

**Брадул О.М., Шепелюк В.А, Ільїна С.Б.,  
Юнацький М.О, Хорошенюк А.П., Брадул Т.В.**

# **АУДИТ**

**Підручник**

за редакцією д.е.н, проф. *Грушко В.І.*  
(в двох частинах)

*4-те видання, доповнене і перероблене*

Київ  
Видавництво Ліра-К  
2019

УДК 657.6(075.08)

A93

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки України  
як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів  
(Лист МОНУ № 14/18.2- 429 від 21.02.2006 р.)*

*Рекомендовано до друку вченою радою  
ВНЗ «Університет економіки та права «КРОК»  
(протокол № 4 від 21.02.2019 р.)*

**Рецензенти:**

**Ф.Ф. Бутинець** – доктор економічних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України, академік Української Академії економічної кібернетики

**В.Г. Олюха** – доктор юридичних наук, доцент, провідний науковий співробітник відділу господарсько-правових досліджень проблем економічної безпеки Інституту економіко – правових досліджень Національної академії наук України

**Є.В. Афанасьєв** – доктор економічних наук, професор, Криворізького національного університету

**Внутрішній рецензент :**

**О.М. Ромашко** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри національної економіки та фінансів Університету економіки та праву «КРОК»

**A93**     **Аудит:** підручник (в двох частинах) / за ред. Грушко В.І./ Брадул О.М., Шепелюк В.А., Ільїна С.Б., Юнацький М.О., Хорошенко А.П., Брадул Т.В., 4-те вид. доп. і перероб. – К. : Видавництво Ліра-К, 2019. – 324 с.

ISBN 978-617-7748-33-4

У підручнику викладено теоретичні та організаційно-правові основи організації проведення аудиту в умовах застосування в Україні національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і фінансової звітності, міжнародних стандартів аудиту.

Значна увага надається результатам аудиторського висновку (звіту) та оцінюванню показників фінансової звітності, розглядаються особливості аудиту в умовах застосування комп'ютерних технологій.

Підручник розрахований на аудиторів, керівників підприємств, організацій, установ незалежно від форм власності, бухгалтерів, викладачів вищих навчальних закладів, економістів, менеджерів підприємств, читачів, які бажають оволодіти сучасною мовою бізнесу та цікавляться питаннями розвитку теорії та практики сучасного аудиту.

**УДК 657.6(075.08)**

© Брадул О.М., Шепелюк В.А, Ільїна С.Б.,  
Юнацький М.О., Хорошенко А.П.,  
Брадул Т.В., 2019

© Видавництво Ліра-К, 2019

ISBN 978-617-7748-33-4

# ЗМІСТ

## ОСНОВИ АУДИТУ

(частина I)

<b>Передмова</b> .....	8
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ</b> .....	9
<i>Тема 1. Виникнення аудиту, його місце в системі контролю</i> .....	9
1.1. Історія виникнення і розвитку аудиту .....	9
1.2. Предмет та об'єкти аудиту .....	26
1.3. Організаційні форми економічного контролю та місце аудиту в системі контролю .....	29
1.4. Класифікація аудиту .....	33
1.5. Організаційні форми аудиторської діяльності, їх функції, права та обов'язки .....	49
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i> .....	57
<i>Тема 2. Ринок послуг аудиторських фірм</i> .....	58
2.1. Поняття послуг аудиторських фірм .....	58
2.2. Види послуг аудиторських фірм .....	59
2.3. Вартість послуг аудиторських фірм .....	64
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i> .....	68
<b>РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ОСНОВИ АУДИТОРСЬКОЇ     ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ</b> .....	69
<i>Тема 3. Управління аудиторською діяльністю в Україні</i> .....	69
3.1. Загальна характеристика управління аудиторською діяльністю в Україні .....	69
3.2. Система регулювання аудиторської діяльності в Україні .....	69
3.3. Міжнародні стандарти аудиту .....	74
3.4. Внутрішньофірмові стандарти аудиту .....	79
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i> .....	81
<i>Тема 4. Підготовка до проведення аудиту</i> .....	82
4.1. Процес проведення аудиту та його стадії .....	82
4.2. Порядок укладання договору на проведення аудиту .....	88
4.3. Планування проведення аудиту .....	89
4.4. Аудиторський ризик та суттєвість в аудиті .....	92
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i> .....	99

