

**М.С. ПАШКЕВИЧ  
Н.Л. ШИШКОВА**

**КОНТРОЛЬ: НЕЗАЛЕЖНИЙ,  
ВНУТРІШНІЙ, ДЕРЖАВНИЙ**

**ЧАСТИНА I**

**НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК**

Міністерство освіти і науки України  
ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД  
«НАЦІОНАЛЬНИЙ ГІРНИЧИЙ УНІВЕРСИТЕТ»



**М.С. Пашкевич**  
**Н.Л. Шишкова**

## **КОНТРОЛЬ: НЕЗАЛЕЖНИЙ, ВНУТРІШНІЙ, ДЕРЖАВНИЙ**

Частина I

**Незалежний аудиторський та внутрішньогосподарський контроль**

Навчальний посібник

Дніпро  
НГУ  
2017

**УДК 657. 63**

**П 22**

Рекомендовано до видання вченою радою ДВНЗ «Національний гірничий університет» як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів (протокол № 16 від 24.10.2017).

**Рецензенти:**

*Н.І. Литвиненко* – д-р екон. наук, доц. (ДВНЗ «Національний гірничий університет», доцент кафедри економічної теорії та міжнародних економічних відносин);

*Л.Г. Солянік* – канд. екон. наук, проф. (ДВНЗ «Національний гірничий університет», професор кафедри економічного аналізу і фінансів).

**Пашкевич М.С.**

П 22      Контроль: незалежний, внутрішній, державний: навч. посіб. : у 2 ч.  
Ч. 1. Незалежний аудиторський та внутрішньогосподарський контроль [Електронний ресурс] / М.С. Пашкевич, Н.Л. Шишкова ; М-во освіти і науки України, Нац. гірн. ун-т. – Електрон. текст. дані. – Дніпро : НГУ, 2017. – 182 с. – Режим доступу: <http://nmu.org.ua> (дата звернення: 30.10.17). – Назва з екрана.

ISBN 978-966-350-668-5

Розглянуто теоретико-методологічні та нормативні аспекти щодо фінансового контролю в Україні. Реорганізація та вдосконалення системи фінансового контролю в Україні створили нові умови для розгалуження і розвитку всіх його ланок – незалежного аудиторського, внутрішнього та державного.

Подано узагальнення теоретичних розробок з питань фінансового контролю, методологічної бази та контрольних номенклатур.

Посібник базується на літературних джерелах вітчизняних та зарубіжних авторів, моніторингу діючої нормативної бази та на багаторічному досвіді викладання дисциплін «Аудит», «Організація і методика аудиту», «Контроль і ревізія», «Внутрішньогосподарський контроль» в Національному гірничому університеті.

Призначено для студентів вищих навчальних закладів спеціальності «Облік і оподаткування».

УДК 657. 63

ISBN 978-966-350-668-5

© М.С. Пашкевич, Н.Л. Шишкова, 2017  
© Державний ВНЗ «НГУ», 2017

## ЗМІСТ

<b><i>Передмова</i></b>	6
<b><i>1. Фінансово-господарський контроль і його роль у системі управління підприємством</i></b>	8
1.1 Інформаційні потреби зовнішніх і внутрішніх користувачів контрольної інформації.	8
1.2 Необхідність, організаційні форми, види та підстави для проведення фінансово-господарського контролю.	9
1.3 Предмет фінансово-господарського контролю.	11
1.4 Методичні прийоми, які застосовуються при здійсненні контролю фінансово-господарської діяльності підприємств та організацій.	12
1.5 Законодавчо-правова база з фінансово-господарського контролю.	12
1.6 Методи та прийоми ведення контролю.	13
1.7 Особливості організації та управління діяльністю в сфері незалежного, внутрішнього і державного контролю в Україні.	15
<b><i>2. Незалежний професійний аудит в Україні</i></b>	19
2.1 Нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні.	19
2.2 Управління аудиторською діяльністю.	20
2.3 Сертифікація та підвищення кваліфікації аудиторів.	23
2.4 Основна термінологія аудиторської діяльності.	23
<b><i>3. Стандарти і вимоги до незалежного та внутрішнього контролю</i></b>	29
3.1 Необхідність стандартизації.	29
3.2 Особливості застосування Міжнародних стандартів аудиту (МСА).	30
3.3 Динамічність стандартів аудиту.	32
<b><i>4. Кодекс етики аудиторів за МСА</i></b>	37
4.1 Загрози дотриманню принципів.	37
4.2 Оцінка значущості загроз.	39
4.3 Ненавмисні порушення Кодексу етики.	41
4.4 Процедури зменшення загроз: огляди, аналітичні звіти, статистичні обстеження, опитування, анкетування, обробка отриманих результатів.	43
<b><i>5. Мета та загальні принципи аудиту</i></b>	51
5.1 Обсяг аудиту.	51
5.2 Професійний скептицизм.	52
5.3 Обґрунтована впевненість.	54
5.4 Умови завдань з аудиторської перевірки.	55
5.5 Лист-зобов'язання.	57
5.6 Порядок проведення контрольних процедур і виявлення порушень.	57
<b><i>6. Аудиторський ризик та суттєвість</i></b>	64
6.1 Модель аудиторського ризику.	64
6.2 Процедури оцінки ризиків.	66
6.3 Визначення меж суттєвості.	68
6.4 Оцінка аудиторських доказів.	69

<b>7. Форма і зміст робочих і підсумкових документів аудитора</b>	74
7.1 Склад робочих документів аудитора.	74
7.2 Характер аудиторської документації.	77
7.3 Аудиторський висновок.	77
7.4 Порядок розробки та здійснення заходів щодо запобігання або скорочення виявлених порушень в майбутньому.	81
<b>8. Шахрайство і помилка</b>	85
8.1 Різновиди викривлень.	85
8.2 Ознаки викривлень.	88
8.3 Фактори, що сприяють помилкам і шахрайству.	89
8.4 Характеристика шахрайства.	90
8.5 Чутливість фінансових звітів до шахрайства.	91
8.6 Пропозиції і заходи щодо запобігання або скорочення порушень в майбутньому.	92
<b>9. Система контролю якості незалежного та внутрішнього контролю</b>	98
9.1 Рівні контролю якості аудиторів.	98
9.2 Завдання контролю якості.	99
9.3 Відповідальність аудиторів.	101
9.4 Внутрішній контроль якості аудиту.	103
9.5 Зовнішні перевірки системи контролю якості.	104
9.6 Елементи системи контролю якості аудиту.	105
<b>10. Внутрішньогосподарський контроль: поняття, необхідність, базові основи</b>	111
10.1 Внутрішньогосподарський контроль, його сутність і значення.	111
10.2 Завдання та функції внутрішньогосподарського контролю.	112
10.3 Принципи внутрішньогосподарського контролю.	115
10.4 Види внутрішньогосподарського контролю.	117
10.5 Правові засади внутрішньогосподарського контролю.	118
10.6 Критерії внутрішньогосподарського контролю.	119
<b>11. Предмет та метод внутрішньогосподарського контролю</b>	122
11.1 Предмет і об'єкти внутрішньогосподарського контролю.	122
11.2 Методичні прийоми перевірки достовірності діяльності підприємств в рамках внутрішньогосподарського контролю.	123
11.3 Контрольні процедури, їх структура та види.	125
11.4 Способи дослідження документів.	127
11.5 Прийоми дослідження господарських операцій.	128
<b>12. Суб'єкти внутрішньогосподарського контролю та їх функції</b>	132
12.1 Спостережна рада акціонерного товариства та її функції.	132
12.2 Правління товариства (кооперативу) та його функції.	133
12.3 Ревізійна комісія підприємства та її функції.	135
12.4 Керівник підприємства як суб'єкт внутрішньогосподарського контролю та його контрольні функції.	136

12.5 Фінансовий директор підприємства та його контрольні функції.	136
12.6 Головний бухгалтер підприємства та його контрольні функції.	137
<b>13. Організація та планування внутрішнього контролю на підприємстві</b>	142
13.1 Порядок проведення контрольних процедур і виявлення порушень.	142
13.2 Права, обов'язки і відповідальність служби внутрішнього контролю.	144
13.3 Організація діяльності служби внутрішнього контролю.	146
13.4 Планування діяльності служби внутрішнього контролю підприємства.	147
13.5 Інформаційне забезпечення служби внутрішнього контролю підприємства.	148
<b>14. Організація і технологія перевірки службами внутрішнього аудиту (ревізії)</b>	153
14.1 Організаційна стадія контрольного процесу та його характеристика.	153
14.2 Дослідна стадія контрольного процесу та його характеристика.	154
14.3 Контроль бізнес-процесів та їх відображення в обліку.	155
14.4 Прийняття рішень за результатами перевірок.	156
14.5 Профілактика недоліків і правопорушень у діяльності підприємства за результатами контролю.	157
14.6 Організація перевірки виконання прийнятих рішень за результатами контролю.	157
<b>15. Організація внутрішнього контролю стану бухгалтерського обліку, звітності та фінансового стану підприємства</b>	161
15.1 Завдання, об'єкти, джерела, методичні прийоми і напрями проведення контролю бізнес-процесів підприємства.	162
15.2 Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку та оподаткування.	163
15.3 Організація контролю стану бухгалтерського обліку і фінансової звітності на основі встановлення причинно-наслідкових зв'язків.	164
15.4 Організація контролю стану податкового обліку і звітності.	165
15.5 Організація контролю стану статистичної звітності.	165
15.6 Організація контролю фінансового стану підприємства .	166
15.7 Перевірка методів і прийомів бухгалтерського обліку та специфіки їх використання під час формування бухгалтерської, управлінської та податкової звітності.	168
<b>Приклад завдання для підсумкового контролю</b>	175

## ПЕРЕДМОВА

Моніторинг інформаційно-комунікаційних процесів у вітчизняних суб'єктів господарювання, зокрема контрольно-управлінській сфері, дозволяє говорити про неадаптованість контрольних процесів до сучасних викликів її використання, до вимог підвищення якості контрольної інформації для прийняття оптимальних і збалансованих управлінських рішень. Так, використання контрольно-облікової, а особливо звітної інформації пов'язано з низкою проблем, зумовлених як низьким рівнем компетенції облікового персоналу в сфері комп'ютерних комунікацій, пов'язаних з цим невиправдано великих втрат часу на впорядкування документообігу, так і відсутністю мотиваційних та організаційно-технічних механізмів спонукання до покращення якості і дотримання умов безпеки облікової інформації.

Прогалини у формуванні та використанні достовірної і якісної контрольно-облікової інформації можуть нанести більшу шкоду, ніж прямі втрати матеріальних і фінансових ресурсів. Тому постає проблема постійного контролю (незалежного, внутрішнього, державного) і ефективного реагування на об'єктивні обставини, що перешкоджають якості та безпеці облікової інформації, як джерелу майбутніх управлінських рішень. Тому систематизація нормативно-правових та організаційних аспектів механізму контролю (незалежного, внутрішнього, державного) діяльності стає основою загального ефективного управління суб'єкту господарювання.

**До компетентностей, які забезпечуються дисципліною «Контроль: незалежний, внутрішній, державний», віднесені такі результати навчання:**

1. Демонструвати базові знання та розуміння економічних категорій, законів, причинно-наслідкових та функціональних зв'язків, які існують між процесами та явищами на різних рівнях економічних систем.

2. Знати місце і значення облікової, аналітичної, контрольної, податкової та статистичної систем в інформаційному забезпеченні користувачів обліково-аналітичної інформації у вирішенні проблем в сфері соціальної, економічної і екологічної відповідальності підприємств, установ, організацій.

3. Усвідомлювати сутність об'єктів обліку, аналізу, контролю, аудиту, оподаткування та розуміти їх роль і місце в господарській діяльності.

4. Формувати й аналізувати фінансові та управлінську звітність підприємств різних форм власності та інтерпретувати отримані відомості для прийняття управлінських рішень.

5. Володіти методичним інструментарієм обліку, аналізу, контролю, аудиту, та оподаткування господарської діяльності підприємств.

6. Демонструвати розуміння особливостей практики здійснення обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування діяльності підприємств, установ та організацій різних форм власності, організаційно-правових форм господарювання та видів економічної діяльності.

7. Знати механізм функціонування бюджетно-податкової системи України та враховувати її особливості з метою організації обліку та формування звітності на підприємствах.

8. Обґрунтовувати ефективність прийняття управлінських рішень з використанням обліково-аналітичної інформації та розуміти організаційно-економічний механізм управління підприємством.

9. Використовувати теоретичні, організаційні та методичні засади аудиту.

10. Визначати напрями підвищення ефективності формування фінансових ресурсів, їх розподілу та контролю використання на рівні держави та підприємств різних організаційно-правових форм власності.

11. Застосовувати спеціалізовані інформаційні системи і комп'ютерні технології для обліку, аналізу, аудиту та оподаткування.

12. Усвідомлювати особливості функціонування підприємств у сучасних умовах господарювання та демонструвати розуміння його ринкового позиціонування.

13. Володіти базовими знаннями фундаментальних розділів математики в обсязі, необхідному для застосування економіко-математичних методів у обраній професії.

14. Демонструвати навички володіння загальнонауковими та спеціальними методами дослідження економічних явищ і процесів на підприємстві.

15. Володіти та застосовувати знання іноземної мови для формування ділових паперів і спілкування у професійній діяльності.

16. Вміти працювати як самостійно, так і в команді. Проявляти самостійність і відповідальність у роботі, професійну повагу до етичних принципів, демонструвати повагу до індивідуального та культурного різноманіття.

17. Аналізувати розвиток системи і моделей бухгалтерського обліку на національному та міжнародному рівнях з урахуванням професійного світогляду.

18. Дотримуватися здорового способу життя, виявляти турботу про здоров'я і безпеку життєдіяльності співробітників, прагнення до збереження навколишнього середовища.

19. Виконувати професійні функції з урахуванням вимог трудової дисципліни, планування та управління часом.

**Мета дисципліни «Контроль: незалежний, внутрішній, державний»** – формування результатів навчання, що пов'язані з вище наведеними компетентностями.



# Розділ 1

## Фінансово-господарський контроль і його роль у системі управління підприємством



### Зміст лекції:

- 1.1 Інформаційні потреби зовнішніх і внутрішніх користувачів контрольної інформації.
- 1.2 Необхідність, організаційні форми, види та підстави для проведення фінансово-господарського контролю.
- 1.3 Предмет фінансово-господарського контролю.
- 1.4 Методичні прийоми, які застосовуються при здійсненні контролю фінансово-господарської діяльності підприємств та організацій.
- 1.5 Законодавчо-правова база з фінансово-господарського контролю.
- 1.6 Методи та прийоми ведення контролю.
- 1.7 Особливості організації та управління діяльністю в сфері незалежного, внутрішнього і державного контролю в Україні.

Після опанування матеріалу цього розділу студент повинен **вміти**:

***Розуміти інформаційні потреби користувачів в обліково-аналітичній інформації у вирішенні проблем в сфері економічної відповідальності підприємств, установ, організацій.***

***Розуміти особливості організації та управління діяльністю в сфері незалежного, внутрішнього та державного контролю в Україні.***

***Обґрунтовувати необхідність та підстави для проведення фінансового контролю відповідно до вимог функціонування бюджетно-податкової системи України.***

***Володіти основними методами фінансово-господарського контролю.***

**1.1 Інформаційні потреби зовнішніх і внутрішніх користувачів контрольної інформації.**

***До внутрішніх користувачів належать:*** власники підприємств, управлінський персонал, робітники і службовці.

Внутрішні користувачі задовольняють свої інформаційні потреби щодо ефективності роботи апарату управління, прибутковості організацій, прийняття управлінських і планових рішень, стабільності й прибутковості підприємства, збереження робочих місць, оплати праці та пенсійного забезпечення тощо.

**Зовнішніми користувачами контрольної інформації є:**

- органи державного регулювання та контролю (органи Державного казначейства, Державної аудиторської служби; органи державної статистики; органи державних цільових фондів);
- фінансові аналітики та радники;
- партнери установи по ринку (спонсори, постачальники, замовники, покупці, клієнти; банківські і небанківські кредитні установи, інші кредитори);
- громадськість (громадські організації, профспілки).

Зовнішні користувачі мають інформаційні потреби в контрольній інформації або внаслідок імплементації законодавчих актів, або для досягнення власних цілей діяльності.

**1.2 Необхідність, організаційні форми, види та підстави для проведення фінансово-господарського контролю.**

**Основні причини, що забезпечують необхідність контролю:**

- низька свідомість окремих працівників стосовно ощадливості й збереження суспільної власності;
- не завжди ефективний попередній та поточний контроль з боку керівників, бухгалтерів установ;
- недоліки в доборі кадрів матеріально-відповідальних осіб, неякісна інвентаризація, недосконалість системи матеріальної відповідальності тощо.

Таблиця 1.1

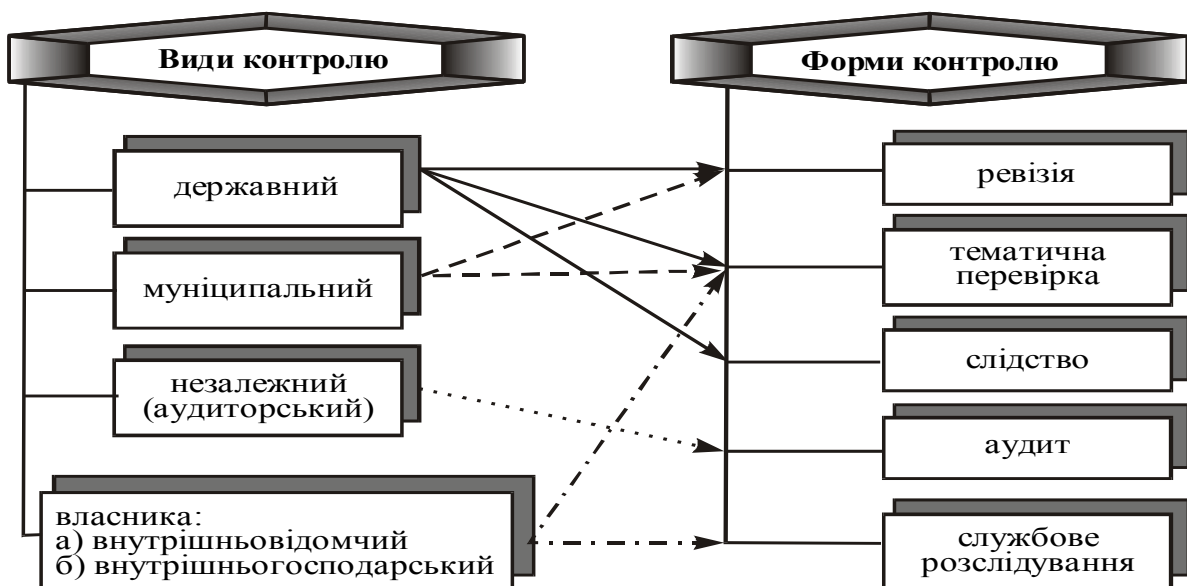
**Зміст основних понять контролю**

<p><b>Контроль</b> у широкому розумінні – це процес, який повинен забезпечити відповідність функціонування керованого об’єкта прийнятим управлінським рішенням, і спрямований на успішне здійснення поставлених цілей. <b>Контроль як функція управління</b> дозволяє своєчасно виявити та ліквідувати ті передумови і фактори, які заважають ефективному веденню виробництва, успішному досягненню поставленої мети, відкоригувати діяльність підприємств, організацій чи їх структурних підрозділів. В умовах ринкової економіки <b>контроль</b> повинен сприяти зміцненню державної фінансової дисципліни, поліпшенню фінансового стану суб’єктів контролю, збереженню державного майна, попередженню зловживань, поповненню доходів бюджету.</p>	
<p><b>Суть контролю</b></p>	<p>форма здійснення цілеспрямованого впливу на об’єкти управління, яка передбачає систематичний нагляд, спостереження за їх діяльністю для виявлення відхилень від установлених норм, правил, вимог чи завдань у процесі їх виконання.</p>

<b>Мета контролю</b>	об'єктивно вивчити фактичний стан справ у різних ланках суспільного і державного життя;
	виявити ті фактори та умови, які негативно впливають на процеси виконання прийнятих рішень, здійснення заходів і досягнення цілей.
<b>Основне завдання контролю</b>	виявити фактичний стан справ об'єкта контролю, порівняти його з нормативним відповідно до чинного законодавства, виробити необхідні коригуючі впливи.
<b>Значення контролю</b>	утвердження законності, демократії в суспільстві;
	попередження правопорушень, зловживань;
	виявлення порушень, відхилень від правових норм чинного законодавства і обґрунтування для притягнення до відповідальності винних посадових осіб;
	захист і збереження власності.

**Види контролю:**

- державний контроль, який здійснюється органами державної влади;
- відомчий контроль, який проводиться Контрольно-ревізійними управліннями міністерств і відомств;
- внутрішньогосподарський контроль, який здійснюється фінансовими службами підприємств, організацій та установ;
- незалежний контроль, який проводиться спеціалізованими аудиторськими фірмами і службами.



**Рис. 1.1 Види і організаційні форми контролю**

**Підстави для проведення контролю** визначаються в кожному конкретному випадку відповідно до законодавства України.

Підставами, наприклад можуть бути:

- за наслідками зустрічних перевірок виявлено факти, які свідчать про порушення суб'єктом підприємницької діяльності норм законодавства;
- суб'єктом підприємницької діяльності не подано в установлений строк документи обов'язкової звітності;
- виявлено недостовірність даних, заявлених у документах обов'язкової звітності;
- суб'єкт підприємницької діяльності подав у встановленому порядку скаргу про порушення законодавства посадовими особами контролюючого органу під час проведення планової чи позапланової виїзної перевірки;
- проводиться реорганізація (ліквідація) підприємства та ін.

### **1.3 Предмет фінансово-господарського контролю.**

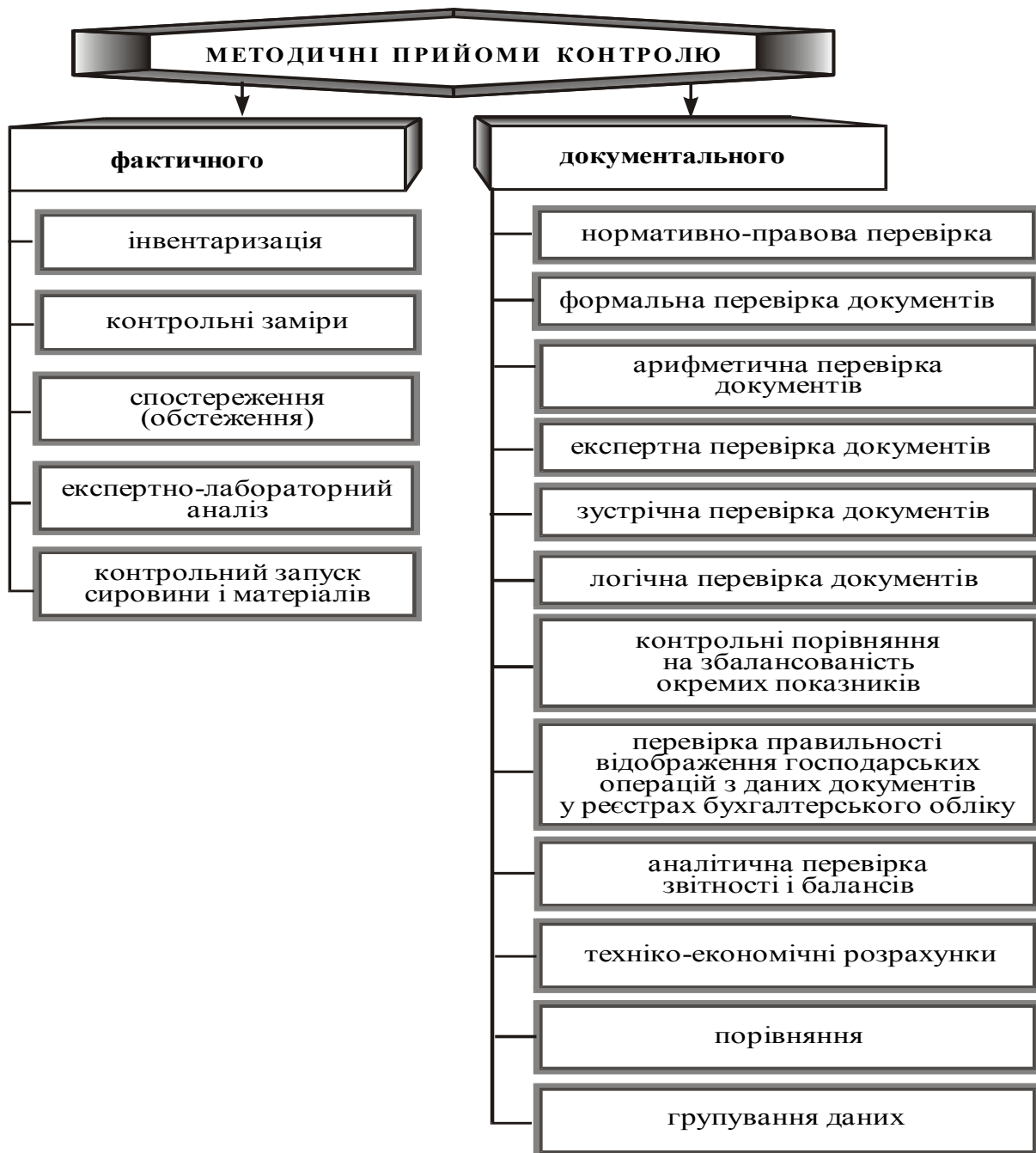
*Предметом фінансово-господарського контролю* у більш конкретному значенні є господарські й фінансові операції та процеси суб'єктів господарювання, які розглядаються з погляду законності, достовірності, доцільності й економічної ефективності, збереження власності, правильності формування й використання власного капіталу.

При цьому *об'єктами фінансово-господарського контролю* у широкому розумінні є юридичні й фізичні особи, діяльність яких пов'язана з використанням суспільної власності.

У більш конкретному значенні до об'єктів, які характеризують зміст окремих сторін предмета фінансово-господарського контролю, належать:

- необоротні активи (основні засоби, нематеріальні активи, капітальні інвестиції, дебіторська заборгованість);
- запаси;
- кошти, розрахунки та інші активи;
- власний капітал та забезпечення зобов'язань;
- довгострокові й поточні зобов'язання;
- доходи й результати діяльності;
- витрати за елементами й витрати діяльності тощо.

#### 1.4 Методичні прийоми, які застосовуються при здійсненні контролю фінансово-господарської діяльності підприємств та організацій.



*Рис. 1.2. Класифікація методичних прийомів контролю фінансово-господарської діяльності підприємств та організацій*

#### 1.5 Законодавчо-правова база з фінансово-господарського контролю.

Фінансово-господарський контроль як один із важливих економічних засобів управління виробничо-господарською та фінансово-комерційною діяльністю підприємств різних форм власності, організацій, установ здійснюється у відповідності із законодавчо-правовою базою України, правовим полем.

## 1.6 Методи та прийоми ведення контролю.

Таблиця 1.2

### Характеристика методичних прийомів фактичного контролю

Методичний прийом	Визначення	Характеристика
<b>Інвентаризація</b>	Спосіб контролю фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, стану розрахунків та його відповідності даним бухгалтерського обліку на одну й ту саму дату.	У процесі ревізії виконують, як правило, часткові інвентаризації, передбачені в програмі ревізії, але при виявленні фактів зловживань, значних нестач матеріальних цінностей проводяться ще й позапланові повні інвентаризації. Особливість проведення інвентаризації під час ревізії полягає в тому, що головою інвентаризаційної комісії є ревізор, який визначає перелік номенклатури об'єктів контролю при часткових інвентаризаціях.
<b>Контрольні заміри</b>	Прийоми фактичного контролю, що застосовуються при перевірці достовірності даних про обсяги виконаних робіт, наданих послуг.	Наприклад, виконання будівельно-монтажних робіт, капітального ремонту будівель тощо.
<b>Спостереження (обстеження)</b>	Прийоми фактичного контролю стану об'єктів, їх якісних характеристик.	Наприклад, при контролі дотримання правил безпеки зберігання матеріальних цінностей, умов збереження, порядку видачі матеріальних цінностей у структурні підрозділи підприємства і т. ін.
<b>Експертно-лабораторний аналіз</b>	Прийом фактичного контролю якості сировини, матеріалів, готової продукції.	Застосовується для перевірки дотримання діючих стандартів і рецептур виготовлення продукції у харчовій, хімічній промисловості при випуску продовольчих і непродовольчих товарів. Для аналізу беруть дві проби, їх пломбують і разом з письмовим запитом ревізора направляють у відповідну лабораторію.
<b>Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво</b>	Застосовується для перевірки обсягів виходу готової продукції в переробній промисловості.	При цій формі контролю в присутності ревізора та уповноваженого спеціаліста перевіряється весь технологічний процес, починаючи зі зважування сировини і допоміжних матеріалів, їх обробки і закінчуючи зважуванням готової продукції.

**Характеристика методичних прийомів документального контролю**

<b>Методичний прийом</b>	<b>Визначення та характеристика</b>
<b>Нормативно-правова перевірка</b>	Належить до основних методичних прийомів здійснення документального контролю під час ревізій фінансово-господарської діяльності підприємств та організацій. Суть цієї форми контролю полягає в тому, що за змістом господарської операції, відображеної в документі, встановлюється, чи не суперечить вона чинним законодавчим нормам, правилам, вимогам статутів та інших засновницьких документів.
<b>Формальна перевірка документів</b>	Застосовується для контролю дотримання діючих форм документів, послідовності, повноти і правильності заповнення їх реквізитів, наявності відповідних підписів у документах.
<b>Арифметична перевірка документів</b>	Включає контроль проведених у документі обчислень, підрахунків у підсумках, що здійснюються при оформленні та обробці документів. Наприклад, арифметична перевірка застосовується при здійсненні контролю загальної суми до сплати по рахунках-фактурах постачальників матеріальних цінностей, обсягів витрат - по матеріальних звітах, визначення залишків грошових коштів - за касовими звітами касирів і т. п.
<b>Експертна перевірка документів</b>	Детальне поглиблене дослідження достовірності документа про господарську операцію за наявності ознак недоброякісних документів. До останніх належать такі, що складені з порушенням вимог чинних нормативних актів з бухгалтерського обліку щодо форми і заповнення реквізитів документа, застосовуваних способів внесення правомірних виправлень.
<b>Зустрічна перевірка документів</b>	Один з ефективних прийомів документального контролю достовірності відображення в документах господарських операцій. Суть такої перевірки полягає в дослідженні достовірності документів шляхом зіставлення їх і записів у облікових реєстрах, що належать до одних і тих самих або різних, але взаємопов'язаних господарських операцій ревізованого підприємства та організацій, з якими воно має виробничі (господарські) відносини.
<b>Логічна перевірка документів</b>	Методичний прийом контролю, що застосовується при дослідженні достовірності господарських операцій, коли в ревізора виникають сумніви щодо обсягів у кількісному та вартісному значеннях окремих показників. Суть методу - у порівнянні господарської операції, відображеної в документі, з різними взаємозв'язаними показниками інших господарських операцій на предмет того, чи існувала об'єктивна можливість її виникнення. Наприклад, зіставлення даних обсяги випуску готової продукції з виробничою потужністю устаткування.

<p><b>Контрольні порівняння на збалансованість окремих показників</b></p>	<p>Застосовуються для контролю правильності оприбуткування та списання на витрати, видатки окремих сортів, матеріальних цінностей, достовірності аналітичного обліку, якщо в бухгалтерії ведеться тільки вартісний (сумовий) облік матеріальних цінностей, а також, коли аналітичний облік у запущеному стані. Суть даного прийому полягає в порівнянні залишку на початок ревізованого періоду з документованим надходженням матеріальних цінностей, з однієї сторони, і документованих витрат та залишку на кінець ревізованого періоду, з іншої сторони.</p>
<p><b>Перевірка правильності відображення господарських операцій з даних документів у реєстрах бухгалтерського обліку.</b></p>	<p>При цьому контролюється правильність визначення кореспонденції рахунків, виходячи зі змісту господарської операції, відображеної в документі, повнота наявності та відповідності документів за здійсненими в облікових реєстрах записами на рахунках бухгалтерського обліку. Допущені порушення можуть виражатися в неправильній кореспонденції рахунків, невідповідності сум у реєстрах бухгалтерського обліку і прикладених до них документах, відсутності бухгалтерських записів по окремих прикладених документах, повторі кореспонденції рахунків у однакових сумах за одним і тим самим документом.</p>
<p><b>Аналітична (камеральна) перевірка звітності і балансів.</b></p>	<p>Суть цього методичного прийому полягає в дослідженні обґрунтованості показників звітності і балансів даними бухгалтерського аналітичного і синтетичного чи податкового обліку. Він застосовується в поєднанні з іншими методичними прийомами і способами контролю та аналізу для дослідження фінансового стану підприємства, фінансових результатів діяльності та взаємовідносин по платежах до бюджету.</p>

### **1.7 Особливості організації та управління діяльністю в сфері незалежного, внутрішнього і державного контролю в Україні.**

Основні напрями удосконалення організаційно-правового механізму управління сферою фінансового контролю:

- формування єдиних концептуальних засад створення системи фінансового контролю з урахуванням сучасних умов розвитку українського суспільства та міжнародних стандартів;
- створення єдиного правового поля розвитку системи фінансового контролю та законодавче закріплення за його суб'єктами відповідних функцій;
- забезпечення координації діяльності органів внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю через запровадження єдиної інформаційної бази;
- удосконалення кадрового забезпечення системи фінансового контролю;
- покращення матеріально-технічного і фінансового забезпечення функціонування системи фінансового контролю.

***Оптимізація організаційної структури фінансового контролю, стандартизація фінансового контролю, формування нових і вдосконалення діючих методик та процедур фінансового контролю – актуальні завдання для розвитку фінансово-економічного контролю в Україні.***





## Завдання для практичного заняття 1:

### 1. Підготуйтеся до обговорення дискусійних питань:

- 1) Сутність та необхідність фінансово-господарського контролю.
- 2) Зв'язок контролю з іншими функціями управління.

**2. Складіть глосарій термінів:** фінансово-господарський контроль, користувачі інформації, державний контроль, внутрішній контроль, незалежний контроль, методи контролю, інвентаризація, нормативна перевірка, зустрічна перевірка, взаємний контроль.

**3. Складіть порівняльну таблицю, використовуючи лекційний матеріал та запропоновані інформаційні джерела до розділу 1.**

Параметри для порівняння	Державний контроль	Внутрішній контроль	Незалежний контроль
Мета і завдання			
Користувачі інформації			
Нормативно-правова основа			
Суб'єкти			
Об'єкти			
Інформаційні джерела контролю			
Методи контролю			
Оплата			
Підсумкові документи			
Відповідальність за якість контролю			
Відповідальність за реалізацію результатів			



## Завдання для самостійного опрацювання розділу 1:

### 1. Теми для доповідей:

- 1) Проблеми фінансово-господарського контролю в Україні.
- 2) Шляхи реформування фінансово-господарського контролю в Україні.
- 3) Закордонний досвід розгалуження дієвого фінансово-господарського контролю.
- 4) Перспективи фінансово-господарського контролю в Україні.

### 2. Дайте відповіді на тестові завдання:

#### 1) До фактичного методу контролю відноситься:

- а) нормативно-правова перевірка;
- б) арифметична перевірка документів;
- в) інвентаризація;
- г) експертна перевірка документів.

#### 2) Нормативно-правова перевірка:

- а) застосовується для контролю дотримання діючих форм документів, послідовності, повноти і правильності заповнення їх реквізитів, наявності відповідних підписів у документах;
- б) включає контроль проведених у документі обчислень, підрахунків у підсумках, що здійснюються при оформленні та обробці документів;
- в) за змістом господарської операції, відображеної в документі, установлюється, чи не суперечить вона чинним законодавчим нормам, правилам, вимогам статутів та інших засновницьких документів. При виявленні таких порушень робляться розрахунки, складаються аналітичні таблиці, визначаються наслідки та винні особи, обсяги витрат чи збитків, заподіяних неправомірними діями чи бездіяльністю посадових осіб підприємства;
- г) усі відповіді неправильні.

#### 3) За організаційними формами економічний контроль в Україні поділяють на:

- а) державний;
- б) муніципальний;
- в) незалежний;
- г) усі відповіді вірні.

#### 4) Контроль як функція управління передбачає:

- а) зворотний зв'язок між об'єктом та суб'єктом управління;
- б) систематичне спостереження і перевірку певного об'єкта;
- в) здійснення економічних відносин у системі управління;
- г) незалежне оцінювання.

**5) При перевірці дотримання застосування типових форм документів використовується метод:**

- а) обстеження;
- б) нормативної перевірки;
- в) арифметичної перевірки документів;
- г) жодна відповідь не правильна.



**Інформаційні джерела до розділу 1:**

1. Державна аудиторська служба України. Офіційний сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// dkrs.gov.ua/kru/uk/index](http://dkrs.gov.ua/kru/uk/index)
2. Аудиторська палата України [Електронний ресурс] / Аудиторська палата України. – Режим доступу: [http:// apu.com.ua](http://apu.com.ua)
3. Верховна рада України [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу : [http:// zakon5.rada.gov.ua](http://zakon5.rada.gov.ua)
4. Нормативні акти України (НАУ) [Електронний ресурс] / Інформаційно-пошукова правова система Нормативні акти України (НАУ). – Режим доступу : <http://www.nau.ua>
5. Аудит [Електронний ресурс] : навч. посіб. / [М.О. Виноградова, Л.І. Жидєєва.] . – К. – 2014, – 634 стр.
6. Гуцаленко Л.В. , Коцупатрий М.М., Марчук У.О. Ревізія і контроль: Навч. посіб.. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013. – 496 с.

## Розділ 2

# Незалежний професійний аудит в Україні

### Зміст лекції:



- 2.1 Нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності України.
- 2.2 Управління аудиторською діяльністю.
- 2.3 Сертифікація та підвищення кваліфікації аудиторів.
- 2.4 Основна термінологія аудиторської діяльності.

Після опанування матеріалу цього розділу студент повинен *вміти*:

*Усвідомлювати місце об'єктів фінансового контролю діяльності підприємства в системі управління господарською діяльністю.*

*Володіти загальнонауковим та спеціальним методичним інструментарієм фінансового контролю господарської діяльності підприємств, організацій, установ.*

*Володіти основною термінологією фінансово-господарського контролю в англійській мові.*

### 2.1 Нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності України.

*Аудиторська діяльність* у сфері незалежного фінансового контролю регулюється Господарським кодексом України, Законом України "Про аудиторську діяльність", Міжнародними стандартами аудиту.

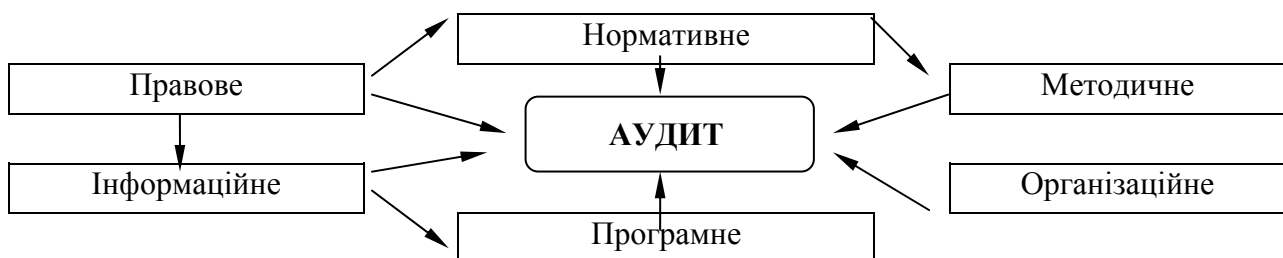


Рис. 2.1. Забезпечення аудиту

*Закон "Про аудиторську діяльність"* розкриває зміст організаційного та методичного забезпечення аудиту. До організаційного забезпечення аудиту можна віднести:

- створення та функціонування аудиторської фірми (аудитора) шляхом державної реєстрації;

- сертифікацію аудиторів;
- ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги.

Методичне забезпечення аудиту включає в себе:

- розроблення і затвердження програми підготовки аудиторів;
- затвердження норм і стандартів аудиту.

**Міжнародні стандарти аудиту (МСА)** (англ. International Standards on Auditing (ISA)) повна назва Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг – міжнародні професійні стандарти для здійснення аудиторської діяльності. Вони видаються Міжнародною федерацією бухгалтерів через Раду з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості.

**Призначення стандартів полягає у забезпеченні:**

- високого рівня гарантій щодо якості аудиторських послуг;
- високого іміджу професії аудитора;
- взаємозв'язку між окремими елементами та процесами аудиторського циклу;
- вирішення спірних питань між аудиторами та замовниками їх послуг, встановлення рівня - відповідальності аудиторів;
- розуміння користувачів аудиторської інформації процесу аудиторської перевірки.

## **2.2 Управління аудиторською діяльністю.**

З 90-х років в Україні почали створюватися перші аудиторські фірми, які виступили ініціатором створення Співки аудиторів України (САУ). Всеукраїнська професійна громадська організація "**Співка аудиторів України**" є добровільним об'єднанням сертифікованих аудиторів України, асистентів (помічників аудитора) на основі єдності інтересів для захисту своїх законних професійних прав та інтересів. Метою діяльності співки є об'єднання аудиторів для служіння суспільству, вдосконалення професії аудитора, захист законних прав і професійних інтересів членів Співки, міжнародне визнання кваліфікації українських аудиторів.

**Аудиторська палата України:**

- 1) здійснює сертифікацію осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю;
- 2) затверджує стандарти аудиту;
- 3) затверджує програми підготовки аудиторів та за погодженням з Національним банком України програми підготовки аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків;
- 4) веде Реєстр аудиторських фірм та аудиторів;
- 5) здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог Закону про аудиторську діяльність, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;

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

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

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

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

*Аудиторська палата України* є юридичною особою, веде відповідний облік та звітність. Аудиторська палата України є неприбутковою організацією. Аудиторська палата України формується на паритетних засадах шляхом делегування до її складу аудиторів та представників державних органів. Загальна кількість членів Аудиторської палати України становить двадцять осіб. Від державних органів делегують по одному представнику центральні органи виконавчої влади, що забезпечують формування та реалізують державну фінансову політику, державну політику економічного розвитку, Міністерство юстиції України, центральні органи виконавчої влади, що реалізують державну політику у сфері державної реєстрації (легалізації) об'єднань громадян, інших громадських формувань, державну податкову політику, державну політику у сфері статистики, державну політику у сфері державного фінансового контролю, Національний банк України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, та Рахункова палата.

**На схемі представлена функціональна структура Аудиторської палати України:**



### **Діяльність АПУ передбачає наступні пріоритети:**

перший пріоритет – захист інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації;

другий пріоритет – задоволення внутрішніх потреб професійного ринку аудиту України;

третій пріоритет – забезпечення визнання важливої ролі аудиторської професії в суспільстві;

четвертий пріоритет – покращення регуляторної діяльності у сфері аудиту.

### **2.3 Сертифікація та підвищення кваліфікації аудиторів.**

**Сертифікація** (визначення кваліфікаційної придатності на зайняття аудиторською діяльністю) аудиторів здійснюється Аудиторською палатою України.

Право на отримання сертифіката мають фізичні особи, які мають вищу економічну або юридичну освіту, документ про здобуття якої визнається в Україні, необхідні знання з питань аудиту, фінансів, економіки та господарського права, досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора.

**Реєстр аудиторських фірм та аудиторів** – база даних, що містить інформацію про аудиторські фірми та аудиторів, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці

Таблиця 2.1

#### **Інформація щодо кількості аудиторів у 2010-2014 рр.**

Рік	Кількість аудиторів станом на 31 грудня, осіб
2010	3075
2011	3129
2012	3139
2013	2993
2014	2787

### **2.4 Основна термінологія аудиторської діяльності (в т.ч.англомовна).**

**Аудит** (audit) – 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.



**Аудитор** (лат. – auditor – слухач, учень, слідчий) в англосаксонських країнах – ревізор, який контролює фінансово-господарську діяльність компанії, в США – посадова особа штату чи незалежної громадської організації" яка здійснює нагляд за раціональним використанням ресурсів.

**Аудиторський звіт** (Audit report) – звіт, який готується аудитором за результатом перевірки фінансової звітності клієнта.



