

## ЗМІСТ

<b>1</b>	<b>ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ</b>	
1.1.	Поняття та завдання аудиторської діяльності	2-3
1.2.	Предмет та об'єкти аудиту	3-4
1.3.	Класифікація аудиту	4-5
<b>2.</b>	<b>ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТОРСКИХ ПОСЛУГ ТА ДІЯЛЬНОСТІ АУДИТОРСЬКОЇ ФІРМИ</b>	
2.1.	Аудиторська палата України та аудиторські фірми як суб'єкти аудиторської діяльності	6-7
2.2.	Міжнародні та внутрішньо фірмові стандарти аудиту	7-8
2.3.	Організація процесу аудиту за його етапами(стадіями) та взаємозв'язків аудиторської фірми з клієнтами	8-9
2.4.	Аудиторські послуги, їх види та об'єкти	9-10
2.5.	Планування проведення аудиту	10-11
2.6.	Відповідальність в аудиторській діяльності	11-12
<b>3.</b>	<b>ОРГАНІЗАЦІЯ ПРАЦІ АУДИТОРІВ</b>	
3.1.	Аудитор, його статус і сертифікація	13-14
3.2.	Професійна етика аудиторів	14
3.3.	Права та обов'язки аудиторів	14-15
<b>4.</b>	<b>РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ АУДИТОРА</b>	
4.1.	Поняття та склад робочих документів аудитора	16-17
4.2.	Класифікація робочих документів аудитора	17-19
<b>5.</b>	<b>МЕТОДИКА АУДИТУ</b>	
5.1.	Методичне забезпечення аудиту	20-21
5.2.	Узагальнення результатів аудиту та оформлення результатів надання послуг аудиторською фірмою	21-26
5.3.	Контроль якості послуг аудиторської фірми та оцінка суттєвості при підготовці підсумкових документів	26-28
5.4.	Екологічний аудит в Україні	28-30

# 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ

Слово «аудит» (“audit”) походить від латинського слова “audio” - “вислуховувати”, а **аудитор** (“auditor”) – означає “той, хто слухає”.

За найбільш розповсюдженою думкою аудит виник у Китаї у 700 р. до н.е., де вже на той час існувала посада Генерального аудитора, який був гарантом чесності державних службовців, що мали доступ до державних грошей.

Також існують історичні свідчення про те, що в III тисячолітті до н.е. аудит існував у таких рабовласницьких державах як Єгипет, Вавилон, Рим, Греція.

Однак лише в другій половині XIX ст. професійний аудитор увійшов на повних правах до ділового світу.

## 1.1. Поняття та завдання аудиторської діяльності

Відповідно до закону України «Про аудиторську діяльність», **аудит** – перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно з вимогами користувачів.

У міжнародних стандартах аудиту термін «аудит» трактується так: це – «аудиторська перевірка фінансових звітів, яка має на меті надання можливості висловити думку про те, чи складені ці фінансові звіти (в усіх суттєвих аспектах) відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності. Аудитор використовує такі формулювання для висловлення аудиторської думки: «справедливо й достовірно відображає» або «подає достовірно, в усіх суттєвих аспектах», які є еквівалентними термінами. Це стосується аудиторської перевірки фінансової або іншої інформації, підготовленої згідно з відповідними критеріями».

У міжнародних стандартах аудиту окремо дається визначення терміна «аудитор» - це особа, яка несе остаточну відповідальність за аудит. Термін «аудитор» вживають також у значенні «аудиторська фірма», або, коли йдеться про здійснення аудиту та надання супутніх послуг.

Необхідно розрізняти три взаємопов'язані поняття: "діяльність аудиторської фірми", "аудит", "інші послуги аудиторської фірми".

*Діяльність аудиторської фірми* - це підприємницька діяльність з вивчення достовірності фінансової звітності суб'єктів господарювання та надання інших послуг, не заборонених законодавством.

*Аудит* - це підприємницька діяльність, що полягає у виконанні комплексу заходів, необхідних для формування та висловлення думки аудитора про достовірність фінансової звітності суб'єкта господарювання.

*Інші послуги аудиторської фірми* - це будь-які послуги, не заборонені законодавством, що надаються працівниками аудиторської фірми.

Завдання аудиту визначаються законодавством, системою нормативного регулювання аудиторської діяльності. У зв'язку з тим, що основною метою аудитора є формулювання та висловлення думки про достовірність фінансової звітності, він повинен вирішувати наступні завдання:

- ✓ підтвердити (не підтвердити) статті фінансової звітності;
- ✓ дослідити достовірність та відповідність показників звітності даним реєстрам синтетичного та аналітичного обліку, первинним документам;
- ✓ вивчити взаємоузгодженість показників звітності підприємства;
- ✓ порівняти дані річної фінансової звітності з даними квартальної та проміжної бухгалтерської звітності;
- ✓ оцінити можливість подальшого функціонування підприємства;
- ✓ оцінити вплив подій після дати балансу на фінансову звітність;
- ✓ прослідкувати за своєчасністю подання бухгалтерської звітності до відповідних державних органів.

## **1.2. Предмет та об'єкти аудиту**

*Предметом* аудиту в загальноекономічному розумінні є фінансово-господарська діяльність суб'єктів підприємництва (стан суб'єкта як системи господарювання).

Предмет аудиту в локальному (конкретному) розумінні залежить від об'єкта, який визначає головну його (аудиту) мету. Так, предметом аудиту фінансової звітності є фінансова звітність суб'єкта господарювання, податкової звітності — податкова звітність.

Предметом аудиту господарської діяльності (аудиту ефективності) є господарська діяльність суб'єкта або його окремих підрозділів, видів діяльності, функцій управління.

Поняття предмета аудиту і розкриття його змісту потребує системного підходу. Виходячи з загального положення про предмет науки можна зробити висновок, що визначення предмета аудиту має охоплювати стан економічних організацій, інформаційні та інші характеристики систем, що перебувають у сфері аудиту та аудиторських послуг. Сам зміст предмета повинен розкривати значення аудиту, його роль у системі ринкових відносин.

Під *об'єктами* аудиторської діяльності розуміють окремі і взаємопов'язані економічні, організаційні, інформаційні та інші функціональні форми системи, що вивчається, стан яких може бути оцінений кількісно та якісно.

Об'єкти аудиту можуть бути різними за складом і структурою, за належністю до різних сфер діяльності, за іншими характеристиками. До них відносять:

1. Ресурси: засоби і предмети праці, трудові ресурси, фінансові ресурси, матеріальні активи.
2. Господарські процеси: економічні процеси впровадження нової техніки, забезпечення робочою силою, технології, матеріально-технічне забезпечення, технічне, енергетичне і господарське обслуговування, основне і допоміжне виробництво і забезпечення фінансовими ресурсами, збут.
3. Інші об'єкти аудиту: економічні результати діяльності; організаційні форми управління; методи управління: системи стимулювання, внутрішньовиробничий госпрозрахунок; функції управління: планування, облік, контроль, економічний аналіз і регулювання, стимулювання, внутрішній аудит, здійснення інвентаризації.

Необхідно відокремлювати об'єкти, стан яких оцінюється в минулому, теперішньому та майбутньому часі.

Минулий стан оцінюється тоді, коли робиться висновок про достовірність бухгалтерської звітності і доцільність господарських операцій, ефективності використання ресурсів.

Фактичний (теперішній) стан об'єктів оцінюють під час перевірки наявності матеріальних цінностей і коштів, тобто коли роблять висновки про реальний стан бухгалтерського обліку, систем планування і стимулювання.