<b>Тема 5. Етика аудитора та вимоги до його кваліфікації</b> .....	100
5.1. Нормативні вимоги до діяльності аудитора .....	100
5.2. Сертифікація та ліцензування .....	103
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i> .....	107
<b>Тема 6. Оцінка системи внутрішнього контролю</b> .....	108
6.1. Завдання та об'єкти внутрішнього контролю .....	108
6.2. Ефективність системи внутрішнього контролю та порядок її визначення .....	112
6.3. Тестування системи внутрішнього контролю .....	117
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i> .....	119
<b>Тема 7. Аудиторські докази</b> .....	120
7.1. Аудиторські докази, їхня класифікація .....	120
7.2. Джерела аудиторських доказів, процедури їх отримання .....	123
7.3. Методи і прийоми аудиту .....	125
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i> .....	129
<b>Тема 8. Етапи підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку</b> .....	131
8.1. Методика послідовності здійснення тестів підтвердження .....	131
8.2. Підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку по процесам господарської діяльності підприємства .....	133
8.3. Основні заключні процедури підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку .....	138
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i> .....	140
<b>Тема 9. Робочі документи аудитора</b> .....	141
9.1. Поняття та склад робочих документів .....	141
9.2. Класифікація робочих документів аудитора .....	143
9.3. Вимоги до оформлення робочих документів аудитора .....	146
9.4. Порядок зберігання і використання робочих документів аудитора .....	147
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i> .....	148
<b>Тема 10. Аудит в умовах застосування комп'ютерних технологій</b> .....	149
10.1. Вплив комп'ютерної техніки на ефективність проведення аудиту .....	149
10.2. Методика проведення аудиторської перевірки в умовах комп'ютерної обробки даних .....	151
10.3. Класифікатори економічної інформації, їх види і призначення в аудиторській перевірці .....	153
10.4. Процес аудиторської перевірки за допомогою автоматизованої системи .....	155
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i> .....	157

<b>Тема 11. Методичне забезпечення аудиту</b> .....	158
11.1. Методика аудиту .....	158
11.2. Способи та прийоми перевірки документів .....	161
11.3. Вибірковий спосіб дослідження документів в аудиті .....	164
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i> .....	168
<b>Тема 12. Узагальнення матеріалів аудиторської перевірки</b> .....	169
12.1. Аудиторський висновок, його елементи та порядок складання .....	169
12.2. Види аудиторського висновку .....	172
12.3. Складання аудиторських висновків при виконанні завдань аудиту спеціального призначення та оцінка фінансової інформації .....	175
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i> .....	177

## **МЕТОДИКА АУДИТУ ПОКАЗНИКІВ ЗВІТНОСТІ**

(частина II)

<b>РОЗДІЛ 3. АУДИТ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА</b> .....	178
<b>Тема 13. Аудит положень облікової політики</b> .....	178
13.1. Організація аудиту положень облікової політики та формування звітності підприємства .....	178
13.2. Методика аудиту положень облікової політики підприємства .....	180
13.3. Оцінка якості внутрішнього контролю положень облікової політики та прийняття управлінських рішень .....	182
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i> .....	184
<b>Тема 14. Методика проведення аудиту необоротних активів</b> .....	185
14.1. Завдання, об'єкти та джерела інформації аудиту операцій з основними засобами .....	185
14.2. Аудит операцій з надходження, руху та вибуття основних засобів .....	186
14.3. Аудит нарахування амортизації (зносу) основних засобів .....	193
14.4. Аудит затрат на ремонт основних засобів .....	195
14.5. Аудит передачі в оренду основних засобів .....	196
14.6. Аудит нематеріальних активів .....	199
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i> .....	200
<b>Тема 15. Аудит запасів</b> .....	201
15.1. Основні завдання та джерела інформації аудиту операцій з товарно-матеріальними цінностями .....	201
15.2. Аудит виробничих запасів .....	202
15.3. Аудит надходження і реалізації товарів .....	203

15.4. Методика та організація аудиту оборотних малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП) .....	207
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i> .....	209
<b>Тема 16. Аудит готівкових коштів</b> .....	210
16.1. Нормативне регулювання касових операцій з готівковими коштами .....	210
16.2. Організація і методика проведення аудиту касових операцій з готівковими коштами .....	212
16.3. Аудит операцій на рахунках у банку .....	217
16.4. Методика аудиту готівкових документів і готівкових коштів у дорозі.....	221
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i> .....	222
<b>Тема 17. Аудит дебіторської заборгованості</b> .....	223
17.1. Мета, завдання проведення аудиту дебіторської заборгованості за розрахунками .....	223
17.2. Організація і методика проведення аудиту розрахунків з підзвітними особами.....	224
17.3. Організаційні принципи та методика проведення аудиту дебіторської заборгованості за розрахунками.....	229
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i> .....	230
<b>РОЗДІЛ 4. АУДИТ ПАСИВІВ ПІДПРИЄМСТВА</b> .....	231
<b>Тема 18. Аудит власного капіталу</b> .....	231
18.1. Мета, завдання проведення аудиту власного капіталу .....	231
18.2. Методика аудиту статутного капіталу .....	232
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i> .....	237
<b>Тема 19. Методика аудиту розрахункових операцій поточних та довгострокових зобов'язань</b> .....	238
19.1. Організаційні принципи та методика проведення аудиту кредиторської заборгованості з постачальниками та підрядниками .....	238
19.2. Організація і методика аудиту вексельних операцій та їх роль у безготівкових розрахунках.....	240
19.3. Методика проведення аудиту довгострокових і короткострокових позик .....	245
19.4. Організація і методика проведення аудиту нарахування і сплати податків .....	248
19.5. Організація та методика проведення аудиту розрахунку за страхуванням .....	249
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i> .....	250

