інспектор (керівник групи інспекторів) та керівник САД.

Якщо за результатами обговорення проекту звіту інспектором не було враховано коментарів САД, протокол підписується з відповідною позначкою в ньому.

У разі відмови керівника САД від підписання протоколу інспектор (керівник групи інспекторів) складає акт про відмову підписання протоколу та робить відповідний запис у протоколі. [3]

Протягом п'яти робочих днів після дати обговорення проекту звіту або складення акта про відмову підписання протоколу САД може оскаржувати попередні результати перевірки з контролю якості:

- якщо перевірка проводилась інспектором (групою інспекторів) Інспекції - до ОСНАД,
- якщо перевірка проводилась інспектором (групою інспекторів) Комітету - до Ради АПУ.

Інспекція та Комітет щороку систематизують та узагальнюють результати проведених перевірок з контролю якості аудиторських

послуг для подальшого оприлюднення результатів аналізу порушень САД професійних вимог щодо якості аудиторських послуг на офіційних вебсайтах ОСНАД і АПУ за рішенням Ради нагляду і Ради АПУ.

**Аудит.** Аудит. Конспект лекцій для здобувачів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти освітньої програми «Облік і оподаткування» галузі знань D Бізнес, адміністрування та право спеціальності D1 Облік і оподаткування денної та заочної форм навчання / уклад. І.В. Жураковська. Луцьк: Луцький НТУ, 2026. 144 с

Комп'ютерний набір  
Редактор

І.В.Жураковська  
І.В.Жураковська

Підписано до друку \_\_\_\_\_.  
Формат 60x84/16. Папір офсетний.  
Гарнітура Arial. Ум. друк. арк. \_\_\_\_.  
Тираж \_\_\_\_.

Інформаційно-видавничий відділ  
Луцького національного технічного університету  
43018 м. Луцьк, вул. Львівська, 75  
ІВВ Луцького НТУ