Оцінка майбутнього стану – результат аудиторського дослідження проблем удосконалення відповідних сторін системи управління.

### **1.3. Класифікація аудиту**

Відсутність загально визнаної класифікації аудиту і єдності у поглядах науковців на роль в процесі пізнання того чи іншого методу контролю свідчить про складність цієї проблеми і про слабку розробку методологічних основ її теорії.

Будь-яка класифікація, що пропонується, повинна відповідати, як мінімум, двом постулатам: перший – вона має бути теоретично обґрунтованою, тобто базуватись на науковій основі, давати можливість її легкого засвоєння великою кількістю аудиторів-практиків та використання для підготовки фахівців; другий – застосування її на практиці повинно бути необхідністю. Зупинимось на тих специфічних класифікаційних ознаках, які є найбільш характерними для аудиту (рис.1.1.).

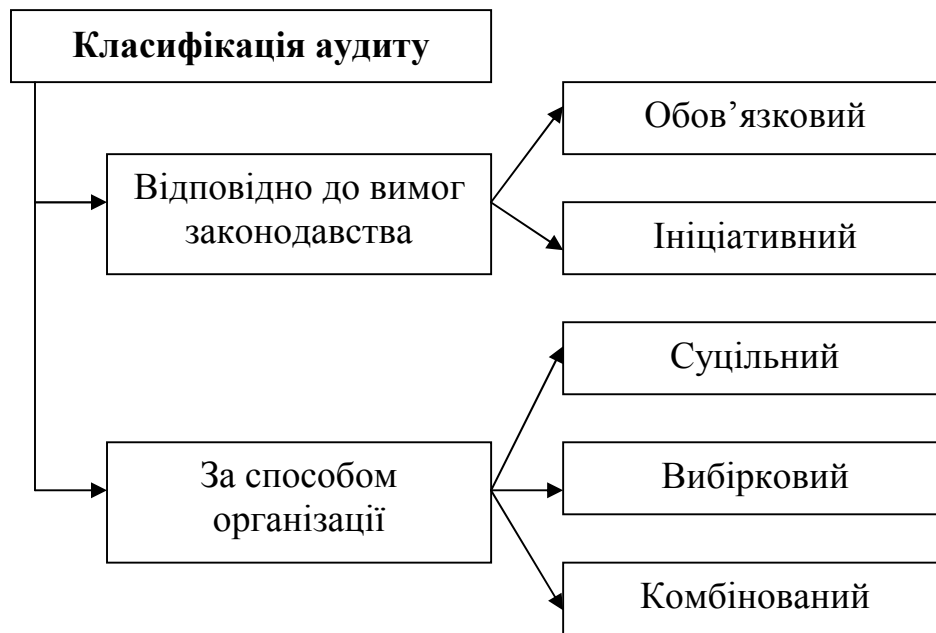


Рис. 1.1. Класифікація видів аудиту

Аудит поділяється на *обов'язковий* та *ініціативний* відносно вимог законодавства. Під *обов'язковим аудитом* розуміється аудит, що проводиться аудиторською фірмою (аудитором) у випадках, прямо передбачених чинним законодавством. Наприклад, аудит діяльності комерційних банків, страхових компаній, підприємств, які оприлюднюють фінансову звітність тощо.

*Ініціативний аудит* - це аудит, що надається аудиторською фірмою (аудитором) на замовлення господарюючого суб'єкта згідно з укладеним договором та узгодженою програмою. При цьому замовник має право ініціювати проведення аудиту в будь-який час і будь-якою фірмою.

За способом організації аудиту можна виділити суцільний, вибірковий і комбінований аудит.

При *суцільному аудиті* підтверджуються статті звітності на підставі всіх документів і реєстрів бухгалтерського обліку, в яких відображені факти господарювання, за весь період, що підлягає аудиту.

*Вибірковий аудит* передбачає підтвердження статей звітності на підставі певної частини документів, що відбираються за науково обґрунтованою схемою, за той чи інший період часу.

*Комбінованим* називають аудит, у ході якого одна частина статей звітності вивчається суцільно, а інша - вибірково.

Запропонована класифікація не є раз і назавжди постійною. Подібне явище обумовлене розвитком наукового пізнання, поглибленням знань про аудиторську діяльність, прагненням виробити єдину методику проведення аудиту.

## **2. ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ ТА ДІЯЛЬНОСТІ АУДИТОРСЬКОЇ ФІРМИ**

### **2.1. Аудиторська палата України та аудиторські фірми як суб'єкти аудиторської діяльності**

**Аудиторська палата України (далі - АПУ)** є незалежним органом, створеним згідно з Законом України "Про аудиторську діяльність" для забезпечення регулювання і вдосконалення аудиторської діяльності в Україні як системи незалежного фінансового контролю.

АПУ функціонує на засадах самоврядування і здійснює свою діяльність на підставі Закону України "Про аудиторську діяльність", інших законодавчих актів.

АПУ є юридичною особою, веде відповідний облік та звітність, має свою печатку, емблему та іншу атрибутику, рахунки в банках, наділена цивільною правоздатністю і дієздатністю, може набувати майнові та немайнові права, виступати засновником та учасником інших юридичних осіб, бути позивачем та відповідачем у суді, мати у власності рухоме та нерухоме майно, що необхідне їй для виконання статутних завдань та організації своєї діяльності.

Повноваження Аудиторської палати України визначаються Законом України «Про аудиторську діяльність» та Статутом Аудиторської палати України.

Аудиторська палата України:

- 1) здійснює сертифікацію осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю;
- 2) затверджує стандарти аудиту;
- 3) затверджує програми підготовки аудиторів та за погодженням з Національним банком України програми підготовки аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків;
- 4) веде Реєстр;
- 5) здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;
- 6) здійснює заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг;
- 7) регулює взаємовідносини між аудиторами (аудиторськими фірмами) в процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосовує до них стягнення;
- 8) здійснює інші повноваження, передбачені Законом України «Про аудиторську діяльність» та Статутом Аудиторської палати України.

Щорічно Аудиторська палата України отримує від аудиторських фірм та аудиторів звіти про виконані ними роботи, здійснює їх аналіз та подає до

Кабінету Міністрів України узагальнену інформацію про стан аудиторської діяльності в Україні.

У глосарії термінів до Міжнародних стандартів аудиту визначено, що **аудиторська фірма** – це фірма або суб'єкт, який надає аудиторські послуги (включаючи, де це доречно, її/його партнерів), або окремий аудитор-практик. У ст.5 Закону України «Про аудиторську діяльність» зафіксовано таке визначення поняття «аудиторська фірма» - це юридична особа, яка здійснює виключно аудиторську діяльність.

Аудиторські фірми можуть створитися на основі будь-яких форм власності. Загальна частка засновників (учасників, акціонерів) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному фонді не може перевищувати 30 %.

Аудиторській фірмі дозволяється здійснювати аудиторську діяльність лише за умови, якщо в ній працює хоча б один аудитор.

За чинним законодавством України аудиторські фірми можуть створюватися на основі будь-яких форм власності.

## **2.2. Міжнародні та внутрішньо фірмові стандарти аудиту**

Метою стандартів аудиту є встановлення загальних правил аудиторської діяльності щодо організації і методики її проведення. Кожен стандарт має визначати певну частину або сторону аудиторської роботи, повинен бути коротким і лаконічним, але з достатньою повнотою описувати вимоги до регулювання об'єкту стандарту. *Стандарти аудиту* – єдині вимоги до порядку здійснення, оформлення, оцінки достовірності інформації, до порядку підготовки чи кваліфікації, а також регламентації надання окремих супутніх послуг і підготовки результатів аудиту.

