

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансового аналізу та аудиту

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

***«Організація та методика аудиту фінансової звітності
акціонерного товариства»***

Студентки 2 курсу, 5 м групи
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
спеціалізації «Аудиторська діяльність»

Гринишина
Анна
Степанівна

Науковий керівник
кандидат економічних наук

Копотієнко
Тетяна
Юріївна

Гарант освітньої програми,
доктор економічних наук, доцент

Назарова
Каріна
Олександрівна

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРИКЛАДНІ ОСНОВИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ АКЦІОНЕРНОГО ТОВАРИСТВА.....	12
1.1. Стан та проблеми розвитку аудиторської діяльності в Україні.....	12
1.2. Теоретичні аспекти аудиту фінансової звітності акціонерного товариства.....	21
1.3. Наукові та прикладні проблеми аудиту фінансової звітності акціонерного товариства.....	30
1.4. Організаційно-економічна характеристика АТ «Зевс Кераміка» та оцінка передумов здійснення аудиту фінансової звітності.....	35
Висновки до розділу 1.....	43
РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ АКЦІОНЕРНОГО ТОВАРИСТВА.....	46
2.1. Оцінка нормативно-правового регулювання аудиту фінансової звітності акціонерного товариства.....	46
2.2. Облікове забезпечення аудиту фінансової звітності акціонерного товариства.....	53
2.3. Оцінка системи внутрішнього контролю фінансової звітності акціонерного товариства.....	59
Висновки до розділу 2.....	71
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ АКЦІОНЕРНОГО ТОВАРИСТВА.....	73
3.1. Організація аудиту фінансової звітності акціонерного товариства.....	73
3.2. Методика аудиту фінансової звітності акціонерного товариства.....	83
3.3. Удосконалення методики аудиту фінансової звітності акціонерного товариства на основі використання сучасного програмного забезпечення.....	95
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3.....	103
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	105
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	110
ДОДАТКИ.....	121

ВСТУП

Актуальність дослідження полягає в тому, що аудит являється альтернативним джерелом для аналізу і прогнозування подальшого стабільного фінансового стану і безперервності діяльності суб'єктів господарювання, і як результат і становлення національної економіки держави. Аудит виступає інструментом, який допомагає перевірити дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності на достовірність її в суттєвих аспектах та відповідність чинним нормам законодавства, стандартам; перевірити стабільність фінансового стану і безперервність діяльності суб'єктів господарювання. Він дозволяє проаналізувати систему внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, виявити і попередити порушення у фінансово-господарській діяльності підприємств, що в подальшому може призвести до становлення цілісності і безперервності діяльності будь-якого підприємства.

З проголошенням незалежності України і затвердженням Закону «Про аудиторську діяльність в Україні» кожен рік існування держави стає новим щаблем у розвитку незалежного аудиту. Його функції і значення розширюються, змінюються інтереси щодо даних послуг, а в результаті і корегується попит на аудит, що загалом характеризує популярність і затребуваність даного виду діяльності в нашій країні. Це пояснюється взаємною зацікавленістю суб'єктів: власника та акціонерів підприємства, що розкривається у підтвердженні факту достовірності і відповідності даних фінансово-господарської діяльності; держави, що характеризується інтересом щодо достовірної інформації про діяльність будь-якого підприємства, яка впливає на величину податку, що надходить і поповнює дохідну частину бюджету; постачальників і кредиторів, що використовують інформацію про суб'єкта господарювання для надання кредитів на вигідних умовах та постачання відповідних товарно-матеріальних цінностей; аудитора, що спроможний надавати кваліфіковані послуги і отримувати за це матеріальну винагороду.

Україна перебуває на етапі реформування бухгалтерського обліку, фінансової звітності та аудиторської діяльності. Сьогодні спостерігається збільшення кількості суб'єктів господарювання, які підлягають обов'язковому аудиту та зобов'язані подавати звітність за міжнародними стандартами та скорочення кількості суб'єктів аудиторської діяльності, що може призвести до зниження якості аудиторських послуг. Тому розвиток якісного незалежного аудиту в Україні повинен бути важливим для багатьох користувачів інформації: клієнта, інвестора, держави та інших. У зв'язку з цим розуміння теоретичних основ аудиту, правильна постановка етапів і процедур дозволяє ефективно і якісно провести аудиторську перевірку.

Вагомий внесок у вивчення та вирішення проблем щодо становлення, організації і методики незалежного аудиту, контролю якості, перспектив розвитку та підвищення рівня професії аудитора зробили вітчизняні вчені – М.Т. Білуха, В.П. Бондар, М.О. Ніконович, М.Г. Яремик, К.О. Назарова, О.Л. Шерстюк, О.Ю. Редько, І.М. Дмитренко, Т.В. Омелянко, О.А. Галань, В.М. Чубай, Н.М. Проскуріна, А.О. Саюн, Одінкова Л.М., Веріга Г.В. та інші.

Дослідженню теоретичних і практичних проблем розвитку аудиту фінансової звітності акціонерних товариств присвячені праці багатьох фахівців, зокрема Р. Адамса, Е.А. Аренса, Дж. К. Лоббека, А.К. Шишкіна, В.А. Мікрюкова, І.Д. Дишкант, В.В. Скобари, Ф.Ф. Бутинця, З.В. Гуцайлука, М.В. Кужельного, М.С. Пушкаря, В.С. Рудницького та багатьох інших.

Враховуючи результати здійснених досліджень і не применшуючи їх значення для розвитку науки, необхідним є удосконалення теоретико-методичних підходів до проведення аудиту фінансової звітності акціонерних товариств. Зокрема розробка листа-зобов'язання щодо конфіденційності інформації і незалежності аудиторів; удосконалено форму підтвердження щодо залишків залишків та оборотів дебіторської та кредиторської заборгованості; удосконалено вигляд робочого документу по перевірці дебіторської та кредиторської заборгованості.

Метою проведеного дослідження є обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики аудиту фінансової звітності акціонерних товариств.

Поставлена мета передбачає вирішення наступних завдань:

- визначити та проаналізувати стан та проблеми розвитку аудиторської діяльності в Україні ;
- визначити та проаналізувати теоретичні аспекти аудиту фінансової звітності акціонерного товариства;
- дослідити наукові та прикладні проблеми аудиту фінансової звітності акціонерного товариства;
- дослідити організаційно-економічну характеристика АТ «Зевс Кераміка» та оцінити передумови здійснення аудиту фінансової звітності;
- здійснити оцінку нормативно-правового регулювання аудиту фінансової звітності акціонерного товариства;
- визначити та проаналізувати облікове забезпечення аудиту фінансової звітності акціонерного товариства;
- здійснити оцінку системи внутрішнього контролю фінансової звітності акціонерного товариства;
- охарактеризувати організацію аудиту фінансової звітності акціонерного товариства;
- дослідити методику аудиту фінансової звітності акціонерного товариства;
- проаналізувати удосконалення методики аудиту фінансової звітності акціонерного товариства на основі використання сучасного програмного забезпечення.

Об'єктом дослідження є процес аудиту фінансової звітності акціонерних товариств за результатами діяльності аудиторської фірми ТОВ «Грант Торнтон Легіс».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та організаційних питань з проведення незалежної аудиторської перевірки акціонерних товариств.

Методи дослідження включають загальнонаукові емпіричні та теоретичні прийоми. Під час написання випускної кваліфікаційної роботи використовувались: аналіз (при вивченні нормативного регулювання аудиторської діяльності); спостереження (при вивченні діяльності аудиторської фірми «Грант Торнтон Легіс», при дослідженні процесу аудиторської перевірки); порівняння (при дослідженні суті і змісту процесу аудиторської перевірки; порівнянні данного процесу згідно чинних нормативно-правових актів, стандартів, положень тощо); вимірювання (при оцінці визначення аудиторського ризику та суттєвості) та застосовано систему економічних показників (при аналізі діяльності аудиторської фірми).

Інформаційною базою дослідження виступали нормативні документи з регулювання аудиторської діяльності; праці вітчизняних і зарубіжних вчених та практиків з питань становлення, теоретичного обґрунтування та організаційно-методичного забезпечення аудиту фінансової звітності акціонерних товариств. Фактографічні матеріали випускної кваліфікаційної роботи базуються на статистичних даних щодо окремих аспектів незалежного аудиту, а також безпосередньо на інформації щодо проведення аудиторської перевірки ТОВ «Грант Торнтон Легіс», на показниках фінансової звітності АТ «Зевс Кераміка».

Наукова новизна одержаних результатів полягає в наступному :

1) *удосконалено та прийнято для практичного використання в діяльності аудиторської фірми ТОВ «Грант Торнтон Легіс» пропозиції щодо удосконалення етапу планування аудиторської перевірки:*

- пропозиції щодо розробки лист-зобов'язання щодо конфіденційності кожного працівника.

2) удосконалено та прийнято для практичного використання в діяльності аудиторської фірми ТОВ «Грант Торнтон Легіс» пропозиції щодо удосконалення перевірки дебіторської та кредиторської заборгованості:

- пропозиції щодо розробки форми підтвердження дебіторської та кредиторської заборгованості;
- пропозиції щодо розробки робочого документу по дебіторській та кредиторській заборгованості.

Практичне значення одержаних результатів полягає в застосуванні теоретико-методичних розробок, можливості вдосконалення та підвищення ефективності процесу аудиторської перевірки ТОВ «Грант Торнтон Легіс».

Публікації результатів магістерського дослідження. Результати випускної кваліфікаційної роботи були опубліковані у віснику КНТЕУ на тему: «Розвиток незалежного аудиту в умовах європейської інтеграції».

Структура та обсяг випускної кваліфікаційної роботи. Складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, який нараховує 91 найменувань. Випускна кваліфікаційна робота містить 22 рисунки та 19 таблиць, 17 додатків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРИКЛАДНІ ОСНОВИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ АКЦІОНЕРНОГО ТОВАРИСТВА

1.1. Стан та проблеми розвитку аудиторської діяльності в Україні

Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудиторська діяльність - незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, що зареєстровані у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг [1].

Офіційним регулятором вітчизняного аудиту є Аудиторська палата України, яка є неприбутковою юридичною особою, яка здійснює професійне самоврядування аудиторської діяльності. Повноваження Аудиторської палати України поширюються на такі важливі сфери аудиторської діяльності:

- реєстрація аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
- контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- регулювання взаємовідносинами між членами Аудиторської палати України в процесі провадження аудиторської діяльності;
- дисциплінарні провадження щодо суб'єктів аудиторської діяльності, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- контроль за безперервним навчанням аудиторів, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- бере участь у проведенні експертизи законопроектів і нормативно-правових актів з питань аудиторської діяльності;
- представляє інтереси аудиторів у державних та інших установах;
- забезпечує захист професійних прав аудиторів [1].

Сьогодні система аудиту в Європейському економічному просторі базується на засадах, визначених Директивою 2006/43/ЄС [2] Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, (далі — Директива 2006/43/ЄС) [2] та положеннями Директиви 2014/56/ЄС [3] Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р. (далі — Директива 2014/56/ЄС), що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС. Головною ціллю Директиви 2006/43/ЄС є висунення вимог щодо застосування єдиного набору міжнародних стандартів аудиту, оновлення вимог до освіти, визначення професійної етики та технічна реалізація співпраці між компетентними органами держав-членів, а також між органами третіх країн для подальшого підвищення якості та гармонізації обов'язкового аудиту у Співтоваристві, для посилення співпраці між державами - членами та з третіми країнами з метою зміцнення довіри до обов'язкового аудиту. Головною метою Директиви 2014/56/ЄС є підсилення довіри інвесторів до справедливості та достовірності фінансових звітів, що публікуються підприємствами через подальше підвищення якості обов'язкового аудиту.

В Україні існують проблеми розвитку аудиторської діяльності, до них в першу чергу можна віднести такі:

- недостатня кількість кваліфікованих кадрів, в результаті чого постає проблема надання якісних послуг;
- відсутність типових форм робочих документів аудитора;
- недостатня кількість методичних розробок та рекомендацій з аудиторського контролю та питань комп'ютеризації аудиту;
- недовіра іноземних інвесторів до добросовісності національних аудиторів;
- деяка невідповідність європейського та українського законодавства у сфері аудиторської діяльності.

Для подолання проблем, наведених вище, а також для «підлаштування» норм українського законодавства у сфері аудиторської діяльності відповідно до законодавства Європейського союзу, зокрема до положеннями Директиви

2006/43/ЄС [2] та Регламенту 537/2014 21 грудня 2017 року Верховною Радою було ухвалено Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [1] (№6016-д), а також 5 жовтня 2017 року було внесено зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (№4646-д) [4].

Метою законопроекту є:

- підвищення рівня довіри інвесторів до фінансової звітності вітчизняних підприємств, у т. ч. державних компаній, забезпечення її прозорості та зіставності;
- дерегуляція аудиторської діяльності;
- можливість виходу аудиторських компаній України на європейські ринки за рахунок визнання еквівалентності систем;
- розширення ринку аудиторської діяльності;
- підвищення престижу та довіри до діяльності аудиторів;
- викорінення корупції;
- підвищення довіри населення до українських банків, страхових компаній, інших публічних компаній, в т. ч. державних підприємств;
- створення належних умов для виходу національних компаній на ринки капіталу;
- підвищення довіри регуляторних органів до фінансової звітності компаній;
- створення позитивного інвестиційного клімату України [5].

Даний законопроект вступив в дію з 1 жовтня 2018 року і сподіваємося що гармонізує аудиторське законодавство з законодавством ЄС, а також підштовхне аудиторську діяльність в Україні до швидкого розвитку і забезпечить інвестиційну привабливість національної економіки.

У зв'язку з прийняттям законодавчих актів, наведених вище, у правовому полі України з'являється поняття «Підприємство суспільного інтересу». До бухгалтерського обліку та фінансової звітності таких підприємств висуваються посилені вимоги. Зокрема, усі вони повинні будуть складати фінансову звітність

за Міжнародними стандартами фінансової звітності і проходити обов'язковий аудит. До підприємств суспільного інтересу належатимуть, у тому числі, усі великі підприємства.

Поняття «підприємства, що становлять суспільний інтерес» сформульовано у Проекті закону Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а також наведена класифікація таких підприємств.

Згідно з даним законопроектом, підприємства, що становлять суспільний інтерес, - це:

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

Усі підприємства (крім бюджетних установ) для цілей бухгалтерського обліку поділяються на мікропідприємства, малі, середні та великі підприємства [4]. Класифікація підприємств наведена в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Класифікація підприємств [4]

Категорія підприємства	Балансова вартість активів	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Середня кількість працівників
Мікропідприємство	До 350 тис. євро	До 700 тис. євро	До 10 осіб
Мале підприємство	До 4 млн. євро	До 8 млн. євро	До 50 осіб
Середнє підприємство	До 20 млн. грн.	До 40 млн. євро	До 250 осіб
Велике підприємство	Понад 20 млн. євро	Понад 40 млн. євро	Понад 250 осіб

Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю та Інспекції із забезпечення якості.

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

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

Право на проведення обов'язкового аудиту матимуть суб'єкти аудиторської діяльності, які пройшли перевірку системи контролю якості аудиторських послуг, за основним місцем роботи в яких працює не менше трьох аудиторів та застрахували цивільно-правову відповідальність перед третіми особами. Щодо суб'єктів аудиторської діяльності, які матимуть право проводити обов'язковий аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес, то за основним місцем роботи в таких аудиторських фірмах має працювати не менше п'яти аудиторів із загальною чисельністю штатних працівників, які залучаються до виконання завдань, не менше п'ятнадцяти осіб [1].

Відповідно до законопроекту, суб'єкт аудиторської діяльності, який провадить обов'язковий аудит фінансової звітності, зобов'язаний мати чинний договір страхування цивільно-правової відповідальності суб'єкта аудиторської діяльності перед третіми особами, укладений відповідно до типової форми договору страхування, затвердженої національною комісією, що здійснює

державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг за погодженням з Органом суспільного нагляду.

Мінімальний розмір страхової суми за договором страхування цивільно-правової відповідальності суб'єкта аудиторської діяльності перед третіми особами, укладений суб'єктом аудиторської діяльності, який проводить обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, має становити 10 % від суми отриманої винагороди за договорами про надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту суб'єктів суспільного інтересу (без врахування податку на додану вартість), протягом року, що минув, але не менше 10 мільйонів гривень, якщо інше не передбачено законом [1].

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», звичайно, більш відповідає Директиві 2006/43/ЄС та Регламенту 537/2014, ніж той, який діяв до введення в дію даного закону, проте він все ще містить певні невідповідності.

У Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» йде мова про створення відокремленого органу від Аудиторської палати, який буде займатися підготовкою та перепідготовкою аудиторів. Проте, не зазначено деталей, який саме орган нагляду пропонується створити і як саме буде проводитися навчання аудиторів. Запропонована законом процедура формування комісії з сертифікації не відповідає міжнародній практиці, яка свідчить, що сертифікацією (визначенням кваліфікаційної придатності кандидатів) у країнах ЄС займаються професіонали-аудитори, аудитори – представники фахових навчальних закладів, а не державні службовці.

На сьогоднішній день за кожний етап кваліфікаційного іспиту з метою отримання сертифіката аудитора, за щорічне контрольне тестування, за продовження терміну чинності сертифіката аудитори сплачують кошти, але ЗУ передбачено обмеження розміру плати за проведення сертифікації аудиторів і буде встановлений на рівні трьох мінімальних заробітних плат. Також дія сертифікату не обмежуватиметься терміном 5 років, а буде діяти безстроково.

Це, звичайно, є позитивним моментом для аудиторів, адже їхні витрати мають зменшитися. Для підтримання кваліфікації аудиторів на якісному рівні під час строку дії сертифікату, висувається вимога про обов'язкове удосконалення професійних знань. Хоча, на мою думку, ця вимога недостатньо чітко прописана, не відомо, як часто потрібно підвищувати кваліфікацію та яку відповідальність нести будуть аудиту, якщо не будуть дотримуватися цієї вимоги.