<i>Тема 20. Методика проведення аудиту праці та її оплати</i> .....	251
20.1. Методика аудиту нарахування оплати праці на підприємстві.....	251
20.2. Методика розрахунків з працівниками по оплаті праці.....	253
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i> .....	258
<b>РОЗДІЛ 5. АУДИТ ВИТРАТ, ДОХОДІВ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ</b> .....	259
<i>Тема 21. Методика проведення аудиту витрат підприємства</i> .....	259
21.1. Методика аудиту процесу виробництва та собівартості готової продукції підприємства.....	259
21.2. Методика аудиту адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат .....	265
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i> .....	266
<i>Тема 22. Методика проведення аудиту реалізації продукції, доходів та фінансових результатів</i> .....	267
22.1. Організаційна – інформаційна модель аудиту доходів та формування фінансових результатів діяльності підприємства.....	267
22.2. Методика аудиту доходів і фінансових результатів.....	268
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i> .....	273
<i>Тема 23. Аудит маркетингової діяльності підприємства</i> .....	274
23.1. Маркетинговий аудит в системі ринкової діяльності підприємства .....	274
23.2. Аудит організації маркетингу на підприємстві .....	276
23.3. Аудит системи закупівель та логістики на підприємстві.....	278
23.4. Аудит комунікаційної політики.....	281
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i> .....	282
<b>Список використаних джерел</b> .....	283
<b>Додатки</b> .....	285

## ПЕРЕДМОВА

Розвиток різних форм власності переважно скоротив сферу відомчого контролю, обмежив втручання державних органів у фінансову діяльність підприємств та обумовив зростання потреби в незалежному від держави аудиті щодо достовірності, повноти бухгалтерської звітності і відповідності її чинному законодавству.

Вивчення курсу «Аудит» згідно з навчальним планом, як самостійної дисципліни обумовило необхідність підготовки підручника з основ аудиту. Метою цього курсу є опанування загальнотеоретичних, методичних основ аудиторської діяльності, а також набуття певного досвіду проведення аудиторської перевірки та надання супутніх аудиту послуг на конкретному підприємстві.

У підручнику розкриваються теоретичні, практичні аспекти аудиту як об'єкта організації й управління, роз'яснюється суть планування і підготовки аудиторської перевірки, її проведення та відповідальність аудитора за результати своєї роботи.

У підручнику в 23 темах висвітлені теоретичні основи аудиту: його суть, місце в господарському контролі, предмет, об'єкти і суб'єкти; методичне забезпечення проведення аудиту, аудиторські докази.

У виданні розглядаються питання вибору клієнта, проведення попереднього обстеження, укладення договору, проведення перевірки, збирання доказів та складення висновку щодо повноти, достовірності, об'єктивності та законності представленої інформації.

З кожної теми курсу «Аудит» пропонуються запитання для обговорення та самоперевірки.



# ОСНОВИ АУДИТУ

## (частина I)

### РОЗДІЛ 1

#### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ

#### **Тема 1. Виникнення аудиту, його місце в системі контролю**

##### **1.1. Історія виникнення і розвитку аудиту**

Ринкова економіка потребує нових форм аудиту за якістю бухгалтерського обліку та достовірністю інформації у фінансовій звітності про діяльність підприємств. Історія аудиту свідчить, що його розвиток зумовлений розподілом інтересів адміністрації підприємств та інвесторів.

За розповсюдженою думкою, виникнення аудиту відноситься до 700 р. до н.е., де на той час існувала посада Генерального аудитора, який був гарантом чесності державних службовців, які мали доступ до державних грошей.

Крім цього існують свідчення про те, що в III тисячолітті до н.е. аудит існував у таких державах як Єгипет, Вавілон, Рим, Греція. У цих країнах призначали аудитором чиновників казначейства для проведення контролю рахівництва у володіннях і провінціях.

У Греції та Римі найбільший розвиток отримав приватний господарський контроль, а у Єгипті, Вавілоні та Китаї – державний.

З I ст. до н.е. у Греції контроль за фінансами здійснювали так звані куратори, поряд з якими функціонували прокуратори – фінансові чиновники, квестори – посадові особи, які займалися фінансовими та судовими справами, а також попередженням незаконних дій.

У Середньовіччі в бухгалтерському обліку спостерігався застій.

Наприклад, у Франції барони щорічно проводили публічні читання рахунків управлінців своїх володінь перед аудиторами, а в Англії аудиторами проводились перевірки письмових рахунків, що велися управителями господарств.

У цей час основними завданнями аудиторів був контроль за збором податків та використанням державних коштів.

Після падіння Римської імперії широкого розповсюдження набув аудит в Італії. На той час аудит мав єдиний цільовий напрям – попередження помилок в обліку. Італійські купці користувались послугами аудиторів при перевірці звітів капітанів кораблів, які повертались з вантажами. Аудиторські перевірки проводились з метою запобігання розкрадань вантажів на кораблях.