*Рис. 2.2. Види аудиту*

### Класифікація аудиту

Ознака класифікації	Види аудиту
За обов'язковістю проведення	Обов'язковий
	Добровільний (договірний)
За суб'єктом, який проводить аудит	Внутрішній
	Зовнішній
За широтою охоплення об'єктів	Однопредметний
	Багатопредметний
	Повний
За стадією життєвого циклу	Звичайний
	Спеціальний (санаційний, слідчий)
За видами бізнесу клієнта	Банківський
	Страховий
	Виробничий
	В торгівлі та ін.

*Аудит є невід'ємною частиною економічних відносин і культурою ведення бізнесу.*



## Завдання для практичного заняття 2:

### 1. Підготуйтеся до обговорення дискусійних питань:

- 1) Необхідність та розвиток незалежного аудиторського контролю в Україні.
- 2) Проблеми незалежного аудиторського контролю в Україні.
- 3) Дискусійні аспекти визначення предмету фінансового контролю.
- 4) Економічна доцільність аудиторського контролю.
- 5) Функціонування та розвиток аудиторських фірм в Україні.
- 6) Шляхи реформування незалежного контролю в Україні.
- 7) Закордонний досвід розгалуження дієвого незалежного контролю.
- 8) Перспективи аудиторської діяльності в Україні.

**2. Складіть глосарій термінів:** аудиторська вибірка, аудиторська діяльність, аудиторська документація, аудиторська етика, аудиторська форма, аудиторські докази, аудиторські процедури, аудиторський висновок, аудиторський звіт.

**3. Складіть порівняльну таблицю, використовуючи лекційний матеріал та запропоновані інформаційні джерела до розділу 2:**

Трактування понять	Закон України «Про аудиторську діяльність»	Міжнародні стандарти аудиту
Аудит		
Аудиторські послуги		
Принципи аудиту		
Мета і завдання аудиту		



## Завдання для самостійного опрацювання розділу 2:

**1. Дайте відповіді на завдання:**

**1) Чи може отримати сертифікат аудитора України особа з характеристиками, наведеними в таблиці? Характеристики осіб, які претендують на сертифікат аудитора:**

№ з/п	ПІБ	Освіта	Досвід роботи	
			посада	стаж
1	Соловей О.І.	Вища педагогічна	бухгалтер	15 років
2	Катріченко П.П.	Вища економічна	економіст	3 роки
3	Соломатін С.С.	Середня економічна	фінансист	16 років
4	Фролова А.П.	Вища юридична	вихователь в школі-інтернаті	12 років
5	Карпенко А.С.	Вища технічна	помічник аудитора	9 років
6	Молокова В.А.	Вища економічна	головний бухгалтер	6 років

**2) Якщо ви будете створювати власну аудиторську фірму, то які види аудиторських послуг ви маєте право зазначити згідно законодавству України в установчих документах з наведеного переліку. Поясніть відповідь.**

Перелік послуг:

- підтверджують достовірність та повноту річного балансу і звітності фондів, бірж, банків, компаній, підприємств, кооперативів, товариств та інших суб'єктів господарювання незалежно від форми власності та виду діяльності;
- здійснюють виготовлення бланків суворої звітності;
- виконують посередницькі функції та оптовий продаж товарів;
- виготовляють обладнання для меблевої промисловості;
- перевіряють емітентів цінних паперів при реєстрації емісії у Міністерстві фінансів України;
- проводять монтаж і демонтаж комп'ютерного обладнання;
- оцінюють майно державних підприємств у разі здавання в оренду цілісних майнових комплексів, приватизації, корпоратизації та інших змін форм власності;
- готують висновок при порушенні питання про визнання підприємства неплатоспроможним або банкрутом;
- готують аудиторський висновок у разі ліквідації підприємств усіх форм власності;
- аналізують господарську, фінансову та спільну діяльність;
- здійснюють виробничу діяльність в рамках законодавства України.

**3) Якщо ви будете створювати власну аудиторську фірму, то які обов'язки повинні виконуватися під час аудиту згідно законодавству України? Оберіть з запропонованого переліку та поясніть відповідь.**

Перелік обов'язків:

- 1) при виконанні аудиторських послуг, згідно з договорами із замовниками, додержувати чинного законодавства та встановлених нормативів;
- 2) виправити всі помилки в обліку підприємства;
- 3) відповідати за достовірність кожного показника звітності;

- 4) не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб;  
 5) додержувати умов договору, укладених із замовником;  
 6) проводити перевірку впродовж 3 місяців.

**2. Складіть завдання щодо аудиторської перевірки суб'єкта господарювання. Результати представте у вигляді робочого документа аудитора:**

Справа \_\_\_\_\_ стор. \_\_\_\_\_  
 Клієнт \_\_\_\_\_  
 Період перевірки \_\_\_\_\_  
 Номер (шифр) документа \_\_\_\_\_  
 Аудиторська фірма \_\_\_\_\_  
 Реєстраційний номер \_\_\_\_\_  
 Аудитор \_\_\_\_\_

**Перелік аудиторських завдань**

Цей документ призначено для визначення переліку завдань (цілей), які слід вирішити в ході аудиторської перевірки:

№ з/п	Завдання (мета)	Сфера перевірки контролю	Шифр і порядковий номер складених документів	Підпис аудитора і дата
1	Фінансова (бухгалтерська) звітність Чи відповідає фінансова (бухгалтерська) звітність вимогам, що висуваються до неї, та чи не викривлює вона фінансового становища підприємства			
2	Система бухгалтерського обліку Чи забезпечує існуюча на підприємстві-клієнті система бухгалтерського обліку належний облік активів і пасивів підприємства Перевірка даних синтетичного обліку Перевірка даних аналітичного обліку та ін.			
3	Система внутрішнього контролю Перевірка надійності та ефективності системи внутрішнього контролю підприємства-клієнта та ін.			

Складено аудитором \_\_\_\_\_



## Інформаційні джерела до розділу 2:

7. Верига Ю.А. Бухгалтерський облік і аудит. Термінологічний українсько-російсько-англійський словник: навч. посіб. – К.: «Центр учбової літератури», 2013. – 292с.
8. Аудиторська палата України [Електронний ресурс] / Аудиторська палата України. – Режим доступу: <http://apu.com.ua>
9. Верховна рада України [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua>
10. Петрик О.А., Фенченко М.Т. Аудит у зарубіжних країнах: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / За заг. ред. О.А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2002. – 168 с.
11. Аудит [Електронний ресурс] : навч. посіб. / [М.О. Виноградова, Л.І. Жидеєва.] . – К. – 2014, – 634 стр.

## Розділ 3

# Стандарти і вимоги до незалежного та внутрішнього контролю



### Зміст лекції:

- 3.1 Необхідність стандартизації.
- 3.2 Особливості застосування Міжнародних стандартів аудиту (МСА).
- 3.3 Динамічність стандартів аудиту.

Після опанування матеріалу цього розділу студент повинен *вміти*:

*Застосовувати міжнародні стандарти аудиту в практику здійснення фінансового контролю діяльності підприємств, установ та організацій різних форм власності, організаційно-правових форм господарювання та видів економічної діяльності.*

*Проводити перевірку достовірності показників звітності за допомогою спеціалізованих інформаційних систем і комп'ютерних технологій.*

### 3.1 Необхідність стандартизації.

Робота аудитора ведеться відповідно до документів, об'єднаних у дві групи:

- а) державні законодавчі акти;
- б) аудиторські стандарти (нормативи).

*Аудиторські стандарти* потрібні тому, що вони дають змогу підтримувати аудиторську діяльність на відповідному рівні, змушують аудитора постійно підвищувати свій науковий і професійний рівень.

Термін "*стандарт*" (з англ. – standard) означає норму, зразок, мірило, а *стандартизація* – встановлення єдиних норм та вимог до чого-небудь.

*Аудиторські стандарти* розробляються на підставі накопиченого практичного досвіду і усвідомленої необхідності, обумовленої економічним розвитком країни (країн). При цьому враховуються численні фактори: структура сформованих економічних відносин, наукові дослідження і розробки, національні особливості обліку та законодавства. Вплив цих факторів виражається в постійному вдосконаленні структури та змісту аудиторських стандартів як на міжнародному, так і на національному рівнях.

**Стандарти аудиту** (СА) як значущий елемент регулювання аудиторської діяльності дозволяють досягати найбільшої об'єктивності у вираженні аудиторської думки з приводу відповідності фінансової звітності загальноприйнятим принципам ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності. Крім того, СА встановлюють параметри однаковості відносно якісних критеріїв перевірки при різноманітні аудиторських методик.

Стандарти відіграють важливу **роль в аудиті** та аудиторської діяльності, оскільки вони:

- забезпечують високу якість аудиторської перевірки;
- сприяють впровадженню в аудиторську практику нових наукових досягнень;
- допомагають користувачам розуміти процес аудиторської перевірки;
- створюють громадський імідж професії;
- допомагають аудитору вести переговори з клієнтом;
- забезпечують зв'язок окремих елементів аудиторського процесу.

**Міжнародні стандарти аудиту** прийняті в Україні в якості національних стандартів аудиту з 2003 року (рішення АПУ від 18.04.2003 № 122/2).

**Стандарти аудиту** не вимагають сліпого застосування. Вони є певною методичною базою для практикуючого аудитора. До того ж, всеохоплююче застосування єдиних стандартів поведінки, роботи, офіційних висловлювань, робить незалежний аудит зрозумілим для будь-якого користувача, незалежного від того, чи країна (де такий користувач аудиторських послуг функціонує) вже давно знаходиться в ринкових умовах, чи тільки трансформує свою економіку до ринкових вимог. Вільне перетікання капіталу заперечує кордони і, тим паче, унеможлиблює наявність будь-яких невідповідностей в роботі бухгалтерів та аудиторів – саме тих професіоналів, що створюють інформаційну базу для прийняття інвестиційних або інших ефективних управлінських рішень різного рівня власниками.

### **3.2 Особливості застосування Міжнародних стандартів аудиту (МСА).**

**Міжнародні аудиторські стандарти** являють собою рекомендації для різних аспектів аудиторської діяльності, підготовлені Міжнародною федерацією бухгалтерів. У цих рекомендаціях відображені зусилля національних професійних аудиторських організацій з уніфікації процесів перевірки та критеріїв якості аудиторських послуг.

Побудова кожного стандарту має наступні позиції:

- вступний матеріал включає в себе інформацію про умови застосування даного стандарту, обсязі та значущості встановлених в ньому правил у процесі аудиторської перевірки;
- передбачає чітку заяву про мету аудиторів при застосуванні стандарту;

- визначає місце застосування стандарту з позицій організації аудиторської перевірки (планування, проведення, обробка аудиторських доказів та формування аудиторського звіту (висновку));
- встановлює вимоги, обов'язкові для виконання аудиторами;
- має пояснювальні матеріали і приклади, що пояснюють положення стандарту.

### Структура МСА:

Стандарт	Назва
<b>200-299 Загальні принципи та відповідальність</b>	
МСА 200	Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту
МСА 210	Узгодження умов завдань з аудиту
МСА 220	Контроль якості аудиту фінансової звітності
МСА 230	Аудиторська документація
МСА 240	Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності
МСА 250	Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності
МСА 260	Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями
<b>300-499 Оцінка ризиків та дії у відповідь на оцінені ризики</b>	
МСА 300	Планування аудиту фінансової звітності
МСА 315	Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища
МСА 320	Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту
МСА 330	Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики
МСА 402	Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги
МСА 450	Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту
<b>500-599 Аудиторські докази</b>	
МСА 500	Аудиторські докази
МСА 501	Аудиторські докази - додаткові міркування щодо відібраних елементів
МСА 505	Зовнішні підтвердження
МСА 510	Перші завдання з аудиту - залишки на початок періоду
МСА 520	Аналітичні процедури
МСА 530	Аудиторська вибірка
МСА 540	Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації
МСА 550	Пов'язані сторони
МСА 560	Подальші події



МСА 570	Безперервність
МСА 580	Письмові запевнення
<b>600-699 Використання роботи інших фахівців</b>	
МСА 600	Особливі міркування - аудити фінансової звітності групи
МСА 610	Використання роботи внутрішніх аудиторів
МСА 620	Використання роботи експерта аудитора
<b>700-799 Аудиторські висновки та звітність</b>	
МСА 700	Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності
МСА 705	Модифікації думки у звіті незалежного аудитора
МСА 706	Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора
МСА 710	Порівняльна інформація - відповідні показники і порівняльна фінансова звітність
МСА 720	Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність
<b>800-899 Спеціалізовані сфери</b>	
МСА 800	Особливі міркування - аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення
МСА 805	Особливі міркування - аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту
МСА 810	Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності

### 3.3 Динамічність стандартів аудиту.

МСА мають обов'язковий характер для повноправних членів цієї організації. Більш детально права та обов'язки членів МФБ викладені в Положенні відповідності вимогам, що висуваються до організацій – членів МФБ. Під стандартами аудиту розуміють основні принципи, яких слід дотримуватися під час аудиторських перевірок. Насамперед, аудиторські стандарти потрібні тому, що вони дають змогу підтримувати аудиторську діяльність на відповідному рівні, змушують аудитора постійно підвищувати свій науковий і професійний рівень. Крім того, стандарти регламентують порядок здійснення аудиту, чим допомагають самим аудиторам у виконанні їхніх обов'язків. Основними проблемами сучасного професійного аудиту є розробка та впровадження економічного механізму регулювання аудиту, що включає в себе великі штрафні санкції за неякісні аудиторські перевірки, страхування аудиторської відповідальності, розвиток цивілізованої конкуренції на ринку аудиторських послуг.

На сьогоднішній день відсутній достатній законодавчий фундамент і досвід судового розгляду позовів щодо аудиторів (аудиторських фірм), немає методики оцінки розмірів збитку користувачів від неякісного аудиту, суди не завжди вирішують справи і впроваджують їх у життя, страхові фірми не здатні і не підготовлені до масового страхування аудиторської відповідальності.

Найбільш успішні підприємства у світі співпрацюють з аудиторськими компаніями так званої «Великої четвірки» – PwS, EY, KPMG та Deloitte. Наприклад, серед списку 2000 найбільших компаній за версією Форбс, 2014 Forbes Global 2000, 1864 компанії або 93% загальної кількості (97% за показниками капіталізації, 96% – за доходами) обрали у якості аудитора одну з компаній «Великої четвірки», що підтверджує високий рівень довіри до цих аудиторських компаній з боку найбільш успішних бізнесів світу.

ЄБРР і Світовий Банк, які зараз є активними кредиторами України, мають власні переліки акредитованих аудиторських фірм в Україні: до переліку ЄБРР входить 18 аудиторських фірм, а до переліку Світового Банку – тільки п'ять аудиторських фірм, що можуть підтверджувати звітність, складену відповідно до міжнародних стандартів.

***До проблемних питань аудиту слід віднести:***

- недостатню кількість методичних розробок з аудиторського контролю;
- брак достатнього досвіду аудиторської діяльності;
- недостатню кількість кваліфікованих аудиторських кадрів, а звідси – і неосвоєний ринок аудиторських послуг;
- відсутність типових форм документів з аудиту;
- відсутність методичних рекомендацій з питань комп'ютеризації аудиту.

***Якісний аудит фінансової звітності українських державних підприємств, здійснений кваліфікованими та незалежними аудиторськими компаніями, забезпечить об'єктивне представлення фінансового стану та результатів діяльності державних підприємств, що дозволить реалізувати наступні цілі:***

- доступ до провідних міжнародних ринків капіталу (у т.ч. на реалізацію програм діяльності Уряду щодо продажу акцій на міжнародних біржах);
- сигнал іноземним інвесторам щодо практичних кроків з прозорості діяльності підприємств державного сектору, зростання інвестиційної привабливості;
- підвищення рівня корпоративної культури, відповідальності за результат. А також загального рівня фінансової грамотності вищої та середньої ланки керівництва державних підприємств;
- розвиток та поглиблення якості корпоративного управління шляхом безпосереднього спілкування аудиторів з представниками наглядових органів підприємств.

***Стандартизація аудиторської діяльності підвищує якість прийняття управлінських та стратегічних рішень стосовно діяльності підприємств, організацій, установ.***



### Завдання для практичного заняття 3:

#### 1. Підготуйтеся до обговорення дискусійних питань:

- 1) Виникнення МСА.
- 2) Основні розділи МСА.
- 3) Динамічність змін МСА.

**2. Складіть глосарій термінів:** аудиторський ризик (Audit risk), аудиторський файл (Audit file), визначені користувачі (Intended users), викривлення (Misstatement), завдання з надання впевненості (Assurance engagement), завдання з огляду (Review engagement), завдання з виконання узгоджених процедур (Agreed-upon procedures engagement), суттєвість в аудиті.

#### 3. Проведіть моніторинг стандартів щодо загальних принципів та відповідальності аудитора:

№ стандарту	Назва	Призначення	Приклад використання
МСА 200	Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту		
МСА 210	Узгодження умов завдань з аудиту		
МСА 220	Контроль якості аудиту фінансової звітності		
МСА 230	Аудиторська документація		
МСА 240	Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності		
МСА 250	Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності		
МСА 260	Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями		



## Завдання для самостійного опрацювання розділу 3:

### 1. Теми для доповідей:

- 1) Принцип незалежності в міжнародних стандартах аудиту.
- 2) Залучення інших осіб до аудиторської перевірки в МСА.
- 3) Мета та елементи завдання з надання впевненості.
- 4) Шахрайство та помилки, їх характеристики за МСА. Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок.
- 5) Вимір аудиторського ризику за МСА.

### 2. Складіть моніторингову таблицю щодо застосування МСА на окремих етапах аудиту:

Етапи аудиту	№ та назва МСА	Сфера застосування
Підготовчий		
Проміжний		
Основний		
Заключний		

### 3. Виконайте завдання:

#### 1) Розташуйте основні завдання, які вирішуються плануванням аудиторської діяльності за ступенем важливості:

- розподіл бюджету часу, виділеного на аудиторську перевірку;
- координація роботи аудитора таким чином, щоб вона була виконана на високому професійному рівні й у визначений термін;
- ознайомлення з бізнесом клієнта і його обліковою системою;
- визначення стратегії аудиту в відповідно до оцінки ступеня аудиторського ризику;
- визначення матеріально-технічного забезпечення аудиту;
- оцінка ризику, пов'язаного з бізнесом, обліковою системою і внутрішнім контролем.

#### 2) Оберіть з наведених необхідний перелік джерел інформації для збору даних про підприємство-клієнта. Вкажіть самостійно ще 2-3 джерела.

##### Джерела інформації:

- звіти податкової адміністрації,
- установчі документи,
- протоколи засідань ради директорів та зборів акціонерів,

декларації акціонерів,  
 протоколи засідань Верховної Ради,  
 бухгалтерські фінансові звіти,  
 статистичні та оперативні звіти,  
 договори,  
 накази керівника підприємства,  
 внутрішні інструкції і положення,  
 звіти контрольно-ревізійних та правоохоронних органів,  
 особисте спілкування,  
 спостереження та огляд.

**3) Який вид аудиторського висновку згідно МСА надасть аудитор при наступних обставинах:**

Обставини аудиторської перевірки	Вид аудиторського висновку
Обмеження обсягу аудиторської перевірки за умов несуттєвого впливу неперевіраних сфер обліку на фінансову звітність підприємства	
Обмеження обсягу аудиторської перевірки за умов суттєвого впливу неперевіраних сфер обліку на фінансову звітність підприємства	
Незгода з управлінським персоналом щодо облікових рішень, що суттєво впливають на фінансову звітність підприємства	
Незгода з управлінським персоналом щодо облікових рішень, що несуттєво впливають на фінансову звітність підприємства	

**Сформулюйте обставини, при яких аудитор надасть ще один вид аудиторського висновку.**



**Інформаційні джерела до розділу 3:**

1. Карагод, В. С. Аудит: теория и практика: учебник для вузов / В.С. Карагод. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Издательство Юрайт, 2012. – 666 с. –ISBN 978-5-9916-1792-5.
2. Верига Ю.А. Бухгалтерський облік і аудит. Термінологічний українсько-російсько-англійський словник: навч. посіб. – К.: «Центр учбової літератури», 2013. – 292с.
3. Аудиторська палата України [Електронний ресурс] / Аудиторська палата України. – Режим доступу: <http://apu.com.ua>
4. Аудит [Електронний ресурс] : навч. посіб. / [М.О. Виноградова, Л.І. Жидєєва.] . – К. – 2014, – 634 стр.

## Розділ 4

# Кодекс етики аудиторів за МСА



### Зміст лекції:

- 4.1 Загрози дотриманню принципів.
- 4.2 Оцінка значущості загроз.
- 4.3 Ненавмисні порушення Кодексу етики.
- 4.4 Процедури зменшення загроз: огляди, аналітичні звіти, статистичні обстеження, опитування, анкетування, обробка отриманих результатів.

Після опанування матеріалу цього розділу студент повинен *вміти*:

*Застосовувати міжнародні стандарти аудиту в практику здійснення фінансового контролю діяльності підприємств, установ та організацій різних форм власності, організаційно-правових форм господарювання та видів економічної діяльності.*

*Демонструвати розуміння та можливості застосування етичних принципів контрольної-аналітичної взагалі і зокрема аудиторської діяльності.*

### 4.1 Загрози дотриманню принципів.

**Етика** – це система норм моральної поведінки людини або якої-небудь суспільної чи професійної групи.

Кожен професійний аудитор має дотримуватися професійних вимог. А тому аудиторська фірма зобов'язана впровадити таку політику та процедури, які б надали їй достатню впевненість, що її персонал дотримується відповідних етичних вимог.

#### *Основні принципи професійної етики:*

**Незалежність** – аудитор має бути професійно незалежним від суб'єкта підприємницької діяльності, що перевіряється (не мати прямих родинних стосунків і майнових інтересів до суб'єкта перевірки).

**Об'єктивність** – аудитор має бути справедливим, компетентним, старанно надавати аудиторські послуги, відповідати рівню професійних знань, який би не викликав сумніву у клієнта щодо професіоналізму наданих йому послуг.

**Компетентність** – аудиторам необхідно здійснювати аудиторську перевірку з професійною майстерністю та залучати до аудиту спеціалістів, що мають певну фахову підготовку, досвід і знання у відповідній галузі.

**Майстерність** – вміле визначення та застосування законодавчих і нормативно-правових актів для законності здійснення оцінки господарських операцій, їх документування, відображення в обліку та звітності.

**Конфіденційність** – аудитор не має права без згоди клієнта розголошувати або розкривати інформацію, отриману ним у ході надання професійних послуг, а також використовувати її у своїх цілях.

**Чесність** – аудитор має бути чесним та об'єктивним на всіх етапах роботи і висловлювати об'єктивну думку про об'єкт дослідження.

**Професійна поведінка** – аудитор повинен створювати і підтримувати добру репутацію професії, утримуючись від будь-яких дій, що можуть дискредитувати її.

**Професійні норми і технічні стандарти** – аудитори зобов'язані з належною старанністю й увагою виконувати інструкції та вказівки клієнта або роботодавця (внутрішній аудитор), дотримуючись вимог чесності, об'єктивності, незалежності і чинного законодавства.

Таблиця 4.1

### Принципи аудиту

Загальні принципи	Конкретні принципи
Основні принципи, які регулюють аудит (етичні та професійні норми)	Незалежність аудитора
	Об'єктивність аудитора
	Чесність та добросовісність аудитора
	Конфіденційність інформації
	Професіоналізм та компетентність аудитора
	Відповідальність аудитора за свої висновки
Принципи проведення аудиту	Добре знання і додержання аудитором своїх прав, обов'язків, законодавчих і нормативних актів
	Визначення обсягу і трудомісткості аудиту
	Планування аудиту
	Якісна оцінка ефективності систем обліку і внутрішнього контролю
	Необхідна кількість і якість аудиторських доказів і документації
	Додержання ділових і довірчих відносин з керівництвом і робітниками підприємства-клієнта

Спеціальні вимоги до аудитора	Відсутність прямих родинних зв'язків аудитора з керівництвом підприємства-клієнта
	Відсутність особистих майнових інтересів аудитора у підприємства-клієнта
	Неможливість аудитора бути робітником, засновником або власником підприємства-клієнта або його дочірнього підприємства, філії, представництва

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

- 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

#### **4.2 Оцінка значущості загроз.**

*Аудитор не повинен* займатись жодним бізнесом, справою чи діяльністю, що можуть загрожувати чесності, об'єктивності, репутації професії, що в результаті буде несумісним з наданням професійних послуг.

*Приклади обставин, що можуть створювати загрозу власного інтересу для аудитора, включають:*

- фінансовий інтерес в клієнті або наявність спільного з клієнтом фінансового інтересу;
- надмірна залежність від гонорарів, що їх сплачує клієнт;
- наявність тісних ділових стосунків з клієнтом;
- страх втратити клієнта;
- розгляд клієнта як можливого роботодавця;
- платежі, що залежать від результатів стосовно завдання з надання впевненості;
- позика, надана клієнту з надання впевненості (або будь-кому з його директорів чи посадових осіб) або отримана від нього.



***Приклади обставин, що можуть створювати загрозу власної оцінки для аудитора, включають:***

- виявлення значної помилки під час повторної оцінки роботи аудитора;
- складання висновку щодо роботи фінансових систем після участі в їх розробці чи впровадженні;
- підготовка вихідних даних, що використовуються для отримання даних, які є предметом завдання;
- член групи з надання впевненості є, або донедавна був, директором чи посадовою особою такого клієнта;
- член групи з надання впевненості є, або донедавна був, працівником клієнта та обіймає або обіймав посаду, що дозволяє безпосередньо та суттєво впливати на предмет завдання;
- надання клієнтові послуги, яка безпосередньо впливає на предмет завдання з надання впевненості.

***Приклади обставин, що можуть створювати загрозу захисту для аудитора, включають:***

- володіння акціями зареєстрованого на біржі суб'єкта господарювання як його засновника, коли він є клієнтом з аудиту фінансової звітності;
- захист інтересів клієнта з надання впевненості в ході судового процесу або у суперечці з третіми сторонами

***Приклади обставин, що можуть створювати загрозу тиску для аудитора, включають:***

- погрози звільнення з завдання або заміни клієнтом;
- погрози судових позовів;
- тиск з метою неприпустимого зменшення обсягу роботи для зменшення розміру гонорару.

***Аудитори (аудиторські фірми) зобов'язані розробити застережні заходи, що поширюються на всю фірму, та застережні заходи щодо конкретного завдання. Залежно від характеру завдання фірма та її персонал можуть покластися на застережні заходи, що їх використовує клієнт, якому надаються аудиторські послуги. Застережні заходи, що поширюються на всю фірму, мають включати:***

- а) задокументовану політику та процедури стосовно дотримання етичних принципів, у яких керівництвом робиться наголос на важливості їх дотримання;
- б) задокументовану політику щодо виявлення загроз недотримання етичних принципів, оцінки важливості цих загроз, визначення та застосування застережних заходів для усунення або зменшення загроз до прийняттого рівня;
- в) своєчасне ознайомлення з політикою та процедурами аудиторської фірми (в тому числі з будь-якими змінами в них) всього персоналу, а також відповідну підготовку й навчання із застосуванням цієї політики і процедур;
- г) політику і процедури, що дають змогу ідентифікувати інтереси та зв'язки між аудиторською фірмою або членами групи та клієнтами;

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

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

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

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

ж) постійний моніторинг дотримання персоналом фірми етичних принципів.

### **4.3 Ненавмисні порушення Кодексу етики.**

Аудитор може ненавмисно порушити вимоги Кодексу. Таке ненавмисне порушення, залежно від характеру і важливості питання, може не призводити до порушення фундаментальних принципів у випадку, якщо це порушення було своєчасно виявлено й виправлено, і були вжиті належні застережні заходи.

Можливість ненавмисного розголошення інформації виникає в умовах підтримання тривалих зв'язків з діловими партнерами або їх близькими родичами або членами сім'ї. Аудитор також повинен дотримуватися конфіденційності інформації, розкритої йому потенційним клієнтом або роботодавцем, і мати на увазі необхідність дотримуватися конфіденційності інформації всередині аудиторської організації або у відносинах з роботодавцями. При цьому він повинен приймати всі розумні заходи до того, щоб особи, які працюють під його керівництвом, та особи, від яких він отримує консультації або допомогу, з належною повагою ставились до його обов'язку дотримуватися конфіденційності інформації.

Необхідність дотримуватися принципу конфіденційності зберігається і після закінчення відносин між аудитором і клієнтом або роботодавцем. Змінюючи місце роботи або приступаючи до роботи з новим клієнтом, аудитор має право використовувати попередній досвід. Однак аудитор не повинен використовувати або розкривати конфіденційну інформацію, зібрану або отриману в результаті професійних чи ділових відносин.

***Аудитор повинен або може бути зобов'язаний розкрити конфіденційну інформацію, або таке розкриття може бути доречним в наступних обставин:***

- розкриття дозволено законом і (або) санкціоновано клієнтом або роботодавцем;

- розкриття вимагається законом, наприклад: при підготовці документів або подання доказів у іншій формі в ході судового розгляду; при повідомленні стали відомими фактів порушення закону відповідним органам державної влади;

- розкриття є професійним обов'язком чи правом (якщо це не заборонено законом) при перевірці якості роботи, що проводиться всередині аудиторської організації або СРО аудиторів;

- при відповіді на запит або в ході розслідування всередині аудиторської організації, СРО аудиторів або наглядового органу; при захисті аудитором своїх професійних інтересів при юридичному розгляді; для відповідності правилам (стандартам) та нормами професійної етики.

При прийнятті рішення про можливість розкриття конфіденційної інформації аудитор повинен враховувати наступне: чи буде завдано шкоду інтересам будь-якої із сторін, включаючи треті сторони, інтереси яких можуть бути порушені, при наявності дозволу клієнта або роботодавця на розкриття інформації; є інформація досить відомою і в розумній мірі обґрунтованою. У ситуації, коли використовуються необґрунтовані факти, неповна інформація або необґрунтовані висновки, повинно бути використано професійне судження для визначення, в якому вигляді розкривати інформацію (якщо необхідно розкривати); характер передбачуваного повідомлення і його адресат. Особливо аудитор повинен бути впевнений, що особи, яким адресовано повідомлення, є належними одержувачами.

Професійна поведінка означає, що аудитор повинен дотримуватися закони та нормативні акти і уникати будь-яких дій, що дискредитують або можуть дискредитувати професію або є діями, які розумне і добре обізнаним стороннє обличчя, що володіє всією необхідною інформацією, розцінить як негативно впливають на хорошу репутацію професії. При пропозиції і просуванні своєї кандидатури і послуг аудитор не повинен дискредитувати професію. Він повинен бути чесним, правдивим і не робити заяв, перебільшують рівень послуг, які він може надати, його кваліфікацію та набутий ним досвід, давати зневажливі відгуки про роботу інших аудиторів або проводити необґрунтовані порівняння своєї роботи з роботою інших аудиторів.

Умови, в яких працює аудитор, можуть призвести до виникнення загрози порушення основних принципів. Неможливо описати всі ситуації, в яких виникають такі загрози, і визначити належні дії, спрямовані на їх усунення. Крім того, характер завдання (договору) може істотно відрізнятись від випадку до випадку, і, отже, можливе виникнення різноманітних загроз, які вимагають захисних заходів. Аудитор не повинен слідувати заданому набору правил, які можуть бути оскаржені, а визначати, оцінювати і реагувати на загрози порушення основних принципів, служити громадським інтересам.

У Кодексі наведено модель, яка має на меті допомогти аудитору виявляти, оцінювати і реагувати на загрози порушення основних принципів. Якщо виявлена загроза не є явно незначною, то аудитор повинен, якщо це доречно, вжити запобіжні заходи, спрямовані на усунення такої загрози або зведення її до прийняттого рівня, при якому відповідність основним принципам не піддається небезпеці.

#### **4.4 Процедури зменшення загроз: огляди, аналітичні звіти, статистичні обстеження, опитування, анкетування, обробка отриманих результатів.**

*Застережні заходи, що можуть усунути або зменшити загрози до прийняттого рівня, поділяються на дві широкі категорії:*

1. Застережні заходи, створені професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами.
2. Застережні заходи, що існують у робочому середовищі.

*Застережні заходи, забезпечені робочим середовищем, залежать від обставин. Такі застережні заходи включають як заходи, що поширюються на всю фірму, так і заходи, що стосуються конкретного завдання. Професійний бухгалтер-практик повинен застосовувати судження для визначення, як найкращим чином реагувати на виявлену загрозу. Застосовуючи судження, професійний бухгалтер-практик повинен визначити, що розсудлива та поінформована третя сторона, яка має всю відповідну інформацію, включно з важливістю загрози та застосованих застережних заходів, буде вважати припустимим. При цьому на визначення будуть впливати такі чинники, як значущість загрози, характер завдання та структура фірми.*

*Застережні заходи, що поширюються на всю фірму, можуть включати:*

- наголос на важливості дотримання фундаментальних принципів, що робиться керівництвом фірми;
- наголос на очікуванні керівництвом фірми, що члени групи з надання впевненості будуть діяти в інтересах громадськості;
- політику та процедури контролю якості виконання завдання;
- задокументовану політику щодо виявлення загроз недотримання фундаментальних принципів, оцінки важливості цих загроз, визначення та застосування застережних заходів для усунення або зменшення загроз, окрім, тих, що є явно незначними, прийняттого рівня;
- для фірм, що виконують завдання з надання впевненості, задокументовану політику незалежності щодо виявлення загроз незалежності, оцінки важливості цих загроз та оцінки й застосування застережних заходів для усунення або зменшення загроз, окрім тих, що є явно незначними, до прийнятого рівня;
- задокументовану внутрішню політику та процедури стосовно дотримання фундаментальних принципів;
- політику та процедури, що дозволяють ідентифікувати інтереси та зв'язки між фірмою або членами групи з надання впевненості та клієнтами;
- політику та процедури моніторингу та, за необхідності, запобігання залежності від доходів, що їх одержують від одного клієнта;
- використання різних партнерів та груп з завдання з розмежованим підпорядкуванням при наданні послуг, що не стосуються надання впевненості, клієнтові з надання впевненості;

- політику та процедури, що забороняють особам, які не є членами групи з завдання, впливати на результат завдання;
- своєчасне ознайомлення з політикою та процедурами фірми (в тому числі з будь-якими змінами в них) всіх партнерів та професіоналів, а також відповідну підготовку та навчання із застосування політики та процедур;
- призначення одного з вищих керівників відповідальним за належну роботу системи контролю якості фірми;
- інформування партнерів та професіоналів щодо клієнтів з надання впевненості та зв'язаних сторін, щодо яких вони мають бути незалежними;
- механізм прийняття дисциплінарних заходів на забезпечення дотримання політики та процедур;
- офіційно прийняту політику та процедури, що заохочують та надають можливість персоналу поінформувати керівництво фірми щодо будь-якого питання стосовно дотримання фундаментальних принципів, що викликає їх занепокоєння.

***Застережні заходи щодо конкретного завдання, забезпечені робочим середовищем, можуть включати:***

- залучення додаткового професійного бухгалтера для перевірки виконаної роботи або для надання інших необхідних рекомендацій;
- звернення до незалежної третьої сторони, наприклад, до комітету незалежних директорів, професійного або регуляторного органу, або до іншого професійного бухгалтера;
- обговорення питань етики з найвищим управлінським персоналом клієнта;
- розкриття найвищому управлінському персоналові клієнта характеру послуг, що надаються, та гонорарів;
- залучення іншої фірми для виконання або повторного виконання частини завдання;
- ротацію керівного персоналу групи з надання впевненості. Залежно від характеру завдання професійний бухгалтер-практик може покластись на застережні заходи, що їх використовує клієнт.

***Застережні заходи, що є частиною системи та процедур клієнта, можуть включати:***

- погодження та схвалення іншими особами (окрім управлінського персоналу) фірми при призначенні її клієнтом для виконання завдання;
- наявність у клієнта компетентних співробітників з досвідом та повноваженнями для прийняття управлінських рішень;
- застосування клієнтом внутрішніх процедур, що забезпечують об'єктивний вибір фірми при пошуку виконавця завдань, що не є завданнями з надання впевненості;
- наявність у клієнта структури корпоративного управління, що забезпечує відповідний нагляд та інформування щодо послуг, які надаються фірмою.

Починаючи процес офіційного чи неофіційного *розв'язання конфлікту*, професійний бухгалтер, розглядає окремо або разом, такі складові цього процесу:

- 1) відповідні факти;
- 2) пов'язані з процесом етичні питання;
- 3) фундаментальні принципи, що стосуються цього питання;
- 4) встановлені внутрішні процедури;
- 5) альтернативні заходи.

*Застосування положень Кодексу етики сприяє поліпшенню якості проведення аудиту, підвищенню престижу аудиторської професії.*



#### **Завдання для практичного заняття 4:**

##### **1. Підготуйтеся до обговорення дискусійних питань:**

- 1) Зміст та вимоги Кодексу етики аудиторів..
- 2) Сфера призначення Кодексу етики аудиторів.
- 3) Організація аудиту відповідно до Кодексу етики аудиторів: особливості та обмеження..

**2. Складіть глосарій аудиторських термінів:** чесність, об'єктивність, професійна компетентність, належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка, загроза власного інтересу, загроза власної оцінки, загроза захисту, загроза особистих стосунків, загроза тиску, етичний конфлікт.

##### **3. Наведіть приклади порушення кожного з етичних принципів аудиту. Завдання виконайте у формі таблиці:**

<b>Етичні принципи</b>	<b>Приклади порушення етичних принципів</b>
а) незалежність	
б) чесність	
в) об'єктивність	
г) професійна компетентність та належна ретельність	
г) конфіденційність	



## Завдання для самостійного опрацювання розділу 4:

**1. Складіть посадову інструкцію аудитора-працівника аудиторської фірми за зразком. Прослідкуйте закладення та невідворотність виконання аудитором етичних норм.**

### **ПОСАДОВА ІНСТРУКЦІЯ АУДИТОРА (зразок)**

*Документ набирає в чинності з моменту затвердження.*

*Розробник документу: \_\_\_\_\_.*

*Документ узгоджений: \_\_\_\_\_.*

*Періодична перевірка даного документу здійснюється з інтервалом, що не перевищує 3 роки.*

#### **1. Загальні положення**

*1.1. Посада "Аудитор" відноситься до категорії "Професіонали".*

*1.2. Кваліфікаційні вимоги - повна вища освіта відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст). Стаж бухгалтерської роботи – не менше 3 років.*

*1.3. Знає та застосовує у діяльності:*

- законодавчі та нормативні правові акти, методичні матеріали, які стосуються виробничої і господарської діяльності підприємства, установи, організації;*
- ринкові методи господарювання, закономірності та особливості розвитку економіки;*
- трудове, фінансове, податкове і господарське законодавство;*
- порядок ведення бухгалтерського обліку і складання звітності;*
- методи аналізу господарсько-фінансової діяльності підприємства, установи, організації;*
- правила проведення перевірок і документальних ревізій;*
- грошовий обіг, кредит, порядок ціноутворення;*
- умови оподаткування юридичних і фізичних осіб;*
- правила організації та ведення бізнесу;*
- етику ділового спілкування;*
- економіку, організацію виробництва, праці та управління;*
- порядок оформлення фінансових операцій і організацію документообігу;*
- чинні форми обліку та звітності;*
- правила та норми охорони праці.*

1.4. Аудитор призначається на посаду та звільняється з посади наказом по організації (підприємству/організації).

1.5. Аудитор підпорядковується безпосередньо \_\_\_\_\_.

1.6. Аудитор керує роботою \_\_\_\_\_.

1.7. Аудитор під час відсутності, заміщається особою, призначеною в установленому порядку, яка набуває відповідних прав і несе відповідальність за належне виконання покладених на нього обов'язків.

## **2. Характеристика робіт, завдання та посадові обов'язки**

2.1. Надає бухгалтерські послуги, пов'язані з різними аспектами бізнесу.

2.2. Здійснює аналіз фінансової діяльності установи, організації, підприємства незалежно від форми власності.

2.3. Проводить ревізію бухгалтерських документів та звітності, оцінює її вірогідність, а також внутрішній та зовнішній контроль законності здійснюваних фінансових операцій, відповідності їх законодавчим і нормативним правовим актам, дотримання встановленого порядку оподаткування.

2.4. Дає потрібні рекомендації з метою запобігання прорахункам та помилкам, які можуть спричинити штрафні та інші санкції, зменшити прибуток і негативно вплинути на репутацію підприємства, установи, організації.

2.5. Надає консультації юридичним та фізичним особам з питань господарської та фінансової діяльності, бухгалтерської звітності, проблем оподаткування, діючого порядку вирішення спірних питань стосовно незаконно поданих позовів та інших питань у межах його компетенції.

2.6. Бере участь у розгляді позовів про неплатоспроможність (банкрутство) в арбітражних судах.

2.7. Стежить за змінами та доповненнями до нормативних правових документів, вживає заходів щодо узгодження інтересів держави і клієнтів.

2.8. Знає, розуміє і застосовує діючі нормативні документи, що стосуються його діяльності.

2.9. Знає і виконує вимоги нормативних актів про охорону праці та навколишнього середовища, дотримується норм, методів і прийомів безпечного виконання робіт.

## **3. Права**

3.1. Аудитор має право вживати дії для запобігання та усунення випадків будь-яких порушень або невідповідностей.

3.2. Аудитор має право отримувати всі передбачені законодавством соціальні гарантії.

3.3. Аудитор має право вимагати сприяння у виконанні своїх посадових обов'язків і здійсненні прав.

3.4. Аудитор має право вимагати створення організаційно-технічних умов, необхідних для виконання посадових обов'язків та надання необхідного обладнання та інвентарю.



3.5. Аудитор має право знайомитися з проектами документів, що стосуються його діяльності.

3.6. Аудитор має право запитувати і отримувати документи, матеріали та інформацію, необхідні для виконання своїх посадових обов'язків і розпоряджень керівництва.

3.7. Аудитор має право підвищувати свою професійну кваліфікацію.

3.8. Аудитор має право повідомляти про виявлені в процесі своєї діяльності порушення і невідповідності і вносити пропозиції щодо їх усунення.

3.9. Аудитор має право ознайомлюватися з документами, що визначають права та обов'язки за займаною посадою, критерії оцінки якості виконання посадових обов'язків.

#### **4. Відповідальність**

4.1. Аудитор несе відповідальність за невиконання або несвоєчасне виконання покладених цією посадовою інструкцією обов'язків та (або) невикористання наданих прав.

4.2. Аудитор несе відповідальність за недотримання правил внутрішнього трудового розпорядку, охорони праці, техніки безпеки, виробничої санітарії та протипожежного захисту.

4.3. Аудитор несе відповідальність за розголошення інформації про організацію (підприємство/установу), що відноситься до комерційної таємниці.

4.4. Аудитор несе відповідальність за невиконання або неналежне виконання вимог внутрішніх нормативних документів організації (підприємства/установи) та законних розпоряджень керівництва.

4.5. Аудитор несе відповідальність за правопорушення, скоєні в процесі своєї діяльності, в межах, встановлених чинним адміністративним, кримінальним та цивільним законодавством.

4.6. Аудитор несе відповідальність за завдання матеріального збитку організації (підприємству/установі) в межах, встановлених чинним адміністративним, кримінальним та цивільним законодавством.

4.7. Аудитор несе відповідальність за неправомірне використання наданих службових повноважень, а також використання їх в особистих цілях.

#### **5. Документи, з якими працює працівник**

У своїй діяльності Аудитор користується та розробляє наступні документи:

1. Запити про надання інформації (для всіх працівників та регіональних підрозділів).

2. Звіти та записки керівництву за результатами перевірок.

3. Довідки за результатами аудиту та аналізу окремих питань.

4. Доповідні та службові записки.

5. Письмові консультації та відповіді на запитання з питань бухгалтерського, податкового обліку та подання звітності.

6. Рекомендації щодо усунення виявлених під час аудиту недоліків.

7. *Проекти Розпоряджень, Наказів, Положень з питань організації та ведення бухгалтерського та податкового обліку, а також з питань функціонування системи внутрішнього контролю та оптимізації бізнес-процесів.*

8. *Тести для перевірки рівня професійних знань облікових працівників.*

9. *Електронні листи під час переписки з іншими працівниками підприємства.*

## **2. Дайте відповіді на тестові завдання:**

**1) Професійна незалежність аудитора від суб'єкта підприємницької діяльності, що перевіряється, забезпечується етичним принципом:**

- а) чесність;
- б) незалежність;
- в) компетентність;
- г) конфіденційність.