11 вересня 2015 року відбулося засідання Ради ВПГО «Спілка аудиторів України» [6], на якому були висунуті зауваження та внесені пропозиції щодо проекту Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», оприлюдненого на офіційному сайті Міністерства Фінансів України 17.08.2015 року.

Більшість зауважень та пропозицій були враховані при формуванні проекту Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 23.11.2017 року, проте деякі пункти, по яким висувалися пропозиції щодо їх зміни, так і залишилися без змін (дод. А).

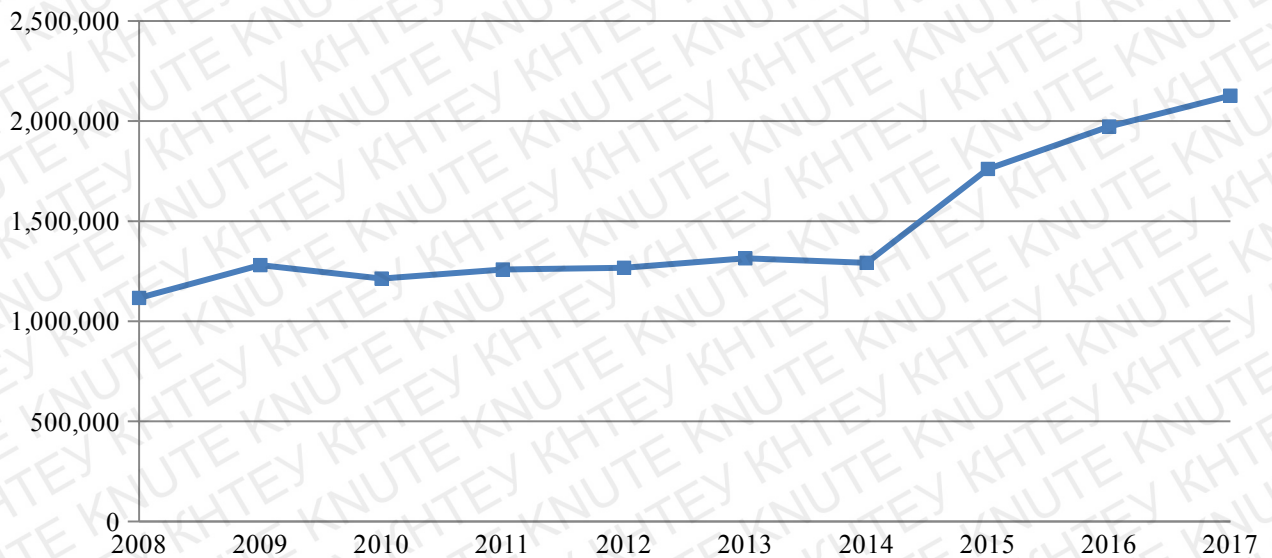
Ринок аудиторських послуг в Україні динамічно змінюється. Так кількість аудиторів протягом 2008-2017 років зменшилась. Проаналізувавши статистичні дані Аудиторської Палати України, спостерігається збільшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності на 7 осіб за останній рік, проте така зміна не є суттєвою враховуючи те, що на сьогоднішній день, у зв'язку з прийняттям нових законів у сфері бухгалтерського обліку, фінансової звітності та аудиторської діяльності, попит на ринку аудиторської діяльності значно збільшився, оскільки тепер велика кількість компаній підлягають обов'язковому аудиту фінансової звітності, і нехватка кваліфікованих аудиторів для обслуговування такої кількості суб'єктів господарювання призводить до гальмування розвитку національного ринку аудиторських послуг і залучення міжнародних компаній. При цьому фактичний обсяг наданих послуг з кожним роком зростає, що пояснюється зміною середньої вартості замовлення та інфляційними процесами в країні (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

**Динаміка показників стану ринку аудиторських послуг протягом
2008-2017 рр [7]**

Рік	Кількість аудиторів, осіб	Фактичний обсяг наданих послуг, тис. грн
2008	3204	1 116 745,7
2009	3136	1 280 189
2010	3075	1 213 098
2011	3129	1 258 307
2012	3139	1 266 826,5
2013	2993	1 314 596,3
2014	2787	1 291 811,8
2015	2675	1 761 202,6
2016	2646	1 973 102,3
2017	2653	2 126 868,7

Так, приріст середнього доходу на одного суб'єкта аудиторської діяльності у 2017 році порівняно з 2016 роком склав 14,4%, а порівняно з 2015 – 37%.



*Рис. 1.3. Обсяг послуг, наданих суб'єктами аудиторської діяльності у
2008 – 2017 роках без ПДВ, тис. грн*

Джерело: систематизовано автором

Упродовж 2008 – 2017 років з урахуванням зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності, збільшився щорічний середній дохід на одного суб'єкта аудиторської діяльності. Наочно це демонструє рис. 1.4.

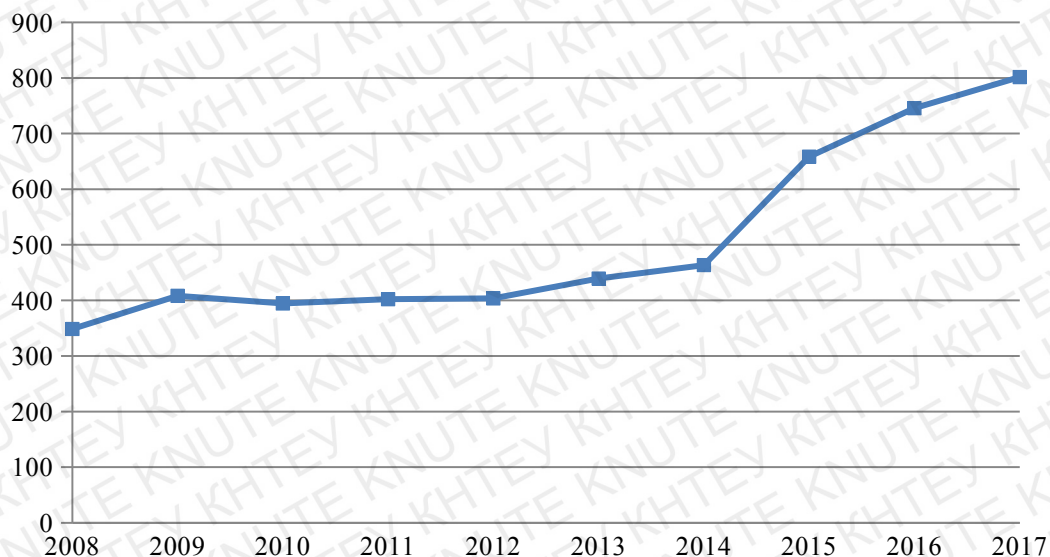


Рис. 1.4. Середній дохід на одного суб'єкта аудиторської діяльності у 2013 – 2017 роках без ПДВ, тис. грн

Джерело: систематизовано автором

Отже, аудит є невід'ємною ланкою у сучасних ринкових відносинах, проте існують певні проблеми розвитку аудиторської діяльності в Україні. Великим поштовхом до подолання даних проблем є прийняття та введення в дію нових законів у сфері аудиторської діяльності, бухгалтерського обліку та фінансової звітності. На мою думку, для нормального функціонування вітчизняного аудиту та повноцінного задоволення потреб користувачів фінансової звітності необхідно збільшити кількість суб'єктів аудиторської діяльності, адже попит на аудиторські послуги перевищує пропозицію у зв'язку із збільшенням суб'єктів господарювання, які зобов'язані проходити обов'язковий аудит фінансової звітності. Не зважаючи на те, що середній дохід суб'єктів аудиторської діяльності збільшився, це зовсім не означає підвищення якості наданих послуг, адже збільшення кількості суб'єктів господарювання, які підлягають перевірці у розрахунку на одного аудитора (аудиторської фірми) може погіршити якість наданих послуг у зв'язку із зменшенням часу для якісної перевірки суб'єкта

1.2. Теоретичні аспекти аудиту фінансової звітності акціонерного товариства

Аудит існує нині не тільки як практична діяльність, а і як фундаментальна наука зі своєю метою, ціллю, предметом, об'єктом, основними завданнями, принципами, методами тощо. При цьому кожен із цих понять у науковому середовищі трактується по-різному, що призводить до незрозуміння кваліфікованими аудиторомі теоретичних аспектів аудиторської діяльності. Сьогодні потрібно, щоб аудитор за допомогою теорії чітко володів понятійним апаратом щодо аудиторської діяльності задля ефективної побудови своєї роботи (дод. Б).

Предмет, мета, об'єкти, суб'єкти, завдання, методи та прийоми є основними елементами, які ідентифікують кожен науку і практику. Нині існують неоднорідні підходи до визначення даних понять. Так дану тенденцію можна прослідкувати, дослідивши трактування мети аудиту у науковому світі (дод. Б).

Якщо проаналізувати наведені характеристики мети аудиту (дод. Б), то їхня суть тісно переплітається, зберігаючи єдину ціль – підтвердження достовірності фінансової звітності. При цьому аудитор повинен чітко усвідомлювати дане поняття, враховуючі уточнення різних науковців. Загалом можна дійти висновку, що метою аудиту є отримання достатньої кількості доказів задля підтвердження достовірності фінансової звітності, а також ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

Відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» метою аудиту є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності. Це досягається через висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. У разі більшості концептуальних основ загального призначення така думка висловлюється стосовно того, чи

подана фінансова звітність достовірно, в усіх суттєвих аспектах, або чи надає вона правдиву та неупереджену інформацію відповідно до концептуальної основи [8].

Крім того слід розуміти, що являє собою предмет аудиту, адже існують різні його трактування у науковому середовищі (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Визначення предмета аудиту

Автори	Предмет аудиту – це
Білуха М.Т.	процес розширеного відтворення суспільно необхідного продукту [17, с. 24]
Слюсаренко В.Є.	уявна конструкція у вигляді позитивного судження аудитора про стан і дії об'єктів, які перебувають у сфері аудиторської оцінки [18, с. 30].
Рудницький В.С.	інформація про факти (явища й процеси) господарської діяльності суб'єкта аудиторського контролю, яка відображена в системі бухгалтерського обліку та інших джерелах інформаційної системи і підлягає кількісній та вартісній оцінці. У загальному теоретичному плані предмет аудиту — це сукупність об'єктів аудиторського контролю [19, с. 107].
Валуєв Б.І.	стан економічних, організаційних, інформаційних й інших характеристик, що перебувають у сфері аудиторської оцінки [20, с. 87].
Дорош Н.І	факти, які відображені у фінансових звітах [21, с.38].

Джерело: систематизовано автором

Проаналізувавши інформацію наведену у табл. 1.5, видно, що предмет аудиту охоплює факти господарської діяльності суб'єкта господарювання. При проведенні аудиторської перевірки аудитор повинен усвідомлювати предмет свого дослідження, координуючи при цьому план заходів на майбутнє. Звичайно, для кожного суб'єкта він буде індивідуальний, виходячи з його сфери економічної діяльності, та при цьому кваліфікований спеціаліст повинен опиратися на чіткий теоретичний базис, який дозволить окреслити масштаб роботи на об'єкті. Тому узагальнивши трактування різних вчених, можна стверджувати, що предметом є забезпечення користувачів фінансової звітності достовірною інформацією для прийняття відповідного рішення.

Окресливши мету і предмет аудиторської перевірки, аудитор повинен чітко визначати об'єкти свого дослідження, при цьому опираючись на теоретичні знання. Так науковці висвітлюють свої трактування щодо «об'єкта аудиту» (табл. 1.6.)

Таблиця 1.6

Погляди щодо об'єкта аудиторської перевірки

Науковець	Визначення об'єкта аудиту
Назарова К.О.	Фінансова звітність суб'єкта господарювання, відомості про його корпоративні ресурси, фінансові результати [36, с. 142].
Валуєв Б.І.	Під об'єктами аудиторських послуг розуміють окремі або взаємопов'язані економічні, організаційні, інформаційні або інші сторони функціонування системи, яка вивчається, стан яких може бути оцінений кількісно та якісно [34, с. 94].
Дорош Н.І.	Об'єктом аудиторського висновку є фінансова звітність, яка має бути підготовлена відповідно до національних критеріїв обліку і звітності або загальноприйнятих бухгалтерських принципів. [35, с. 40].
Бодюк А.В.	Об'єктами аудиторського контролю можуть бути підприємницька діяльність у цілому або окремі її складові [37, с. 78].
Петрик О.А.	Об'єктами аудиту вважаємо певні види (групи) інформації про фінансово-господарські операції, явища, процеси та інші дані, як основи для складання та перевірки фінансової бухгалтерської звітності. До об'єктів аудиту слід відносити: окремі форми фінансової звітності, поточні облікові реєстри, Головну книгу, первинну документацію, матеріали інвентаризації, дані управлінського обліку, дані внутрішнього аудитора, установчі документи, бухгалтерську звітність за попередні звітні періоди, висновок попередньої аудиторської перевірки, іншу фінансову не бухгалтерську звітність (звіт директора, звіт голови правління, фінансовий огляд) [38, с. 94].

Джерело: систематизовано автором

Узагальнивши різні трактування «об'єкта аудиту», на нашу думку ним можуть бути будь-які елементи, що характеризують фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання.

Визначивши мету, предмет, об'єкт перевірки, аудитор неодмінно повинен окреслити відповідні завдання. Разом з тим, вивчення вітчизняної літератури показало, що серед науковців є різні думки стосовно змісту таких завдань. Так наприклад Бодюк А.В вважає, що «завдання аудиту доцільно розглядати на рівні економічної системи країни в цілому, так і окремих господарських структур, підприємств.

У числі завдань на макроекономічному рівні доцільно виділити такі:

- розробка рекомендацій із надання аудиторами підприємствам консультацій стратегічного характеру;

- розробка, вдосконалення і впровадження Кодексу професійної етики аудиторів України;
- організація системи підготовки аудиторів;
- організація системи підвищення кваліфікації аудиторів тощо.

На мікроекономічному рівні у кожному конкретному випадку, виходячи з призначення й змісту тієї чи іншої аудиторської перевірки чи послуги, буде визначене те чи інше загальне завдання перевірки [22, с. 64].

Так Бутинець Ф. Ф вказує на такі завдання при аудиті:

- дослідити достовірність та відповідність записів звітності даним Головної книги та реєстрів аналітичного обліку;
- прослідкувати за своєчасністю подання бухгалтерської звітності до відповідних державних органів;
- вивчити заємоузгодженість показників звітності підприємства;
- порівняти дані річної фінансової звітності з даними квартальної і поточної фінансової звітності;
- оцінити можливість постійного функціонування підприємства;
- оцінити вплив подій, що відбулися, на фінансову звітність та їх відображення в звітності [23].

За Бичковою С. М. та Фоміною Т. Ю до головних завдань аудиторської перевірки фінансової звітності належить:

- перевірити склад та зміст форм бухгалтерської звітності, ув'язку її показників;
- перевірити правильність оцінки статей звітності;
- перевірити правильність формування зведеної (консолідованої) звітності,
- встановити відповідність застосовуваної в організації методики бухгалтерського обліку та оподаткування чинним в період, який перевіряється нормативним документам [23].

Давидовим Г. М. вказує на наступні завдання аудиту:

- дослідити відповідність фінансової звітності в цілому всім вимогам, які висуваються до її оформлення;

- встановити відсутність у звітності суперечливої інформації та узгодженість різних форм між собою;
- визначити наявність підстав для включення у звітність наведених у ній сум;
- перевірити правильність та обґрунтованість методології оцінки активів і пасивів;
- встановити правильність підрахунку окремих статей звітності;
- перевірити наявність підстав для віднесення певної суми до тієї статті, до якої вона включена;
- встановити відповідність сум окремих операцій даним, наведеним у первинних документах, регістрах аналітичного та синтетичного обліку, відповідність їх підсумків даним, наведеним у Головній книзі та звітності;
- перевірити узгодженість даних річної фінансової звітності з даними квартальної та поточної звітності [23].

Як видно з наведеної вище інформації, думки щодо завдань аудиторської перевірки в деяких аспектах переплітаються. Але на нашу думку вони не спрямовують чітко на основні параметри перевірки. Звичайно, завдання для аудиту різних суб'єктів господарювання не можуть бути ідентичними, адже на це ще й впливає сфера діяльності. Але основні параметри завжди будуть залишатись подібними, наприклад:

- перевірити законність господарської діяльності даного суб'єкта;
- проаналізувати бізнес замовника;
- перевірити правильність ведення бухгалтерського обліку та застосування методик обліку до відповідних об'єктів;
- зібрати докази, що підтверджують відповідність фінансової звітності всім критеріям її підготовки, достовірності та повноти розкриття інформації, що міститься в ній;
- виявити шляхи удосконалення ведення бухгалтерського обліку, резерви підвищення використання ресурсів підприємства та поліпшення фінансового стану;
- надання висновку замовнику.

Щоб провести заплановані завдання, потрібно мати певний інструментарій, а саме методи. Існують різні думки як до трактування поняття «метод», так і до класифікації методів аудиторської перевірки (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Характеристика дефініції поняття «метод аудиту»

Науковець	Метод
Сурніна К.С	це сукупність способів, прийомів, використовуваних для дослідження стану об'єктів, що вивчаються [40, с.30].
Слюсаренко В.Є.	це прийоми, способи, правила, які дають можливість сформулювати позитивне судження аудитора, яке містить у собі його позитивне уявлення про стан і правильність дій об'єктів, що перебувають у сфері аудиторської оцінки; дослідити об'єкти аудиту[32, с. 32].
АзарськаМ.А.	система принципів, категорій, прийомів, вимог і методик или алгоритмів, котрими необхідно керуватися в процесі пізнання [41, с. 300].
Радська В.В.	як система категорій і понять, постулатів, принципів, процедур та прийомів, що утворюють концепцію дослідження, якою необхідно керуватися в процесі пізнання [42, с. 85].
М.Т. Білуха	сукупність методичних прийомів контролю процесів розширеного відтворення національного продукту і додержання його законодавчого та нормативно-правового регулювання в умовах ринкової економіки [43, с.]
Рудницький В.С.	це сукупність спеціальних прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів, що підлягають вивченню. Метод аудиту доцільно розглядати в цілісності, як економічної прикладної науки.3. В аудиті використовуються загальнонаукові і спеціальні прийоми, що формують його метод [44, с. 121].
Подольчук О.А	це сукупність прийомів і способів, за допомогою яких ведеться дослідження предмета та об'єктів,що підлягають аудиту [45, с. 63].
Гончар І.І.	полягає у сукупності прийомів, за допомогою яких можна оцінити стан об'єктів [46, с. 31].
Усач В.Ф.	прийом дослідження, який визначає підхід до об'єктів, що досліджуються, тобто шлях наукового пізнання і встановлення істини, та поділяє методи аудиту на загальнонаукові та власні [47, с. 179].