Перша згадка про аудиторів Великобританії належить до 1299 р. Указом короля Едуарда II 7 березня 1324 р. були призначені три державні аудитори, які зобов'язані запитувати, слухати і перевіряти всі рахунки, що ведуться та будуть заведені у провінціях Оксфорд, Беркенхеді та ін., а також відмічати про всі зауваження щодо їх ведення.

Розвиток аудиту бере свій початок в Шотландії. Датою виникнення його діяльності є 1853 р., коли був офіційно заснований Единбурзький інститут аудиторів.

Великобританія вважається батьківщиною законодавства з аудиту. Згідно з прийнятими законами у 1844 р. акціонерні товариства повинні доручати незалежним бухгалтерам здійснювати перевірку бухгалтерських книг та рахунків компаній і звітувати перед акціонерами.

Після встановлення обов'язкового аудиту у Великобританії через п'ять років такий закон був прийнятий у Франції.

Законодавчим органом штату в 1886 р. у Нью-Йорку був ухвалений закон, який регулював аудиторську діяльність, а в 1887 р. – організована асоціація аудиторів. Зараз майже усі країни світу з ринковою економікою мають громадський інститут аудиту з правовою й організаційною основою.

На міжнародному рівні в умовах ринкової економіки розширюються напрямки аудиторської діяльності. З'явився правовий, екологічний, незалежний, управлінський аудит. Але необхідно відмітити, що більшість понять аудиту залишаються на початковому рівні розвитку.

У міжнародній літературі та практиці немає однозначного визначення поняття терміну аудиту. Цей термін походить від латинського слова «Audit», що в перекладі означає «той, хто слухає».

Аудитор походить від латинського слова «auditor», що в перекладі означає «слухач», «учень», «послідовник» [17, с. 635].

У міжнародних нормах з аудиту аудиторська перевірка визначається як незалежна перевірка фінансових звітів або фінансової інформації об'єкту (не зважаючи на його прибутковість, розмір і організаційну форму) з метою висловлення думки про неї [11].

На думку американського спеціаліста з аудиту Дж. Робертсона, аудит – це «діяльність, що спрямована на зменшення підприємницького ризику, який можна приблизно передбачити і встановити вірогідність сприятливих подій» [24, с. 83].

У Росії законодавчо визначено аудит як незалежну експертизу фінансової звітності підприємства на основі перевірки дотримання порядку ведення бухгалтерського звіту відповідності господарських і фінансових операцій законодавству, повноти і точності відображення діяльності підприємств у фінансовій звітності.

Більшість економістів Росії дотримуються визначення поняття аудиту відповідно законодавчих актів.

В Україні виникнення аудиту своїми коренями входить до часів Російської імперії.

Перші зародки аудиту відносяться до 1987-1989 рр. У цей період на рівні міністерств фінансів союзних республік створені госпрозрахункові контрольно-

ревізійні групи і групи інаудиту. В Україні з метою контролю спільних підприємств було створене дочірнє відділення «Інаудиту» (Інаудит-Україна).

У 1989 р. з виникненням в Україні спільних підприємств (СП) іноземними інвесторами було поставлене питання про аудиторське підтвердження результатів фінансово-господарської діяльності СП.

У Києві 14 лютого 1992 р. на з'їзді аудиторів прийнято Статут громадського об'єднання громадян, що здійснюють аудиторську перевірку Підприємств, – Спілки аудиторів України.

У 1993 р. в Україні створено самостійний орган – Аудиторську палату України.

З 1993 р. із прийняттям Закону України «Про аудиторську діяльність» була створена цілісна система аудиту в Україні.

У 1995-1996 рр. прийняті тимчасові вітчизняні нормативи аудиту, а починаючи з 01.01.99 р. введені постійно діючі національні нормативи аудиту.

Спілкою аудиторів України та Федерацією професійних бухгалтерів і аудиторів України 3 березня 1997 р. видається журнал «Вестник бухгалтера и аудитора Украины».

Виникнення аудиту в світовій практиці наведено у табл. 1.1.

*Таблиця 1.1.*

### **Періоди виникнення і розвитку аудиторської діяльності у світовій і національній практиці**

№ з/п	Рік виникнення аудиту	Згадки про аудит та місце його виникнення	Джерела інформації стосовно виникнення аудиту
1	2	3	4
1	1130	Архів казначейства з Англії та Шотландії	Англомовний обліковий документ
2	1299-1324	Графства Оксфорд, Беркшир, Південний Емптон, Уїлтс, Самсет і Дорсет	Королівський указ з призначення аудиторів у графствах
3	1285	Англія	Королем Англії Едвардом I виданий перший законодавчий акт, що регулював діяльність аудиторів
4			Перший документально зафіксований документ з проведення незалежного аудиту спекулятивної діяльності акціонерних товариств (вважається крах «Південно-морської компанії»)
5	1720	Великобританія	Парламент Великобританії прийняв «Акт про мильний пузир», що забороняв корпоративну форму підприємницької діяльності і визнав партнерство
6	1825	Великобританія	Акт було скасовано під тиском громадськості
7	1844	Великобританія	Вийшла серія законів про компанії, згідно з якими керівники один раз впродовж року зобов'язані надавати акціонерам

