

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
НАЦІОНАЛЬНА МЕТАЛУРГІЙНА АКАДЕМІЯ УКРАЇНИ

**В.Д. Зелікман, І.М. Бондарчук,  
О.Л. Єрьоміна, Т.В. Кравченко**

## **АУДИТ**

### **Частина І. Теоретичні засади аудиторської діяльності та її регулювання**

Друкується за Планом видань навчальної та методичної літератури,  
затвердженим Вченою радою НМетАУ  
Протокол № 1 від 21.02.2019

Дніпро НМетАУ 2019

УДК 657.6 (07)

Аудит: Навч. посібник. Частина I. Теоретичні засади аудиторської діяльності та її регулювання / В.Д. Зелікман, І.М. Бондарчук, О.Л. Єр'оміна, Т.В. Кравченко. – Дніпро: НМетАУ, 2019. – 107 с.

Розглянуті мета, зміст і основні принципи аудиту, інформаційне забезпечення аудиторської діяльності, методи аудиту фінансової звітності та критерії її оцінювання. Досліджені питання професійної етики, організаційні засади аудиторської діяльності та її регулювання в Україні. Наведена література, що рекомендується для самостійного поглибленого вивчення дисципліни.

Призначений для студентів спеціальності 071 – облік і оподаткування (бакалаврський рівень).  
Іл. 5. Табл. 5. Бібл.: 41 найм.

Укладачі: В.Д. Зелікман, канд. техн. наук, доц.  
І.М. Бондарчук, канд. екон. наук, доц.  
О.Л. Єр'оміна, ст. викл.  
Т.В. Кравченко, ст. викл.

Відповідальна за випуск Г.О. Король, канд. екон. наук, проф.

Рецензенти: В.Я. Плаксієнко, д-р екон. наук, проф.  
(Полтавська державна аграрна академія)  
М.С. Пашкевич, д-р екон. наук, проф.  
(НТУ «Дніпровська політехніка»)

© Зелікман В.Д., Бондарчук І.М., Єр'оміна О.Л.,  
Кравченко Т.В., 2019

© Національна металургійна академія України, 2019

## ВСТУП

В умовах ринкової економіки розгалуження системи господарських зв'язків між суб'єктами господарювання призводить до потреби в оцінці потенційних і реальних контрагентів, їх надійності, а, отже, їх фінансового стану та показників діяльності. Така оцінка, як правило, базується на фінансовому аналізі фінансової звітності, що, у свою чергу, вимагає надання у звітності повної, правдивої та неупередженої інформації. Проте повнота та достовірність цієї інформації має бути підтверджена незалежною професійною думкою, сформованою в результаті перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарської діяльності. Саме цю задачу і вирішує аудит фінансової звітності, результатом якого є висловлення незалежної думки аудитора про відповідність фінансової звітності, що перевіряється, встановленим вимогам в усіх суттєвих аспектах.

Навчальна дисципліна «Аудит» входить до циклу обов'язкових дисциплін для студентів, які навчаються на першому (бакалаврському) рівні за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит» підготовки студентів за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування. Метою вивчення дисципліни є оволодіння базовими теоретичними знаннями та набуття практичних навичок з проведення аудиту та надання інших видів аудиторських послуг.

Дисципліна «Аудит» має своєю основою такі дисципліни як «Бухгалтерський облік», «Фінансовий облік I», «Фінансовий облік II», «Звітність підприємств», знання з яких необхідні для успішного засвоєння програми дисципліни. Вона тісно пов'язана з більшістю професійно-орієнтованих дисциплін, що складають навчальний план спеціальності 071 – Облік і оподаткування.

В результаті вивчення дисципліни «Аудит» студент повинен зрозуміти теоретичні засади аудиторської діяльності, ознайомитись із законодавчими актами та нормативно-інструктивними документами, що регламентують проведення аудиту, опанувати навички з організації та планування аудиторської перевірки, виконання комплексу окремих

аудиторських процедур і надання аудиторських послуг, оформлення робочих та підсумкових документів аудитора.

Відповідно до навчального плану підготовки студентів спеціальності 071 – Облік і оподаткування, дисципліна «Аудит» викладається протягом двох семестрів у першому півріччі IV курсу – у 13-му та 14-му семестрах. Загальний обсяг дисципліни «Управлінський облік» становить 6 кредитів (180 академічних годин), які розподілені по семестрах на 4 і 2 кредити (120 та 60 академічних годин відповідно) і складається з 88 годин аудиторного курсу (56 академічних годин у 13-му семестрі та 32 академічні години у 14-му), які містять 48 годин лекцій (по семестрах 32 академічні години та 16 академічних годин відповідно) та 40 годин практичних занять (по семестрах 24 академічні години та 16 академічних годин відповідно), а також 92 годин самостійної роботи студентів (по семестрах відповідно 64 академічних години та 28 академічних годин).

Вивчення дисципліни «Аудит» має забезпечити майбутнім фахівцям з обліку, аналізу, аудиту й оподаткування здатність розв'язувати складні спеціалізовані задачі та практичні проблеми під час професійної діяльності у сфері аудиту.

Перша частина навчального посібника охоплює перші два модулі дисципліни і присвячена базовим поняттям, організаційним засадам та регулюванню аудиторської діяльності в Україні.

# 1 СУТНІСТЬ І ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА АУДИТУ

## 1.1 Суть, значення та концепція аудиту в ринкових умовах

Термін «аудит» виник понад дві тисячі років тому та походить від латинського слова «audio», що означає «слухати». Дане значення пояснюється тим, що у середньовічній Європі, звідки почався розвиток і становлення ринкових відносин, і, як наслідок, з'явилась потреба у перевірці інформації про результати цих відносин, грамотні люди зустрічалися вкрай рідко, тому перевіряючий повинен був вислуховувати звіти посадових осіб.

Батьківщиною аудиту вважається одна з найрозвинутіших на той час країн Європи – Великобританія, де з середини ХІХ ст. законодавчо визначається необхідність проведення щорічної перевірки бухгалтерських рахунків і звітів акціонерних компаній. Зважаючи на це, група видних бухгалтерів Шотландії створила професійне об'єднання аудиторів, які пропонували всім зацікавленим особам послуги з перевірки фінансової звітності будь-якого суб'єкта господарювання.

*Причини*, що обумовили необхідність виникнення аудиторської діяльності на професійному рівні, наступні:

- необхідність у володінні спеціальними знаннями для перевірки інформації, яка міститься у фінансовій звітності;
- відсутність у зовнішніх користувачів вільного доступу до фінансової звітності суб'єкта господарювання для оцінки її достовірності;
- ймовірність свідомого викривлення даних фінансової звітності керівництвом підприємства;
- залежність наслідків прийняття управлінських рішень зовнішніми користувачами щодо взаємодії з суб'єктом господарювання від професійності та сумлінності його управлінського персоналу.

Стрімкий розвиток аудиту розпочався у ХХ ст. з формування в різних країнах системи незалежного фінансового контролю. Інститути, що об'єднували професійних аудиторів, створювалися в таких країнах як Німеччина, Франція, Сполучені Штати Америки та ін.

На даний момент виділяють дві **концепції регулювання** аудиторської діяльності, які використовуються в світовій практиці.

*Перша концепція* отримала поширене використання в країнах континентальної Європи, а саме: Австрії, Іспанії, Франції, Німеччині. Сутність цієї концепції полягає в державній законодавчій ініціативі і державному регулюванні аудиторської діяльності, тобто в цих країнах аудит орієнтований головним чином на державні органи як на основних користувачів аудиторських висновків.

*Друга концепція* регулювання аудиторської діяльності закріпилася в англосовних країнах, а саме: США, Великобританії, Австралії, аудит у яких орієнтований переважно на потреби акціонерів, інвесторів, кредиторів та інших господарюючих суб'єктів. Дана концепція передбачає здійснення регулювання аудиторської діяльності професійними громадськими аудиторськими об'єднаннями.

Сучасна зарубіжна практика проведення аудиторських перевірок базується на застосуванні декількох **підходів**:

- підтверджуючий аудит – передбачає перевірку значної кількості бухгалтерських документів з метою підтвердження достовірності фінансової звітності;

- процедурний аудит – надає оцінку надійності облікових процедур, які постійно виконуються в умовах конкретного підприємства (облік основних засобів, запасів, праці та її оплати тощо);

- системний аудит – дозволяє встановити рівень надійності та ефективності системи внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку, що дозволяє оцінити ризик допущення системою обліку певних помилок і невиявлення їх системою внутрішнього контролю;

- аудит зон ризику – спрямований на визначення зони ризику діяльності конкретного підприємства та розробку альтернатив щодо вирішення проблемних питань клієнта.

Останній підхід до проведення аудиту є найбільш перспективним, оскільки за рахунок скорочення трудомісткості перевірки та її строків зменшується сума витрат на проведення аудиту, яка сплачується замовником перевірки.

Розвиток аудиту в Україні почався з переходом країни до ринкових відносин наприкінці ХХ ст. та був обумовлений необхідністю надання зовнішнім користувачам (інвесторам, власникам, акціонерам та ін.) впевненості у повноті та достовірності даних фінансової звітності.

Законодавчо аудиторська діяльність була визнана професійною в 1993 році з моменту прийняття Закону України «Про аудиторську діяльність» [1], після чого почалось формування нормативно-правової бази регулювання аудиторської діяльності й удосконалення методичних аспектів її здійснення.

Таким чином можна виділити наступні *етапи розвитку* аудиторської діяльності в Україні:

- перший етап – зародження незалежного аудиту шляхом створення перших аудиторських фірм (1987-1989 рр.);
- другий етап – розширення форм та кількості аудиторських організацій (1990-1992 рр.);
- третій етап – створення та удосконалення нормативної бази регулювання аудиторської діяльності (1993 р. – наш час).

Щодо удосконалення нормативної бази регулювання аудиторської діяльності, то з 2018 року питання здійснення аудиторської діяльності в Україні регламентуються Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [2].

## **1.2 Мета та задачі аудиту**

Сутність аудиту, історія його становлення та розвитку призвели до того, що загальна мета аудиту, на досягнення якої спрямована діяльність аудитора, визначається чинним законодавством, системою нормативного регулювання аудиторської діяльності, а також договірними зобов'язаннями аудитора і клієнта.

Тому *основною метою* аудиту фінансової звітності є формування та висловлення незалежної думки аудитора щодо достовірності бухгалтерської (фінансової) звітності економічних суб'єктів та її відповідності в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової

звітності або іншим вимогам.

Для досягнення зазначеної мети аудитор повинен поставити перед собою низку завдань, виконання яких дозволить встановити рівень достовірності інформації про господарсько-фінансову діяльність суб'єкта господарювання та сформуванню з цього питання незалежну аудиторську думку.

До *основних завдань* аудиту відносяться:

- встановлення правомірності створення підприємства і безперервності його функціонування;
- ознайомлення із особливостями здійснення господарської діяльності підприємства-клієнта та побудови організаційної структури управління ним;
- оцінка надійності системи внутрішнього контролю;
- визначення рівня довіри до системи бухгалтерського обліку;
- контроль за правильністю здійснення основних господарських процесів (постачання, виробництво, збут);
- встановлення повноти первинної документації;
- перевірка правильності ведення поточного бухгалтерського обліку і повноти відображення інформації в облікових регістрах;
- встановлення фактичної наявності активів, зобов'язань і капіталу, які відображаються у фінансовій звітності підприємства-клієнта;
- перевірка правильності відображених у фінансовій звітності активів, зобов'язань і капіталу, які належать підприємству-клієнту;
- контроль за дотриманням обраної облікової політики суб'єктом господарювання;
- встановлення відповідності даних бухгалтерського обліку чинному законодавству та іншим вимогам щодо ведення обліку;
- формування незалежної думки щодо результатів перевірки фінансової звітності.

Для вираження об'єктивної і адекватної думки про достовірність фінансової звітності аудитор повинен мати чітку впевненість у достовірності й достатності інформації, що містить бухгалтерська документація та інші дані, надані підприємством-клієнтом.



Слід відзначити, що в залежності від потреб замовника та конкретної ситуації аудит може бути спрямований на вирішення таких **функціональних завдань**, як:

- *коригування* – надання аудитором рекомендацій щодо виправлення виявлених в ході перевірки помилок, що відбувається за проханням клієнта;

- *оперативний контроль* – проведення систематичного контролю безпосередньо в процесі діяльності суб'єкта господарювання для попередження помилок або вибору оптимальних варіантів рішень;

- *стратегічне завдання* – обґрунтування оптимальної стратегії розвитку або розробка альтернативних стратегій розвитку будь-якого аспекту діяльності підприємства.

Незалежна думка аудитора про достовірність фінансової звітності підприємства-клієнта сприяє підвищенню довіри до цієї звітності з боку користувачів, зацікавлених в діяльності певного суб'єкта господарювання. Але при цьому користувачі цієї звітності не повинні трактувати думку аудитора як повну гарантію майбутньої прибутковості, ефективності та успішної діяльності даного суб'єкта господарювання.

### **1.3 Предмет і об'єкти аудиту**

Як будь-який вид діяльності, аудит має свій предмет дослідження, який характеризується сукупністю об'єктів аудиту.

Якщо розглядати аудиторську діяльність в цілому, то **предметом** її дослідження виступає інформація про явища та процеси господарської діяльності суб'єкта, що підлягає аудиторській перевірці, яка відображається в бухгалтерських документах та інших джерелах.

Однак, зважаючи на те, що предмет дослідження визначається сукупністю об'єктів аудиту, то він змінюється залежно від зміни об'єктів аудиту. Тому предмет аудиту доцільно визначати залежно від його об'єктів. Так, **предметом аудиту фінансової звітності** є річна фінансова звітність підприємства-клієнта.

Визначаючи об'єкти відповідно до конкретного предмету аудиту, до **об'єктів** аудиту фінансової звітності можна віднести інформацію про

діяльність суб'єкта господарювання, яка може бути отримана з обліково-аналітичної та контрольної систем підприємства, документів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а саме:

- окремі форми фінансової звітності;
- облікові реєстри;
- первинні документи;
- матеріальні інвентаризації;
- інформація щодо внутрішнього контролю підприємства (у тому числі документи внутрішнього аудиту);
- установчі документи;
- ряд інших об'єктів аудиту.

Враховуючи різноманітність аудиторської діяльності, об'єкти аудиту також різноманітні та багатогранні, що зумовлює необхідність їх класифікації. Об'єкти аудиту умовно можна поділити на групи за рядом ознак, що наведено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Класифікація об'єктів аудиту

Класифікаційні ознаки об'єкта	Групи об'єктів
1	1
Види об'єктів	- ресурси; - господарські процеси; - економічні результати діяльності; - організаційні форми управління; - методи управління; - функції управління
Складність об'єктів	- сукупні ресурси і господарські процеси; - групи ресурсів, відносно відокремлені частини системи управління
Сфера діяльності	- матеріально-технічне постачання; - допоміжні виробництва; - обслуговування виробництва; - основне виробництво тощо

Продовження таблиці 1.1

1	1
Стан у часі	- об'єкти, стан яких оцінюється в минулому часі; - об'єкти, стан яких оцінюється в теперішньому часі; - об'єкти, стан яких оцінюється в майбутньому
Характер оцінки	- об'єкти, які оцінюються кількісно; - об'єкти, які оцінюються якісно; - об'єкти, які оцінюються як кількісно, так і якісно
Періодичність оцінки	- об'єкти, які постійно знаходяться в полі аудиторського впливу; - об'єкти, по яких здійснюється періодична аудиторська оцінка; - об'єкти, що потребують разової оцінки
Відносно суб'єкту аудиту	- об'єкти зовнішнього аудиту; - об'єкти внутрішнього аудиту

Визначення об'єктів аудиту дозволяє глибше усвідомити сутність предмета аудиту, а також якісно спланувати проведення аудиторської перевірки.

#### 1.4 Принципи і постулати аудиту

Під загальними принципами аудиту розуміються правила надання аудиторських послуг і виконання аудиторських перевірок, які формуються на основі вимог Міжнародних стандартів аудиту [3]. У Міжнародних стандартах аудиту зазначено, що основні вимоги, які регулюють аудиторську діяльність, поділяються на дві основні групи: етичні (які будуть розглянуті окремо) та методологічні.

До *основних методологічних принципів аудиту* відносяться наступні:

- оцінка значимості та достовірності аудиторських доказів;
- оцінка надійності систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю;

- вибір методики і техніки аудиту, його методів і прийомів;
- визначення критеріїв суттєвості та достовірності;
- дотримання методики оцінки аудиторського ризику;
- правила здійснення аудиторської вибірки;
- застосування критеріїв оцінки аудитором фінансової звітності;
- аналіз інформації, її узагальнення та формулювання висновків.

До **основних принципів організації аудиту** відносяться: планування; документування; відповідальність за зроблений висновок; взаємодія аудиторів; залучення експертів; повне та об'єктивне інформування клієнтів; контроль якості роботи аудитора; договірні відносини; взаємодія з клієнтом у процесі перевірки; дотримання принципів професійної етики аудиторів; дотримання послідовності процесу аудиту.

Основу методології та організації аудиту визначають його концепції та постулати. Під **постулатом** аудиту розуміється певне положення, припущення, твердження, яке приймається без доказів, доки не буде доведено зворотне і використовується для побудови системи стандартів і норм (правил, інструкцій тощо), що регулюють сферу аудиторської діяльності.

Найвідоміші постулати, покладені в основу розвитку теорії аудиту, були сформульовані вченими Р.К. Мауцом і Х.А. Шарафом та полягають в наступному:

- 1) фінансова звітність і фінансові дані можуть бути перевірені;
- 2) конфлікт інтересів аудитора і адміністрації не є невідворотним;
- 3) фінансова звітність та інша інформація, що підлягає перевірці, не містить обумовлених таємною змовою помилок або інших незвичних викривлень;
- 4) задовільна система внутрішнього контролю унеможлиблює виникнення невідповідностей (порушень правил роботи);
- 5) постійне дотримання загальноприйнятих принципів обліку дозволяє мати об'єктивне уявлення про фінансовий стан та результати господарської діяльності;
- 6) те, що було справедливим для підприємства у минулому, буде справедливим і у майбутньому, якщо не доведено протилежне;

7) коли перевірка фінансової інформації виконується з метою висловлення незалежної думки, то діяльність аудитора регламентується виключно його повноваженнями;

8) професійний статус незалежного аудитора адекватний його професійним обов'язкам.

В силу певних змін, які постійно відбуваються в методології і організації аудиторської діяльності, постулати були по-іншому сформульовані відомим американським вченим Дж. Робертсоном:

1) фінансові звіти та інформацію можна верифікувати;

2) завжди існує ймовірність зіткнення інтересів аудитора і керівників підприємства, що перевіряється;

3) задовільна структура внутрішнього контролю зменшує ймовірність порушень і помилок;

4) послідовне дотримання GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles* – загальновизнаних стандартів бухгалтерського обліку) приводить до точного відображення фінансового стану і результатів операцій;

5) якщо відсутні чіткі докази протилежного, то інформація, вірна для підприємства, що перевіряється, у минулому, буде вірною й у майбутньому;

6) перевіряючи фінансову інформацію з метою скласти незалежний висновок про неї, аудитор діє тільки як аудитор;

7) професійний статус незалежного аудитора накладає на нього відповідні зобов'язання.