Аудиторську діяльність у світовому масштабі регламентують ***Міжнародні стандарти аудиту (МСА)***.

Міжнародні стандарти аудиту можуть застосовуватися у якості національних або використовуватися поряд з національними. Крім цього, МСА використовуються як методична база для створення національних стандартів. МСА містять основні принципи і необхідні процедури, а також відповідні інструкції, представлені у формі пояснювального та іншого матеріалу.

Міжнародні стандарти аудиту носять рекомендаційний характер для аудиторів усіх країн світу. МСА діють при будь-якому проведенні аудиту та в міру необхідності можуть також застосовуватися аудиторами при наданні ними аудиторських послуг. Рішенням АПУ прийнято за Національні стандарти МСА № 122 від 18.04.2003 р.

***Внутрішньо-фірмові стандарти аудиту (ВСА)*** – це сукупність принципів, методів, прийомів і способів, що використовуються аудиторською фірмою при наданні аудиторських послуг, підготовці документації, виходячи із встановлених правил та особливостей діяльності аудиторської фірми.

Відповідальність за формування та розробку ВСА покладається на керівника аудиторської фірми. В аудиторській фірмі може бути створений спеціальний відділ (служба) з методології аудиту. Якщо ВСА розробляються спеціальними службами, то вони повинні підлягати обов'язковому затвердженню керівником аудиторської фірми.

Розробку ВСА умовно поділяють за певними напрямками, в результаті чого створюються:

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

### **2.3. Організація процесу аудиту за його етапами(стадіями) та взаємозв'язків аудиторської фірми з клієнтами**

Аудит можна розглядати як технологічний процес, у якому необхідні аудиторські процедури здійснюються в установленому порядку і реалізуються за допомогою сукупності організаційних, методичних і технічних методів, способів та прийомів.

Процес аудиторської перевірки доречно поділити на п'ять основних етапів:

1. підготовчий;
2. проміжний;
3. фізична перевірка;
4. аудит статей звітності;
5. завершальний.

Схематично етапи аудиту з визначенням ключових процедур показано на рис.2.1.



Рис. 2.1. Етапи аудиторської перевірки

У разі звернення підприємства до аудитора з листом-пропозицією на проведення аудиторської перевірки необхідно ретельно оцінити можливість її здійснення на належному рівні. Аудитору варто врахувати при цьому дію вимоги Міжнародних стандартів аудиту, умови проведення аудиторського контролю на конкурентному підприємстві-клієнті, а також умови припинення перевірки згідно з існуючим Кодексом професійної етики.

Згода аудитора на прийняття пропозиції на проведення аудиторської перевірки може бути лише за умов:

- всебічного ознайомлення з підприємством;
- оцінювання незалежності аудитора;
- наявності необхідних професійних навичок для проведення перевірки на підприємстві даної галузі (виду діяльності);
- спілкування з попереднім аудитором, якщо такий був раніше;
- дотримання інших професійних обов'язків, передбачених МСА та Кодексом етики.

#### 2.4. Аудиторські послуги, їх види та об'єкти

*Під наданням аудиторських послуг (супутніх робіт)* розуміється підприємницька діяльність, здійснювана аудиторською фірмою, окрім проведення аудиторських перевірок.

Відповідно *до змісту* аудиторських послуг їх поділяють на *сумісні та несумісні з фундаментальними принципами проведення аудиту*.

*До несумісних відносять такі послуги:* ведення обліку на підприємстві клієнта, складання звітності на підприємстві клієнта. Відповідно до сутності таких робіт у разі проведення аудитором аудиторської перевірки за той самий обліковий період, у якому ним надавалися ці послуги, об'єктом перевірки буде робота самого аудитора.

*Сумісними з фундаментальними принципами проведення аудиту є послуги, що не спричиняють суттєвих порушень цих принципів. Вони, у свою чергу, поділяються на супутні аудиту та інші послуги. До основних супутніх аудиту послуг відносять:* оглядові перевірки, операційні перевірки, трансформація бухгалтерської звітності. Такі послуги здебільшого є модифікаціями повної аудиторської перевірки діяльності підприємства або їх надання неможливе без проведення аудиту. Надання супутніх аудиту послуг регулюється Міжнародними стандартами аудиту, які прийняті в Україні як національні.

*До інших аудиторських послуг, зокрема, відносять:* консультації, експертизи, представництво економічних інтересів замовника, оцінювання майна (за наявності кваліфікації), інформаційне забезпечення замовника в межах компетенції аудитора.

*Об'єкти аудиторських послуг можна поділити на облікові та інформаційні.*

*Облікові об'єкти* включають звітність підприємства, облікові реєстри, інші об'єкти обліку. Ця група об'єктів обумовлюється наданням аудитором послуг, що безпосередньо стосуються облікового процесу на підприємстві. До таких послуг відносять ведення обліку та складання звітності, оглядові й операційні перевірки, трансформація звітності, консультації з облікових питань тощо.

*Інформаційні об'єкти* є будь-які об'єкти аудиторських послуг, що безпосередньо не пов'язані з обліковим процесом на підприємстві. Здебільшого до них входять питання загальноекономічного характеру або специфічні об'єкти. *Питання загальноекономічного характеру* можуть розглядати при наданні аудитором консультаційних послуг даного характеру, проведенні експертиз, організації інформаційного забезпечення замовника (наприклад, оцінювання ефективності окремих видів операцій, визначення прогностичних показників діяльності підприємства). *Специфічні об'єкти* аудиторських послуг виникають, наприклад, при оцінюванні майна, де об'єктом буде майно підприємства, з метою визначення його вартості, виконанні завдання з оцінювання стану внутрішнього контролю на підприємстві, де об'єктом слугуватиме організаційна форма внутрішнього контролю, тощо.

## **2.5. Планування проведення аудиту**

*Процес планування* як початковий етап проведення аудиту, включає розробку загального плану з визначенням обсягу, графіків і строків

проведення перевірки, а також аудиторської програми, яка конкретизує обсяг, види та послідовність аудиторських процедур, необхідних для формування об'єктивної і обґрунтованої думки про досліджені факти господарського життя, достовірність показників бухгалтерської звітності клієнта.

Метою планування аудиту є зосередження уваги аудитора на найважливіших напрямках перевірки, проблемах, які слід вивчити глибше.

Планування аудиту допомагає належним чином організувати роботу аудитора, здійснювати нагляд за роботою асистентів, які беруть участь у перевірці, координувати роботу інших аудиторів і фахівців інших професій.

Планування аудиту тісно пов'язано з попереднім ознайомленням з результатами діяльності і структурою управління підприємства (фірми), що контролюється, і повинно забезпечувати:

- ↪ отримання необхідної інформації про стан бухгалтерського обліку і ефективність внутрішнього контролю;
- ↪ встановлення очікуваного рівня довіри внутрішньому контролю, тобто з'ясування того, наскільки аудитор може довіряти матеріалам внутрішнього аудиту;
- ↪ визначення змісту, часу проведення, об'єму контрольних процедур, що підлягають виконанню на другому етапі аудиторської перевірки;
- ↪ координацію виконуваних робіт зі збору і аналізу інформації, необхідної для оцінки достовірності і законності господарсько-фінансових операцій, достовірності бухгалтерського балансу і фінансових звітів.

## 2.6. Відповідальність в аудиторській діяльності

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

Відповідальність повинна бути одним з основних принципів аудиту. Аудитори не завжди проінформовані про те, які заходи впливу можуть застосовуватись до них у зв'язку з порушенням умов договору. Зокрема, не приділяють цьому відповідної уваги й при проведенні іспитів на отримання кваліфікаційного атестату аудитора.