Продовження таблиці 1.1

1	2	3	4
			підписаний ними балансовий звіт підприємства, запрошувати аудитора для перевірки і здійснювати підтвердження звітності перед акціонерами
8	1867	Франція	Прийняті закони про обов'язків незалежний аудит
9	1887	США	Прийняті закони про обов'язків незалежний аудит
10	Кінець XIX ст.	Англія, Франція, США	Незалежний аудит сформувався як самостійна сфера професійної практичної діяльності
11	1929	Великобританія, Франція, США	Об'єктом перевірки були лише результати господарської діяльності (прибуток, збиток)
12	1977	Міжнародна Федерація Бухгалтерів у Нью-Йорку	Розробка етичного кодексу професійних бухгалтерів, Міжнародних Стандартів аудиту, бюлетенів з аудиту, положень про державний і управлінський облік, посібників з професійної освіти і аудиту державних підприємств
13	XVIII ст.	Росія	Перша згадка про аудиторів у Росії
14	1716	Росія	Петро I ввів звання аудитора у військовому статуті і в «Табелі про ранги» та аудиторів віднесені до військових чинів
15	1797	Росія	Аудитори були переведені у цивільні чини
16	1833	Росія	У Петербурзі заснована школа, названа Аудиторським училищем
17	1867	Росія	Посада аудитора була скасована
18	1987	СРСР	Проблема методології та організації аудиту не вирішувалась і не порушувалась зовсім
19	1987 -1989	СРСР	Створено госпрозрахункові контрольно-ревізійні групи і групи аудиту
20	14.02.1992р.	Україна	Прийнято Статут громадського об'єднання громадян, які здійснювали аудиторську діяльність – Спілку аудиторів України
21	1993	Україна	Створено незалежний орган – Аудиторську палату України і прийнято Закон України «Про аудиторську діяльність» (зі змінами від 16.10.2012р.)
22	1995-1996	Україна	Прийнято тимчасові вітчизняні нормативи з аудиту
23	1997	Україна	Виходить журнал «Вестник бухгалтера и аудитора Украины», який видається Спілкою аудиторів України та Федерацією професійних бухгалтерів і аудиторів України

Продовження таблиці 1.1

1	2	3	4
24	01.01.1999	Україна	Уведено постійно діючі національні нормативи з аудиту та Кодекс професійної етики аудиторів України
25	01.05.2010	Україна	Видано стандарти, розроблені Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ), що є чинними і сьогодні), а також повний комплект Міжнародних стандартів аудиту та Міжнародний стандарт контролю якості у новій редакції для поліпшення їх зрозумілості. Це видання замінює Міжнародні стандарти аудиту та контролю якості 2009 р. та частину перших Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики 2008 р.
26	01.05.2010	Україна	МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту». Цей МСА розглядає загальну відповідальність незалежного аудитора під час проведення аудиту фінансової звітності відповідно до МСА. Він установлює загальні цілі незалежного аудитора та пояснює характер і обсяг аудиту, призначеного для надання можливості незалежному аудитору досягнути цих цілей, а також сферу застосування, статус і структуру МСА, містить вимоги відповідальності незалежного аудитора
27	01.05.2010	Україна	МСА 210 «Узгодження умов виконання завдань з аудиту». Розглядає відповідальність аудитора під час узгодження умов та завдання з аудиту з управлінським персоналом та особами, які наділені найвищими повноваженнями. У МСА <u>210</u> йдеться мова про ті аспекти прийняття завдань, які є в межах контролю аудитора
28	01.05.2010	Україна	МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності». Цей МСА розглядає відповідальність аудитора стосовно процедур із контролю якості аудиту фінансової звітності, а також відповідальності спеціаліста за огляд контролю якості завдання. МСА застосовується разом із етичними вимогами
29	01.05.2010	Україна	МСА 230 «Аудиторська документація». Цей МСА розглядає відповідальність аудитора за складання аудиторської документації для аудиту фінансової звітності

Продовження таблиці 1.1

1	2	3	4
30	01.05.2010	Україна	МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». Розглядає відповідальність аудитора за планування аудиту фінансової звітності. Він написаний у контексті постійного аудиту
31	01.05.2010	Україна	МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища». Розглядає відповідальність аудитора за <u>індифікацію</u> та оцінку ризиків суттєвих викривлень фінансової звітності через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, включаючи внутрішній контроль суб'єкта
32	01.05.2010	Україна	МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту». Цей стандарт розглядає відповідальність аудитора за застосування концепції суттєвості під час проведення аудиту фінансової звітності. У МСА 450 пояснюється, як застосовується суттєвість під час оцінки впливу <u>індифікованих</u> викривлень на сам аудит і впливу викривлень, якщо такі є, на фінансову звітність
33	01.05.2010	Україна	МСА 500 «Аудиторські докази». Розглядає, з чого складаються аудиторські докази під час аудиту фінансової звітності, та відповідальність аудитора за розробку і виконання аудиторських процедур для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів, що дадуть можливість сформулювати обґрунтовані висновки, на яких ґрунтується думка аудитора. Інші МСА (наприклад, 315) стосуються конкретних аспектів аудиту, аудиторських доказів, які необхідно отримати щодо конкретного питання (наприклад, МСА 5702)
34	2011	Україна	Розроблено Кодекс професійної етики та стандарти практики професійних внутрішніх аудиторів України
35	29.09.2011 № 1360	Україна (рішення державної комісії з цінних паперів та фондового ринку. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28.11.11р. за № 1358/20096)	Запропоновано рішення про затвердження Вимог до аудиторського висновку при розкритті інформації емітентами цінних паперів та визначено вимоги до цього нормативного документу