Перший постулат Мауца і Шарафа, як і перший постулат Робертсона, вказує на об'єктивну можливість перевірки (верифікації) інформації, на підставі якої складено фінансову звітність. Зазначене не свідчить про те, що в ході перевірки будуть зібрані вичерпні відомості щодо достовірності фінансової звітності, але аудитор повинен мати якщо не абсолютний, то достатній рівень впевненості під час формування незалежної думки про звітність клієнта.

Другий постулат Дж. Робертсона є протилежним до другого твердження Мауца і Шарафа, що обґрунтовується трансформацією

соціальних умов і вимог громадськості, зважаючи на стрімке збільшення кількості фактів хабарництва і незаконних виплат, характерні для сучасних умов господарювання.

Третій постулат Мауца і Шарафа з часом все більше втрачає свою актуальність, оскільки все частіше фінансова звітність містить різноманітні перекручення, у тому числі й ті, що зумовлені випадками шахрайства адміністрації та персоналу підприємства. Тому сучасні аудитори не можуть не враховувати ймовірність існування цих фактів.

Четвертий постулат щодо значення системи внутрішнього контролю більш доречно сформулював Дж. К. Робертсон, який відзначив, що ця система зменшує, а не унеможлиблює (за твердженням Мауца і Шарафа) ймовірність виникнення помилок і порушень.

П'ятий постулат свідчить про необхідність дотримання вимог бухгалтерського обліку.

Шостий постулат Мауца і Шарафа визначає сферу відповідальності аудитора за прогнози щодо розвитку підприємства, яка є обмеженою, але не відсутньою. Тобто, вивчення й оцінка фінансової інформації щодо перспектив розвитку підприємства на нетривалий період часу, як правило – рік, є обов'язковою процедурою при проведенні аудиту фінансової звітності.

Сьомий і восьмий постулати Мауца і Шарафа, як й шостий і сьомий у Робертсона, визначають основні етичні принципи аудиторської професії – незалежність і компетентність, а також певні зобов'язання аудитора як перед клієнтом, так і перед іншими категоріями користувачів, які потребують незалежної думки аудитора щодо фінансової звітності підприємства-клієнта.

Слід зазначити, що наведені постулати були сформульовані зарубіжними вченими, а, отже, потребують певної адаптації до вітчизняних умов господарювання.

## 2 ВИДИ АУДИТУ ТА АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

### 2.1 Поняття аудиторської діяльності

Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» визначається, що *аудиторська діяльність* – це незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг.

Під *аудиторськими послугами* розуміють як аудит, так і огляд фінансової звітності і консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

Аудиторські послуги можуть надаватися лише суб'єктом аудиторської діяльності, якому таке право надано в порядку та на умовах, визначених Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Суб'єкти аудиторської діяльності можуть також надавати *неаудиторські послуги* за умови, що надання таких послуг не призводить до виникнення загроз щодо незалежності аудитора. Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» встановлені обмеження на одночасне надання підприємствам, що становлять суспільний інтерес, послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності та таких неаудиторських послуг:

а) складання податкової звітності, розрахунку обов'язкових зборів і платежів, представництва юридичних осіб у спорах із зазначених питань;

б) консультування з питань управління, розробки і супроводження управлінських рішень;

в) ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;

г) розробка та впровадження процедур внутрішнього контролю, управління ризиками, а також інформаційних технологій у фінансовій сфері;

д) надання правової допомоги у формі: послуг юрисконсульта із забезпечення ведення господарської діяльності; ведення переговорів від імені юридичних осіб; представництва інтересів у суді;

е) кадрове забезпечення юридичних осіб у сфері бухгалтерського обліку, оподаткування та фінансів, у тому числі послуги з надання персоналу, що приймає управлінські рішення та відповідає за складання фінансової звітності;

ж) послуги з оцінки;

и) послуги, пов'язані із залученням фінансування, розподілом прибутку, розробкою інвестиційної стратегії, окрім послуг з надання впевненості щодо фінансової інформації, зокрема, проведення процедур, необхідних для підготовки, обговорення та випуску листів-підтверджень у зв'язку з емісією цінних паперів юридичних осіб.

Аудитори можуть провадити викладацьку, творчу та наукову діяльність, підготовку публікацій з отриманням відповідних гонорарів.

## **2.2 Види аудиту**

*Аудит фінансової звітності* визначається як аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.

Основні види аудиту наведені в таблиці 2.1.

*Зовнішній аудит* проводиться аудиторською фірмою (аудитором) на договірній основі з економічним суб'єктом з метою об'єктивної оцінки стану бухгалтерського обліку та звітності, а також підготовки рекомендацій щодо поліпшення фінансового стану підприємства, підвищенню ефективності його діяльності. *Внутрішній аудит* – один із способів контролю за ефективністю діяльності ланок структури економічного суб'єкта. Проводиться штатними аудиторами – працівниками підприємства, які підпорядковуються керівнику підприємства.



Таблиця 2.1

## Види аудиту

Критерії	Види
За локалізацією аудиторів щодо об'єкту перевірки	- зовнішній; - внутрішній
За необхідністю проведення	- обов'язковий; - ініціативний
За часом перевірки	- за підсумками року; - на певну дату
За повнотою перевірки	- повний; - тематичний (операційний)
За способами проведення	- суцільний; - вибіркового; - комбінований;
За призначенням	- аудит фінансової звітності - аудит господарської діяльності - спеціальний аудит та ін.

*Обов'язковий аудит* регламентується державою для тих суб'єктів господарської діяльності, бухгалтерська та фінансова звітність яких підлягає обов'язковій щорічній аудиторській перевірці. *Ініціативний аудит* є необов'язковим з точки зору чинного законодавства і здійснюється за ініціативи економічного суб'єкта (власників, акціонерів чи керівництва компанії).

*Аудит за підсумками року та на певну дату* проводиться в залежності від визначеного часу перевірки: закінчення фінансового року або конкретно визначеної дати перевірки (наприклад – перед емісією цінних паперів).

*Повний аудит* передбачає перевірку всієї фінансово-господарської діяльності підприємства. *Тематичний (операційний) аудит* проводиться для окремих складових діяльності суб'єкта господарювання (окремих груп або типів господарських операцій) з метою підтвердження достовірності та (або) правомочності складання первинної документації, відображення на її

основі господарських операцій бухгалтерськими записами в облікових регістрах окремих ділянок обліку.

*Суцільний аудит* – це аудит, при якому перевіряються всі документи і реєстри бухгалтерського обліку, на основі яких складена фінансова звітність підприємства, що перевіряється. *Вибірковий аудит* передбачає перевірку менш ніж 100 % бухгалтерських документів або інших елементів генеральної сукупності. При *комбінованому аудиті* частина бухгалтерських документів та іншої інформації вивчається суцільним методом дослідження, а інша – вибіркоvim.

Нарешті, *спеціальний аудит* – це перевірка конкретних аспектів діяльності господарюючого суб'єкта, дотримання певних процедур, норм, правил, зазвичай з метою підтвердити законність сумлінність і ефективність діяльності управляючих, правильність складання податкової звітності та ін.

### **2.3 Поняття аудиторських послуг та їх види**

Аудиторські послуги надаються на підставі договору про надання аудиторських послуг, укладеного між суб'єктом аудиторської діяльності та замовником (на відміну від неаудиторських послуг, які можуть надаватися на підставі договору, письмового або усного звернення замовника до суб'єкта аудиторської діяльності).

У договорі про надання аудиторських послуг передбачаються предмет, обсяг аудиторських послуг, розмір та умови оплати, відповідальність сторін та інші умови відповідно до вимог законодавства та міжнародних стандартів аудиту.

Права та обов'язки суб'єкта аудиторської діяльності і замовника при наданні аудиторських послуг визначаються в договорі відповідно до вимог діючого законодавства та інших нормативно-правових актів. Замовник має право вільного вибору суб'єкта аудиторської діяльності. Посадові особи юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється, несуть відповідальність за повноту і достовірність документів та іншої інформації, що надаються аудитору для надання аудиторських послуг.

Як зазначено у Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», окрім аудиту фінансової звітності, до аудиторських послуг відносяться огляд фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності), виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

*Огляд фінансової звітності (консолідованої звітності)* – це перевірка фінансової звітності (консолідованої звітності) без детального вивчення системи внутрішнього контролю і обліку підприємства, без перевірки первинної документації на достовірність. При здійсненні цього виду перевірки аудитор проводить меншу кількість конкретних тестів системи внутрішнього контролю та показників статей фінансової звітності (консолідованої звітності), та здійснює аналітичні оглядові процедури.

На відміну від повноцінного аудиту, завдання з огляду забезпечує середній рівень упевненості стосовно того, що інформація, яка є предметом огляду, не містить суттєвих викривлень. Тому аудитор у своєму звіті вказує на те, чи привернув увагу аудитора будь-який факт, що свідчив би про те, що фінансові звіти не складені в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої підприємством концептуальної основи фінансової звітності (консолідованої звітності).

*Завдання з надання впевненості* – це завдання, виконуючи які аудитор робить висновок, призначений підвищити ступінь довіри майбутніх користувачів, які не є відповідальною стороною щодо результатів оцінки або порівняння предмета завдання з відповідними критеріями.

**Впевненість** – це ступінь довіри користувача до достовірності предмета перевірки аудитором. До завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, відносяться:

- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи внутрішнього контролю (аудиту);
- оцінка (перевірка) відповідності управлінських рішень або окремих господарських операцій вимогам законодавства;
- оцінка (тестування) надійності системи бухгалтерського обліку;

- оцінка (тестування) відповідності рівня професійних знань персоналу, задіяного у фінансово-господарській діяльності;
- здійснення на замовлення розрахунків (економічний, фінансовий, стратегічний та інші види аналізу) для оцінки стану та результатів господарської діяльності;
- перевірка прогнозої фінансової інформації;
- інші завдання, які виконуються як завдання з надання впевненості.

## **3 ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

### **3.1 Інформаційна база аудиту, джерела інформації та вимоги до неї**

Важливим питанням розгляду змісту аудиту та аудиторської діяльності є усвідомлення сутності їх інформаційного та методичного забезпечення.

Для досягнення мети аудиту аудитор повинен зібрати, обробити, систематизувати, узагальнити, проаналізувати інформацію та підготувати аудиторські свідчення, які допоможуть йому обґрунтувати свою думку щодо достовірності фінансової звітності та якості ведення бухгалтерського обліку.

Тобто, під *інформаційним забезпеченням* аудиту розуміється відповідно упорядкована сукупність відомостей, що формують певні свідчення, які використовують як докази на різних стадіях аудиту для написання аудиторського звіту.

Основне завдання інформаційного забезпечення аудиторської діяльності полягає в своєчасному інформуванні учасників, задіяних в процесі аудиту, про фінансовий стан підприємства-клієнта, його господарські операції та їх відображення в системі бухгалтерського обліку у відповідності до законодавчих та нормативно-правових актів.

*Джерелами* формування інформаційного забезпечення аудиту виступають, як правило:

- законодавчі та нормативно-правові акти;
- установча документація клієнта;
- система фінансового, управлінського та податкового обліку підприємства-клієнта;
- довідники, статистична звітність;
- економічні огляди;
- результати внутрішнього та зовнішнього аудиту та ін.

Незважаючи на джерело надходження інформації, для дотримання об'єктивних та переконливих доказів інформаційне забезпечення повинно

відповідати *певним вимогам*, а саме, бути доречним, достатнім і достовірним.

Вимога щодо *доречності* інформації, якою користується аудитор в ході своєї діяльності, означає, що інформація повинна стосуватися певного об'єкта аудиту, а також підтверджувати відповідні статті фінансової звітності в межах того періоду, який перевіряється.

Під *достатністю* розуміють кількісну характеристику інформаційного забезпечення, достатню для того, щоб оцінити об'єкт аудиту за встановленими критеріями і сформувані переконливі докази.

Безперечно, однією з найважливіших вимог є *достовірність* інформаційного забезпечення, під якою розуміють наявність вірної, правдивої, законної інформації, яка викликає довіру та дозволяє обґрунтувати аудиторські докази.

### **3.2 Класифікація інформації в аудиторській діяльності**

Формування якісного інформаційного забезпечення аудиту для підвищення ефективності організації перевірки та вибору потрібної методики потребує належної класифікації інформації.

*Класифікацію* інформаційного забезпечення, зважаючи на мету, завдання і роль інформації в аудиторському процесі, здійснюють за ознаками, наведеними в таблиці 3.1.

Інформація, яка дає змогу встановити правомірність господарських операцій та діяльності підприємства-клієнта в цілому, міститься в законодавчих та нормативно-правових актах, які обов'язкові до виконання. Крім того, досить важливою є інформація, яку може надати внутрішній аудит або попередній зовнішній аудит, а також державний контроль.

Інформація управлінського, фінансового, податкового та статистичного обліку надає можливість проведення об'єктивної та всебічної перевірки об'єктів різних видів обліку і звітності, а дані оперативного обліку дозволяють уточнювати деякі важливі нюанси безпосередньо з місця подій.

Таблиця 3.1

## Класифікація інформації, яку використовують в аудиті

Ознака класифікації	Види інформації, яку використовують для проведення аудиту
1	2
1 За джерелами отримання	<ul style="list-style-type: none"> <li>- закони та інші нормативно-правові акти;</li> <li>- оперативний облік;</li> <li>- управлінський облік і звітність;</li> <li>- фінансовий облік і звітність;</li> <li>- податковий облік і звітність;</li> <li>- статистичний облік і звітність;</li> <li>- внутрішній аудит (контроль);</li> <li>- зовнішній аудит;</li> <li>- державний (відомчий) контроль;</li> <li>- підрозділи підприємств, організацій</li> </ul>
2 За оцінкою	<ul style="list-style-type: none"> <li>- якісна;</li> <li>- кількісна</li> </ul>
3 За видом об'єкта аудиту	<ul style="list-style-type: none"> <li>- про ризики;</li> <li>- про господарські процеси;</li> <li>- про організаційні форми, методи та функції управління</li> </ul>
4 За обсягом охоплення	<ul style="list-style-type: none"> <li>- загальна;</li> <li>- локальна</li> </ul>
5 За способом отримання	<ul style="list-style-type: none"> <li>- від третіх осіб;</li> <li>- від підприємства-клієнта;</li> <li>- безпосередньо від аудитора</li> </ul>
6 За ступенем обробки	<ul style="list-style-type: none"> <li>- первинна;</li> <li>- вторинна;</li> <li>- підсумкова</li> </ul>
7 За рівнем прийнятності	<ul style="list-style-type: none"> <li>- доказова;</li> <li>- недоказова</li> </ul>
8 За рівнем надійності	<ul style="list-style-type: none"> <li>- об'єктивна;</li> <li>- суб'єктивна</li> </ul>

Продовження таблиці 3.1

1	2
9 За рівнем корисності	- доречна (своєчасна); - недоречна (несвоєчасна)
10 За характером	- пряма; - непряма
11 За формою надання	- документована; - усна

Аудитору для всебічного дослідження явищ та процесів господарського життя клієнта важливо мати як кількісну, так і якісну інформацію про різноманітні об'єкти, що обумовлює поділ інформації за цією ознакою.

Інформаційне забезпечення аудиту за видом об'єкта аудиту поділяється на інформацію про ризики, про господарські процеси та про організаційні форми, методи та функції управління. Поділ інформаційного забезпечення за цією ознакою значно полегшує як виконання перевірок зі складанням аудиторських звітів, так і надання певних аудиторських послуг.

За обсягом охоплення інформація поділяється на загальну, тобто таку, що стосується в цілому всієї господарської діяльності економічного суб'єкта, що перевіряється, і локальну – про конкретний об'єкт аудиту, наприклад, щодо виробничих запасів, основних засобів, заборгованості підприємства та ін.

За способом отримання інформація поділяється на отриману від третіх осіб, отриману від підприємства, що підлягає перевірці, та отриману безпосередньо самим аудитором в ході перевірки. Безперечно, останній вид інформації є найбільш достовірним та надійним, а інші види інформації потребують проведення попереднього контролю з боку аудитора на достовірність для подальшого використання ним цієї інформації при аудиті.

За ступенем обробки інформацію в аудиті поділяють на первинну, тобто вперше отриману та не опрацьовану аудитором, вторинну, тобто



сформовану та опрацьовану раніше, та підсумкову, тобто узагальнену аудитором.

Для отримання впевненості в формуванні якісних та обґрунтованих аудиторських доказів інформація поділяється за рівнем прийнятності, за рівнем надійності, за рівнем корисності, за характером та також за формою надання. Як правило, інформацію в аудиті можна вважати доказовою, якщо вона зафіксована документально, є об'єктивною, доречною та прямою.

Усвідомлення суті інформаційного забезпечення, вимог до його формування та класифікації інформації, що використовується в аудиті надає аудитору змогу якісніше та повніше здійснювати аудиторську діяльність та складати об'єктивні аудиторські звіти.

## 4 МЕТОДИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА КРИТЕРІЇ ЇЇ ОЦІНЮВАННЯ

### 4.1 Методи аудиту фінансової звітності

Термін «метод» походить від грецького слова *methodos*, що в перекладі означає дослідження. Зважаючи на сутність даного терміну, метод будь-якої науки конкретизує, із застосування яких засобів вивчається предмет і досліджуються його об'єкти.

Так *метод аудиту* – це сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів, що вивчаються при проведенні аудиторської перевірки.

Методи аудиту фінансової звітності можна поділити на дві *групи*:

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

Загальнонаукові методи використовуються при проведенні досліджень в різних наукових сферах та дозволяють надати загальну оцінку предмету дослідження і його об'єктам для визначення подальшого напрямку перевірки. Найбільш розповсюдженими із зазначених методів є:

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

Специфікою використання загальнонаукових методів є можливість їх застосування на будь-якому етапі перевірки, однак більш конкретні результати отримуються аудитором при застосуванні *специфічних* прийомів та методів аудиту, які наведено в таблиці 4.1.