Аудитор повинен нести відповідальність за:

- ↪ здійснення аудиторської діяльності без реєстрації;
- ↪ незаконні розголошення або використання відомостей, які складають комерційну, податкову або банківську таємницю, без згоди їх власника особою, якій вона була довірена чи стала відома по службі або роботі;
- ↪ використання аудитором своїх повноважень усупереч завданням своєї діяльності та в цілях здобуття вигоди і переваг для себе чи інших осіб

або нанесення шкоди іншим особам, якщо це діяння спричинило істотну шкоду правам і законним інтересам громадян чи організацій або інтересам суспільства чи держави, що охороняються законом;

↪ використання підроблених документів для отримання кваліфікаційного атестату, порушення вимог про підвищення кваліфікації;

↪ систематичне порушення вимог, встановлених Аудиторською палатою;

↪ роботу виконану з відхиленням від договору, з погіршенням результату роботи, або з іншими недоліками, які роблять аудит непридатним для звичайного використання;

↪ невиконання обов'язків або виконання їх неналежним чином.

Згідно ст. 21 Закону України «Про аудиторську діяльність» за неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу цивільно-правову відповідальність відповідно до договору та закону.

Розмір майнової відповідальності аудиторів (аудиторських фірм) не може перевищувати фактично завданих замовнику збитків з їх вини.

Усі спори стосовно невиконання умов договору, а також спори майнового характеру між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником вирішуються у встановленому законом порядку.

Відповідно до ст.22 цього ж закону, за неналежне виконання професійних обов'язків до аудитора (аудиторської фірми) можуть бути застосовані Аудиторською палатою України стягнення у вигляді попередження, зупинення чинності сертифіката на строк до одного року або анулювання сертифіката, виключення з Реєстру.

Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень визначається Аудиторською палатою України.

Рішення Аудиторської палати України щодо застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень можуть бути оскаржені до суду.

До аудиторів можуть бути застосовані інші види відповідальності відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність».

Інші умови відповідальності можуть бути передбачені умовами договору, наприклад: у сумі отриманих винагород, фактично заподіяних збитків та інше.

Все частіше, з метою зменшення аудиторських ризиків, аудиторські компанії страхують свою професійну відповідальність в Страхових компаніях. Це в свою чергу збільшує ступінь довіри до компанії.

### 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ПРАЦІ АУДИТОРІВ

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

**Аудитор** – це спеціаліст, який застосовує свої знання на практиці, тобто має навички дослідження документів та операцій, вміє виявляти недоліки та факти відхилень у діяльності господарюючого суб'єкта та уповноважений висловлювати думку про ступінь достовірності фінансової звітності.

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

Право на отримання сертифікату аудитора мають фізичні особи, які здобули вищу освіту (не нижче освітнього рівня спеціаліста чи магістра), мають певні знання з аудиту, досвід практичної роботи не менше трьох років безперервного стажу та успішно склали кваліфікаційний іспит.

**Сертифікат аудитора** – це офіційний документ, який засвідчує рівень професійних знань, необхідних для здійснення аудиту підприємств і господарських товариств (серія «А»), банків (серія «Б») на території України.

Особа, яка має судимість за корисливі злочини, не може бути аудитором.

**Сертифікація** – це визначення кваліфікаційної придатності кандидата на здійснення аудиторської діяльності через перевірку відповідності його освіти та досвіду роботи вимогам Закону України «Про аудиторську діяльність» і складання ним кваліфікаційного іспиту.

Завдання, які використовуються для проведення іспитів, включають:

- тести у вигляді питань, що дають змогу вибрати правильну відповідь з чотирьох тверджень;
- завдання з вирішення проблемних ситуацій з бухгалтерського, податкового обліку та знань МСА.

Термін чинності сертифікату аудитора з правом здійснення аудиту підприємств та господарських товариств, за винятком банків, - п'ять років. Термін чинності сертифікату аудитора банків – три роки.

За неналежне виконання професійних обов'язків АПУ може застосовувати до аудитора стягнення у вигляді попередження, зупинення дії сертифікату на термін до одного року або анулювання сертифікату.

Метою щорічного обов'язкового удосконалення професійних знань сертифікованих аудиторів є забезпечення високої якості аудиту та супутніх йому послуг. Усі сертифіковані аудиторі України зобов'язані щорічно удосконалювати свої професійні знання за програмою, затвердженою Аудиторською палатою України і розрахованою на сорок академічних годин. Постійне обов'язкове удосконалення професійних знань сертифікованих аудиторів є однією з умов продовження терміну дії сертифікату аудитора.

У разі, якщо аудитор, або аудиторська фірма має бажання надавати аудиторські послуги емітентам цінних паперів, або небанківським фінансовим установам, додатково необхідно бути внесеним до реєстру ДКЦБФР та Держфінпослуг України. Цей реєстр ведеться з метою контролю якості аудиторських послуг з боку комісій.

### 3.2. Професійна етика аудиторів

Незаперечним є той факт, що в Україні сформувалась і розвивається одна з найважливіших професій у сфері економіки — професія незалежного аудитора. Зацікавлені представники суспільства покладаються на об'єктивність та чесність професійних аудиторів, високу якість їхньої роботи. Тому аудиторам слід обов'язково дотримуватись певної етики.

Для врегулювання питань професійної етики аудиторів розроблено та прийнято в липні 1996 р. Міжнародною федерацією бухгалтерів **Кодекс етики професійних бухгалтерів**. Цей Кодекс є основою визначення етичних вимог (кодексів етики, детальних правил, рекомендацій, стандартів поведінки), які висуваються стосовно аудиторів у кожній окремій країні (з урахуванням особливостей у мові, культурі, правових та соціальних системах). Кодекс етики професійних бухгалтерів (аудиторів) МФБ установлює стандарти поведінки професійних бухгалтерів (аудиторів) та містить основні принципи, дотримання яких є обов'язковим для досягнення загальних цілей.

Кодекс етики МФБ визнає, що цілі бухгалтерської (аудиторської) професії полягають у виконанні роботи відповідно до найвищих стандартів професіоналізму, у забезпеченні найкращих результатів роботи і в цілому у виконанні вимоги про дотримання суспільних інтересів.

Україна як національний кодекс прийняла Кодекс етики МФБ без жодних змін.

Найбільш загальними **фундаментальними принципами аудиторської етики є такі:**

- 1) чесність;
- 2) об'єктивність;
- 3) професійна компетентність та належна ретельність;
- 4) конфіденційність;
- 5) професійна поведінка;
- 6) технічні стандарти.

### 3.3. Права та обов'язки аудиторів

Права та обов'язки аудиторів і аудиторських фірм визначені у ст. 18 та 19 Закону України «Про аудиторську діяльність». Аудитори та аудиторські фірми України **мають право:**

1) самостійно визначати форми і методи аудиту на підставі чинного законодавства, існуючих норм та стандартів, умов договору із замовником, професійних знань та досвіду;

2)отримувати необхідні документи, які стосуються предмета перевірки та перебувають як у замовника, так і в третіх осіб. Треті особи, котрі мають у своєму розпорядженні документи, що стосуються предмета перевірки, повинні надати їх на вимогу аудитора (аудиторської фірми). Зазначена вимога має бути офіційно підтверджена замовником;

3)отримувати необхідні пояснення у письмовій або усній формі від керівництва та співробітників замовника;

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

5)залучати на договірних засадах до участі в перевірці спеціалістів різного профілю (інших аудиторів, експертів тощо).