1	2	3	4
36	01.01.12	Україна (затверджено рішенням Аудиторської палати України від 04.04.13р. за № 266/15)	Надано роз'яснення щодо особливостей формату та змісту аудиторського висновку (звіту незалежного аудитора) за результатами аудиту річної за 2012 рік фінансової звітності при розкритті інформації емітентами цінних паперів, за умови обрання емітентом датою переходу на МСФЗ 01.01.2012р.
	28.02.2013	Україна (затверджено рішенням Аудиторської палати України від 28.02.13р. за № 265/9)	Розроблено Робочу програму постійного удосконалення професійних знань аудиторів з теми «Отримання професійним аудитором розуміння системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання», метою якої є удосконалення знань з теми підвищення професійного рівня сертифікованих аудиторів України та набуття необхідних теоретичних знань щодо принципів, організації та елементів СВК і внутрішнього аудиту, а також Робочу програму з теми «Завдання незалежної перевірки податкової звітності на прикладі декларації з податку на прибуток», метою якої є підвищення довіри користувачів податкової звітності, а також надання впевненості керівництву суб'єкта господарювання, який уповноважив аудиторську фірму здійснити податковий аудит звітності щодо її відповідності податковому законодавству України
	04.04.2013	Україна (затверджено рішенням Аудиторської палати України від 04.04.13р. за № 266/12)	Робоча програма удосконалення професійних знань аудиторів з теми «Завдання з трансформації фінансової звітності до МССП 4410» та «Завдання з підготовки фінансової інформації». Метою Робочої програми є набуття процедур трансформації фінансової звітності, а також отримання практичних навичок для процесу трансформації балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупні прибутки (збитки), звіту про рух грошових коштів та розкриття інформації у примітках до фінансових звітів. Це дасть змогу в подальшому проводити аудит на високому рівні та підвищить якість аудиторських послуг
	04.07.2013	Україна (зі змінами рішення Аудиторської палати України від 04.07.13р. за № 273/7)	Розроблено Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України. Метою цього нормативного документу є забезпечення високої якості аудиторських послуг та адаптації правового регулювання діяльності в Україні до норм Європейського Союзу згідно із Законом України

Аудит в Україні є новим видом діяльності, однак він пройшов свій еволюційний шлях (рис. 1.1).



*Рис. 1.1 Еволюція аудиту в Україні*

Суть порівняння відмінностей трактування аудиту в Україні від міжнародної практики полягає в обраних критеріях достовірності інформації у фінансовій звітності, бухгалтерському обліку, аналізу і користувачів аудиторських послуг (органів Державної податкової інспекції, інвесторів, акціонерних підприємств).

Еволюція розуміння і трактування поняття аудиту виділила три стадії його розвитку: підтверджувальний, системно-орієнтований і стадія аудиту, який ґрунтується на ризику.

Метою підтверджувального аудиту є запобігання і виявлення помилок, зловживань, шахрайства. Він передбачає також перевірку і підтвердження аудитором кожної господарської операції, документів та реєстрів бухгалтерського обліку.

Системно-орієнтований аудит передбачає нагляд за системами, що контролюють господарські операції. Його основною метою є підтвердження достовірності фінансової звітності.

Аудит, що ґрунтується на ризику – це вид аудиту, за якого перевірка здійснюється вибірково з урахуванням особливих умов функціонування підприємства, його «вузьких місць».

На думку проф. В.Д. Андрєєва, «при аудиті, що ґрунтується на ризику, дивляться на людей, які контролюють систему, і дають оцінку прийнятих ними управлінських рішень» [13, с.9].

Необхідно зауважити, що потреба надання аудиторських послуг в Україні виникла з переходом нашої країни на ринкові відносини.

Згідно Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.17 р. № 2258-VIII «аудиторські послуги – аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з



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

З розвитком ринку розширився також асортимент і обсяг послуг, які надаються аудиторськими фірмами.

Згідно ст.1 п.5 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.17 р. № 2258-VIII «аудиторська фірма – юридична особа, яка провадить виключно аудиторську діяльність та/або надає неаудиторські послуги на підставах та в порядку, що передбачені цим Законом та міжнародними стандартами аудиту» [1].

Поряд з традиційними послугами і консультаціями з бухгалтерського обліку вони здійснюють консультації з оподаткування підприємств, надають увагу питанням управлінської діяльності, маркетингу, оцінці матеріально-виробничих запасів, прогнозуванню, банківській справі, кредитній політиці, складанню звітності тощо.