Усі наведені в табл. 4.1 *методичні прийоми* аудиту можна умовно поділити на три групи:

- прийоми першої групи використовуються для визначення кількісного стану об'єктів, тобто для фактичної перевірки, яка проводиться шляхом огляду, інвентаризації, перерахунку, зважування, вимірювання та

Таблиця 4.1

Характеристика методичних прийомів аудиторської перевірки  
фінансової звітності

Методичні прийоми	Характеристика
Фактична перевірка	Перевірка кількісного та якісного стану об'єктів, який встановлюється шляхом обстеження, огляду, обчислення, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу та інших способів перевірки фактичного стану активів
Документальна перевірка	Перевірка повноти відображення та законності здійснення господарських операцій шляхом: <ul style="list-style-type: none"> <li>- формальної перевірки, яка передбачає візуальну перевірку правильності записів усіх реквізитів, виявлення безпідставних виправлень, підчисток, дописувань, перевірку достовірності підписів посадових і матеріально-відповідальних осіб;</li> <li>- арифметичної перевірки, яка полягає у встановленні правильності розрахунків у документах, облікових реєстрах і звітних формах;</li> <li>- перевірки документів по суті, що передбачає встановлення законності і доцільності операцій, правильності їх відображення на рахунках та включення до статей витрат і доходів звітного періоду</li> </ul>
Підтвердження	Отримання письмових відповідей від третіх сторін щодо здійснення певних операцій, залишків на рахунках бухгалтерського обліку та іншої облікової інформації, з метою підтвердження точності цієї інформації
Спостереження	Візуальне спостереження аудитора за процедурами, процесами, огляд цінностей, приміщень для отримання загальної характеристики можливостей клієнта
Опитування (анкетування)	Одержання письмової або усної інформації від клієнта або від компетентних осіб

Продовження таблиці 4.1

1	2
Перерахунок	Перевірка арифметичної точності розрахунків, що містяться у джерелах, отриманих аудиторам в ході перевірки
Аналітичний огляд	Оцінка тенденцій розвитку суб'єкта господарювання, наявності взаємозв'язку між окремими показниками звітності, облікових реєстрів тощо
Сканування	Безперервний поелементний перегляд інформації з метою встановлення незвичайного факту
Зустрічна перевірка	Перевірка відображення операцій, що здійснюються між клієнтом і третіми особами, та порівняння результатів операцій у клієнті та у цієї третьої особи
Повторне виконання	Незалежне виконання аудитором процедур чи заходів контролю, які початково виконувалися як частина системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, або вручну, або із застосуванням інформаційних технологій

лабораторного аналізу, що дозволяє не тільки переконатися в наявності цінностей, а й визначити стан обліку в місцях їх зберігання;

- прийоми другої групи використовуються для зіставлення певних показників, що дозволяє визначити відхилення дійсного стану об'єктів, які досліджуються, від норм і нормативів, прогнозних показників, інших правил, відповідно до яких вони повинні функціонувати;

- прийоми третьої групи пов'язані з оцінкою минулого, поточного та майбутнього стану об'єктів аудиту, що є логічним завершенням процесу зіставлення, тобто оцінюється стан всіх об'єктів, по відношенню до яких застосовувалися прийоми двох попередніх груп.

Окрім методичних прийомів проведення аудиторської перевірки, виділяють ще *методи організації аудиту*, до яких відносять:

- суцільну перевірку;
- вибіркочну перевірку;

- аналітичну перевірку;
- комбіновану перевірку.

При *суцільній перевірці* аудиту підлягає вся без виключення інформація щодо господарських процесів, які відбувалися в межах підприємства-клієнта протягом періоду, який перевіряється. Саме на підставі результатів, отриманих в ході суцільної перевірки, аудитор формує свою думку щодо достовірності, повноти та законності відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності господарських операцій, здійснених підприємством-клієнтом протягом періоду, що перевіряється.

На відміну від суцільної, *вибіркова перевірка* передбачає дослідження та перевірку не усієї інформації, а певної її частини, що дозволяє аудитору, оцінивши окремі характеристики вибраних даних, розповсюдити дієвість отриманих аудиторських доказів на всю сукупність даних. Тобто, цей метод дозволяє аудитору з найменшими втратами скласти думку про достовірність, повноту та законність господарських операцій, відображених у бухгалтерському обліку підприємства-клієнта.

Аналітична перевірка передбачає проведення оцінки основних фінансових показників підприємства-клієнта шляхом вивчення вірогідних залежностей між ними, а комбінована перевірка є певним поєднанням суцільної, вибіркової та аналітичної перевірок.

Як правило, вибір доречних методичних прийомів проведення аудиту фінансової звітності здійснюється відповідно до ознак та критеріїв достовірності фінансової звітності.

#### **4.2 Критерії достовірності фінансової звітності**

Критерії в аудиторській діяльності використовуються для оцінки фінансової звітності під час перевірки, особливо на кінцевому її етапі – коли формулюється аудиторська думка про перевірену фінансову звітність. Виходячи з цього, питання належного планування та проведення перевірки вирішується за допомогою вибору критеріїв і методів аудиторської оцінки фінансової звітності.

*Критерії* трактуються як мірило оцінки, за допомогою якого можна визначити відповідність звітності попередньо встановленим нормам, правилам, показникам, а *ознаки* – це прикмети, показники, за якими аудитор перевіряє фінансову звітність і робить висновок, чи відповідає вона встановленим вимогам.

По кожній конкретній ознаці перевірки проводиться оцінка за відповідними їй критеріями, тому аудиторська перевірка фінансової звітності повинна здійснюватися за допомогою її оцінки за певними ознаками і відповідними їм критеріями. Характеристика ознак оцінки фінансової звітності при проведенні аудиторської перевірки наведена в таблиці 4.2.

Таблиця 4.2

Характеристика ознак оцінки фінансової звітності

Ознака оцінки фінансової звітності	Характеристика ознаки
1	2
Повнота	Перевірка відображення усіх активів і зобов'язань підприємства у повному обсязі для отримання аудитором впевненості, що в балансі клієнта показані усі активи і зобов'язання
Оцінка	Вивчення оцінки активів і зобов'язань протягом року відповідно до прийнятої облікової політики (зокрема, за методами оцінки), обраної на початку звітного періоду
Фактична наявність	Контроль реального існування відображених в балансі активів і зобов'язань
Належність	Перевірка того, чи всі активи і зобов'язання, відображені у фінансовій звітності, належать підприємству, що перевіряється
Правильність відображення	Визначення правдивості, точності, об'єктивності відображення стану підприємства на дату складання фінансової звітності за затвердженими типовими формами звітності

## Продовження таблиці 4.2

1	2
Законність	Контроль дотримання підприємством при веденні бухгалтерського обліку і складанні фінансової звітності чинного законодавства і нормативних документів (Законів України, наказів Президента України, постанов Кабінету Міністрів України, відповідних листів центральних органів виконавчої влади, положень та інструкцій)
Обережність	Перевірка обов'язковості обліку дійсних витрат, реальних надходжень і очікуваних витрат
Постійність	Перевірка дотримання підприємством обраної облікової політики, а також безперервності його функціонування
Відповідність	Вивчення облікових записів і даних фінансової звітності з точки зору приналежності до звітного періоду, що перевіряється

Кожній з перерахованих вище ознак відповідають певні критерії. Критерій достовірності фінансової звітності за конкретною ознакою може бути виражений якісно або семантично (наприклад, при оцінці повноти відображення матеріальних запасів аудитор визначає «повністю» або «відображені у фінансовій звітності в повному обсязі», за ознакою оцінки аудитор може використовувати такі критерії: оцінені вірно, оцінка завищена, оцінка занижена та ін.).

Також критерій може бути виражений в абсолютному (числовому) виразі. Прикладом числового вираження критерію може бути допустима величина похибки в розмірі 4-5% загального результату фінансової звітності при оцінці останньої за ознаками повноти, оцінки та правильності відображення.

## 5 ПРОФЕСІЙНА ЕТИКА АУДИТОРА

### 5.1 Поняття аудиторської етики

Аудиторська діяльність має свій етичний кодекс. Етична проблема виникає у випадку, коли треба зробити вибір. У цьому випадку етичною поведінкою буде така, яка більш корисна та відповідатиме моральним нормам і принципам професійної етики. У професійній сфері існує два етичних аспекти:

- а) загальна етика (духовний аспект);
- б) професійна етика (практичний аспект).

*Професійна етика* – це система конкретизованих моральних норм і принципів із урахуванням особливостей тієї чи іншої професійної діяльності. Професійна етика визначає загальні приписи щодо ідеальних форм поведінки працівників відповідних професій. Вони акцентують увагу на встановленні правил діяльності та потребують високого рівня професіоналізму.

Від дотримання етичних принципів залежать авторитет фахівця, його професійна придатність виконувати найскладніші завдання.

Для врегулювання питань професійної етики аудиторів Міжнародною федерацією бухгалтерів було розроблено та прийнято Кодекс етики професійних бухгалтерів (аудиторів), де сформульовані фундаментальні принципи професійної етики аудиторів [6].

Основні вимоги суспільства до професії аудитора:

- достовірність – у суспільстві в цілому існують потреби у достовірній інформації та надійних інформаційних системах;
- професіоналізм – існує потреба у високопрофесійних спеціалістах в сфері аудиту (бухгалтерського обліку), яких мають змогу запрошувати клієнти;
- якість послуг – необхідна впевненість у тому, що всі послуги, які надають професійні бухгалтери (аудитори) відповідають вищим стандартам якості;
- довіра – користувачі послуг аудиторів повинні бути обізнані з основами професійної етики, що регулюють надання таких послуг.



Аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані при наданні аудиторських послуг забезпечити етичну професійну поведінку із дотриманням пріоритету суспільних інтересів, загальних норм моралі, принципів незалежності та об'єктивності, професійної компетентності, конфіденційності та професійної таємниці.

## **5.2 Фундаментальні принципи аудиторської етики**

Норми і фундаментальні принципи етики, викладені у міжнародному Кодексі етики професійних бухгалтерів, обов'язкові для виконання усіма аудиторами-практиками при наданні ними аудиторських послуг.

До фундаментальних принципів аудиторської етики відносяться:

- порядність та чесність;
- об'єктивність та неупередженість;
- професійна компетентність та належна ретельність;
- конфіденційність та професійна таємниця;
- професійна поведінка;
- професійний скептицизм;
- технічні стандарти;
- незалежність.

*Порядність та чесність* – обов'язкова прихильність аудитора професійному обов'язку і відповідність загальним нормам моралі, справедливе ведення справ, відвертість і правдивість.

*Об'єктивність та неупередженість* – зобов'язання бути справедливим, не мати конфліктів інтересів, уникати впливу інших осіб, що заважають неупередженості аудитора.

*Професійна компетентність та належна ретельність* – надання послуг з належною ретельністю, компетентністю і старанністю, підтримування професійних знань та навичок на необхідному рівні. Аудитор не повинен вводити в оману клієнта щодо досвіду або експертних знань, якими він насправді не володіє, та мати спеціальні знання із загальних та спеціальних дисциплін, рівень яких підтверджується кваліфікаційним іспитом в Аудиторській палаті України, мати практичний досвід роботи.

*Конфіденційність та професійна таємниця* – аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані зберігати конфіденційність інформації, отриманої під час надання аудиторських послуг, не розголошувати відомостей, до яких вони мають доступ під час надання аудиторських послуг, і не використовувати їх у власних інтересах або в інтересах третіх осіб.

У разі, якщо суб'єкт аудиторської діяльності надає аудиторські послуги дочірньому підприємству групи, материнська компанія якої є нерезидентом, принцип конфіденційності та професійної таємниці не повинен перешкоджати передачі суб'єктом аудиторської діяльності відповідної документації, у тому числі іншої інформації, що містить банківську таємницю та персональні дані, стосовно виконаної роботи з аудиту фінансової звітності аудитору групи, якщо така документація необхідна для надання аудиторських послуг.

Суб'єкт аудиторської діяльності, який надає послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності юридичній особі, якою емітовано цінні папери в іншій державі, або яка є дочірнім підприємством групи, що зобов'язана публікувати консолідовану фінансову звітність в іншій державі, може передавати наявні робочі документи з аудиту фінансової звітності або інші документи щодо такої юридичної особи компетентним органам відповідних держав у разі дотримання законодавства України.

*Професійна поведінка* – аудитор повинен піклуватися про добру репутацію професії, проявляти доброзичливе ставлення в спілкуванні з клієнтом і дотримуватися спокійного і витриманого тону.

Аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності при наданні аудиторських послуг зобов'язані дотримуватися принципу *професійного скептицизму*, що передбачає допущення можливості суттєвого викривлення інформації, яка розкрита у фінансовій звітності, внаслідок виявлених при проведенні аудиту фактів чи поведінки, що вказують на порушення, у тому числі шахрайство або помилку, незважаючи на попередній досвід аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності щодо чесності та порядності посадових осіб юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється.

Аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності повинні критично та із сумнівом підходити до застосованих юридичною особою оцінок справедливої вартості, зменшення (відновлення) корисності активів, забезпечень (резервів) та майбутнього руху грошових коштів, що впливають на оцінку здатності юридичної особи продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

*Технічні стандарти* – надання професійних послуг відповідно до міжнародних стандартів, внутрішніх стандартів професійних аудиторських об'єднань та інших нормативних документів.

*Незалежність* – аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності мають право надавати послуги з аудиту, огляду фінансової звітності та виконувати інші завдання з надання впевненості, за умови що такий аудитор, суб'єкт аудиторської діяльності, його власники (засновники, учасники), посадові особи та працівники незалежні від юридичної особи, фінансова звітність якої підлягає перевірці, не брали участі у підготовці та прийнятті управлінських рішень такої юридичної особи.

Аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язані вживати належних заходів для забезпечення незалежності під час надання аудиторських послуг у випадках, передбачених міжнародними стандартами аудиту, зокрема, недопущення існуючого або потенційного конфлікту інтересів, а також впливу договірних або інших відносин, у яких беруть участь аудитор, суб'єкт аудиторської діяльності, аудиторська мережа, власники (засновники, учасники), посадові особи і працівники суб'єкта аудиторської діяльності, інші особи, залучені до надання аудиторських послуг, та пов'язані особи суб'єкта аудиторської діяльності.

Аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язані утриматися від надання аудиторських послуг у разі загрози моральним принципам, майновим інтересам, захисту особистості та сімейних відносин, примушення до вчинення певних дій внаслідок фінансових, особистих, договірних, трудових та інших відносин між аудитором, суб'єктом аудиторської діяльності, його аудиторською мережею та іншою особою, здатною вплинути на результат аудиторських послуг, та юридичними особами, фінансова звітність яких підлягає перевірці, внаслідок чого

об'єктивна, раціональна та обізнана третя сторона, беручи до уваги застосовані запобіжні заходи, може дійти висновку, що незалежність аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності не дотримана.

Забороняється надання аудиторських послуг, у разі якщо аудитор, суб'єкт аудиторської діяльності, його ключові партнери з аудиту, його власники (засновники, учасники), посадові особи і працівники та інші особи, залучені до надання таких послуг, а також близькі родичі та члени сім'ї зазначених осіб:

а) є власниками фінансових інструментів, емітованих юридичною особою, фінансова звітність якої підлягає перевірці, або юридичної особи, пов'язаної з такою юридичною особою спільною власністю, контролем та управлінням, крім тих, що належать такій юридичній особі опосередковано через інститути спільного інвестування;

б) беруть участь в операціях з фінансовими інструментами, емітованими, гарантованими або іншим чином підтримуваними юридичною особою, фінансова звітність якої підлягає перевірці, крім операцій в межах інститутів спільного інвестування;

в) перебували протягом звітних періодів у трудових, договірних або інших відносинах з юридичною особою, фінансова звітність якої підлягає перевірці, що можуть призвести до конфлікту інтересів.

Аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності не мають права вимагати або приймати гроші або негрошові подарунки від юридичної особи, фінансова звітність якої підлягає перевірці, або пов'язаної особи, крім випадків та в розмірі, дозволених законодавством.

У разі реорганізації юридичної особи протягом звітного періоду, за який складено фінансову звітність, що підлягає аудиту, аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності мають оцінити вплив цієї операції на їх незалежність та переконатися у можливості проведення аудиту після дати реорганізації. У разі виявлення загроз незалежності протягом трьох місяців вжити заходів з метою їх усунення або відмовитися від надання послуг з аудиту фінансової звітності.

Аудитор, ключовий партнер з аудиту, посадові особи і працівники суб'єкта аудиторської діяльності та інші залучені особи, які брали участь у

наданні послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності, протягом щонайменше одного року, а у разі проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, – протягом щонайменше двох років після надання відповідних послуг не мають права:

а) обіймати керівні посади в органі управління юридичної особи, якій надавалися послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності;

б) призначатися членом аудиторського комітету юридичної особи, якій надавалися послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності, або у разі відсутності такого комітету – членом органу, що виконує відповідні функції;

в) призначатися (бути обраним) членом адміністративного або наглядового органу юридичної особи, якій надавалися послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності.

### **5.3 Кодекс професійної етики аудитора**

Для аудиторів важливо, щоб їх клієнти, а також треті особи, що користуються фінансовою звітністю, довіряли якості аудиту та інших наданих їм послуг. Істотний вплив на рівень роботи аудиторів має Кодекс професійної етики, який забезпечує стандарти поведінки аудиторів і точно характеризує вимоги до рівня організації, професіоналізму й особистої відповідальності аудиторів за якість аудиторської перевірки і послуг.

*Кодекс професійної етики аудитора* – задекларована в принципах система моральних і професійних цінностей та правил поведінки аудиторів. Кодекс професійної етики складається із трьох частин:

- частина А – застосовується до всіх професійних бухгалтерів, якщо не зазначено інше;

- частина В – застосовується лише до публічно практикуючих професійних бухгалтерів (аудиторів);

- частина С – застосовується лише до найманих бухгалтерів (аудиторів), які працюють за наймом у промисловості, сфері торгівлі, державному секторі або сфері освіти, а також може застосовуватись, при певних обставинах, до публічно практикуючих бухгалтерів.

У Кодексі професійної етики звертається особлива увага на те, що:

- аудитори можуть опинитися в ситуаціях, у яких є можливість впливу і тиску на їх об'єктивність;
- аудитор може виявити упередженість у взаємостосунках з людьми;
- керівники аудиторських фірм зобов'язані забезпечити дотримання принципу об'єктивності своїми працівниками, а також іншими фахівцями, що залучаються до роботи.

Докладні кодекси професійної етики аудиторів розробляють професійні організації аудиторів, прагнучи передбачити можливі поведінки у різних ситуаціях. В етичному кодексі аудиторів мають бути узагальнені етичні норми професійної поведінки незалежних аудиторів, визначені етичні, моральні цінності, які затверджує у своєму середовищі аудиторське співтовариство.

Дотримання загальнолюдських і професійних етичних норм має бути обов'язком кожного аудитора, що зумовлене об'єктивною необхідністю підтримувати в громадській думці пошану й довіру до цієї професії.

## 6 РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

### 6.1 Місце незалежного аудиту в системі фінансового контролю

Потреба у відслідковуванні процесів утворення та руху матеріальних і грошових коштів стала причиною появи спеціальних осіб, а врешті – відповідних органів, наділених державновладними повноваженнями щодо дослідження та корегування таких процесів.

Фінансовий контроль – важливий елемент управління, який дозволяє суттєво впливати на хід управлінської діяльності, корегуючи її в разі виявлення від визначеного напрямку. Його значимість обумовлена особливим предметом контролю – фінансовими та господарськими відносинами, які є базовими для будь якої держави.

Призначення фінансового контролю полягає і в тому, що він виконує статистично-аналітичну функцію як у масштабі усєї держави, так і в межах відповідного господарюючого суб'єкту, що дозволяє отримувати загальну картину господарювання, прогнозувати, планувати та корегувати господарську, фінансову та іншу діяльність.

Фінансовому контролю, як і контролю взагалі, властиві систематичність, цілеспрямованість, всебічний аналіз інформації про фактичний стан на об'єкті.

Методологічна суть фінансового контролю як поняття зводиться до процесу вивчення, порівняння, виявлення, фіксації природи господарських операцій, їх відображення в обліку, вжиття заходів для їх вирішення, а також усунення порушень і попередження їх у подальшому. Схема здійснення фінансового контролю наведена на рисунку 6.1.