**2) Етичний принцип, який встановлює, що аудитор не має права без згоди клієнта розголошувати або розкривати інформацію:**

- а) чесність;
- б) незалежність;
- в) компетентність;
- г) конфіденційність.

**3) Етичний принцип, який встановлює, що аудиторам необхідно здійснювати аудиторську перевірку з професійною майстерністю:**

- а) чесність;
- б) незалежність;
- в) компетентність;
- г) конфіденційність.

**4) Етичний принцип, який встановлює, що аудитор має бути чесним та об'єктивним на всіх етапах роботи і висловлювати об'єктивну думку про об'єкт дослідження:**

- а) чесність;
- б) незалежність;
- в) компетентність;
- г) конфіденційність.

**5) Застосування положень Кодексу етики аудиторів сприяє:**

- а) поліпшенню якості проведення аудиту;
- б) підвищенню престижу аудиторської професії;
- в) а і б;
- г) немає правильної відповіді.



#### **Інформаційні джерела до розділу 4:**

1. Бралатан В.П., Гуцаленко Л.В., Здирко Н.Г. Професійна етика: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 252 с. – ISBN 978-611-01-0165
2. Ільїна С.Б. Основи аудиту: Навчальний посібник. – Київ, 2009. – 378 с.
3. Утенкова К.О. Аудит: Навчальний посібник [Текст] / К.О. Утенкова. – К.: Алерта, 2011. – 408 с.
4. Аудиторська палата України [Електронний ресурс] / Аудиторська палата України. – Режим доступу: <http://apu.com.ua>

## Розділ 5

# Мета та загальні принципи аудиту



### Зміст лекції:

- 5.1 Обсяг аудиту.
- 5.2 Професійний скептицизм.
- 5.3 Обґрунтована впевненість.
- 5.4 Умови завдань з аудиторської перевірки.
- 5.5 Лист-зобов'язання.
- 5.6 Порядок проведення контрольних процедур і виявлення порушень.

Після опанування матеріалу цього розділу студент повинен *вміти*:

*Застосовувати міжнародні стандарти аудиту в практику здійснення фінансового контролю діяльності підприємств, установ та організацій різних форм власності, організаційно-правових форм господарювання та видів економічної діяльності.*

*Застосовувати контрольні-діагностичні методи контролю діяльності підприємства з використанням обліково-аналітичної, контрольної-управлінської, технологічної, кадрової інформації.*

### 5.1 Обсяг аудиту.

*Обсяг аудиторської перевірки* фінансових звітів визначається відповідно до вимог чинного законодавства та документами нормативного регулювання аудиторської діяльності.

*Термін «обсяг аудиту»* відноситься до аудиторських процедур, які вважаються необхідними для досягнення мети аудиту за даних обставин.

*Визначення обсягу аудиторської перевірки* є предметом професійного судження аудитора про характер і масштаб робіт, проведення яких необхідно для досягнення цілей аудиту і диктується обставинами перевірки. При визначенні обсягу аудиту аудиторської організації слід виходити з вимог нормативних документів, що регламентують аудиторську діяльність, положень договору аудиторської організації з економічним суб'єктом і конкретних особливостей перевірки з урахуванням отриманих знань про діяльність економічного суб'єкта.

*Аудиторська організація повинна і має право самостійно* приймати рішення про види, кількість і глибини проведення аудиторських процедур; витратах часу; кількість і склад спеціалістів, потрібних для здійснення повноцінної аудиторської перевірки і підготовки обґрунтованого аудиторського висновку. Обсяг аудиту залежить від мети, завдань та предмету аудиту.

## Класифікація предметів аудиторської діяльності

Ознака класифікації	Види предметів аудиторської діяльності
<b>Вид</b>	Ресурси
	Господарські процеси
	Економічні результати діяльності
	Організація, методи, функції управління
<b>Складність</b>	Сукупні ресурси і господарські процеси
	Групи ресурсів, окремі частини системи управління
<b>Сфери діяльності</b>	Основне виробництво
	Збут
	Постачання та ін.
<b>Стан у часі</b>	Об'єкти, стан яких оцінюється в минулому
	Об'єкти, стан яких оцінюється на сьогодні
	Об'єкти, стан яких оцінюється в майбутньому
<b>Характер оцінки</b>	Об'єкти, стан яких оцінюється тільки кількісно
	Об'єкти, стан яких оцінюється тільки якісно
	Об'єкти, стан яких оцінюється і кількісно, і якісно
<b>Періодичність оцінки</b>	Об'єкти, стан яких оцінюється постійно
	Об'єкти, стан яких оцінюється періодично
	Об'єкти, стан яких оцінюється один раз
<b>Відносно суб'єкту аудиту</b>	Об'єкти внутрішнього аудиту
	Об'єкти зовнішнього аудиту

## 5.2 Професійний скептицизм.

*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.

*Професійний скептицизм потрібний аудиторіві* протягом процесу аудиторської перевірки для зменшення ризику невиявлення незвичних обставин, надмірного узагальнення під час формування висновків з аудиторських спостережень і використання помилкових припущень при визначенні характеру, часу й обсягу аудиторських процедур та оцінюванні їх результатів.

Аудитор зобов'язаний планувати і проводити аудит з позиції **професійного скептицизму**, який передбачає сумнів і критичну оцінку вагомості аудиторських доказів, визнання можливості існування суттєвого викривлення фінансової звітності, викликаного шахрайством, навіть якщо його минулий досвід свідчить про чесність керівництва суб'єкта і осіб, наділених керівними повноваженнями.

Аудит, виконаний відповідно до МСА, рідко передбачає підтвердження автентичності документів, так само як і від аудитора не очікується, що він володіє відповідними знаннями та навичками для визначення автентичності.

Аудитор має право сприймати бухгалтерські записи і документи як справжні, поки він не отримав доказів зворотного. Якщо ж він сумнівається в справжності документа або вважає, що умови документа були змінені, про що не був поінформований, то він повинен більш детально вивчити їх, наприклад, за допомогою:

- отримання підтвердження безпосередньо від третьої сторони;
- використання роботи експертів для оцінки достовірності документів.

Якщо відповіді на запити, направлені керівництву суб'єкта або особам, наділеним керівними повноваженнями, є суперечливими, аудитор повинен розслідувати такі суперечності.

**Аудитор не може отримати абсолютну впевненість**, оскільки існують обмеження, властиві аудиторській перевірці, які впливають на можливості аудитора виявити суттєві викривлення. Це є наслідком дії таких чинників, як:

- використання тестування;
- обмеження, властиві будь-якій системі бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю (наприклад, можливість нехтування ним керівництва або змови);
- більшість аудиторських доказів є радше переконливими, ніж остаточними.

Таблиця 5.2

### Класифікація аудиторських тестів

Ознака угруповання	Вид тесту	Області використання
<b>1. Мета аудиту</b>	1.1. Незалежний тест	Для перевірки операцій і залишків з метою виявлення повноти, правильності і законності операцій та фінансової звітності
	1.2. Тест на відповідність	Для проведення перевірок з метою виявлення відповідності процедур внутрішнього контролю нормам

<b>2.Процедура тестування</b>	2.1.Спрямований тест	Для послідовного контролю за здійсненням операцій, починаючи з первинних документів і завершаючи перевіркою рахунків
	2.2.Глибинний тест	Для глибокої перевірки операцій на усіх стадіях облікового циклу
	2.3.Наскрізний тест	Використовується як обмежена форма глибинного тесту
	2.4.Ротаційний тест	Для почергового вибору об'єктів аудиту
	2.5. Тести "слабких місць" та "проблемних статей"	Для перевірки конкретних неблагополучних статей балансу, показників фінансової звітності, де аудитор передбачає можливі помилки
<b>3.Призначення тесту</b>	3.1.Тести аудиторської перевірки	Для дослідження облікових і звітних документів
	3.2.Ринкові тести	В маркетинговому аудиті
	3.2.1.Тести хвильового дослідження продажів	Реальне тестування хвиль продажів для дослідження попиту і реакцій споживачів на рекламу нових товарів
	3.2.2.Імітаційні ринкові тести	Замість реального тестування з метою скорочення часу та витрат на дослідження
	3.2.3.Пробні маркетингові тести	Для перевірки впливу обставин та місцевої реклами на поведінку споживачів
	3.2.4.Тести для створення пробного ринку	При тестуванні нових товарів для попередньої перевірки різних варіантів маркетингу
	3.2.5.Тести типу альфа та бета	Для перевірки і поліпшення функціональних властивостей устаткування у виробника та у користувача

### 5.3 Обґрунтована впевненість.

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. Концепція обґрунтованої впевненості пов'язана з накопиченням аудиторських доказів, потрібних аудиторіві для висновку про відсутність суттєвих викривлень у фінансових звітах, розглянутих в цілому. Обґрунтована впевненість стосується всього процесу аудиту.

Робота, що її виконує аудитор для формування думки, базується на його судженнях, зокрема, про:

а) збирання аудиторських доказів (наприклад, під час визначення характеру, часу та обсягу аудиторських процедур);

б) формування висновків на основі зібраних доказів (наприклад, визначення обґрунтованості оцінок, зроблених управлінським персоналом під час складання фінансових звітів).

На переконливість доказів, доступних для формування висновків про конкретні твердження (наприклад, операції з пов'язаними сторонами), можуть впливати інші обмеження. Для цих випадків у деяких МСА визначено спеціальні аудиторські процедури, що завдяки характерові конкретних тверджень, дають достатні аудиторські докази за відсутності незвичайних обставин, які збільшують ризик суттєвих викривлень за межі звичайно очікуваного, або будь-якої ознаки наявності суттєвих викривлень.

*Аудиторів слід* планувати та виконувати аудиторську перевірку для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, який узгоджується з метою перевірки. Аудитор зменшує аудиторський ризик шляхом розробки та виконання аудиторських процедур для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів, щоби бути в змозі формулювати обґрунтовані висновки, на яких базуватиметься аудиторська думка. Якщо аудитор зменшив аудиторський ризик до прийнятного рівня низького рівня, отримують обґрунтовану впевненість.

**"Обґрунтований рівень"** – це концепція, що стосується отримання доказів, що є необхідними для того, **щоб** практик міг зробити висновок відносно інформації з предмету завдання, взятої в цілому.

#### **5.4 Умови завдань з аудиторської перевірки.**

Щоб бути спроможним зробити висновок в позитивній формі, яка необхідна для завдання з надання обґрунтованої впевненості, аудитор повинен зібрати достатні та відповідні докази, що буде частиною ітеративного систематичного процесу виконання завдання, який включає в себе:

- отримання розуміння предмету та інших обставин завдання, що включає, в залежності від предмету завдання, розуміння внутрішнього контролю;

- оцінку на основі цього розуміння ризиків, що інформація з предмету завдання може бути суттєво перекошена;

- відповідь на оцінені ризики, яка б включала в себе розробку загальних підходів до ризиків та визначення природи, часу та обсягу подальших процедур;

- виконання подальших процедур, чітко пов'язаних з визначеними ризиками, із застосуванням сполучення перевірок, спостережень, підтверджень, перерахунків, повторного виконання деяких процедур, аналітичних процедур та запитів. Ці подальші процедури включають процедури перевірки на суттєвість з отриманням підтверджуючої інформації з джерел, незалежних від відповідальної сторони, та, в залежності від природи предмету завдання, тестів ефективності системи контролю;

- оцінку достатності та відповідності доказів.

**"Обґрунтована впевненість" є меншою за абсолютну впевненість.**



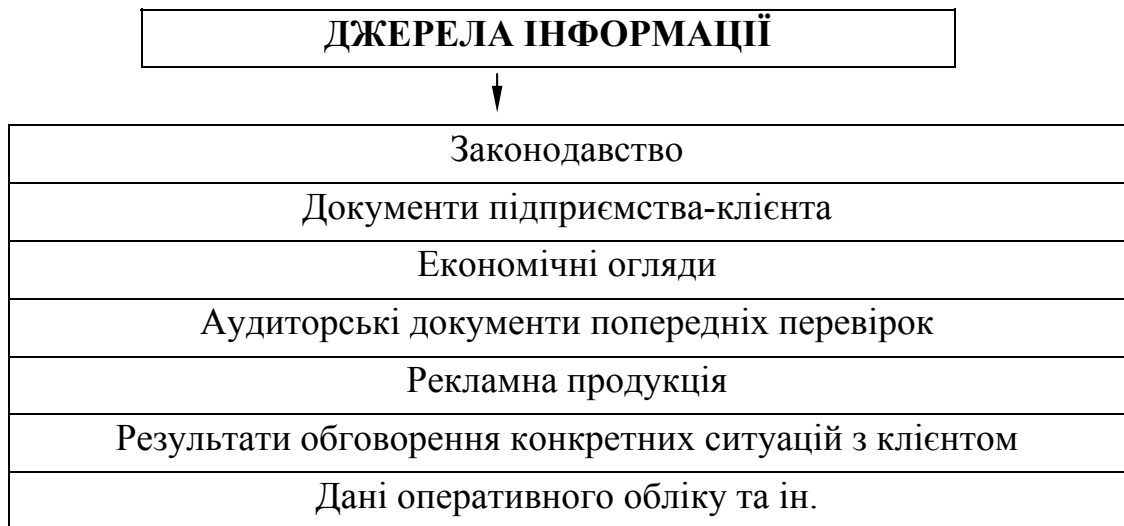
Зменшення ризику завдання з надання впевненості до нуля майже неможливе або дуже витратне в результаті дії таких факторів, як:

- використання вибіркового тестування;
- обмежень, властивих внутрішньому контролю;
- факту, що більшість доказів, що є доступними для практика, скоріше переконуючі, ніж остаточні;
- використання судження під час збору та оцінки доказів та формулювання висновків на основі цих доказів;
- в деяких випадках характеристики предмету завдання при їхній оцінці чи вимірюванні по відповідним критеріям.

Для виконання як завдання з надання обґрунтованої впевненості, так і завдання з надання обмеженої впевненості потрібні навички виконання таких завдань, знання методів та збір достатніх та відповідних доказів, що буде частиною ітеративного систематичного процесу виконання завдання, який включає отримання розуміння предмету завдання та інших обставин завдання.

Природа, час та обсяг процедур збору достатніх та відповідних доказів під час виконання завдання з надання обмеженої впевненості навмисно обмежені в порівнянні завданням з наданням обґрунтованої впевненості. Деякі предмети завдань можуть покриватися окремими стандартами чи положеннями, що стосуються процедур збору достатньої відповідної інформації під час виконання завдань з надання обмеженої впевненості.

Основні джерела інформації при проведенні аудиту наведені на рисунку 5.1.



**Рис. 5.1. Інформаційна база аудиту**

Для одержання аудиторських доказів використовують інформацію з різних джерел. Основними з них є: засновницькі документи (статут, засновницький договір, свідоцтво про реєстрацію); Головна книга, реєстри синтетичного та аналітичного обліку, первинні документи, які підтверджують факти здійснення господарських операцій; акт, довідки перевірок і ревізій контрольно-ревізійних служб, податкової інспекції, розрахунки платежів у бюджет та позабюджетні фонди; нормативна інформація (оцінки, тарифи,

норми витрат, норми виробітку тощо). При необхідності використовують адміністративно-організаційну інформацію, до якої належать накази, розпорядження, протоколи, договори, ліцензії, контракти тощо.

### 5.5 Лист-зобов'язання.

Послідовність кроків по укладанню договору на проведення аудиту і зміст документів наведені в таблиці 5.3.

Таблиця 5.3.

**Зміст документів по укладанню договору на проведення аудиту**

Назва документу	Хто складає	Зміст документу
1.Лист-пропозиція про проведення аудиту	Суб'єкт господарювання (клієнт)	Пропозиція клієнта аудиторській фірмі (аудитору) про проведення аудиту
2.Лист-зобов'язання про згоду на проведення аудиту	Аудиторська фірма (аудитор)	Об'єкти і масштаби аудиту, відповідальність аудиторської фірми, зобов'язання клієнта про представлення інформації, зобов'язання аудиторської фірми про комерційну таємницю, умови оплати та ін.
3.Договір на проведення аудиту	Обидві сторони	Предмет договору, зобов'язання сторін, порядок здавання та приймання аудиторських робіт, термін їх виконання і вартість, відповідальність сторін, їх реквізити, термін дії договору, особливі умови.

### 5.6 Порядок проведення контрольних процедур і виявлення порушень.

Типові етапи аудиту наведені на рисунку 5.2.



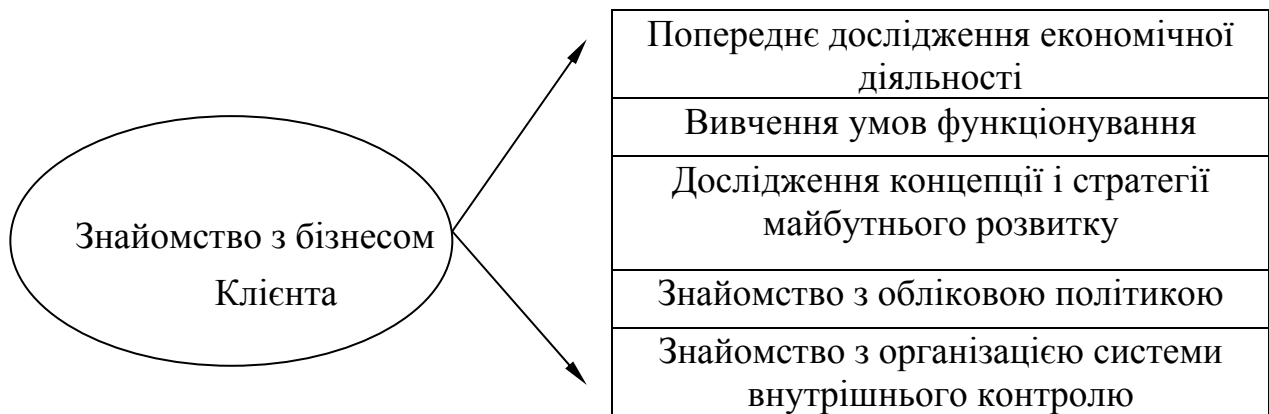
**Рис. 5.2. Етапи аудиту**



**Рис.5.3. Структура контрольного аудиту**

*Попереднє дослідження предмету аудиту* (перший етап) необхідне для усвідомлення аудитором основних аспектів діяльності соціально-економічної системи і суб'єкта господарювання, існуючого законодавства і його змін.

*Аудиторські процедури другого етапу наведені на рисунку 5.4.*



**Рис. 5.4 Знайомство з бізнесом клієнта**

*Планування аудиту* (третій етап) передбачає: постановку цілі та задач аудиту, визначення обов'язків і відповідальності аудиторської фірми (аудитора), оцінку виявлених помилок клієнта у звітності, оцінку аудиторського ризику, визначення інформаційної бази проведення аудиту.

На рисунку 5.5 наведені зв'язки в системі планів аудиторської фірми.



**Рис. 5.5 Зв'язки в системі планів аудиторської фірми**

*Процедури складання загального плану аудиту* наведені в таблиці 5.1.

Таблиця 5.1

**Процедури складання загального плану аудиту**

Процедури	Фактори і процеси, що аналізуються
Розуміння аудитором бізнесу клієнта	Зовнішні та внутрішні фактори, які впливають на діяльність підприємства-клієнта
	Організаційна, технічна і економічна характеристика підприємства, фінансовий стан клієнта
Розуміння аудитором систем обліку і внутрішнього контролю клієнта	Методологія бухгалтерського обліку
	Принципи організації внутрішнього аудиту
	Можливий ефект від зміни облікової політики
	Використання вивчених особливостей обліку і внутрішнього контролю в тестуванні
Визначення помилок і ризиків	Оцінка існування помилок та пропусків на підставі попередніх аудиторських перевірок
	Визначення порогу суттєвості помилок та пропусків
	Визначення складних бухгалтерських операцій
	Оцінка загального аудиторського ризику
Організаційна робота (розподіл робіт)	Вивчення інформаційних технологій
	Вивчення роботи внутрішніх аудиторів
	Розподіл робіт з аудиту між виконавцями
	Керівництво, координація робіт
	Визначення часу та вартості процедур і аудиту взагалі
	Оформлення результатів

### *Аудит системи внутрішнього контролю (четвертий етап)*

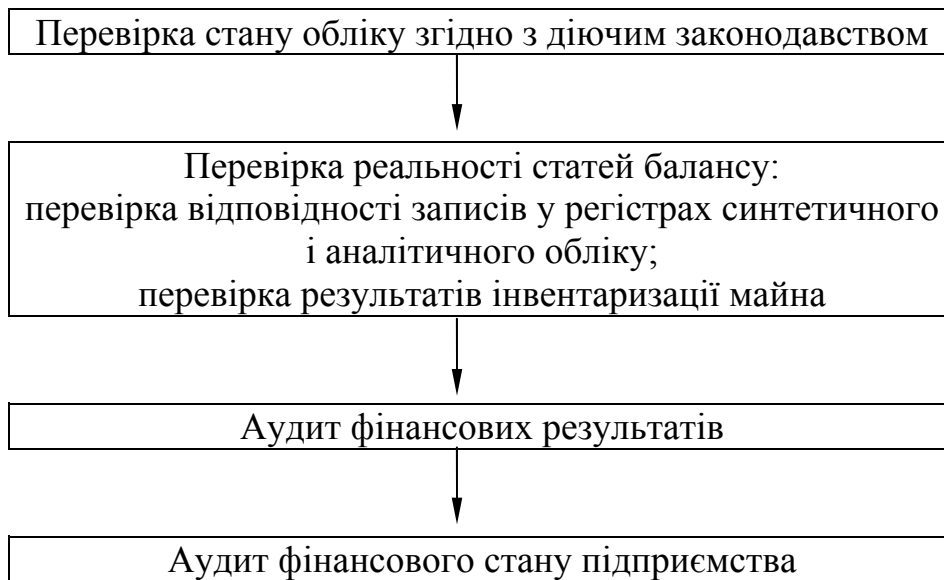
проводиться за допомогою тестів на відповідність. Послідовність використання таких тестів наведена в таблиці 5.2.

Таблиця 5.2

#### **Послідовність використання тестів на відповідність**

Прийоми	Типові докази	Типові аудиторські тести на відповідність	Мета аудиту
Перевірка дозволу	Минулий досвід	Вивчення прізвищ на дозвільних документах	Дозвіл
Обґрунтованість джерел документів	Джерела документів	Розглядання використання джерел документів	Оцінка законності і повноти
Порівняння деталей	Розглядання невідповідностей по декількох документах	Використання довідкових даних	Оцінка законності, повноти, вірності підсумовування
Порівняння, підтвердження існування	Розглядання невідповідностей по декількох документах, дослідження пропущених документів	Розглядання усіх документів у сукупності	Підтвердження існування
Порівняння, повторне розглядання	Перерахунок, повторне виконання і порівняння	Виявлення осіб, відповідальних за операції	Оцінка, аналіз цілей первинного контролю
Послідовна перевірка	Серійна нумерація і послідовна перевірка документів	Перевірка спеціально підготовлених звітів	Оцінка законності, повноти, вірності підсумовування
Повторний контроль	Доказ перевірки результатів попереднього контролю	Персоналізація виконання повторного контролю	Перевірка цілей первинного контролю

Послідовність перевірки обліку і звітності клієнта (п'ятий етап) наведена на рисунку 5.6



**Рис. 5.6 Послідовність перевірки обліку і звітності клієнта**

Для зменшення обсягу і скорочення строків аудиту спочатку проводиться експрес-аудит балансу та фінансових результатів. На підставі цього проводиться поглиблене вивчення проблемних статей балансу та фінансових показників і факторів, що на них впливають.

*Головна мета аудиту – забезпечити користувачів фінансових звітів якісною інформацією про стан підприємства на певну дату та про те, як його було досягнуто.*



### **Завдання для практичного заняття 5:**

#### **1. Підготуйтеся до обговорення дискусійних питань:**

- 1) Зміст стандартів з планування аудиту.
- 2) МСА для підвищення безпеки облікової інформації.
- 3) Організація та планування перевірки із застосуванням МСА.
- 4) Зміст стандартів по процедурам аудиту.
- 5) Сфера призначення МСА по процедурам аудиту.
- 6) Організація та проведення контрольних процедур із застосуванням МСА.

**2. Складіть глосарій термінів:** пов'язані сторони, наступні події, етапи аудиту, аудиторський висновок, викривлення інформації, управлінський персонал, план аудиту, програма аудиту.

**3. Складіть лист-зобов'язання щодо виконання аудиту достовірності показників фінансової звітності акціонерного товариства (відповідно до МСА).**



## Завдання для самостійного опрацювання розділу 5:

**1. Складіть договір на проведення аудиту достовірності показників фінансової звітності акціонерного товариства (відповідно до МСА).**

**2. Дайте відповіді на тестові завдання:**

**1) Попереднє дослідження предмету аудиту необхідне для:**

- а) визначення обов'язків і відповідальності аудиторської фірми;
- б) усвідомлення аудитором основних аспектів діяльності соціально-економічної системи і суб'єкта господарювання;
- в) оцінки аудиторського ризику;
- г) а і в.

**2) Планування аудиту необхідне для:**

- а) визначення обов'язків і відповідальності аудиторської фірми;
- б) усвідомлення аудитором основних аспектів діяльності соціально-економічної системи і суб'єкта господарювання;
- в) оцінки аудиторського ризику;
- г) а і в.

**3) Лист зобов'язання визначає:**

- а) об'єкти і масштаби аудиту;
- б) відповідальність аудиторської фірми;
- в) зобов'язання клієнта про представлення інформації;
- г) а, б і в.

**4) Професійний скептицизм означає, що:**

- а) аудитор не має сертифікату;
- б) аудитор критично оцінює обґрунтованість отриманих аудиторських доказів;
- в) аудитор відмовляється від зобов'язання клієнта про представлення інформації;
- г) а, б і в.

**5) Обґрунтована впевненість є:**

- а) меншою за абсолютну впевненість;
- б) більшою за абсолютну впевненість;
- в) недосяжною;
- г) встановлюється відповідно до Конституції України.



## Інформаційні джерела до розділу 5:

1. Немченко В.В., Редько К.О., Редько О.Ю. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту. / За ред. проф. Немченко В.В., Редько О.Ю., Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с. – ISBN 978-611-01-0279-7
2. Бралатан В.П., Гуцаленко Л.В., Здирко Н.Г. Професійна етика: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 252 с. – ISBN 978-611-01-0165
3. Аудиторська палата України [Електронний ресурс] / Аудиторська палата України. – Режим доступу: <http://apu.com.ua>
4. Шишкова Н.Л. Засоби підвищення керованості безпекою облікової інформації // Економічний вісник НГУ. №3. 2016р. – С.119–126.



## Розділ 6

# Аудиторський ризик та суттєвість



### Зміст лекції:

- 6.1 Модель аудиторського ризику.
- 6.2 Процедури оцінки ризиків.
- 6.3 Визначення меж суттєвості.
- 6.4 Оцінка аудиторських доказів.

Після опанування матеріалу цього розділу студент повинен *вміти*:

*Застосовувати контрольні-діагностичні методи контролю діяльності підприємства з використанням обліково-аналітичної, контрольної-управлінської, технологічної, кадрової інформації.*

*Планувати перевірки в рамках фінансового контролю з дотриманням вимог безпеки життєдіяльності співробітників.*

### 6.1 Модель аудиторського ризику.

**Аудит** – це процес, направлений на захист інтересів власника та зменшення ризику для користувачів бухгалтерської звітності. Існує розуміння аудиту, як процесу зменшення до прийнятного рівня інформаційного ризику для користувачів бухгалтерської звітності.

**Ризик** – можлива небезпека втрат, зумовлених специфікою тих чи інших явищ природи і видів діяльності людського суспільства.

Як економічна категорія **ризик** – це подія, яка може статися або ні. У разі здійснення такої події можливі три економічні результати: негативний (програв, втрати), нульовий та позитивний (виграш, прибуток).

Ризиком можливо управляти, тобто використовувати різноманітні методи, які дозволяють повною мірою прогнозувати ризикову подію та вживати заходи щодо зниження ризику.

**Практика аудиту переслідує цілі:**

- зниження інформаційного ризику користувачів бухгалтерської звітності;
- зниження аудиторських ризиків. Досягнення цієї мети є необхідним як для клієнтів, так і для аудиторів;
- зниження підприємницького ризику аудитора.

У глосарії термінів Міжнародних стандартів аудиту дається наступне визначення: «*Аудиторський ризик (Audit risk)* – ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторіві думку, коли фінансові звіти суттєво викривлені».

*Аудиторський ризик* – це ймовірність формування невірної думки аудитора і, як слідство, складання невірного аудиторського висновку про результати фінансової звітності клієнта. Зменшення ризику наявності неправдивих даних у фінансовій звітності – одне з основних завдань аудиторської перевірки.



**Рис. 6.1. Загальний аудиторський ризик і його елементи**

Оскільки ризику повністю уникнути неможливо, його необхідно оцінити. Проводиться якісна і кількісна оцінка аудиторського ризику.

Таблиця 6.1.

**Види і фактори ризику**

Вид ризику	Сутність ризику	Фактори ризику
Власний ризик	Усі можливі ризики, пов'язані з діяльністю суб'єкта господарювання, – це помилки, які допущені в його діяльності	<i>Зовнішні</i> : форс-мажорні обставини, інфляція, конкуренція, безробіття, економічна ситуація, ринок збуту. <i>Внутрішні</i> : виробнича структура, організація та структура управління, кадрова політика, система мотивації, система обліку
Ризик системи внутрішнього контролю	Побоювання, що недостовірна інформація не буде виявлена при зовнішньому аудиті або не буде своєчасно попереджена системою внутрішнього контролю	Помилки при документуванні, зловживання, невірне відображення операцій в обліку, невірне складання звітності, недосконалість і нестабільність законодавства

Ризик виявлення	Ризик як слідство неякісно виконаної аудитором перевірки	Кількість аудиторських процедур, засоби одержання аудиторських доказів, ступінь комп'ютеризації
Ризик аудиторської фірми	Побоювання погіршення або втрати репутації аудиторської фірми і клієнтури	Якість проведення аудиту, виконання професійної етики аудитором
Підприємницький ризик	Побоювання пред'явлення претензій клієнтами і іншими учасниками ринку, які зацікавлені в результатах аудиту	Економічна ситуація клієнта, стан галузі, результати минулих перевірок, місцезнаходження клієнта та ін.

## 6.2 Процедури оцінки ризиків.

При формуванні думки про *ступінь ризику* аудитор повинен спиратись на аналіз наступних даних:

1. Результатів аудиту минулих періодів. З цією метою аудитор вивчає всі доступні робочі документи аудиту минулих років.

2. Результатів дослідження у вигляді спеціальних питань, які були поставлені аудитором працівникам організації на етапі попереднього планування.

*Аудиторський ризик* можна представити у вигляді моделі, яка приймає форму:

$$\mathbf{DAR = IR \times CR \times DR,}$$

**DAR** – допустимий аудиторський ризик (в літературі його називають "прийнятний") (Desirel audit risk);

**DR** – ризик не виявлення (Detection risk);

**IR** – внутрішньогосподарський ризик (Inherent risk);

**CR** – ризик контролю (Control risk).

*Допустимий аудиторський ризик* – це здатність признати, що фінансова звітність може містити суттєві помилки після того, як вже завершено аудит і була встановлена стандартна аудиторська думка без обумовлень.

*Внутрішньогосподарський ризик* – це міра очікування аудитором того, що існує помилка у сегменті і вона перевищує допустиму величину до перевірки системи внутрішньогосподарського контролю.

*Ризик контролю* – це міра очікування аудитора, що помилки у сегменті, перевищуючі допустиму величину, не будуть ні відвернуті, ні знайдені у системі внутрішньогосподарського контролю клієнта.

**Ризик невиявлення** – це міра готовності аудитора признати, що необхідні аудиторські докази по тому або іншому сегменту не дозволять виявити помилки, які перевищують допустиму величину, якщо такі помилки є.

**При якісній оцінці**, як правило, використовують три рівня ризику: високий, середній і низький. Такі дані використовуються при розробці і використанні аудиторських тестів на суттєвість.

При кількісній оцінці вважається придатним загальний аудиторський ризик на рівні 5%, тобто 5 з 100 висновків, які підписані аудитором, можуть містити невірні зведення по суперечним питанням.

Таблиця 6.2.

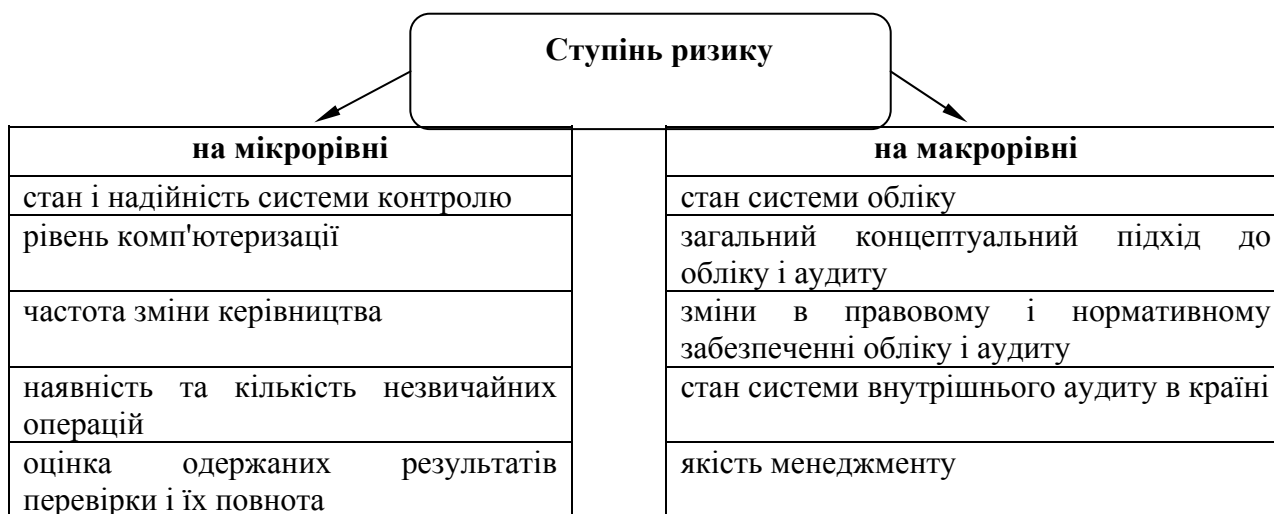
**Величина ризиків при якісній оцінці**

Рівень ризику	Величина складових загального ризику, %		
	власного (системи обліку)	системи контролю	виявлення помилок аудитором
Високий	80	30	50
Середній	90	60	70
Низький	100	80	90
Відсутній	100	100	100

Загальний аудиторський ризик може бути виражений в долях одиниць або у відсотках як добуток значень ризиків системи обліку, системи внутрішнього контролю, а також ризику виявлення помилок аудитором.

Після розрахунку величини загального аудиторського ризику розглядаються його складові елементи.

Найважливіші чинники, які впливають на ступінь ризику на мікро- і макрорівнях, наведені на рисунку 6.2.



**Рис. 6.2. Чинники ступеня аудиторського ризику**

### 6.3 Визначення меж суттєвості.

Аудиторська перевірка фінансових звітів за МСА має на меті висловлювання думки про те, чи складені фінансові звіти **в усіх суттєвих аспектах** відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності.

Концептуальні основи фінансової звітності суттєвість визначають наступним чином: **«Інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів».**

**Суттєвість залежить** від величини суми статті звітності або значущості помилки, пропуском або невірним відображенням господарського факту або результату господарської операції. При цьому для аудитора суттєвість не є якісною ознакою корисності фінансової інформації. Для аудитора розмір та якість суттєвості є певним порогом, перевищення якого на думку аудитора може вводити в оману користувач фінансової інформації та впливати на адекватність його управлінських рішень.

**Суттєвість, її розмір є результатом особистого професійного судження аудитора.** Розглядаючи суттєвість, аудитор повинен оцінювати час та обсяг роботи та потенційні наслідки суттєвих викривлень.

Для цього, виходячи з положень МСА, аудитор повинен визначити:

1. Потенційних користувачів фінансової звітності та аудиторського висновку.
2. Предмет суттєвого викривлення.
3. Мінімальний розмір викривлення щодо предмету.
4. Загальний негативний ефект всіх виявлених викривлень.

**Мінімальний розмір викривлення** визначається самим аудитором і тут не може бути чітких рамок або граничних величин. Кількісний розмір може мати за базу валюту балансу, сальдо активів, суму чистого прибутку, тощо. Важливо, щоб аудитор розумів і в наступному міг довести, що перевищення такого розміру приводить до того, що звітність викривлює реальний стан речей та вводить в оману її користувача.

**Між суттєвістю та аудиторським ризиком існує зворотній зв'язок** – чим вище рівень суттєвості, тим нижче аудиторський ризик. Якщо аудитор після планування перевірки та конкретних аудиторських процедур визнав, що прийнятий рівень суттєвості нижчий, то аудиторський ризик підвищується. Аудитор це може компенсувати наступним шляхом:

- знизити рівень ризику контролю, якщо це можливо, і підтверджуючи такий зменшений ризик додатковими або розширеними процедурами;
- знизити ризик невиявлення викривлення шляхом зміни характеру, обсягу та часу запланованих процедур перевірки.

## 6.4 Оцінка аудиторських доказів.

Таблиця 6.3.

### Категорії тверджень, які використовує аудитор

Твердження щодо класів операцій та подій за період, що перевіряється	Твердження про залишки на рахунках бухгалтерського обліку на кінець періоду, що перевіряється	Твердження про подання та розкриття інформації
НАЯВНІСТЬ: операції та події відбулися та стосуються об'єкта перевірки	ІСНУВАННЯ: активи, зобов'язання та частки участі у капіталі існують	НАЯВНІСТЬ, ПРАВА ТА ЗОБОВ'ЯЗАННЯ: Події та операції, інформація про які розкрита, відбулися та стосуються об'єкта перевірки
ПОВНОТА: відображено всі операції та події, які повинні бути відображеними у звітності	ПРАВА ТА ЗОБОВ'ЯЗАННЯ: об'єкт перевірки утримує або контролює права на активи а зобов'язання є зобов'язаннями об'єкта	ПОВНОТА: включено розкриття всієї інформації, яка повинна бути у фінансовій звітності
ТОЧНІСТЬ: суми та інші дані, які стосуються відображених у звітності подій та операцій, відображені належним чином	ПОВНОТА: відображено всі активи, зобов'язання та частки участі, які мають бути відображені у звітності	КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ЗРОЗУМЛІСТЬ: Фінансова інформація подана та визначена відповідним чином
ВІДСІЧЕННЯ: операції відображено у відповідному звітному періоді	ОЦІНКА ВАРТОСТІ ТА РОЗПОДІЛ: активи, зобов'язання та частки участі в капіталі включено у відповідні форми звітності а корегування відображені відповідним чином.	ТОЧНІСТЬ ТА ОЦІНКА ВАРТОСТІ: Інформація розкрита достовірно та у відповідних сумах.
ВІДПОВІДНІСТЬ (ОБЛІКОВА): операції та події відображено на відповідних рахунках бухгалтерського обліку.		

МСА дають і перелік способів, використовуючи які аудитор отримує необхідні докази щодо тверджень звітності та суттєвих викривлень в ній:

**Перевірка записів або документів** – складається з дослідження документів та записів у них, як внутрішніх так і зовнішніх та на будь яких носіях. Зазвичай документи та записи перевіряються на санкціонованість, доказовість, юридичну силу.

**Перевірка матеріальних активів** – фізична перевірка активів у місцях їх зберігання. Може здійснюватися шляхом організації інвентаризації, участі у інвентаризації, огляді, контрольного переважування, перемірювання, заміру тощо, фізичної ідентифікації (визнання).

**Спостереження** – суцільне або вибіркове дослідження інформації та її носіїв. Здійснюється шляхом вивчення записів, документів, нагляду за діями персоналу, спостереженням за операціями (відвантаження, контроль вивозу за територію тощо).

**Запити** – процес звернення за інформацією до обізнаних осіб суб'єкту господарювання, що перевіряється або то контрагентів такого суб'єкту. Запит сам по собі як правило не дає достатні аудиторські докази для виявлення викривлень суттєвого характеру, тим паче для підтвердження думки про ефективність системи внутрішнього контролю. Але запит несе силу певного аргументу при формування доказів для аудиторського висновку. Запити обов'язкові для отримання доказів щодо судових справ та претензій, Аудитор повинен отримати письмовий дозвіл від управлінського персоналу на зв'язок з юристом. Бажано отримати інформацію від юристів до формування аудиторського висновку.

**Підтвердження** – особливий тип запитів. Він використовується тоді, коли виникає потреба мати впевненість щодо пояснень управлінського персоналу чи існуючих умов безпосередньо від третьої сторони. (наприклад – підтвердження умов комерційних угод або "побічних" угод, підтвердження дебіторської заборгованості або умов позики, тощо).

**Перерахування** – перевірка арифметичної точності записів у документах. Предметом перерахунку можуть бути не тільки паперові документи а і записи у файлах на машинних носіях інформації. До речі перерахування можна застосовувати (коллагія) для розгортання сальдо синтетичних рахунків до сальдо рахунків аналітичного обліку.

**Повторне виконання** – полягає у незалежному виконання аудитором процедур чи заходів контролю, які або виконувалися раніше персоналом об'єкта перевірки або системою його внутрішнього контролю, наприклад: складання прогнозного балансу, класифікація дебіторів за термінами заборгованості, визнання активів тощо.

**Аналітичні процедури** – процедури порівняння, економічного та фінансового аналізу, аналізу відповідності фактичного стану прогнозам, аналізу реальності та досягнення прогнозів та кращих оцінок, тощо. Базовий методичний прийом аналізу – порівняння, практично присутній в усіх аудиторських процедурах.

**Доказ складається з: тези, аргументу, демонстрації.**

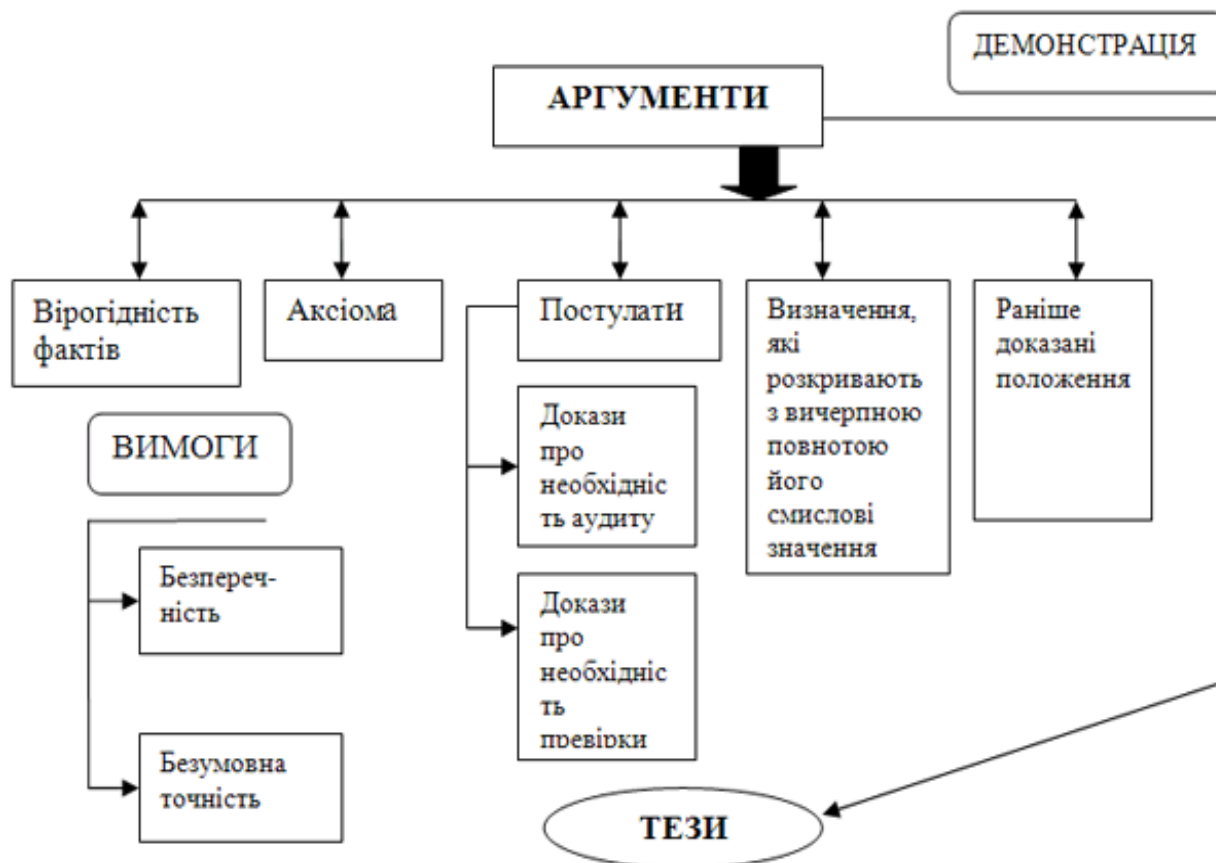


Рис. 6.3. Структура аудиторських доказів.