Джерело: систематизовано автором

Усі твердження, що наведені у табл. 1.7, ототожнюють думку, що методом є сукупністю прийомів та способів. Тобто у науковому середовищі загалом немає протиріч з трактуванням даного твердження. Узагальнивши, можна стверджувати, що метод аудиту являє собою спосіб дослідження явищ, процесів, систем, використовуючи відповідні прийоми і способи для цього.

Але при цьому існують різні класифікації методів аудиту. Так Зубілевич С.Я і Яковець А.В стверджують, що до методів і методичних прийомів аудиту належать:

- 1) загальнонаукові (аналіз, синтез, індукція, дедукція, абстрагування, конкретизація моделювання, системний аналіз, функціонально-вартісний аналіз);
- 2) методи інших наук:
 - статистичні (спостереження, метод індексів, метод визначення середньої);
 - економічного аналізу (структурно-динамічний аналіз, кореляційний аналіз, параметричний аналіз);
 - економіко-математичні методи (математична статистика, теорія ймовірності);
- 3) спеціальні (методичні прийоми):
 - органолептичні (інвентаризація, контрольні вимірювання робіт, вибіркові спостереження, суцільні спостереження, технологічний контроль, хіміко-технологічний контроль, експертизи, службові розслідування, експеримент);
 - розрахунково-аналітичні (економічний аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичні прийоми);
 - документальні (інформаційне моделювання, дослідження документів, камеральні перевірки, нормативно-правове регулювання) [24, с. 352].

Свідерській Д.Є стверджує, що «серед основних методів та прийомів збирання аудиторських доказів для перевірки фінансових результатів у науковій літературі виділяють наступні:

1. Арифметична перевірка підрахунків точності визначення доходів та фінансових результатів.
2. Тестування надійності систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю доходів та фінансових результатів на основі спеціально розроблених тестів.

3. Перевірка дотримання основних облікових принципів та правил обліку доходів та фінансових результатів, що дозволяє встановити дійсний стан їх обліку.
4. Запити та підтвердження.
5. Документальна перевірка.
6. Усне опитування, анкетування керівництва підприємства, його персоналу.
7. Перевірки по суті, які передбачають детальні перевірки записів по рахунках бухгалтерського обліку, на яких обліковуються доходи та фінансові результати підприємства.
8. Аналітичні процедури, які являють собою аналіз та оцінку отриманої інформації щодо обліку доходів та фінансових результатів, вивчення найважливіших фінансових та економічних показників, які їх характеризують» [25, с. 401-402].

Як видно з наведеної вище класифікації, науковці виділяють відмінні один від одного види методів аудиторської перевірки. Перша класифікація більш розширена, адже вона включає як загальнонаукові, так і спеціальні методи. Друга наводить класифікацію, на наш погляд, спеціальних методів. Спеціальні методи є індивідуальними для кожного суб'єкта господарювання і для відповідного об'єкта перевірки.

Крім того аудитор повинен володіти ще й іншим понятійним апаратом. Зокрема володіти такими твердженнями як аудиторський ризик, суттєвість, аудиторська процедура, аналітична процедура тощо (дод. В).

З наведеної термінології у додатку В видно, що і в цих питаннях думки науковців різняться. Зокрема у визначенні дифеніції поняття «аудиторський ризик». Так Діденко С.В., Саблук П.Т. вважають, що це ризик неоплати за надані послуги. Дана думка взагалі суперечить навіть термінології, що наведена у попередніх джерелах. Тим більше сьогодні більшість практикуючих аудиторів починають проводити свою перевірку після попередньої оплати в розмірі 50% від загальної вартості, тим самим страхуючи себе.

У процесі планування перевірки аудитор визначає суттєвість інформації. Для цього він повинен володіти теоретичним базисом основних понять в даній сфері. Проаналізувавши наведені позиції науковців, можна узагальнити, що суттєвою є та інформація, викривлення якої може вплинути на економічне рішення користувачів.

У процесі перевірки застосовуються відповідні аудиторські процедури. Кожна з них є більш доречною у своєму застосуванні для відповідного об'єкта. Але для правильного обрання виду процедури, потрібно розуміти сутність дефініції «аудиторська процедура». На основі проведеного дослідження трактування даного твердження, можна дійти висновку, що це певний спосіб або порядок проведення перевірки відповідно до поставленої мети та обраного об'єкта. Відповідно до МСА 500 існують такі види аудиторських процедур: перевірка, спостереження, зовнішнє підтвердження, повторне обчислення, повторне виконання, аналітичні процедури.

У процесі проведення перевірки аудитор отримує докази, які і дозволяють сформулювати висновок щодо достовірності та відповідності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єкта господарювання. Існують різні думки вчених щодо трактування даного твердження, але їхні сутнісні характеристики переплітаються щодо того, що докази служать для підтвердження або спростування». Узагальнюючи можна сказати, що аудиторські докази являють собою інформацію, яка була отримана самостійно аудитором під час здійснення аудиторських процедур, і яка слугує фактом, на основі якого формується висновок щодо перевірки.

Отже, з проведеного дослідження видно, що існує багато протиріч у теорії аудиту фінансової звітності. На нашу думку, це породжує з одної сторони незрозумілість в деяких аспектах діяльності аудиторів, а з іншої сторони – прагнення до пізнання і отримання додаткових знань у сфері аудиторської діяльності.

1.3. Наукові та прикладні проблеми аудиту фінансової звітності акціонерного товариства

Згідно з МСА 200 «Мета та загальні принципи аудиту фінансових звітів» мета аудиту фінансових звітів суб'єкта господарювання полягає у наданні аудиторіві можливості висловити думку про те, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності [8].

Тобто, метою аудиту фінансової звітності є незалежна експертиза для встановлення її реальності та достовірності, своєчасності і точності показників.

Аудитор висловлює думку щодо повного пакету фінансової звітності, а також щодо повноти розкриття інформації емітентом за видами активів відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ. Це означає, що через розбіжності між П(С)БО і МСФЗ можлива ситуація наявності аудиторських висновків, які підтверджують, наприклад, прибутковість підприємства за П(С)БО та збитковість цього самого підприємства за МСФЗ.

У зв'язку з цим, доречно, або обмежитися вимогою до підприємств щодо подання фінансової звітності лише за МСФЗ, або розкривати пояснення щодо причин значних розбіжностей між показниками фінансових звітів за МСФЗ і П(С)БО [38].

Вивченням основних проблем аудиту фінансових звітів підприємств, зокрема акціонерних товариств займалися такі вітчизняні науковці як: Рудницький В.С., Савченко В.Я., Бутинець Ф.Ф., Петренко Н.І., Шишкєдова Н.Н., Янок Д., Амеліна Ю. Ю., та інші, але це питання потребує подальшого розвитку і вивчення й надалі.

Існує велика кількість проблем, пов'язаних зі здійсненням аудиту фінансової звітності, в число яких входять:

- нестабільність законодавчої та нормативної бази аудиту фінансової звітності;

- незрозумілість керівництву підприємства мети перевірки фінансової звітності та протидія у наданні повного обсягу інформації, необхідної для здійснення аудиту;
- формальний підхід до проведення такого аудиту через брак інформації;
- намагання стандартизувати фінансову звітність відповідно до міжнародних стандартів.

Для вирішення проблем проведення аудиту фінансової звітності доцільно застосовувати такі рекомендації, а саме:

- удосконалення нормативно-правового забезпечення фінансової звітності;
- коригування фінансової звітності відповідно до міжнародних вимог;
- освоєння «культури спілкування» з фінансовою звітністю, її складанням та вмінням читати;
- підвищення рівня поінформованості керівників підприємств з питань аудиторських перевірок;
- використання аудитором індивідуального підходу до об'єкта перевірки;
- удосконалення документального оформлення аудиторської перевірки [38].

Метою проведення аудиту акціонерних товариств є:

- підтвердження повноти і достовірності фінансової звітності;
- захист прав власності акціонерів шляхом розкриття об'єктивної фінансово-економічної інформації про діяльність товариства;
- визначення реального фінансового стану товариства незалежним експертом [39].

Емітент цінних паперів до 30 квітня кожного року зобов'язаний розкрити регулярну річну інформацію, перелік якої зазначений в ст.4 Розділу II Положення про розкриття інформації емітентами цінних паперів, затверджених рішенням НКЦПФР від 03.12.2013р. №2826.

І якось так склалося, що всі акціонерні товариства, які дотримуються вимог законодавства, безсумнівно замовляли аудиторський висновок щодо фінансової звітності, оскільки в ч.1 і ч.2 ст.4 Розділу II Положення про розкриття інформації емітентами цінних паперів зазначено, що товариствам необхідно надати відомості про аудиторський висновок або сам аудиторський висновок.

Але, якщо уважно дослідити норми чинного законодавства, то можна дійти висновку, що це правило не поширюється на приватні акціонерні товариства, які не здійснювали публічне (відкрите) розміщення цінних паперів.

Таким чином, оскільки законом не встановлено обов'язку Приватних акціонерних товариств оприлюднювати свою фінансову звітність, тому і немає обов'язку щодо проведення аудиту такої звітності. Це право Приватного акціонерного товариства, а не його обов'язок.

Отже, проблемою власників акціонерних товариств є те, що вони не обізнані в нормах чинного законодавства, що стосуються аудиту акціонерних товариств.

При проведенні аудиту акціонерного товариства необхідно, з одного боку, дотримуватися загальноприйнятих методів та методичних прийомів, а з іншого – враховувати особливості створення та функціонування товариств [39].

При аудиті фінансової звітності, інформація, яка розкривається товариством для своїх користувачів, повинна бути достовірною і точною, тобто не містити помилок та перекручень. Неточна інформація може призвести до прийняття хибних рішень та спричинити збитки як самому товариству, так і користувачам інформації. Тому, щоб забезпечити достовірність інформації, товариство повинно щороку проводити аудит за результатами фінансово-господарської діяльності за рік [40].

Для того, щоб аудитор (аудиторська фірма) неупереджено провів свою роботу і довів свої висновки до зацікавлених користувачів, він повинен відповідати критерію незалежності від товариства.

Однією з найбільших проблем, яка впливає на незалежність суджень аудиторів, є те, що думка аудитора все-таки залежить від одержання гонорарів.

Теоретично аудитор повинен в першу чергу, забезпечувати достовірною інформацією акціонерів товариства. Оскільки він, в основному, перевіряє фінансову звітність і процедури, які готуються менеджментом товариства, аудитор є важливою інформаційною зв'язковою ланкою між виконавчим органом і наглядовою радою. Але, як правило, на практиці роботу аудитора оплачує голова правління, який від імені товариства підписує договір про надання аудиторських послуг. І часто аудитор змушений надавати саме такий висновок про фінансово-господарську діяльність товариства, який задовольняє його керівництво. При цьому деяка інформація може бути прихованою від акціонерів. Щоб уникнути такої ситуації саме наглядова рада повинна займатися питаннями вибору і затвердження незалежного зовнішнього аудитора (якщо ці повноваження не віднесено до компетенції загального збору акціонерів). Також члени наглядової ради повинні співпрацювати з аудиторами в процесі аудиторської перевірки. За допомогою зовнішніх аудиторів члени наглядової ради можуть з'ясувати багато питань, пов'язаних з ефективністю діяльності як менеджменту, так і товариства в цілому [40].

Актуальним питанням аудиту діяльності акціонерних товариств є відображення процесу формування видів власного капіталу.

Основними проблемами аудиту власного капіталу в акціонерних товариствах є:

- відсутність єдиних організаційних і методичних підходів до аудиту власного капіталу;
- відсутність практики формування окремих робочих документів аудитора, які містять інформацію про формування та рух акцій;
- недостатньо розроблені інформаційні джерела, в яких відображені процеси і господарські операції, пов'язані з формуванням і змінами елементів акціонерного капіталу, а також відносини, що виникають між підприємством і його власниками і працівниками, щодо прав власності на майно, нарахування і виплати дивідендів (табл. 1.8).

Таблиця 1.8

**Наукові та прикладні проблеми аудиту фінансової звітності
акціонерного товариства та шляхи їх вирішення**

№ з/п	Проблеми аудиту фінансової звітності	Шляхи вирішення проблеми
1.	нестабільність законодавчої та нормативної бази аудиту фінансової звітності	удосконалення нормативно-правового забезпечення фінансової звітності
2.	незрозумілість керівництву підприємства мети перевірки фінансової звітності та протидія у наданні повного обсягу інформації, необхідної для здійснення аудиту	підвищення рівня поінформованості керівників підприємств з питань аудиторських перевірок для того, щоб керівництво було більш лояльним до аудиторів і не чинило опору у процесі здійснення аудиторських процедур
3.	відсутність практики формування окремих робочих документів аудитора, які містять інформацію про формування та рух акцій	удосконалення документального оформлення аудиторської перевірки акціонерних товариств
4.	на практиці роботу аудитора в основному оплачує голова правління. І часто аудитор змушений видавати саме такий висновок про фінансово-господарську діяльність товариства, який задовольняє його керівництво. При цьому деяка інформація може бути прихованою від акціонерів	вибором та затвердженням аудитора (аудиторської фірми), а також співпрацювати з аудиторами під час перевірки має наглядова рада (якщо ці повноваження не віднесено до компетенції загального збору акціонерів)
5.	недостатньо розроблені інформаційні джерела, в яких відображені процеси і господарські операції, пов'язані з формуванням і змінами елементів акціонерного капіталу	розробити методичні рекомендації стосовно аудиту формування та зміни акціонерного капіталу а також відносин, що виникають між підприємством і його власниками щодо прав власності на майно, нарахування і виплати дивідендів

Джерело: розроблено автором

Отже, існує багато проблем аудиту фінансової звітності акціонерних товариств. Основною проблемою є те, що взагалі відсутня практика формування окремих робочих документів аудитора, які містять інформацію про формування та рух акцій, хоча для власників акціонерного товариства це питання є чи не найважливішим.

1.4. Організаційно-економічна характеристика АТ «Зевс Кераміка» та оцінка передумов здійснення аудиту фінансової звітності

Відповідно до вимог чинного законодавства звітність акціонерного товариства (ПАТ) складається з :

- обов'язкових 5 форм фінансової звітності передбачених П(С)БО (Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал, Примітки до річної фінансової звітності);
- висновку незалежної аудиторської організації;
- додаткової інформації (відомості про емітента та його органи управління, про стан та рух цінних паперів акціонерного товариства та ін.) [41].

Крім того, слід зазначити, що публічні акціонерні товариства відповідно до законодавства повинні розкривати інформацію про свою діяльність та складати фінансову звітність за Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), тобто за правилами, зрозумілими іноземним інвесторам і партнерам [4].

Об'єктом дослідження є приватне акціонерне товариство «Зевс Кераміка», далі (АТ «Зевс Кераміка»). Відповідно до законодавства України, приватне акціонерне товариство не зобов'язано проходити обов'язковий незалежний аудит, проте керівництво компанії повинно звітуватися перед іноземними акціонерами, тому АТ є клієнтом ТОВ «Грант Торнтон Легіс» починаючи з 2013 року і кожного року проводить аудит фінансової звітності.

Діяльність підприємства регулюється положеннями Статуту, Цивільного кодексу України, Господарського кодексу України, законів України «Про акціонерні Товариства», та «Про цінні папери і фондовий ринок», а також іншим чинним законодавством України.

АТ «Зевс Кераміка» було створено відповідно до Установчого Договору від 17 вересня 2002 року та зареєстровано виконкомом Слов'янської міської ради 6 березня 2003 року за реєстраційним номером 10716.

Засновниками АТ є:

- юридична особа «EMILCERAMICA S.P.A», створена та існуюча за законодавством Італії;
- приватне акціонерне товариство «Українська керамічна група», створене за законодавством України.

Органами управління АТ є:

- Загальні збори акціонерів Товариства;
- Спостережна (наглядова) рада Товариства;
- Дирекція Товариства;
- Ревізійна комісія Товариства.

Основною метою діяльності АТ «Зевс Кераміка» є отримання прибутку шляхом здійснення підприємницької діяльності відповідно до предмету діяльності.

Предметом діяльності АТ «Зевс Кераміка» є:

- виробництво, виготовлення, продаж та торгівля (в Україні та за кордоном) будь-якими видами керамічної плитки, керамічних виробів та подібною продукцією;
- здійснення діяльності з дослідження ринку та популяризації продукції та послуг з метою отримання найкращих економічних результатів для Товариства;
- здійснення всіх видів діяльності з виробництва, виготовлення, маркетингу, реклами, дистрибуції та продажу;
- здійснення діяльності всіх видів з оптового та роздрібного продажу, а також торгово-посередницької діяльності із споживчими та неспоживчими товарами, включаючи здійснення експортно-імпортних операцій;
- здійснення всіх інших видів комерційної та підприємницької діяльності, яка не заборонена для Товариства за чинним законодавством, та яку Збори Акціонерів або Рада можуть час від часу визначати;
- одержання патентів, патентних прав, знаків для товарів або промислових зразків, купівля або інше придбання, використання, уступка,

продаж та здійснення інших видів діяльності із патентами, патентними правами, знаками для товарів або промисловими зразками згідно із вимогами чинного законодавства України;

- здійснення таких інших видів діяльності, які необхідні для одержання української та іноземної валюти, та заощадження витрат на виробництво, виготовлення та продаж визначеної вище продукції та спорідненої продукції.

Товариством сформовано статутний капітал у розмірі 53 577 520,50 грн. (п'ятдесят три мільйони п'ятсот сімдесят сім тисяч п'ятсот двадцять гривень та 50 копійок).