Рисунок 6.1. Схема фінансового контролю

Змістом фінансового контролю є забезпечення виконання й дотримання законодавства і фінансової дисципліни всіма державними, громадськими організаціями, посадовими особами й громадянами. Вся фінансова діяльність держави регламентується законами й підзаконними актами, при цьому фінансова діяльність не тільки повинна відповідати закону, але й бути доцільною. Таким чином, суть фінансового контролю полягає у перевірці законності й доцільності фінансової діяльності суб'єктів господарювання.

*Фінансовий контроль* – діяльність державних органів і недержавних організацій із забезпечення законності, фінансової дисципліни й доцільності у процесі мобілізації, розподілу й використання грошових фондів. Правовою базою здійснення фінансового контролю є перш за все Конституція України, яка визначає принципи, основні права і обов'язки державних органів і громадських організацій в сфері контролю, а також Закони України, Укази Президента України, постанови Кабінету Міністрів України, інструкції і накази, рішення органів публічної влади, статuti та інші акти, що регламентують правове положення органів публічної адміністрації та інших учасників фінансових правовідносин. *Сферою* фінансового контролю є майже увесь спектр операцій, що здійснюються з використанням грошей, а в деяких випадках – і без них.

Основні *завдання* фінансового контролю, у яких розкривається його зміст, наступні:

- 1) перевірка стану виконання фінансових обов'язків перед державою, органами місцевого самоврядування, організаціями і громадянами;
- 2) перевірка розробки і виконання бюджету (бюджетний контроль);
- 3) перевірка правильності використання державними та комунальними підприємствами, установами, організаціями грошових ресурсів, що є в їх розпорядженні;
- 4) перевірка додержання правил здійснення фінансових операцій, розрахунків і зберігання грошових коштів підприємствами і установами різних форм власності;
- 5) перевірка фінансового стану і ефективного використання трудових, матеріальних ресурсів підприємств і організацій, бюджетних установ;



б) усунення і попередження порушень фінансової дисципліни.

Залежно від характеру взаємовідносин і суб'єкта контролю фінансовий контроль можна поділити на *внутрішній* і *зовнішній*. При внутрішньому контролі суб'єкт і об'єкт належать до однієї системи, а при зовнішньому суб'єктом контролю виступає орган, що не належить до тієї ж системи, що й об'єкт.

За *часом* проведення фінансовий контроль поділяється на попередній, поточний та наступний. Критерій розмежування цих форм полягає у зіставленні часу здійснення контрольних дій із процесами формування й використання фінансових ресурсів. Водночас вони тісно взаємопов'язані, відображаючи тим самим безперервний характер контролю.

За *формами* проведення фінансовий контроль поділяють на ініціативний та обов'язковий. *Ініціативний* фінансовий контроль здійснюється на підставі рішень суб'єктів господарювання як власними силами, так і за участю сторонніх органів, у першу чергу – аудиторських організацій. Його метою є перевірка додержання господарюючим суб'єктом фінансової дисципліни та оптимізація руху фінансових потоків, економія ресурсів та, як правило, мінімізація оподаткування.

*Обов'язковий* фінансовий контроль здійснюється переважно за участю органів державної або місцевої влади, хоч у деяких випадках може передбачати участь і недержавних фінансових контролерів (особливо у сфері діяльності фінансово-кредитних установ).

Залежно від *суб'єктів* контролю виокремлюють державний, внутрішньогосподарський, відомчий, недержавний аудиторський контроль.

*Державний* фінансовий контроль здійснюють органи державної влади, в першу чергу – законодавчої і виконавчої; він спрямований на об'єкти, що підлягають контролю незалежно від їх відомчого підпорядкування.

Основні завдання державного фінансового контролю – перевірка законності й правильності розподілу фінансових ресурсів держави, ведення бухгалтерського обліку, перевірка правильності розрахунків і

сплати податків. Органами державного контролю є Контрольно-ревізійне управління Міністерства фінансів України, органи Державної податкової служби та ін.

*Відомчий* фінансовий контроль здійснюють служби внутрішнього аудиту міністерств, відомств та інших органів публічної адміністрації. Він спрямований на забезпечення законності та фінансової дисципліни як підпорядкованими підприємствами, установами, організаціями, так і всередині самого відомства. Робота відомчих аудиторських служб розпорядників бюджетних коштів перебуває під контролем Державної фінансової інспекції України.

*Внутрішньогосподарський* фінансовий контроль здійснюють економічні служби підприємств, установ, організацій (бухгалтерії, фінансові відділи, служби фінансового менеджменту та внутрішнього аудиту, відділи планування, а також штатні контролери, ревізори й аудитори тощо). Він супроводжує повсякденну фінансово-господарську діяльність.

*Недержавний аудиторський* фінансовий контроль здійснюють незалежні аудитори, які уповноважені суб'єктами господарювання, а також державно-владними органами на його проведення.

Залежно від *цільової спрямованості* контрольних дій органів можна виділити такі види фінансового контролю, як стратегічний і оперативний. *Стратегічний* фінансовий контроль спрямовується на розв'язання питання стратегії розвитку підприємства, організації, установи, галузі господарства у майбутньому, а *оперативний* вирішує поточні питання їх фінансової діяльності.

Залежно від *місця* здійснення фінансового контролю його можна поділити на контроль на місцях, або *виїзний* контроль (контрольні органи виконують контрольні дії безпосередню на підконтрольному об'єкті), та *дистанційний*, або безвиїзний контроль (суб'єкт контролює віддалений від нього об'єкт за допомогою інформації, яка передається засобами зв'язку).

За *сферою* фінансової діяльності фінансовий контроль поділяють на *бюджетний, податковий, валютний, кредитний, страховий, інвестиційний* тощо.

*Методами* фінансового контролю є ревізія, інвентаризація, перевірка, обстеження. Кожен з цих методів характеризується особливими способами та прийомами, які дають змогу розв'язувати певні проміжні завдання.

До *функцій* фінансового контролю відносять:

- *інформаційну* – полягає у тому, що інформація, отримана в результаті здійснення фінансового контролю, є підставою для прийняття відповідного управлінського рішення та проведення певних дій, які забезпечать нормальне функціонування об'єкта контролю;

- *профілактичну* – полягає у викритті різного роду недоліків у роботі підконтрольного об'єкта;

- *мобілізуючу* – полягає у тому, що за результатами контролю на підконтрольному підприємстві, в установі, організації вживаються заходи щодо покращення фінансової, господарської діяльності;

- *аналітичну* – полягає у тому, що відомості, отримані під час проведення контрольних дій, необхідно не просто опрацьовувати і виявляти порушення, а й визначати причини, які призвели до цих порушень, прогалини чинного законодавства;

- *стабілізуючу* – полягає у тому, що контроль є важливим стабілізуючим фактором господарських та фінансових правовідносин;

- *попереджувальну* – полягає у застосуванні контролю як способу попередження правопорушень;

- *виховну* – полягає у формуванні почуття непримиримості до різного роду відхилень від державних норм.

Таким чином, недержавний аудиторський фінансовий контроль є окремим видом фінансового контролю, який здійснюється незалежними контролюючими суб'єктами – аудиторами та аудиторськими фірмами (суб'єктами аудиту). Цей контроль теж спрямований на перевірку законності фінансової діяльності і доцільності здійснення окремих фінансових операцій. Однак висновки за результатами такого контролю мають рекомендаційний характер. Вони визначають відповідність чи невідповідність фінансової діяльності чинному законодавству, реальність та повноту її відображення у фінансовому обліку та звітності.

## 6.2 Суспільний нагляд за аудиторською діяльністю

Система регулювання аудиторської діяльності в Україні містить такі елементи:

а) сукупність законів та інших регламентуючих документів щодо здійснення аудиторської діяльності, таких як:

1) Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»;

2) Міжнародні Стандарти аудиту;

3) Кодекс етики професійних бухгалтерів;

4) Господарський кодекс, Конституція України, закони з оподаткування та інші нормативно-правові акти, які регулюють підприємницьку діяльність;

б) орган управління системою організації аудиторської діяльності – Орган суспільного нагляду.

Міжнародні стандарти аудиту – сукупність професійних стандартів, що встановлюють правила надання аудиторських послуг і розкривають питання етики та контролю якості, які визначені міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, що прийняті Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, а також Міжнародним кодексом етики, прийнятим Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів та оприлюдненим Міжнародною федерацією бухгалтерів.

Міжнародний Кодекс етики професійних бухгалтерів – основа для етичних вимог (кодексу етики, детальних правил, рекомендацій, норм поведінки) до професійних бухгалтерів, який повною мірою стосується і аудиторів. Він установлює норми поведінки професійних бухгалтерів і викладає фундаментальні принципи, що їх мають дотримуватися професійні бухгалтери і аудитори, щоб досягти загальних цілей.

Кабінет Міністрів України може встановлювати особливості провадження аудиторської діяльності щодо певних завдань відповідно до міждержавних угод, укладених згідно із законодавством від імені Уряду України з урядами інших держав.

Особливості проведення аудиту фінансової звітності Національного банку України та банків встановлюються Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та іншими актами законодавства.

Згідно із Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», усі аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності підлягають суспільному нагляду. Відповідальним за здійснення суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні є Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, який складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю та Інспекції із забезпечення якості. Цей орган здійснює нагляд за регулюванням та якістю аудиту безпосередньо аудиторських компаній, що перевіряють підприємства, які мають суспільний інтерес, та контроль за діяльністю Аудиторської палати України, яка буде перевіряти всіх інших аудиторів.

Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю забезпечує здійснення нагляду і несе відповідальність за нагляд за:

- 1) реєстрацією аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
- 2) впровадженням міжнародних стандартів аудиту;
- 3) контролем за атестацією аудиторів та безперервним навчанням аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- 4) контролем якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- 5) дисциплінарними провадженнями щодо аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- б) застосуванням стягнень.

Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю розглядає справи про адміністративні правопорушення (у тому числі за зверненням користувачів фінансової звітності), пов'язані з порушенням законодавства в частині ненадання інформації до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю у випадках, передбачених Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», та неоприлюднення фінансової звітності разом з аудиторським звітом.

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

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

У разі систематичного невиконання Аудиторською палатою України рішень Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (два і більше разів), скликається позачерговий з'їзд аудиторів з метою дострокового припинення повноважень членів Ради Аудиторської палати України. Делегування нових членів до Ради Аудиторської палати України здійснюється за винятком тих, з вини яких відбулися порушення, що стали причиною скликання позачергового з'їзду аудиторів.

Для здійснення нагляду Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю має право:

- 1) отримувати інформацію про аудитора (суб'єкта аудиторської діяльності), яка стосується виконання таким аудитором (суб'єктом аудиторської діяльності) своїх професійних обов'язків;
- 2) отримувати від юридичних та фізичних осіб інформацію стосовно аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності, пов'язану з виконанням аудитором (суб'єктом аудиторської діяльності) професійних обов'язків, оприлюдненням фінансової звітності разом з аудиторським звітом, а також щодо виконання Аудиторською палатою України делегованих повноважень;

3) проводити виїзні перевірки аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності в частині виконання ними професійних обов'язків;

4) направляти матеріали про виявлені правопорушення до правоохоронних органів;

5) залучати інспекторів та експертів до проведення перевірок та здійснення дисциплінарного провадження;

6) накладати стягнення на аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;

7) отримувати звіти від Аудиторської палати України та проводити перевірки Аудиторської палати України з метою забезпечення виконання нею відповідно до вимог Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю делегованих повноважень;

8) розглядати та переглядати рішення, прийняті Аудиторською палатою України, в межах виконання нею делегованих повноважень;

9) надавати обґрунтовані рекомендації щодо дій, які необхідно здійснити Аудиторській палаті України для належного виконання нею делегованих повноважень.

Члени Ради нагляду та співробітники Інспекції повинні дотримуватися режиму конфіденційності щодо інформації, яка їм може стати відомою у процесі виконання своїх обов'язків та мають бути незалежними від суб'єктів аудиторської діяльності.

На членів Ради нагляду поширюється законодавство у сфері запобігання і протидії корупції.

Кошторис Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю затверджується Кабінетом Міністрів України. Кошторис Аудиторської палати України в частині фінансування делегованих повноважень затверджує Рада нагляду. Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю є юридичною особою публічного права, яка не має на меті отримання прибутку. Статут Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

За рішенням Кабінету Міністрів України може бути:

1) сформований статутний капітал Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю за рахунок коштів, передбачених Державним бюджетом України;

2) надане Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю майно, що є державною власністю, на праві господарського відання, в користування чи управління.

Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю самостійно володіє, користується і розпоряджається належним йому на праві власності майном. Джерелами формування майна та коштів Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю можуть бути:

а) грошові внески до статутного капіталу;

б) внески суб'єктів аудиторської діяльності;

в) кошти, залучені на безповоротній основі (крім коштів від суб'єктів аудиторської діяльності), у тому числі кошти, отримані від урядів іноземних держав, їх агентств та установ, а також міжнародних фінансових організацій;

г) майно, придбане в установленому законодавством порядку;

д) інші джерела, не заборонені законодавством.

Майно, що є державною власністю і надане Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю на праві господарського відання в користування чи управління, включається до його активів, але не може бути відчужене у будь-який спосіб без рішення Кабінету Міністрів України. Списання та передача державного майна здійснюються відповідно до законодавства. Майно не включається до статутного капіталу Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Слід зазначити, що Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю зобов'язаний вести бухгалтерський облік, подавати та оприлюднювати фінансову звітність, складену за міжнародними стандартами фінансової звітності.

Річна фінансова звітність Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю підлягає обов'язковій перевірці незалежним суб'єктом аудиторської діяльності. Порядок відбору незалежного аудитора визначає Кабінет Міністрів України.



Органи державної влади та інші суб'єкти не мають права втручатися в діяльність Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю з виконання ним своїх повноважень. Рішення Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю з питань їх неправомірності можуть бути оскаржені в судовому порядку.

Організаційно-технічне та методичне забезпечення діяльності Ради нагляду забезпечує *Інспекція із забезпечення якості*.

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

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

Кандидатури для обрання членами Ради нагляду з числа непрактикуючих осіб пропонуються Аудиторською палатою України, професійними організаціями аудиторів та бухгалтерів, а також шляхом самовисування. Для них є обов'язковим досвід роботи у сфері аудиту, бухгалтерського обліку, права, але не менше 10 років, та бездоганна репутація.

Склад Ради нагляду затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, за поданням

відповідних органів та за результатами конкурсу. Члени Ради нагляду призначаються строком на 5 років. Одна особа не може бути призначена до складу Ради нагляду більше двох строків поспіль.

Голова Ради нагляду обирається з числа членів Ради нагляду простою більшістю голосів. Засідання Ради нагляду відбуваються не рідше ніж один раз на два місяці.

До повноважень Ради нагляду належать:

1) затвердження публічного звіту діяльності Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю;

2) схвалення Статуту Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та проектів нормативно-правових актів з регулювання аудиторської діяльності;

3) нагляд за діяльністю Аудиторської палати України в частині виконання нею делегованих повноважень;

4) прийняття рішень про призначення перевірки виконання Аудиторською палатою України делегованих повноважень;

5) затвердження та надання Аудиторській палаті України рекомендацій щодо усунення виявлених порушень у діяльності Аудиторської палати України при виконанні нею делегованих повноважень;

6) перегляд рішень Аудиторської палати України, прийнятих нею в межах виконання делегованих повноважень, внесення до них змін та у разі обґрунтування недоцільності їх скасування;

7) нагляд за діяльністю Інспекції;

8) проведення конкурсу та за його результатами призначення Виконавчого директора Інспекції;

9) прийняття рішення про порушення дисциплінарної справи щодо аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;

10) прийняття рішень про застосування стягнень до аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;

11) прийняття рішень про накладення адміністративних стягнень у разі порушення законодавства в частині ненадання інформації до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю у випадках, передбачених

Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», та неоприлюднення фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності разом з аудиторським звітом;

12) участь членів Ради нагляду у роботі органів Аудиторської палати України в межах нагляду за виконанням делегованих повноважень;

13) отримання інформації від Інспекції, Аудиторської палати України з питань, віднесених до компетенції Ради;

14) затвердження графіка перевірок з контролю якості, що плануються до проведення Інспекцією разом з Аудиторською палатою України;

15) залучення експертів;

16) передача матеріалів до правоохоронних органів;

17) схвалення кошторису Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та звіту про його виконання;

18) затвердження кошторису Аудиторської палати України в частині фінансування виконання нею делегованих повноважень;

19) перегляд рішень комісії з атестації та їх скасування у разі обґрунтування їх недоцільності.

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

Виконавчий директор може бути звільнений достроково у разі: відставки; неможливості виконувати свої повноваження за станом здоров'я; набрання чинності обвинувальним вироком суду; накладення адміністративного стягнення за вчинення корупційних правопорушень; усунення з посади рішенням Ради нагляду за аудиторською діяльністю за порушення вимог закону та Статуту Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

До повноважень Інспекції належать:

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

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

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

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

5) методологічне забезпечення професійної кваліфікації.

### **6.3 Професійне самоврядування аудиторів**

Метою професійного самоврядування аудиторів є об'єднання на професійній основі зусиль аудиторів для виконання покладених на них обов'язків і забезпечення їхніх прав, представництва професійних інтересів аудиторів в органах державної влади, органах місцевого самоврядування, захисту професійних інтересів та соціальних прав аудиторів, сприяння підвищенню професійного рівня аудиторів та надання їм методичної допомоги, захисту інтересів фізичних і юридичних осіб у разі заподіяння їм шкоди внаслідок незаконних дій або недбалості аудиторів, а також здійснення саморегулювання аудиторської діяльності.

Професійне самоврядування аудиторів функціонує на засадах законності, гласності, незалежності, демократичності, колегіальності, виборності, обов'язковості членства аудиторів та виконання рішень органів професійного самоврядування, прийнятих відповідно до їх компетенції, забезпечення рівних можливостей доступу аудиторів до участі у професійному самоврядуванні.

Професійне самоврядування аудиторів здійснюється через Аудиторську палату України, яка є юридичною особою, не має на меті отримання прибутку та утворюється з метою забезпечення реалізації завдань аудиторського самоврядування. Членами Аудиторської палати України є включені до Реєстру аудитори і аудиторські фірми.

Діяльність Аудиторської палати України провадиться відповідно до законодавства та Статуту Аудиторської палати України, який затверджується з'їздом аудиторів України.

Повноваження Аудиторської палати України:

1) здійснює реєстрацію аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;

2) здійснює контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;

3) регулює взаємовідносини між членами Аудиторської палати України у процесі провадження аудиторської діяльності;

4) здійснює дисциплінарні провадження щодо суб'єктів аудиторської діяльності, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;

5) здійснює контроль за безперервним навчанням аудиторів, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;

6) бере участь у проведенні експертизи законопроектів і нормативно-правових актів з питань аудиторської діяльності;

7) узагальнює інформацію про практику застосування міжнародних стандартів аудиту та надає рекомендації на запит суб'єктів аудиторської діяльності щодо спірних та складних питань;

8) представляє аудиторів України у відносинах з органами державної влади, органами місцевого самоврядування, їх посадовими і службовими особами, підприємствами, установами, організаціями незалежно від форми власності, громадськими об'єднаннями та міжнародними організаціями;

9) забезпечує захист професійних прав аудиторів;

10) забезпечує доступ та відкритість інформації стосовно аудиторів України.

Щорічно Аудиторська палата України отримує від суб'єктів аудиторської діяльності звіти про надані ними послуги, здійснює їх аналіз та подає до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю

узагальнену інформацію про діяльність цих суб'єктів та про стан аудиторської діяльності в Україні.