Таблиця 6.4.

### Класифікація аудиторських доказів

Ознаки класифікації	Види аудиторських доказів
Відношення до об'єктів аудиту	Прямі Непрямі
Стадії аудиторського процесу	Початкової стадії Дослідної стадії Завершальної стадії
Процедури, внаслідок яких отримані аудиторські докази	Фактичного контролю Підтвердження Документального контролю Спостереження Опитування Аналітичні
Джерела отримання доказів	Первинні Вторинні
Форми подання	Матеріальні Усні



Якість доказів залежить від їхніх джерел. У залежності від змісту об'єкта контролю аудитор вибирає відповідні джерела інформації, що дають повну характеристику досліджуваного об'єкта.

***Користувачам інформації та аудиторам слід пам'ятати, що повне усунення інформаційного ризику за допомогою аудиту неможливе. Наявність аудиторського висновку про бухгалтерську звітність зменшує рівень інформаційного ризику, знижує його до прийнятних меж.***



### **Завдання для практичного заняття 6:**

#### **1. Підготуйтеся до обговорення дискусійних питань:**

- 1) Система економічних ризиків і місце в ній аудиторського ризику.
- 2) Суттєвість та її вплив на аудиторський ризик.
- 3) Шляхи зменшення ризику невиявлення.

**2. Складіть глосарій термінів:** аудиторський ризик, динамічний ризик, статистичний ризик, фактори оцінювання ризиків, властивий ризик, ризик контролю, ризик невиявлення викривлень, суттєвість, помилка, шахрайство.

#### **3. Виконайте завдання:**

- 1) Визначте ризик невиявлення (РН) виходячи з того, що аудитор планує перевірку за таких показників: прийнятий аудиторський ризик (АР) – мінімально можливий; властивий ризик (ВР) – 0,8; ризик системи внутрішнього контролю (РК) – 0,5.
- 2) Визначте ризик невиявлення (РН) виходячи з того, що аудитор планує перевірку за таких показників: прийнятий аудиторський ризик (АР) – максимально припустимий; властивий ризик (ВР) – 0,8; ризик системи внутрішнього контролю (РК) – 0,5.
- 3) Визначте ризик невиявлення (РН) виходячи з того, що аудитор планує перевірку за таких показників: прийнятий аудиторський ризик (АР) – 0,2; властивий ризик (ВР) – 0,85; ризик системи внутрішнього контролю (РК) – 0,40.
- 4) Обсяг сукупності, що перевіряється складає 158 200 тис.грн., рівень суттєвості – 50 000 грн. Оцінка: ризику бухгалтерського обліку – середній, ризику контролю – середній, ризику не виявлення – високий. У ході перевірки аудитор розглянув елементи репрезентативної вибірки на загальну суму 329 500 грн., а сума фактично виявлених ним помилок складає 12 000 грн. Необхідно визначити відповідальність аудитора за виявлення шахрайства і помилок у фінансовій звітності і визначити, чи може аудиторська фірма вважати суму шахрайства, виявлену на підприємстві суттєвою.



## Завдання для самостійного опрацювання розділу 6:

### 1. Теми для доповідей:

- 1) Експертно-аналітична оцінка аудиторського ризику.
- 2) Управління ризиком аудиторської діяльності в Україні.
- 3) Практика оцінювання аудиторських ризиків в ІТ-середовищі.
- 4) Інноваційні методи оцінювання аудиторського ризику.

### 2. Використовуючи знання поняття, змісту та складових аудиторського ризику, заповнити наступну таблицю:

№	Ризик суттєвого викривлення		Ризик невиявлення	Кількість аудиторських доказів
	Властивий ризик	Ризик контролю		
1.	Високий		Найнижчий	Досить велика
2.		Середній		Велика
3.			Середній	Середня
4.	Середній	Високий		Велика
5.	Середній		Середній	
6.		Низький		Мала
7.	Низький		Середній	
8.	Низький			Мала
9.			Найвищий	Досить мала



### Інформаційні джерела до розділу 6:

1. Немченко В.В., Редько К.О., Редько О.Ю. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту. / За ред. проф. Немченко В.В., Редько О.Ю., Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с. – ISBN 978-611-01-0279-7
2. Рядська В.В., Петраков Я.В. Аудит – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 416 с.
3. Гончаров І.І. Практичні завдання з аудиту// [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http:// lubbook.org/book\\_472.html](http://lubbook.org/book_472.html)
4. Аудиторська палата України [Електронний ресурс] / Аудиторська палата України. – Режим доступу: [http:// apu.com.ua](http://apu.com.ua)

## Розділ 7

# Форма і зміст робочих і підсумкових документів аудитора



### Зміст лекції:

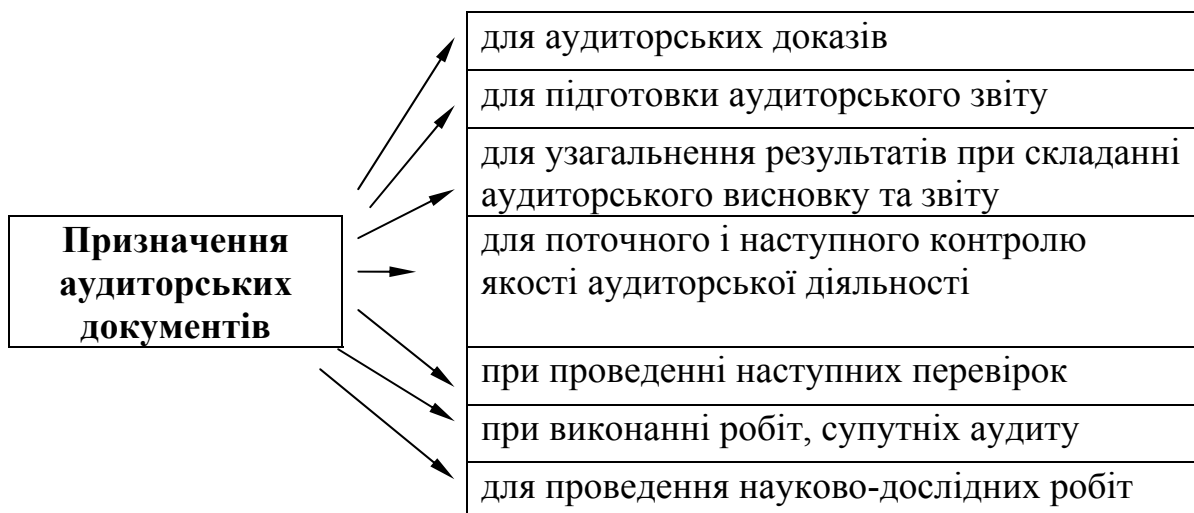
- 7.1 Склад робочих документів аудитора.
- 7.2 Характер аудиторської документації.
- 7.3 Аудиторський висновок.
- 7.4 Порядок розробки та здійснення заходів щодо запобігання або скорочення виявлених порушень в майбутньому.

Після опанування матеріалу цього розділу студент повинен **вміти**:

**Формувати організаційно-інформаційне забезпечення проведення перевірки в рамках фінансового контролю.**

**Узагальнювати результати проведення фінансового контролю підприємства для обґрунтування ефективності прийняття управлінських рішень.**

### 7.1 Склад робочих документів аудитора.

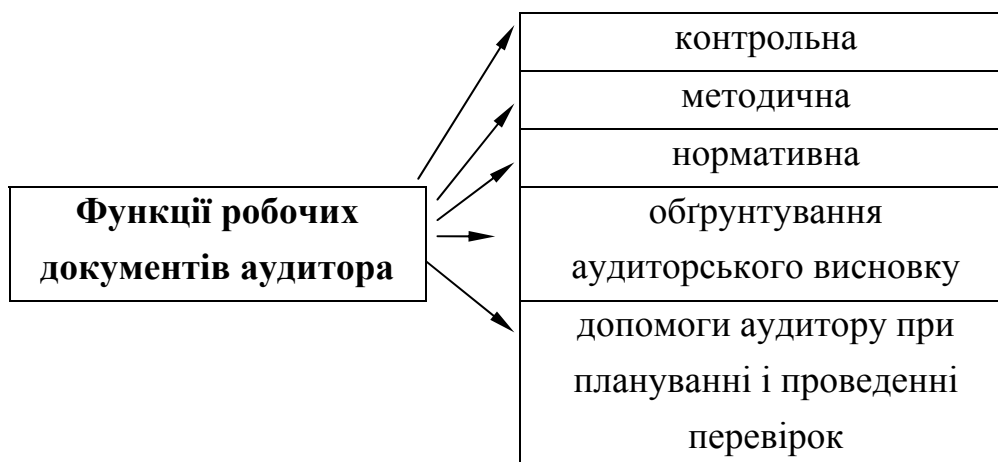


**Рис. 7.1. Области використання аудиторської документації**

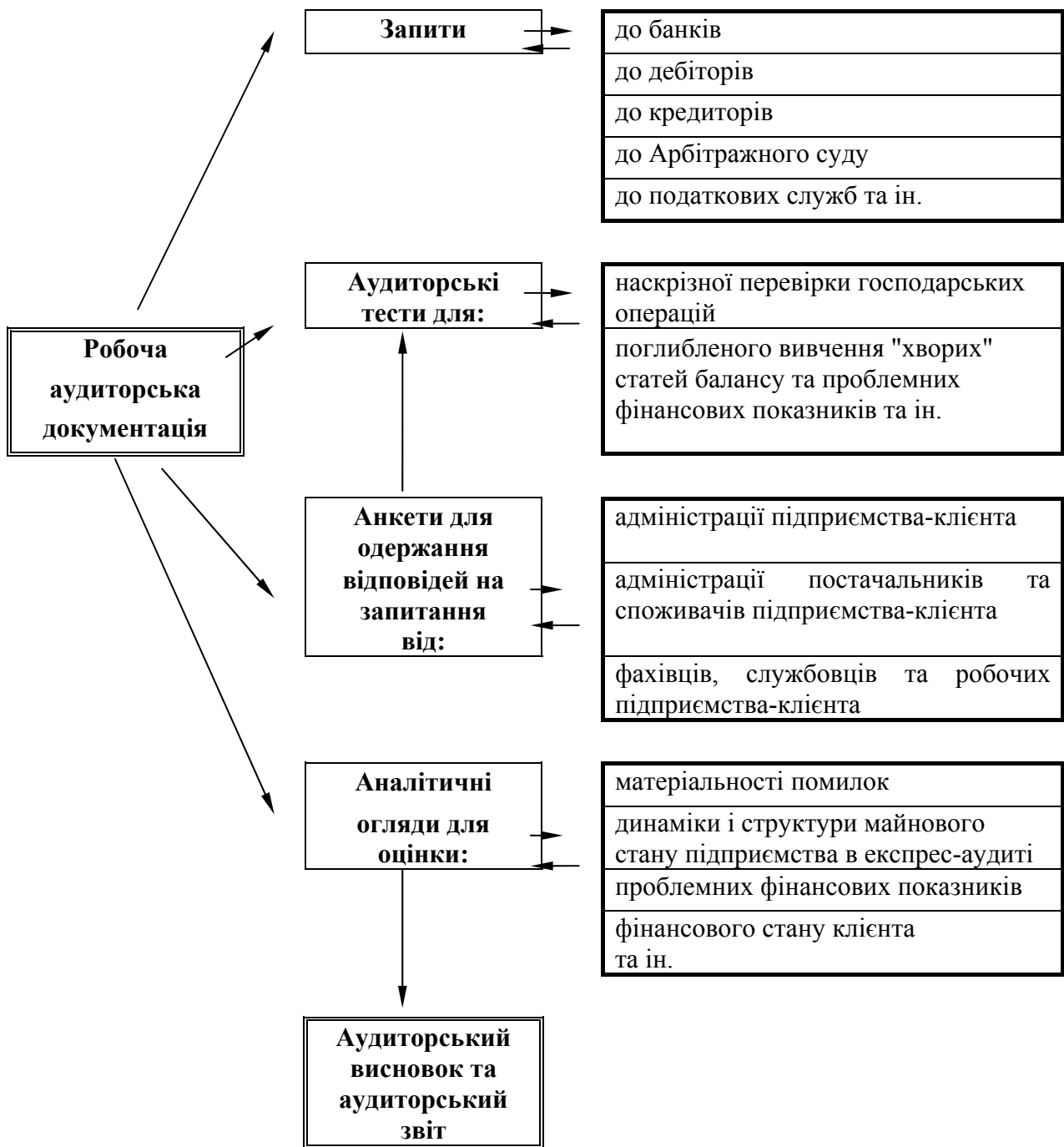
**Склад і кількість аудиторських документів** аудитор визначає в кожному конкретному випадку. При цьому вирішальне значення має мета складання робочих документів а саме:

- планування аудиторської перевірки;
- документальне підтвердження виконаних аудитором процедур, робіт;
- збирання матеріалів з перевірки фінансової звітності з наступним узагальненням їх;
- складання аудиторського звіту і підготовка висновку про фінансову звітність;
- здійснення поточного контролю самим аудитором за ходом виконання аудиту згідно з планом і програмою;
- забезпечення юридичного обґрунтування проведення аудиту, законності його;
- контроль робочого часу аудитора і обґрунтованості оплати його праці (гонорару);
- контроль якості проведеної перевірки;
- отримання за необхідності інформації про перевірку конкретного підприємства, здійснену кілька років тому;
- обґрунтований вибір методики, методів і прийомів проведення аудиту, напрямів і підходів перевірки;
- документальне оформлення встановленого чи визначеного самим аудитором аудиторського ризику з зазначенням його величини;
- формування уявлення про професіоналізм, кваліфікацію, компетентність аудитора і сприяння підвищенню їх;
- отримання матеріалів для наступних аудиторських перевірок.

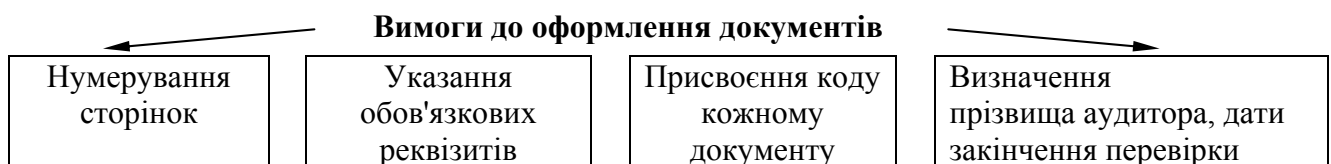
**Робочі документи аудитора** – це записи, зроблені ним під час планування, підготовки, проведення перевірки, узагальнення її даних, а також документальна інформація, отримана в ході аудиту від третіх осіб, підприємства-клієнта, чи усні відомості, задокументовані аудитором за допомогою тестування.



**Рис. 7.2. Основні функції робочих документів аудитора**



**Рис. 7.3. Зв'язки між аудиторськими документами**



**Рис. 7.4. Вимоги до оформлення робочих документів аудитора**

## 7.2 Характер аудиторської документації.

Таблиця 7.1

### Класифікація аудиторських документів

Ознака	Види документів	Приклади документів
<b>Сталість (постійність) клієнта</b>	Постійні	Статутні документи
	Поточні	Касові документи
	Разові	Довідки
<b>Носії інформації</b>	Паперові	Баланс підприємства
	Електронні	Баланс підприємства
<b>Призначення документів</b>	Робочі	Аудиторський тест
	Підсумкові	Аудиторський висновок
<b>Вимоги до структури і форми документа</b>	Уніфіковані	Аудиторський висновок
	Стандартизовані	Баланс підприємства
	Складені за домовленістю аудитора і замовника	Звіт про супутні аудиторські роботи
	Довільної форми	Довідки
<b>Зміст інформації</b>	Про оцінку ризиків	Розрахунок аудиторського ризику
	Про показники діяльності підприємства	Фінансові коефіцієнти
	Планові документи	Програма аудиту
	Бухгалтерські документи	Облікова політика підприємства
<b>Джерело надходження</b>	Складені аудитором	Анкета
	Складені підприємством	Баланс підприємства
	Складені третіми особами	Довідка юриста
<b>Форма представлення матеріалу</b>	Текстові	Довідки
	Табличні	Аудиторський тест
	Графічні	Оперограма
	Комбіновані	Звіт

### 7.3 Аудиторський висновок.

Склад підсумкової документації залежить від виду аудиторської діяльності. Вона складається з аудиторського висновку та додаткової документації, яка передається замовнику аудиторської перевірки.

*Аудиторський висновок* – це документ, що складений відповідно до стандартів аудиту та передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності

фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися при її складанні. Концептуальними основами можуть бути закони та інші нормативно-правові акти України, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, внутрішні вимоги та положення суб'єктів господарювання, інші джерела.

**Аудиторський висновок складається у вільній формі**, але обов'язково в ньому мають бути наступні розділи:

- заголовок;
- адресат;
- вступ;
- масштаб перевірки;
- висновок аудитора про перевірену фінансову звітність;
- дата аудиторського висновку;
- підпис аудиторського висновку;
- адреса аудиторської фірми.

У відповідності МСА **аудиторські висновки**, залежно від змісту висловленого судження у них, **поділяються** на дві категорії: безумовно-позитивний аудиторський висновок, модифікований аудиторський висновок.

**До модифікованих висновків належать:**

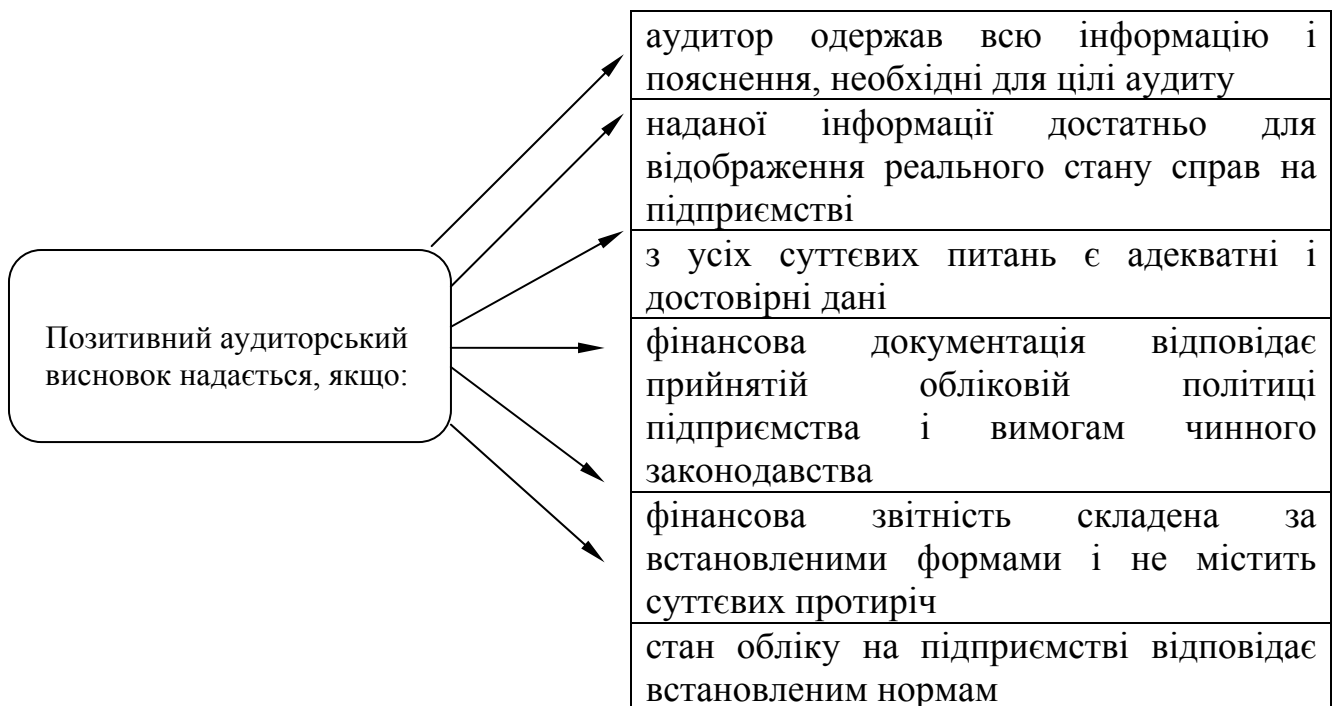
- безумовно-позитивний висновок з пояснювальним параграфом,
- умовно-позитивний висновок,
- негативний висновок,
- відмова від висловлення думки.

Таблиця 7.3.

### Вимоги до змісту аудиторського висновку

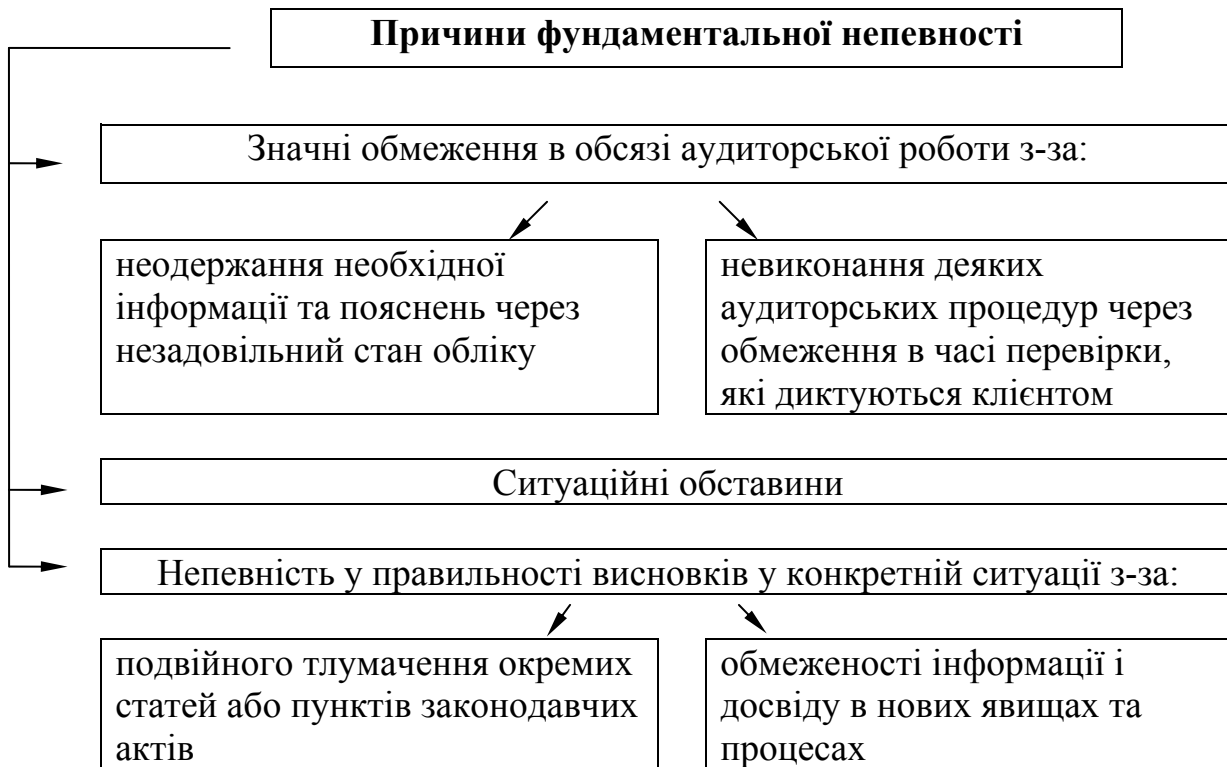
Вид висновку	Типові формулювання думки аудитора
Позитивний (існує безумовна позитивна згода)	Підтверджуємо, то надана інформація дає дійсне і повне уявлення про реальний склад активів та пасивів суб'єкта, що перевіряється. Система бухгалтерського обліку, що використовується на підприємстві, відповідає законодавчим та нормативним вимогам. Фінансову звітність підготовлено на основі реальних даних бухгалтерського обліку. Вона достовірно та повно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 01.01.20... р. згідно з нормативними вимогами щодо ведення бухгалтерського обліку та звітності в Україні
Позитивний (існує нефундаментальна невпевненість)	У зв'язку з неможливістю перевірки фактів через аудитор не може висловити думку з приводу них моментів. Однак обмеження мають незначний вплив на фінансову звітність та на етап справ у цілому. Підтверджуємо, що за винятком обмежень, які зазначені вище (або які викладені у додатку 1 до аудиторського висновку), фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах достовірно та повно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 01.01.20... р. згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні

Умовно-позитивний висновок (існує нефундаментальна незгода)	Під час проведеної аудиторської перевірки встановлено, що операції проведені з порушенням встановленого порядку. Проте зазначені невідповідності мають обмежений вплив на фінансову звітність і не перекошують загальний фінансовий стан підприємства. Підтверджуємо, що за винятком невідповідностей, викладених у додатку, фінансовий звіт в усіх суттєвих аспектах достовірно та повно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 01.01.20... р. згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні
Негативний	У результаті проведення аудиту встановлено, що за звітний період підприємством були допущені суттєві порушення і перекошення (дається їх перелік або наводяться у додатку до цього висновку). Допущені порушення суттєво впливають на фінансову звітність підприємства та перекошують реальний стан справ. Фінансова звітність має суттєві перекошення і недостовірно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 01.01.20... р., не виконані вимоги щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні (в стислій формі наводиться перелік питань, щодо яких не виконані вимоги з організації обліку).
Відмова від надання висновку аудитора	У зв'язку з неможливістю перевірки фактів, які стосуються (вказати факти) з причини (вказати причини неможливості), не можемо вказати своє професійне судження. Наведені вище моменти суттєво впливають на дійсний стан суб'єкта перевірки в цілому (основному), У зв'язку з відсутністю достатніх аудиторських доказів не можемо видати об'єктивний аудиторський висновок по фінансовій звітності станом на 01.01.20... р

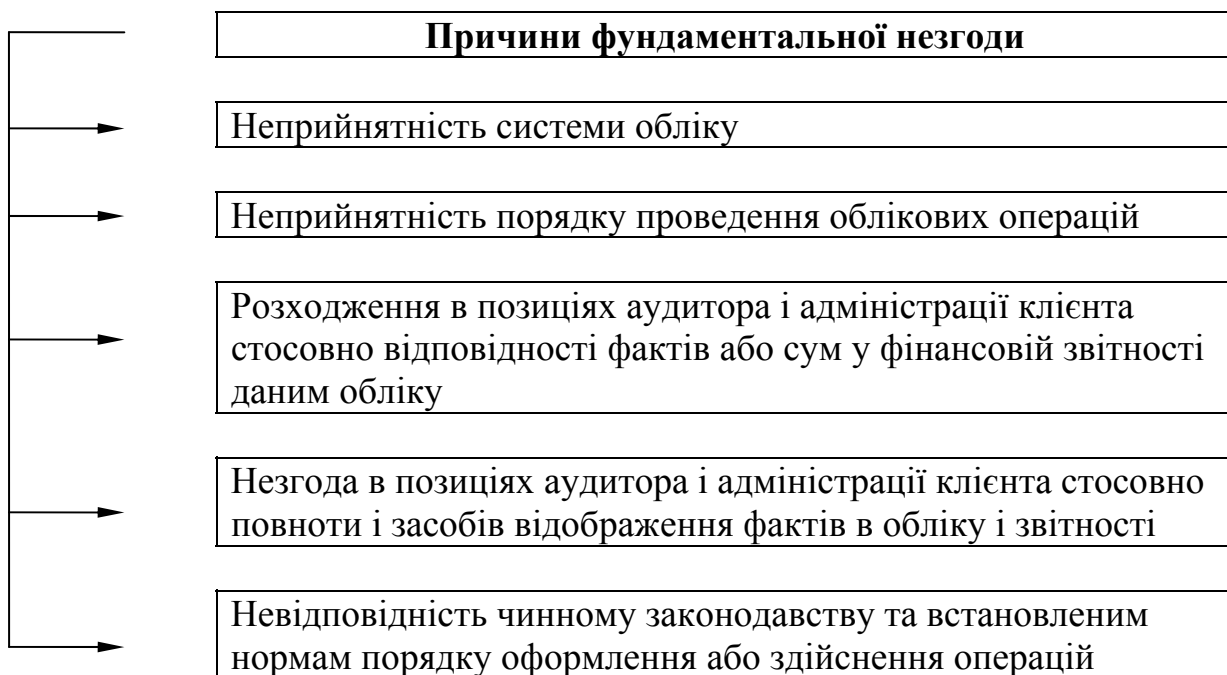


**Рис. 7.5. Умови надання клієнту позитивного аудиторського висновку**





**Рис. 7.6. Причини, які приводять до фундаментальної непевності**



**Рис. 7.7. Причини, які приводять до фундаментальної незгоди**

#### **7.4 Порядок розробки та здійснення заходів щодо запобігання або скорочення виявлених порушень в майбутньому.**

Аудитори (аудиторські фірми) після завершення аудиторської перевірки одночасно зі складанням аудиторського висновку готують і подають замовникові (власникам, акціонерам, керівництву підприємства) **звіт у письмовій формі**. Дані, які містяться в звіті аудитора, наводяться з метою доведення до керівництва економічного суб'єкта, що перевіряється, свідчень про недоліки в облікових записах, бухгалтерському обліку і системі внутрішнього контролю, які можуть призвести до суттєвих помилок у бухгалтерській звітності і в порядку внесення конструктивних пропозицій по вдосконаленню систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю економічного суб'єкта.

Аудитор зобов'язаний вказати в звіті на всі помилки і перекручення в системі бухгалтерського обліку клієнта, які суттєво впливають на достовірність його бухгалтерської звітності. Аудитор може наводити в звіті будь-яку інформацію, яка стосується проведеного аудиту і фактів господарського життя економічного суб'єкта і яку він буде вважати доцільною.

Письмова інформація аудитора не може розглядатись як повний звіт про всі наявні недоліки. Вона охоплює лише ті з них, які були виявлені в процесі аудиторської перевірки. Це не регламентований формат і він може бути у формі як звіту так і рекомендацій, листа керівництву, тощо. Але найчастіше цей документ має форму Звіту.

МСА не встановлюють спеціальних вимог щодо змісту та структури аудиторського звіту. Звіт аудитора перед замовником складають у довільній формі. Його розділи, зміст, кількість додатків не регламентують – кожна аудиторська фірма (аудитор) вибирає зручні для себе і клієнта форми подання інформації.

За наслідками проведених аудиторських процедур аудитор збирає докази щодо тверджень, які містить фінансова звітність, представлена клієнтом для перевірки. Отримані докази можуть свідчити про існування викривлень у фінансовій звітності, які за своїм характером можуть бути як суттєвими, так і несуттєвими. Тому, до того моменту, коли буде сформована кінцева форма аудиторського висновку керівництво підприємства повинно прийняти рішення або залишати фінансову звітність без змін, або внести відповідні зміни. Це рішення керівництво підприємства викладає у листі-відповіді. Терміни подачі аудиторського звіту керівництву та терміни розгляду такого звіту керівництвом обговорюються під час укладання договору на аудит і мають своє відображення у відповідних пунктах договору на аудит.

***За структурою аудиторський звіт складається з трьох основних розділів:***

1. Загальні відомості про перевірку. У цьому розділі наводиться така інформація: підстави для проведення перевірки (назва та номер договору); мета перевірки; обсяг інформації, що перевіряється; терміни проведення перевірки; обсяг та зміст виконаних аудиторських процедур.

2. Загальна характеристика системи внутрішнього контролю. У цьому розділі дається узагальнена характеристика як організаційної структури підприємства, його діяльності, так і системи внутрішнього контролю, а також розкриваються основні її недоліки, що можуть мати наслідком існування суттєвих викривлень у показниках фінансової звітності.

3. Результати виконання процедур щодо отримання доказів стосовно тверджень у показниках фінансової звітності. Називаються всі виявлені помилки і фінансових звітах та обов'язково надається їх характеристика щодо суттєвості. У підсумку надаються рекомендації щодо можливого виправлення у фінансовій звітності, за якою передбачається надання висновку.

Важлива аналітична інформація та розрахунки наводяться у додатках до аудиторського звіту.

***Кожний аудиторський звіт повинен мати такі обов'язкові реквізити:***

- реквізити аудиторської організації, а саме: офіційне найменування і юридичну (поштову) адресу аудиторської фірми або прізвище, ініціали й адресу аудитора, який здійснює діяльність самостійно; номер і дату реєстраційного посвідчення; номер і дату видачі сертифіката аудитора;

- реквізити підприємства-замовника, а саме: офіційне найменування і юридичну (поштову) адресу підприємства; номер і дату реєстраційного посвідчення; перелік посадових осіб (прізвища, ініціали, посади), відповідальних за складання бухгалтерської звітності.

***Наступний (ретроспективний) аудит*** здійснюється шляхом аналізу та перевірки бухгалтерської і фінансової звітності після закінчення звітного періоду (за підсумками місяця, кварталу, року). Він характеризується поглибленим вивченням фінансової діяльності за попередній період, дає змогу масштабно оцінити позитивні та негативні сторони фінансової діяльності суб'єктів господарювання, розробляти заходи щодо їх усунення. У процесі наступного аудиту перевіряється розробка та здійснення заходів щодо запобігання або скорочення виявлених порушень в майбутньому.

***Аудитор повинен документально оформити інформацією, яка є важливою з огляду формування аудиторських доказів на підтримку аудиторської думки, а також доказів того, що аудиторська перевірка виконується у відповідності до МСА.***



## Завдання для практичного заняття 7:

### 1. Підготуйтеся до обговорення дискусійних питань:

- 1) Зміст стандартів по процедурам узагальнення аудиту.
- 2) Сфера призначення МСА по процедурам узагальнення аудиту.
- 3) Узагальнення результатів перевірки із застосуванням МСА.
- 4) Реалізація заходів за результатами аудиту.

**2. Складіть глосарій аудиторських термінів:** фундаментальна незгода, фундаментальна невпевненість, позитивний висновок, відмова від аудиторського висновку, вибіркоче обстеження, договір на проведення аудиту.

**3. Складіть договір на проведення аудиту фінансової звітності акціонерного товариства у відповідності до МСА.**



## Завдання для самостійного опрацювання розділу 7:

### 1. Теми для доповідей:

- 1) Аудиторський висновок та загальні вимоги до нього.
- 2) Структура аудиторського висновку.
- 3) Види аудиторських висновків та їх зміст.
- 4) Порядок складання та подання аудиторських висновків.
- 5) Аудиторський звіт.
- 6) Події після дати балансу в аудиторському висновку.
- 7) Рішення користувачів звітності за результатами аудиту.

### 2. Дайте відповіді на тестові завдання:

#### 1) Що таке попередній контроль?

- а) контроль, який проводиться силами суб'єкта господарювання напередодні перевірки, яка здійснюватиметься органом державного фінансового контролю, з метою мінімізації фінансових санкцій до підконтрольного підприємства, установи, організації;
- б) контроль, що передуює прийняттю управлінського рішення (проведення контрольних заходів передуює здійсненню операцій з фінансовими ресурсами; цей контроль направлений передусім на запобігання незаконним і неефективним витратам, втратам фінансових ресурсів, а також на недопущення порушення законодавства у прийнятті управлінського рішення);
- в) контроль, що здійснюється на стадії до складання фінансової звітності про використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів (контрольні заходи

проводяться безпосередньо під час здійснення операції з фінансовими ресурсами, що дає змогу виявляти й оперативно усувати порушення, мінімізуючи тим самим його наслідки);  
г) немає правильної відповіді.

## 2) Що таке наступний контроль?

- а) контроль, що здійснюється на стадії після складання фінансової звітності про використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів;
- б) контроль, що здійснюється на стадії виконання управлінського рішення (контрольні заходи проводяться безпосередньо під час здійснення операції з фінансовими ресурсами, що дає можливість виявляти й оперативно усувати порушення, мінімізуючи тим самим його наслідки);
- в) контроль, що здійснюється після закінчення терміну виконання управлінського рішення (контрольні заходи проводяться по закінченню операцій з фінансовими ресурсами з метою встановлення рівня дотримання норм законодавства);
- г) немає правильної відповіді.

## 3. Складіть Відмову від подання висновку аудитора за прикладом. Особливу увагу приділіть розкриттю причин відмови.

У зв'язку з неможливістю перевірки фактів, які стосуються (*вказати факти*), з причин (*вказати причини*) не можемо надати висновок стосовно вказаних моментів.

Вищеназвані моменти істотно впливають на достовірність стану справ у цілому.

У зв'язку з відсутністю достатніх аудиторських доказів ми не можемо видати об'єктивний аудиторський висновок про фінансову звітність, підготовлений станом на 1 \_\_\_\_\_ 20\_\_ року

Печатка



## Інформаційні джерела до розділу 7:

1. Немченко В. В., Редько К. О., Редько О. Ю. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту. / За ред. проф. Немченко В.В., Редько О.Ю., Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с. – ISBN 978-611-01-0279-7
2. Рядська В.В., Петраков Я.В. Аудит – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 416 с.
3. Аудиторська палата України [Електронний ресурс] / Аудиторська палата України. – Режим доступу: <http://apu.com.ua>

## Розділ 8

# Шахрайство і помилка



### Зміст лекції:

- 8.1 Різновиди викривлень.
- 8.2 Ознаки викривлень.
- 8.3 Фактори, що сприяють помилкам і шахрайству.
- 8.4 Характеристика шахрайства.
- 8.5 Чутливість фінансових звітів до шахрайства.
- 8.6 Пропозиції і заходи щодо запобігання або скорочення порушень в майбутньому.

Після опанування матеріалу цього розділу студент повинен *вміти*:

*Застосовувати контрольні-діагностичні методи контролю діяльності підприємства з використанням обліково-аналітичної, контрольної-управлінської, технологічної, кадрової інформації.*

*Враховувати під час планування та організації контрольних процедур в рамках здійснення фінансового контролю вимоги трудової дисципліни.*

### 8.1 Різновиди викривлень.

*Усі операції в системі бухгалтерського обліку можна поділити на три види:*

- *стандартні* – ті, які відбуваються досить часто, протягом достатньо довгого часу і за змістом не відхиляються від усталених норм і не вимагають суб'єктивної оцінки бухгалтером результатів операції (тобто кінцевий результат, передбачуваний з високим ступенем імовірності);
- *нестандартні* – ті, які відбуваються вперше або нещодавно, не передбачають постійного контролю, за змістом охоплюють різні норми права, часто не визначені остаточно, і кінцевий результат яких передбачуваний з високим або помірним ступенем імовірності;
- *бухгалтерські оцінки* – ті операції, класифікація і результат яких, відображений у обліку, залежить від суб'єктивної оцінки бухгалтера, а імовірність його передбачення невисока (ці операції звичайно, відносять до галузі креативного обліку).

Визначення понять та значення для аудитора помилок та шахрайства визначено *МСА № 240 «Шахрайство та помилки»*.



**Рис.8.1 Помилки та шахрайство: основні відмінності**

**Помилка** – це ненавмисне перекручення фінансової інформації в результаті арифметичних чи логічних помилок в облікових записах і розрахунках, недогляду в дотриманні повноти обліку, неправильного представлення в обліку фактів господарської діяльності, наявності складу майна, вимог і зобов'язань та невідповідне відображення записів в обліку.

**Шахрайство** – навмисно неправильне відображення і представлення даних обліку і звітності службовими особами та керівництвом підприємства. Шахрайство полягає в маніпуляціях обліковими записами і фальсифікації первинних документів, реєстрів обліку і звітності, навмисно неправильній оцінці активів і методів їх списання, навмисному пропущенні або приховуванні результатних записів або документів, незаконному отриманні в особисту власність грошово-матеріальних цінностей, невідповідному відображенні записів в облікових реєстрах.

**Маніпуляція обліковою політикою** – навмисне використання неправильних (некоректних) бухгалтерських проводок або сторнуючих записів із метою перекручення даних обліку і звітності.

**Фальсифікація бухгалтерських документів і записів** – оформлення заздалегідь неправильних або сфальсифікованих документів бухгалтерського обліку і записів у реєстрах бухгалтерського обліку.

**Невідповідне відображення записів у облікових регістрах** – ненавмисне або навмисне відображення фінансової інформації в системі рахунків у неповному обсязі або в оцінці, що відрізняється від прийнятих норм, тощо.

**Незвичайні операції** – угоди і господарські операції, платежі, які на думку аудитора, є зайвими, недоречними або надмірними за певних обставин.

Таблиця 8.1

**Сутність перекручень в обліку і звітності**

<b>Характер відхилень</b>	<b>Сутність відхилення</b>	<b>Приклади</b>
<b>Помилка</b>	Ненавмисне перекручення (логічні або арифметичні помилки) в облікових записах, аналітичних розрахунках, оцінці та ін.	Не враховані зміни або доповнення до діючого законодавства починаючим фахівцем. Вірний розрахунок витрат, але невірне віднесення її до собівартості продукції.
<b>Шахрайство</b>	Навмисне неправильне відображення стану, здійснення обліку і представлення звітності фахівцями і керівництвом	Фальсифікація первинних записів і оперативного обліку. Маніпуляції обліковими записами. Навмисні зміни записів в обліку проти законодавства і облікової політики

Термін "**помилка**" означає ненавмисне викривлення в фінансовій звітності, включаючи пропуск суми або розкриття, наприклад:

- помилку при збиранні та обробці даних, на основі яких готуються звіти;
- невірне облікове твердження, зроблене внаслідок пропуску або невірної інтерпретації фактів;
- помилку в застосуванні облікових принципів щодо вимірювання, визнання, класифікації, подання або розкриття.

Термін "**шахрайство**" означає навмисні дії однієї особи або декількох осіб серед управлінського та найвищого управлінською персоналу, найма них працівників або третьої сторони, при яких застосовується омана для отримання нечесної або незаконної переваги.

Хоча шахрайство є широким юридичним поняттям, для цілей даного МСА аудитора стосується шахрайство, що спричиняє суттєві викривлення у фінансових звітах. Аудитори не визначають юридично, чи шахрайство дійсно було. Шахрайство, до якого були причетні одна особа чи більше осіб з управлінського чи найвищого управлінського персоналу, називають "**шахрайством управлінського персоналу**".



Шахрайство, до якого причетні лише наймані працівники суб'єкту господарювання, називають "**шахрайством працівників**". В обох випадках може бути змова як на самому підприємстві, так і з третьою стороною за межами суб'єкту господарювання<sup>1</sup>.

Для аудитора важливі два типи навмисних викривлень: викривлення, що є результатом незаконного привласнення активів, що є результатом неправдивої фінансової звітності, та викривлення, що є результатом незаконного привласнення активів.

Неправдива фінансова інформація базується на навмисних викривленнях, включаючи пропуск сум або розкриття в фінансових звітах, з метою введення в оману користувачів.

Одним із найбільш доказових джерел інформації є первинний документ, де фіксується кожна господарська операція. Тому особливу увагу слід приділити визначенню підробок в документах.

Після формально-правової перевірки документів вони можуть характеризуватись як доброякісні, тобто правильно оформлені, вірно відображаючи здійснені операції, або як недоброякісні.

При перевірці аудитор орієнтується на можливі відхилення в облікових даних, які можуть вплинути на достовірність звітних показників. ***До таких відхилень належать:***

1. Неадекватні записи в обліку – відображення фінансової інформації в системі рахунків в неповному обсязі (відображення в обліку не всіх, фактично здійснених, господарських операцій).
2. Нереальність облікової інформації.
3. Відсутність дозволу на проведення господарської операції.
4. Неправильне віднесення інформації до певного звітного періоду, несвоєчасне здійснення операцій.
5. Арифметична неточність.