Статутний капітал АТ поділено на 535 775 205 простих іменних акцій, кожна номінальною вартістю 0 гривень 10 копійок.

Джерелами формування майна Товариства є:

- грошові кошти, майнові та немайнові засоби, використані Акціонерами для оплати Акцій;
- доходи, одержані від реалізації продукції, послуг, інших видів господарської діяльності Товариства;
- доходи від операцій з цінними паперами;
- кредити банків та інших кредиторів;
- безоплатні, благодійні внески, пожертвування вітчизняних та іноземних юридичних осіб та громадян;
- майно, придбане в інших суб'єктів господарювання, організацій та громадян у встановленому законодавством порядку; та
- інші джерела, не заборонені законодавством України.

Товариство формує резервний капітал, розмір якого становить 25% Статутного капіталу. Резервний Капітал формується шляхом щорічних відрахувань від чистого прибутку Товариства або за рахунок нерозподіленого прибутку. Для досягнення встановленого розміру Резервного Капіталу, розмір щорічних відрахувань не може бути меншим 5% від суми річного чистого прибутку Товариства.

Асортимент фабрики АТ «Зевс Кераміка» включає кілька лінійок.

- Інтер'єрна плитка. Великий вибір керамічної плитки з унікальним дизайном, для оформлення внутрішнього простору.
- Технічна плитка. Завдяки високим експлуатаційним властивостям добре зарекомендувала себе для промислових проектів, місць з великим потоком людей. Застосовується для інтер'єрів та екстер'єрів.
- Потовщений керамограніт для паркінгів, гаражів, великих виробничих цехів і т.д.

На даний момент 50% об'єму продажів йдуть на міжнародний ринок, АТ «Зевс Кераміка» активно співпрацює з Європою, Канадою, США.

Динаміка показників виробничо-господарської діяльності АТ «Зевс Кераміка» за 2013 -2017 рр. наведена у табл. 1.6.

Пакет фінансової звітності за 2013, 2015 та 2017 роки АТ «Зевс Кераміка» наведена у дод. Г.

Таблиця 1.9

Динаміка показників виробничо-господарської діяльності АТ «Зевс Кераміка» за 2013 – 2017 рр.

Показники	2013	2015	2017	2017 у % до 2015	2017 у % до 2013
1	2	3	4	5	6
Дохід від реалізації продукції (товарів, робот, послуг), тис. грн.	318005	274087	650083	237,2	204,4
Податок на додану вартість, тис. грн.	53000,8	45681,2	198347	434,2	374,2
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робот, послуг), тис. грн.	265004	228406	451736	237,2	170,5
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робот, послуг), тис. грн.	184949	152266	308221	202,4	166,7

Продовження табл. 1.9

Показники	2013	2015	2017	2017 у % до 2015	2017 у % до 2013
<i>I</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Валовий прибуток, тис. грн.	80055	76140	143515	188,5	179,3
Рентабельність, %	25,2	27,8	22,1	79,5	87,7
Адміністративні витрати, тис. грн.	15329	17950	28227	157,25	184,1
Фінансові результати від звичайної діяльності до податкообкладання, тис. грн.	30818	1850	44179	2388,1	143,4
Фінансові результати від звичайної діяльності: прибуток/ (збиток), тис. грн.	25615	-24883	30764	-	120,1
Чистий прибуток/ (збиток), тис. грн.	20391	-25973	32200	-	157,9

Джерело: розроблено автором

Дохід від реалізації продукції АТ «Зевс Кераміка», у 2017 р. склав 650083,2 тис. грн., що на 137,2% більше ніж у 2015 році та на 104,4% більше ніж у 2013. Чистий прибуток, виріс на 20,1 % порівняно з 2013 роком, а у 2015 році АТ понесло збитки. Собівартість продукції у 2017 р. зросла на 102,4% порівняно з 2015 роком та на 66,7% порівняно з 2013 роком.

Дані про стан активів підприємства АТ «Зевс Кераміка» за основними показниками (стан та динаміка змін власного та статутного капіталів, необоротних та оборотних активів) за 2013 – 2017 рр. надані в табл. 1.10.

Таблиця 1.10

Динаміка активів підприємства АТ «Зевс Кераміка» за 2013 – 2017 рр.

Показники	2013	2015	2017	2017 у % до 2015	2017 у % до 2013
Власний капітал, тис. грн.	233936	133941	166922	124,6	71,4
Статутний капітал, тис. грн.	53578	53578	53578	100	100
Необоротні активи, тис. грн.	171911	138364	117949	85,2	68,6
Оборотні активи, тис. грн.	133965	111879	187973	168	140,3

Джерело: розроблено автором

Власний капітал підприємства зменшився у 2017 році порівняно з 2013 на 28,6%, а порівняно з 2015 роком зріс на 24,6% і становив 166 922 тис. грн. Статутний капітал залишився без змін в аналізованому періоді, він становить 53 578 тис. грн. у 2010 р. Необоротні активи АТ зменшилися у 2017 році порівняно з 2013 роком на 31,4%, порівняно з 2015 зменшилися на 14,8% в основному за рахунок основних засобів. Оборотні активи навпаки зросли у 2017 році порівняно з 2013 на 40,3%, а порівняно з 2015 роком зросли на 68%.

З метою оцінки фінансового стану підприємства, проведемо оцінку даних, наведених у табл. 1.9 і 1.10. Для цього розрахуємо основні фінансові показники.

Таблиця 1.11

Ключові фінансові показники діяльності АТ «Зевс Кераміка», в динаміці, за 2013 – 2017 рр.

Фінансовий показник	2013	2015	2017	2017 у % до 2015	2017 у % до 2013
1. Коефіцієнт фінансової стійкості (платоспроможності або автономії)	3,25	1,15	1,2	104,3	36,9
2. Коефіцієнт структури капіталу (фінансування)	0,87	0,31	0,83	267,7	95,4
3. Коефіцієнт зносу основних засобів	0,62	0,77	0,91	118,2	146,7
4. Чистий оборотний капітал	68054	11021	62830	92,3	570,1
5. Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами	0,46	-0,04	0,26	-	56,5
6. Коефіцієнт оборотності активів	1,01	1,09	2,33	213,7	230,7
7. Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)	1,66	1,87	3,92	209,6	236,1
8. Коефіцієнт оборотності власного капіталу	1,42	1,87	4,31	230,5	303,5
9. Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	0,09	-0,18	0,21	-	234,1
10. Коефіцієнт рентабельності діяльності	0,056	-0,114	0,071	-	126,8
11. Коефіцієнт рентабельності продукції	1,43	1,5	1,46	97,3	102,1

Джерело: розроблено автором

Коефіцієнт фінансової стійкості (платоспроможності або автономії) в динаміці за даними табл. 1.8 у 2017 році порівняно з 2015 збільшився всього на 4,3% і становило 1,2%, що безумовно є позитивним показником, і означає що АТ є платоспроможним, проте, порівняно з 2013 роком, даний показник значно зменшився, на 63,1%.

Коефіцієнт структури капіталу у 2017 році становив 0,83 і порівняно з 2015 роком даний показник зріс на 167,7%, отже збільшилася частка боргового капіталу в структурі капіталу, а порівняно з 2013 роком даний показник зменшився на 4,6%.

Коефіцієнт зносу основних фондів збільшується з кожним роком. Протягом періоду, що розглядається спостерігалась тенденція до зниження рівня придатності основних фондів підприємства, що характеризує погіршення технічного стану машин та обладнання.

Розмір чистого оборотного капіталу (тис. грн.), наявність і величина якого свідчать про здатність підприємства оплачувати свої поточні зобов'язання і розширювати подальшу діяльність, у 2017 р., порівняно із 2015 р. зменшився на 7,7%, а порівняно з 2013 р. зріс на 470,1%. Він склав, відповідно, 68 054; 11 021; 62 830 тис. грн.

Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами у 2017 році порівняно з 2013 роком зменшився на 43,5% і становив 0,26. Нормативним є значення 0,1 і вище і означає, що компанія є фінансово стійкою і здатною проводити активну діяльність навіть в умовах відсутності доступу до позикових коштів. У 2015 році даний коефіцієнт був від'ємним, і означає значну фінансову залежність підприємства від зовнішніх кредиторів.

Аналізуючи коефіцієнт оборотності активів, дані показують, що ефективність використання активів АТ «Зевс Кераміка» підвищується. Якщо в 2013 р на кожен гривню залучених коштів було вироблено товарів на суму 1,01 гривень, то в 2015 р - 1,09, а в 2017 р. вже 2,33.

Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача), що характеризує ефективність використання основних фондів і показує рівень продукції, що

приходиться на 1 грн. основних фондів, зріс на 109,6% у 2017 р. порівняно з 2015 р., а порівняно з 2013 р. зріс на усього 136,1% .

Оборотність власного капіталу АТ «Зевс Кераміка» зростає, і на кінець періоду дослідження було вироблено товарів на суму 4,31 гривню на кожну гривню залучених коштів власників. Це позитивна тенденція, викликана стрімким зростанням доходу компанії.

Рентабельність власного капіталу компанії підвищується. Якщо в 2013 році кожна залучена гривня власних коштів дозволила отримати 9 копійок чистого прибутку, у 2015 році на кожну гривню залучених коштів було понесено 18 копійок збитку, то в 2017 році на кожну гривню залучених коштів припадає 21 копійка чистого прибутку.

Рентабельність діяльності підприємства у 2017 році збільшилася порівняно з 2013 роком на 26,8% і склала у 2017 р. 0,071, а у 2015 році даний показник взагалі був від'ємним.

Рентабельність продукції підприємства у 2017 р. від 2013 р. зросла і склала 102,1%, а у 2017 р. від 2015 р. знизилася на 2,7%.

Прибутки зросли, але зросла й собівартість продукції. Підприємство повинно прорахувати можливі шляхи здійснення собівартості та прорахувати неперспективні товари з метою підвищення рентабельності діяльності підприємства.

На підприємстві працює 292 працівника. Організаційну структуру АТ «Зевс Кераміка» наведено у дод. Д. з якої видно, що приміщення товариства знаходяться не лише в м. Донецьк, але також є представництво АТ у м. Київ.

Отже, з проаналізованої інформації, можна дійти висновку, що АТ «Зевс Кераміка» є фінансово стійким та платоспроможним і здатним проводити активну діяльність навіть в умовах відсутності доступу до позикових коштів.

Висновки до розділу 1

Підсумовуючи результати дослідження у першому підпункті даного розділу, ми дійшли висновку, що в Україні існують певні проблеми розвитку аудиторської діяльності, в першу чергу це:

- проблема якісного надання послуг через недостатню кваліфікацію аудиторів;
- відсутність уніфікованих форм робочих документів аудитора;
- недостатня кількість методичних розробок та рекомендацій з аудиторського контролю та питань комп'ютеризації аудиту;
- недовіра іноземних інвесторів до добросовісності національних аудиторів;
- невідповідність європейського та українського законодавства у сфері аудиторської діяльності.

Великим поштовхом до подолання даних проблем є прийняття та введення в дію нових законів у сфері аудиторської діяльності, бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які були розроблені для підлаштування норм українського законодавства у сфері аудиторської діяльності відповідно до законодавства Європейського союзу. За допомогою введення в дію цих законодавчих актів є надія, що при дотриманні всіх вимог, висунених в законодавчих актах, якість ринку аудиторських послуг наблизиться до європейських стандартів, з'явиться довіра іноземних інвесторів до національних аудиторів та ринок аудиторських послуг буде розвиватися більш швидкими темпами.

Було також проаналізовано проблеми теорії аудиту фінансової звітності, адже він існує не тільки як практична діяльність, а і як фундаментальна наука зі своєю метою, ціллю, предметом, об'єктом, основними завданнями, принципами, методами тощо. При цьому кожен із цих понять у науковому середовищі трактується по-різному, що призводить до нерозуміння кваліфікованими аудиторами теоретичних аспектів аудиторської діяльності. Сьогодні потрібно, щоб аудитор за допомогою теорії чітко володів понятійним

апаратом щодо аудиторської діяльності задля ефективної побудови своєї роботи.

Нами було узагальнено певні дефініції аудиту фінансової звітності акціонерних товариств, зокрема:

- метою аудиту є отримання достатньої кількості доказів задля підтвердження достовірності фінансової звітності, а також ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання;
- предметом є забезпечення користувачів фінансової звітності достовірною інформацією для прийняття відповідного рішення;
- під об'єктом аудиту ми розуміємо будь-які елементи, що характеризують фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання;
- метод аудиту являє собою спосіб дослідження явищ, процесів, систем, використовуючи відповідні прийоми і способи для цього.

Крім того нами було окреслено основні параметри завдань аудиту:

- перевірити законність господарської діяльності даного суб'єкта;
- проаналізувати бізнес замовника;
- перевірити правильність ведення бухгалтерського обліку та застосування методик обліку до відповідних об'єктів;
- зібрати докази, що підтверджують відповідність фінансової звітності всім критеріям її підготовки, достовірності та повноти розкриття інформації, що міститься в ній;
- виявити шляхи удосконалення ведення бухгалтерського обліку, резерви підвищення використання ресурсів підприємства та поліпшення фінансового стану;
- надання висновку замовнику.

В роботі окреслено основні проблеми аудиту фінансової звітності акціонерного товариства і запропоновано шляхи їх вирішення:

- удосконалення нормативно-правового забезпечення фінансової звітності акціонерних товариств;

- підвищення рівня поінформованості керівників підприємства стосовно мети аудиторської перевірки;
- удосконалення документального оформлення аудиторської перевірки акціонерних товариств;
- вибором та затвердженням аудитора (аудиторської фірми), а також співпрацювати з аудиторами під час перевірки має наглядова рада (якщо ці повноваження не віднесено до компетенції загального збору акціонерів) для того, щоб фактор впливу керівництва компанії на аудитора був повністю відсутнім.
- відсутність єдиних організаційних і методичних підходів до аудиту власного капіталу;
- відсутність практики формування окремих робочих документів аудитора, які містять інформацію про формування та рух акцій;
- недостатньо розроблені інформаційні джерела, в яких відображені процеси і господарські операції, пов'язані з формуванням і змінами елементів акціонерного капіталу, а також відносини, що виникають між підприємством і його власниками і працівниками, щодо прав власності на майно, нарахування і виплати дивідендів.

Відповідно до законодавства України, приватне акціонерне товариство не зобов'язане проводити обов'язковий незалежний аудит фінансової звітності, проте якщо у товариства є іноземні інвестори, вони мають право вимагати провести аудит, тому АТ є клієнтом ТОВ «Грант Торнтон Легіс» починаючи з 2013 року і кожного року проводить аудит фінансової звітності за П(С)БО та МСФЗ.

Основною метою діяльності АТ «Зевс Кераміка» є отримання прибутку, і дана мета успішно досягається, адже аналіз фінансових показників діяльності АТ «Зевс Кераміка» за 2013-2017 роки, свідчить про фінансову стійкість та платоспроможність товариства і здатність проводити активну діяльність навіть в умовах відсутності доступу до позикових коштів.

РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ АКЦІОНЕРНОГО ТОВАРИСТВА

2.1. Оцінка нормативно-правового регулювання аудиту фінансової звітності акціонерного товариства

Аудит фінансової звітності, зокрема аудит фінансової звітності акціонерних товариств, регламентується низкою нормативних-правових документів, що діють на території України.

Нормативно-правова база – це перелік нормативних актів, прийнятих уповноваженими суб'єктами права у формі, визначеній законодавством. Ці акти призначені для регулювання суспільних відносин через встановлення, зміни або скасування певних правових норм та визначенні міри відповідальності осіб за вчинені правопорушення. В Україні нормативно-правові документи є основним джерелом права. Класифікація нормативно-правових актів наведена на рис. 2.1.

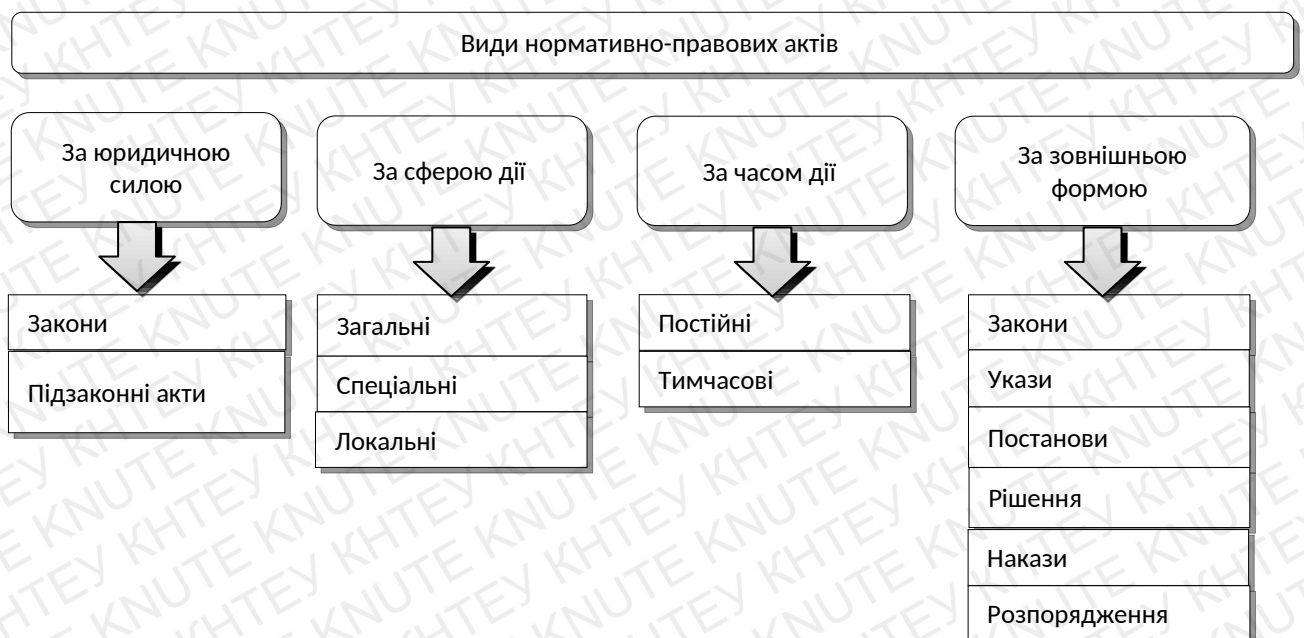


Рис. 2.1. Класифікація нормативно-правових актів

Джерело: систематизовано автором

Нормативно-правові акти, які регулюють здійснення аудиту фінансової звітності та аудиторської діяльності можна класифікувати за певними ознаками, які представлено у вигляді схеми (рис. 2.2.).