До **обов'язків** аудиторів (аудиторських фірм) відносять:

1)в аудиторській діяльності дотримуватися вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів, стандартів аудиту, принципів незалежності аудитора та відповідних рішень Аудиторської палати України;

2)належно проводити аудит та надавати інші аудиторські послуги;

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

4)зберігати в таємниці інформацію, отриману під час проведення аудиту та виконання інших аудиторських послуг, не розголошувати відомостей, що становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або інтересах третіх осіб;

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

обмежувати свою діяльність наданням аудиторських послуг та іншими видами робіт, які безпосередньо стосуються надання аудиторських послуг, у формі консультацій, перевірок або експертиз;

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

## 4. РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ АУДИТОРА

### 4.1. Поняття та склад робочих документів аудитора

**Робочі документи** – це документи, за допомогою яких аудитор фіксує процес планування аудиту, підготовку до перевірки, застосовані ним прийоми і способи контролю, тести, отриману інформацію і відповідні висновки.

У процесі проведення аудиту всі дії аудитора спрямовані на досягнення головної мети - формування думки про ступінь достовірності фінансової звітності замовника.

В цілому документальне оформлення аудиту складається з двох видів документації – робочої та підсумкової (рис.4.1.).



Рис. 4.1. Документальне оформлення аудиту

Причинами, які зумовлюють необхідність складання робочих документів аудиторів:

1)допомога при наданні і виконанні аудиту (з метою адекватного планування і проведення аудиту в розпорядженні аудитора повинна бути необхідна інформація, яка оформлюється робочими документами);

2)допомога в проведенні робіт та спостереження за ними (добре складені робочі документи забезпечують ефективну організацію робіт з проведення аудиту. Якщо файли робочих документів стандартизовані, аудитор легше контролювати процес збору інформації та більш ретельно оглядати весь спектр проведених робіт. Крім того, робочі документи є основним інструментом нагляду і контролю за проведеною роботою, оскільки кожен робочий документ повинен бути перевірений і підписаний вищестоящим працівником аудиторської фірми):

3) забезпечення формування аудиторської думки (робочі документи допомагають аудиторі оцінити ступінь достовірності фінансової звітності та

сформулювати думку про неї. Крім цього необхідність використання робочих документів як основи аудиторського висновку виникає в умовах, коли є сумніви щодо проведення аудиту, наприклад, судова справа, на якій аудитор повинен доводити, що аудит проведено якісно).

До робочих документів заноситься інформація, необхідна для ефективної організації, проведення та узагальнення результатів аудиту. Це практично всі записи і розрахунки, відображені в зошитах, на дискетах та інших носіях інформації, які аудитор виконував в процесі всього аудиту: від прийняття рішення про його проведення до надання аудиторського висновку.

## 4.2. Класифікація робочих документів аудитора

Класифікація робочих документів аудитора, яка необхідна йому на всіх стадіях здійснення аудиту, наведена в табл. 1.

Таблиця 1. Класифікація робочих документів аудитора

<i>Класифікаційна ознака</i>	<i>Види робочих документів</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Час ведення і використання	Тривалого використання Нетривалого використання
Спосіб і джерела отримання	Від третіх осіб Від підприємства-клієнта Складені аудитором
Характер інформації	Правового характеру Про керівництво та персонал підприємства Про структуру й організацію підприємства Про економічні засади діяльності підприємства Про систему внутрішнього контролю Про систему бухгалтерського обліку Аудиторські організаційно-функціональні документи Документи оцінки аудиторського ризику Аудиторські документи перевірки окремих статей і показників річного звіту Кореспонденція аудитора Підсумковий висновок Пропозиції та рекомендації
Призначення	Оглядові Інформативні Підтверджуючі Розрахункові Порівняльні Аналітичні
Ступінь стандартизації	Стандартизовані Довільної форми
Форма подання	Графічні Табличні Текстові Комбіновані

Техніка складання	Ручні На машинних носіях
Рівень відповідальності того, хто склав документ	Підготовлені аудиторами, які здійснюють перевірку Підготовлені керівником групи Підготовлені особою, яка контролює зміст документів
Строки складання	Документи підготовчого періоду Документи робочого періоду Документи завершального етапу аудиту
Місце в документообігу	Первинні Документи вторинної обробки

*До документів тривалого використання* відносяться такі, які необхідні впродовж декількох років і в які рідко вносяться зміни. До них належать: копії договорів, установчих документів, інформація про клієнта, опис систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю тощо.

Папку з документами тривалого використання необхідно сформувати під час першої перевірки клієнта, а потім лише вносити до них доповнення та коригування під час наступних замовлень.

В робочих документах обов'язково зберігаються копії листа-зобов'язання аудиторської фірми про згоду на проведення аудиту, договору (з усіма додатками і доповненнями до нього) на проведення даного аудиту, аудиторського висновку та письмової інформації керівництву по закінченню аудиту. Оригінали таких документів зберігаються в спеціально обладнаному для цього місці.

*До документів нетривалого використання* відносяться такі, в яких відображається організації і проведення аудиту у клієнта за конкретний звітний період, інформація про зміст виконаних аудиторських процедур. До них належать: план аудиту, програма аудиту, графік проведення аудиту, наказ про створення аудиторської групи, акт виконаних робіт, рахунок-фактура, документи про фактично витрачений час, таблиці, розрахунки, накопичувальні відомості тощо.

*До документів, складених аудитором*, належать такі, які відображають процес всього аудиту і виконання аудитором необхідних процедур.

*До документів, отриманих від підприємства-клієнта*, належать: копії фінансової звітності, реєстрів бухгалтерського обліку, первинних документів, що надані клієнтом, інформація підготовлена клієнтом на вимогу аудитора.

Інформація також може бути отримана аудитором від третіх осіб: банківської установи, постачальника, замовника, покупця тощо, для підтвердження здійснених між контрагентами операцій. Такі документи надаються на запит аудитора з дозволу клієнта та називаються *документами отриманими від третіх осіб*.

Копії документів, надані клієнтом або третьою особою, можуть включатися до робочих документів лише за наявності згоди останніх.

Оригінали документів, надані аудитору для ознайомлення, є власністю клієнта і підлягають поверненню.

*Документи підготовчого періоду* складаються на стадії планування аудиту, до них належать план та програма аудиту, графіки, макети документів тощо.

*Документи робочого періоду* складаються на технологічній стадії та характеризують виконання конкретних аудиторських процедур, терміни їх проведення та виконавців.

*Документи завершального етапу* аудиту складаються за результатами проведених процедур, в них повинні міститися чіткі зауваження, зазначені невідповідності і зроблені висновки щодо їх впливу на ступінь достовірності звітності. Це необхідно для обґрунтування думки аудитора про достовірність фінансової звітності, що виражається в аудиторському висновку.

## 5. МЕТОДИКА АУДИТУ

### 5.1. Методичне забезпечення аудиту

Одним з найбільш важливих питань в аудиторській діяльності є питання методики проведення аудиту. Фахівець, який володіє основами методики дослідження фактів господарського життя, є справжнім спеціалістом в галузі аудиту, а тому зможе стати не тільки контролером, але й надійним радником і помічником підприємства, буде завжди мати повагу та подяку від своїх клієнтів.

Методика аудиту повинна повністю відповідати сутності та особливостям аудиту. Існуючу розроблену в ревізії методику проведення перевірки досить складно застосувати в аудиті, оскільки аудит і ревізія відмінні між собою як за сутністю, так і за об'єктами та завданнями.