Такі відхилення можуть бути допущені як ненавмисно, так і навмисно.

## **8.2 Ознаки викривлень.**

### ***Ознаки, що свідчать про можливість здійснення шахрайства на підприємстві:***

- наявність несанкціонованих операцій;
- відсутність первинних документів, облікових реєстрів, договірної документації тощо;
- необґрунтоване коливання цін за один і той самий звітний період;
- наявність надмірних повернень реалізованих товарів, анульованих (недійсних) продажів, безнадійних боргів та встановлення необґрунтованих фактів нестач запасів;
- агресивна реакція керівництва на проведення аудиторської перевірки;

- наявність значних матеріальних винагороджень, що пов'язані з досягненням запланованого рівня прибутку або продажу;
- керівництво підприємства та інші співробітники уникають запитань і не хочуть (не можуть) надати документи, що їх вимагає аудитор для перевірки;
- зосередження влади в руках одного або невеликої групи менеджерів.

***Складання неправдивих фінансових звітів може досягатись за допомогою:***

- маніпуляції, фальсифікації (включаючи підробки) або внесення змін до облікових записів чи первинних документів, на основі яких готуються фінансові звіти;
- невірне подання або навмисний пропуск в фінансових звітах подій, операцій або іншої важливої інформації;
- навмисне неправильне застосування облікових принципів щодо сум, класифікації, способу подання або розкриття.

Неправдива фінансова звітність часто включає уникнення управлінським персоналом контролю, який справляє враження ефективного функціонування.

***Шахрайство може бути результатом таких дій*** управлінського персоналу внаслідок уникнення контролю, як:

1. Здійснення фіктивних записів в журналах реєстрації, особливо в кінці облікового періоду, для маніпулювання фінансовими результатами або досягнення інших цілей.
2. Невідповідна корекція припущень та зміна суджень, які було використано під час оцінки залишків на рахунках.
3. Пропуск, дострокове або запізніле визнання у фінансових звітах подій та операцій, що відбулись у звітному періоді.
4. Приховування або не розкриття фактів, що можуть впливати на суми, відображені в фінансових звітах.
5. Участь в складних операціях, структура яких дає невірне відображення фінансового стану або фінансових показників суб'єкта господарювання.
6. Внесення змін в записи та умови, що відносяться до важливих та незвичайних операцій.

***Помилки, які встановлені в результаті аудиторської перевірки, можуть бути виправленими керівництвом підприємства до дати формування аудиторського висновку.***

### **8.3 Фактори, що сприяють помилкам і шахрайству.**

При аудиторській перевірці є неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення у фінансових звітах не будуть виявлені, незважаючи на неналежне планування аудиторської перевірки і її проведення згідно із МСА. Ризик збільшується, якщо суттєве викривлення є результатом невідповідності законам і нормативним актам через дію наступних чинників:

- наявність багатьох законів і нормативних актів, що стосуються головним чином поточної діяльності суб'єкта господарювання, і, як правило, не справляють суттєвого впливу на фінансові звіти та не охоплюються інформаційними системами суб'єкта господарювання, що стосується фінансової звітності;

- на ефективність аудиторських процедур впливають обмеження, властиві внутрішньому контролю, а також застосування тестування;

- багато доказів, отриманих аудитором, є радше переконливими, ніж остаточними;

- невідповідність законодавству може включати дії, спрямовані на приховування (наприклад, підробку документів, навмисне невідображення в обліку операцій, дії вищого управлінського персоналу поза системою контролю або навмисне викривлення інформації, наданої аудитором).

Крім недоліків самої системи бух обліку та внутрішнього контролю, а також невиконання установлених процедур, наступні умови **можуть збільшувати ризик шахрайства**:

- сумніви у чесності або компетентності керівництва; ^ незвичайний тиск, який здійснюється як усередині суб'єкта, так і зовні;

- незвичайні операції;

- проблеми зі збором достатніх і доречних доказів. До сумнівів у чесності і компетентності керівництва відносять:

Керівництво здійснюється однією особою (або небагато-чисельною групою осіб); відсутня рада або комітет, ефективно здійснюючі нагляд.

Суб'єкт господарювання характеризується складною корпоративною структурою, причому складність структури не виправдана.

Знані недоліки у системі внутрішнього контролю тривалий час не установлюються, незважаючи на те, що це можливо;

Спостерігається висока плинність кадрів у складі ведучих бухгалтерів і фінансистів.

Значна переукомплектованість бухгалтерії співробітниками на протязі тривалого часу.

#### **8.4 Характеристика шахрайства.**

***До незвичайного тиску усередині суб'єкта і зовні відносять наступне:***

Спостерігається спад у галузі, зростає кількість банкрутств.

Оборотний капітал недостатній у зв'язку із зниженням прибутку або швидким розширенням виробництва.

Якісний склад прибутків погіршується, наприклад, у результаті зростання ризику, пов'язаного з продажем у кредит, змінами у практиці ведення бізнесу або вибором альтернативної облікової політики, при якій відбивається більш високий прибуток.

Суб'єкту необхідно підтримувати зростання прибутку для підтримки ринкової вартості його акцій у зв'язку із їх передбачаємим розміщенням.

Суб'єкт здійснив значні інвестиції у розвиток швидкозмінюваної галузі або розширення асортименту продукції.

Суб'єкт знаходиться в залежності від одного або декількох видів продукції або замовника.

Фінансовий тиск на головних керівників підприємства.

На персонал бухгалтерії здійснюється тиск у зв'язку з вимогами підготувати фінансову звітність у незвичайно короткий термін.

#### ***До незвичайних операцій відносять:***

Незвичайні операції, особливо наприкінці року, здійснюючі істотний вплив на прибутки.

Складні операції або методи бухобліку.

Операції з пов'язаними сторонами.

Надмірно висока плата за послуги (наприклад, послуги юристів, консультантів або агентів) у порівнянні з обсягом наданих послуг.

### **8.5 Чутливість фінансових звітів до шахрайства.**

Плануючи аудит, аудитор повинен обговорити з іншими учасниками групи аудиторів чутливість суб'єкта до суттєвих викривлень фінансових звітів внаслідок шахрайства або помилок.

Плануючи і використовуючи процедури, оцінюючи та надаючи висновок про результати аудиторської перевірки, аудитор повинен усвідомлювати, що невідповідність суб'єкта господарювання законам і нормативним актам може суттєво вплинути на фінансові звіти.

***Якщо аудитором будуть встановлені викривлення***, які є наслідком дій, що мають ознаки шахрайства, то аудитор може потрапити у виняткові обставини, які ставлять під сумнів можливість продовження виконання аудиторської перевірки. В цьому випадку аудитор повинен:

а) розглянути питання професійної та юридичної відповідальності за обставин, що склалися, включаючи те, чи існує вимога до аудитора сповістити про це особу (осіб), які замовили аудит, або, у деяких випадках, регуляторні органи;

б) розглянути можливість відмови від виконання завдання, та

в) якщо аудитор відмовляється продовжувати виконувати завдання:

1) обговорити з управлінським персоналом відповідного рівня та найвищим управлінським персоналом відмову аудитора від продовження виконання завдання та причини цієї відмови; та

2) зважити, чи є професійна або юридична вимога до аудитора сповістити про це особу (осіб), які замовили аудит, або, у деяких випадках, регуляторні органи щодо відмови аудитора від продовження виконання завдання та причини цієї відмови.

***Такі виключні обставини можуть виникнути, наприклад, коли:***

- а) підприємство не вживає відповідних дій щодо шахрайства, які аудитор вважає необхідними за даних обставин, навіть якщо шахрайство не є суттєвим для фінансових звітів;
- б) розгляд аудитором ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства та результати аудиторських тестів вказують на наявність значного ризику суттєвого та все охоплюваного шахрайства; або
- в) аудитор має значні сумніви щодо компетентності або чесності управлінського або найвищого управлінського персоналу.

Аудиторський висновок відповідно до фінансової звітності базується на обґрунтованій впевненості. Аудитор не гарантує, що під час перевірки можуть бути виявлені окремі порушення шахрайства чи помилки.

***Причинами невиявлення помилок при їх наявності можуть бути:***

- неотримання аудитором обґрунтованої впевненості;
- неналежне планування, виконання чи судження;
- відсутність професійної компетентності та належної уваги;
- невідповідність Міжнародним стандартам аудиту.

## **8.6 Пропозиції і заходи щодо запобігання або скорочення порушень в майбутньому.**

Аудитор повинен дотримуватись принципу ***професійного скептицизму*** під час проведення аудиту, вивчаючи можливість існування суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, незважаючи на досвід попередньої співпраці з суб'єктом господарювання та інформованості щодо чесності найвищого управлінського та управлінського персоналу.

Під час обговорення необхідно відкинути будь-які прояви впевненості, які можуть мати члени групи з завдання, щодо чесності найвищого управлінського та управлінського персоналу. Обговорення зазвичай складається з:

- обміну думками членів групи, де і як на їх думку фінансові звіти суб'єкту господарювання можуть бути чутливими до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, як управлінський персонал може сфальсифікувати та прихвати сфальсифіковану фінансову звітність, та як активи суб'єкту господарювання могли бути незаконно привласнені;
- розгляду обставин, що можуть вказувати на приховування прибутків та способів, якими користується управлінський персонал для приховування прибутків, що можуть призвести до фальсифікації фінансової звітності;
- розгляду відомих внутрішніх та зовнішніх факторів, що впливають на суб'єкт господарювання та можуть створити мотив або тиск на управлінський персонал

чи інших працівників до скоєння шахрайства, або надати можливість скоєння шахрайства та вказати на таку культуру чи середовище, що дозволяють управлінню або іншим працівникам виправдати скоєння шахрайства;

- розгляду ступеню нагляду управлінського персоналу за працівниками, що мають доступ до грошових коштів або інших активів, чутливих до незаконного привласнення.

- розгляду незвичайних або нез'ясованих змін в поведінці чи стилі життя управлінського персоналу або інших працівників, про які стало відомо членам групи з завдання;

- наголошення на важливості постійного дотримувannya відповідного стану очікування на протязі аудиторської перевірки щодо можливості суттєвого викривлення внаслідок шахрайства;

- розгляду типів обставин, що, при їх наявності, можуть вказувати на можливість шахрайства;

- розгляду шляхів впровадження елементу непередбачуваності в види, час та обсяг аудиторських процедур, що будуть виконуватись;

- розгляду аудиторських процедур, які необхідно підібрати у відповідь на чутливість фінансових звітів суб'єкту господарювання до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, та встановлення, чи є деякі типи аудиторських процедур ефективнішими за інші;

- розгляду будь-яких звинувачень в шахрайстві, про які стало відомо аудиторіві;

- розгляду ризиків уникнення управлінським персоналом заходів контролю.

Одним з базових психологічних елементів є застосування принципу невідворотності покарання. Страх покарання є одним з наймогутніших гальм для персоналу.

1. Що порушено (статут, інструкція тощо)?

2. Хто порушив (вказати порушника)?

3. Коли порушено (дата або період)?

4. Як порушено (яким способом допущені відхилення)?

5. Чим викликано порушення (причини і умови)?

6. Суттєвість порушення.

7. Інформація клієнту з пропозиціями щодо усунення наслідків порушення та причин його появи.

8. Вибір виду аудиторського висновку в залежності від суттєвості порушення.

9. Факт порушення, помилки, обману.

***Аудитор несе відповідальність за розгляд шахрайства та помилок під час аудиту фінансових звітів. Але не слід кожену помилку розглядати як шахрайство, а керівника, топ-менеджера, працівника як правопорушника.***



## Завдання для практичного заняття 8:

### 1. Підготуйтеся до обговорення дискусійних питань:

- 1) Причини викривлень у фінансових звітах.
- 2) Навмисні викривлення: типи та запобіжники.
- 3) Роль внутрішнього контролю у запобіганні викривленням та перекрученням інформації.

**2. Складіть глосарій аудиторських термінів:** помилка, шахрайство, пропуск інформації, фіктивний запис, облікова оцінка, нетоварні операції, не грошові операції, доброякісні документи, недоброякісні документи.

**3. Знайдіть помилки в обліку основних засобів ПАТ «Інтербуд» (таблиця 8.2). результати представте у вигляді таблиці:**

ВІДОМІСТЬ  
ПЕРЕВІРКИ ПРАВИЛЬНОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ  
ЗАСОБАМИ

№ з/п	Зміст операції	Відображено в обліку			Рекомендовано аудитором		
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_



## Завдання для самостійного опрацювання розділу 8:

### 1. Теми для доповідей:

- 1) Співпраця аудитора з управлінським персоналом у запобіганні викривлень у фінансових звітах.
- 2) Розуміння управлінським персоналом впливу якості бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю на виникнення помилок.
- 3) Попередження шахрайства та помилок.
- 4) Дослідження аудитором можливих порушень (“золоті правила аудитора”).

Таблиця 8.2

## Завдання для перевірки основних засобів ПАТ «Інтербуд»

Варіант														
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	
1) Підприємство придбало за грошові кошти трактор, що був в експлуатації:														
Купівельна вартість, грн.	25200	26298	26100	27000	28098	29196	30198	31002	32400	33600	34902	36180	37596	
в т. ч. ПДВ, грн.	4200	4383	4350	4500	4683	4866	5033	5167	6250	5600	5817	6030	6266	
Витрати на доставку, грн.	78	84	90	114	138	168	96	204	102	246	66	294	78	
в т. ч. ПДВ, грн.	13	14	15	19	23	28	16	34	17	41	11	49	13	
Витрати на відрядження інженера, пов'язане із придбанням трактора														
грн.	320	310	300	290	280	270	260	250	240	230	220	210	200	
У бухгалтерському обліку підприємства господарська операція відображена так:														
Дт	Кт	Сума, грн.												
152	631	25200	26298	26100	27000	28098	29196	30198	31002	32400	33600	34902	36180	37596
641	631	4200	4383	4350	4500	4683	4866	5033	5167	6250	5600	5817	6030	6266
631	311	78	84	90	114	138	168	96	204	102	246	66	294	78
631	311	25200	26298	26100	27000	28098	29196	35900	31002	32400	39900	34902	43100	37596
23	372	320	310	300	290	280	270	260	250	240	220	210	200	
105	152	30000	21985	21825	32100	23530	24470	25245	26005	32400	41500	30395	31392	
2) Підприємство в звітному періоді здійснило заміну деталей на вантажному автомобілі, що використовується для транспортування готової продукції. Частину знятих деталей оприбутковано														
на суму, грн.	120	125	130	135	140	145	150	155	160	165	170	175	180	
і продано в цьому ж звітному періоді за ціною їх реалізації (разом з ПДВ)														
на суму, грн.	180	186	192	198	204	210	216	222	228	234	240	246	252	
Вартість заміненних запчастин становила														
грн.	450	451	452	453	454	455	456	457	458	459	460	461	462	
У бухгалтерському обліку підприємства господарська операція відображена так:														
Дт	Кт	Сума, грн.												
93	207	450	451	452	453	454	455	456	457	458	459	460	461	462
207	719	180	125	192	135	204	145	216	155	160	165	240	175	252
361	712	180	186	192	198	204	210	216	222	228	234	240	246	252
943	207	180	125	192	135	204	145	216	155	160	165	240	175	252
712	791	150	155	160	165	170	175	180	185	190	195	200	245	210



719	791	120	125	130	135	140	145	150	155	160	165	170	175	180
791	93	450	451	452	453	454	455	456	457	458	459	460	461	462
3) Під час капітального будівництва виробничого приміщення в ПАТ «Інтербуд»:														
Використано буд-матеріалів на суму (в т.ч. ПДВ), тис. грн.		24,0	51,0	36,0	33,0	48,0	57,0	45,0	60,0	18,0	58,8	30,0	25,2	42,0
Витрати на оплату праці працівників склали (без відрахувань), тис. грн.		2,0	3,3	2,1	3,4	2,2	2,9	2,3	3,0	2,4	2,8	2,5	4,1	2,6
Витрати на оплату монтажних робіт, тис. грн.		3,6	4,8	4,2	12,0	5,4	3,6	6,0	4,8	6,6	5,4	7,2	3,0	7,8
в т.ч. ПДВ, тис. грн.		0,6	0,8	0,7	2,0	0,9	0,6	1,0	0,8	1,1	0,9	1,2	0,5	1,3
Витрати на державну реєстрацію, тис. грн.		0,20	0,55	0,25	0,60	0,30	0,65	0,35	0,70	0,40	0,75	0,45	0,20	0,50
Витрати на страхування ризиків		0,96	0,78	0,66	0,78	0,66	0,84	0,66	0,84	0,78	0,72	0,78	0,84	0,72
У бухгалтерському обліку підприємства господарська операція відображена так:														
Дт	Кт	Сума, грн.												
205	631	20,0	51,0	30,0	33,0	48,0	47,5	37,5	50,0	18,0	58,8	25,0	25,2	35,0
641	631	4,0	8,5	6,0	5,5	8,0	9,5	7,5	10,0	3,0	9,8	5,0	4,2	7,0
23	205	20,0	51,0	30,0	33,0	48,0	47,5	37,5	50,0	18,0	58,8	25,0	25,2	35,0
151	661,65	2,0	3,3	2,1	3,4	2,2	2,9	2,3	3,0	2,4	2,8	2,5	4,1	2,6
151	631	3,6	4,0	4,2	10,0	4,5	3,6	6,0	4,8	5,5	4,5	7,2	2,5	7,8
641	631	0,6	0,8	0,7	2,0	0,9	0,6	1,0	0,8	1,1	0,9	1,2	0,5	1,3
151	685	0,20	0,55	0,25	0,60	0,30	0,65	0,35	0,70	0,40	0,75	0,45	0,20	0,50
151	655	0,96	0,78	0,66	0,78	0,66	0,84	0,66	0,84	0,78	0,72	0,78	0,84	0,72
12	151	25,0	47,7	32,9	41,5	44,8	51,05	42,5	53,0	23,3	56,9	32,1	26,0	44,1

**2. За даними таблиці 8.2 про перевірку обліку основних засобів ПАТ «Інтербуд» складіть аудиторський висновок. Надайте рекомендації керівництву підприємства щодо попередження помилок та шахрайства по операціях з основними засобами.**



### **Інформаційні джерела розділу 8:**

1. Помилки та шахрайство в аудиті// Бібліотека економіста//  
<http://library.if.ua/book/78/5576.html>
2. Рядська В.В., Петраков Я.В. Аудит: Навч. Посібник – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 416 с.
3. Огійчук М.Ф. Аудит: організація і методика: навчальний посібник для вузів / М.Ф. Огійчук, І.Т. Новіков, І.І. Рагуліна. – К.: Алерта, 2010. – 584 с.
4. Іванова Н.А., Ролінський О.В. Організація і методика аудиту. Навч. пос. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 216 с.

## Розділ 9

# Система контролю якості незалежного та внутрішнього контролю



### Зміст лекції:

- 9.1 Рівні контролю якості аудиторів.
- 9.2 Завдання контролю якості.
- 9.3 Відповідальність аудиторів.
- 9.4 Внутрішній контроль якості аудиту.
- 9.5 Зовнішні перевірки системи контролю якості.
- 9.6 Елементи системи контролю якості аудиту.

Після опанування матеріалу цього розділу студент повинен *вміти*:

*Формувати організаційно-інформаційне забезпечення проведення перевірки в рамках фінансового контролю.*

*Застосовувати системи аналітичного вимірювання результативності бізнесу та побудови рейтингових оцінок для підвищення ефективності контролю використання фінансових ресурсів.*

### 9.1 Рівні контролю якості аудиторів.

*Якісна робота аудиторів* – це робота, виконана на основі принципів аудиту відповідно до нормативних актів.

*Аудит* - складний технологічний процес, в якому беруть участь аудитор, який має сертифікат і несе повну відповідність за стан перевірки, та експерти фірми. Отже, суб'єктами контролю якості роботи є сертифікований аудитор та експерти.

*Основною метою контролю якості роботи аудитора* є забезпечення відповідності здійснення аудиторської перевірки загальноприйнятим стандартам. У МСА 220 "Контроль якості аудиторської перевірки" розкрито методичні рекомендації щодо контролю роботи аудитора. Зокрема:

- а) з політики та процедур аудиторської фірми стосовно роботи в цілому;
- б) з процедур стосовно роботи, дорученої асистентам під час проведення аудиту.

***Питання контролю якості аудиторських послуг на сьогодні регулюється і здійснюється на різних рівнях.***

1. Заходи контролю якості на рівні професійної організації, акредитованої АПУ:

- затвердження стандартів і відповідних рекомендацій для аудиторів (аудиторських фірм);
- складання програми перевірки якості, погодженої членами організації;
- забезпечення професійної компетенції осіб, залучених до перевірок;
- освітні і дисциплінарні заходи тощо.

2. Елементи системи контролю якості на рівні внутрішньофірмового контролю.

***Для отримання високої якості аудиту потрібне дотримання таких заходів:***

- навчання і перепідготовка аудиторів;
- розробка й удосконалення аудиторських нормативів;
- самоконтроль;
- розробка ефективної системи контролю якості всередині аудиторської фірми;
- наявність жорсткої системи зовнішнього контролю якості аудиторських послуг.

***Контроль якості аудиторських послуг залежно від суб'єкта здійснення поділяється на зовнішній і внутрішній.***

## **9.2 Завдання контролю якості.**

За МСА 220 ***мета політики контролю якості аудиторських робіт*** складається з таких чинників:

***Професійні вимоги*** – співробітники аудиторської фірми повинні дотримуватися принципів аудиту, тобто принципів незалежності, чесності, об'єктивності, конфіденційності та професійної поведінки.

***Компетентність*** – аудиторську фірму слід комплектувати персоналом, який досягнув певного рівня професійної кваліфікації та компетенції і який виконує з необхідною ретельністю норми, необхідні для виконання його професійних обов'язків.

***Призначення на проведення аудиту*** – проведення аудиту фахівцями аудиторського підприємства, які мають необхідний досвід і рівень професійної підготовки.

**Розподіл обов'язків** – потрібен належний рівень керівництва, контролю та аналізу роботи на всіх стадіях і етапах процесу аудиту.

**Отримання консультацій, пов'язаних із аудитом** – у разі необхідності аудитор повинен звертатися по консультацію до представників інших, не аудиторських професій, як до тих, які працюють в аудиторській фірмі, так і до спеціалістів інших підприємств.

**Залучення і утримання клієнтів** – необхідне проведення аналітичної роботи для забезпечення впевненості клієнтів щодо оцінки репутації підприємства для залучення потенційних клієнтів.

**Гнучкість політики** – гнучкий постійний моніторинг і забезпечення адекватності й ефективності внутрішньої політики та процедур контролю якості робіт.

**Важливими напрямками контролю якості аудиторської перевірки є:**

- спрямованість роботи аудиторського колективу;
- контроль за поточною діяльністю;
- огляд роботи, виконаної членами аудиторського колективу.

Спрямованість роботи аудиторського колективу містить як розподіл обсягу запланованих робіт відповідно до їх рівня складності, а також рівня знань і практичного досвіду членів робочої групи, так і роз'яснення для спеціалістів (молодших аудиторів), які беруть участь у перевірці їх обов'язків, а також мети запланованих аудиторських процедур.

Контроль за поточною діяльністю охоплює: оцінку правильності розуміння членами аудиторського колективу отриманих завдань, підтвердження виконаної роботи відповідно до плану аудиторської перевірки і відсутності випадків неетичної поведінки; отримання інформації про суттєві факти, що впливають на перебіг аудиторської перевірки (з'ясування необхідності коригування загальної стратегії аудиту, а також зміни аудиторської програми); узгодження різних суджень членів аудиторського колективу.

Огляд роботи вважається основним елементом контролю якості. Робота, виконана одним з аудиторів, повинна бути оцінена спеціалістом щонайменше такого ж рівня.

**Джерелами інформації** при здійсненні контролю якості слугують: аудиторський висновок; аудиторський звіт; робочі документи аудитора; документи клієнтів та інша доказова інформація, що використовується при перевірках.

Залежно від широти охоплення перевітками, які проводять аудитори, контроль аудиторською фірмою за якістю робіт поділяється на:

- контроль аудиторського завдання;
- загальний контроль роботи конкретного аудитора.

**Система контролю якості фірми 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, а також виконання специфічних завдань;
- г) людські ресурси;
- г) виконання завдання;
- д) моніторинг.

### **9.3 Відповідальність аудиторів.**

Аудитори, за неналежне виконання своїх обов'язків, несуть **професійну, дисциплінарну та майнову відповідальність** перед: органами, які видали свідоцтво на право зайняття аудиторською діяльністю, аудиторською фірмою, клієнтом (замовником), третіми особами. За навмисне приховування істини та видачі позитивного висновку, що призвели до шкоди до аудиторів може бути застосована **кримінальна** відповідальність, відповідно до законодавства України.

**Дисциплінарна відповідальність** – це вид юридичної відповідальності, що полягає у застосуванні до працівника конкретних заходів стягнення за скоєні ним дисциплінарні провини. Дисциплінарна провинна - це протиправне навмисне невиконання або неналежне виконання своїх 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.

**Матеріальна відповідальність** – один із видів юридичної відповідальності, який полягає в обов'язку працівників відшкодувати у встановлених законом межах майнову шкоду, заподіяну з їх вини підприємству, в якому вони працюють.

**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.

Юридичними фактами, що породжують вказані відносини та цим зумовлюють кримінальну відповідальність особи, є:

- суспільно небезпечна поведінка особи, яка порушує кримінально-правові норми;
- наявність обвинувачувального вироку суду, в якому ця поведінка визнана конкретним злочином;
- вступ даного вироку в законну силу.

Обсяг *професійної* відповідальності аудитора за якість надаваних їм аудиторських послуг визначається, зокрема, Законом України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93 р. № 3125- XII. Стаття 21 Закону про аудит визначає майнову та іншу цивільно-правову відповідальність аудиторів та аудиторських фірм за неналежне виконання зобов'язань відповідно до договору та закону. При цьому розмір майнової відповідальності аудиторів **не може перевищувати шкоди, фактично завданої замовнику з їхньої вини.**

До цивільно-правової відповідальності аудиторські фірми (аудитори) притягуються за рішенням господарського суду. Такі судові справи стосуються недостовірності звітності, що не виявленої аудитором, в результаті чого клієнт зазнав збитків у вигляді сплати штрафів, пені тощо. Клієнт у цьому випадку стверджує, що аудитор міг би встановити недостовірність, якби не його недбалість або низька кваліфікація.

За звичайними цивільно-правовими договорами сторони несуть відповідальність тільки один перед одним, а аудитор несе відповідальність як перед клієнтом, так і перед третіми особами, які є користувачами фінансової звітності клієнта, завреної висновками аудитора.

З боку Аудиторської палати України (АПУ) за неналежне виконання своїх зобов'язань до аудиторів можуть бути застосовані такі види відповідальності.

1. За неодноразове некваліфіковане проведення аудиторських перевірок або некваліфіковане надання інших аудиторських послуг аудитор (аудиторська фірма) може бути виключений з Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності.

2. На підставі рішення АПУ дію сертифіката або свідоцтва про внесення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності може бути припинено у випадках:

- виявлення неодноразових фактів низької якості аудиторських перевірок;
- систематичного або грубого порушення чинного законодавства України, встановлених норм та стандартів аудиту.

3. За неналежне виконання професійних обов'язків АПУ може застосувати до аудитора стягнення у вигляді попередження, зупинення дії сертифіката на строк до одного року або його анулювання.

4. Якщо суд визнає якість проведеної перевірки незадовільною, аудитор може бути зобов'язаний відшкодувати клієнтові (замовнику) понесені ним збитки у повному обсязі, а також витрат на проведення повторної перевірки.

5. Анулювання сертифіката аудитора передбачається також у випадках порушення принципу незалежності аудитора або аудиторської фірми в цілому. Нерідкі випадки, коли порушення принципу незалежності аудитор приховує немає від підприємства-замовника, а в змові з ним від користувачів фінансової

звітності ( наприклад, податкової служби ) . При виявленні таких обставин аудиторський висновок буде вважатися недійсним . Крім того, це може бути розцінено як порушення норм ЦКУ, зокрема, як укладення договору, який суперечить чинному законодавству. За наявності умислу у обох сторін дохід, отриманий за такою угодою, підлягає стягненню до державного бюджету .

6 . Розголошення комерційної таємниці аудитором без згоди її власника. Відповідно до ст . 232 Кримінального кодексу України, таке діяння, якщо воно вчинене з корисливих чи інших особистих мотивів і завдало істотної шкоди суб'єкту господарської діяльності, карається штрафом у розмірі від 1 до 3 тис. неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

#### **9.4 Внутрішній контроль якості аудиту.**

Керівник аудиторської фірми несе відповідальність за систему контролю якості в межах своїх повноважень. Він постійно здійснює контроль за роботою аудиторів, на всіх стадіях аудиторської перевірки (від планування до узагальнення інформації) незалежно від виду аудиторських послуг (аудит фінансової звітності, аудиторські тематичні перевірки, аудит відповідальності, управлінський аудит).

Одночасно, залежно від розміру та операційних характеристик фірми, керівник фірми може:

- доручити організацію та здійснення контролю якості одному з аудиторів як доповнення до його посадових повноважень;
- визначити особу, відповідальну за систему якості фірми;
- створити підрозділ контролю якості;

На аудиторів і співробітників фірми, які виконують контролюючі функції, під час проведення аудиту покладаються наступні обов'язки:

- здійснювання контролю за процесом роботи для визначення того, що:
- асистенти мають необхідні знання і компетентність для належного виконання отриманих ними завдань; асистенти розуміють завдання керівництва фірми стосовно порядку проведення аудиторської перевірки;
- робота виконується згідно з загальним аудиторським планом і програмою перевірки;
- володіти інформацією щодо всіх важливих справ з питань ведення бухгалтерського обліку і порядку проведення аудиту, які виникають під час проведення аудиту, оцінити їх значущість і, коли потрібно, змінити план і програму аудиту;
- вирішувати спірні питання в професійних дискусіях співробітників фірми, організовуючи відповідні консультації для них.

Внутрішній контроль за якістю роботи аудиторів може бути залежним, якщо його виконують працівники свого підприємства, і незалежним, якщо його здійснює інший аудитор-партнер, не пов'язаний з клієнтом щодо аудиту.



**Контроль якості аудиту залежно від часу поділяють на види:**

- попередній (превентивний);
- поточний (оперативний);
- ретроспективний (наступний).

## **9.5 Зовнішні перевірки системи контролю якості.**

**Зовнішня перевірка системи контролю якості аудиторської фірми і аудитора** здійснюється групою з перевірки у складі не менше як двох уповноважених контролерів, кандидатури яких узгоджуються Комітетом з контролю якості за поданням аудиторської фірми або аудитора, який займається аудиторською діяльністю індивідуально як фізична особа, в порядку, передбаченому Положенням про зовнішні перевірки системи контролю якості, та одного представника Комісії з контролю якості АПУ, який протягом перевірки здійснює повноваження нагляду і консультування.

**Для впровадження та функціонування системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні АПУ:**

- здійснює переклад, затверджує й забезпечує видання професійних стандартів, їх актуалізацію з урахуванням щорічних змін і доповнень, а також впровадження стандартів у практику;
- затверджує положення з національної практики завдань;
- сприяє підготовці й виданню навчальної та науково-методичної літератури з питань аудиторської діяльності;
- проводить науково-практичні конференції з питань аудиторської діяльності;
- організовує обмін національним і міжнародним досвідом, а також проводить дискусії з питань практики аудиту в офіційному виданні АПУ;
- організовує та проводить постійне удосконалення професійних знань практикуючих аудиторів;
- розробляє й затверджує порядок подання та форму річної звітності суб'єктів аудиторської діяльності;
- створює комісії АПУ, організовує й забезпечує їх роботу за всіма напрямками забезпечення якості аудиторських послуг за затвердженим щорічним планом роботи;
- з метою проведення зовнішніх перевірок аудиторських фірм та аудиторів за напрямками контролю створила та здійснює нагляд над функціонуванням Комітету з контролю якості аудиторських послуг;
- розглядає й затверджує Положення про здійснення зовнішніх перевірок аудиторів та аудиторських фірм, Положення про моніторинг з питань практики аудиторської діяльності;
- розглядає й затверджує національний план зовнішніх перевірок аудиторів та аудиторських фірм;
- розглядає й затверджує (за поданням уповноваженої комісії АПУ) результати зовнішніх перевірок аудиторів та аудиторських фірм і в разі потреби застосовує до них стягнення;

- приймає рішення щодо забезпечення дотримання аудиторами та аудиторськими фірмами вимог Закону, професійних стандартів та етики, незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю якості аудиторських послуг;
- оприлюднює інформацію про функціонування системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні;
- з метою проведення зовнішніх перевірок аудиторських фірм та аудиторів за напрямами контролю створює Комітет з контролю та здійснює нагляд над його функціонуванням.

## 9.6 Елементи системи контролю якості аудиту.

Процедури, що забезпечують внутрішню політику аудиторської фірми по контролю якості аудиторських послуг:

1. Призначити у фірмі співробітника або групу працівників, які будуть керувати та розв'язувати питання з обраної політики.

2. Визначити обставини, за якими буде доречним документальне оформлення питань, що розв'язуються.

3. Встановити правило вимоги консультивання у авторитетних джерелах в необхідних випадках.

4. Ознайомити персонал всіх рівнів з політик та процедурами у фірмі.

5. Інформувати персонал про те, що від нього очікують знання політики.

6. При навчання чи підвищенні кваліфікації, при нагляді за ходом аудиторської перевірки постійно наголошувати на необхідності незалежного мислення.

7. Своєчасно інформувати персонал про ті суб'єкти господарювання, до яких особливо слід дотримуватися принципів незалежності, для чого вести та актуалізувати **перелік** таких об'єктів (дочірні, материнські, асоційовані компанії, тощо), зробити такий перелік доступним до персоналу, у тому числі і новим особам, що поступили на роботу, встановити **процедури повідомлення персоналу про зміни** у переліку.

8. Періодично збирати письмові пояснення від персоналу про факт знання політики фірми щодо незалежності, про заборону інвестиційних операцій протягом року, про те, що політика не порушувалась персоналом а заборонені операції з боку персоналу не здійснювалися.

9. Надати особам, що здійснюють контроль за незалежністю відповідні адміністративні повноваження та покласти на них відповідальність за дотримання принципів незалежності персоналом та вчинення відповідних процедур.

10. Періодично перевіряти стосунки фірми з клієнтами на предмет можливої шкоди незалежності аудиторської фірми.

***МСА рекомендують призначити відповідальну особу, яка буде нести відповідальність за призначення та розстановку кадрів для перевірки.***

**Політика:** треба в достатній мірі направляти роботу, здійснювати нагляд і контроль над роботою на всіх рівнях, щоб забезпечити обґрунтовану впевненість у тому, що робота що виконується відповідає відповідним стандартам якості.

### **ПРОЦЕДУРИ:**

1. Необхідно розробити процедури по планування аудиторської перевірки, а саме:

- призначити відповідальних за планування;
- Підготувати попередню інформацію
- Розробити Робочу програму перевірки
- Визначити потребу у виконавцях
- Попередньо оцінити необхідний для виконання роботи час
- Розглянути поточні економічні умови що можуть впливати на клієнта і, як результат, на аудиторську перевірку.

2. Передбачити процедури по забезпеченню стандартів якості аудиторських послуг фірми:

- Розробити рекомендації щодо змісту та форми робочих документів
- Використовувати стандартні форми документів
- Розробити процедури усунення розбіжностей у професійних судження виконавців
- Запровадити навчання на робочому місці під час проведення аудиторських перевірок \*. Для цього необхідно за МСА 220:
- Залучати асистентів до як найбільшої кількості ділянок перевірки
- Наголошувати на важливості розвитку навичок управління персоналом
- Проводити моніторинг виконання доручень з метою визначення відповідності працівників вимогам щодо професійного досвіду та кваліфікації.

## **КОНСУЛЬТУВАННЯ : ПОЛІТИКА ТА ПРОЦЕДУРИ ЇЇ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ**

**Політика:** Аудиторська фірма повинна мати чітку політику щодо отримання консультацій в самій фірмі або за її межами з фахівцями, що мають відповідний досвід.

### **ПРОЦЕДУРИ:**

1. **Головне завдання**– визначити ділянки роботи або ситуації, де необхідне консультування персоналу фахівцями вищого класу (або користування беззаперечно авторитетними джерелами).

2. Призначити конкретних фахівців, які будуть нести відповідальність за надання консультацій для персоналу аудиторської фірми у визначених ситуаціях або по важливих ділянках роботи.

3. Визначити обсяг документації за результатами консультування, зазначити, у яких випадках слід таку документацію зберігати, вести тематичні папки (файли) для довідок.

4. Забезпечити вільний доступ будь якого співробітника до відповідної довідкової літератури.

5. Зберігати та актуалізувати технічні нормативи (стандарти) у тому числі і спеціальні з різних галузей господарювання.

6. Практикувати звернення до групи (підрозділу) професійних організацій або заключити угоду з іншими фірмами чи суб'єктами з метою отримання консультацій.

### **Моніторинг контролю якості**

#### ***ПРОЦЕДУРИ:***

1. Встановити обсяг і зміст програми моніторингу якості аудиторських послуг.

2. Забезпечити інформування управлінського персоналу відповідного рівня про фактичні результати, про проведені (чи заплановані) заходи з моніторингу та про загальну перевірку системи контролю.

3. Встановити процедури для вирішення розбіжностей, що можуть виникнути між перевіряючими та персоналом, який виконує аудит або управлінським персоналом.

4. Перевіряти і тестувати дотримання загальної політики і процедур контролю якості роботи фірми.

5. Встановити періодичність і час для заходів з моніторингу.

6. Встановити рекомендації щодо обсягу робіт і критерії відбору завдань для перевірки якості аудиторських послуг.

***Основним напрямом забезпечення якості аудиторських послуг в Україні є контроль їх якості. Системи контролю якості аудиторських послуг формуються кожною аудиторською фірмою та аудитором в Україні.***



### **Завдання для практичного заняття 9:**

#### **1. Підготуйтеся до обговорення дискусійних питань:**

- 1) Проблеми забезпечення якості аудиту.
- 2) Види відповідальності аудитора.
- 3) Співвідношення якості внутрішнього та зовнішнього аудиту.

**2. Складіть глосарій аудиторських термінів:** якість аудиту, відповідальність, внутрішній аудит, персонал, асистенти, експерти, АПУ.

**3. Виконайте завдання:** під час внутрішньої аудиторської перевірки виробничих запасів в ПАТ "Світ" була проведена інвентаризація на складі паливно-мастильних матеріалів. В результаті виявлено такі дані (табл.9.1)

Таблиця 9.1

Варіант													
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
- кількість ПММ за даними інвентаризації становила, л													
дизельне пальне	5400	3300	6130	6850	7650	8605	9645	2950	3890	3585	4455	5506	6813
бензин АІ-95	3150	1880	3350	3840	4300	4895	5475	1620	2160	2130	2486	3160	3785
бензин АІ-92	2400	1620	2875	3140	3520	4040	4430	1300	1915	1680	2140	2630	3190
бензин АІ-76	6900	4290	7815	4890	9710	10840	12250	3870	4940	4450	5630	6840	8646
- кількість ПММ за даними обліку становила, л													
дизельне пальне	5500	3390	6160	6915	7750	8690	9745	3050	3995	3695	4555	5611	6913
бензин АІ-95	3100	1910	3470	3900	4365	4895	5490	1720	2250	2080	2565	3160	3895
бензин АІ-92	2500	1540	2800	3140	3520	3950	4430	1385	1815	1680	2070	2550	3140
бензин АІ-76	6800	4190	7615	4840	9580	10740	12050	3770	4940	4570	5630	6937	8546
- середня ціна без (ПДВ), грн.													
дизельне пальне	16,50	16,60	16,70	16,80	16,90	16,95	16,60	12,60	12,10	12,15	12,26	12,25	12,36
бензин АІ-95	16,65	16,66	16,76	16,75	16,76	16,77	16,86	16,85	16,96	16,95	12,26	12,25	12,36
бензин АІ-92	16,86	16,85	16,96	16,95	12,66	12,65	12,16	12,15	12,26	12,25	12,36	12,35	12,46
бензин АІ-76	15,00	15,05	15,10	15,15	15,20	15,25	15,30	15,35	15,40	15,45	15,50	15,55	15,60
У пояснювальній записці завідувач складу причин цих відхилень не назвав. В бухгалтерії підприємства було зараховано як пересортицю по бензину АІ-92 та бензину АІ-76.													

## Результати перевірки представте у вигляді таблиці:

Підприємство \_\_\_\_\_  
Період перевірки \_\_\_\_\_

### ПОРІВНЯЛЬНА ВІДОМІСТЬ РЕЗУЛЬТАТІВ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ

Назва цінностей	Ціна, грн.	Залишок				Нестача		Лишки	
		За даними обліку		За даними інвентаризації		Кількість, л	Сума, грн.	Кількість, л	Сума, грн.
		Кількість, л	Сума, грн.	Кількість, л	Сума, грн.				

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірів \_\_\_\_\_



## Завдання для самостійного опрацювання розділу 9:

### 1. Теми для доповідей:

- 1) Механізми дієвого контролю якості аудиту.
- 2) Професійна відповідальність аудитора в Україні.
- 3) Страхування відповідальності аудитора.

### 2. Дайте відповіді на тестові завдання:

#### 1) Якість аудиторських перевірок контролює:

- а) Державна податкова адміністрація України;
- б) Міністерство фінансів України;
- в) Кабінет міністрів України;
- г) Аудиторська палата України.

#### 2) Припинення дії сертифікату аудитора здійснюється за умови:

- а) відмови від видачі аудиторського висновку;
- б) видачі негативного аудиторського висновку;
- в) звільнення аудитора;
- г) встановлення фактів низької якості аудиту.

#### 3) Що є спільним між зовнішнім і внутрішнім аудитом:

- а) мета та завдання;
- б) результати;
- в) прийоми, способи, методи дослідження;
- г) суб'єкт аудиту.

**4) Особи, які не склали іспит на підтвердження наявності певних знань з питань аудиту:**

- а) мають право його повторно скласти, але іншої комісії;
- б) мають право його повторно скласти не раніше як через рік після прийняття рішення АПУ;
- в) мають право його повторно скласти не раніше як через рік;
- г) не мають право його більше складати.

**5) Визначте види відповідальності. Які можуть бути застосовані до аудитора:**

- а) дисциплінарна;
- б) цивільна;
- в) майнова;
- г) а, б, в.

**3. Складіть аудиторський висновок за результатами внутрішньої аудиторської перевірки виробничих запасів в ПАТ "Світ" (таблиця 9.1). Надайте рекомендації по вдосконаленню обліково-аналітичних та контрольно-управлінських процедур керівництву підприємства, що перевірялось.**



**Інформаційні джерела до розділу 9:**

1. Немченко В.В., Редько К.О., Редько О.Ю. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту. / За ред. проф. Немченко В.В., Редько О.Ю., Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с. – ISBN 978-611-01-0279-7

2. Аудиторська палата України [Електронний ресурс] / Аудиторська палата України. – Режим доступу: <http://apu.com.ua>.

3. Іванова Н.А., Ролінський О.В. Організація і методика аудиту. Навч. пос. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 216 с.

## Розділ 10

# Внутрішньогосподарський контроль: поняття, необхідність, базові основи



### Зміст лекції:

- 10.1 Внутрішньогосподарський контроль, його сутність і значення.
- 10.2 Завдання та функції внутрішньогосподарського контролю.
- 10.3 Принципи внутрішньогосподарського контролю.
- 10.4 Види внутрішньогосподарського контролю.
- 10.5 Правові засади внутрішньогосподарського контролю.
- 10.6 Критерії внутрішньогосподарського контролю.

Після опанування матеріалу цього розділу студент повинен *вміти*:

*Аналізувати показники фінансової звітності підприємств різних форм власності на предмет їх достовірності.*

*Проводити перевірку достовірності показників звітності за допомогою спеціалізованих інформаційних систем і комп'ютерних технологій.*

### 10.1 Внутрішньогосподарський контроль, його сутність і значення.

**Внутрішній контроль** - це контроль внутрішньогосподарський, на протипагу зовнішнім видам контролю, таким як законодавче регулювання, увага з боку контролюючих органів, органів влади та місцевого самоврядування, незалежний зовнішній аудиторський контроль. Часто внутрішній контроль реалізується у формі внутрішнього аудиту.