Рис. 2.2. Класифікація нормативно-правових актів з аудиту фінансової звітності

Джерело: систематизовано автором

Далі через призму правового регулювання аудиту видається можливим визначити необхідне стратегічне забезпечення системи фінансового аудиту в правовому середовищі (рис. 2.3.) на таких рівнях:

- міжнародні нормативно-правові акти;
- національні нормативно-правові акти;
- внутрішньогосподарські норми [42].

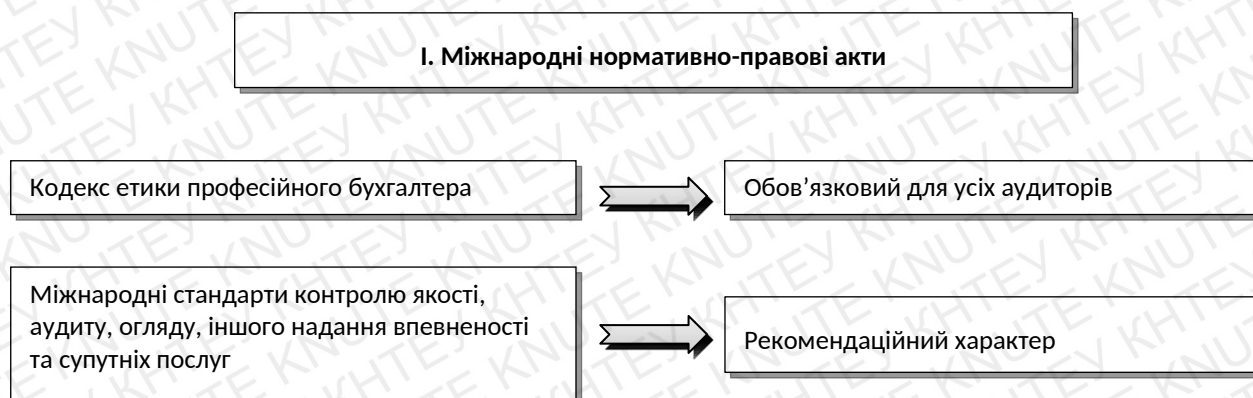


Рис. 2.3. Класифікація міжнародних нормативно-правових актів

Джерело: систематизовано автором

Крім того вагоме місце в системі нормативно-правового регулювання ініціативного аудиту займають міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Стандарти визначають загальний підхід до проведення аудиту, масштаб аудиту, види звітів аудиторів, методики, а також базові принципи проведення аудиту, спільні вимоги до якості та надійності аудиту, якими повинні керуватися всі представники даної професії, незалежно від умов, у яких здійснюється аудит. Крім того вони дають змогу аудиторам постійно підвищувати свій професійний рівень.

Етично-професійні вимоги до аудиторів визначаються Кодексом етики професійних бухгалтерів. Даний кодекс визначає основні принципи і норми поведінки, яких повинен дотримуватися кожен аудитор. Але виконання даних положень ніяк не можна проконтролювати. У зв'язку з чим часто порушується основний із принципів аудиту «незалежність», що спричиняє спотворення висновку і знецінення роботи аудитора.

В першій частині кодексу етики професійних бухгалтерів визначаються основоположні принципи професійної етики і надається концептуальна основа, дотримання якої є обов'язковим для усіх представників професії. Друга частина присвячена професійним бухгалтерам-практикам (бухгалтери та аудитори, які працюють у компаніях, що надають спеціалізовані послуги). Остання частина надає інформацію для професійних бухгалтерів – практиків у бізнесі (бухгалтери, котрі працюють на підприємствах, в установах, організаціях) [43].

II. Національні нормативно-правові акти

Конституція, Кодекси та Закони України

Цивільний кодекс України [45], Господарський кодекс України [44], Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторської діяльності» [1], Закон України «Про Акціонерні товариства» [60], Закон про господарські товариства [61], Закон про цінні папери та фондовий ринок [62], Закон про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні [63], Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [4], Закон про Національну депозитарну систему [64]

Стандарти аудиту

Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг

Підзаконні нормативні акти

Державні комісії з регулювання ринків фінансових послуг України, Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Національного банку України

Нормативні акти Аудиторської палати України

Загальнообов'язкові норми, дія яких розповсюджується на аудиторську діяльність в цілому

Рис. 2.4. Класифікація національних нормативно-правових актів

Джерело: систематизовано автором

Характеристику основних нормативно-правових актів, які регулюють аудиторську діяльність в Україні наведено в дод. Е.

Акціонерні товариства більш жорстко регулюється законодавством України, включаючи положення про захист прав міноритарних акціонерів, комплекс процедури зміни пакета акцій, кількості та складу керівних органів, розкриття широкого спектра інформації про АТ. Крім того, для Публічних акціонерних товариств існують різні вимоги до публікації фінансової звітності, річного незалежного аудиту.

В даний час правові рамки, які регулюють акціонерні товариства (АТ), в основному включають в себе Закон України «Про Акціонерні товариства» [60], Закон про господарські товариства [61], Цивільний кодекс України [45], Господарський кодекс України [44], Закон про цінні папери та фондовий ринок [62], Закон про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні [63] та Закон про Національну депозитарну систему [64].

Сьогодні система аудиту в Європейському економічному просторі базується на засадах, визначених Директивою 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, (далі — Директива 2006/43/ЄС) [2] та положеннями Директиви 2014/56/ЄС [3] Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р. (далі — Директива 2014/56/ЄС) [3], що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС. Головною ціллю Директиви 2006/43/ЄС є висунення вимог щодо застосування єдиного набору міжнародних стандартів аудиту, оновлення вимог до освіти, визначення професійної етики та технічна реалізація співпраці між компетентними органами держав-членів, а також між органами третіх країн для подальшого підвищення якості та гармонізації обов'язкового аудиту у Співтоваристві, для посилення співпраці між державами - членами та з третіми країнами з метою зміцнення довіри до обов'язкового аудиту.

Основним нормативно-правовим документом, який регулює аудит, в Україні, а зокрема й аудит фінансової звітності акціонерних товариств, є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторської діяльності» [1].

Закон розкриває правові засади здійснення аудиту фінансової звітності, проведення аудиторської діяльності в Україні, врегульовує відносини, які виникають при здійсненні аудиторської діяльності, та приводить національне законодавство у сфері аудиторської діяльності у відповідність із законодавством Європейського Союзу.

Законом України «Про цінні папери та фондовий ринок» [62] від 23 лютого 2006 року із змінами та доповненням та Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторської діяльності» [1] від 21.12.2017 р.

визначається потреба проведення аудиту річної фінансової звітності акціонерного товариства.

Кожна аудиторська компанія, особливо це стосується великих та міжнародних компаній, повинна мати внутрішньофірмові (корпоративні) стандарти аудиту, які мають включати сукупність способів, принципів, методів та прийомів, які використовуються при наданні аудиторських послуг, а також інструкції щодо документального оформлення результатів аудиторських перевірок.

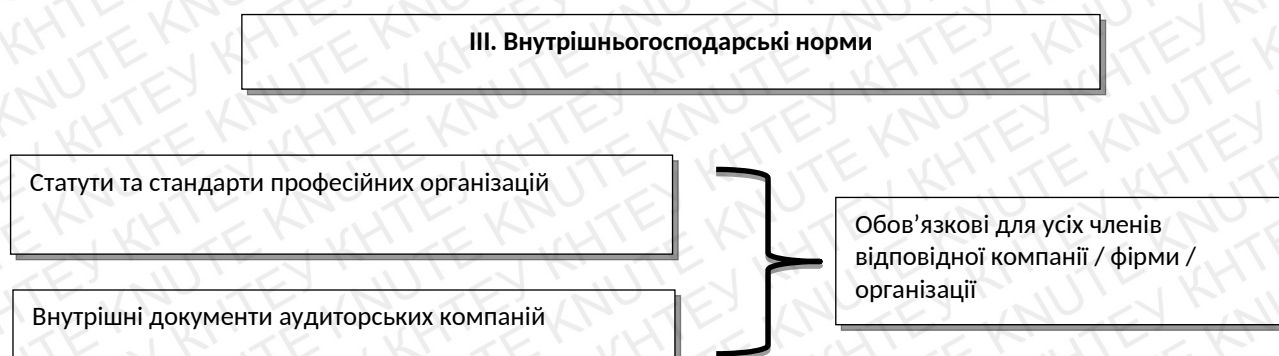


Рис. 2.4. Класифікація внутрішньогосподарських норм

Джерело: систематизовано автором

Аудиторські стандарти є підставою для вирішення спірних питань, які можуть виникати між аудитором і замовником, та встановлення ступеня відповідальності аудиторів. Стандарти забезпечують:

- високу якість аудиторських перевірок;
 - допомогу користувачам у розумінні процесу аудиторської перевірки, а аудитором послідовності реалізації етапів аудиту;
 - базові підстави для проведення аудиту у формі переліку принципів, основних понять та положень аудиторської діяльності;
 - впровадження в аудиторську практику нових наукових досліджень;
 - формують високий суспільний імідж професії;
- допомагають аудитору вести переговори з клієнтом»

Провівши дослідження нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності, видно, що даний вид діяльності здійснюється за допомогою значного спектра нормативно-правових актів. Але велика кількість не завжди призводить до якісного результату. Так нормативне забезпечення аудиторської діяльності має певні недоліки (табл. 2.5.)

Фактичний стан нормативного регулювання аудиторської діяльності в Україні

Нормативно-правовий акт	Аналіз сутнісних характеристик нормативного забезпечення
Міжнародні стандарти аудиту	Дані стандарти прийняті в Україні як Національні. Вони визначають рекомендації щодо загального підходу проведення аудиту, які не повною мірою адаптуються під систему права, економічну ситуацію у країні.
Закон України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність"	Даний закон не розкриває певні важливі положення для здійснення аудиторської діяльності, а саме: <ul style="list-style-type: none"> • відповідальність за ухиляння від проведення обов'язкового аудиту; • контроль якості роботи аудиторів; • повноваження Аудиторської палати щодо контролю за обов'язковим аудитом.
Положення про сертифікацію аудиторів	Дане положення не окреслює основні вимоги до групи фахівців для перевірки тестів та екзаменаційних завдань кваліфікаційного іспиту.
Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг, Положення про моніторинг практики аудиторської діяльності	Дані положення не окреслюють перевірки проведення обов'язкового аудиту, а також відповідальність за ухиляння від його проведення. У них повинні наводитися також професійно-кваліфікаційні характеристики контролерів. Положення повинні окреслювати аспекти незалежності контролерів, щоб підвищити систему контролю якості роботи аудитора.

Джерело: розроблено автором

Отже, регламентування аудиторської діяльності в Україні здійснюється за допомогою значного спектра нормативно-правових актів, серед яких кодекси, закони, стандарти, інструкції, положення тощо. Дані нормативні документи створюють передумови для проведення аудиту, визначають критерії перевірки фінансової звітності суб'єктів господарювання, розкривають вимоги до оформлення його результатів, висвітлюють ключові заходи контролю і моніторингу якості наданих послуг. Саме тому удосконалення нормативної бази займає ключове місце в здійсненні якісної і успішної аудиторської діяльності.

2.2. Облікове забезпечення аудиту фінансової звітності акціонерного товариства

Метою аудиту є висловлення аудиторської думки про достовірність та відповідність фінансової звітності та бухгалтерського обліку в усіх суттєвих аспектах діючим нормативним актам та стандартам, які регулюють порядок їх ведення та подання.

Виходячи з цього, основними завданнями аудиту фінансової звітності є збір та обробка достовірної інформації, в тому числі облікової (аудиторських доказів) про фінансово-господарську діяльність підприємства та достовірність фінансової звітності для висловлення незалежної думки аудитора про її достовірне розкриття у звіті аудитора.

Під обліковим забезпеченням аудиту мається на увазі облікова інформація та фінансова звітність, яка обробляється та використовується аудитором у ході аудиторської перевірки для отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів.

Класифікацію облікових документів, які використовуються аудитором зображено у вигляді схеми (Рис. 2.6)



Рис. 2.6. Класифікація облікової документації

Організаційно-розпорядча документація формується на підставі існуючих законодавчих та інших нормативних актів залежно від виду діяльності суб'єкта господарювання, її організаційно-правової форми власності та інших аспектів. Організаційно-розпорядчі документи підприємства повинні відповідати єдиним формам документів, встановленим державними стандартами для документування та інших нормативно-правових актів, які містять вимоги щодо побудови форм та правил створення документів.

До організаційної документації можна віднести установчі документи, положення, інструкції, правила та інші документи, в яких встановлюються вимоги щодо діяльності суб'єкта господарювання.

Розпорядча документація включає накази, постанови, розпорядження, доручення, вказівки керівництва підприємства, внутрішні стандарти компанії, а також інші документи, які регулюють діяльність суб'єкта господарювання для виконання поставлених завдань, перспективних планів, стратегії управління та інше.

Організаційно-розпорядча документація та перевірка на предмет її використання під час провадження фінансово-господарської діяльності підприємства є необхідною складовою облікового забезпечення при аудиті фінансової звітності.

Виконавчими документами вважаються документи, які підтверджують факт здійснення господарської операції. До виконавчих документів можна віднести прибуткові та видаткові касові ордери, виписки банків, акт виконаних робіт (наданих послуг), авансовий звіт тощо.

Документи бухгалтерського оформлення – це документи, які формуються на підставі організаційно-розпорядчих та виконавчих документів, безпосередньо працівниками бухгалтерії для підготовки облікових записів. До них відносяться бухгалтерські довідки, розрахунково-платіжні відомості, відомості нарахування амортизації основних засобів, розподілу загальновиробничих витрат, калькуляційні картки тощо.

Для отримання достатніх та прийнятних доказів аудитор проводить певні аудиторські процедури у своєму робочому документі, для здійснення яких необхідно опрацювати відповідну облікову інформацію, таку як картки

рахунків, звіт з проведень, оборотно-сальдові відомості, розрахунково-платіжні відомості, відомість нарахування амортизації тощо.

На основі опрацьованої облікової інформації, аудитор готує вибірку на перегляд первинної документації, яка підтверджує факт здійснення господарських операцій, або ж переглядає первинні документи суцільно.

Розрізняють такі об'єкти аудиторської перевірки, як:

- аудит грошових коштів;
- аудит доходів;
- аудит запасів;
- аудит основних засобів та інших необоротних активів;
- аудит нематеріальних активів;
- аудит капіталу;
- аудит розрахунків за заробітною платою;
- аудит операційних витрат.

Деякі з цих об'єктів підтверджуються третіми сторонами, наприклад грошові кошти та кредити підтверджуються банківською установою, у якій відкрито рахунок підприємства або якою було надано кредит. Проте для підтвердження залишку коштів у касі на звітну дату аудитор запрошує у суб'єкта господарювання касову книгу. Для підтвердження залишків дебіторської та кредиторської заборгованості також надсилається лист-запит відповідним контрагентам.

Проте, більшість з вище перелічених об'єктів не можна підтвердити без перегляду первинних документів, це є невід'ємною процедурою аудиту. Перед тим, як запрошувати первинні документи обов'язково потрібно ознайомитися з обліковою політикою підприємства для того, щоб зрозуміти чи правильно ведеться бухгалтерський облік, а також чи відповідає синтетичний та аналітичний облік діючій обліковій політиці. Перелік первинних документів для отримання достатніх та прийнятних доказів у розрізі об'єктів наведено в таблиці (табл. 2.7).

Перелік первинних документів, які опрацьовуються аудитором

Об'єкт аудиту	Первинні документи
Основні засоби та нематеріальні активи	<ul style="list-style-type: none"> - видаткова накладна; - акт приймання – передачі ОЗ та НМА; - акт введення в експлуатацію ОЗ та НМА; - акт приймання – здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів; - акт списання ОЗ та НМА; - акт переоцінки основних засобів; - інвентарна картка.
Запаси	<ul style="list-style-type: none"> - договори з постачальником - накладна; - товарно-транспортна накладна; - специфікація; - рахунок-фактура; - акт про приймання матеріалів; - прибутковий ордер; - лімітно-забірна картка; - акт на списання матеріалів.
Доходи	<ul style="list-style-type: none"> - договори з покупцями; - прибутковий касовий ордер; - виписка банку; - рахунок – фактура; - товарно-транспортна накладна; - накладна; - акт приймання виконаних робіт (наданих послуг).
Заробітна плата	<ul style="list-style-type: none"> - наказ (розпорядження) про прийом на роботу; - наказ (розпорядження) про надання відпустки; - наказ про преміювання працівників; - штатний розпис; - таблиць обліку робочого часу; - розрахунково – платіжна відомість.
Капітал	<ul style="list-style-type: none"> - статут; - засновницький договір; - свідоцтво про державну реєстрацію; - довідка про включення до Єдиного державного реєстру підприємств і організацій; - протоколи зборів засновників.

Джерело: розроблено автором

Під час перевірки такого об'єкту, як основні засоби та нематеріальні активи, аудитор повинен опрацювати первинні документи по надходженню на введенню в експлуатацію основних засобів та нематеріальних активів, по переоцінці або дооцінці основних засобів, по вибуттю та списанню основних засобів та нематеріальних активів.

Під час перевірки правильності відображення в обліку надходження та введення в експлуатацію ОЗ та НМА аудитор повинен розглянути такі документи, як видаткова накладна, акт приймання-передачі ОЗ та НМА, договір з постачальником, акт введення в експлуатацію ОЗ та НМА, акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів.