З метою належного виконання делегованих повноважень Аудиторська палата України має право:

1) мати доступ до даних щодо аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності, які мають відношення до виконання таким аудитором або суб'єктом аудиторської діяльності своїх професійних обов'язків, з можливістю отримання копій таких даних;

2) отримувати від юридичних та фізичних осіб інформацію щодо аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності, пов'язаної з виконанням аудитором або суб'єктом аудиторської діяльності професійних обов'язків;

3) проводити перевірки суб'єктів аудиторської діяльності, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, у частині виконання ними професійних обов'язків;

4) вносити пропозиції органам державної влади щодо формування та реалізації державної політики у сфері аудиторської діяльності;

5) оскаржувати до суду за правилами адміністративного судочинства від свого імені рішення (нормативні акти, акти індивідуальної дії, дії чи бездіяльність суб'єктів владних повноважень), які порушують права чи законні інтереси членів Аудиторської палати України;

6) у порядку, передбаченому законодавством, отримувати від Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю інформацію, необхідну для виконання повноважень Аудиторської палати України;

7) проводити перевірки дотримання членами Аудиторської палати України вимог Положення про членські внески, що затверджує з'їзд аудиторів України;

8) застосовувати до членів Аудиторської палати України дисциплінарні заходи, передбачені Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»;

9) здійснювати міжнародне співробітництво;

10) використовувати працю найманих працівників, встановлювати структуру, штатний розпис, чисельність працівників, форми і розміри

оплати та матеріального стимулювання їхньої праці згідно із законодавством та в межах кошторису Аудиторської палати України.

Обов'язки Аудиторської палати України:

- 1) належним чином виконувати делеговані повноваження;
- 2) дотримуватися вимог законодавства, Статуту Аудиторської палати України та рішень Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю;
- 3) надавати Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю звіти та будь-яку іншу інформацію про виконання делегованих повноважень;
- 4) дотримуватися рекомендацій, наданих Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю щодо дій, які необхідно здійснити для належного виконання делегованих повноважень;
- 5) здійснювати реєстрацію аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
- 6) розглядати скарги на дії членів Аудиторської палати України;
- 7) забезпечувати в порядку, передбаченому законодавством та Статутом Аудиторської палати України, вільний доступ до інформації про її діяльність.

Діяльність Аудиторської палати України є публічною. Звіт про діяльність Аудиторської палати України, фінансова звітність, кошторис Аудиторської палати України та звіт про його виконання, інформація про стан аудиторської діяльності в Україні, річні програми роботи та звіти про їх виконання підлягають розміщенню на офіційному веб-сайті Аудиторської палати України протягом 180 днів з дня закінчення календарного року.

Органами управління Аудиторської палати України є:

- 1) з'їзд аудиторів України;
- 2) Рада Аудиторської палати України.

Ведення поточних справ у Аудиторській палаті України здійснює Секретаріат, який очолює Виконавчий директор (непрактикуюча особа), призначений на посаду з'їздом аудиторів України та працюючий в Аудиторській палаті України за основним місцем роботи. Порядок

діяльності Секретаріату Аудиторської палати України визначається положенням, що затверджує з'їзд аудиторів України.

За рішенням з'їзду аудиторів України можуть бути утворені регіональні відділення Аудиторської палати України, повноваження яких і порядок їх діяльності визначаються положенням, що затверджує з'їзд аудиторів України.

Вищим органом управління Аудиторської палати України є з'їзд аудиторів України. З'їзди аудиторів України можуть бути черговими, повторними та позачерговими. Чергові з'їзди аудиторів України проводяться в другому кварталі кожного року.

З'їзд аудиторів України вважається правочинним за умови участі в його роботі не менше 20 відсотків загальної кількості делегатів з'їзду. У разі відсутності кворуму з'їзд аудиторів України визнається таким, що не відбувся. Протягом 30 календарних днів від призначеної дати проведення з'їзду, що не відбувся, Рада Аудиторської палати України приймає рішення про проведення повторного з'їзду аудиторів України.

Рішення з'їзду аудиторів України приймаються простою більшістю голосів загальної кількості присутніх на з'їзді делегатів.

Рада Аудиторської палати України обирається членами Аудиторської палати України на з'їзді аудиторів України таємним голосуванням з числа висококваліфікованих аудиторів і стажем аудиторської діяльності не менше п'яти років. Загальна кількість членів Ради Аудиторської палати України становить 11 осіб. Строк повноважень членів Ради Аудиторської палати України становить п'ять років.

Рішення Ради Аудиторської палати України приймаються на її засіданнях простою більшістю голосів за наявності більш як половини її членів. Члени Ради Аудиторської палати України виконують свої обов'язки на громадських засадах. Голова Аудиторської палати України обирається з'їздом аудиторів України з числа членів Ради Аудиторської палати України.

У складі Аудиторської палати України з метою забезпечення проведення перевірок суб'єктів аудиторської діяльності створюється Комітет з контролю якості аудиторських послуг.



## **6.4 Професійні організації аудиторів України**

Аудитори відповідно до вимог законодавства мають право об'єднуватися у громадські організації за професійною ознакою і створювати професійні організації аудиторів з метою об'єднання на професійній основі своїх зусиль для сприяння розвитку та поширенню професії незалежних аудиторів, підвищення значення професії аудитора в Україні, для задоволення економічних інтересів суспільства, удосконалення аудиторської діяльності, представництва в органах державної влади, органах місцевого самоврядування, захисту професійних інтересів та соціальних прав своїх членів, міжнародного визнання професійної кваліфікації аудиторів України.

Професійні організації аудиторів мають право:

1) здійснювати підготовку фізичних осіб до складання кваліфікаційного іспиту та іспитів з теоретичних знань з метою атестації аудиторів;

2) створювати незалежні центри оцінювання знань для проведення кваліфікаційних іспитів та іспитів з теоретичних знань з метою атестації аудиторів;

3) проводити безперервне професійне навчання аудиторів;

4) пропонувати кандидатури для обрання членами Ради нагляду, членами Ради Аудиторської палати України;

5) брати участь у розробленні проектів нормативно-правових актів та методичних рекомендацій з питань аудиторської діяльності;

6) здійснювати незалежне оцінювання внутрішньої системи контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності.

Професійні організації аудиторів не можуть обмежуватися в реалізації своїх прав, крім обмежень за рішенням суду, що набрало законної сили.

## 7 СУБ'ЄКТИ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

### 7.1 Суб'єкти аудиторської діяльності та вимоги до них

Згідно з Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» *суб'єктами аудиторської діяльності* є аудиторська фірма або аудитор, що відповідає таким критеріям:

- провадить аудиторську діяльність як фізична особа-підприємець або провадить незалежну професійну діяльність;
- набув права на провадження аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»;
- включений до Реєстру як суб'єкт аудиторської діяльності.

Виходячи з Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», *аудитор* – це фізична особа, яка підтвердила кваліфікаційну придатність до провадження аудиторської діяльності, має відповідний практичний досвід та включена до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.

Отже, аудитором може бути визнана фізична особа, яка має вищу освіту, підтвердила високий рівень теоретичних знань та професійну компетентність шляхом успішного складення відповідних іспитів та пройшла практичну підготовку із провадження аудиторської діяльності.

Однак, згідно із Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» є певні обмеження щодо того, що аудитором не може бути особа, яка має не погашену або не зняту в установленому порядку судимість або на яку протягом останнього року накладалося адміністративне стягнення за вчинення корупційних правопорушень, а також особа, до якої було застосовано протягом останнього року стягнення у вигляді виключення з Реєстру за подання до нього недостовірної інформації.

Аудитор набуває права на провадження аудиторської діяльності після підтвердження кваліфікаційної придатності та набуття практичного досвіду в порядку, визначеному Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Після набуття права на провадження аудиторської діяльності аудитор включається до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності. При цьому він має право провадити аудиторську діяльність у складі аудиторської фірми, як штатний співробітник чи фізична особа – підприємець, або здійснювати аудиторську діяльність одноосібно, що можливо лише після включення його до Реєстру як суб'єкта аудиторської діяльності.

**Аудиторська фірма** – це юридична особа, яка провадить виключно аудиторську діяльність та/або надає неаудиторські послуги на підставах та в порядку, що передбачені Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та міжнародними стандартами аудиту.

Відповідно до чинного законодавства загальний розмір частки засновників аудиторської фірми, які не є аудиторами та аудиторськими фірмами, у статутному капіталі не може перевищувати 30 відсотків. При цьому, посадовою особою, на яку покладено керівництво аудиторською фірмою, може бути лише аудитор, який не може бути керівником іншої юридичної особи, що здійснює підприємницьку діяльність за видами, не сумісними з аудиторською діяльністю.

Для здійснення аудиторської діяльності на території України аудиторська фірма обов'язково повинна мати добру репутацію, інакше вона виключається з Реєстру за рішенням Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Це відбувається у випадку, коли протягом двох років поспіль до аудиторської фірми застосовувалося більше трьох разів стягнення у вигляді попередження або зупинення права на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності або обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Узагальненої вимоги до суб'єктів аудиторської діяльності наведено на рисунку 7.1.

Слід зазначити, що суб'єктам аудиторської діяльності забороняється безпосередньо займатися іншими, не сумісними з аудиторською діяльністю, видами підприємницької діяльності, але це не виключає їхнього права отримувати дивіденди, доходи від інших корпоративних



Рисунок 7.1. Вимоги до суб'єктів аудиторської діяльності

прав, доходи від оренди та відчуження рухомого та нерухомого майна, пасивні доходи.

Окрім аудиторської діяльності аудитори мають право займатися громадською, освітньою, викладацькою та науковою діяльністю, підготовкою публікацій з отриманням відповідної винагороди. При цьому аудитору забороняється використовувати свої повноваження з метою одержання неправомірної вигоди або прийняття обіцянки чи пропозиції щодо такої вигоди для себе чи інших осіб.

## 7.2 Реєстрація суб'єктів аудиторської діяльності

Суб'єкти аудиторської діяльності можуть надавати аудиторські послуги на території України лише після включення їх до *Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності*.

Згідно з Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності – це автоматизована система збирання, накопичення, захисту, обліку та надання інформації про аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право на провадження аудиторської діяльності в Україні

Зазначений Реєстр є публічним, оприлюднюється і підтримується в актуальному стані у мережі Інтернет на веб-сторінці Аудиторської палати України. Відомості, що містяться в Реєстрі, вносяться Аудиторською палатою України та є відкритими і загальнодоступними з можливістю цілодобового вільного доступу та копіювання.

Кожному аудитору та суб'єкту аудиторської діяльності привласнюється індивідуальний реєстраційний номер, який не може передаватися іншим суб'єктам аудиторської діяльності. При цьому плата за внесення інформації до Реєстру не справляється.

Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності складається з чотирьох розділів та містить інформацію про: зареєстрованих аудиторів; суб'єктів аудиторської діяльності; суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності; суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Відомості, які підлягають оприлюдненню в Реєстрі, подаються до Аудиторської палати України за затвердженою нею формою. При цьому, документи для підтвердження відомостей, зазначених в Реєстрі, зберігаються в аудитора чи суб'єкта аудиторської діяльності та надаються за необхідністю при їх перевірці. Якщо у внесених в Реєстр даних відбулись зміни, суб'єкт аудиторської діяльності протягом 30 календарних днів з моменту змін зобов'язаний надіслати відповідні відомості до Аудиторської палати України для їх оприлюднення.

Внесення відомостей чи змін щодо даних про суб'єкта аудиторської діяльності до Реєстру здійснюється протягом трьох робочих днів, упродовж яких уповноважена особа Аудиторської палати України перевіряє достовірність наданої інформації. У разі виявлення невідповідності поданих відомостей оприлюдненій інформації документи повертають із зазначенням конкретних невідповідностей.

Повнота, достовірність та своєчасність подання відомостей до Реєстру перевіряються під час проведення перевірки системи контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності. При виявленні певних невідповідностей Аудиторська палата України має право вимагати роз'яснення або здійснити перевірку суб'єкта аудиторської діяльності щодо поданих до Реєстру відомостей. У разі встановлення факту несуттєвої невідповідності поданих до Реєстру відомостей про суб'єкта аудиторської діяльності, до нього застосовується стягнення у вигляді попередження, при суттєвому порушенні – приймається рішення про виключення цього суб'єкта аудиторської діяльності з Реєстру.

Суттєвим порушенням вважається умисне неподання, несвоєчасне подання або подання недостовірної інформації, яка підлягає оприлюдненню у Реєстрі, що в свою чергу призводить до введення в оману замовника аудиторських послуг або інших осіб.

Виключення суб'єкта аудиторської діяльності з Реєстру здійснюється за їх власною заявою або за рішенням Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, у разі прийняття рішення про ліквідацію суб'єкта аудиторської діяльності, смерті аудитора та в інших випадках.

## 8 СЕРТИФІКАЦІЯ І ПІДВИЩЕННЯ КВАЛІФІКАЦІЇ АУДИТОРІВ

### 8.1 Вимоги щодо атестації аудиторів

Як визначено Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [2], аудитором може бути визнана фізична особа, яка має вищу освіту, підтвердила високий рівень теоретичних знань та професійну компетентність шляхом успішного складення відповідних іспитів та пройшла практичну підготовку із провадження аудиторської діяльності.

Отже, особа, яка має вищу освіту та досвід роботи на посадах бухгалтера, ревізора, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора не менше 15 років, або має досвід роботи на зазначених посадах не менше семи років та пройшла стажування у порядку, визначеному Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», може підтвердити свою *професійну компетентність* шляхом складання *кваліфікаційного іспиту*, який має засвідчити здатність особи застосовувати теоретичні знання на практиці.

Теоретичні знання підтверджуються за напрямками, що наведені на рисунку 8.1.

Кваліфікаційний іспит та іспити з теоретичних знань проводяться незалежними центрами оцінювання знань, акредитованими комісією з атестації.

Порядок складання іспитів (у тому числі методика оцінювання кваліфікаційних іспитів, порядок розподілу коштів, отриманих у вигляді плати за складання іспиту) та порядок проходження стажування розробляються комісією з атестації та подаються на схвалення до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, який після схвалення передає їх для затвердження центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

Іспити проводяться у письмовій або електронній формі з дотриманням анонімності та конфіденційності.



Рисунок 8.1. Напрями теоретичних знань, за якими підтверджується професійна компетентність майбутнього аудитора

За складання іспиту справляється плата у розмірі однієї мінімальної заробітної плати, встановленому на початок відповідного року. Зазначені кошти розподіляються лише між суб'єктами, які здійснюють підготовку екзаменаційних завдань, незалежними центрами оцінювання знань та особами з перевірки екзаменаційних робіт відповідно до затвердженого порядку. У разі зарахування іспиту плата не справляється.



Підготовку до складання іспитів відповідно до програм, затверджених комісією з атестації, можуть проводити вищі навчальні заклади та інші установи, професійні організації аудиторів та бухгалтерів. При цьому підготовка кандидатів до складання іспитів та розробка екзаменаційних завдань за одним і тим же напрямом одним і тим же суб'єктом не допускаються.

Кандидат в аудитори може самостійно підготуватися до складання іспитів.

Аудитори, допущені до проведення обов'язкового аудиту в будь-якій державі Європейського Союзу, які мають намір працювати в Україні, повинні скласти іспити з підтвердження теоретичних знань з питань законодавства України за напрямами: аудиторської діяльності і бухгалтерського обліку, податкового законодавства та законодавства про єдиний соціальний внесок, трудового, цивільного, господарського законодавства, у тому числі корпоративного, та законодавства про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом.

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

Особам, які під час навчання у вищих навчальних закладах вивчали предмети за вказаними напрямами, протягом мінімальної кількості годин, визначеної комісією з атестації, та успішно склали іспит з них, за рішенням цієї комісії теоретичні знання з відповідних предметів можуть бути зараховані.

Особам, які склали відповідні теоретичні іспити за напрямами, зазначеними на рисунку 8.1, в професійних організаціях, що є дійсними членами Міжнародної федерації бухгалтерів та мають членство в цих організаціях або перебувають у процесі його набуття, за рішенням комісії з атестації зараховуються теоретичні знання.

## **8.2 Комісія з атестації аудиторів**

Атестація аудиторів здійснюється комісією з атестації.

Комісія з атестації складається з дев'яти осіб та формується шляхом делегування до її складу:

а) однієї особи від вищих навчальних закладів за поданням центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері вищої освіти;

б) двох осіб – представників професійних організацій аудиторів та бухгалтерів, які є членами Міжнародної федерації бухгалтерів;

в) однієї особи від Аудиторської палати України;

г) по одній особі від Національного банку України, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного розвитку.

Кожна професійна організація аудиторів та бухгалтерів, яка є членом Міжнародної федерації бухгалтерів, може делегувати не більше одного представника. У разі якщо загальна кількість делегованих представників більше двох, то вибір представників до комісії з атестації проводиться шляхом рейтингового голосування.

У разі якщо професійні організації аудиторів та бухгалтерів, які є членами Міжнародної федерації бухгалтерів, делегували менше двох представників, то професійні організації аудиторів та бухгалтерів, які не є членами Міжнародної федерації бухгалтерів і мають у своєму складі повноправними членами не менше 20 % загальної кількості аудиторів, включених до Реєстру станом на 1 січня поточного року, можуть делегувати не більше одного представника від кожної професійної організації. При цьому членство аудитора може бути враховано лише в одній професійній організації, за вибором аудитора, що має бути ним письмово засвідчено.

Голова комісії з атестації обирається з числа її членів простою більшістю голосів від загальної кількості членів комісії з атестації. Персональний склад комісії з атестації затверджує керівник центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

Строк повноважень членів комісії з атестації становить три роки. Положення про комісію з атестації погоджується Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та затверджується наказом центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

До компетенції комісії з атестації належать:

- організація розробки та подання на схвалення до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю проектів Порядку складання іспитів, Порядку проходження стажування, Порядку безперервного професійного навчання аудиторів, Порядку зарахування теоретичних знань, інших нормативно-правових актів з питань атестації та професійного навчання аудиторів;

- затвердження програм іспитів для кандидатів в аудитори в обсязі, не меншому ніж обсяги навчальних програм вищих навчальних закладів IV рівня акредитації;

- організація проведення іспитів;

- затвердження результатів іспитів;

- прийняття рішень про зарахування іспиту у випадках, передбачених Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»;

- розгляд апеляцій на результати іспитів;

- акредитація незалежних центрів оцінювання, центрів з підготовки екзаменаційних завдань та призначення осіб з перевірки екзаменаційних робіт;

- формування вимог до юридичних осіб, що можуть проводити безперервне професійне навчання аудиторів;

- прийняття рішення про визнання кваліфікаційної придатності особи до провадження аудиторської діяльності.

Неправомірні рішення комісії з атестації аудиторів, її дії або бездіяльність, що обмежують чи порушують права юридичних або фізичних осіб, можуть бути оскаржені до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю або до суду.

### **8.3 Порядок отримання свідоцтва аудитора**

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

Свідоцтво є чинним протягом п'яти років з дня складення кваліфікаційного іспиту. Слід відзначити, що особа, яка має намір бути аудитором, повинна набути практичного досвіду аудиторської діяльності шляхом працевлаштування або стажування у суб'єкта аудиторської діяльності не менше трьох років у будь-який період незалежно від дати отримання свідоцтва про складання іспитів з теоретичних знань та кваліфікаційного іспиту.