Під *методикою аудиту* розуміють порядок і послідовність застосування методів аудиту, які дають можливість провести перевірку фінансової звітності підприємства системно та у найбільш доцільній послідовності.

Методика, що представлена сукупністю методів, які обираються аудитором для проведення перевірки, повинна забезпечити об'єктивність, що дозволить здійснити глибоке вивчення даних фінансової звітності з метою встановлення її достовірності.

Отже, методика аудиту дає можливість: визначити реальний, якісний і кількісний стан об'єктів, що відображаються в фінансовій звітності та вивчаються аудитором в ході її перевірки; виявити відхилення від базового або нормативного стану й оцінити ці відхилення за критеріями доцільності та законності.

Методика аудиту ґрунтується на застосуванні аудитором в ході перевірки наступних методів і методичних прийомів:

*загальнонаукових*, які характеризують філософську основу пізнання та використовуються в дослідженнях різних наук;

*спеціальних*, запозичених з інших наук, які використовують аудитори, вивчаючи факти господарського життя;

*методичні прийоми та способи господарського контролю.*

Специфікою використання загальнонаукових методів є можливість їх застосування на будь-якому етапі перевірки. Адже діяльність аудитора - це розумова діяльність, що полягає у постійному аналізі, порівнянні однієї величини чи показника, що досліджується, з іншими для встановлення об'єктивності. Наприклад, на початковому етапі дослідження звітності при перевірці реквізитів підприємства чи в процесі аналізу показників звітності здійснюється ряд таких логічних операцій як аналіз і синтез, абстрагування і узагальнення, аналогія тощо.

Досвід і загальна освіченість суб'єкта перевірки сприятимуть також успішному використанню аналогії - виявленню подібних ознак між різними

об'єктами дослідження, явищами, що відображаються в об'єктах бухгалтерської експертизи. І, звичайно, отримані в процесі дослідження результати (на будь-якому з етапів перевірки) вимагають певної систематизації, формулювання об'єктивних і повних висновків. Останнє досягається за допомогою узагальнення - методу, що допомагає оцінити проведену роботу з метою визначення подальшого напрямку дослідження, необхідності додаткової перевірки одержаних результатів.

Аудитор може також застосовувати спеціальні методи, запозичені з інших наук. Серед них широкого застосування набули наступні:

*соціологічний метод* - за його допомогою вивчають практичну поведінку людей (шляхом опитування, анкетування, спостереження тощо) з метою визначення ефективності господарювання;

*структурно-функціональний метод* - передбачає дослідження структури будь-якого явища, а потім встановлення закономірностей функціонування даної структури;

*статистичний метод* - дозволяє аудитору визначити структуру активів та пасивів господарюючого суб'єкта (тобто провести горизонтальний і вертикальний аналіз балансу) та сприяє побудові вибірки. Статистичний метод застосовується також при побудові таблиць, графіків, діаграм тощо.

Особливістю методики аудиту фінансової звітності є те, що поряд із загальнонауковими методами дослідження при вивченні звітності підприємств використовуються спеціальні методи та методичні прийоми господарського контролю. Найбільш інтенсивно у процесі аудиту фінансової звітності аудитором застосовуються методичні прийоми документального та фактичного контролю.

*Способи аудиту* - це сукупність прийомів і засобів, спрямованих на отримання об'єктивних та обґрунтованих знань про об'єкт, що досліджується.

Отже, дослідження звітності відбувається за допомогою комплексу методів, що включають способи та прийоми, які й формують методику аудиту. Остання ж є лише частиною загального порядку проведення аудиту. До методів і прийомів, які забезпечують формування аудитором об'єктивного висновку щодо якості звітності, належать загальнонаукові та спеціальні методи й методичні прийоми дослідження.

Зазначені методи та методичні прийоми перевірки в процесі аудиту фінансової звітності слід застосовувати у певному порядку - відповідно до етапів аудиту.

## **5.2. Узагальнення результатів аудиту та оформлення результатів надання супутніх послуг аудиторською фірмою**

Письмове оформлення результатів аудиту – одне з найважливіших завдань аудиту. Своєчасне і якісне оформлення аудиторських документів є необхідною умовою успішного та ефективного проведення аудиту, який завершується складанням детального аудиторського звіту.

**Аудиторський звіт** – це підсумковий документ, адресований керівництву, власнику, загальним зборам акціонерів господарюючого суб'єкта, що містить детальні відомості про хід аудиту, виявлені відхилення від встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, порушення у фінансовій звітності, а також іншу інформацію, отриману в результаті проведеного огляду документів та вивчення операцій і є підставою для складання аудиторського висновку.

Метою підготовки аудиторського звіту є доведення до керівництва господарюючого суб'єкта інформації про недоліки в бухгалтерському обліку, системі внутрішнього контролю, що можуть призвести до суттєвих помилок в бухгалтерській звітності, неефективного використання майна або його втрати, а також внесення пропозицій щодо удосконалення бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю з метою запобігання відхилень, порушень, розкрадання майна тощо.

В аудиторському звіті зазначається де і ким проводився аудит, коли і за який період. У заголовку вказується назва підприємства та період, за який проводився аудит. Потім зазначається місце проведення аудиту і ставиться дата складання звіту, яка одночасно фіксує момент, до якого аудитор несе відповідальність за якість аудиту, і ті висновки, які він зробив на основі отриманої інформації.

У звіті аудитор наводять усі відхилення від законів, стандартів, положень та інших норм, що здійснюють чи можуть здійснити суттєвий вплив на достовірність бухгалтерської звітності, збереження майна та ефективність його використання. При цьому аудитор у звіті може наводити будь-яку інформацію, що стосується проведеного аудиту, яка на його думку є доцільною і необхідною для управлінського апарату підприємства.

Висловлені зауваження повинні бути коректними і доброзичливими. Не слід вживати різкі, категоричні висловлювання на адресу конкретних виконавців. Зроблені зауваження одночасно повинні супроводжуватися конкретними рекомендаціями щодо усунення вказаних недоліків і недопущення їх у подальшому.

У звіті про результати перевірки діяльності підприємства аудитор зазвичай інформує про економічність, доцільність та законність здійснених операцій.

Характер і обсяг таких звітів може бути різним. Так, наприклад, вони можуть містити факти і висновки про те, наскільки правильно та ефективно витрачались кошти, організована праця людей, постачання, виробництво і збут продукції, а також рекомендації з усунення виявлених недоліків. При цьому надана інформація повинна бути обґрунтованою і конкретною.

Аудиторський звіт складається у двох примірниках, один з яких передається клієнту для вжиття відповідних заходів і внесення виправлень до облікових записів, а другий залишається в аудиторській фірмі як звітний документ про виконану роботу. У ньому слід мати розписку клієнта про отримання першого примірника звіту.

Інформація, що міститься в аудиторському звіті, є конфіденційною, за її розголошення аудитори несуть відповідальність відповідно до законодавства. Тому аудиторський звіт може бути переданий тільки наступним особам:

- особі, що підписала договір про надання аудиторських послуг;
- особі, що прямо вказана в якості одержувача письмової інформації аудитора у договорі (листі-зобов'язанні) про надання аудиторських послуг;
- посадовій особі керівництва господарюючого суб'єкта, яка має на те відповідні повноваження;
- будь-якій іншій особі - у випадку письмового повідомлення про це на адресу аудиторської фірми, підписаного особою, що має на те відповідні повноваження.

Відповідно до міжнародних стандартів результатом аудиту виступає висновок аудиторської фірми (аудитора), що має юридичне значення для всіх юридичних і фізичних осіб, органів державної влади і управління, органів місцевого самоврядування і судових органів.