Переоцінка основних засобів здійснюється компетентним експертом, який спеціалізується на оцінці майна і обов'язково після оцінки повинна оформлюватися висновком експерта, в додатку якого прикладаються сканкопії документів, які підтверджують кваліфікацію оцінювача. Аудитор зобов'язаний ознайомитися та опрацювати даний звіт, а також акт дооцінки основних засобів.

Аудитор повинен підтвердити правильність відображення витрат на ремонт та модернізацію основних засобів. У зв'язку з цим аудитор повинен запросити таку облікову інформацію:

- затвержені керівництвом компанії плани модернізації (поліпшень) виробничих потужностей компанії;
- акти дооцінок основних засобів, а також відповідні підтверджуючі первинні документи.

Перевірка правильності вибуття та списання ОЗ на НМА полягає у дослідженні таких первинних документів, як видаткова накладна, договір з покупцем, акт списання ОЗ та НМА.

При перевірці надходження запасів на підприємство аудитор опрацює такі первинні документи, як договори з постачальниками, накладні, товарно-транспортні накладні, специфікації, акти про приймання матеріалів. Перевірка первинного обліку відпуску запасів зі складу полягає у опрацюванні лімітно-забірних карток, накладних та актів на списання.

Перевірка правильності ведення обліку доходів включає опрацювання аудитором таких первинних документів, як договори з покупцями, виписки банків, рахунки – фактури, товарно-транспортні накладні, накладні, акти приймання виконаних робіт (наданих послуг).

Опрацюванню аудитором під час перевірки оплати праці на підприємстві підлягають такі документи:

- № П-3 «Наказ (розпорядження) про надання відпустки».
- № П-4 «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)».
- № П-5 «Табель обліку використання робочого часу».
- № П-6 «Розрахунково-платіжна відомість працівника».
- № П-7 «Розрахунково-платіжна відомість (зведена)» [66].

Для перевірки факту реєстрації підприємства та установчих документів, а також для перевірки видів і обсягів діяльності підприємства аудитором необхідно опрацювати таку облікову інформацію, як статут, засновницький договір, свідоцтво про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності, довідка про включення до Єдиного державного реєстру підприємств і організацій, свідоцтво про реєстрацію платника ПДВ, ліцензії, патенти, протоколи зборів засновників.

Перевіряючи правильність розкриття інформації про капітал підприємства у фінансовій звітності, аудитор повинен опрацювати цю саму звітність, а саме:

- форма 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан);
- форма 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід);
- форма 3 Звіт про рух грошових коштів;
- форма 4 Звіт про власний капітал;
- форма 5 Примітки до річної фінансової звітності [67].

Що стосується аудиту фінансової звітності акціонерного товариства, то отриманню доказів для підтвердження акціонерного капіталу потрібно приділити особливу увагу. Для підтвердження капіталу АТ необхідно запросити також виписку з реєстру власників цінних паперів у Національній комісії з цінних паперів та фондового ринку, що здійснює державне регулювання ринку цінних паперів в Україні [68].

Отже, облікове забезпечення аудиту є дуже важливим питанням в процесі аудиту фінансової звітності підприємства. Без достатнього та якісного облікового забезпечення не можливо отримати достатніх та прийнятних аудиторських доказів та надати аудиторський висновок.

2.3. Оцінка системи внутрішнього контролю фінансової звітності акціонерного товариства

При плануванні та проведенні аудиту фінансової звітності компанії, аудитор повинен розглянути систему внутрішнього контролю компанії для того, щоб отримати розуміння внутрішнього контролю, оцінити ризики контролю та здійснити тести контролю.

Предмет оцінки системи внутрішнього контролю підприємства визначається питаннями стосовно її функціонування:

- 1) Оцінка контрольного середовища;
- 2) Опис системи бухгалтерського обліку в розрізі основних бухгалтерських блоків: доходи, витрати, запаси, основні засоби;
- 3) Опис та оцінка контрольних процедур підприємства в розрізі основних бухгалтерських блоків: доходи, витрати, запаси, основні засоби.

Для оцінки системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання аудиторами використовуються аудиторські процедури, які виконуються наступним чином:

- о анкетування та опитування ключового управлінського та операційного персоналу компанії;
- о проведення аналітичних процедур на основі даних бухгалтерського та управлінського обліку;
- о вибіркове тестування первинної документації та її співставлення з даними, отриманими з інших джерел.

Ми здійснили оцінку системи внутрішнього контролю АТ «Зевс Кераміка», яка відображена нижче.

1. Оцінка контрольного середовища АТ «Зевс Кераміка».

Збори акціонерів є вищим органом управління Компанії. Загальні збори мають право приймати рішення з усіх питань діяльності Компанії, до найголовніших функцій якого належать вибори керівних органів акціонерного товариства та розгляд фінансової звітності.

Спостережна (наглядова) рада є органом, що здійснює захист прав акціонерів Компанії, і в межах компетенції, визначеної Статутом та чинним законодавством, контролює та регулює діяльність Генерального Директора та Дирекції.

Дирекція є колегіальним виконавчим органом Компанії та здійснює управління поточною діяльністю Компанії із урахуванням обмежень, встановлених Статутом. До компетенції дирекції належить вирішення всіх питань, що не належать до виключної компетенції Зборів акціонерів та Спостережної ради.

Процес оцінки ризиків Компанії включає те, як керівництво визначає бізнес-ризик, пов'язані з підготовкою фінансової звітності відповідно до вимог концептуальної основи фінансової звітності підприємства, оцінює їх суттєвість та ймовірність їх виникнення, а також приймає рішення про дії з реагування на ризик, їх управління та їх вплив.

Критерії, за якими оцінюються відповіді в процесі анкетування наведено у табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Критерії для оцінки ризиків контрольованого середовища

Висновок	Критерії
Добре контролюється	Добре управляється і ефективний, ніяких суттєвих недоліків не задокументовано
Контролюється	Добре управляється, ефективний. Потрібні незначні вдосконалення.
Помірні недоліки	Потрібно звернути увагу менеджменту: - недоліки контролю, але вплив обмежений, оскільки ймовірність виникнення ризику не є високим
Потрібні значні вдосконалення	Потрібна негайна увага менеджменту. Принаймні один

	<p>із трьох наступних критеріїв було досягнуто:</p> <ul style="list-style-type: none"> - фінансові коригування суттєві по відношенню до рядка звітності, Компанії, області; - недоліки контролю можуть мати серйозний вплив; - багато недоліків в загальній структурі контролю.
--	--

Джерело: розроблено автором

Оцінка контрольного середовища АТ «Зевс Кераміка» здійснювалася за допомогою анкетування керівництва компанії. Додаток Ж та З.1 до цього звіту надає резюме всіх відповідей управлінського персоналу компанії, яким було присвоєно статус «Контролюється» або «Помірні недоліки».

Ризики, пов'язані із надійністю фінансової звітності включають в себе зовнішні та внутрішні події, операції або обставини, які можуть виникнути і негативно вплинути на здатність Компанії ініціювати, обліковувати, обробляти та звітувати на основі фінансових даних відповідно до вимог менеджменту щодо фінансової звітності. Менеджмент може ініціювати плани, програми або заходи щодо усунення конкретних ризиків, або може прийняти рішення прийняти ризик через його вартісний вимірник або через інші міркування. Ризики можуть виникати або змінюватись внаслідок обставин, таких як:

- Зміни у робочому середовищі. Зміни у нормативному або операційному середовищі можуть мати відображення у зміні конкурентного тиску та інших різноманітних суттєвих ризиків.
- Нові кадри. Новий персонал може мати різну спрямованість на розуміння внутрішнього контролю.
- Нові або модернізовані інформаційні системи. Значні і швидкі зміни в інформаційних системах можуть змінити ризик, що стосуються внутрішнього контролю.
- Швидке зростання. Значне і швидке розширення операцій може послабити контроль і збільшити ризики невиявлення недоліків в системі контролю.

- Нові технології. Впровадження нових технологій у виробничі процеси або інформаційні системи може змінити ризик, пов'язаний з внутрішнім контролем.
- Нові бізнес-моделі, товари або види діяльності. Застосування нових сфер бізнесу або застосування нових операцій, які Компанія не проводила раніше може спричинити появу нових ризиків пов'язаних з внутрішнім контролем.
- Розширення операцій з іноземною валютою. Розширення або виконання операцій з іноземною валютою несе нові і часто унікальні ризики, які можуть вплинути на систему внутрішнього контролю, наприклад, додаткові або змінені ризики від операцій з іноземною валютою.
- Нові положення з бухгалтерського обліку. Прийняття нових принципів бухгалтерського обліку або змінення принципів бухгалтерського обліку може вплинути на ризики при підготовці фінансової звітності.

Для зниження ризиків, які можуть вплинути на контрольне середовище АТ «Зевс Кераміка» було б доречним дотриматися таких рекомендацій:

1) створити, впровадити та задокументувати рекомендації щодо дотримання основних етичних вимог для працівників, наприклад розробити кодекс корпоративної етики - внутрішній організаційно-нормативний документ, який би представляв собою перелік моральних і етичних норм поведінки і спілкування (норм етики) співробітників усередині підприємства. Основними цілями та завданнями Кодексу мало б стати:

- дотримання високих етичних стандартів поведінки;
- підтримання високих стандартів професійної діяльності;
- дотримання найкращих практик корпоративного управління;
- створення і підтримка атмосфери довіри і взаємної поваги;
- дотримання принципу добросовісної конкуренції;
- дотримання принципу соціальної відповідальності бізнесу;
- дотримання принципів об'єктивності та чесності при прийнятті кадрових рішень.

2) дотримуватись перевірених принципів корпоративного управління та впровадити позицію внутрішнього аудитора, а також/або створити відокремлений, незалежний від виконавчого органу аудиторський департамент;

3) посилити внутрішній контроль в частині моніторингу з боку Спостережної ради за процесом підготовки, розкриття та подання фінансової звітності;

4) розробити та впровадити політики щодо включення до процесу управління ризиками працівників, на яких безпосередньо впливають ризики;

5) вдосконалити та посилити процес нагляду за бізнес-процесами, що проводяться в Компанії.

2. Опис системи бухгалтерського обліку

Компанія використовує Microsoft Dynamics AX (AX 2012) - систему планування бізнес-ресурсів (ERP) для середніх та великих організацій. Система Microsoft Dynamics AX (AX 2012) функціонує подібно до програмного забезпечення Microsoft та є рішенням щодо автоматизації та підвищення ефективності управління фінансами, бізнес-аналітикою та постачанням.

Основними функціональними можливостями Microsoft Dynamics AX (Microsoft Ахapta) є:

1) Управління фінансами: планування і управління витратами підприємства; підтримка декількох видів фінансового обліку (бухгалтерського, податкового, обліку по МСФЗ), формування фінансової звітності в цілому по компанії. Функціональні модулі: «Головна книга», «Основні засоби», «Грошові кошти», «Розрахунки з клієнтами і постачальниками», «Розрахунки з персоналом».

2) Управління запасами: планування, оптимізація та управління закупівлями і переміщенням товарно-матеріальних цінностей. Функціональні модулі: «Управління запасами» дозволяє не тільки управляти всім закупівельними процесом з моменту виникнення потреби до підписання закривають документів, але і створити єдину закупівельну політику

підприємства. Автоматизація та прозорість дій, пов'язаних з організацією закупівель, призведе до скорочення витрат і економії часу. Основні бізнес-процеси модуля «Управління запасами» представлено нижче на рис. 2.9.

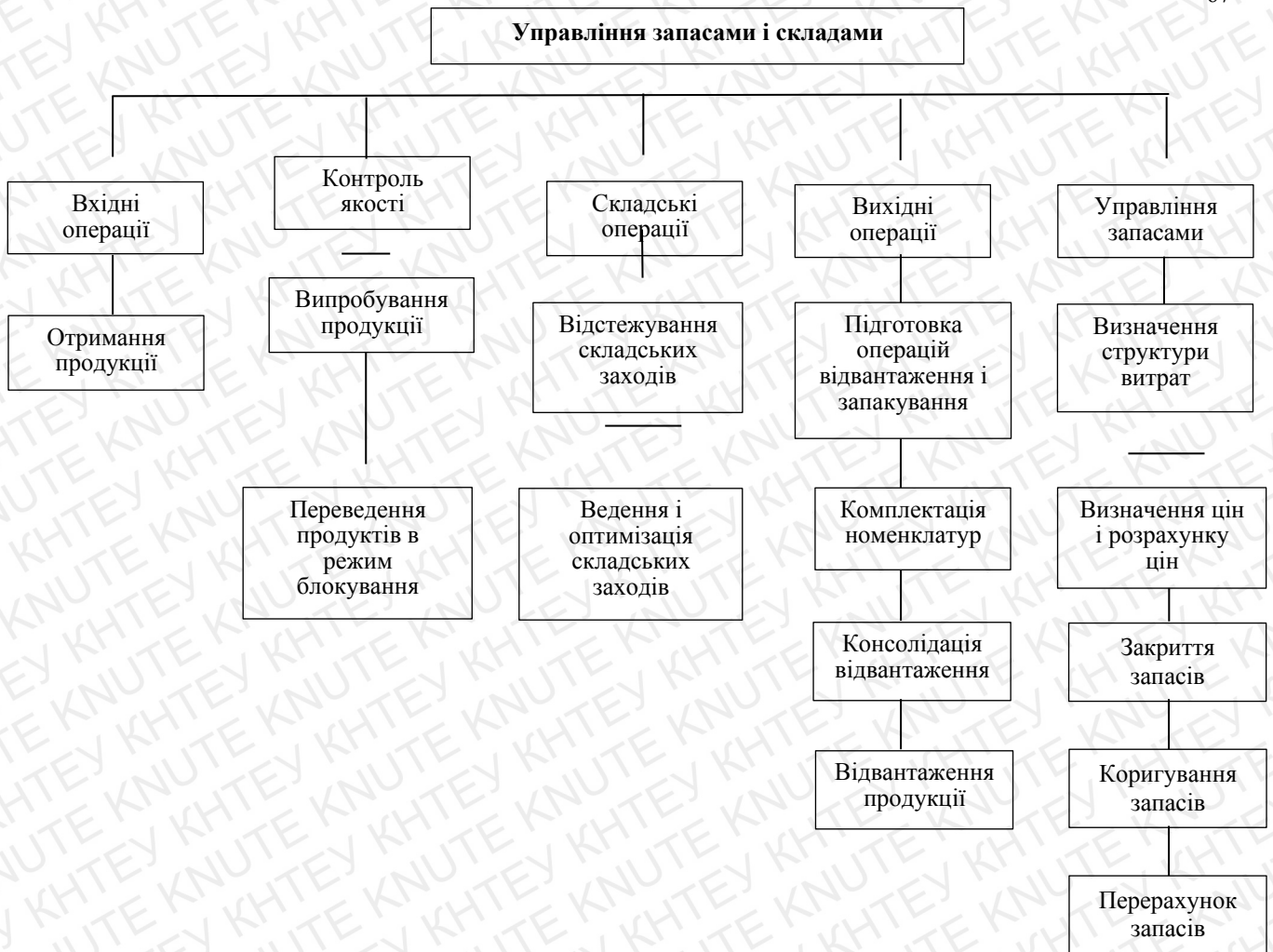


Рис. 2. 9. Бізнес-процеси модуля «Управління запасами»

Джерело: систематизовано автором

3) Управління виробництвом: планування виробництва, бездефіцитне постачання виробництва матеріалами та комплектуючими, контроль виконання виробничих замовлень; управління собівартістю продукції. Функція управління виробництвом є найважливішим компонентом в управлінні виробництвом змішаного режиму. Управління виробництвом забезпечує можливість управляти виробничими заходами з використанням цілого ряду методів. До цих методів належать такі:

- виробничі замовлення;
- Партийні замовлення для обробних галузей.

Функціональні модулі: «Виробництво», «Управління цехом», «Конфігуратор продукції». Основні бізнес-процеси модуля «Управління виробництвом» представлено нижче на рис. 2.10.



Рис. 2.10. Бізнес-процеси модуля «Управління виробництвом»

Джерело: розроблено автором

4) **Управління збутом:** прогнозування і планування попиту і продажів Компанії (модулі «Розрахунки з клієнтами і постачальниками», «CRM»). Основні бізнес-процеси модуля «Розрахунки з постачальниками» представлено нижче на рис.2.11.