У разі наявності чинного свідоцтва про складання іспитів з теоретичних знань та кваліфікаційного іспиту і позитивної характеристики за результатами набуття практичного досвіду у суб'єкта аудиторської діяльності комісія з атестації приймає рішення про визнання кваліфікаційної придатності особи до провадження аудиторської діяльності.

Незважаючи на те, що термін дії свідоцтва про складання іспитів з теоретичних знань та кваліфікаційного іспиту становить п'ять років, аудитор повинен постійно підвищувати свою кваліфікацію шляхом безперервного професійного навчання.

## **9 ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ**

### **9.1 Основи організації аудиторської діяльності**

Основною структурною одиницею аудиторської служби виступає аудиторська фірма, яка набуває права на провадження аудиторської діяльності за умови відповідності вимогам та в порядку, визначеному у Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Аудиторські фірми можуть створюватись на основі будь-яких форм власності (крім 100% державної). До складу аудиторської фірми можна залучати спеціалістів, які не є аудиторами, але так, щоб не порушити вимоги Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Так, загальний розмір частки засновників (учасників) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному капіталі не може перевищувати 30 відсотків. Посадовою особою, яка відповідно до установчих документів здійснює керівництво аудиторською фірмою, може бути лише аудитор.

Керівник аудиторської фірми не може бути керівником іншої юридичної особи, що здійснює підприємницьку діяльність за видами, не сумісними з аудиторською діяльністю.

Аудиторська фірма іноземної держави може провадити аудиторську діяльність на території України за умови її допуску до провадження аудиторської діяльності згідно з національним законодавством країни походження такої аудиторської фірми, якщо ключовий партнер цієї фірми, який проводитиме аудит юридичних осіб, представництва іноземного суб'єкта господарювання або іншого суб'єкта, зареєстрованого в Україні, відповідає вимогам чинного законодавства до аудитора, відповідності аудиторської фірми вимогам, визначеним Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», а також після включення її до Реєстру.

Аудиторська фірма повинна мати добру репутацію. Аудиторська фірма не може вважатися такою, що має добру репутацію, якщо протягом

двох років поспіль до аудиторської фірми застосовувалося більше трьох разів стягнення у вигляді попередження або зупинення права на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності або обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

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

За характером діяльності аудиторські фірми можна класифікувати на дві категорії:

- *універсальні* – фірми, які мають право здійснювати декілька видів обов'язкового аудиту та займаються різноманітними видами робіт: організацією аудиторських перевірок у сфері загального, банківського, страхового, біржового аудиту, наданням послуг з постановки, відновлення та ведення обліку, аналізом господарської діяльності, оцінкою активів та зобов'язань підприємств, консультуванням з питань фінансового, управлінського та податкового обліку, проведенням навчання з бухгалтерського обліку і аудиту, комп'ютеризації обліку, підбором та тестуванням бухгалтерських кадрів тощо;

- *спеціалізовані* – фірми, які виконують більш вузьке коло робіт або навіть окремі роботи із зазначеного переліку.

Незалежно від того, чи є фірма універсальною або спеціалізованою, вона обов'язково повинна виконувати основний вид послуг – проведення обов'язкового аудиту. В іншому разі вона не може вважатись аудиторською фірмою.

За кількістю послуг, які надаються, аудиторські фірми поділяють на *великі, середні та малі*. Основним критерієм, як правило, виступає виручка від реалізації. Універсальні фірми найчастіше бувають великими та середніми.

Аудитори та інші фахівці, які вирішили створити аудиторську фірму, рішення про це приймають на загальних зборах, де одночасно обговорюють такі питання, як: мета, види діяльності, розмір внесків до статутного капіталу, інші майнові і фінансові питання, права і обов'язки

учасників фірми, органи управління тощо. Після узгодження організаційних питань, члени майбутньої аудиторської фірми складають *засновницький договір та статут*.

У засновницькому договорі вказуються такі дані:

- місце і дата його складання;
- перелік усіх членів із зазначенням їх адреси;
- найменування фірми;
- мета, види діяльності та юридична адреса фірми;
- розмір статутного капіталу, індивідуальний розмір внеску кожного члена у його створенні;
- права і обов'язки членів фірми;
- розподіл і використання прибутку;
- умови і порядок ліквідації фірми.

Цей договір підписується усіма членами-засновниками, підписи яких засвідчуються нотаріально.

Тут же на зборах приймається *статут фірми*, в якому передбачають такі пункти:

- склад учасників і засновників;
- місцезнаходження;
- мета і види діяльності;
- майно, фонди і прибуток фірми;
- порядок збільшення (зменшення) статутного капіталу;
- права і обов'язки засновників (учасників);
- організація і оплата праці;
- органи управління, їх функції та компетенція;
- контроль за діяльністю фірми;
- припинення діяльності та ліквідація фірми.

Статут має бути зареєстрований в місцевих органах влади, Державній податковій інспекції, відділі статистики, управлінні Пенсійного фонду України. Він подається до установи банку, де передбачається відкрити поточний рахунок.

При створенні аудиторської фірми слід розробити стратегію (програму) діяльності, організаційну структуру аудиторської фірми, в якій

передбачити відділи (аудиту, консалтингу тощо) та інші підрозділи. При цьому підбирають їх керівників, визначають кількісний та якісний склад фахівців, порядок формування нормативної бази (може бути призначена спеціальна особа, яка займатиметься систематизацією нормативних актів, вестиме картотеку нормативних документів), створюється належна матеріально-технічна база (приміщення під офіс, придбання меблів та оргтехніки, транспорт, тощо).

Відповідно до спеціалізації та розміру аудиторських фірм розробляється структура фірми і визначається її штатна чисельність, які фіксуються в документі «Структура і штатна чисельність аудиторської фірми», який підписується директором аудиторської фірми та затверджується зборами учасників у товаристві з обмеженою відповідальністю, або власником – на приватному підприємстві. У цьому документі визначається структура органів оперативного управління, їх підлеглість та підконтрольність, а також штатна чисельність кожного підрозділу. Орієнтовна схема управління та підлеглості в аудиторській фірмі показана на рисунку 9.1.

Ефективне функціонування аудиторської фірми залежить від організації праці її співробітників. Кадрове забезпечення аудиторських фірм може здійснюватись шляхом підготовки власних кадрів за рахунок фірми або найму співробітників певної кваліфікації на тимчасову або постійну роботу.

Особливо важливим при підборі кадрів є глибоке знання чинного законодавства, нормативних та інших документів. В аудиторській фірмі має бути передбачена організація системи безперервного навчання і оновлення знань. Як правило, робочий день у фірмах розпочинається з читання економічної періодики, оновлення бази даних інформаційно-правової системи і вивчення документів, що надійшли, а також їх обговорення.

Найважливішим елементом наукової організації праці аудиторів є формування аудиторських команд, залучення висококваліфікованих аудиторів та експертів, не порушуючи основних етичних принципів аудиту (зокрема, конфіденційності).



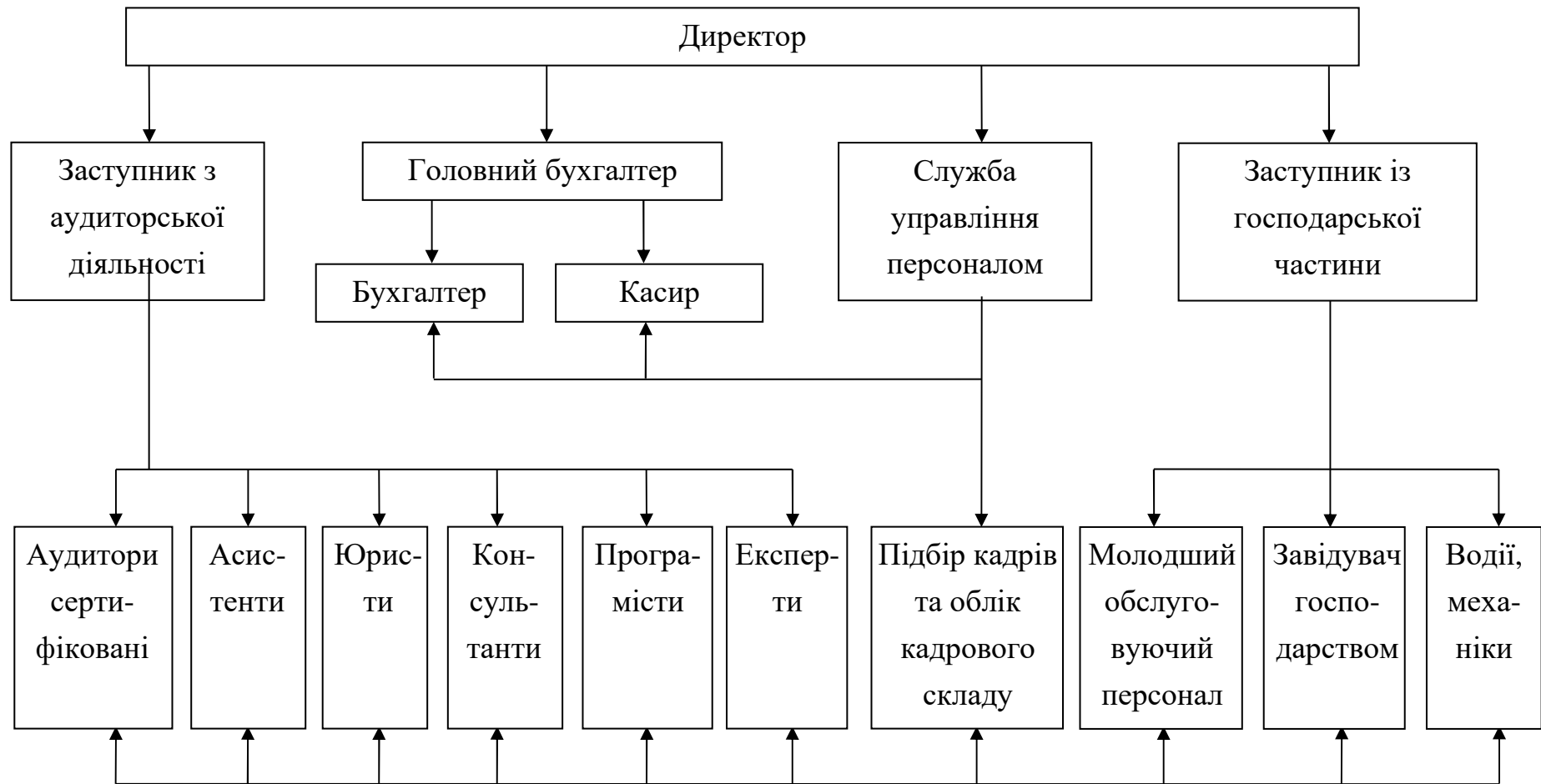


Рисунок 9.1. Орієнтовна схема управління та підлеглих в аудиторській фірмі

## **9.2 Розподіл функцій між працівниками аудиторської фірми**

Не всі спеціалісти аудиторської фірми повинні бути задіяні на перевітках – на фірмі має бути «мозковий центр», який відповідає за стратегією розвитку аудиторської фірми та її перспективи. У невеликих фірмах це, як правило, керівник фірми або його заступник, який відвідує семінари, що проводяться Міністерством фінансів України, Державною податковою адміністрацією України тощо, передає досвід та знання іншим співробітникам, готує відповіді на складні питання клієнтів. У великих фірмах до «мозкового центру» входять не тільки кваліфіковані аудитори, а й юрист, спеціаліст по роботі з інформаційною системою, спеціаліст, який відповідає за зв'язки із зовнішніми організаціями. Тому аудитори, які працюють безпосередньо клієнтами, не витрачають час на розробку складних питань, а, вивчивши проблеми клієнта, повідомляють їх фірмі та одержують від «мозкового центру» детальну відповідь на свої запити.

Директор аудиторської фірми виконує наступні обов'язки:

- керує згідно з чинним законодавством виробничо-господарською та фінансово-економічною діяльністю фірми, несе відповідальність за наслідки прийнятих рішень, збереження та ефективне використання її майна, а також за фінансово-господарські результати діяльності фірми;

- вживає заходи щодо забезпечення фірми кваліфікованими кадрами, слідкує за розвитком їх професійних знань і досвіду, створює безпечні і сприятливі для життя і здоров'я умови праці, дотримується вимог законодавства про охорону навколишнього середовища;

- забезпечує правильне поєднання економічних і адміністративних методів керівництва, єдиноначальності і колегіальності в обговоренні та вирішенні питань, матеріальних стимулів підвищення ефективності роботи, застосування принципу матеріальної зацікавленості та відповідальності кожного працівника за доручену йому справу та результати роботи всього колективу, виплату заробітної плати у встановлені терміни;

- координує діяльність співробітників фірми.

Обов'язки керівника аудиторської перевірки (старшого аудитора):

- несе відповідальність за: організацію і поточний контроль роботи з конкретним економічним суб'єктом;

- здійснює процедуру планування роботи (затверджує загальний план і програму аудиту);

- несе відповідальність за відповідність аудиту, що проводиться, і підготовленої по його результатах робочої документації правилам (стандартам) аудиторської діяльності і внутрішньофірмовим вимогам;

- доводить до відома керівника аудиторської фірми (директора) інформацію про основні результатах аудиту, які можуть вплинути на зміст і висновки аудиторського звіту.

Обов'язки старшого аудитора:

- формує групу аудиторів з перевірки та оцінки підприємства-клієнта;

- організовує роботу аудиторів з проведення аналізу документації;

- запитує дані, яких невістачає для прийняття рішення, як від підприємства, так і від незалежних інформаційних джерел;

- у разі необхідності приймає рішення про направлення аудитора на підприємство;

- розробляє план проведення групою аудиторів огляду підприємства;

- організовує роботу групи аудиторів на підприємстві.

Обов'язки аудитора:

- виконує аудиторську перевірку і допомагає старшому аудитору у підготовці звіту;

- несе відповідальність за розуміння і здійснення аудиторських процедур;

- готує відповідні робочі документи;

- інформує старшого аудитора про аудиторські або бухгалтерські невідповідності або проблеми, пов'язані з обчисленнями;

- готує пропозиції щодо поліпшення якості аудиторських послуг фірми;

- інформує старшого аудитора про всі аспекти професійних послуг, які можуть бути корисні клієнтові;

- здійснює перевірку достовірності бухгалтерської звітності, законності та доцільності господарських операцій, стану системи обліку;
- проводить аналіз фінансово-господарської діяльності, виявляє сильні та слабкі сторони діяльності підприємства, надає оцінку та пропозиції з підвищення її ефективності;
- консультує з питань податків, правомірності та доцільності окремих господарських операцій, вдосконалення бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та управління підприємством, форм і методів управління інформаційною технологією;
- захищає фінансові інтереси клієнтів;
- проводить наукові дослідження і проектування з питань організації та методів обліку, контролю;
- приймає участь в розробці проектів, планів (бізнес-планів розвитку фірми), моделей та іншої документації щодо перспективної діяльності підприємства або окремих його підрозділів, дає їм оцінку та допомагає менеджерам приймати управлінські рішення щодо можливих альтернативних варіантів; надає допомогу в веденні обліку, складанні звітності та перевіряє правильність складеної фінансової звітності підприємства.

Обов'язки асистента аудитора:

- під керівництвом аудитора бере участь у здійсненні незалежних перевірок бухгалтерського обліку, бухгалтерської (фінансової) звітності та інших документів організацій, їх відокремлених підрозділів, індивідуальних підприємців, а за необхідності – перевірок їх діяльності, яка повинна відображатися у бухгалтерської (фінансової) звітності, з метою висловлення думки про достовірність цієї звітності та здійснених фінансових (господарських) операцій законодавству;
- надавати допомогу аудитору у підборі та обробці необхідних первинних облікових документів, по перевірці бухгалтерських регістрів, рахунків та іншої документації фінансово-господарської діяльності, активів та зобов'язань, фактичної наявності грошових коштів, цінних паперів, іншого майна та їх відповідності даним бухгалтерського обліку та бухгалтерської (фінансової) звітності;

- надавати допомогу аудитору в узагальненні та оформленні результатів аудиторської перевірки;

- забезпечувати збереження інформації та документів, отриманих і складених в ході перевірки, гарантуючи замовнику конфіденційність інформації.

До складу працівників аудиторської фірми можуть входити і несертифіковані спеціалісти-асистенти. Найчастіше ними стають студенти вишів, що дає фірмі можливість підбирати собі кадри під час їх практики (стажування).

Важливе значення для аудиторських фірм має технічне оснащення – наявність персональних комп'ютерів, інформаційного, правового і програмного забезпечення.

### **9.3 Контроль якості аудиту**

Метою контролю якості аудита є не тільки забезпечення високої якості послуг, які надаються, але й підвищення престижу аудиторської професії.

Для одержання високої якості аудита необхідно дотримуватися таких заходів:

- систематичне навчання й перепідготовка аудиторів;
- розробка й удосконалення аудиторських нормативів;
- забезпечення самоконтролю аудиторів;
- розробка ефективної системи внутрішнього контролю якості в середині аудиторської фірми;
- наявність твердої системи зовнішнього контролю якості аудиторських послуг.

Слід зауважити, що під якісно виконаним аудитом розуміється робота, здійснена відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Міжнародних нормативів аудиту, вимог, викладених в інших законах, що регламентують провадження аудиторської діяльності, указах Президента України, постановах Кабінету Міністрів України, а також у професійних нормативах окремої аудиторської фірми в цілому й індивідуальних нормативах.

Проведення аудиту являє собою складний технологічний процес, який здійснюють, як правило, декілька працівників аудиторської фірми – старші аудитори, аудитори та помічники (асистенти аудитора). Отже, суб'єктом контролю якості аудита є, у першу чергу, аудитор, що контролює якість роботи помічників. Проте, для забезпечення належного рівня якості аудиту має бути також налагоджений контроль якості роботи самого аудитора. Такий контроль може здійснювати директор або заступник директори аудиторської фірми. Крім того, доцільно запроваджувати незалежний контроль якості аудитора, здійснюваний іншим призначеним аудитором-партнером, що не пов'язаний із клієнтом за даною аудиторською перевіркою. Усі три зазначені суб'єкти контролю якості аудита відносяться до внутрішнього контролю (усередині аудиторської фірми).

Окрім внутрішнього контролю якості аудиту обов'язково повинен бути забезпечений і зовнішній контроль. Згідно із Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» такий контроль здійснюється Органом суспільного нагляду, однією із складових якого є Інспекція із забезпечення якості, та Аудиторською палатою України.

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

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

Обов'язковий контроль якості аудиторських послуг здійснюється щодо:

- 1) суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності великих підприємств, банків, професійних учасників фондового ринку та емітентів, цінні папери яких

допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, – один раз на три роки;

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

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

Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності (крім суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес), проводиться Аудиторською палатою України – Комітетом з контролю якості аудиторських послуг – та здійснюється за їхньою власною ініціативою.