У країнах СНД створено Координаційний центр з аудиту за участю структур ООН, Асоціації бухгалтерів і аудиторів країн співдружності та Асоціації бухгалтерів і аудиторів України, який сприяв розробці методичного забезпечення аудиту, створенню підручників та навчально-практичних посібників з аудиту з метою підготовки аудиторів у ВНЗ тощо.

Згідно Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.17 р. № 2258-VIII «аудиторська діяльність – незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг» [1].

На першому етапі аудиторської діяльності в Україні надавались послуги з аудиту спільним підприємствам на вимогу іноземного інвестора про підтвердження аудитором достовірності показників фінансової звітності та консультацій з питань ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності; на другому етапі – надання різноманітних послуг: відновлення обліку, консультації з питань оподаткування, складання звітності; на третьому етапі – аудит іноземних інвестицій став необхідним для кожного підприємства незалежно від форми власності (рис. 1.2). З метою приведення норм національного законодавства у сфері аудиторської діяльності у відповідність із законодавством ЄС ВР ухвалила, а Президент підписав Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.17 р. № 2258-VIII . Цим Законом, зокрема:

1) визначено нові правил аудиту фінзвітності в Україні, які налаштовані на законодавство ЄС. Головним документом, який видає аудитор після закінчення аудиту фінансової звітності, буде аудиторський звіт, а не, як було раніше, аудиторський висновок. Крім того, у самому Законі прописано вимоги до його складання (зміст розділів, з яких він складається, при проведенні аудиту фінзвітності різних суб'єктів господарювання) та правила його підпису при проведенні аудиту;

2) устанавлюється новий порядок атестації аудиторів. Щоб займатися аудиторською діяльністю, фізособа має лише потрапити до Реєстру аудиторів.

Для цього їй слід підтвердити високий рівень теоретичних знань та професійну компетентність шляхом складення відповідних іспитів (за кожен іспит вона сплачує плату в розмірі однієї мінізарплати), а також пройти практичну підготовку із провадження аудиторської діяльності в аудиторській фірмі.



Рис. 1.2. Етапи аудиторської діяльності та їх зміст

Потрапивши до цього Реєстру фізособа має змогу займатися аудиторською діяльністю доти, доки її не виключать із нього. Якогось періодичного чи щорічного підтвердження своїх знань і отримання сертифіката не вимагається. Водночас аудитору потрібно буде безперервно проходити професійне навчання;

3) визначено, що всі суб'єкти, які можуть проводити аудит фінзвітності, будуть міститися в одному Реєстрі аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності, а не, як раніше, у п'яти. Реєстр буде складатися з 4 розділів, у кожному з яких буде міститися інформація про окрему категорію суб'єктів аудиторської діяльності;

4) уточнено перелік неаудиторських послуг (визначено чіткі обмеження щодо одночасного надання послуг з обов'язкового аудиту і неаудиторських послуг), які має право надавати аудитор підприємству, що становить суспільний інтерес при аудиті його фінзвітності. Також встановлено граничну вартість таких послуг. Якщо цю суму перевищити за певний проміжок часу, то аудиторській фірмі доведеться відмовитися від проведення аудиту такого підприємства;

5) обмежено терміном у 10 років тривалість обов'язкового аудиту фінзвітності одного підприємства, а також уточнено механізм страхування відповідальності аудиторів, а саме: замість обов'язкового страхування запроваджується страхування цивільно-правової відповідальності, як і вимагає Директива ЄС;

6) підвищено контроль за здійсненням аудиторської діяльності. Тепер два органи будуть контролювати здійснення аудиту фінзвітності і надання аудиторських послуг суб'єктами аудиторської діяльності та аудиторами. Крім Аудиторської палати України, такий контроль буде здійснювати і спеціально створений Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Такий орган буде складатися з двох відділів – з Ради нагляду над аудиторською діяльністю та Інспекції із забезпечення якості. Остання буде перш за все здійснювати контроль за якістю аудиторських послуг, які надаються підприємствам, що становлять суспільний інтерес.

Фінансувати діяльність цих двох органів контролю за аудиторською діяльністю будуть суб'єкти аудиторської діяльності шляхом сплати до цих органів внесків з кожного складеного аудиторського звіту та з кожного договору з надання аудиторських послуг.

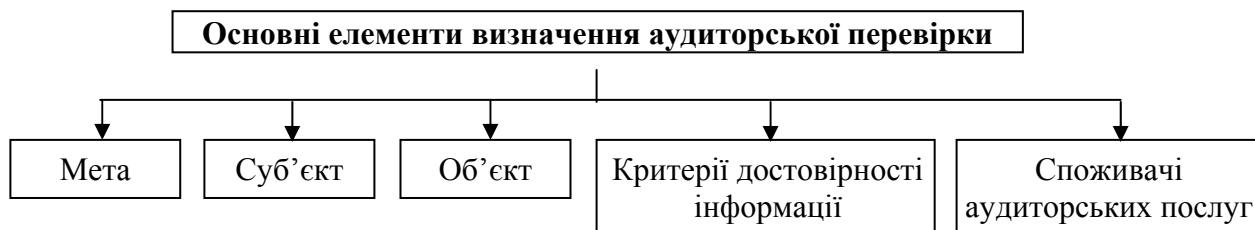
Необхідно знати, що аудиторська перевірка не тільки забезпечує повноту показників фінансової звітності, а здійснює також розробку пропозицій щодо оптимізації та поліпшення діяльності підприємства, що призводить до збільшення прибутку.