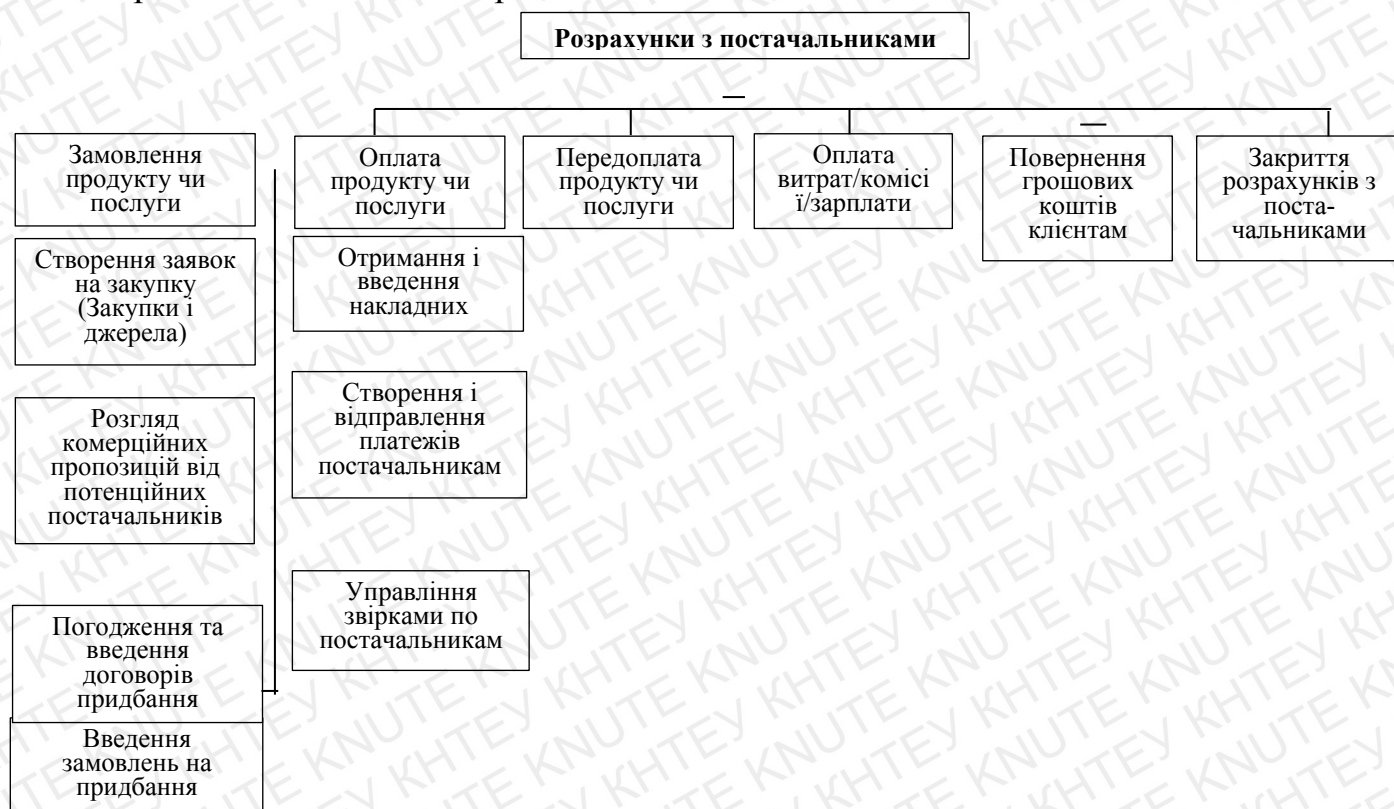


Рис. 2.11. Бізнес-процеси модуля «Розрахунки з постачальниками»

Джерело: розроблено автором

5) *Управління взаємовідносинами з клієнтами*: єдина база знань по клієнтам і операціях Компанії, автоматизація процесу продажів, обслуговування клієнтів та підвищення якості обслуговування. Функціональний модуль: «CRM». Основні бізнес-процеси модуля «Розрахунки з клієнтами» представлено на рис.2.12.

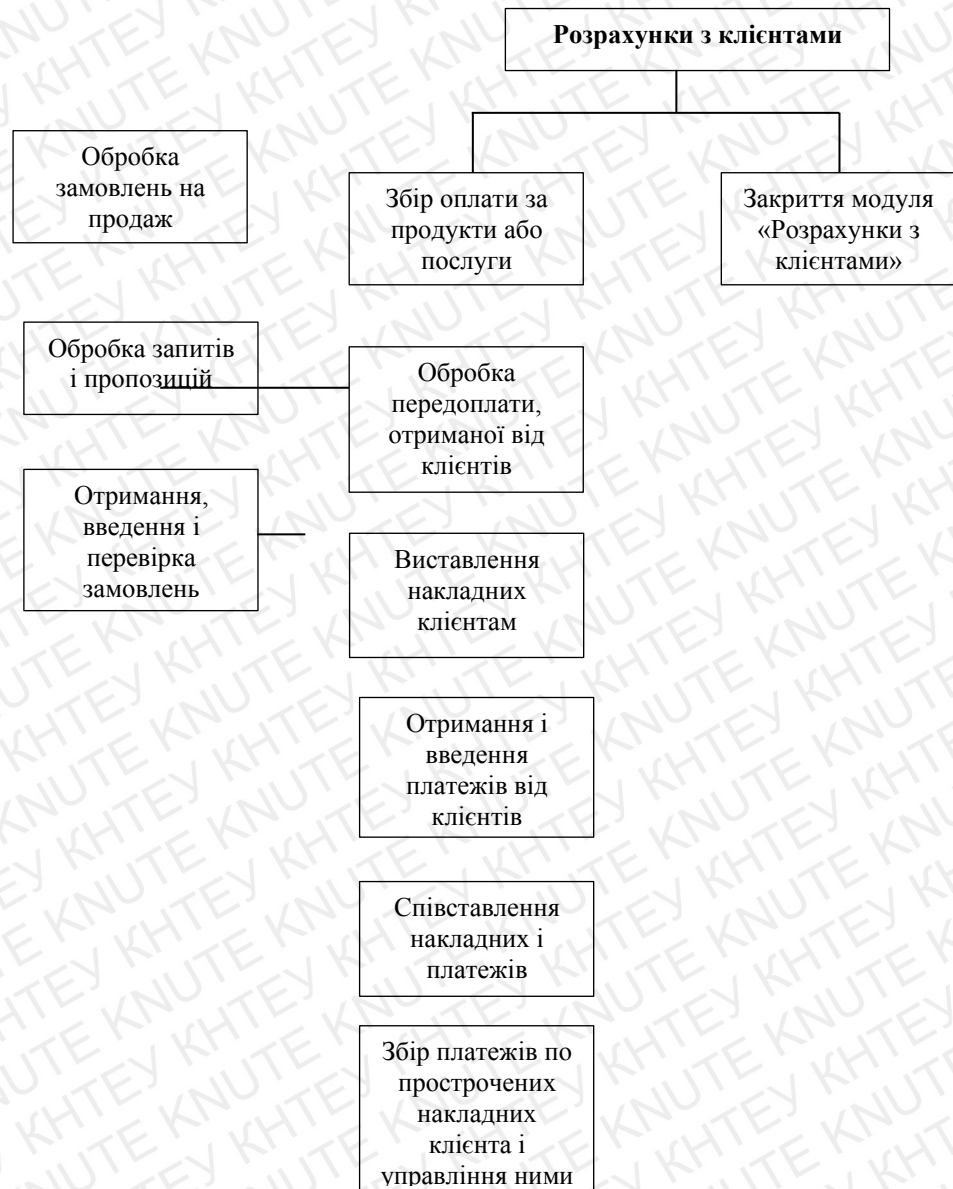


Рис. 2.12. Бізнес-процеси модуля «Розрахунки з клієнтами»

Джерело: систематизовано автором

6) *Управління персоналом*: автоматизація кадрового обліку та розрахунку заробітної плати, оптимізація процесів управління персоналом - приймання на роботу, сертифікація та ін.

Модуль «Основні засоби» - налаштування і введення відомостей про основні засоби, управління ними. Основні бізнес-процеси модуля «Основні засоби» представлено на рис.2.13.

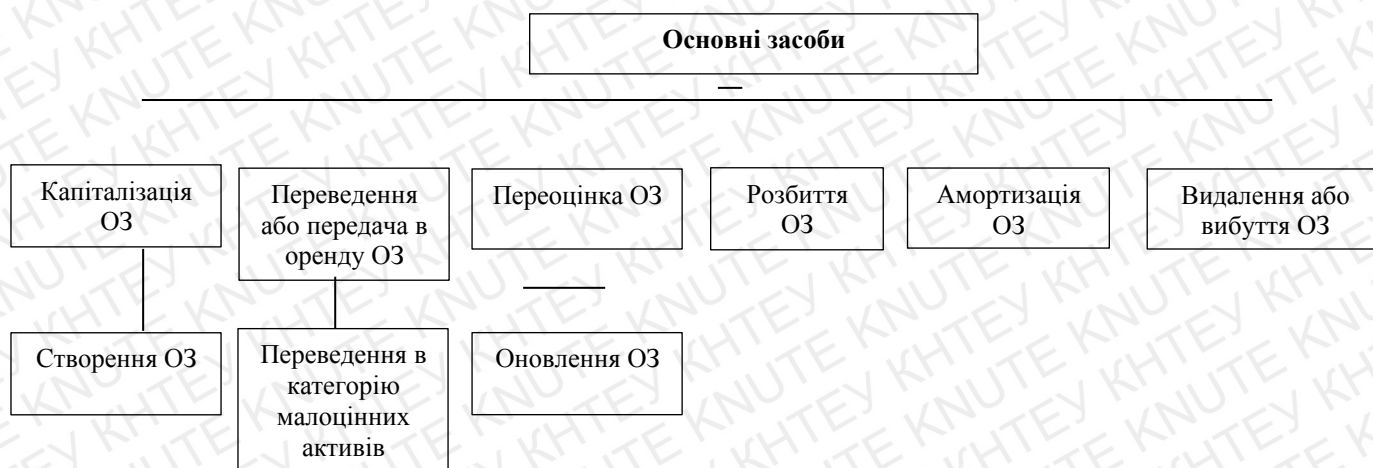


Рис. 2.13. Бізнес-процеси модуля «Основні засоби»

Джерело: розроблено автором

3. Опис та оцінка контрольних процедур підприємства.

Оцінка контрольних процедур підприємства проводиться за допомогою анкетування відповідних працівників. Метою цієї процедури є розуміння сукупності чутливих транзакцій та конфліктів, які керують ключовими бізнес-процесами Компанії. Ці транзакції представляють найбільший ризик шахрайства для Компанії, якщо хтось має надмірний вплив на контрольне середовище. Так, невпровадження розділення обов'язків як складової структури управління бізнес – процесами створює ризик невиконання цілей та вимог Компанії. При цьому, суми шахрайства та інших недоліків внутрішнього контролю можуть бути такими, які можна оцінити так і такими, що є прихованими та можуть відобразитися як: втрачені вигоди та ділові можливості, втрата ділового іміджу та репутації.

На цьому етапі пороги визначаються на основі оцінки ризику та впливу на Компанію для кожного потенційного конфлікту при розподілі повноважень (матриця конфліктів). Матриця конфлікту - це матриця потенційних конфліктів та ризиків, що пов'язані з кожним здійснюваним процесом в Компанії в разі якщо хтось матиме достатньо доступу або повноважень.

Так, на фазі тестування співставши відповіді на анкети, які наведено у додатках 3.2, К, Л та М, про бухгалтерський облік - осіб, що безпосередньо беруть участь у конкретному бухгалтерському процесі по основним бухгалтерським блокам із відповідями на анкети про контрольні процедури – особами, що безпосередньо здійснюють контроль за відповідним бухгалтерським процесом. Загалом, було виявлено випадки дублювання повноважень по здійснюваним процесам по деяким бухгалтерським блокам (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

Дублювання повноважень по здійснюваним процесам

<u>Бухг.блок</u>	<u>Цикл</u>	<u>Процес</u>	<u>Відповідальна особа</u>	<u>Виконавець контрольної процедури</u>
Дохід	Замовлення від клієнтів	Підтримка основної інформації про клієнта	Архіваріус секретар	Архіваріус секретар
Дохід	Замовлення від клієнтів	Продовження кредитів клієнтів	Дирекція	Дирекція
Запаси	Переробка сировини в готову продукцію (незавершене виробництво)	Переробка сировини в готову продукцію	Економіст по бух.обліку та аналізу госп.діяльності	Економіст по бух.обліку та аналізу госп.діяльності
Запаси	Формування запитів на закупівлю запасів	Відображення замовлень на покупку в обліковій системі	Менеджер з постачання	Менеджер з постачання
Запаси	Формування запитів на закупівлю запасів	Збір інформації про замовлення на покупку	Менеджер з постачання	Менеджер з постачання
Основні засоби	Облік	Обчислення та запис знецінення у головній книзі	Бухгалтер (основні засоби, готова продукція)	Бухгалтер (основні засоби, готова продукція)
Основні засоби	Облік	Обчислення амортизації	Бухгалтер (основні засоби, готова продукція)	Бухгалтер (основні засоби, готова продукція)
Основні засоби	Капітальні інвестиції	Внесення активів у підсистему основних засобів	Бухгалтер (основні засоби, готова продукція)	Бухгалтер (основні засоби, готова продукція)
Витрати	Витрати майбутніх періодів, нараховані зобов'язання та операційні витрати	Обчислення та запис витрат майбутніх періодів, нарахованих зобов'язань	Бухгалтер (математичний облік)	Бухгалтер (математичний облік)
Витрати	Витрати майбутніх періодів, нараховані зобов'язання та операційні витрати	Внесення в головну книгу	Бухгалтер (математичний облік)	Бухгалтер (математичний облік)
Витрати	Витрати майбутніх періодів, нараховані зобов'язання та операційні витрати	Запис у систему	Бухгалтер (математичний облік)	Бухгалтер (математичний облік)

Джерело: систематизовано автором

Наступним кроком має бути оцінка кожного випадку конфлікту. Під «конфліктом» мається на увазі відсутність розподілу повноважень в частині виконання бізнес – процесу та виконання контрольної процедури) у відповідності до ймовірності ризику та впливу користувача, що здійснює конфліктуючі операції (табл. 2.15).

Таблиця 2.15

Матриця ризиків конфлікту

Матриця ризиків				
Вплив	Високий	Середній <i>Суттєво</i>	Високий <i>Суттєво</i>	Високий <i>Суттєво</i>
	Середній	Низький <i>Не суттєво</i>	Середній <i>Суттєво</i>	Високий) <i>Суттєво</i>
	Низький	Низький <i>Не суттєво</i>	Низький <i>Не суттєво</i>	Середній <i>Суттєво</i>
		Низький	Середній	Високий
Імовірність				

Рейтинг ризику конфлікту для АТ «Зевс Кераміка» був визначений на рівні середнього та низького рівнів, а саме (табл. 2.16).

Таблиця 2.16

Рейтинг ризику конфлікту АТ «Зевс Кераміка»

<u>Бухг.блок</u>	<u>Цикл</u>	<u>Процес</u>	<u>Вплив</u>	<u>Імовірність</u>	<u>Загальна оцінка</u>
1	2	3	4	5	6
<u>Дохід</u>	<u>Замовлення від клієнтів</u>	<u>Підтримка основної інформації про клієнта</u>	<u>Низький</u>	<u>Низький</u>	<u>Низький</u>
<u>Дохід</u>	<u>Замовлення від клієнтів</u>	<u>Продовження кредитів клієнтів</u>	<u>Низький</u>	<u>Низький</u>	<u>Низький</u>
<u>Запаси</u>	<u>Переробка/обробка сировини в готову продукцію (незавершене виробництво)</u>	<u>Переробка сировини в готову продукцію</u>	<u>Середній</u>	<u>Низький</u>	<u>Низький</u>
<u>Запаси</u>	<u>Формування запитів на закупівлю запасів</u>	<u>Відображення замовлень на покупку в обліковій системі</u>	<u>Низький</u>	<u>Низький</u>	<u>Низький</u>
<u>Запаси</u>	<u>Формування запитів на закупівлю запасів</u>	<u>Збір інформації про замовлення на покупку</u>	<u>Низький</u>	<u>Низький</u>	<u>Низький</u>
<u>Основні засоби</u>	<u>Облік</u>	<u>Обчислення та запис знецінення у головній книзі</u>	<u>Середній</u>	<u>Низький</u>	<u>Низький</u>
<u>Основні засоби</u>	<u>Облік</u>	<u>Обчислення амортизації</u>	<u>Середній</u>	<u>Низький</u>	<u>Низький</u>
<u>Основні засоби</u>	<u>Капітальні інвестиції</u>	<u>Внесення активів у підсистему основних засобів</u>	<u>Середній</u>	<u>Низький</u>	<u>Низький</u>
<u>Основні засоби</u>	<u>Облік</u>	<u>Відображення амортизації в головній книзі</u>	<u>Середній</u>	<u>Низький</u>	<u>Низький</u>

<u>Бухг.блок</u>	<u>Цикл</u>	<u>Процес</u>	<u>Вплив</u>	<u>Імовірність</u>	<u>Загальна оцінка</u>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
<u>Витрати</u>	<u>Витрати майбутніх періодів, нараховані зобов'язання та операційні витрати</u>	<u>Обчислення та запис витрат майбутніх періодів, нарахованих зобов'язань</u>	<u>Середній</u>	<u>Низький</u>	<u>Низький</u>
<u>Витрати</u>	<u>Витрати майбутніх періодів, нараховані зобов'язання та операційні витрати</u>	<u>Отримання інформації</u>	<u>Низький</u>	<u>Низький</u>	<u>Низький</u>
<u>Витрати</u>	<u>Витрати майбутніх періодів, нараховані зобов'язання та операційні витрати</u>	<u>Внесення в головну книгу</u>	<u>Середній</u>	<u>Низький</u>	<u>Низький</u>
<u>Витрати</u>	<u>Витрати майбутніх періодів, нараховані зобов'язання та операційні витрати</u>	<u>Запис у систему</u>	<u>Середній</u>	<u>Низький</u>	<u>Низький</u>

Джерело: систематизовано автором

Висновки аудитора ґрунтуються на доказах, зібраних під час проведених анкетування та проведеного аналізу відповідей для кожного запитання анкети. Загалом, усі виявлені випадки дублювання повноважень отримали оцінку «низький», тобто такі, що мають найменший ризик та імовірність впливу на бізнес-процеси Компанії.

З метою посилення внутрішнього контролю на рівні бізнес-процесів в Компанії, рекомендуємо розділяти та не дублювати повноваження в обліковому процесі та процесі виконання контрольної процедури, у випадку встановлення такої контрольної процедури менеджментом Компанії. Таким чином відповідальність працівників за виконання бізнес-процесів та за виконання контрольних процедур розподілятиметься відповідно до професійного досвіду та кваліфікаційних навичок, з метою уникнення об'єднання повноважень та мінімізації релевантних ризиків.

Висновки до розділу 2

Аудит фінансової звітності регламентується низкою нормативно-правових документів, що діють як на території України так і у світі. Основними міжнародними нормативно-правовими актами, які повинен використовувати аудитор під час аудиту фінансової звітності є Кодекс етики професійного бухгалтера та Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Основним нормативно-правовим документом, який регулює аудит в Україні, є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторської діяльності. Ще одним не менш важливим документом, який визначає потребу проведення аудиту річної фінансової звітності акціонерного товариства є Законом України «Про цінні папери та фондовий ринок».

Основною метою аудиту є висловлення незалежної думки аудитора про достовірність фінансової звітності у всіх суттєвих аспектах. Для досягнення цієї мети аудитор повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази за допомогою збору та обробки облікової інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства. Під обліковим забезпеченням аудиту мається на увазі організаційно-розпорядча документація, виконавча, та документи бухгалтерського оформлення.