**Внутрішній аудит** – це регламентована внутрішніми документами діяльність спеціального підрозділу підприємства з контролю всіх ланок управління та різних сторін функціонування підприємства, спрямована на вдосконалення його управління. **Внутрішній аудит є різновидом внутрішнього контролю**, а саме контролю за діяльністю підприємства з боку власника, менеджерів. Під час здійснення контрольних функцій внутрішній аудит, як уже зазначалося вище, виконує частину функцій керівництва підприємства, інакше кажучи, частину управлінських функцій.



Зі зростанням масштабів діяльності багаторівневий апарат управління утворює проблеми обміну інформацією, координації рішень, збільшує ймовірність прийняття різними ланками постанов, які суперечать одна одній. Ускладнюється контроль різних ланок управління з боку центрального керівництва, що збільшує ризик помилок і зловживань персоналу (менеджерів). Система бухобліку не дає повної інформації, необхідної для своєчасного ухвалення рішень. Керівники структурних підрозділів і окремі фахівці не завжди володіють відповідними знаннями і досвідом у галузі прийняття рішень, які мають можливе значення для підприємства і можуть не тільки збільшити його прибутки, але й нанести збитки, збанкрутувати. Тому ні бухгалтерія, ні фахівці не в змозі в повному обсязі здійснювати внутрішньогосподарський контроль. Яким би професійним не був менеджмент, *актуальним* стає питання контролю за станом справ, одним із дієвих інструментів якого може стати внутрішній аудит.

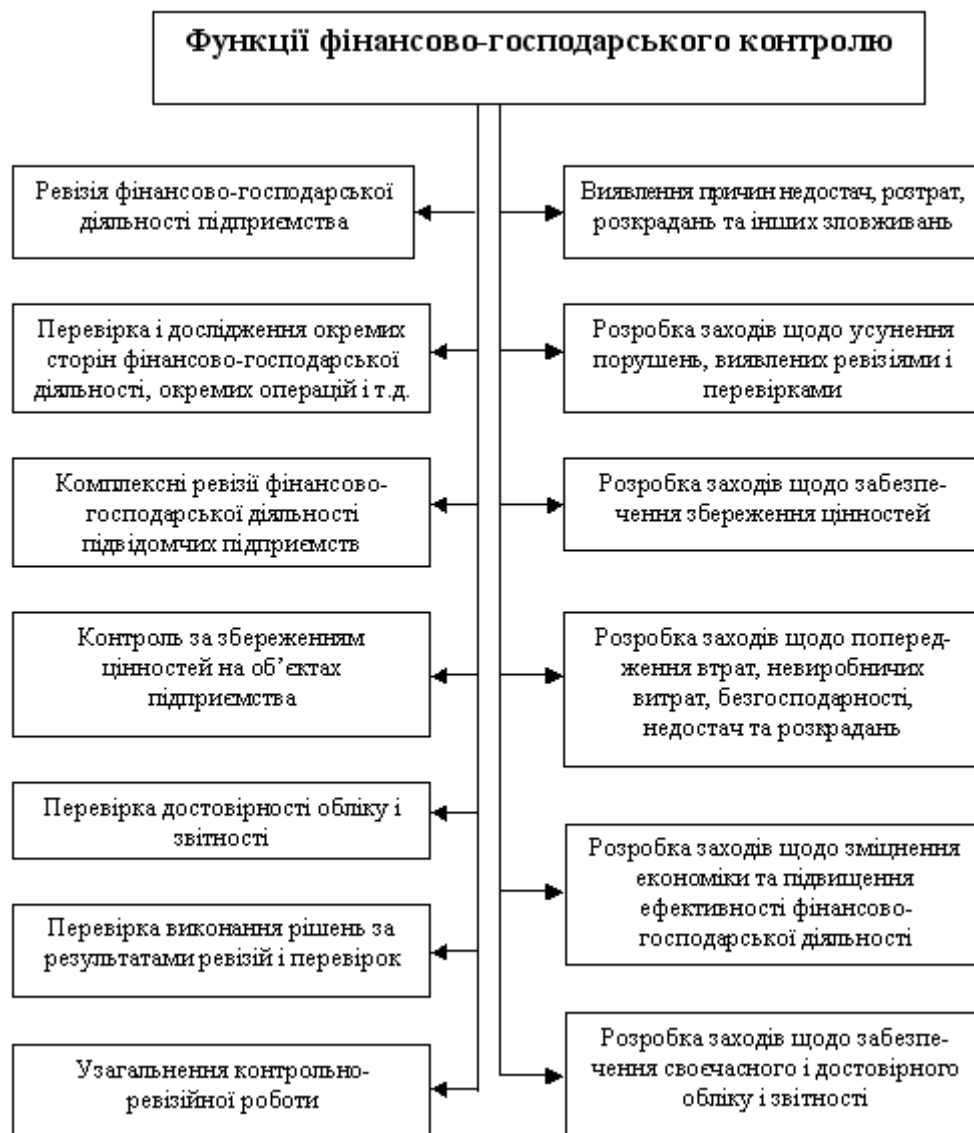
Організація внутрішнього аудиту властива великим та середнім фірмам, для яких характерні:

- складна оргструктура;
- значна чисельність філіалів;
- різні види діяльності і можливість кооперування;
- бажання органів управління отримувати достатньо об'єктивну і незалежну оцінку дій менеджерів усіх видів керування.

## **10.2 Завдання та функції внутрішньогосподарського контролю.**

Згідно МСА термін "*внутрішній аудит*" означає оцінювальну діяльність служби, створеної суб'єктам господарювання. До функцій внутрішнього аудиту входять, зокрема, перевірка, оцінювання та моніторинг відповідності й функціонування систем бухобліку та внутрішнього контролю. Внутрішній аудит є підрозділом суб'єкта господарювання. Незалежно від ступеня самостійності та об'єктивності внутрішнього аудиту він не може досягнути такого ступеня незалежності, якого вимагають від зовнішнього аудитора при висловленні ним думки щодо фінансових звітів. Зовнішній аудитор несе особливу відповідальність за висловлену аудиторську думку, і ця відповідальність не зменшується при будь-якому використанні внутрішнього аудиту. Всі судження, що стосуються аудиту фінансових звітів, формуються зовнішнім аудитором.

*Мета внутрішнього аудиту* – удосконалення організації і управління виробництвом, виявлення й мобілізація резервів його росту, безпека бізнесу.



**Рис. 10.1. Функції внутрішнього фінансово-господарського контролю**

Сутність внутрішнього аудиту розкривається також у його *функціях*. Наповнення функцій внутрішнього аудиту конкретним змістом залежить від особливостей діяльності підприємства і має здійснюватися тим органом управління, якому підпорядковується служба внутрішнього аудиту. Завдання конкретної служби можуть бути різними залежно від специфіки роботи підприємств, від особливостей його організаційної структури і від завдань, які ставить перед собою адміністрація у даний момент.

*До основних функцій внутрішнього аудиту належать:*

- контрольна;
- координаційна;
- аналітична;
- інформаційна;
- консультаційна;
- захисна.

**Контрольна функція** внутрішнього аудиту полягає у визначенні адекватності політики підприємства встановленим параметрам та оцінка ефективності обліку і менеджменту. Внутрішні аудитори перевіряють роботу окремих підрозділів підприємств з метою оцінки внутрішнього контролю, політики та внутрішніх процедур, оцінюють дисципліну виконання персоналом вказівок та наданих раніше рекомендацій.

**Координаційна функція** – полягає в плануванні роботи внутрішнього аудитора виходячи з потреб акціонерів, інвесторів, правління підприємства та раціонального використання можливостей підрозділу.

**Аналітична функція** – це експертна оцінка та аналіз ефективності важливих аспектів господарської діяльності.

**Інформаційна функція** – інформування керівництва підприємства про результати перевірок, виявлені факти порушень вимог законодавства або внутрішніх правил.

**Консультаційна функція** – надання поточних консультацій працівникам підрозділів.

**Захисна функція** – це заходи, спрямовані на збереження активів підприємства від потенційних крадіжок та фактів шахрайства, неефективного управління бізнесом.

**До основних завдань внутрішнього аудиту відносять:**

- перевірку бухгалтерської інформації;
- перевірку оперативних даних, якими користується система управління;
- перевірку засобів і способів ідентифікації інформації; вивчення окремих статей звітності;
- перевірку сальдо і оборотів за окремими рахунками бухобліку;
- перевірку і моніторинг системи бухобліку; перевірку і моніторинг системи внутрішнього контролю; перевірку дотримання законів і внутрішніх правил; контроль за дисципліною виконання рішень керівництва або власників;
- вивчення та оцінка ефективності системи внутрішнього контролю;
- перевірку наявності, стану й збереження майна підприємства; перевірку поточної діяльності окремих структурних підрозділів;
- оцінку та контроль використовуваного програмного забезпечення;
- контроль дотримання комерційної таємниці; розслідування окремих випадків (розкрадання, обману, помилки на значні суми) та неадекватних дій персоналу управління;
- оцінку ефективності використання ресурсів (фінансових, матеріальних, трудових, інтелектуальних);
- розробку рекомендацій з усунення невідповідностей щодо підвищення ефективності діяльності.

### 10.3 Принципи внутрішньогосподарського контролю.

*До першої групи принципів внутрішнього аудиту слід віднести:*

**1. Чесність.** Чесність внутрішніх аудиторів створює довіру і, відповідно, є фундаментом надійності їх професійного судження.

**2. Незалежність.** Незалежність важлива для внутрішніх аудиторів у такій мірі, як і для зовнішніх. Якщо виходити із тієї позиції, що внутрішній аудит існує в першу чергу в інтересах власників, то принцип незалежності внутрішнього аудитора ще більше нагадує принцип незалежності зовнішнього аудитора. Незалежність внутрішнього аудитора може визначатися статусом відділу внутрішнього аудиту в організації. Він повинен бути незалежним від тих осіб, чію роботу він перевіряє, а також має бути не залежним у своїх судженнях від колег, у тому числі і від головного внутрішнього аудитора.

**3. Об'єктивність.** Внутрішній аудитор має бути об'єктивним у виконанні своїх професійних обов'язків. Йому має бути притаманне неупереджене ставлення до об'єкта перевірки, а також до окремих осіб, котрі можуть мати певний інтерес до його роботи.

**4. Майстерність і компетентність.** Аудит має бути виконаний на високому професійному рівні. Внутрішньому аудитору потрібно мати спеціальні теоретичні знання і практичний досвід.

**5. Конфіденційність.** Внутрішні аудитори розуміють цінність та право власності на інформацію, яку вони отримують у процесі своєї професійної діяльності та не розкривають цієї інформації іншим особам без відповідного дозволу або роблять це лише у виняткових випадках.

**6. Принцип відокремленості.** Внутрішній аудитор не повинен вимагати виконання своїх рекомендацій і не повинен бути відповідальним за організацію їх впровадження та результати. Він не бере участі та не несе відповідальності за коректування виявлених ним відхилень. У противному разі не буде об'єктивним контроль цих же об'єктів, тому що аудитору доведеться перевіряти або результати своєї ж праці, або результати виконання його ж рекомендацій. Тобто висунути свої рекомендації та довести їх до адміністрації чи до власників - це обов'язок внутрішнього аудитора, але приймати рішення по пунктах рекомендацій є прерогативою адміністрації.

*До другої групи принципів внутрішнього аудиту слід віднести такі принципи:*

**1. Робота, яку виконують інші аудитори.** Аудитор може передавати частину роботи іншим аудиторам, асистентам, експертам. У той же час він контролює їхню роботу і відповідає за кінцеві результати.

**2. Документація.** Внутрішній аудитор документально оформлює всі питання, що є важливим доказом виконання аудиторської перевірки.

**3. Планування.** Внутрішній аудитор планує свою роботу так, щоб правильно і своєчасно завершити аудиторську перевірку.

**4. Аудиторські свідчення.** Аудитор повинен отримати достатньо обґрунтовані підтвердження достовірності показників фінансової звітності, завдяки виконанню незалежних процедур.

**5. Система обліку і внутрішній контроль.** Аудитору необхідна гарантія того, що облікова інформація справді міститься у звітності.

**6. Аудиторський висновок і складання звітності.** Аудитору слід проаналізувати й оцінити отримані в результаті перевірки свідчення для висловлення своєї думки в аудиторському висновку.

**7. Матеріальність (суттєвість).** Аудитор повинен звертати увагу, насамперед, на суттєві події та факти, а несуттєві здебільшого не брати до уваги.

**8. Принцип адекватності використання аудиторських процедур.** Від аудитора вимагається вміло використати потрібні аудиторські прийоми для добору необхідних свідчень про об'єкти аудиту.

**9. Відповідальність.** Аудитор є відповідальним за наданий висновок перед керівництвом чи власниками.

**10. Поінформованість клієнта.** Внутрішній аудитор повинен надавати повну інформацію про результати перевірки керівництву чи власникам.

***Крім того, можна виділити організаційні принципи внутрішнього аудиту:***

**1. Принцип однаковості** – кожна аудиторська перевірка здійснюється за однією, офіційно встановленою процедурою. Це забезпечує її впорядкованість, однозначність та порівняння.

**2. Принцип системності** – планування та проведення аудиторських перевірок за різними процесами системи здійснюється з урахуванням встановленого їх структурою взаємозв'язку.

**3. Принцип документального оформлення** – проведення кожної аудиторської перевірки певним чином документально оформляється для того, щоб забезпечити зберігання і порівняння інформації про фактичний стан об'єкта.

**4. Принцип попередження** – кожна аудиторська перевірка планується, і персонал підрозділу, який проходить аудиторську перевірку, попереджається завчасно про цілі, ділянки, терміни і методи проведення аудиторської перевірки з тим, щоб забезпечити аудиторам необхідний рівень довіри і виключити можливість ухилення персоналу від надання і демонстрації всіх даних, які вимагаються.

**5. Принцип регулярності** – аудиторські перевірки проводяться з певною періодичністю з тим, щоб усі процеси системи і всі підрозділи організації були об'єктом постійного аналізу та оцінювання з боку керівництва організації.

**6. Принцип незалежності** – особи, що проводять аудиторські перевірки, не несуть прямої відповідальності за діяльність, що перевіряється, і не повинні залежати від керівництва підрозділу, який проходить аудиторську перевірку, з тим, щоб виключити можливість необ'єктивних і упереджених висновків аудиторських перевірок.

**7. Принцип відкритості** – результати кожної аудиторської перевірки носять відкритий характер, тобто є доступними для ознайомлення будь-яким працівником перевіреного підрозділу.

#### **10.4 Види внутрішньогосподарського контролю.**

**Аудит фінансової звітності** - традиційний вид аудиту, він передбачає оцінку достовірності фінансової інформації підприємства. Критеріями оцінки служать існуючі принципи та положення бухгалтерського обліку. Внутрішній аудитор перевіряє дотримання на підприємстві вимог щодо ведення обліку та складання фінансової звітності. Аудит фінансової звітності поділяється на:

- а) плановий (регламентований), який проводиться в межах затвердженого плану роботи;
- б) позаплановий (ініціативний), який здійснюється на вимогу власника, керівника підприємства.

**Аудит на відповідність вимогам** визначає, чи дотримуються на підприємстві вимоги законів, договорів, правил, норм тощо. Він поділяється на два підвиди:

- аудит на відповідність принципам, який включає процедури аудиторського контролю з точки зору дотримання (виконання) апаратом управління підприємством вимог законів та нормативних актів;
- аудит на відповідність доцільності, який включає процедури аудиторського контролю діяльності посадових осіб підприємства на предмет раціональності, обґрунтованості та корисності їх діяльності.

**Операційний аудит** (управлінський аудит, аудит господарської діяльності) – передбачає вивчення аудиторами будь-якої частини процедур та операцій суб'єкта господарювання з метою оцінки їх продуктивності та ефективності і формулювання рекомендацій щодо економічного використання ресурсів, досягнення поставлених цілей. Під операційним аудитом розуміють супутні послуги. Операційний аудит включає:

- функціональний (міжфункціональний) аудит систем виробництва, управління та контролю;
- організаційно-технічний аудит систем виробництва та управління;
- всебічний аудит систем виробництва і управління.

Внутрішній аудит за часом здійснення контрольних дій поділяється на **попередній, поточний, наступний та стратегічний аудит**.

Згідно з міжнародним нормативом "Використання результатів роботи внутрішнього обліку" **внутрішній аудит здійснюється за такими напрямками:**

- аналіз системи обліку внутрішнього контролю;
- вивчення бухгалтерської (фінансової) й операційної інформації (за окремими статтями витрат, залишків на бухгалтерських рахунках та ін.);

- вивчення економічності й ефективності управлінських рішень на різних рівнях господарювання;
- аналіз ефективності політики у сфері менеджменту;
- оцінка якості інформації;
- розроблення проектів управлінських рішень;
- проведення стратегічного аналізу;
- розроблення фінансових прогнозів.

Об'єкти внутрішнього аудиту можуть бути різні залежно від особливостей економічного суб'єкта і вимог його керівництва або власника. До основних об'єктів внутрішнього аудиту належать такі:

- організація і методика ведення бухгалтерського (облікова, податкова, амортизаційна та інші види політики, план документообігу тощо);
- дотримання якісних характеристик фінансової звітності;
- організація податкового обліку, складання податкової звітності, своєчасність сплати податків;
- система управління підприємством та його структура;
- система та стан внутрішнього контролю (контрольна політика);
- організація фізичного захисту активів підприємства; фінансовий стан і платоспроможність підприємства, рівень забезпеченості ресурсами та їх використання;
- стан дотримання вимог законів, нормативних актів, розпоряджень адміністрації, технології та норм, що регламентують діяльність підприємства;
- інші процеси господарської діяльності підприємства (використання робочого часу, продуктивності праці).

### **10.5 Правові засади внутрішньогосподарського контролю.**

Будь-яка діяльність здійснюється згідно з **законодавством**. В аудиті для цього розробляють нормативи. Внутрішні нормативи аудиту, як і зовнішні розрізняють на міжнародні, національні та внутрішньофірмові (або внутрішньоміністерські, внутрішньогосподарські).

На основі міжнародних нормативів аудиту Інститут внутрішніх аудиторів як міжнародна асоціація розробив для своїх членів **стандарти професійної практики внутрішнього аудиту**. У цих стандартах загальноприйняті вимоги до аудиторської діяльності скориговані з урахуванням специфіки внутрішнього аудиту. Стандарти професійної практики мають рекомендаційний характер, оскільки внутрішній аудит - це внутрішня справа підприємства, а в умовах ринкової економіки втручання у діяльність економічних суб'єктів обмежене. Увесь комплекс стандартів поділений на п'ять розділів, в яких визначені основні концепції внутрішнього аудиту. Вимоги стандартів періодично оновлюються в Положеннях про стандарти внутрішнього аудиту. Кожен з п'яти розділів містить один загальний стандарт, який конкретизовано у спеціальних стандартах.

Правове регулювання вносить порядок у контрольні відносини, визначає поведінку контролюючих органів, межі їх повноважень. За допомогою правового регулювання вирішуються такі **завдання**:

- затвердження системи органів державного контролю, їх завдань і повноважень;
- раціональний розподіл функцій контролю між органами і посадовими особами, що забезпечує рівнобічну перевірку діяльності на основі єдиних принципів;
- встановлення стабільного порядку проведення контролю, що забезпечує його об'єктивність, достовірність, організаційність, узгодженість дій та ефективність;
- створення системи організаційно-правових гарантій правильного і своєчасного здійснення контролю, виконання приписів контролюючих органів, дотримання прав підконтрольних органів і осіб.

Правовою основою, що регулює права та обов'язки суб'єктів контролю під час здійснення їх функцій у сфері внутрішньогосподарського контролю, є сукупність *законодавчих актів та нормативно-правових документів*.

## **10.6 Критерії внутрішньогосподарського контролю.**

У процесі контролю слід керуватись певними **критеріями**, які можуть включати наступні характеристики:

- 1) зміна стану та поведінки підприємства, його структурного підрозділу, господарської діяльності чи його операцій, частин у часі;
- 2) переміщення окремих операцій, частин або елементів господарства (наприклад, сировини, матеріалів, готової продукції) в просторі;
- 3) зміна якісних, кількісних і структурних характеристик підприємства (або його операцій чи частин) у просторі та часі.

Виділені ознаки (критерії) враховуються при виборі методів та прийомів дослідження об'єкта внутрішньогосподарського контролю й спрямовані на збір достатньої інформації для підтвердження обліково-звітних даних підприємства. Внутрішній аудитор більше підконтрольний власнику порівняно із зовнішнім аудитором. Відповідно, у власника більша довіра до внутрішнього аудитора, ніж до зовнішнього при вирішенні питання, наприклад, оптимізації оподаткування. Власник хоче бути впевненим у тому, що конфіденційна інформація не буде розголошена, і в цьому аспекті зростає роль саме внутрішнього аудитора.

*Внутрішній аудит служить для задоволення потреб власників та менеджерів. Внутрішній аудит не може повністю замінити зовнішній аудит, проте виконує окремі процедури, які можуть використовуватись для потреб зовнішнього аудиту.*





## Завдання для практичного заняття 10:

### 1. Підготуйтеся до обговорення дискусійних питань:

- 1) Внутрішній контроль ефективності діяльності підприємства.
- 2) Положення про підрозділ внутрішнього контролю підприємства, його структура та зміст.
- 3) Світовий досвід внутрішньогосподарського контролю.

**2. Складіть глосарій термінів:** внутрішньовідомчий контроль, внутрішньогосподарський фінансовий контроль, контрольний захід, логічна перевірка документів, нормативно-правова перевірка, формальна перевірка документів.

**3. Після ознайомлення з інформаційними джерелами до теми 10 складіть моніторингову таблицю щодо зв'язків служби внутрішнього аудиту з іншими підрозділами підприємства:**

Таблиця 10.1

Підрозділ підприємства	Форма зв'язку підрозділу та служби підприємства зі службою внутрішнього аудиту
Адміністрація	
Відділ постачання (тендерний комітет)	
Відділ збуту	
Виробничі підрозділи	
Матеріальний склад	
Плановий відділ (бюджетний комітет)	
Юридичний відділ	
Відділ праці та заробітної плати	
Бухгалтерія	



## Завдання для самостійного опрацювання розділу 10:

### 1. Теми для доповідей:

- 1) Становлення, тенденції розвитку та актуальність внутрішнього аудиту.
- 2) Суть внутрішнього аудиту.
- 3) Внутрішній аудит у корпоративному управлінні.
- 4) Місце внутрішнього аудиту в системі контролю.

**2. Складіть перелік міжнародних нормативних актів щодо регламентації внутрішнього контролю в Україні. Використовуйте Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (п.2 та 3 Інформаційних джерел до розділу 10). Результати представте у вигляді таблиці:**

Назва документа	Рік видання	Установа, що підготувала документ	Короткий зміст документа
INTOSAI (ISSAI INTOSAI GOV)			
Лімська Декларація керівних принципів контролю			
SAS 55 / SAS 78			
SAC			
COSO			
COBIT			
ISA 315/ ISA 330			



### Інформаційні джерела до розділу 10:

1. Внутрішньогосподарський контроль. [текст] : навч. посіб. / Л. В. Гуцаленко, М.М. Коцупатрий, У.О. Марчук - К. : "Центр учбової літератури", 2014. – 496с.
2. Немченко В.В., Редько К.О., Редько О.Ю. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту. / За ред. проф. Немченко В.В., Редько О.Ю., Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с. – ISBN 978-611-01-0279-7.
3. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Інституту внутрішніх аудиторів України. – Режим доступу : <https://www.iaa.org.ua>.

# Розділ 11

## Предмет та метод внутрішньогосподарського контролю



### Зміст лекції:

- 11.1 Предмет і об'єкти внутрішньогосподарського контролю.
- 11.2 Методичні прийоми перевірки достовірності діяльності підприємств в рамках внутрішньогосподарського контролю.
- 11.3 Контрольні процедури, їх структура та види.
- 11.4 Способи дослідження документів.
- 11.5 Прийоми дослідження господарських операцій.

Після опанування матеріалу цього розділу студент повинен **вміти**:

*Застосовувати методичні прийоми перевірки достовірності відображення діяльності підприємств на основі встановлення причинно-наслідкових зв'язків між процесами господарської діяльності.*

*Застосовувати контрольні-діагностичні методи контролю діяльності підприємства з використанням обліково-аналітичної, контрольної-управлінської, технологічної, кадрової інформації.*

### 11.1 Предмет і об'єкти внутрішньогосподарського контролю.

***Предмет внутрішньогосподарського контролю:***

- забезпечення діяльності підприємства згідно вибраної економічної політики підприємства (в тому числі й облікової);
- діяльність об'єктів внутрішньогосподарського контролю – суб'єктів господарювання, всіх юридичних і фізичних осіб, діяльність яких пов'язана з використанням суспільної власності, та її окремі аспекти - фінансові операції та процеси, які розглядаються з позицій законності, достовірності, доцільності й ефективності, збереження власності, правильності формування й використання капіталу.

Предмет внутрішньогосподарського контролю для суб'єктів господарювання, які займаються виробництвом товарів, робіт і послуг, необхідно деталізувати відповідно до циклу їх діяльності.

**На стадії виробництва** предметом внутрішньогосподарського контролю є фінансові операції та процеси, пов'язані із процесом виробництва: власне виробництво, предметами і засобами виробництва, які визначаються з огляду дотримання правил нормування, тарифних ставок, розцінок, посадових окладів, умов і охорони праці, правильності й своєчасності розрахунків з робітниками й службовцями, додержання порядку формування прибутку, збереження, використання засобів виробництва та інших елементів виробничих процесів.

**На стадії розподілу** внутрішньогосподарський контроль охоплює фінансові операції та процеси, пов'язані з відтворенням засобів виробництва, розподілом та перерозподілом заново створеного продукту. Контролю підлягають фінансові операції щодо відтворення виробничих запасів і предметів праці та їх модернізації, заробітної плати, відновлення і поповнення власного капіталу, відрахування коштів у бюджет.

**На стадії обміну** предметом внутрішньогосподарського контролю є фінансові операції та процеси, пов'язані з реалізацією продукції.

**На стадії споживання** (завершальному циклі) фінансовому контролю підлягають фінансові операції та процеси, пов'язані з виробничим й особистим споживанням, відтворенням і розширенням виробничих фондів і задоволенням суспільних потреб.

Об'єктами внутрішньогосподарського контролю є елементи системи управління підприємством, які контролюються та до яких застосовуються заходи щодо встановлення відповідальності визначеним параметром (ресурси, господарські процеси та їх результати).

**Об'єктом внутрішньогосподарського контролю** – господарська діяльність підприємств щодо ефективного використання наявних виробничих ресурсів і дотримання законності в процесі реалізації управлінських рішень. В якості об'єктів внутрішньогосподарського контролю розглядаються не ресурси чи процеси як такі, а діяльність посадових осіб підприємства, відповідальних за забезпечення збереження, раціональне та ефективне використання засобів виробництва, трудових і фінансових ресурсів та дотримання законності. Конкретні особи, що своїми неправильними (неправомірними) діями чи бездіяльністю завдали шкоду (спричинили збитки) підприємству і повинні нести (дисциплінарну, адміністративну, матеріальну, кримінальну) відповідальність.

## **11.2 Методичні прийоми перевірки достовірності діяльності підприємств в рамках внутрішньогосподарського контролю.**

**Метод внутрішньогосподарського контролю** – сукупність прийомів та способів, за допомогою яких вивчається діяльність підприємств і організацій.

**Загальнонаукові методи** дослідження ґрунтуються на методах філософії, та до них включають: аналіз; синтез; індукцію; дедукцію; аналогію; моделювання; абстрагування; конкретизацію; системний аналіз; функціонально-вартісний аналіз.

**Власні методичні прийоми внутрішньогосподарського контролю** – це специфічні прийоми, вироблені практикою на основі досягнень економічної науки.

**Фактичний контроль** – проводиться для встановлення реального стану об'єктів. Зокрема, група **фактичних прийомів** об'єднує наступні:

- **спостереження** – прийом статистичного вивчення якісних характеристик господарського процесу;

- **обстеження** – вивчення стану окремих елементів досліджуваного процесу на певний час. Практикується для отримання інформації про умови зберігання та експлуатації активів, умови праці, дотримання заданої технології тощо;

- **інвентаризація** – перевірка наявності та стану об'єктів шляхом огляду, перерахунку, зважування, обмірів;

- **лабораторний аналіз** – вивчення якісних характеристик об'єктів, їх фізико-хімічних властивостей та ін. Застосовується для перевірки дотримання вимог стандартів, рецептур виготовлення продукції;

- **контрольні перевірки, запуски та заміри** – використовуються для перевірки достовірності застосовуваних норм витрат виробничих запасів, повноти оприбуткування готової продукції, обсягів та якості виконаних робіт, наданих послуг;

- **технологічний контроль** – вивчення інженерного та технічного стану виробництва, його відповідності стандартам;

- **експертиза** – експертна оцінка при дослідженні спеціальних питань у взаємозв'язку з внутрішньогосподарським контролем;

- **експеримент** – науково поставлений дослід відповідно до мети контролю для перевірки результатів планових чи виконаних процесів.

**Документальний контроль** – це спосіб контролю, який передбачає перевірку, яка здійснюється з метою встановлення сутності, законності та ціленаправленості господарських операцій та управлінських рішень шляхом використання планових, облікових та інших документів.

**Документальні прийоми** контролю складаються з **приймів контролю окремого документа** (формальна, нормативно-правова та арифметична перевірка документа) та **приймів контролю господарських операцій** (зустрічна перевірка документів, контрольні порівняння на збалансованість окремих показників, аналітична перевірка звітності та балансів, техніко-економічні розрахунки) та **нормативно-правова перевірка**.

Визначені прийоми фактичного та документального контролю використовуються суб'єктом контролю при проведенні попереднього, поточного та наступного контролю оцінки активів у бухгалтерському обліку.

До *розрахунково-аналітичних прийомів* контролю відносять: економічний аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичні методи тощо.

*Методів узагальнення та реалізації результатів контролю* – синтезування результатів здійсненого контролю та прийняття рішень з усунення виявлених недоліків у фінансово-господарській діяльності підприємства, упередження їх повторення в майбутньому та включає такі прийоми:

- *документування результатів проміжного контролю* (складання відомостей вибіркової інвентаризації цінностей, актів ревізії каси, обстеження місць збереження цінностей тощо);
- *групування недоліків* (класифікація і групування недоліків господарської діяльності за економічною однорідністю і хронологічною послідовністю);
- *аналітичне групування* (складання таблиць, схем, графіків, відомостей, машинограм за даними виявлених ревізією недоліків у діяльності підприємців);
- *слідчо-юридичне обґрунтування* (розгляд пояснювальних записок від службових осіб, матеріально-відповідальних та інших працівників з питань правопорушень у господарській діяльності);
- *систематизоване групування результатів контролю* (систематизоване групування результатів контролю в акті комплексної ревізії діяльності підприємства за економічною однорідністю);
- *прийняття рішень* (видання наказів, розпоряджень, службового листа контролюючою організацією; прийняття рішення власником за результатами контролю);
- *контроль за виконанням прийнятих рішень* (вибір об'єкта спостереження і одержання інформації про функціонування його згідно з управлінськими діями за результатами контролю. Перевірка достовірності інформації про фактичний стан об'єктів контролю).

### **11.3 Контрольні процедури, їх структура та види.**

*Процедура* (від лат. procedo – проходжу, протікаю) – поняття, яке встановлює виконання певних дій засобами праці над предметами праці з метою пізнання, перетворення або удосконалення їх для досягнення оптимуму. Контрольні функції в господарському механізмі здійснюються за допомогою контрольно-ревізійних процедур.

**Контрольно-ревізійні процедури** – це система методичних дій на суб'єкти і об'єкти процесу, які здійснюються органами управління при проведенні контрольних функцій.

Контрольно-ревізійні процедури реалізують методичні прийоми контролю, тому їх характеризують за тими функціями, які вони виконують у контрольно-ревізійному процесі.

Кожен методичний прийом у системі внутрішньогосподарського контролю передбачає використання певних контрольно-ревізійних процедур.

Контрольно-ревізійні процедури за призначенням у застосуванні прийомів контролю можна поділити на організаційні, моделюючі, нормативно-правові, аналітичні, розрахункові, рахунково-обчислювані, логічні, порівняльні та ін.

**Організаційні** – вибір спеціалістів для виконання контрольних функцій; оформлення організаційно-розпорядчої документації (накази, розпорядження, графіки та ін.); встановлення об'єктів; розробка методики контролю.

**Моделюючі** – побудова організаційних та інформаційних моделей об'єктів контролю, які дають змогу оптимізувати проведення контролю за часом і якісними характеристиками із застосуванням обчислювальної техніки.

**Нормативно-правові** – перевірка відповідності функціонування об'єкта контролю правилам, передбаченим нормативно-правовими актами, наприклад додержання трудового законодавства у трудових відносинах на підприємствах.

**Аналітичні** – поділ об'єкта контролю на складові елементи і дослідження їх із застосуванням спеціальних методик.

**Розрахункові** – перевіряють достовірність кількісних і вартісних вимірників господарських операцій, розраховують узагальнюючі показники, які характеризують об'єкт контролю.

**Розрахунково-обчислювальні** – застосовуються при перевірці кількісної характеристики об'єктів контролю. До них відносять – встановлення вартості товарів відповідно до ринкових цін, перевірку правильності нарахування заробітної плати робітникам, розрахункових відносин тощо. Крім того, їх використовують при інвентаризації, дослідженні документів, економічному аналізі, статистичних розрахунках, економіко-математичних методах, інших методичних прийомах контролю.

**Логічні** – ґрунтуються на застосуванні прийомів логіки у процесі контролю. Використовуються також у поєднанні з іншими контрольно-ревізійними процедурами, наприклад, при перевірці документів, економіко-математичних розрахунках та економічному аналізі.

**Порівняльні** – передбачають порівняння і зіставлення об'єкта з його аналогом, затвердженими зразками, нормативно-правовими актами для виявлення відхилень від них. Порівняльні процедури широко використовуються разом з іншими методичними прийомами контролю, але особливо важливу роль вони відіграють при дослідженні документів.

**Контрольні процедури – це дії, які конкретизують застосування методичних прийомів контролю процесу розширеного відтворення суспільного необхідного продукту, забезпечують виявлення конфліктних ситуацій з метою їх своєчасного усунення.**

## 11.4 Способи дослідження документів.

Всі господарські операції поділяються на типи:

1) **Доцільні законні операції** – всі господарські операції, що здійснюються підприємством, передбачені його статутом, виробничими програмами і іншими нормативними актами.

Перевіряючи законність і доцільність господарських операцій, що відображені в первинних документах, необхідно з'ясувати, чи не суперечить їх зміст чинному законодавству і нормативним актам.

2) **Недоцільні законні операції** – не переслідуються законом, але приносять витрати і збитки підприємству.

Перший і другий тип операцій працівники можуть контролювати з послабленою увагою.

3) **Доцільні незаконні операції** – як правило переслідуються законом, але несуть адміністративну відповідальність лише, якщо буде доказана сумнівна доцільність цієї операції.

4) **Недоцільні незаконні господарські операції** – це операції які переслідуються законом у кримінальному порядку(мають підлягати посиленому контролю).

Способи дослідження документів при проведенні внутрішньогосподарського контролю підприємств поділяються на: формальний, юридичний, за змістом, економічний, нормативний, логічний, математичний, відповідності встановленим правилам.

При перевірці документів за **формальною** ознакою з'ясовують точність і повноту заповнення всіх необхідних реквізитів, своєчасність складання документів, наявність підписів осіб, відповідальних за складання документів і здійснення відображених в них операцій.

**Юридичний спосіб** вивчення документів передбачає перевірку відповідності відображеної в документі господарської операції чинним законодавчим актам чи нормативно-правовим документам.

Перевірка документів **за змістом** полягає у критичній оцінці змісту документа - відповідність характеру відображеної в ньому господарської операції.

**Економічний спосіб** перевірки документів полягає у визначенні господарської доцільності і економічної ефективності господарських операцій, тобто економічної вигоди підприємству в результаті господарювання.

**Нормативний спосіб** перевірки передбачає перевірку відповідності списання виробничих запасів діючим нормам, нормативам, лімітам, планам, кошторисам



тощо. За допомогою цього способу перевіряється правильність застосування в документах цін, розцінок, ставок податків, норм трудових затрат, норм природного убутку, на витрати сировини, матеріалів, виходу продукції тощо.

За допомогою *логічного способу* порівнюється (зіставляються) різні показники між собою, в результаті чого виявляються невідповідність, або навпаки, закономірність.

*Математичний спосіб* передбачає перевірку в документах і облікових регістрах правильність виконання математичних дій (таксування і підведення підсумків). Мета такої перевірки є пересвідчення у правильності відображених підрахунків підсумків, таксування тощо. Він дозволяє виявити випадки крадіжок шляхом завищення підсумків, неправильного таксування.

Спосіб *відповідності встановленим правилам* виявляє правомірність (законність) складених документів, здійснення господарських операцій, дій посадових осіб, а також установити факти порушень правил, інструкцій, положень.

Контроль бухгалтерських документів та регістрів може здійснюватись *суцільним, вибіркоким, аналітичним та комбінованим способом*.

### **11.5 Прийоми дослідження господарських операцій.**

*Приюом* – це певна сукупність дій, спосіб – це система прийомів і дій, а метод, у свою чергу, розглядається як сукупність способів та прийомів.

*Прийоми внутрішньогосподарського контролю* – це якісна однорідна контрольна дія контрольного спрямування на виявлення дотримання певних нормативних положень суб'єктом господарювання.

Контроль окремого документа здійснюється в першу чергу шляхом вивчення його формальних ознак. Такі ознаки можна поділити на наступні прийоми:

#### **1) Прийоми перевірки документа:**

- встановлюють типовість застосованої форми документа;
- наявність та достовірність усіх підписів (керівника, головного бухгалтера), підписів виконавців (одержувачів);
- наявність обов'язкових реквізитів (номер, дата, кількісні та якісні показники);
- доброякісність документа (наявність ознак підробки документа: необумовлених виправлень, дописувань, підчисток, правлення, заміни частин документа та ін.);
- оформлення та зміст додатків, на які дано посилання в тексті документа тощо.

**2) Прийом перевірки документу за суттю (логічна перевірка)** з точки зору законності та економічної доцільності відображеної в ньому інформації. При цьому перевіряючи знаходять відповіді на такі питання:

- в чому полягає зміст документа складеного за господарською операцією, чи відповідає така операція вимогам чинного законодавства?
- за чийм розпорядженням здійснена господарська операція, чи законне дане розпорядження?
- чи правильно використані в документі встановлені розцінки, тарифи, норми, нормативи, оклади, знижки, надбавки і т.д.?
- чи правильно здійснено бухгалтерське проведення господарської операції за рахунками обліку?

**3) Арифметична перевірка** змісту документа передбачає контроль достовірності здійснених в документі обчислень, підрахунків підсумків і т.д.

До прийомів контролю господарських операцій відносять:

- **зустрічну перевірку документів** – дослідження достовірності документів шляхом зіставлення даних різних примірників одного документа або взаємопов'язаних документів, записів в облікових регістрах, що належать до одних і тих самих або різних але взаємопов'язаних господарських операцій підприємства, а також організацій з якими воно має господарські відносини;
- **контрольні порівняння на збалансованість окремих показників** – суть прийому полягає в порівнянні залишку на початок ревізованого періоду з документованим надходженням матеріальних цінностей, з одного боку, і документованих витрат та залишку на кінець ревізованого періоду з іншого боку (залишок на початок + надходження = залишок на кінець + витрати);
- **аналітичну перевірку звітності та балансів** – дослідження обґрунтованості показників звітності та балансів даними бухгалтерського аналітичного і синтетичного чи податкових розрахунків;
- **техніко-економічні розрахунки** – здійснюються при необхідності перевірки достовірності встановлених норм, складених кошторисів, різних планових чи звітних показників шляхом комплексного вивчення планових чи фактичних витрат на виконання окремих видів робіт чи виготовлення продукції.
- **отримання письмових пояснень** від відповідальних та причетних осіб щодо змісту й особливостей документів, господарських операцій, ролі осіб, що брали участь в даній господарській операції.

**Вибір методів перевірки посідає важливе місце в загальному плануванні контрольного процесу і здійснюється в тісному зв'язку з вибором усіх основних елементів: мети і завдань, змісту, форм і засобів, джерел інформації, виконавців.**



## Завдання для практичного заняття 11:

### 1. Підготуйтеся до обговорення дискусійних питань:

- 1) Сучасний стан методології внутрішнього контролю в Україні.
- 2) Відповідність методології внутрішнього контролю в Україні принципам INTOSAI та IC-COSO.

**2. Складіть глосарій термінів:** прийом контролю, спосіб контролю, процедура контролю, форма контролю, опитування, сканування, підтвердження, підрахунок, тестування, групування, суцільний спосіб, вибірковий спосіб, аналітичний спосіб, комбінований спосіб.

**3. Складіть таблицю відповідності методичних прийомів внутрішньогосподарського контролю та контрольних процедур:**

#### Методичні прийоми внутрішньогосподарського контролю

Методичні прийоми	Процедури	Приклад використання для конкретного об'єкту контролю
Фактичні		
Документальні		
Розрахунково-аналітичні		
Узагальнення та реалізації результатів контролю		



## Завдання для самостійного опрацювання розділу 11:

### 1. Теми для доповідей:

- 1) Проблеми методології внутрішнього контролю в Україні.
- 2) Шляхи модернізації інструментарію внутрішнього контролю.
- 3) IT-забезпечення внутрішнього контролю.
- 4) Удосконалення методології внутрішнього контролю на основі принципів програмно-цільового бюджетування.

**2. Складіть програму проведення внутрішнього аудиту діяльності навчального закладу, в якому Ви навчаєтесь. Особливу увагу приділіть вибору методів та процедур контролю. Підготуйтеся до необхідності обґрунтування своєї думки в аудиторії.**

Навчальний заклад \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

**ПРОГРАМА ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ**

№ з/п	Мета і завдання аудиту	Методи і процедури аудиту	Аудиторські докази	Термін виконання	Виконавець

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_



**Інформаційні джерела до розділу 11:**

1. Внутрішньогосподарський контроль. [текст] : навч. посіб. / Л.В. Гуцаленко, М.М. Коцупатрий, У.О. Марчук – К. : "Центр учбової літератури", 2014. – 496 с. - ISBN 978-617-673-237-2//

[http://pidruchniki.com/1815070961779/ekonomika/vnutrishnogospodarskiy\\_kontrol](http://pidruchniki.com/1815070961779/ekonomika/vnutrishnogospodarskiy_kontrol).

2. Немченко В.В., Редько К.О., Редько О.Ю. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту. / За ред. проф. Немченко В.В., Редько О.Ю., Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с. – ISBN 978-611-01-0279-7.

3. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Інституту внутрішніх аудиторів України. – Режим доступу : <https://www.iaa.org.ua>.

## Розділ 12

# Суб'єкти внутрішньогосподарського контролю та їх функції



### Зміст лекції:

- 12.1 Спостережна рада акціонерного товариства та її функції.
- 12.2 Правління товариства (кооперативу) та його функції.
- 12.3 Ревізійна комісія підприємства та її функції.
- 12.4 Керівник підприємства як суб'єкт внутрішньогосподарського контролю та його контрольні функції.
- 12.5 Фінансовий директор підприємства та його контрольні функції.
- 12.6 Головний бухгалтер підприємства та його контрольні функції.

Після опанування матеріалу цього розділу студент повинен вміти:

*Здійснювати контроль бізнес-процесів підприємства та їх відображення в обліку.*

*Усвідомлювати місце об'єктів фінансового контролю діяльності підприємства в системі управління господарською діяльністю.*

*Використовувати методи і моделі прогнозування, пошуку потенційних можливостей розвитку підприємства та оптимізації його діяльності для підвищення ефективності формування фінансових ресурсів.*

*Пропонувати заходи щодо підвищення ефективності діяльності підприємств, організацій, установ за результатами аудиту, враховуючи особливості функціонування підприємств у сучасних умовах господарювання та розуміючи його ринкове позиціонування.*

### 12.1 Спостережна рада акціонерного товариства та її функції.

*Спостережна рада* (рада товариства) формується з числа акціонерів. Однак закон установлює обмеження для певних категорій осіб щодо їх права бути обраними в цей орган.