Отже, аудит – це необхідна, своєрідна експертиза бізнесу, фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, за допомогою якої визначаються критерії достовірності показників фінансової звітності і ведення обліку та аналізу.

Трактування відмінностей визначень аудиту згідно з нормативними документами України і професійних організацій США, Великобританії, інших зарубіжних країн, Міжнародних норм аудиту, а також науковців-практиків з

аудиту дає можливість з'ясувати зміст основних елементів визначення аудиту фінансової звітності, бухгалтерського обліку і аналізу господарської діяльності підприємств різних форм власності як за загальною міжнародною практикою, так і за законодавством України.

Основні елементи визначення аудиторської діяльності мають такий вигляд (рис. 1.3).



*Рис. 1.3. Основні елементи визначення аудиторської діяльності*

Згідно з Міжнародними стандартами обліку і аудиту головною метою звітності вважається не формальне дотримання вимог облікових стандартів, а розкриття їх економічного змісту. Але в конкретних ситуаціях звітність, складена з відхиленням від цих вимог, розглядається як правильна і об'єктивна [11; с. 3].

У країнах з традиціями державного регулювання бухгалтерського обліку критерії достовірності фінансової звітності пов'язуються стосовно формального дотримання вимог, що встановлені державою, але вони орієнтовані на потреби інвестора.

Аудит фінансової звітності – 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.

В Україні бухгалтерський облік підпорядкований потребам податкового законодавства, тому головне завдання аудиту теж зводиться до перевірки додержання вимог законодавства.

Обов'язковий аудит фінансової звітності – аудит фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) суб'єктів господарювання, які відповідно до законодавства зобов'язані оприлюднити або надати фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність) користувачам фінансової звітності разом з аудиторським звітом, що проводиться суб'єктами аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених Законом від 21.12.17 р. № 2258-VIII .

Завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності – завдання з надання обґрунтованої впевненості, що приймається і виконується суб'єктом аудиторської діяльності відповідно до вимог Закону 21.12.17 р. № 2258-VIII та міжнародних стандартів аудиту шляхом перевірки фінансової звітності або

консолідованої фінансової звітності з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах і відповідність вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності або національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та законів України;

**Суб'єкт аудиторської діяльності** – 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 цим Законом; включений до Реєстру як суб'єкт аудиторської діяльності.

**Об'єктом аудиту** на Україні вважають річну бухгалтерську звітність: Баланс (Звіт про фінансовий стан) – (ф. № 1); Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) – (ф. №2); Звіт про рух грошових коштів – (ф. №3); Звіт про власний капітал (ф. №4) та примітки до фінансових звітів, яка відрізняється від фінансової, узагальненої в міжнародній практиці не лише складом, а й підходами до формування її показників.

Згадані розбіжності у законодавчих актах трактування мети, об'єкта та суб'єкта аудиту і критерію достовірності інформації не сприяють більшому розумінню ролі і призначенню аудиту, а навпаки знижують його цінність і якість, не дають можливості чітко визначитись у принципових засадах аудиторської діяльності, тому потребують термінового вдосконалення.

У зв'язку з цим, починаючи з 1 травня 2010 року, набув чинності міжнародний стандарт аудиту (МСА) 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту» відповідно до Міжнародних стандартів.

Метою цього міжнародного стандарту аудиту є встановлення стандартів та надання рекомендацій щодо мети та загальних принципів аудиторської перевірки фінансових звітів.

Цей міжнародний стандарт передбачає мету аудиторської перевірки фінансових звітів, яка полягає в наданні аудиторіві можливості висловити думку стосовно того, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності. Крім того, стандарт передбачає загальні принципи аудиторської перевірки, її обсяг, обґрунтовану впевненість, відповідальність за фінансові звіти і особливості застосування в державному секторі.

Отже, міжнародний стандарт аудиту 200 (зі змінами) сприятиме кращому розумінню ролі і призначення аудиту, бажанню задоволення потреб суб'єктів економічних відносин достовірною інформацією, що міститься у фінансові звітності.

Провідною формою зовнішнього контролю в розвинених країнах світу є незалежне аудиторство, що проводиться ревізорами широкого профілю. У цих країнах діє парламентський контроль за витрачанням державних коштів. Наприклад, у США – Головне контрольне управління Конгресу, яке очолює генеральний контролер; у Великобританії – Національна ревізійна Рада, яку очолює головний ревізор; у Канаді – Генеральний контролер; в Індії –