З метою організації проведення контролю якості аудиторських послуг Інспекція із забезпечення якості:

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

2) розробляє рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості;

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

4) призначає інспекторів для проведення перевірок з контролю якості;

5) ухвалює звіти за результатами перевірок з контролю якості;

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

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

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

- 1) бере участь у розробці Порядку проведення перевірок з контролю якості;
- 2) розробляє рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості;
- 3) розробляє щорічні плани-графіки проведення перевірок з контролю якості та подає їх на погодження Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю;
- 4) створює у своєму складі Комітет з контролю якості аудиторських послуг;
- 5) затверджує звіти за результатами перевірок з контролю якості;
- 6) затверджує рекомендації щодо усунення недоліків внутрішньої системи контролю якості, виявлених за результатами перевірок;
- 7) застосовує до суб'єктів аудиторської діяльності стягнення (крім суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес).

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

- 1) має досвід роботи аудитором не менше п'яти років;
- 2) припинила діяльність із надання аудиторських послуг одноосібно або у складі суб'єкта аудиторської діяльності;
- 3) підвищила кваліфікацію за відповідною програмою, затвердженою комісією з атестації.

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

Інспекція із забезпечення якості та Аудиторська палата України можуть залучати до перевірки з контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності експертів. У такому разі щодо експертів мають бути виконані



вимоги незалежності, встановлені до інспекторів.

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

1) дотримання застосованих міжнародних стандартів аудиту, вимог щодо незалежності та інших вимог чинного законодавства, у тому числі забезпечення достовірності інформації, поданої для включення до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;

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

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

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

5) достовірності інформації у звіті про прозорість, якщо його оприлюднення передбачається Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», щодо оцінки ефективності системи внутрішнього контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності.

За результатами перевірки з контролю якості складається звіт, який має містити основні висновки та рекомендації, які мають бути доведені до відома суб'єкта аудиторської діяльності та обговорені з ним до складання звіту.

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

Інспекція та Комітет з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України щороку систематизують та узагальнюють

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

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

#### **9.4 Відповідальність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності**

Згідно із Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» до аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності можуть застосовуватись дисциплінарні заходи.

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

Дисциплінарне провадження стосовно суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, здійснюється Радою нагляду, а до усіх інших аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності – Радою Аудиторської палати України.

Підставою для притягнення аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності до професійної відповідальності є вчинення ними професійного проступку, яким вважаються:

- 1) невиконання або неналежне виконання своїх професійних обов'язків;
- 2) недотримання вимог незалежності суб'єкта аудиторської діяльності;
- 3) порушення міжнародних стандартів аудиту;

4) ухилення суб'єктів аудиторської діяльності від проведення перевірки з контролю якості та/або невиконання рекомендацій, наданих за результатами проведення перевірок з контролю якості;

5) порушення вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» щодо повноти, достовірності та своєчасності подання відомостей про аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності для оприлюднення у Реєстрі;

б) порушення інших обов'язків, визначених законом.

За вчинення професійного проступку до аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності може застосовуватися одне з таких *стягнень*:

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

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

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

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

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

Аудитор або суб'єкт аудиторської діяльності може притягуватися до професійної відповідальності протягом 7 років з дня вчинення професійного проступку.

На суб'єкта аудиторської діяльності накладається *штраф* у розмірі:

1) до 30 відсотків суми винагороди за договором про надання аудиторських послуг у разі укладення договору без належного забезпечення виконання вимог та обмежень щодо внутрішньої організації, надання послуг, винагороди за послуги, тривалості завдання з

обов'язкового аудиту суб'єктів аудиторської діяльності;

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

Штрафи сплачуються до Державного бюджету України.

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

Відповідальність суб'єкта аудиторської діяльності перед замовником аудиторських послуг, що не є обов'язковим аудитом або оглядом фінансової звітності, встановлюється договором між замовником та суб'єктом аудиторської діяльності.

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

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

Суб'єкту аудиторської діяльності забороняється надавати послуги з

обов'язкового аудиту фінансової звітності без чинного договору страхування цивільно-правової відповідальності перед третіми особами.

Відповідальність аудиторської фірми також конкретизується Статутом, умовами договору із замовниками, а також контрактами між аудиторами та аудиторськими фірмами. За неналежне виконання своїх зобов'язань аудиторська фірма (аудитор) несе майнову та іншу цивільно-правову відповідальність відповідно до договору та чинного Законодавства.

## 10 ПОСЛІДОВНІСТЬ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ

### 10.1 Основні етапи аудиту, їх сутність, мета та особливості

Аудиторська перевірка передбачає вивчення достовірності вихідної інформації про фінансово-господарську діяльність на підставі фінансової звітності суб'єктів господарювання та формування на їх основі висновків про їх реальний фінансовий стан. При цьому аудитор самостійно визначає форми і методи перевірки на підставі чинного законодавства, існуючих норм і стандартів, умов договору із замовником, професійних знань та досвіду.

*Проведення аудиту* – це певна послідовність здійснення аудиторських процедур, що реалізуються через упорядковану системи способів та прийомів дослідження фактів господарського життя, в залежності від мети та завдань аудиту. Тому процес аудиторської перевірки умовно поділяють на окремі етапи залежно від терміну, змісту і призначення виконуваних аудитором процедур.

Процес аудиту складається із трьох послідовних етапів, які можна представити у вигляді схеми, наведеної на рисунку 10.1.

Підготовчий етап складається з підетапів:

1) переддоговірна робота – ведеться шляхом листування (лист-пропозиція, лист – принципова згода) з метою визначення об'єктивних строків перевірки, організаційних питань і врегулювання цінових вимог; за результатом цього підетапу укладається договір про надання аудиторських послуг;

2) планування:

- збір інформації та дослідження бізнесу, облікової політики клієнта, вивчення системи внутрішнього контролю, визначення об'єктів аудиту та способу документування, переліку документації;

- розробка стратегії аудиту – оцінка ризику, оцінка суттєвості відхилень, розробка загального плану та програми аудиту (всі складові повинні бути задокументовані).

Укладанню договору на проведення аудиту передують етапи обстеження об'єкта аудиту з метою визначення обсягів роботи, вартості аудиту та

<b>ПРОЦЕС АУДИТА</b>				
<b>підготовчий</b> (етап планування)		<b>основний</b> (здійснення аудиту)		<b>заключний</b>
укладання договору на проведення аудита	планування	фізична перевірка активів підприємства та документальна перевірка рахунків бухгалтерського обліку, фінансової звітності	заключні процедури	складання звіту про проведену аудиторську перевірку щодо достовірності перевіреної фінансової звітності, підготовка та його підписання
здійснюються як до, так і після дати бухгалтерського балансу			здійснюються лише після дати бухгалтерського балансу	

Рисунок 10.1. Етапи проведення аудиту

власної спроможності. Ця робота виділяється у плані як «домовленість до контракту», і на її виконання, залежно від типу клієнта, може відводиться до 20% часу, передбаченого на проведення аудиту.

На основі попереднього обстеження та зібраної інформації аудитор приймає рішення про можливість прийняття замовлення на проведення аудиторської перевірки. Підтвердженням домовленостей щодо проведення аудиту є надсилання від аудитора (аудиторської фірми) підприємству-клієнту Листа-зобов'язання, в якому зазначають мету та обсяг аудиторської перевірки, ступінь відповідальності аудитора перед клієнтом, додатково роз'яснюються права, обов'язки клієнта. Порядок складання Листа-зобов'язання визначено МСА 210 «Умови домовленостей про аудиторську перевірку». Результатом цього етапу є укладання договору на проведення аудиту.

*Договір* на аудиторську перевірку – документ, що засвідчує факт досягнення домовленості між аудитором і клієнтом про проведення аудиторської перевірки, закріплює права, обов'язки і відповідальність сторін.

Планування аудиту – це складний процес, який допомагає аудитору сконцентрувати увагу на найважливіших напрямках перевірки, найкращим чином організувати свою роботу та роботу асистентів, а також дає можливість здійснювати контроль виконання аудиторських процедур у період перевірки з метою вчасного коригування планових завдань. Процес планування аудиту містить систему заходів, спрямованих на ефективне і своєчасне проведення аудиту. Зокрема, планування аудиторської перевірки має допомогти аудитору у трьох аспектах:

1) надасть можливість одержати достатню кількість інформації про стан справ клієнта для найбільш обґрунтованих висновків та, в результаті – звести до мінімуму правові зобов'язання та зберегти хорошу репутацію фірми серед представників своєї професії;

2) дозволить утримати в межах розумного витрати на аудит – збереження витрат у розумних межах допоможе аудиторській фірмі та окремому аудитору зберегти конкурентоспроможність і тим самим не втратити своїх клієнтів за умови, якщо фірма (аудитор) зарекомендувала себе високою якістю надаваних послуг;

3) допоможе уникнути непорозумінь із клієнтом.

Планування аудиту повинно базуватись на обізнаності про діяльність клієнта, на ретельному вивченні його особливостей та умов економічного середовища.

Планування аудиторської перевірки здійснюється на основі даних попереднього аналізу і має забезпечувати:

- отримання необхідної інформації про стан бухгалтерського обліку й ефективність внутрішнього контролю;

- встановлення очікуваного рівня довіри внутрішньому контролю, тобто з'ясування того, наскільки аудитор може покладатись на матеріали внутрішнього аудиту;

- визначення змісту, часу проведення й обсягу контрольних процедур, які підлягають виконанню на наступному етапі аудиторської перевірки;

- участь в аудиті експертів та фахівців, які не є аудиторами;

- дислокація (місцезнаходження) підрозділів підприємства;



- підбір виконавців аудиту і розподіл між ними обов'язків, враховуючи їхній професійний рівень і стаж роботи.

На проміжному етапі аудитор повинен провести детальний аналіз, оцінку надійності та ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, визначити, якою мірою він може довіряти інформації, що міститься в облікових записах і документації. При цьому, аудитор повинен керуватися МСА 400 «Оцінка ризиків та внутрішній контроль».

Оцінку системи внутрішнього контролю аудитор отримує в результаті вивчення результатів попередньої аудиторської перевірки, опитування керівництва та персоналу підприємства, вивчення розпорядчої документації (службові інструкції, положення) підприємства-клієнта, перевірки документів і записів в системі обліку і внутрішнього контролю, спостереження за діяльністю і операціями підприємства, виконанням бухгалтерських операцій.

Для цього аудитор розробляє наскрізні тести на відповідність внутрішнього контролю. Якщо система надійна і діє ефективний внутрішній контроль, то аудитор може дозволити собі провести менш детальну перевірку достовірності обліку і звітності. У випадку ненадійності внутрішнього контролю або у разі його повної відсутності аудитору слід упевнитись у точності звітності за допомогою виконання більшої кількості аудиторських процедур.

Аудитору при вивченні системи бухгалтерського обліку необхідно перевірити дотримання підприємством загальноприйнятих принципів обліку; з'ясувати структуру системи бухгалтерського обліку; вивчити схему документообігу на підприємстві; визначити послідовність здійснення облікових операцій; здійснити аналітичний огляд рахунків підприємства.

Результатом етапу планування є складання *плану* та *програми* аудиту.

В загальному розумінні, план – це послідовний перелік дій у процесі виконання певної роботи. В аудиті загальний план являє собою сукупність найбільш важливої інформації, яку слід брати до уваги при вивченні

розвитку та особливостей аудиту. Приклад плану аудиторської перевірки (фрагмент) наведений у додатку А.

Загальний план повинен служити основою для підготовки програми аудиту, приклад якої (фрагмент) наведений у додатку Б. Крім того, план передбачає визначення терміну проведення аудиту, складання графіка проведення аудиту, зазначення дати надання письмової інформації про результати аудиту й аудиторського звіту.

Під час планування витрат часу аудитору необхідно враховувати:

- витрати часу на аудит за попередній період (у разі проведення наступного аудиту) і його зв'язок із поточним розрахунком;
- рівень суттєвості перевірок;
- проведені оцінки ризиків.

Наступний етап – основний (етап здійснення аудиту).

Основний етап аудиту передбачає:

- фізичну перевірку активів підприємства;
- документальну перевірку рахунків бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Фізична перевірка активів підприємства передбачає оцінку результатів інвентаризації. Для цього аудитор чи його асистент спостерігають за проведенням інвентаризації, оцінюють дотримання її загальноприйнятої методики, перевіряють правильність документування результатів. Крім того аудитор сам робить окремі вибіркові перевірки активів з метою порівняння власних результатів інвентаризації та даних підприємства. У разі виявлення суттєвих розбіжностей з багатьох найменувань цінностей, аудитор має право вимагати від керівництва підприємства повторного проведення інвентаризації.

Документальна перевірка рахунків бухгалтерського обліку та звітності підприємства здійснюється відповідно до загального плану аудиту. Аудитор на основі процедур, проведених на попередніх етапах, складає програми контролю окремих ділянок обліку та статей фінансової звітності, враховуючи при цьому оцінку систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю підприємства-клієнта. Виконання цих програм, через застосування спеціальних аудиторських процедур та тестів дає

можливість зробити висновки щодо показників звітності. Результати проведеного аудиту узагальнюються в проміжних висновках щодо кожної статті звітності, розробляються рекомендації щодо виправлення помилок в облікових регістрах та звітності.

На цьому етапі відбувається:

- 1) одержання належних аудиторських доказів;
- 2) проведення усього комплексу детальних тестів внутрішнього контролю;
- 3) здійснення процедур перевірки: детальних тестів, аналітичних процедур, оцінка прогнозованої інформації, уточнення прийнятного рівня аудиторського ризику, суттєвості, документування аудиторських процедур.

Також на цьому етапі аудитор проводить аналіз фінансової звітності за період перевірки, який дозволяє оцінити динаміку і тенденції розвитку підприємства та його перспективи на майбутнє.

Третій, заключний етап, передбачає складання звіту про проведену аудиторську перевірку з висновками щодо повноти та достовірності перевіреної звітності.

Аудитор на основі попередньо отриманих аудиторських доказів формулює думку про фінансову звітність підприємства. При цьому висновки аудиторського звіту формулюється з урахуванням подальших подій, які сталися після дати складання звітності, але до дати закінчення аудиторської перевірки. Ці події можуть суттєво вплинути на перевірену звітність (наприклад, банкрутство дебітора вимагає віднесення на витрати (збитки) підприємства його заборгованості) або на ймовірність подальшого функціонування підприємства (наприклад, стихійне лихо, яке сталося після закінчення звітного періоду і завдало значної шкоди підприємству).

На цьому етапі відбувається:

- 1) завершення підготовки робочої документації;
- 2) інформування керівництва підприємства-клієнта про виявлені порушення в системі бухгалтерського обліку;
- 3) розрахунок ступеня впливу виявлених і невиявлених перекручень на вірогідність фінансової (бухгалтерської) звітності;

4) формування думки аудитора й підготовка й подання аудиторського звіту замовникові.

## **10.2 Попереднє ознайомлення з бізнесом клієнта**

Порядок отримання інформації про стан справ на підприємстві наводиться в МСА 310 «Знання бізнесу». Отримання необхідних знань про діяльність підприємства – це безперервний процес накопичування та оцінки даних, а також співвідношення інформації, набутої в результаті цього, з фактичними результатами аудиту протягом усіх етапів аудиторської перевірки.

Основну інформацію про клієнта можна поділити на два види:

- інформація, яка отримана до від'їзду на підприємство;
- інформація, яка отримана після приїзду на підприємство.

До приїзду на підприємство аудитор (аудиторська фірма) приймає заяву на проведення аудиту.

У цей період необхідно провести збір загальної інформації:

- де знаходиться підприємство;
- склад управлінського персоналу;
- загальновиробничий напрямок підприємства;
- вид аудиторських робіт;
- порядок оплати аудиторських робіт.

Тобто, перш ніж розпочати виконувати завдання, аудитор повинен одержати попередні дані про галузь, форму власності, управлінський персонал і діяльність суб'єкта господарювання, який підлягає аудиту, і визначити, чи можна забезпечити адекватний рівень знань про бізнес під час проведення аудиту.

Після приїзду до підприємства-клієнта можна проводити збір загальної інформації та обов'язків клієнта з питань права, оцінки суттєвості та аудиторського ризику. Також необхідно провести ознайомлення з системою бухгалтерського обліку та внутрішньо-господарського контролю.

Крім того необхідно:

- провести огляд підприємства і службових приміщень;

- розглянути політику компанії;
- вивчити господарські операції підприємства із взаємопов'язаними з ним сторонами;
- оцінити потреби в спеціалістах;
- вивчити інформацію з юридичних обов'язків клієнта: свідоцтво про присвоєння статусу підприємства і статут та протоколи зборів (об'яву про дивіденди), санкціонування з придбання майна, затвердження інновацій, санкціонування довгострокових кредитів та ін.).

Після того, як аудитор приймає пропозицію, тобто погоджується провести аудит, необхідно зібрати додаткову докладнішу інформацію. Необхідний обсяг знань аудитор отримує на початку виконання завдання, а вже потім, у процесі аудиторської перевірки ця інформація оцінюється, доповнюється і уточнюється.

Рівень обізнаності аудитора про діяльність підприємства буде достатнім для того, щоб якісно провести аудит, якщо він знає загальновідому інформацію про економіку та галузь, у якій підприємство провадить діяльність, а також більш детальну інформацію про те, як це підприємство працює. Однак, інформація, яка використовується аудитором з цією метою, як правило, менша за обсягом ніж та, яка знаходиться в розпорядженні керівництва підприємства-клієнта.

Одержання знань про бізнес під час проведення аудиторської перевірки фінансових звітів для аудитора є важливим аспектом – адже виникає необхідність розуміння виявлених подій та операцій, які суттєво впливають на фінансові звіти, перевірку або аудиторський звіт. При оцінці властивого ризику і ризику контролю, які не залежать від аудитора і є результатом діяльності підприємства, а також при визначенні характеру, розрахунку часу та обсягу аудиторських процедур виникає необхідність застосування аудитором відповідних знань.

У зв'язку з цим аудитор повинен вивчити наступні матеріали: річні звіти; інформацію з протоколів зборів акціонерів, засідань ради директорів; внутрішні фінансові звіти клієнта; аудиторський звіт за попередній період; матеріали внутрішнього контролю; періодичні друковані комерційні видання (газети, журнали тощо).

Тобто, попереднє планування аудиту передбачає ознайомлення з потенційним клієнтом: аналіз зовнішніх факторів, що впливають на його господарську діяльність, збір інформації про його індивідуальні особливості.

Одержання необхідних знань про бізнес є безперервним і сукупним процесом збирання й оцінювання інформації та співвіднесення набутих знань з аудиторськими доказами та інформацією, отриманою на всіх стадіях аудиторської перевірки. Незважаючи на те, що інформація зазвичай збирається на стадії планування, вона уточнюється і доповнюється на інших стадіях у процесі того, як аудитор та його асистенти одержують більше інформації про бізнес.

Джерелами одержання відомостей про галузь і суб'єкт господарювання для аудитора можуть бути:

- попередній досвід роботи з цим суб'єктом господарювання та в його галузі;
- спілкування з працівниками суб'єкта господарювання (директорами і провідними спеціалістами);
- спілкування з внутрішніми аудиторами, огляд звітів внутрішніх аудиторів;
- спілкування з іншими аудиторами, юристами та іншими консультантами, які надавали послуги цьому суб'єкту господарювання;
- спілкування з компетентними особами, які не працюють на цьому суб'єкті господарювання (галузеві економісти, представники регулювальних органів галузі, замовники, постачальники, конкуренти);
- публікації, що стосуються галузі (офіційна статистика, оглядові матеріали, статті, професійні журнали, звіти, підготовлені банками і дилерами, що мають справу з операціями з цінними паперами, фінансові газети);
- законодавство та нормативні акти, які суттєво впливають на діяльність суб'єкта господарювання;
- відвідування адміністративних будівель і виробничих приміщень суб'єкта господарювання;
- документи, підготовлені суб'єктом господарювання.