**Аудиторським висновком** є офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою суб'єкта аудиторської діяльності, який складається у встановленому порядку за результатами проведеного аудиту і містить думку аудитора про достовірність досліджених ним фактів.

Сутність аудиторського висновку полягає у формулюванні думки фахівця про достовірність фінансової звітності суб'єкта, що перевіряється, відповідності порядку ведення звітності чинному законодавству.

Метою складання аудиторського висновку є: 1) надання висновку аудитором (аудиторською фірмою) про повноту і достовірність інформації щодо фінансового стану, власного капіталу, руху грошових коштів, результатів діяльності, що розкривається у фінансовій звітності господарюючого суб'єкта;

2) доведення до керівництва підприємства інформації про недоліки, у бухгалтерському обліку і системі внутрішнього контролю, що можуть призвести до суттєвих помилок у бухгалтерській звітності;

3) внесення конструктивних пропозицій щодо удосконалення систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

МСА 700 "Аудиторський висновок про фінансову звітність" передбачає чотири види аудиторських висновків, якими аудитор може виразити свою думку відносно достовірності бухгалтерської звітності (позитивний, умовно-позитивний, негативний висновки, та відмова від надання висновку).

Характеристику основних видів аудиторських висновків наведено в таблиці 2.

**Таблиця 2. Відповідність виду аудиторського висновку думці аудитора стосовно достовірності бухгалтерської звітності**

№ з/п	Вид аудиторського висновку	Характеристика
1	2	3
1	Позитивний (безумовно-позитивний)	Звітність забезпечує в усіх суттєвих аспектах відображення активів і пасивів господарюючого суб'єкта на звітну дату і фінансових результатів його діяльності за звітний період, виходячи з нормативних вимог до бухгалтерського обліку і звітності
2	Умовно-позитивний	За виключенням визначених в аудиторському висновку обставин бухгалтерська звітність підготовлена таким чином, щоб забезпечити в усіх суттєвих аспектах відображення активів і пасивів господарюючого суб'єкта на звітну дату і фінансових результатів його діяльності за звітний період, виходячи з нормативних вимог до бухгалтерського обліку і звітності
3	Негативний	У зв'язку з певними обставинами звітність підготовлена таким чином, що вона не забезпечує в усіх суттєвих аспектах відображення активів і пасивів господарюючого суб'єкта на звітну дату і фінансових результатів його діяльності за звітний період, виходячи з нормативних вимог до бухгалтерського обліку і звітності
4	Відмова від надання висновку	У результаті певних обставин аудитор не може виразити і не виражає думки в одній з наведених вище форм, при цьому у висновку повинна бути чітко вказана причина, за якою аудитор не може надати висновку про достовірність звітності

Результатом надання супутніх аудиторських послуг аудиторської фірми є документально оформлені розрахунки, консультації, документи (первинні документи, реєстри обліку, звітність, довідки тощо) (див. табл.3.). Аудиторська фірма може оформити додатково письмову інформацію керівництву господарюючого суб'єкта за результатами надання супутніх аудиту послуг.

**Таблиця 3. Оформлення результатів надання супутніх аудиторських послуг**

№ з/п	Вид супутніх аудиту послуг	Оформлення надання послуг
1	2	3
1	Послуги експерта	Експерт надає результати своєї роботи письмово у вигляді висновку (звіту, розрахунку тощо). Відомості, включені до висновку експерта, повинні викладатись таким чином, щоб очевидними були їх зміст і форма, і неможливі різні тлумачення. Він готується на паперовому, машинному або інших носіях, як мінімум у двох примірниках, один з яких надається господарюючому суб'єкту, а другий

		аудиторській фірмі. Висновок підлягає включенню до робочої документації аудиторської фірми
2	Ведення бухгалтерського обліку	Результати ведення бухгалтерського обліку засвідчують складені аудитором облікові регістри та звітність, які передбачені формою ведення обліку у господарюючого суб'єкта і договором про надання супутніх аудиту послуг
3	Відновлення бухгалтерського обліку	Відновлення обліку залежно від умов договору може передбачати оформлення облікових регістрів на підставі наявної первинної документації або інформації, отриманої від третіх осіб. Результатом такого виду послуг будуть відновлені аудитором облікові регістри і звітність
4	Організація бухгалтерського обліку	У ході організації бухгалтерського обліку аудитор розробляє Наказ про облікову політику, форми первинних документів, складає графік документообороту відповідно до операцій, які підприємство планує здійснювати, обирає найбільш ефективну форму ведення обліку, здійснює підбір облікового персоналу, розробляє відповідні посадові інструкції тощо. Наведені документи відображають результат надання таких послуг
5	Складання бухгалтерської (фінансової) звітності	Підготовлена аудитором фінансова звітність є результатом виконаної роботи
6	Захист бухгалтерської та податкової звітності в ДП	Письмовий висновок або виступ аудитора в господарському суді є результатом виконаної роботи
7	Удосконалення (модернізація) діючої системи обліку	Результатом надання такого виду послуг можуть бути документи, що розроблені в ході удосконалення системи обліку в цілому та окремих її елементів (Наказ про облікову політику, графік документообороту, посадові інструкції бухгалтерів тощо)
8	Проведення економічного та фінансового аналізу	Оформлення результатів аналізу передбачає підготовку висновку або звіту з відповідними аналітичними таблицями, розрахунками тощо
9	Консультаційні послуги	Результатом надання супутніх послуг з податкових питань є документально оформлені матеріали (наприклад, консультації, пропозиції, розрахунки, схеми). Результатом надання супутніх послуг з податкових питань можуть бути розроблені вказівки, практичні рекомендації, розробка нових проектів побудови системи оподаткування господарюючого суб'єкта, внесення рекомендацій з адаптації елементів і регістрів бухгалтерського обліку (в тому числі і при використанні комп'ютерної обробки даних) до обраної концепції управління податками тощо
10	Проведення семінарів, курсів, підвищення кваліфікації облікового персоналу підприємства,	Підготовка матеріалів з методичного забезпечення осіб, що навчаються (наприклад, методичні вказівки, рекомендації, посібники тощо)

	навчальне консультування, навчання облікового персоналу	
11	Видання методичних посібників з бухгалтерського обліку, оподаткування, аналізу, аудиту	Результатом проведених робіт будуть друковані видання (методичні посібники, підручники, вказівки тощо)
12	Автоматизація бухгалтерського обліку	Результатом автоматизації бухгалтерського обліку може бути звіт з описом усіх виконаних робіт і наданих рекомендацій

### **5.3. Контроль якості послуг аудиторської фірми та оцінка суттєвості при підготовці підсумкових документів**

Під *контролем якості аудиторських послуг* розуміють систему контролю зовнішніх і внутрішніх органів управління з метою недопущення аудиторськими фірмами порушень чинного законодавства та аудиторської етики. Контроль за якістю аудиту повинен здійснювати безпосередньо як сам суб'єкт аудиторської діяльності в Україні, так і зовнішні суб'єкти контролю - Аудиторська палата України, Спілка аудиторів України та їх органи на місцях (див. рис.5.1).

Піц якістю в аудиторській практиці слід розуміти максимальне задоволення інформаційних потреб користувачів результатами виконаних аудитором робіт і наданих супутніх аудиту послуг відповідно до інтересів власника, суспільства та конкретного замовника в межах чинного законодавства України, стандартів аудиту та Кодексу професійної етики аудиторів.