Спостережна рада згідно Закону "Про господарські товариства" **виконує такі функції:**

- представляє інтереси акціонерів у період між проведенням загальних зборів і в межах компетенції, визначеної статутом;
- контролює і регулює діяльність правління;
- призначає та відкликає членів виконавчого органу та ревізійної комісії, якщо це право делеговано їй загальними зборами акціонерів;
- виконує інші повноваження загальних зборів товариства за рішенням останніх з дотриманням вимог закону щодо виключної компетенції загальних зборів.

Для виконання зазначених функцій спостережна рада наділяється **правами:**

- вимагати у правління скликання позачергових зборів акціонерів;
- скликати позачергові загальні збори товариства, якщо правління протягом 20 днів не виконало вимогу спостережної ради про скликання таких зборів;
- вимагати перевірки ревізійною комісією фінансово-господарської діяльності правління.

**Крім закріплених у законі функцій, спостережна рада:**

- розглядає звіти за квартал, півріччя, які подає правління, і приймає відповідні рішення;
- аналізує дії правління щодо зміни, в тому числі розширення сфер діяльності товариства, його філій та представництв, і робить відповідні висновки;
- подає пропозиції щодо умов оплати праці посадових осіб товариства, його філій та представництв;
- у разі необхідності виступає ініціатором проведення позачергових ревізій фінансово-господарської діяльності та аудиторських перевірок товариства, дочірніх підприємств, філій та представництв і приймає рішення на підставі звітів ревізійної комісії;
- розглядає та аналізує висновки та матеріали перевірок та службових розслідувань, що проводяться ревізійною комісією АТ;
- здійснює попередній розгляд усіх питань, що належать до виключної компетенції загальних зборів акціонерів, підготовку цих питань до зборів, а також розгляд проектів рішень загальних зборів щодо цих питань та ін.

## **12.2 Правління товариства (кооперативу) та його функції.**

Діяльність кооперативу, товариства ґрунтується на засадах вільного господарського функціонування в умовах ринкової економіки. Звідси випливає, що серед повноважень правління і посадових осіб особливе місце належить питанням укладання господарських договорів та угод у відповідних сферах його діяльності, зокрема, щодо виробництва, і реалізації сільськогосподарської продукції, обслуговування сільськогосподарського виробництва, торговельній сфері, щодо придбання товарів широкого вжитку для реалізації серед населення і в першу чергу серед членів кооперативу, товариства; укладання договорів з пайовиками про закупівлю сільськогосподарської продукції, що виробляється в

їхньому особистому підсобному господарстві; придбання через магазини споживчої кооперації будівельних матеріалів для житлового будівництва громадян-пайовиків та ін.

*До компетенції правління товариства* статут може відносити питання самостійно або на договірних засадах установлювати вільні ціни і тарифи на продукцію виробничо-технічного призначення, сировину, сільськогосподарську продукцію і товари народного споживання, що виробляються і закупаються кооперативом, товариством, та надані послуги, за винятком продукції, товарів і послуг, на які передбачається державне регулювання цін і тарифів.

#### ***Правління кооперативу:***

- розробляє і вносить на затвердження загальних зборів напрями розвитку кооперативу;
- скликає загальні збори членів кооперативу і контролює виконання прийнятих ними рішень;
- вносить на затвердження загальних зборів рішення про прийняття до кооперативу нових членів та припинення членства;
- забезпечує збереження майна кооперативу;
- організовує проведення незалежних аудиторських перевірок діяльності кооперативу;
- вирішує питання навчання членів кооперативу, співробітництва з вітчизняними та іноземними організаціями;
- делегує виконавчому директору кооперативу право на прийняття відповідних рішень з питань компетенції правління, якщо це передбачено статутом кооперативу вирішує інші питання діяльності кооперативу.

Крім того, виконавчий орган кооперативу здійснює управління кооперативом у період між загальними зборами членів кооперативу, забезпечує виконання їх рішень; представляє кооператив у відносинах з органами державної влади та органами місцевого самоврядування, міжнародними організаціями, юридичними та фізичними особами; укладає угоди між кооперативом та іншими особами; діє від імені кооперативу в межах, передбачених статутом кооперативу.

Правління і голова кооперативу, товариства ***покликані забезпечити належне виконання законодавства*** про схоронність кооперативної власності, не допускати розкрадання, недостачу, знищення, псування матеріальних цінностей, прагнути до належного виконання договірних зобов'язань як самим товариством, так і іншими особами, які є стороною в цих договірних зобов'язаннях, вживати заходів щодо профілактики правопорушень. Враховуючи складність правопорушень, правління застосовує обмежену і повну матеріальну відповідальність правопорушників.

### **12.3 Ревізійна комісія підприємства та її функції.**

Функція внутрішньогосподарського контролю пов'язується з діяльністю органу, уповноваженого перевіряти відповідність дійсному стану речей відомостей про результати господарської діяльності акціонерних товариств, що надаються загальним зборам.

Згідно з чинним законодавством, виконання цієї функції покладається на **ревізійну комісію**.

Ревізійна комісія є постійно діючим органом в структурі підприємства, метою діяльності якого є здійснення контролю за господарською діяльністю шляхом проведення перевірки та надання її результатів, які свідчать про реальне фінансове становище такого підприємства.

Створення контрольно-ревізійної комісії визначається законодавчими актами і наділяється значними повноваженнями.

Завдання, що вирішуються ревізійною комісією, визначаються законодавством, вищим органом управління (загальними зборами) за рішенням ради директорів або наглядової ради, а також самостійно ревізором або ревізійною комісією на засіданнях.

***Ревізійна комісія згідно з принципами корпоративного управління повинна здійснювати оперативний контроль за господарською діяльністю товариства шляхом проведення планових та позапланових перевірок.***

***Планові перевірки*** мають проводитися ревізійною комісією за підсумками фінансово-господарської діяльності товариства за рік з метою подання загальним зборам акціонерів висновків за річними звітами та балансами.

***Позапланові перевірки*** повинні проводитися ревізійною комісією за власною ініціативою, рішенням загальних зборів акціонерів, рішенням наглядової ради та на вимогу акціонерів, які володіють у сукупності понад 10 відсотками голосів.

***Результат роботи ревізійної комісії*** – складання висновків про достовірність показників обліку та фінансової звітності підприємства, які підписуються членами Ревізійної комісії, що брали участь у перевірці.

Відповідно до чинного законодавства, без висновків Ревізійної комісії Загальні збори акціонерів, (учасників) не мають права затверджувати баланс товариства, (кооперативу).

Тільки ревізійна комісія має право надавати на річні звітні збори висновок, про результати перевірки фінансово-господарської діяльності організації, в якому має бути: підтвердження вірогідності інформації у звітах та інших фінансових документах; інформація про факти порушень правових актів й порядку ведення бухгалтерського обліку.



## **12.4 Керівник підприємства як суб'єкт внутрішньогосподарського контролю та його контрольні функції.**

Координатором внутрішньогосподарського контролю, який забезпечує його злагодженість, послідовність і регулярність, *є керівник підприємства.*

Директор, затверджуючи посадові інструкції відповідних працівників, встановлює кожній особі, ланці апарату управління коло контрольованих питань.

Для керівництва господарською діяльністю підприємства його власник (власники) або уповноважений ним (ними) орган призначає керівника підприємства.

Трудову функцію керівника підприємства, як і будь-якого працівника, праця якого тісно пов'язана з особистими якостями, необхідно доповнити основними напрямками його діяльності, а також переліком його прав та обов'язків.

Внутрішньогосподарське контролювання, яке здійснює керівник безпосередньо або через уповноважені ним органи відповідно до статуту підприємства або інших установчих документів *передбачає здійснення відповідних контрольних заходів* щодо:

- формування організаційної структури підприємства;
- визначення підпорядкованості структурних підрозділів;
- складання внутрішніх документів (регламентів роботи) – положень про підрозділи, посадових інструкцій працівників,
- розподіл повноважень і відповідальності між підрозділами;
- призначення на посади керівників підрозділів та надання їм повноважень;
- визначення кола матеріально - відповідальних осіб; встановлення порядку проходження і затвердження документів,
- ведення обліку та складання звітності;
- визначення порядку контролювання за діяльністю підприємства;
- визначення суб'єктів контролювання та надання їм повноважень, тощо.

*Керівник зобов'язаний слідкувати за виконанням суб'єктами контролю контрольних функцій, вживати необхідних заходів відносно неправдивих працівників і обґрунтовано вирішувати інші питання, пов'язані із здійсненням внутрішньогосподарського контролю.*

## **12.5 Фінансовий директор підприємства та його контрольні функції.**

Повноваження щодо здійснення систематичного аналізу бухгалтерської, статистичної й оперативної звітності з питань пов'язаних з виконанням фінансового, касового та кредитного планів, дотриманням фінансової та платіжної дисципліни покладаються на фінансовий відділ (службу) підприємства.

Дана служба займається також прогнозуванням результатів господарської діяльності, питаннями покращення використання основних і оборотних засобів, виявлення й мобілізації внутрішньогосподарських резервів й додаткових джерел фінансування.

***Фінансовий відділ здійснює контроль за:***

У виконанням показників фінансового, касового та кредитного планів, а також планів з прибутку та рентабельності;

- станом відвантаження та реалізації продукції та надання послуг;
- використанням за цільовим призначенням власних, залучених оборотних засобів в цілому по підприємству та його окремими структурними одиницями;
- недопущенням відволікання відділами, службами, підрозділами й цехами оборотних засобів основної діяльності на капітальне будівництво і капітальний ремонт;
- своєчасним розглядом відповідними відділами, службами, підрозділами й цехами встановлених термінів для перевірки платіжних вимог постачальників, підрядчиків та інших організацій і своєчасним належним їх оформленням у відповідних випадках, повних або часткових відмов від оплати платіжних вимог;
- дотриманням цільового використання централізованих джерел фінансування.

З усіх питань, що пов'язані із здійсненням перерахованих функцій, фінансовий відділ вносить свої пропозиції керівництву підприємства.

***Фінансовий директор зобов'язаний забезпечувати контроль за:***

- законністю, своєчасністю і правильністю оформлення документів, складанням економічно обґрунтованих звітних калькуляцій собівартості продукції, роботи (послуг) розрахунках по заробітній платі працівників підприємства, правильним нарахуванням і перерахуванням платежів в держбюджет, внесків на державне соціальне страхування, переведенням коштів на фінансування капітальних вкладів;
- погашенням у встановлені терміни заборгованості банкам по кредитах.

***Фінансовий директор несе відповідальність за:***

- якість і своєчасність виконання покладених на нього цією посадовою інструкцією обов'язків;
- нерозголошення відомостей, що становлять комерційну таємницю підприємства;
- роботу підпорядкованих підрозділів;
- дотримання правил внутрішнього трудового розпорядку;
- дотримання інструкцій і вимог з охорони праці, протипожежної безпеки і виробничої санітарії.

**12.6 Головний бухгалтер підприємства та його контрольні функції.**

Згідно вимог закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 996 - XIV від 16.07.1999 р. відповідальність за організацію та здійснення внутрішньогосподарського контролю на підприємстві покладається на головного бухгалтера.

Головний бухгалтер має право другого підпису документів, повинен забезпечувати систематичний контроль за раціональним використанням наявного ресурсного потенціалу, а також збереження власності.

Разом із керівниками інших підрозділів та служб, **головний бухгалтер зобов'язаний** ретельно контролювати:

- дотримання встановлених правил оформлення, приймання та випуску товарно-матеріальних цінностей;
- правильно встановлених цін, тарифів, скидок, надбавок, окладів, доплат, дотримання штатної фінансової та касової (розрахунково-платіжної) дисципліни;
- дотримання інструкцій, вказівок щодо порядку проведення інвентаризації та відображення результатів таких інвентаризацій в обліку.
- відшкодування в установлені строки дебіторської та погашення кредиторської заборгованості та інше.

У практиці роботи вітчизняних підприємств, відповідно до Положень про відділи та служби, що виконують економічні функції, та посадових інструкцій до **контрольних функцій бухгалтерії належать**:

- здійснення контролю за своєчасним проведенням інвентаризацій грошових засобів, запасів і розрахунків, а також ревізій у підзвітних господарствах із самостійним балансом;
- вжиття заходів до попередження недостач, розтрат та інших порушень і зловживань;
- забезпечення перевірки організації бухгалтерського обліку та звітності у виробничих (структурних) одиницях підприємства, а також на виробництвах і в господарствах, виділених на самостійний баланс;
- своєчасний інструктаж працівників з питань бухгалтерського обліку, контролю, звітності й економічного аналізу;
- забезпечення складання достовірної звітності на підставі первинних документів і бухгалтерських записів, надання її у відповідні органи;
- забезпечення здійснення економічного аналізу господарсько-фінансової діяльності підприємства за даними бухгалтерського обліку та звітності з метою виявлення внутрішньогосподарських резервів, попередження втрат і непродуктивних витрат;
- забезпечення своєчасного проведення спільно з підрозділами та службами у виробничих (структурних) підрозділах підприємств перевірок і ревізій та підготовка пропозицій з покращення їх робіт;
- контроль за дотриманням встановлених правил проведення інвентаризацій грошових засобів, товарно-матеріальних цінностей, основних засобів, розрахунків і платіжних зобов'язань;
- контроль за відшкодуванням в належні терміни дебіторської та погашення кредиторської заборгованості, дотриманням платіжної дисципліни;
- контроль законності списання з бухгалтерських балансів недостач, дебіторської заборгованості та інших втрат;

- здійснення обліку фінансових, розрахункових і кредитних операцій і контроль за законністю, своєчасністю та правильністю оформлення цих операцій;
- участь у проведенні аналізу фінансово-господарської діяльності з метою виявлення внутрішньогосподарських резервів, ліквідації втрат і непродуктивних витрат.

***Система контролю має бути економічно вигідною, тобто затрати на її функціонування мають бути меншими за витрати підприємства через її відсутність.***



### **Завдання для практичного заняття 12:**

#### **1. Підготуйтеся до обговорення дискусійних питань:**

- 1) Економічна служба підприємства та її контрольні функції.
- 2) Постійно діючі інвентаризаційні комісії та їх контрольні функції.
- 3) Служба внутрішнього аудиту як суб'єкт внутрішньогосподарського контролю.

**2. Складіть глосарій термінів:** винні особи, моральна шкода, матеріальна шкода, збитки, нестача, лишки, пересортиця, відшкодування, формальна логіка, закон тотожності.

**3. Розробіть посадову інструкцію головного бухгалтера Вашого навчального закладу (вимоги, права, обов'язки, відповідальність), враховуючи специфіку діяльності та законодавчі вимоги.**



### **Завдання для самостійного опрацювання розділу 12:**

#### **1. Теми для доповідей:**

- 1) Ефективність служб внутрішнього контролю: показники та методики виміру.
- 2) Критерії оцінки діяльності служби внутрішнього аудиту.
- 3) Довіра до діяльності служби внутрішнього аудиту.
- 4) Актуальні напрями внутрішнього контролю та менеджменту запасів на підприємстві.

**2. Перевірте облік операцій з власним капіталом підприємства (таблиця 12.1). Результати внутрішнього аудиту систематизуйте (таблиця 12.2) та складіть аудиторський висновок.**

Таблиця 12.1

Варіант													
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Відповідно до засновницьких документів статутний капітал ПАТ «Обрій» становить													
тис. грн.	2540	2623	2709	2797	2888	2983	3080	3181	3285	3392	3503	3617	3735
Номінальна вартість акції становить													
грн.	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28
Протягом поточного року підприємством було викуплено за номінальною вартістю акцій													
шт.	440	601	820	264	361	495	678	929	1273	416	136	230	387
з них анульовано	52	51	50	49	48	50	52	54	56	58	60	62	64
повторно розміщено	220	222	224	226	228	230	232	234	236	238	240	242	244
Ціна повторного розміщення, грн.	18,00	20,50	23,00	25,50	28,00	30,50	33,00	35,50	38,00	40,50	43,00	45,50	48,00
У бухгалтерському обліку підприємства господарська операція відображена так:													
Дт	Кт												
Сума, грн.													
42	6600	9612	13943	4749	6866	9901	14241	20437	29268	9987	3402	5968	10454
40	6600	9612	13943	4749	6866	9901	14241	20437	29268	9987	3402	5968	10454
31	3960	3552	5152	4068	6384	4600	7656	5148	8968	5712	10320	6292	11712
685	3960	3552	5152	4068	6384	4600	7656	5148	8968	5712	10320	6292	11712

Таблиця 12.2

Підприємство  
Період перевірки

**ВІДОМІСТЬ ПЕРЕВІРКИ ПРАВИЛЬНОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З КАПІТАЛОМ**

№ з/п	Зміст операції	Відображено в обліку		Рекомендовано аудитором		Примітки
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
		Сума	Сума	Сума	Сума	

Виконав \_\_\_\_\_  
Перевірів \_\_\_\_\_



## Інформаційні джерела до розділу12:

1. Внутрішньогосподарський контроль. [текст] : навч. посіб. / Л.В. Гуцаленко, М.М. Коцупатрий, У.О. Марчук – К. : "Центр учбової літератури", 2014. – 496 с. – ISBN 978-617-673-237-2//  
[http://pidruchniki.com/1815070961779/ekonomika/vnutrishnogospodarskiy\\_kontrol](http://pidruchniki.com/1815070961779/ekonomika/vnutrishnogospodarskiy_kontrol).
2. Немченко В.В., Редько К.О., Редько О.Ю. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту. / За ред. проф. Немченко В.В., Редько О.Ю., Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с. – ISBN 978-611-01-0279-7.
3. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Інституту внутрішніх аудиторів України. – Режим доступу : <https://www.iaa.org.ua>.
4. Іванова Н.А., Ролінський О.В. Організація і методика аудиту. Навч. пос. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 216 с.
5. Shyshkova N.L., Domaieva O.U. Current approaches to company's inventory management// Economics bulletin of the NMU, 2014. №2 – P. 86-93 Режим доступу: <https://www.hse.ru/pubs/share/direct/document>.

## Розділ 13

# Організація та планування внутрішнього контролю на підприємстві



### Зміст лекції:

- 13.1 Порядок проведення контрольних процедур і виявлення порушень.
- 13.2 Права, обов'язки і відповідальність служби внутрішнього контролю.
- 13.3 Організація діяльності служби внутрішнього контролю.
- 13.4 Планування діяльності служби внутрішнього контролю підприємства.
- 13.5 Інформаційне забезпечення служби внутрішнього контролю підприємства.

Після опанування матеріалу цього розділу студент повинен **вміти**:

*Аналізувати показники фінансової звітності підприємств різних форм власності на предмет їх достовірності.*

*Застосовувати системи аналітичного вимірювання результативності бізнесу та побудови рейтингових оцінок для підвищення ефективності контролю використання фінансових ресурсів.*

*Планувати контрольні процедури, враховуючи особливості функціонування підприємств у сучасних умовах господарювання.*

### **13.1 Порядок проведення контрольних процедур і виявлення порушень.**

**Внутрішній аудит повинен проводитися як процес попередньо ретельно спланований.** Попереджувальний характер внутрішнього аудиту є немаловажним психологічним фактором. Це означає, що кожна перевірка планується, а персонал підрозділу, що перевіряє, повідомляється про час, об'єкт і критерії перевірки для того, щоб забезпечити аудиторам необхідний рівень довіри й виключити можливість відхилення персоналу від надання й демонстрування всіх необхідних даних. Несподіванка внутрішніх аудитів може перешкоджати виробничій діяльності. Можна виділити два варіанти проведення робіт внутрішніми аудиторами: горизонтальна модель і вертикальна.

**Горизонтальна модель** використовується для перевірки відповідності окремого виду діяльності або процесу вимогам систем менеджменту й оцінювання їхньої результативності й ефективності.

**Вертикальна модель** використовується для перевірки відповідності діяльності окремого підрозділу компанії. При цьому необхідно звернути увагу на те, що горизонтальна модель є більш трудомісткою і тривалою, однак і більш значимою, оскільки включає в поле зору діяльність на стиках різних підрозділів і посадових осіб, які беруть участь у виконанні вимог до об'єкта перевірки. Крім того, горизонтальна перевірка "ламає" комунікаційні бар'єри між підрозділами й заохочує учасників систем менеджменту до взаємодії один з одним.

**При підготовці до внутрішнього аудиту необхідно:**

**1. Учасникам групи:** ознайомитися із планом і чітко визначити межі перевірки, проаналізувати всі стосовно його обов'язків документи та матеріали з метою виявлення найбільш істотних питань, що підлягають кваліфікованому обговоренню з персоналом підрозділу.

**2. Головному аудиторіві:** одержати в СБА всі зазначені в плані документи, відповідно до яких повинна проводитися перевірка, а також документи, що ставляться до об'єкта перевірки: організаційно-розпорядницькі, посадові інструкції, карти процесів, детальний їхній опис, матриці розподілу відповідальності й повноважень та ін.; зробити необхідні призначення в групі й скласти графік аудиторської перевірки; підготувати опитувальний листок; забезпечити аудиторів робочими матеріалами - контрольними запитальниками, журналами аудитора, бланками протоколів невідповідності і т.д.

**Опитувальний листок** – анкета з переліком питань для співробітників підрозділу де проводиться аудит. Відповіді використовуються для попередньої оцінки об'єкта аудиту. Запитання опитувального листка повинні будуватися на основі критеріїв аудиторської перевірки й охоплювати найбільш істотні їх частини, формулюватися лаконічно, недвозначно, у певній послідовності, передбачати однозначну відповідь.

**Контрольний запитальник** – заздалегідь складений систематизований перелік запитань, відповіді на які дозволяють аудиторіві безпосередньо в ході перевірки одержувати інформацію про ступінь відповідності стану ділянки перевірки встановленим вимогам. Запитання повинні бути поставлені так, щоб відповіді давали можливість аудиторіві вичерпне й правильне подання про об'єкт.

**Журнал аудитора** – журнал або бланк, у якому аудитор фіксує факти, результати бесід й іншу інформацію, зібрану в ході аудиторської перевірки. Записи в журналі є основою для прийняття відповідних рішень.



**Алгоритм перевірки** може виглядати так:

1. Вступна нарада.
2. Збір й обробка інформації.
3. Заключна нарада.
4. Складання звіту про аудиторську перевірку.
5. Подання звіту на затвердження.
6. Розсилання звіту зацікавленим особам.
7. Усунення невідповідностей.
8. Розробка й реалізація коригувальних і попереджувальних дій.
9. Інспекційний контроль.
10. Реєстрація результатів перевірки.
11. Інформування про усунення невідповідностей.
12. Оформлення файлу внутрішнього аудита.

### **13.2 Права, обов'язки і відповідальність служби внутрішнього контролю.**

**Спеціалісти служби внутрішнього аудиту повинні мати права:**

- самостійно визначати форми та методи аудиторської перевірки на основі діючого законодавства з урахуванням положень з проведення внутрішнього аудиту;
- отримувати необхідні для перевірки документи, що мають відношення до предмета перевірки та знаходяться як у підрозділі підприємства, що перевіряється, так і в інших підрозділах, також у інших підприємствах та установах;
- отримувати пояснення від керівництва підрозділу та його співробітників;
- самостійно або з залученням співробітників підрозділу, що перевіряється, знімати копії з отриманих документів;
- перевіряти наявність майна, грошових коштів, вимагати від керівництва підрозділу та підприємства проведення контрольних запусків, оглядів, замірів, визнання якості продукції;
- залучати за необхідності співробітників інших підрозділів для проведення внутрішнього аудиту;
- залучати при договірній основі до участі в аудиті інших спеціалістів або експертів;
- отримувати за письмовим запитом необхідну письмову інформацію від третіх осіб для здійснення аудиторської перевірки.

**Внутрішні аудитори повинні мати такі обов'язки:**

- дотримуватися головної стратегії та встановленої політики підприємства (облікової, податкової, амортизаційної, фінансової, контрольної тощо);
- організувати постійний контроль діяльності підприємства та його підрозділів шляхом проведення перевірок, аналізу, тестування тощо;
- належним чином проводити аудит, перевіряти стан бухобліку та фінансової звітності, внутрішнього контролю, їх достовірності та повноти, відповідності діючому законодавству;

- повідомити керівництво про встановлені аудитором недоліки ведення обліку, звітності та контролю, збереження майна, порушень вимог законодавчих актів;
- розслідувати факти порушень вимог законодавства, нормативних актів, стандартів професійної діяльності, внутрішніх документів, посадових інструкцій;
- розробляти рекомендації, проводити консультації та роз'яснення, перевіряти усунення зауважень та рекомендацій;
- кваліфіковано та якісно здійснювати аудиторські перевірки, надавати консультаційні послуги;
- організувати підготовку до перевірок та співробітництво з організаціями зовнішнього аудиту, органами контролю;
- здійснювати повне документування кожного факту перевірки, оформляти висновки за фактами перевірки;
- забезпечувати збереженість і повернення отриманих від підрозділів документів, конфіденційність інформації;
- проводити періодично аналіз фінансового стану підрозділів.

Виконання своїх обов'язків внутрішніми аудитором дозволяє керівництву підприємства мати впевненість, що його діяльність відповідає прийнятій обліковій політиці та вимогам законодавства. Поряд з тим внутрішній аудит забезпечує зворотний зв'язок з різними сферами діяльності та підрозділами підприємства. Все це свідчить про те, що повинні існувати обов'язки не тільки внутрішніх аудиторів, але й співробітників підприємства щодо внутрішнього аудиту.

***Обов'язки співробітників підприємства щодо внутрішнього аудитора:***

- готувати до аудиторської перевірки документи згідно з визначеним переліком;
- створювати умови для своєчасного і повного проведення аудиторської перевірки, надавати усю документацію, пояснення в усній та письмовій формах;
- оперативно виправляти виявлені у процесі аудиторської перевірки порушення у веденні бухобліку, звітності, інформування про ті факти керівництва;
- не вживати заходів щодо обмеження кола питань, які необхідно з'ясувати у ході аудиторської перевірки.

***Служба внутрішнього аудиту несе відповідальність за:***

- обґрунтованість і своєчасність подання висновків про стан бухгалтерського обліку та звітності, про відповідність установчих та внутрішньогосподарських документів чинному законодавству;
- обґрунтованість представлених пропозицій щодо поліпшення організації системи контролю, бухгалтерського обліку, матеріальної відповідальності посадових осіб, розподілу прибутку, створення та використання коштів різних фондів та ін;

- правильність консультацій, що надаються засновникам, керівникам, фахівцям і працівникам апарату управління підприємства з питань організації виробництва, системи управління, ведення бухгалтерського обліку, податкового та господарського законодавства.

### 13.3 Організація діяльності служби внутрішнього контролю.

Керівництво службою внутрішнього аудиту передбачає здійснення організаційних та виконавчих заходів за певною моделлю, так званою управлінською моделлю внутрішнього аудиту:

- **встановлення мети** (досягнення певного рівня збереження ресурсів, збільшення капіталу тощо);
- **планування** – вибір засобів для досягнення мети, визначення необхідної кваліфікації аудиторів, складання планів, графіків, підготовка робочої документації, підготовка відповідної нормативної бази;
- **організація** – забезпечення необхідними ресурсами, адміністративна регламентація, підбір, тестування, виховання кадрів, визначення порядку здійснення контрольних заходів, узагальнення та реалізація результатів перевірок;
- **управління персоналом** – надання наказів, розробка власних стандартів з внутрішнього аудиту. Такими стандартами можуть бути організаційний статус служби внутрішнього аудиту, вимоги до компетентності внутрішнього аудиту, взаємовідносини з користувачами послуг, навчання працівників підрозділу, планування та здійснення внутрішнього аудиту, види підсумкових документів за результатами внутрішнього аудиту, процедури доведення результатів внутрішнього аудиту до зацікавлених осіб і наступні дії управління внутрішнього аудиту, регламентація прав та обов'язків внутрішнього аудитора, критерії та показники якості роботи внутрішніх аудиторів. Управління передбачає також впровадження сучасних методик та технологій аудиту, складання програм та планів проведення аудиторських перевірок, визначення обліку роботи служби, організація документального забезпечення управління та виконання прийнятих рішень, контроль за ефективним використанням робочого часу аудиторами;
- **координація** – узгодженість контрольних заходів з підрозділами підприємства, надання їм консультаційних послуг, забезпечення взаємодії з зовнішнім аудитом та іншими представниками з фінансового контролю, координування планів, програм, графіків;
- **контроль** – розробка методів та організації контролю якості роботи аудиторів, контроль і аналіз результативності перевірок та виявлення резервів підвищення роботи, підвищення ефективності контрольних заходів, підтримки контактів з підрозділами після внутрішнього аудиту.

**Оцінка ефективності системи внутрішнього аудиту підприємства здійснюється за такими критеріями:**

- співвідношення витрат на проведення аудиту та отриманих результатів під його проведення;
- зменшення штрафів, пені, інших втрат підприємства внаслідок проведених внутрішнім аудитором заходів;
- збільшення доходів підприємства та зменшення його витрат – зменшення ризику контролю, підтримання впевненості у здійсненні фінансово-господарської діяльності належним чином; зменшення витрат на послуги зовнішнього (комерційного) аудиту.

**13.4 Планування діяльності служби внутрішнього контролю підприємства.**

**Планування** – це важливий етап роботи внутрішнього аудитора. Аудитор повинен спланувати свою роботу так, щоб правильно і своєчасно завершити аудиторську перевірку. Плани складають із врахуванням бізнесу підприємства, його облікової системи та діючого внутрішнього контролю. Метою планування аудиту є концентрація уваги аудитора на найважливіших його напрямках, виявленні проблем, які слід перевірити найбільш детально. Планування допомагає аудитору належним чином організувати свою роботу та здійснювати нагляд за роботою асистентів, які беруть участь у перевірці, а також координувати роботу, яка здійснюється іншими аудиторами та фахівцями інших професій.

**План** може супроводжуватися необхідними коментарями щодо організації перевірки і координації роботи персоналу підприємства та аудиторів. Коментарі містять мету аудиту, опис основних методів і прийомів, які використовуватимуться аудиторами (опитування, інспекція, спостереження, запити, вибіркова перевірка, тестування, документальна перевірка, аналітичний склад тощо). На основі плану складається аудиторська програма, де встановлюються роботи, робочі документи та виконавці аудиторських процедур.

Необхідно ретельно контролювати **час виконання аудиторських робіт**, що дасть змогу використовувати його найефективніше.

Для виконання плану аудитор повинен підготувати в письмовій формі програму аудиторської перевірки. **Програма аудиту** - це документ, що містить: завдання аудиту для конкретного об'єкта (системи контролю певних господарських операцій, залишків на рахунках бухгалтерського обліку, циклу господарських операцій тощо); процедури, необхідні для виконання поставлених завдань; обсяги і терміни їх виконання.

Планування, як і кожен етап аудиту, документується. Розглянемо документи, які використовуються на етапі планування й можуть бути розроблені на підприємстві. Основним документом, що використовує керівник служби, є річна Програма, що затверджується керівником компанії.

На підставі *річної програми* аудиту складається *календарний графік аудиторських перевірок*, а також план на кожну окрему або комплексну аудиторську перевірку. На підставі річної програми аудита розробляється План внутрішнього аудиту на кожну перевірку з урахуванням необхідності в ресурсах.

На підставі та з урахуванням плану аудиту і плану розвитку служби розробляється *бюджет служби внутрішнього аудиту*. Він містить перелік витрат, необхідних для забезпечення виконання плану аудиту і плану розвитку. Бюджет також повинен передбачати можливість проведення позапланових перевірок і залучення сторонніх профільних фахівців для проведення перевірок.

### **13.5 Інформаційне забезпечення служби внутрішнього контролю підприємства.**

Найпотрібнішу інформацію про фінансово-господарську діяльність аудитор отримує з даних бухгалтерського обліку, внутрішньогосподарського контролю, бухгалтерської і статистичної звітності. В аудиторському контролі використовують також інформація зовнішніх джерел: банків, страхових компаній, торговельних партнерів, аудиторських і юридичних фірм. Важливе місце у формуванні інформаційної бази аудиту займає законодавча, планово-нормативна та довідкова інформація. В аудиторському контролі використовують матеріали попереднього зовнішнього та внутрішнього аудиту, акти перевірки фіскальних органів, державної аудиторської служби та ін.

Слід відзначити, що в аудиті використовують не тільки фінансову, а й нефінансову інформацію. Для об'єктивної оцінки фінансового стану підприємства, визначення ефективності використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів на виробництві аудиторіві часто доводиться вивчати особливості організації і технології виробництва суб'єктів перевірки, використовувати матеріали контрольних обмірів, лабораторних аналізів тощо.

Таблиця 13.1

#### ***Класифікація інформації в аудиторській діяльності***

Ознака угруповання	Види інформації	Характеристика інформації (приклади)
1. Середовище	Зовнішня	від урядових, галузевих, регіональних органів та учасників ринку
	Внутрішня	дані підприємства-клієнта
2. Формування інформації	Первинна	вперше отримана
	Вторинна	сформована раніше
3. Форма надання	Якісна	методики, опис, формули
	Кількісна	аналітичні огляди
	Графічна	діаграми

4. Джерело надходження	Правова	закони, укази, постанови
	Нормативна	нормативи НБУ, міністерств
	Планова	планові показники діяльності
	Облікова	дані обліку
	Звітна	звіт підприємства, аудиторський підсумок
	Позаоблікова	дані спостережень аудитора
	Довідкова	з довідників
	Дослідницька	результати науково-дослідних робіт, дані експертів
	Засоби масової інформації	дані журналістських розслідувань, друкована інформація
5. Стадія обробки	Вхідна	фінансова звітність
	Проміжна	аудиторські тести та докази
	Підсумкова	аудиторський звіт та висновок
6. Ступінь досяжності	Відкрита	П(С)БО, закони, укази, інструкції
	Частково відкрита	фінансові результати роботи підприємства-клієнта
	Таємна	технологічні інструкції, калькуляції
7. За часовою ознакою	Оперативна	одержується аудитором під час контрольних замірів
	Поточна	звітність за поточний рік
	Минула	звітність за минулі роки
	Перспективна	прогнози, проекти

За змістом інформацію, яку використовують в аудиторському контролі поділяють на законодавчу, планово-нормативно-довідкову, договірну, технологічну, організаційно-управлінську, фактографічну.

Основним джерело законодавчої інформації є закони і постанови, які прийняла Верховна Рада України, Укази Президента України, постанови уряду та інші законодавчі акти, що регулюють питання господарської діяльності суб'єктів аудиторського контролю. До джерел законодавчого інформаційного забезпечення відносять також законодавчі акти з цивільного, трудового й адміністративного права.

Планову інформацію аудитор черпає з перспективних і поточних планів, які розробляють безпосередньо на суб'єкті аудиторського контролю. Сюди можна також віднести бюджети реалізації і витрат, прибутків та ін.

Технологічна інформація включає відомості про технологію виробництва, технічні й технологічні умови експлуатації обладнання і технологічних ліній, технічні умови якості та ін. Основними джерелами технологічної інформації є технічна і проектно-технологічна документація, паспорти та інші документи, які використовуються на суб'єкті господарської діяльності.

Джерелами організаційно-управлінської інформації є установчі документи суб'єкта аудиторського контролю, накази і розпорядження керівника, посадові інструкції та ін. Організаційно-управлінська інформація залежить від типу та структури підприємства, організації і стилю управління.

***Підсумкові документи внутрішнього аудиту являють собою:***

- інформацію для керівництва;
- інформацію для відділу, діяльність якого перевірялася;
- інформацію для зацікавлених відділів підприємства (наприклад, відділу технічного контролю, служби безпеки або відділу кадрів);
- інформацію та докази для зовнішніх аудиторів;
- підставу для прийняття управлінських рішень. Надання рекомендацій і пропозицій - важливий момент.

***Внутрішні аудиторські перевірки варто проводити по заздалегідь спланованих процедурах.***



### **Завдання для практичного заняття 13:**

#### **1. Підготуйтеся до обговорення дискусійних питань:**

1. Діяльність керівництва за результатами внутрішніх перевірок.
2. Стан та перспективи розвитку внутрішнього контролю в Україні.

**2. Складіть глосарій термінів:** функції внутрішнього аудиту, якість функціонування служби внутрішнього аудиту, рівень управління внутрішнім аудиторським контролем, переваги функціонування служби внутрішнього аудиту, недоліки функціонування служби внутрішнього аудиту.

**3. Складіть наказ про створення служби внутрішнього аудиту. Визначте мету, інформаційне забезпечення та звітність за результатами проведення внутрішніх перевірок.**



### **Завдання для самостійного опрацювання розділу 13:**

#### **1. Теми для доповідей:**

1. Мотивація керівництва до підвищення якості внутрішнього контролю.
2. Проблеми та шляхи вдосконалення внутрішнього контролю.
3. ІТ-технології при плануванні та здійсненні внутрішніх перевірок.
4. Особливості внутрішнього аудиту фінансових інструментів.

**2. Складіть програму перевірки ефективності функціонування служби внутрішнього контролю. Зверніть увагу на наступне:**

- чи планувалася робота внутрішніх аудиторів;
- чи відповідають фактично виконані види робіт запланованим;
- чи є у внутрішніх аудиторів методичний матеріал для проведення аудиторських перевірок (інструкції, технічні завдання, стандарти, методики тощо);
- чи дотримуються внутрішні аудитори в практичній роботі даних методичних розробок;
- чи є робочі папери внутрішніх аудиторів, в яких документується виконана робота та її послідовність;
- чи документувалася робота помічників та асистентів внутрішніх аудиторів;
- чи оформлялися звіти внутрішніх аудиторів;
- чи є аудиторські підтвердження складених висновків і наданих зауважень.

### **3. Дайте відповіді на питання:**

#### **1) Облікова політика підприємства встановлюється:**

- а) законодавством;
- б) внутрішнім аудитором;
- в) законом про бухгалтерський облік;
- г) самостійно підприємством.

#### **2) Для якого виду аудиторської діяльності рівень відповідальності аудитора за свою роботу найнижчий?**

- а) аудит фінансової звітності;
- б) консультація;
- в) оглядова перевірка;
- г) бухгалтерське супроводження.

#### **3) Для внутрішнього аудитора сертифікація:**

- а) не проводиться;
- б) не є обов'язковою;
- в) обов'язкова;
- г) немає правильної відповіді.

#### **4) При плануванні внутрішнього аудиту оформлюють**

- а) договір;
- б) план і програму аудиторської перевірки;
- в) лист-зобов'язання;
- г) акт виконання аудиторських робіт.

#### **5) Форма і зміст плану внутрішнього аудиту залежить від:**

- а) конкретних методик і технологій, застосовуваних аудитором;
- б) величини помилки;
- в) наявності ознак шахрайства;
- г) кількості працівників підприємства.





## Інформаційні джерела до розділу 13:

1. Внутрішньогосподарський контроль. [текст] : навч. посіб. / Л.В. Гуцаленко, М.М. Коцупатрий, У.О. Марчук – К. : "Центр учбової літератури", 2014. – 496 с. - ISBN 978-617-673-237-2//  
[http://pidruchniki.com/1815070961779/ekonomika/vnutrishnogospodarskiy\\_kontrol](http://pidruchniki.com/1815070961779/ekonomika/vnutrishnogospodarskiy_kontrol).
2. Немченко В. В., Редько К. О., Редько О. Ю. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту. / За ред. проф. Немченко В.В., Редько О.Ю., Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с. - ISBN 978-611-01-0279-7.
3. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Інституту внутрішніх аудиторів України. – Режим доступу : <https://www.iaa.org.ua>.
4. Stanislav Shyshkov, Nataliia Shyshkova Modern trends in financial instruments in Ukraine// Social Educational Project of Improving Knowledge in Economics (Journal L'Association 1901 "SEPIKE) Ausgabe 8, Osthofen, Deutschland, Poitiers, France, Los Angeles, USA. - С.165-170.

## Розділ 14

# Організація і технологія перевірки службами внутрішнього аудиту (ревізії)



### Зміст лекції:

- 14.1 Організаційна стадія контрольного процесу та його характеристика.
- 14.2 Дослідна стадія контрольного процесу та його характеристика.
- 14.3 Контроль бізнес-процесів та їх відображення в обліку.
- 14.4 Прийняття рішень за результатами перевірок.
- 14.5 Профілактика недоліків і правопорушень у діяльності підприємства за результатами контролю.
- 14.6 Організація перевірки виконання прийнятих рішень за результатами контролю.

Після опанування матеріалу цього розділу студент повинен вміти:

*Здійснювати контроль бізнес-процесів підприємства та їх відображення в обліку.*

*Здійснювати ретроспективний, поточний, прогнозний аудит для ефективного розподілу всіх видів ресурсів підприємства.*

*Володіти загальнонауковим та спеціальним методичним інструментарієм фінансового контролю господарської діяльності підприємств, організацій, установ.*

### 14.1 Організаційна стадія контрольного процесу та його характеристика.

**Організаційна стадія** включає в себе вибір об'єкта ревізії та її організаційно-методичну підготовку.

Організаційна стадія контрольно-ревізійного процесу передбачає проведення необхідної підготовчої роботи для надання контролю необхідного системного характеру, вирішення питань інформаційного забезпечення та координації дій контролюючих.

**Організаційно-методична підготовка перевірки** починається з вивчення стану економіки об'єктів контролю. Ревізійна бригада до виїзду на об'єкт контролю вивчає:

1. Виробничо-фінансові плани та рівень їх виконання за ревізований період;
2. Річну і періодичну бухгалтерську та статистичну звітність;
3. Акти попередніх ревізій та рішення по них;
4. Документи тематичних перевірок та обстежень;
5. Фінансовий стан підприємства;
6. Рівень збереження власності;
7. Зауваження фінансових контрольних та провірених установ;
8. Службові листи.

**Завершується організаційно-методична підготовка** перевірки складанням робочого плану. В ньому кожний виконавець по виділеному йому керівниками бригади об'єкті у строк завершення перевірки планує проміжні інтервали часу і елементи виконуваних робіт.

#### **14.2 Дослідна стадія контрольного процесу та його характеристика.**

**Дослідження об'єкта контролю** починається з вивчення розташування в місцях зберігання та експлуатації активів, забезпечення їх збереження. Одночасно вивчають організаційно-розпорядчі документи, видані за ревізійний період, виконання рішень за результатами попередніх перевірок, а також з усунення недоліків, виявлених на підприємстві іншими перевірками. Готуються джерела інформації, підбираються законодавчі акти, інструкції, положення, методичні вказівки, норми, нормативи, а також первинні документи, пояснювальні записки, облікові реєстри, звітність підприємства.

**Виходячи із результатів проведення контрольних дій, керівник ревізійної бригади здійснює:**

- коригування програми ревізії-конкретизує об'єкти суцільного і вибіркового контролю, періоди їх перевірки тощо;
- уточнення плану-графіка ревізії – перерозподіл ревізорів для виконання контрольно-ревізійних процедур, змінює тривалість перевірки об'єктів;
- розробляється календарний робочий план ревізора – уточнюються індивідуальні плани з кожним ревізором.

**Дослідний процес** – це безпосереднє виконання ревізором контрольно-ревізійних процедур в процесі дослідження діяльності підприємства відповідно до програми ревізії, планів-графіків і календарних планів.

Дослідна стадія складається з двох етапів – переддослідного і дослідного.

**Переддослідний етап** включає низку процедур організаційного характеру, спрямованих на створення необхідних умов для якісного проведення ревізії в установлені строки.

**Дослідний етап** – це виконання контрольно-ревізійних процедур з перевірки виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства.

### **14.3 Контроль бізнес-процесів та їх відображення в обліку.**

**Об'єктами** внутрішньогосподарського контролю є бізнес-процеси підприємства та їх обліково-звітне забезпечення.

**Джерела інформації** для проведення внутрішньогосподарського контролю бізнес-процесів включають:

- Господарський Кодекс України № 436- IV від 16.01.2003 р;
- Цивільний Кодекс України № 435-П/ від 16.01.2003;
- Податковий кодекс України № 2755ЛЛ від 02.12.2010 р.;
- Закон України "Про господарські товариства" № 1576-ХІІ від 19.09.1991 р.;
- Закон України "Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців" № 755-ГУ від 15.05.2003 р.;
- П(С)БО;
- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом МФУ № 1591 від 09.12.2011 р.;

Серед облікових **джерел інформації** слід виділити установчі документи підприємства (статут, засновницький договір, свідоцтво про державну реєстрацію, протоколи зборів засновників (акціонерів), накази та розпорядчі документи виконавчої дирекції підприємства тощо), документи про внески засновників до статутного капіталу (виписки банку, прибуткові касові ордери, акти приймання передачі майна тощо), записи в облікових регістрах за рахунками, відомості аналітичного обліку, Головна книга, фінансова та податкова звітність підприємства, інші джерела, в тому числі матеріали попередніх перевірок і ревізій та прийняті за їх результатами рішення.