При встановленні результатів бізнесу необхідна відповідна компетентність аудитора. Професійне судження допомагає аудитору оцінювати ризики та виявляти проблеми, планувати і проводити аудиторську перевірку, ефективно і раціонально оцінювати аудиторські докази, забезпечувати краще обслуговування замовника.

Знання бізнесу аудитор використовує на всіх стадіях аудиторської перевірки, зокрема, при:

- оцінці властивого ризику і ризику контролю;
- розгляді комерційних ризиків і дій управлінського персоналу у зв'язку з ними;
- розробці загального плану аудиту і програми перевірки;
- визначенні рівня суттєвості і оцінці того, чи залишається відповідним встановлений рівень суттєвості;
- оцінці аудиторських доказів для визначення їх відповідності і встановлення достовірності відповідних тверджень у фінансових звітах;
- оцінці пояснення управлінського персоналу і облікової оцінки;
- визначенні ділянок, які потребують особливого розгляду та спеціальних навичок аудитора;
- встановленні пов'язаних сторін та господарських операцій з ними;
- виявленні суперечливої інформації (наприклад, суперечливі пояснення);
- виявленні незвичайних обставин (шахрайства, невідповідності законам і нормативним актам, несподіваного зв'язку операційних, статистичних даних з відображеними в обліку даними про фінансові результати);
- здійсненні запиту і оцінці обґрунтованості відповідей;
- аналізі відповідності облікової політики і інформації, яка розкривається у фінансових звітах.

Аудитор повинен забезпечити одержання асистентами, призначеними для проведення аудиторської перевірки, достатнього обсягу знань про бізнес, що дає їм змогу виконувати доручену роботу. Аудитор повинен також забезпечити розуміння ними необхідності бути готовими

сприймати додаткову інформацію і повідомляти цю інформацію аудиторю та іншим асистентам.

Для ефективного використання знань про бізнес аудитор повинен з'ясувати, як бізнес впливає на фінансові звіти в цілому і чи відповідають твердження у фінансових звітах знанням аудитора про цей бізнес.

Існує багато питань щодо бізнесу, які розглядає та вивчає аудитор:

- загальні економічні фактори;
- галузеві питання, пов'язані з умовами, що впливають на бізнес замовника;
- питання, пов'язані з досліджуваним суб'єктом господарювання;
- управління і структура власності;
- діяльність суб'єктів;
- продукція, ринки, постачальники, витрати, виробнича діяльність;
- характер господарської діяльності (виробництво, оптова торгівля, фінансові послуги, імпорт, експорт);
- місце розташування виробничих приміщень, складів, офісів;
- працівники;
- продукція (послуги) і ринки;
- важливі постачальники товарів і послуг, товарно-матеріальні запаси;
- франшизи, ліцензії, патенти;
- важливі статті витрат;
- дослідження і розробки;
- фінансові показники-фактори, що стосуються фінансового стану і прибутковості суб'єкта господарювання;
- умови, відповідно до яких складається звітність – зовнішні фактори, які впливають на управлінський персонал у процесі підготовки фінансових звітів;
- законодавство.



## ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Закон України від 22.04.1993 № 3125-ХІІ «Про аудиторську діяльність» із змінами (Втрата чинності від 01.10.2018) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/3125-12>.
2. Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» із змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016-2017 року. Частина I [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017\\_часть1.pdf](https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_часть1.pdf).
4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016-2017 року. Частина II [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017\\_часть2.pdf](https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_часть2.pdf).
5. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016-2017 року. Частина III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017\\_часть3.pdf](https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_часть3.pdf).
6. Кодекс етики професійних бухгалтерів (редакція 2016 року) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://lexinform.com.ua/wp-content/uploads/2018/09/Code-of-Ethics\\_ukr.pdf](https://lexinform.com.ua/wp-content/uploads/2018/09/Code-of-Ethics_ukr.pdf).
7. Mautz R. K., Sharaf H. The Philosophy of Auditing: Sarasota, Fl.: American Accounting Association, 1961. – 299 p.
8. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК / Р.А. Алборов. – М.: Дело и сервис, 1998. – 464 с.
9. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек; пер. с англ. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
10. Белуха Н.Т. Аудит: Учебник / Н.Т. Белуха. – К.: Знання, КОО, 2000. – 769 с.
11. Бутинець Ф.Ф. Аудит / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: Рута, 2002. – 672 с.

12. Виноградова М.О. Аудит: Навч. посібник / М.О. Виноградова, Л.І. Жидєєва. – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 654 с.
13. Збірник господарських ситуацій, виробничих задач та імітаційних вправ з дисципліни «Аудит» для студентів спеціальності 071 – облік і оподаткування / Укл.: В.Д. Зелікман, І.М. Ізвєкова, О.Л. Єрємїна, Т.В. Кравченко. – Дніпро: НМетАУ. – 74 с.
14. Івахненко С.В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції: Монографія / С.В. Івахненко. – Житомир: Рута, 2010. – 432 с.
15. Король Г.О. Облік, перевірка й аналіз у системі фінансового контролю на підприємствах: Монографія / Г.О. Король, Р.Б. Сокольська, В.Д. Зелікман, Т.В. Акімова. – Дніпро: Ліра, 2018. – 136 с.
16. Кулаковська Л.П. Основи аудиту / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Пича. – Львів: Новий світ, 2002. – 504 с.
17. Лубенець С.В. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті: Навч. посібник / С.В. Лубенець. – Львів: Магнолія-2006, 2010. – 257 с.
18. Мултановская Т. Аудит в схемах и таблицах / Т. Мултановская, М. Горяева. – Харьков : Фактор, 2009. – 335 с.
19. Огійчук М.Ф. Аудит: організація і методика: Навч. посібник / М.Ф. Огійчук, І.Т. Новікова, І.І. Рагуліна; 2-ге вид., перероб. і допов. – К.: Алерта, 2012. – 664 с.
20. Пантелєєв В.П. Аудит: Навч. посібник / В.П. Пантелєєв – К.: «Видавничий дім «Професіонал», 2008. – 400 с.
21. Петрик О.А. Аудит: методологія и організація: Монографія. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с.
22. Петрик О.А. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності: Навч. посібник / О.А. Петрик, В.Я. Савченко, Д.Е. Свідерській; за заг. ред. О.А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2008. – 472 с.
23. Подольский В.И. Аудит. Учебник / В.И. Подольский, А.А. Савин. – М.: Юрайт, 2013. – 592 с.
24. Полякова Л.М. Інформаційне забезпечення проведення аудиту / Л.М. Полякова, Н.І. Демків // Вісник Національного університету

- «Львівська політехніка». – 2007. – № 576: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – С. 437 – 441.
25. Проскуріна Н.М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика: Монографія / Н.М. Проскуріна; наук. ред. О.Ю. Редько. – К. : Інформ.-аналіт. агентство, 2011. – 738 с.
  26. Редько О. Аудиторські послуги в Україні: перші кроки до ринку / О. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 11. – С. 48 – 55.
  27. Робертсон Дж. Аудит / Дж. Робертсон. – М.: КРМС: Контакт, 1993. – 496 с.
  28. Рудницький В. Внутрішній аудит: методологія, організація / В. Рудницький. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 104 с.
  29. Рядська В.В. Аудит: практикум / В.В. Рядська, Я.В. Петраков. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 464 с.
  30. Савченко В.Я. Аудит: Навч. посібник / В.Я. Савченко. – К.: КНЕУ, 2005. – 322 с.
  31. Соколов Я.В. Десять постулатів аудита / Я.В. Соколов // Бухгалтерський учет. – 1993. – № 10. – С. 36 – 38.
  32. Сотникова Л.В. Методологія оцінки системи внутрішнього контролю в аудите / Л.В. Сотникова // Бухгалтерський учет. – 2003. – № 7. – С. 48 – 52.
  33. Старовойтова Е.В. Основные принципы и процедуры системы внутреннего контроля качества аудиторских услуг / Е.В. Старовойтова // Аудиторские ведомости. – 2006. – № 2. – С. 46 – 55.
  34. Стефанюк І.Б. Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження / І.Б. Стефанюк – К.: Піраміда, 2005. – 144 с.
  35. Суйц В.П. Аудит: общий, банковский, страховой: учебник / В.П. Суйц, А.Н. Ахметбеков, Т.А. Дубровина. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 556 с.
  36. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посібник / Б.Ф. Усач. – К.: Знання, 2003. – 22 с.
  37. Усач Б.Ф. Організація і методика аудиту: Підручник / Б.Ф. Усач, З.О. Душко, М.М. Колос. – К.: Знання, 2006. – 295 с.

38. Утенкова К.О. Аудит: Навч. посібник / К.О. Утенкова. – К.: Алерта, 2011. – 408 с.
39. Шешукова Т.Г. Аудит: теория и практика применения международных стандартов: Учеб. пособие / Т.Г. Шешукова, М.А. Городилов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 160 с.
40. Шпанковська Н.Г. Аудит. Розділ 1. Основні категорії аудиту: опорний конспект лекцій / Н.Г. Шпанковська, Г.О. Король. – Дніпропетровськ: НМетАУ, 2003. – 48 с.
41. Шпанковська Н.Г. Аудит. Розділ 2. Практичний аудит: опорний конспект лекцій / Н.Г. Шпанковська, Г.О. Король. – Дніпропетровськ: НМетАУ, 2004. – 36 с.

Додаток А

ПРИКЛАД ПЛАНУ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ

Підприємство-клієнт

ПАТ «М'ясокомбінат № 3»

Період аудиту 01.01.2019 р. – 31.12.2019 р.

Термін проведення аудиту

1.11.2019 р. – 31.01.2020 р.

АФ ТОВ «Аудитгруп»

Свідоцтво №12345

Аудитор Дмитренко Д.Д.

Сертифікат №6789

Код документа П-01

**ЗАГАЛЬНИЙ ПЛАН АУДИТУ РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ**

№	Види робіт	Виконавці	Строки
1	Збір та дослідження інформації про діяльність підприємства-клієнта	Аудитор, помічник аудитора	1.11.2019 – 10.11.2019
2	Оцінка умов проведення аудиту	Аудитор, директор	11.11.2019 – 20.11.2019
3	Перевірка правильності ведення обліку реалізації товарів за готівковими розрахунками	Аудитор, помічник аудитора	21.11.2019 – 10.12.2019
4	Перевірка правильності ведення обліку оптової реалізації товарів за безготівковими розрахунками	Аудитор, помічник аудитора	11.12.2019 – 31.12.2019
5	Перевірка правильності ведення обліку роздрібною реалізації товарів за безготівковими розрахунками	Аудитор, помічник аудитора	1.01.2020 – 20.01.2020
6	Узагальнення результатів аудиту, підготовка підсумкових документів	Аудитор	21.01.2020 – 30.01.2020
7	Підписання та передача аудиторського звіту	Директор, аудитор	31.01.2020

Директор АФ ТОВ «Аудитгруп»  
1.11.2019 р.

Іванов І.І.

## Додаток Б

### ПРИКЛАД ПРОГРАМИ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ

Підприємство-клієнт

ПАТ «М'ясокомбінат № 3»

Період аудиту 01.01.2019 р. – 31.12.2019 р.

Термін проведення аудиту

1.11.2019 р. – 31.01.2020 р.

АФ ТОВ «Аудитгруп»

Свідоцтво №12345

Аудитор Дмитренко Д.Д.

Сертифікат №6789

Код документа П-02

### ЗАГАЛЬНА ПРОГРАМА АУДИТУ РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ

№	Перелік аудиторських процедур	Термін виконання	Виконавці	Примітки
1	2	3	4	5
1.1	Збір інформації про діяльність клієнта, вивчення нормативних та законодавчих джерел стосовно особливостей його діяльності	1.11.2019 – 10.11.2019	Дмитренко Д.Д., Луценко Л.Л., Гриньова Г.Г., Бут Б.Б.	
2.1	Збір та перевірка установчих документів, інформації щодо засновників та керівництва, структури підприємства	11.11.2019 – 15.11.2019	Дмитренко Д.Д., Луценко Л.Л.,	
2.2	Огляд фінансової звітності підприємства-клієнта	11.11.2019 – 15.11.2019	Дмитренко Д.Д., Гриньова Г.Г.	
2.3	Визначення ризиків, розподіл обов'язків між аудиторами, коригування плану та програми аудиту	15.11.2019 – 20.11.2019	Іванов І.І., Дмитренко Д.Д., Гриньова Г.Г.	
3.1	Перевірка правильності оформлення первинних документів з реалізації товарів за готівковими розрахунками	21.11.2019 – 25.11.2019	Дмитренко Д.Д., Луценко Л.Л.	

1	2	3	4	5
3.2	Аналітична перевірка первинних документів з реалізації товарів за готівковими розрахунками	25.11.2019 – 30.11.2019	Дмитренко Д.Д., Луценко Л.Л.	
3.3	Перевірка облікових реєстрів щодо правильності відображення в обліку операцій з реалізації товарів за готівковими розрахунками	1.12.2019 – 5.12.2019	Дмитренко Д.Д., Луценко Л.Л.	
3.4	Перевірка даних щодо фактичної реалізації товарів зі складу за готівковими розрахунками	6.12.2019 – 10.12.2019	Дмитренко Д.Д., Луценко Л.Л.	
4.1	Перевірка правильності оформлення первинних документів з питань оптової реалізації товарів за безготівковими розрахунками	11.12.2019 – 17.12.2019	Гриньова Г.Г., Бут Б.Б.	
4.2	Аналітична перевірка первинних документів з оптової реалізації товарів за безготівковими розрахунками	18.12.2019 – 24.12.2019	Гриньова Г.Г., Бут Б.Б.	
4.3	Перевірка облікових реєстрів щодо правильності відображення в обліку операцій з оптової реалізації товарів за безготівковими розрахунками	25.12.2019 – 31.12.2019	Гриньова Г.Г., Бут Б.Б.	
5.1	Перевірка правильності оформлення первинних документів з питань реалізації товарів у роздріб за безготівковими розрахунками	1.01.2020 – 5.01.2020	Гриньова Г.Г., Бут Б.Б.	

1	2	3	4	5
5.2	Аналітична перевірка первинних документів з питань реалізації товарів у роздріб за безготівковими розрахунками	6.01.2020 – 10.01.2020	Дмитренко Д.Д., Луценко Л.Л.	
5.3	Перевірка облікових реєстрів щодо правильності відображення в обліку операцій з реалізації товарів у роздріб за безготівковими розрахунками	11.01.2020 – 15.01.2020	Дмитренко Д.Д., Луценко Л.Л.	
5.4	Перевірка даних щодо фактичної реалізації товарів зі складу за безготівковими розрахунками	16.01.2020 – 20.01.2020	Гриньова Г.Г., Бут Б.Б.	
6	Узагальнення результатів перевірки, підготовка аудиторського звіту	21.01.2020 – 30.01.2020	Дмитренко Д.Д., Гриньова Г.Г.	
7	Підписання аудиторського звіту, представлення результатів аудиту замовнику	31.01.2020	Іванов, І.І., Дмитренко Д.Д., Гриньова Г.Г.	

Директор АФ ТОВ «Аудитгруп»

Аудитори

Помічники аудитора

Іванов І.І.

Дмитренко Д.Д.

Гриньова Г.Г.

Луценко Л.Л.

Бут Б.Б.



## ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
1 СУТНІСТЬ І ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА АУДИТУ.....	5
1.1 Суть, значення та концепція аудиту в ринкових умовах.....	5
1.2 Мета та задачі аудиту.....	7
1.3 Предмет і об'єкти аудиту.....	9
1.4 Принципи і постулати аудиту.....	11
2 ВИДИ АУДИТУ ТА АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ.....	15
2.1 Поняття аудиторської діяльності.....	15
2.2 Види аудиту.....	16
2.3 Поняття аудиторських послуг та їх види.....	18
3 ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	21
3.1 Інформаційна база аудиту, джерела інформації та вимоги до неї.....	21
3.2 Класифікація інформації в аудиторській діяльності.....	22
4 МЕТОДИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА КРИТЕРІЇ ЇЇ ОЦІНЮВАННЯ.....	26
4.1 Методи аудиту фінансової звітності.....	26
4.2 Критерії достовірності фінансової звітності.....	29
5 ПРОФЕСІЙНА ЕТИКА АУДИТОРА.....	32
5.1 Поняття аудиторської етики.....	32
5.2 Фундаментальні принципи аудиторської етики.....	33
5.3 Кодекс професійної етики аудитора.....	37
6 РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	39
6.1 Місце незалежного аудиту в системі фінансового контролю.....	39
6.2 Суспільний нагляд за аудиторською діяльністю.....	44
6.3 Професійне самоврядування аудиторів.....	52
6.4 Професійні організації аудиторів України.....	57
7 СУБ'ЄКТИ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	58
7.1 Суб'єкти аудиторської діяльності та вимоги до них.....	58
7.2 Реєстрація суб'єктів аудиторської діяльності.....	61

8 СЕРТИФІКАЦІЯ І ПІДВИЩЕННЯ КВАЛІФІКАЦІЇ АУДИТОРІВ.....	63
8.1 Вимоги щодо атестації аудиторів.....	63
8.2 Комісія з атестації аудиторів.....	66
8.3 Порядок отримання свідоцтва аудитора.....	68
9 ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ.....	69
9.1 Основи організації аудиторської діяльності.....	69
9.2 Розподіл функцій між працівниками аудиторської фірми.....	74
9.3 Контроль якості аудиту.....	77
9.4 Відповідальність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.....	82
10 ПОСЛІДОВНІСТЬ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ.....	86
10.1 Основні етапи аудиту, їх сутність, мета та особливості.....	86
10.2 Попереднє ознайомлення з бізнесом клієнта.....	92
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	97
Додаток А ПРИКЛАД ПЛАНУ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ.....	101
Додаток Б ПРИКЛАД ПРОГРАМИ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ.....	102

Навчальне видання

Зелікман Владислав Давидович  
Бондарчук Інна Миколаївна  
Єрьоміна Оксана Леонідівна  
Кравченко Тетяна Василівна

## **АУДИТ**

### **Частина I. Теоретичні засади аудиторської діяльності та її регулювання**

**Навчальний посібник**

Тем. план 2019, поз. 186.

Підписано до друку 02.12.2019. Формат 60x84 1/16. Папір друк. Друк плоский.  
Облік.-вид. арк. 6,29. Умов. друк. арк. 6,21. Замовлення №241.

Національна металургійна академія України  
49600, Дніпро, пр. Гагаріна, 4

---

Редакційно-видавничий відділ НМетАУ

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
НАЦІОНАЛЬНА МЕТАЛУРГІЙНА АКАДЕМІЯ УКРАЇНИ**



**В.Д. Зелікман, І.М. Бондарчук,  
О.Л. Єрьоміна, Т.В. Кравченко**

## **АУДИТ**

# **Частина І. Теоретичні засади аудиторської діяльності та її регулювання**

**Дніпро НМетАУ 2019**