*Рис.5.1. Види контролю якості послуг аудиторської фірми*

**Концепція суттєвості** (від англ. терміну *materiality* - суттєвість, матеріальність), є одним з основних понять аудиту. Встановити чіткі й однозначні критерії суттєвості зовсім непросто.

МСА № 320 "Суттєвість в аудиті" визначає суттєвість наступним чином: «Інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення можуть вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від величини суми статті або значущості помилки, допущеної за певних обставин у зв'язку з пропуском або неправильним відображенням. Таким чином, суттєвість скоріше виступає певним порогом або критерієм відсікання, а не основною якісною характеристикою, яка має бути притаманною інформації, щоб вона стала корисною».

В американських стандартах фінансової звітності суттєвість визначається як величина пропуску, неточного чи неправильного трактування облікової інформації, яка з урахуванням певних обставин означає те, що судження, зроблене на основі цієї інформації, могло б змінитись або на нього міг би вплинути неточний чи неправильний факт.

Таким чином, суттєвою в аудиті буде вважатись інформація, якщо її відсутність або недостовірність може значно впливати на об'єктивність фінансової звітності і, відповідно, економічні рішення користувачів, які приймаються на підставі даних такої фінансової звітності підприємств. Суттєвість залежить від розміру статті або помилки, яка оцінена за певних обставин, відсутності або переключенні змісту інформації.

Під рівнем суттєвості розуміється те граничне значення помилки в бухгалтерській звітності, починаючи з якого обізнаний користувач такої звітності з великим ступенем імовірності втратить можливість робити на її основі правильні висновки та приймати правильні економічні рішення.

Принцип суттєвості в аудиті базується на положенні про те, що певні дані фінансової звітності в інформативному плані є більш важливими, ніж інші.

#### **5.4. Екологічний аудит в Україні**

Відповідно до Закону України «Про екологічний аудит» *екологічний аудит* - це документально оформлений системний незалежний процес оцінювання об'єкта екологічного аудиту, що включає збирання і об'єктивне оцінювання доказів для встановлення відповідності визначених видів діяльності, заходів, умов, системи екологічного управління та інформації з цих питань вимогам законодавства України про охорону навколишнього природного середовища та іншим критеріям екологічного аудиту.

Проблема розвитку та здійснення екологічного аудиту в Україні пов'язана з вирішенням двох ключових питань:

- проведення екологічного аудиту діяльності суб'єктів господарювання з позицій дотримання екологічного законодавства, оцінювання проектно-кошторисної документації та екологічної ефективності управління суб'єктом господарювання;
- урахування екологічних аспектів у процесі аудиту фінансової звітності.

*Об'єктами екологічного аудиту є:*

підприємства, установи та організації, їх філії та представництва чи об'єднання, окремі виробництва, інші господарські об'єкти;  
системи екологічного управління;  
інші об'єкти, передбачені законом.

*Суб'єктами екологічного аудиту є:*

замовники;  
виконавці екологічного аудиту.

*Висновок екологічного аудиту* - професійна оцінка об'єкта екологічного аудиту, виконана екологічним аудитором, яка ґрунтується на доказах екологічного аудиту та є головною складовою звіту про екологічний аудит.

Висновок екологічного аудиту є офіційним документом, який засвідчується підписом та печаткою екологічного аудитора.

Екологічний аудит в Україні проводиться з метою забезпечення додержання законодавства про охорону навколишнього природного середовища в процесі господарської та іншої діяльності.

*Основними завданнями* екологічного аудиту є:

збір достовірної інформації про екологічні аспекти виробничої діяльності об'єкта екологічного аудиту та формування на її основі висновку екологічного аудиту;

встановлення відповідності об'єктів екологічного аудиту вимогам законодавства про охорону навколишнього природного середовища та іншим критеріям екологічного аудиту;

оцінка впливу діяльності об'єкта екологічного аудиту на стан навколишнього природного середовища;

оцінка ефективності, повноти і обґрунтованості заходів, що вживаються для охорони навколишнього природного середовища на об'єкті екологічного аудиту.

Конкретні завдання екологічного аудиту в кожному окремому випадку визначаються замовником, виходячи з його потреб, відповідно до Закону України «Про екологічний аудит» та інших актів законодавства України, характеру діяльності об'єкта екологічного аудиту.

Екологічний аудит в Україні може бути добровільним чи обов'язковим.

*Добровільний екологічний аудит* здійснюється стосовно будь-яких об'єктів екологічного аудиту на замовлення заінтересованого суб'єкта за згодою керівника чи власника об'єкта екологічного аудиту.

*Обов'язковий екологічний аудит* здійснюється на замовлення заінтересованих органів виконавчої влади або органів місцевого самоврядування щодо об'єктів або видів діяльності, які становлять підвищену екологічну небезпеку, відповідно до переліку, що затверджується Кабінетом Міністрів України, у таких випадках:

банкрутство;

приватизація, передача в концесію об'єктів державної та комунальної власності;

передача або придбання в державну чи комунальну власність;

передача у довгострокову оренду об'єктів державної або комунальної власності;

створення на основі об'єктів державної та комунальної власності спільних підприємств;

екологічне страхування об'єктів;

завершення дії угоди про розподіл продукції;

в інших випадках, передбачених Законом України «Про екологічний аудит».

Екологічний аудит поділяється на *внутрішній* та *зовнішній*.

*Внутрішній* екологічний аудит об'єкта проводиться на замовлення його власника чи органу, уповноваженого на управління ним, для власних потреб.

*Зовнішній* екологічний аудит проводиться на замовлення інших заінтересованих суб'єктів.

Підготовка та перепідготовка екологічних аудиторів може здійснюватися на базі вищих навчальних закладів, закладів післядипломної освіти та інших навчальних закладів (акредитованих або визнаних такими, що мають на це право в установленому законодавством порядку).

По закінченні навчання за результатами іспиту особа отримує відповідний диплом або прирівняний до нього документ.

*Сертифікат* на право проведення екологічного аудиту видається спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади з питань охорони навколишнього природного середовища.

Для отримання сертифікату кандидат проходить сертифікацію. *Сертифікація* - визначення кваліфікаційної придатності кандидата на здійснення екологічного аудиту через перевірку відповідності його освіти та досвіду роботи вимогам природоохоронного законодавства України, у тому числі Закону України "Про екологічний аудит", знання методик та порядку здійснення екологічного аудиту та складання ним кваліфікаційного іспиту.

Термін чинності сертифіката - три роки.

Чинність сертифіката може бути припинена достроково чи зупинена на строк до одного року органом, який видав сертифікат, або в судовому порядку у разі грубих порушень, допущених під час проведення екологічного аудиту (недостовірність оцінок, необ'єктивність аналізу фактичних даних, порушення етичних норм тощо), неодноразових, підтверджених замовниками, керівниками (власниками) об'єктів екологічного аудиту або іншими екологічними аудиторами, фактів низької якості проведення екологічного аудиту, порушення законодавства про екологічний аудит.

Спеціально уповноважений центральний орган виконавчої влади з питань охорони навколишнього природного середовища, Мінприроди України, веде *реєстр екологічних аудиторів та юридичних осіб, що мають право на здійснення екологічного аудиту*.

Виконавець екологічного аудиту несе відповідальність за матеріальну та моральну шкоду, заподіяну внаслідок неправомірних дій при проведенні екологічного аудиту, згідно з Законом України «Про екологічний аудит».

З метою розвитку міжнародного співробітництва в галузі екологічного аудиту можуть розроблятися спільні програми та проекти організації еколого-аудиторської діяльності та проводитися міжнародний екологічний аудит.