**Ефективними прийомами контролю бізнес-процесів є:**

- документальні дослідження за суттю, змістом та нормативно-правові;
- зустрічні та логічні перевірки;
- взаємний контроль операцій;

- інвентаризація;
- вибіркові та суцільні спостереження;
- зіставлення;
- економіко-математичні методи;
- група методичних прийомів узагальнення;
- реалізації результатів контролю.

#### **14.4 Прийняття рішень за результатами перевірок.**

Документування *результатів контролю* використовується при оформленні контрольних дій на момент перевірки проміжними робочими документами перевіряючих та безпосередньо при складанні основного висновку (акта) ревізійної комісії за результатами перевірки. Підсумки інвентаризацій, контрольних замірів і аналізів, контрольних запусків, звірки взаєморозрахунків, результати тематичних перевірок, а також перевірок невеликих питань, оформляються довідками та актами.

Проміжними актами також оформляються *результати перевірок* окремих розділів контрольно-ревізійної роботи, проведених членами ревізійної комісії (групи) під час комплексного контролю. Складати проміжні акти (довідки) слід також у випадках грубих порушень і зловживань. Це упереджує можливості виправлення, вилучення, подробику документів, спотворення фактів порушень і зловживань. Із змістом складеного проміжного акта (довідки) результатів перевірки певної ділянки діяльності підприємства слід ознайомити керівника підконтрольного підрозділу. Значно підвищують доказову силу висновків ревізії (перевірки) отримані пояснення посадових осіб. Письмові пояснювальні записки роблять незаперечними виявлені контролем епізоди.

**Висновки** по кожному встановленому факту (епізоду) рекомендується викладати в такій послідовності:

- значення виявлених фактів;
- відображення їх в документах;
- короткі посилання на інші, крім облікових даних, матеріалів (пояснення заінтересованих та інших осіб, заключення спеціалістів та інші матеріали);
- опис порушення, допущених посадовими особами у зв'язку з вивченими фактами;
- період, протягом якого відбулись порушення;
- розміри і характер причиненого матеріального збитку;
- обставини, які сприяли здійсненню чи приховуванню порушенню;
- особи, які відповідальні за матеріальний збиток чи порушення.

**Притягнення посадових осіб** до майнової та дисциплінарної відповідальності проводиться у відповідності з чинним законодавством, Статутом та внутрішніми нормативними актами підприємства, а також договорами, укладеними з посадовими особами підприємства.

У випадках відмови матеріально-відповідальних, посадових осіб підприємства чи підприємств-боржників від добровільного відшкодування завданих збитків пред'являють цивільні позови про відшкодування збитків відповідно правоохоронним органам та органам судового арбітражу.

#### **14.5 Профілактика недоліків і правопорушень у діяльності підприємства за результатами контролю.**

Розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки. У разі визначення розміру збитків, що призвели до завдання майнової шкоди державі, територіальній громаді або суб'єкту господарювання з державною (комунальною) часткою в статутному капіталі, розмір збитків визначається відповідно до методики оцінки майна, затвердженої Кабінетом Міністрів України.

Стандартизована оцінка збитків проводиться у таких випадках:

- 1) відсутність вихідних даних, що містять інформацію про пошкоджене майно до та після його розкрадання (нестачі, знищення, псування), крім даних бухгалтерського обліку;
- 2) неможливість особистого огляду пошкодженого майна виконавцем оцінки, що не дає йому змоги отримати відомості про стан майна до та після розкрадання (нестачі, знищення, псування);
- 3) завдання майнової шкоди внаслідок неправомірних дій з грошовими коштами.

#### **14.6 Організація перевірки виконання прийнятих рішень за результатами контролю.**

*Завдання з контролю виконання рішень* за матеріалами ревізій і перевірок покладається, в першу чергу, на керівництво та Ревізійну комісію підприємства. Рішення повинно доводитись до відома причетних спеціалістів, керівників виробничими підрозділами та матеріально-відповідальних осіб.

В обов'язковому порядку перевіряють вжиття заходів щодо усунення причин незадовільного зберігання та експлуатації активів підприємства, звертають увагу на відшкодування заборгованості за завданими підприємству збитками, задоволення пред'явлених претензій.

Позовна заява складається на підставі первинних документів, що підтверджують матеріальну відповідальність конкретних осіб чи підприємств та розмір спричиненого збитку. Підприємство **повинно** вжити необхідних заходів для задоволення позовних вимог в судових та арбітражних органах.

***Тільки всебічне дослідження в процесі контролю господарських операцій із застосуванням різних прийомів дає змогу правильно оцінити об'єкт контролю і уникнути помилок.***



## Завдання для практичного заняття 14:

### 1. Підготуйтеся до обговорення дискусійних питань:

1. Типові порушення в обліку бізнес-процесів підприємства.
2. Обліково-аналітичне забезпечення управління розрахунками з контрагентами підприємства.
3. Досудове відшкодування заборгованості винних осіб.
4. Облік розрахунків з винними особами.

### 2. Скласти програму проведення внутрішнього аудиту статутного капіталу.

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

#### ПРОГРАМА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ

№ з/п	Мета і завдання аудиту	Методи і процедури аудиту	Аудиторські докази	Термін виконання	Виконавець	Примітки

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_



## Завдання для самостійного опрацювання розділу 14:

### 1. Теми для доповідей:

1. Мотивація керівництва до виправлення недоліків і правопорушень.
2. Проблеми та шляхи виправлення недоліків і правопорушень в обліку.
3. ІТ-технології при перевірці бізнес-процесів підприємства.
4. Особливості внутрішнього аудиту розрахункових операцій.

2. Установити помилки і порушення в бухгалтерському обліку власного капіталу (таблиця 13.1). Скласти робочі документи аудитора. Розробити рекомендації з виправлення помилок у бухгалтерському обліку підприємства.

## ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

Варіант													
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Відповідно до засновницьких документів статутний капітал ПАТ «Альфа» становить													
тис. грн.	2540	2623	2709	2797	2888	2983	3080	3181	3285	3392	3503	3617	3735
Номінальна вартість акції становить													
грн.	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28
Протягом поточного року підприємством було викуплено за номінальною вартістю акцій													
шт.	440	601	820	264	361	495	678	929	1273	416	136	230	387
з них анульовано	52	51	50	49	48	50	52	54	56	58	60	62	64
повторно розміщено	220	222	224	226	228	230	232	234	236	238	240	242	244
Ціна повторного розміщення, грн.	18,00	20,50	23,00	25,50	28,00	30,50	33,00	35,50	38,00	40,50	43,00	45,50	48,00
У бухгалтерському обліку підприємства господарська операція відображена так:													
Дт	Кт												
	Сума, грн.												
42	6600	9612	13943	4749	6866	9901	14241	20437	29268	9987	3402	5968	10454
40	6600	9612	13943	4749	6866	9901	14241	20437	29268	9987	3402	5968	10454
31	3960	3552	5152	4068	6384	4600	7656	5148	8968	5712	10320	6292	11712
685	3960	3552	5152	4068	6384	4600	7656	5148	8968	5712	10320	6292	11712

Підприємство

Період перевірки

## ВІДОМІСТЬ ПЕРЕВІРКИ ПРАВИЛЬНОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З КАПІТАЛОМ

№ з/п	Зміст операції	Відображено в обліку		Рекомендовано аудитором		Примітки							
		Дебет	Кредит	Сума	Дебет		Кредит	Сума					

Виконав

Перевірів





## Інформаційні джерела розділу 14:

1. Внутрішньогосподарський контроль. [текст] : навч. посіб. / Л. В. Гуцаленко, М.М. Коцупатрий, У.О. Марчук – К. : "Центр учбової літератури", 2014. – 496 с. – ISBN 978-617-673-237-2//  
[http://pidruchniki.com/1815070961779/ekonomika/vnutrishnogospodarskiy\\_kontrol](http://pidruchniki.com/1815070961779/ekonomika/vnutrishnogospodarskiy_kontrol).
2. Немченко В.В., Редько К.О., Редько О.Ю. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту. / За ред. проф. Немченко В.В., Редько О.Ю., Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с. – ISBN 978-611-01-0279-7.
3. Шишкова Н.Л. Обліково-аналітичне забезпечення управління розрахунками з контрагентами підприємства// Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка". 2014р. № 3. Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua>

## Розділ 15

# Організація внутрішнього контролю стану бухгалтерського обліку, звітності та фінансового стану підприємства



### Зміст лекції:

- 15.1 Завдання, об'єкти, джерела, методичні прийоми і напрями проведення контролю бізнес-процесів підприємства.
- 15.2 Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку та оподаткування.
- 15.3 Організація контролю стану бухгалтерського обліку і фінансової звітності на основі встановлення причинно-наслідкових зв'язків.
- 15.4 Організація контролю стану податкового обліку і звітності.
- 15.5 Організація контролю стану статистичної звітності.
- 15.6 Організація контролю фінансового стану підприємства (ліквідність, платоспроможність, фінансова стійкість, рентабельність і ділова активність підприємства).
- 15.7 Перевірка методів і прийомів бухгалтерського обліку та специфіки їх використання під час формування бухгалтерської, управлінської та податкової звітності.

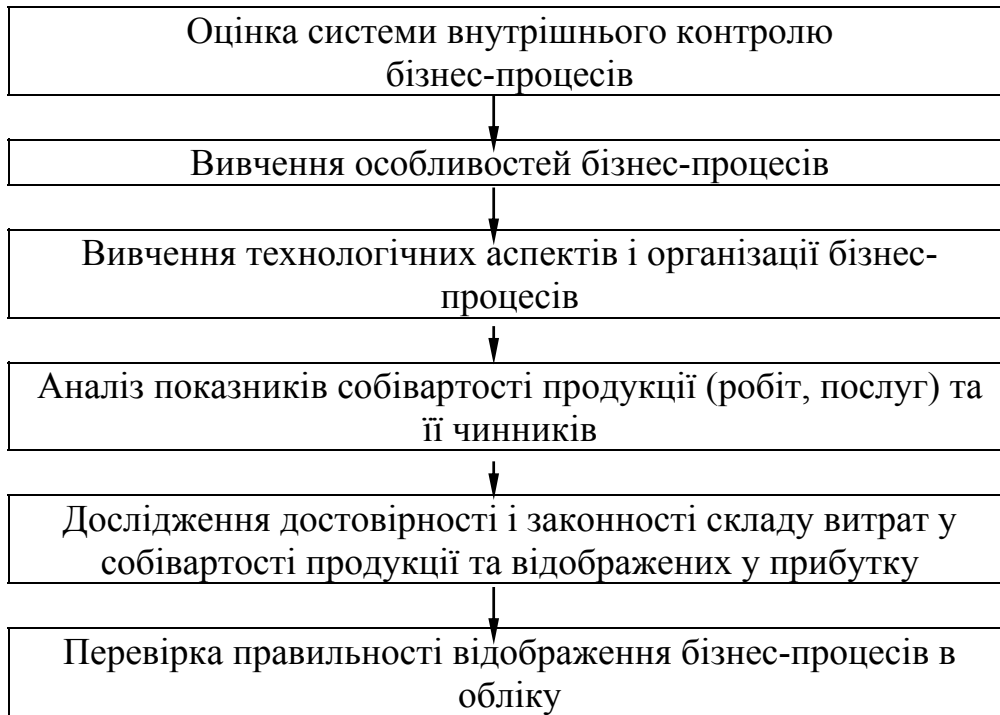
Після опанування матеріалу цього розділу студент повинен вміти:

*Здійснювати контроль бізнес-процесів підприємства та їх відображення в обліку.*

*Використовувати методи і моделі прогнозування, пошуку потенційних можливостей розвитку підприємства та оптимізації його діяльності для підвищення ефективності формування фінансових ресурсів.*

*Планувати перевірки в рамках фінансового контролю з дотриманням вимог безпеки життєдіяльності співробітників.*

**15.1 Завдання, об'єкти, джерела, методичні прийоми і напрями проведення контролю бізнес-процесів підприємства.**



*Рис.15.1. Мета контролю бізнес-процесів підприємства*

Таблиця 15.1

**Завдання контролю окремих бізнес-процесів підприємства**

Вид контролю	Мета контролю	Завдання контролю
<b>1.Санаційний аудит</b>	Оцінка санаційної спроможності підприємства	1.Оцінка достовірності інформації про майновий стан підприємства
		2.Оцінка фінансово-економічного стану підприємства і причин, які його обумовили
		3.Оцінка відновлення фінансової стійкості підприємства
		4.Експертиза плану санації
		5.Оцінка обґрунтованості і оптимальності плану санації
<b>2.Обов'язковий зовнішній аудит фінансового стану</b>	Незалежна об'єктивна оцінка фінансових результатів	1.Експрес-аудит балансу підприємства

		2.Експрес-аудит фінансових звітів
		3.Поглиблений аудит "хворих" статей балансу та проблемних фінансових показників
<b>3.Внутрішній контроль фінансових ресурсів</b>	Виявлення резервів	Покращення використання фінансових ресурсів
<b>4.Добровільна зовнішня аудиторська послуга</b>	Розробка заходів щодо покращення фінансового стану клієнта	Аналітичне та організаційне обґрунтування прийняття ефективних управлінських рішень

### 15.2 Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку та оподаткування.

*Структура підпорядкованості нормативних документів* щодо впорядкування бухгалтерського обліку та оподаткування на підприємстві:



**Рис 15.2 Структура нормативних документів, що регулюють бухгалтерський облік**

**Організація бухгалтерського обліку** і порядок його ведення регламентуються відповідними законодавчо-нормативними документами, якими керуються при проведенні внутрішньогосподарського контролю. Основними з них є:

- Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 № 996-ХІУ;
- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 09.12.2011 № 1591;
- Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків та інші.

### **15.3 Організація контролю стану бухгалтерського обліку і фінансової звітності на основі встановлення причинно-наслідкових зв'язків.**

*Контроль стану бухгалтерського обліку, звітності та фінансового стану спрямований на виявлення недоліків в його організації та сприяння дальшому його проведенню.*

До *методичних прийомів контролю* бухгалтерського обліку, звітності та фінансового стану відносяться:

- аналітичне групування показників балансу та приведення їх до порівнянного вигляду;
- тематичні обстеження наявності власних і залучених джерел та коштів;
- прийоми аналітичних і структурних групувань показників зобов'язань і поточних активів;
- узагальнення даних про причини складного фінансового стану;
- структурне групування показників майна і джерел його утворення;
- групування і порівняння даних балансу та звіту про фінансові результати;
- систематизація даних у вигляді аналітичних таблиць за термінами виникнення заборгованості;
- порівняння наявних власних оборотних коштів з їхніми нормативами й обсягами іммобілізації;
- прийоми аналізу обсягів платіжних зобов'язань і поточних активів;
- розрахунково-аналітичні методи визначення показників оборотності оборотних коштів;
- оцінка динаміки і складу дебіторської та кредиторської заборгованості;
- аналіз кореспонденцій рахунків і тематичні обстеження даних про використання оборотних коштів не за призначенням;
- балансові зіставлення показників власних і залучених джерел коштів;
- балансовий і розрахунковий методи визначення показників фінансової стійкості;
- оцінка співвідношення дебіторської і кредиторської заборгованості;
- узагальнення результатів контролю у вигляді аналітичних таблиць, графіків (діаграм).

#### **15.4 Організація контролю стану податкового обліку і звітності.**

***Податкова звітність формується відповідно до видів податків, які визначені Податковим кодексом України.***

***Перевірка податкової звітності здійснюється з метою*** підтвердження її повноти та достовірності, а також відповідності чинному законодавству України. Процес контролю зобов'язань за податками зборами варто розглядати як перевірку даних бухгалтерського обліку операцій з оподаткування, показників податкової та фінансової звітності, дотримання облікової та податкової політик підприємства з метою виключення помилок за розрахунками та відповідності вимогам податкового законодавства України.

Податкова звітність та періодичність її подання визначаються в основному законами України про відповідні види податків і зборів. Підприємства подають податковим органам, наприклад, декларацію про прибуток підприємства згідно із Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств". Форми податкової звітності та порядок їх заповнення розробляє в основному Державна податкова адміністрація України, в окремих випадках за участю заінтересованих міністерств чи відомств. Форми та періодичність подання податкової звітності за місцевими податками і зборами розробляються і затверджуються місцевими органами влади.

***Подання податкової звітності в електронному вигляді*** – пріоритетний напрям у розвитку партнерських відносин між органами державної податкової служби й платниками податків. Підключення до системи подання податкової звітності в електронному вигляді телекомунікаційними каналами зв'язку надає платнику податків ряд суттєвих переваг, а саме: економію робочого часу, уникнення помилок, відсутність дублювання, гарантію оперативного поновлення форм податкової звітності, конфіденційність.

#### **15.5 Організація контролю стану статистичної звітності.**

***Статистична звітність*** представляє собою систему кількісних і якісних показників, вимірювання та узагальнення яких не характерне для бухгалтерського обліку, призначену для статистичного вивчення господарської діяльності підприємств. Вона служить для відображення окремих сторін галузей економіки як в розрізі так і цілому. За допомогою статистичної звітності контролюється виконання плану за обсягом та якістю продукції, норми виробітку, використання устаткування та робочого часу, динаміку продуктивності праці.

Статистична звітність регулюється Законом України "Про державну статистичну діяльність".

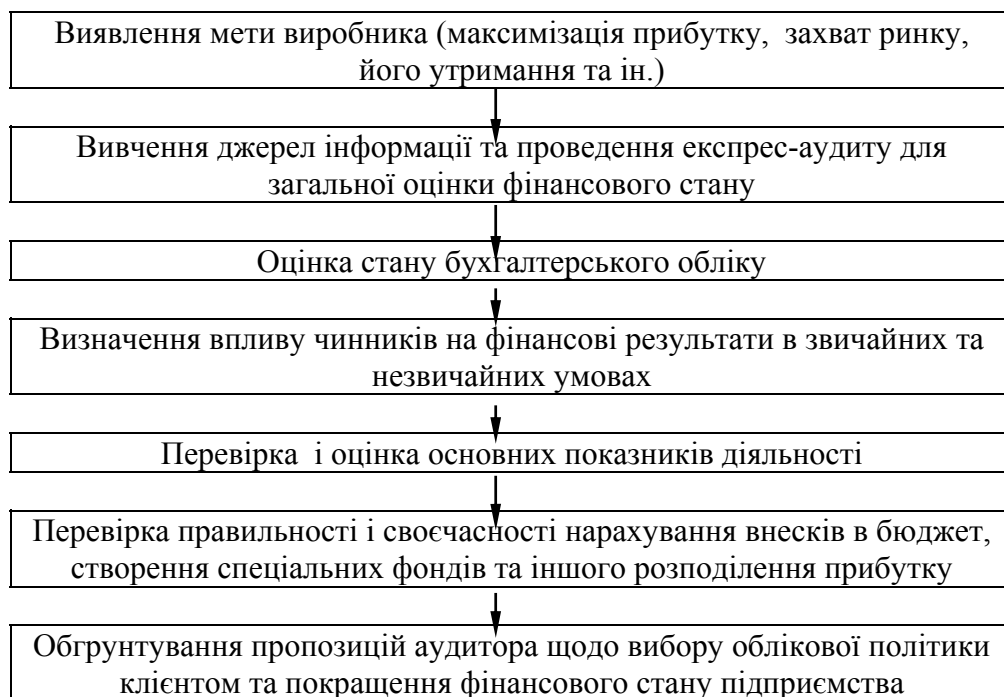
При перевірці статистичної звітності повинні перевірити статистичну інформацію, що є офіційною державною інформацією, яка характеризує масові явища та процеси, що відбуваються в економічній, соціальній та інших сферах життя України та її регіонів.

Здійснюючи перевірку **необхідно звернути увагу** на дотримання підприємством певних принципів при складанні статистичної звітності, зокрема достовірність поданої інформації, терміновості, періодичності, об'єктивності, вчасності.

За порушення правил обліку і статистики на службових осіб, що займаються підприємницькою діяльністю, можуть накладатись штрафи згідно з Кодексом України "Про адміністративні правопорушення".

### **15.6 Організація контролю фінансового стану підприємства (ліквідність, платоспроможність, фінансова стійкість, рентабельність і ділова активність підприємства).**

**Метою внутрішньогосподарського контролю фінансового стану підприємства** є оцінка прибутковості його діяльності як загального вираження ефективності використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.



**Рис.15.3 Етапи аудиту фінансового стану підприємства**



**Рис.15.4** *Послідовність і зміст аудиту фінансового стану підприємства*

**Удосконалення фінансового стану** підприємства можливе за рахунок збільшення вхідних та зменшення вихідних грошових потоків.

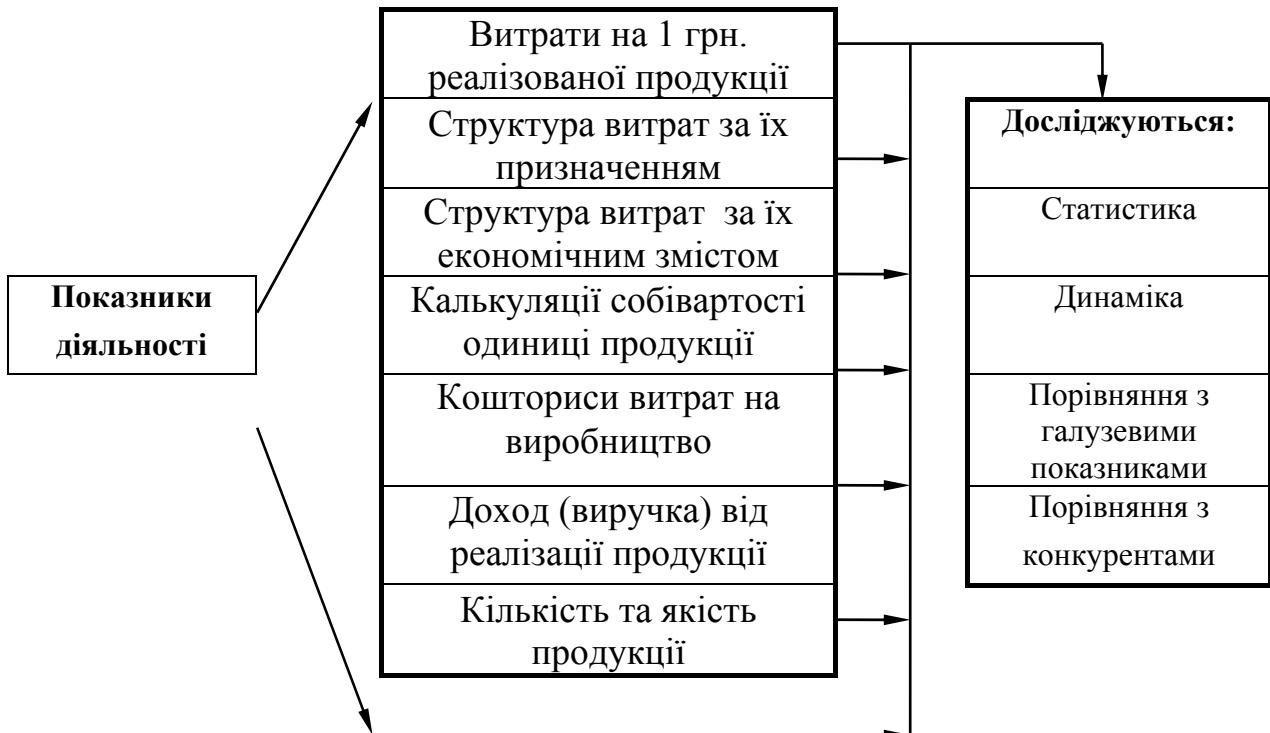
**Підвищення** розмірів вхідних грошових потоків можливе за рахунок:

- збільшення виручки від реалізації;
- продажу частини основних фондів;
- рефінансування дебіторської заборгованості.

**Скорочення** вихідних грошових потоків можливе за рахунок:

- зниження витрат, які відносяться на собівартість продукції;
- зниження витрат, які покривають за рахунок прибутку.





*Рис. 15.5 Дослідження системи показників собівартості продукції та їх чинників*

### 15.7 Перевірка методів і прийомів бухгалтерського обліку та специфіки їх використання під час формування бухгалтерської, управлінської та податкової звітності.

*На підприємстві має бути:*

- **обрана** форма бухгалтерського обліку, що враховує особливості його господарської діяльності та технології обробки облікових даних;
- **встановлена** облікова політика, положення якої закріплені наказом;
- **розроблена** система та форми внутрішньогосподарського (управлінського обліку), звітності і контролю господарських операцій з визначенням прав посадових осіб підприємства на підписання бухгалтерських документів;
- **затверджено** правила документообігу та технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів бухгалтерського обліку;
- **виділено** на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

*Загальне дослідження із застосуванням різних методичних прийомів в процесі контролю дозволяє уникнути помилок та сформувавши правильний висновок.*



## Завдання для практичного заняття 15:

### 1. Підготуйтеся до обговорення дискусійних питань:

- 1) Особливості проведення внутрішнього експрес-аудиту.
- 2) Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю на підприємстві.

**2. Складіть глосарій термінів:** фінансова звітність, податкова звітність, статистична звітність, ліквідність, платоспроможність, рентабельність, ділова активність.

### 3. Ділова гра «Ефективність контролю на підприємстві»:

**Етап 1.** Розподіл учасників гри за виконуваними функціональними обов'язками в підприємстві, визначення відповідальних за кожний наступний етап гри.

1. Проаналізувати умови завдання і, ґрунтуючись на індивідуальні здібності студентів, розподілити їх в групи (5 груп), як було визначено в сценарії гри за виконуваними функціями.
2. Визначити в кожній групі відповідальну особу, яка буде звітувати перед ведучим (експертами-наглядачами) та учасниками ділової гри, а також відповідатиме за наслідки дорученої групі діяльності.

**Етап 2.** Визначення порядку створення служби внутрішньогосподарського контролю підприємства відповідно до чинного в Україні законодавства

1. Групі 1 («Керівники»), що займається опрацюванням порядку створення служби внутрішньогосподарського контролю підприємства, слід ознайомитись з відповідними нормативними документами і письмово скласти послідовність дій (етапів), які підприємству належить здійснити для впровадження служби внутрішньогосподарського контролю, реалізувати її функціональне призначення.

Групі 3 («Бухгалтери») видається завдання щодо відображення певних операцій підприємства в обліку (документальне оформлення та складання кореспонденцій рахунків).

2. Відповідальна особа в групі 1 має оприлюднити результати опрацювань і представити звіт експертам-наглядачам у письмовому вигляді, де чітко викладено мету, завдання створення служби внутрішньогосподарського контролю підприємства (за етапами).

**Етап 3.** Вибір форми організації служби внутрішньогосподарського контролю підприємства, його виду, обговорення і складення документів (посадових інструкцій) на основі підготовлених заздалегідь шаблонів.

1. Групі 2 («Внутрішні аудитори»), яка займається оформленням документів, слід ознайомитись з оприлюдненим порядком створення служби внутрішньогосподарського контролю підприємства і прийняти його за основу здійснення своєї діяльності.

2. Група 2 також визначає форму здійснення (ревізія, аудит) і вид служби внутрішньогосподарського контролю підприємства згідно з існуючою класифікацією.

3. Ознайомившись з наданими шаблонами документів (посадові інструкції), група повинна скоригувати їх з урахуванням обраної форми та виду служби внутрішньогосподарського контролю підприємства, а відповідальна особа – оприлюднити результати і надати оригінал посадової інструкції наступній групі для подальших дій щодо встановлення завдань службі внутрішньогосподарського контролю підприємства, а копію – експертам-наглядачам для оцінки ступеню правильності їх укладення.

**Етап 4.** Заповнення необхідних робочих документів щодо планування діяльності служби внутрішньогосподарського контролю.

1. Керівник групи 3 представляє результати обліку операцій підприємства.

Група 2 встановлює найбільш проблемні питання в обліково-аналітичній діяльності підприємства та визначає напрями внутрішньої перевірки.

2. Студенти групи 3 заповнюють програму внутрішньої перевірки обліку підприємства.

3. За результатами своєї діяльності відповідальний в групі робить короткий звіт перед учасниками ділової гри. Оригінал заповнених документів представляє експертам-наглядачам, одну копію надає до контролюючих органів (групі студентів, створеній до початку ділової гри), другу – наступній групі для визначення суми витрат, необхідних для функціонування служби внутрішньогосподарського контролю підприємства.

**Етап 5.** Розрахунок витрат, пов'язаних з функціонуванням служби внутрішньогосподарського контролю підприємства.

1. Студенти групи 4 («Економісти»), яка отримала посадові інструкції внутрішніх аудиторів та завдання, розраховують економічну ефективність функціонування служби внутрішньогосподарського контролю підприємства.

2. Складений звіт (таблиця 15.1) відповідальний в групі оприлюднює перед всіма учасниками ділової гри, а письмовий екземпляр передає експертам-наглядачам для оцінки правильності обліку витрат на реєстрацію підприємства.

Таблиця 15.1

**Розрахунок витрат на функціонування служби внутрішньогосподарського контролю підприємства**

№ з/п	Найменування статей витрат	Сума, грн
РАЗОМ		

**Етап 6.** Контроль отриманих результатів та підведення підсумків.

1. Група 2 («Внутрішні аудитори») перевіряє облік операцій та їх документування групою 3 («Бухгалтери»). Результати подаються у вигляді таблиці:

Група студентів 5 («Незалежні аудитори») готує підсумковий звіт, в якому вказує на позитивні моменти, елементи творчості та спеціальні знання учасників, які, на її думку, сприяли створенню та функціонування служби внутрішньогосподарського контролю підприємства, а також вказує перелік недоліків, упущень, помилок, які, навпаки, завдали додаткових клопотів і яких можливо було уникнути.

2. Відповідальний в групі 5 оприлюднює результати перевірки і складає відповідну таблицю, в якій відображується результат перевірки обліку підприємства і подає цей звіт експертам-наглядачам, які виносять остаточний вердикт і підбивають підсумки ділової гри (табл. 1.2), а разом з тим, перевіряють обізнаність і компетентність внутрішнього аудиту в питаннях обліку і внутрішнього контролю підприємств. Якщо ж експерти-наглядачі не дійшли одностайного висновку щодо роботи спеціалізованих груп, вони можуть шляхом видачі додаткових нескладних завдань перевірити їх обізнаність і компетентність. Наприклад, будь-якій з груп, можна запропонувати перевірити правильність документування певних операцій підприємства.

Критерії оцінки правильності дій студентів під час імітації процесу створення та функціонування служби внутрішньогосподарського контролю підприємства:

- за кожний вірно здійснений крок, за кожний правильно заповнений і законодавчо обґрунтований документ – 2 бали;
- за елементи оригінального вирішення проблемних ситуацій (додаткових завдань) і відповідне підкріплення їх нормативними документами – 2 бали;
- за кожне правильно надане додаткове пояснення і вмотивоване обґрунтування дій учасників кожної з груп – 1 бал;
- за документ, заповнений з неточностями, упущеннями, які не призвели до істотних помилок, – 1 бал;
- за документ, заповнений з грубими помилками, які спричинили подальші упущення та призвели до хибних результатів, – 0 балів.

Штрафні бали, нараховані експертами-наглядачами в ході ділової гри:

- за кожні несуттєву неточність і упушення, припущені групами 1-4 і непомічені незалежними аудиторами (групою 5) нараховується по 0,25 штрафних бала групам 1-4 і 0,5 штрафних бала групі 5;
- за кожні суттєву помилку, припущену групами 1-4 і непомічену незалежними аудиторами (групою 5) нараховується по 0,5 штрафних бала групам 1-4 і 1 штрафний бал групі 5;
- за некомпетентність незалежних аудиторів (групи 5) – 1 штрафний бал;
- за несвоєчасність виконання доручених групам операцій та недотримання встановленого регламенту – 1 штрафний бал;
- за незавершеність виконуваного завдання та логічну неузгодженість дій – 0,5 штрафних бали.

Таблиця 15.2

**Результати контролю діяльності груп, що беруть безпосередню участь в імітації процесу створення служби внутрішнього контролю підприємства**

Група	Штрафні бали			Разом
	за кожні несуттєву неточність і упушення за несвоєчасність виконання доручених групам операцій	та недотримання встановленого регламенту	за незавершеність виконуваного завдання та логічну неузгодженість дій	
1				
2				
3				
4				
5				

***Регламент ділової гри, оцінка її результатів та підведення підсумків***

Передбачається наступний розподіл часу на проведення ділової гри:

- пояснення ведучого до початку гри – 5 хвилин;
- розподіл ролей і завдань (етап 1) – 5 хвилин;
- здійснення етапу 2 – 15 хвилин;
- здійснення етапу 3 – 20 хвилин;
- виконання етапу 5 сценарію ділової гри – 15 хвилин;
- виконання етапу 6 ділової гри – 10 хвилин;
- підведення підсумків та обговорення результатів гри – 10 хвилин.



## Завдання для самостійного опрацювання розділу 15:

### 1. Теми для доповідей:

- 1) Синхронізація обліку та внутрішнього контролю в системі управління підприємством.
- 2) Контрольно-аналітичне забезпечення внутрішнього аудиту на підприємстві.
- 3) Реалізація результатів внутрішнього контролю: проблеми та підвищення ефективності.

### 2. Скласти програму проведення внутрішнього аудиту доходів і фінансових результатів:

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

#### ПРОГРАМА

#### ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

№ з/п	Мета і завдання аудиту	Методи і процедури аудиту	Аудиторські докази	Термін виконання	Виконавець	Примітки

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірів \_\_\_\_\_

**3. Складіть баланс підприємства для його внутрішньої перевірки, якщо є дані про залишки на наступних рахунках:** основні засоби – 151 800 грн., знос основних засобів – 84 000 грн., запчастини – 13 500 грн., заборгованість покупців – 6 800 грн., уставний капітал – 82 000 грн., короткострокові кредити – 5 000 грн., нематеріальні активи – 8 500 грн., заборгованість перед бюджетом - 8 000 грн., готівка в касі – 2 300 грн. Чому буде дорівнювати сума нерозподіленого прибутку/непокритого збитку? За яким принципом розташовані статті в активі балансу?



## Інформаційні джерела до теми 15:

1. Внутрішньогосподарський контроль. [текст] : навч. посіб. / Л. В. Гуцаленко, М.М. Коцупатрий, У.О. Марчук – К. : "Центр учбової літератури", 2014. – 496 с. – ISBN 978-617-673-237-2//  
[http://pidruchniki.com/1815070961779/ekonomika/vnutrishnogospodarskiy\\_kontrol](http://pidruchniki.com/1815070961779/ekonomika/vnutrishnogospodarskiy_kontrol).
2. Шишкова Н.Л. Синхронізація обліку та внутрішнього контролю в системі управління аеропортом// Економічний вісник НГУ. 2015, №2. – С.173-182. Режим доступу: [http://ev.nmu.org.ua/docs/2015/2/EV20152\\_173-182.pdf](http://ev.nmu.org.ua/docs/2015/2/EV20152_173-182.pdf)
3. Шишкова Н.Л. Синхронізація облікових, контрольно-аналітичних та управлінських функцій в операціях з деривативами// Вісник Нац. техн. ун-ту "ХПІ" : зб. наук. пр. Темат. вип. : Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства. – Харків : НТУ "ХПІ". – 2014. – № 66 (1108). – С. 180-186.

## Приклад завдання для підсумкового контролю

*Міністерство освіти і науки України*  
*Державний вищий навчальний заклад «Національний гірничий університет»*

Освітньо-кваліфікаційний рівень **Бакалавр**

**КОМПЛЕКСНЕ КВАЛІФІКАЦІЙНЕ ЗАВДАННЯ**  
Дисципліна **Контроль: незалежний, внутрішній, державний**

### **Теоретична частина**

**1. Юридична особа, яка безпосередньо займається аудиторською діяльністю і може створюватися на підставі будь-яких форм власності, називається:**

- а) аудитор;
- б) аудиторська фірма;
- в) суб'єкт аудиторської діяльності;
- г) Спілка аудиторів України.

**2. Згідно Закону України «Про аудиторську діяльність» аудиторська фірма не має права:**

- а) отримувати необхідні документи, що мають відношення до предмету перевірки;
- б) залучати до перевірки на договірних засадах фахівців іншого профілю;
- в) накладати фінансові санкції;
- г) перевіряти наявність майна, грошей, цінностей.

**3. Кодекс етики професійних бухгалтерів визначає, що незалежність вимагає**

- а) незалежності думки
- б) незалежності поведінки
- в) незалежності аудитора
- г) відповіді а) і б) правильні

**4. Чи мають право аудиторські фірми займатись якою-небудь іншою підприємницькою діяльністю:**

- а) ні;
- б) так;
- в) мають, якщо це обумовлено статутом;
- г) мають, якщо АПУ дає на це дозвіл.



**5. Свідоцтво про включення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності видається терміном на:**

- а) один рік;
- б) п'ять років;
- в) десять років;
- г) три роки.

**6. Розшифруйте зміст ситуації, що виражена залежністю  $AP = BP (1,0) \cdot PK (1,0) \cdot PH (0,05) = 0,05$ :**

- а) за високих значень власного ризику та ризику внутрішнього контролю аудиторська перевірка не дасть бажаних результатів;
- б) аудитор може довіряти зібраним свідченням навіть за неефективної системи внутрішнього контролю замовника;
- в) імовірність видачі аудитором неправильного висновку за вказаних умов становить 92 %;
- г) вірні відповіді "а", "б" та "в".

**7. Методи аудиторської перевірки - це:**

- а) організація перевірки документів і записів;
- б) система прийомів і способів, що використовуються для одержання аудиторських доказів;
- в) система прийомів і способів бухгалтерського обліку;
- г) немає правильної відповіді.

**8. Право на отримання сертифіката мають особи, які:**

- а) мають вищу економічну або юридичну освіту, документ про здобуття якої визнається в Україні;
- б) необхідні знання з питань аудиту, фінансів, економіки та господарського права;
- в) досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора;
- г) усі відповіді вірні.

**9. Процедури перевірки на суттєвість являють собою:**

- а) перевірку господарських операцій;
- б) перевірку залишків по рахунках;
- в) аналітичні процедури;
- г) вірні відповіді "а", "б" та "в".

**10. Які прийоми одержання аудиторських доказів слід застосувати для підтвердження залишків по розрахунках з бюджетом:**

- а) підрахунок;
- б) спостереження;
- в) підтвердження;
- г) інші.

**11. Аудитор несе відповідальність за якісне проведення аудиту та контроль:**

- а) властивого ризику;
- б) відносного ризику;
- в) ризику контролю;
- г) ризику невиявлення помилок.

**12. Управління аудиторською діяльністю в Україні здійснюється**

- а) Міністерством Фінансів України;
- б) ДКЦБФР;
- в) Верховною Радою України;
- г) Аудиторською палатою України, Спілкою аудиторів.

**13. Ризик бізнесу**

- а) розраховується по формулі;
- б) визначається на основі тестування;
- в) устанавлюється за домовленістю між клієнтом і аудиторською фірмою;
- г) змінюється при проведенні аудиту.

**14. Підставою для здійснення аудиту є:**

- а) лист-запит замовника;
- б) лист-ствердження аудитора;
- в) договір на проведення аудиту;
- г) всі варіанти правильні.

**15. Після завершення аудиту робочі документи:**

- а) залишаються у аудитора;
- б) підлягають знищенню;
- в) передаються податковим едвайзерам;
- г) передаються до фіскальних органів.

**16. Які види висновків передбачені відповідним нормативом Аудиторської палати України?**

- а) безумовний, умовний, негативний, відмова у висновку;
- б) позитивний, позитивний з попередженням, позитивний з усунутими розходженнями, негативний, відмова у висновку;
- в) безумовно позитивний, умовно позитивний, негативний, відмова від висновку;
- г) позитивний, самий позитивний, негативний.

*Кількість балів за завдання: 3 бали*

**17. Який вид аудиторського висновку дається при наявності суттєвих порушень у застосуванні нормативно-правової бази у сфері обліку:**

- а) позитивний без обмежень;
- б) позитивний з обмеженнями (обмежений);
- в) негативний;
- г) відмова у висновку.

**18. Формування показників фінансової звітності підприємства аудитор перевіряє зіставленням з даними:**

- а) статистичного обліку;
- б) податкового обліку;
- в) бухгалтерського обліку;
- г) управлінського обліку.

**19. При взаємній перевірці перевіряють:**

- а) однакові за своїм характером документи та облікові дані;
- б) правильність здійснених виправлень в документах;
- в) різні документи, що відображають взаємопов'язані господарські операції;
- г) достовірність відображених в документах господарських операцій.

**20. Для того щоб перевірити чи своєчасно працівники з'являються на робочому місці і залишають його необхідно:**

- а) провести контрольний хронометраж часу;
- б) перевірити первинні документи з обліку праці і виконаних робіт;
- в) провести опитування працівників;
- г) здійснити контрольну атестацію працівників.

**Практична частина**

1. Аудитор має намір перевірити сальдо рахунків дебіторів, які є клієнтами підприємства. Він бажає бути впевненим на 95 %, що є не більше ніж 5 рахунків у кожній сотні, які містять помилки. Усього є 300 рахунків дебіторів. Необхідно визначити величину вибірки, якщо аудитор очікує одну помилку.

Фрагмент таблиці для визначення коефіцієнта надійності

Кількість помилок у вибірці	Рівні довіри, %				
	80	85	90	95	99
0	1,61	1,90	2,31	3,00	4,61
1	3,00	3,38	3,89	4,75	6,64
2	4,28	4,73	5,33	6,30	8,41
3	5,52	6,02	6,69	7,76	10,05
4	6,73	7,27	8,00	9,16	11,61
5	7,91	8,50	9,28	10,52	13,11

2. Підприємство придбало виробниче обладнання первинною вартістю (ПВ) 330 тис. грн. загальний розрахунковий обсяг виробництва визначений підприємством у розмірі 1600 тис. одиниць. Ліквідаційна вартість (ЛВ) після його експлуатації за попередніми оцінками може становити 10 тис. грн. Передбачений строк корисного використання (Т)- 4 роки. Підприємство обрало прямолінійний метод нарахування амортизації і визначило її в розмірі 82500 грн. в рік. Оцінити ситуацію з позицій чинного законодавства. Встановити порушення.

3. **Оберіть з наведених необхідний перелік джерел інформації для збору даних про підприємство-клієнта. Вкажіть самостійно ще 2-3 джерела.**

**Джерела інформації:**

звіти податкової адміністрації, установчі документи,  
 протоколи засідань ради директорів та зборів акціонерів,  
 декларації акціонерів, протоколи засідань Верховної Ради,  
 бухгалтерські фінансові звіти,  
 статистичні та оперативні звіти,  
 договори, накази керівника підприємства,  
 внутрішні інструкції і положення,  
 звіти контрольно-ревізійних та правоохоронних органів,  
 особисте спілкування,  
 спостереження та огляд.

4. **Складіть баланс підприємства для його аудиторської перевірки, якщо є дані про залишки на наступних рахунках: основні засоби – 151 800 грн., знос основних засобів – 84 000 грн., запчастини – 13 500 грн., заборгованість покупців – 6 800 грн., уставний капітал – 82 000 грн., короткострокові кредити – 5 000 грн., нематеріальні активи – 8 500 грн., заборгованість перед бюджетом - 8 000 грн., готівка в касі – 2 300 грн., Чому буде дорівнювати сума нерозподіленого прибутку/непокритого збитку? За яким принципом розташовані статті в активі балансу?**

Навчальне видання

**Пашкевич** Марина Сергіївна  
**Шишкова** Наталія Леонідівна

**КОНТРОЛЬ: НЕЗАЛЕЖНИЙ, ВНУТРІШНІЙ, ДЕРЖАВНИЙ**

Частина I

**Незалежний аудиторський та внутрішньогосподарський контроль**

Навчальний посібник

Підписано до видання 24.10.2017.

Електронний ресурс. Авт. арк. 12,8.

Підготовлено й видано  
у Державному вищому навчальному закладі  
«Національний гірничий університет».  
Свідоцтво про внесення до Державного реєстру ДК № 1842 від 11.06.2004  
49005, м. Дніпро, просп. Д. Яворницького, 19.