Однією з аудиторських процедур При плануванні та проведенні аудиту фінансової звітності компанії є отримання доказів щодо ефективності системи внутрішнього контролю компанії. Оцінка системи внутрішнього контролю включає розгляд таких важливих питань, як оцінка контрольного середовища, опис системи бухгалтерського обліку, опис та оцінка контрольних процедур підприємства. У випускній кваліфікаційній роботі було здійснено оцінку системи внутрішнього контролю АТ «Зевс Кераміка» і було визначено основні ризики, пов'язані з неефективним функціонуванням системи внутрішнього контролю підприємства:

1. Оцінка контрольного середовища здійснювалася за допомогою проведення анкетування та аналізу для кожного запитання анкети.

Проаналізувавши відповіді управлінського персоналу компанії, відповідям було присвоєно статус «Контролюється» або «Помірні недоліки». Було виявлено, що на підприємстві немає кодексу етичних вимог для працівників підприємства, тож пропонується розробити та впровадити кодекс корпоративної етики - внутрішній організаційно-нормативний документ, який би представляв собою перелік моральних і етичних норм поведінки і спілкування (норм етики) співробітників усередині підприємства, а також пропонується посилити внутрішній контроль в частині моніторингу з боку Спостережної ради за процесом підготовки, розкриття та подання фінансової звітності.

2. З метою оцінки контрольного середовища системи бухгалтерського обліку було проведено анкетування відповідних працівників, які відповідають за певний блок бухгалтерського обліку. Проаналізувавши отримані дані, було оцінено ті бухгалтерські процеси, які можуть бути покращені, на мою думку, на предмет їх впливу на процеси в Компанії (додатки И, К, Л, М). Так, в цих Додатках наведено резюме всіх процесів, які можуть бути покращені та проведено ранжування у відповідності до матриці ризиків конфліктів.

3. Для оцінки контрольних процедур підприємства було проведено анкетування відповідних працівників. На фазі тестування було співставлено відповіді на анкети про бухгалтерський облік - осіб, що безпосередньо беруть участь у конкретному бухгалтерському процесі по основним бухгалтерським блокам із відповідями на анкети про контрольні процедури – особами, що безпосередньо здійснюють контроль за відповідним бухгалтерським процесом. В результаті здійсненої процедури було виявлено випадки дублювання повноважень по здійснюваним процесам. Проте, усі виявлені випадки дублювання повноважень мають найменший ризик та імовірність впливу на бізнес-процеси Компанії. З метою посилення внутрішнього контролю на рівні бізнес-процесів в Компанії, рекомендується розділяти та не дублювати повноваження в обліковому процесі та процесі виконання

контрольної процедури, у випадку встановлення такої контрольної процедури менеджментом Компанії.

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ АКЦІОНЕРНОГО ТОВАРИСТВА

3.1. Організація аудиту фінансової звітності акціонерного товариства

В будь якій справі не можливо досягнути хорошого результату без добре організованого процесу. Це також стосується і аудиту, він буде ефективним лише при умові, якщо він правильно організований. Під ефективністю мається на увазі досягнення поставлених цілей при мінімальних затратах часу.

Отже, організація аудиту є тривалою процедурою, яка включає визначення стратегії аудиту, формування плану застосування даної стратегії, а також контроль за проведенням аудиту. Стратегії перевірок різних аудиторських компаній відрізняються, хоча вони все одно засновані на одній і тій же схемі. Загалом, процес аудиту можна розділити на 3 етапи (Рис. 3.1).

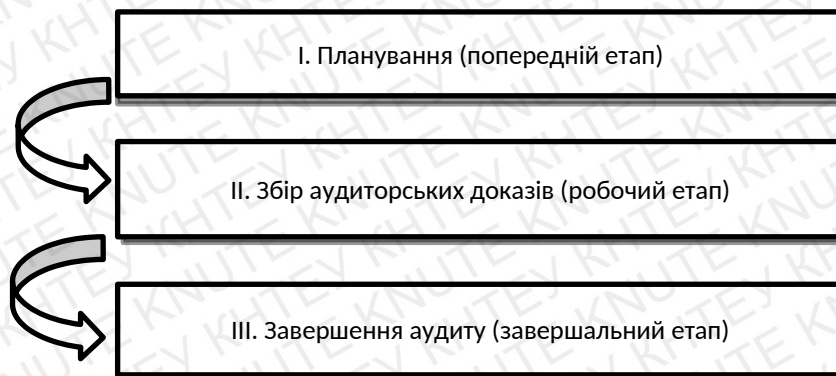


Рис. 3.1. Організація аудиту фінансової звітності

Джерело: розроблено автором

Успішне та ефективне виконання будь-якого складного процесу неможливе без його планування. Так і аудит має свої етапи, початковим з яких є планування.

Згідно МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» планування аудиту включає «встановлення загальної стратегії аудиту для завдання та розробку плану аудиту» [8].

Планування дозволяє зосередити увагу аудитора на важливих ділянках перевірки, виявити потенційні проблеми, скоординувати роботу всіх членів групи.

В науковому середовищі до основних етапів процесу планування відносять:

- попереднє планування – де аудитор ознайомлюється з бізнесом клієнта, з організацією ведення бухгалтерського обліку, організацією системи внутрішнього контролю. Дані дії далі спрямовують на вирішення організаційних питань та узгодження їх з клієнтом та підписання договору;

- розроблення стратегії та загального плану аудиторської перевірки. Стратегія включає обсяг, час, напрямок аудиту та слугує орієнтиром для складання загального плану перевірки. У плані дані аспекти більш деталізовані, включаючи розподіл між членами групи. Вони можуть бути змінені в процесі аудиторської перевірки;

- розробка програми аудиту та підготовка меморандуму планування.

Планування здійснюється протягом усієї аудиторської перевірки, а його обсяг залежить від розміру суб'єкта господарювання, від складності аудиторської перевірки, досвіду роботи аудитора.

У кожного із суб'єктів аудиторської діяльності є власні моделі планування та проведення аудиторської перевірки. Розглянемо як проходить планування аудиторської перевірки у ТОВ «Грант Торнтон Легіс». Спочатку клієнт, який не раз проходив перевірку у даній компанії, надсилає лист-прохання щодо проведення аудиту за певний період. Даний лист містить інформацію щодо об'єкта, мети даної перевірки, відповідальності за складання даної звітності. Питання щодо терміну та вартості, обговорюється під час узгодження між сторонами умов на проведення аудиту.

Для залучення нових клієнтів, а інколи і для активізації минулих аудиторська фірма «Грант Торнтон Легіс» самостійно надсилає листи-пропозиції із зазначенням характеристики послуги (мета, завдання, очікувані результати), їхню вартість, резюме менеджерів з аудиту та керівника аудиторської фірми.

Після узгодження організаційних питань відбувається попереднє планування. На даному етапі аудитори оцінюють: положення суб'єкта господарювання в економічному бізнес-середовищі; стосунки з попереднім аудитором, якщо вони мали місце, з'ясовують з підприємством мету аудиторської перевірки, для того щоб отримати розуміння того, яких результатів очікує підприємство від аудиторської перевірки.

Для цього клієнт надсилає інформацію щодо діяльності суб'єкта господарювання, а керівник певної робочої групи ознайомлюється з інформацією щодо:

- організаційно-правової форми і структури підприємства, організаційно- управлінською ієрархією;
- періодом його функціонування (історією розвитку та становлення);
- видами діяльності;
- наявністю філій та представництв, дочірніх компаній;
- структурою капіталу;
- кількістю співробітників та рівнем кваліфікації;
- системою оплати праці;
- наявністю системи внутрішнього контролю;
- станом системи обліку і звітності та ступенем її автоматизації тощо.

Для того щоб оцінити остаточний склад робочої групи та трудові витрати, аудиторська компанія додатково у письмовому вигляді робить запит до суб'єкта-клієнта щодо:

- кількості основних засобів, номенклатури матеріалів, готової продукції і товарів тощо;
- складу дебіторів і кредиторів;
- джерел фінансування;
- фінансових показників діяльності;
- особливостей ведення обліку (лізинг, валютні операції, бартер, угоди з пов'язаними сторонами, вексельні розрахунки тощо).

Після проведеного аналізу, узгоджуються з вищим керівництвом фірми основні організаційні питання, а саме утверджуються масштаб аудиту, терміни, які потрібні для перевірки, кількість осіб у робочій групі, а також визначається вартість наданих послуг. Всі ці положення висвітлюються у договорі ТОВ «Грант Торнтон Легіс», який надається на узгодження з клієнтом.

Після того як всі організаційні питання узгодженні, відбувається складання загального плану аудиту. Розглянемо хід його розроблення на прикладі АТ «Зевс Кераміка». Для цього ТОВ «Грант Торнтон Легіс» використовує комп'ютерну програму Voyager National 2017. Дана програма дозволяє на основі даних про суб'єкт перевірки запланувати хід перевірки, визначити аудиторський ризик, суттєвість та спланувати процедури по кожній секції перевірки. Даний хід роботи здійснюється керівником групи або старшим аудитором, адже потребує великої кваліфікаційної підготовки.

Заповнюється відповідний Toolboosx (блок питань) – вводяться дані про діяльність суб'єкта перевірки. Спочатку зазначається інформація про організаційну форму суб'єкта господарювання: повна і коротка назва компанії, період перевірки, організаційно-правова форма, сфера діяльності (рис. 3.2).

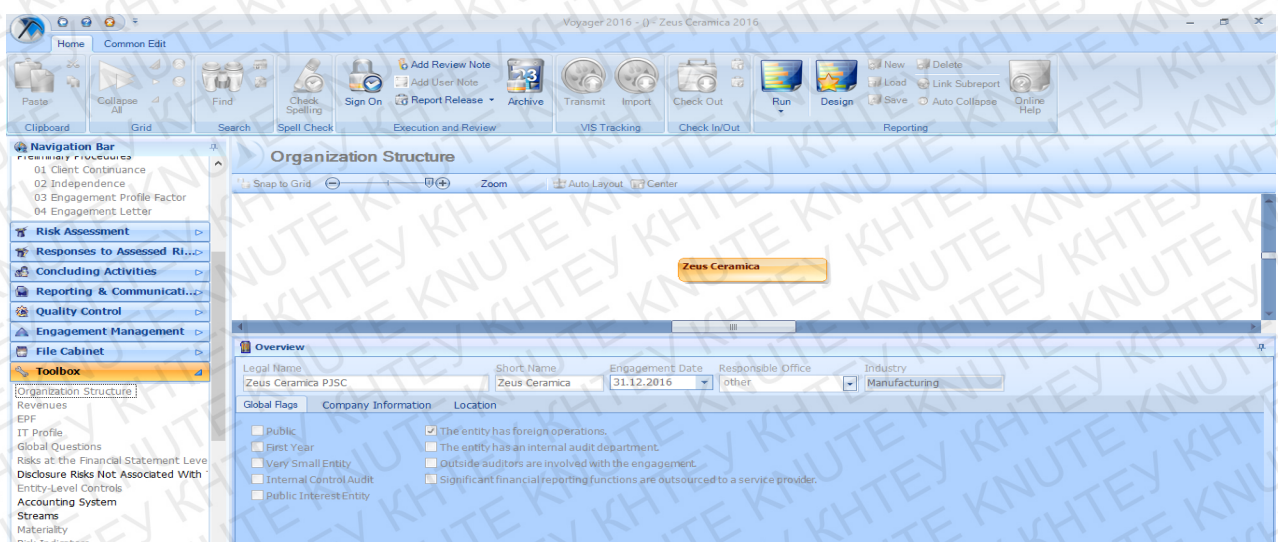


Рис. 3.2. Визначення організаційної структури підприємства у програмі Voyager National 2017

Далі аудитор заповнює інформацію стосовно доходів, витрат підприємств та чистого фінансового результату його діяльності (рис. 3.3). Наприклад АТ «Зевс Кераміка» найбільшу частку доходу отримує від та продажу готової

продукції, для суб'єктів господарювання у сфері промислового виробництва здійснюється відсоткова градація за відповідними видами доходів тощо. Додатково зазначається інформація про валюту балансу, величину оборотних і необоротних активів, власного капіталу, короткострокових та довгострокових зобов'язань.

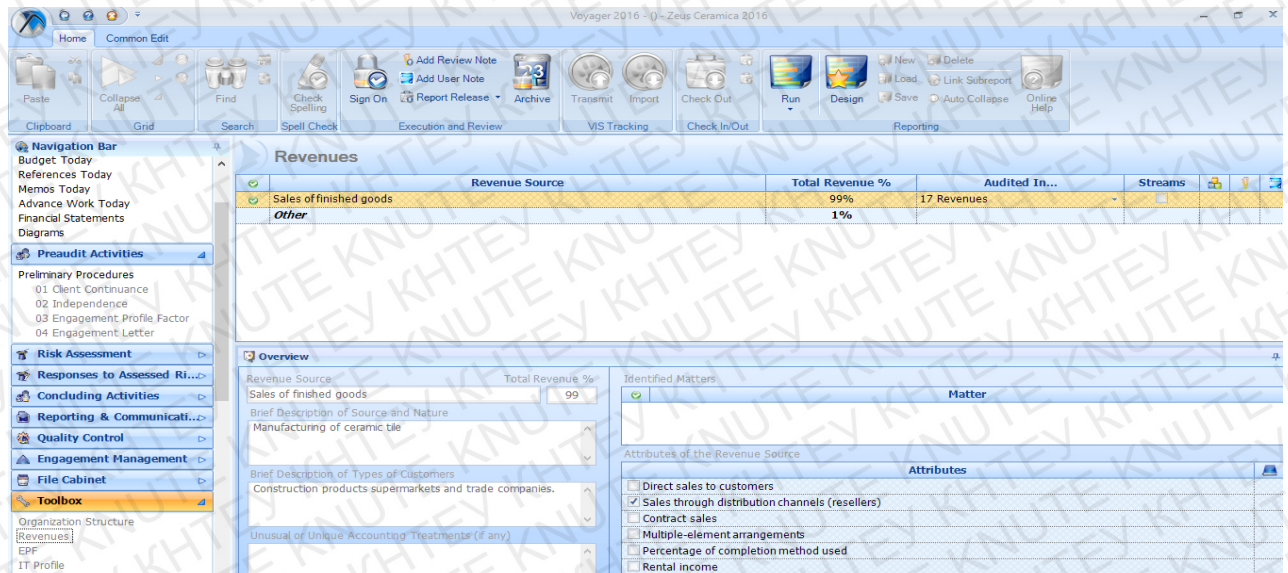


Рис. 3.3. Визначення питомої ваги доходів суб'єкта перевірки за допомогою комп'ютерної програми Voyager National 2017

Наступним кроком у плануванні аудиторської перевірки є визначення величини суттєвості інформації. Даний розрахунок здійснюється за допомогою комп'ютерної програми Microsoft Office Excel (дод. Н). Даний файл містить інформацію про величину активу (оборотні і необоротні активи, витрати майбутніх періодів), пасиву (довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання, забезпечення майбутніх витрат, дохід майбутніх періодів) та дані про фінансовий результат діяльності (доходи, витрати, прибуток/збиток). Дані пункти також залежать від специфіки діяльності підприємства. З наведених величин для визначення суттєвості в даному випадку обираються дані щодо величини виручки від реалізації. Градація відсотків критеріїв для розрахунку суттєвості здійснюється для кожного суб'єкта перевірки індивідуально і залежить від специфіки його діяльності. Потім кожен обраний показник перемножується на відповідний відсоток. Найбільша величина являється показником суттєвості.

Розрахована величина суттєвості заповнюється у Toolboosx у програмі Voyager National 2017, розрахунковий файл також прикріплюється із зазначенням особи, яка виконувала даний розрахунок.

Наступним етапом у плануванні аудиторської перевірки є визначення аудиторського ризику. Для цього потрібно проаналізувати зовнішні і внутрішні фактори діяльності підприємства, систему внутрішнього контролю та систему бухгалтерського обліку.

Вивчення зовнішніх і внутрішніх факторів сфери діяльності суб'єкта господарювання дозволяє отримати інформацію щодо:

- сфери діяльності суб'єкта та питомої ваги його на ринку;
- нормативно-правове забезпечення діяльності підприємства;
- досвід, знання і зміни в управлінському апараті за певний період;
- фактори, що впливають на галузь, у якій здійснює діяльність підприємство, наприклад, економічні умови і умови конкуренції, зміни в технології виробництва та послуг, загальній обліковій практиці, а також у фінансових тенденціях і показниках;
- визначення пов'язаних сторін та операцій з ними тощо.

Оцінюючи систему внутрішнього контролю, аудитор здійснює аналіз ефективності і своєчасності реагування до викривлень діючої на підприємстві системи контролю. При цьому оцінюється:

- діяльність керівництва (власників) клієнта та політику їхньої діяльності;
- організаційна структура підприємства і методи розподілу функцій управління і відповідальності;
- управлінські методи контролю;
- специфічні заходи контролю (періодичне зіставлення, аналіз і перевірку рахунків; перевірку арифметичної точності записів тощо).

Крім того вивчення системи бухгалтерського обліку в загальному дає розуміння про:

- облікову політику та основні принципи ведення бухгалтерського обліку;

- організаційну структуру підрозділу, відповідального за ведення бухгалтерського обліку та підготовку бухгалтерської звітності;
- організація підготовки, обороту та зберігання документів, що відображають господарські операції;
- роль і місце засобів обчислювальної техніки у веденні обліку і підготовки звітності;
- критичні галузі обліку, де ризик виникнення помилок або спотворень бухгалтерської звітності особливо високий;
- засоби контролю, передбачені в окремих областях системи обліку;
- рівень кваліфікації працівників відділу бухгалтерії.

Після завершення оцінки ризику, автоматично формується стратегія аудиту, на основі якої буде побудований план аудиту. Дана стратегія містить інформацію про масштаб перевірки, терміни, кількісний склад аудиторської групи. У свою чергу план детальніше описує характер аудиторських процедур, які повинні будуть виконатись по кожному об'єкту перевірки. Він роздруковується і додається до папки робочої документації аудитора.

Задokumentований план аудиту є підтвердженням відповідності планування та виконання аудиторських процедур. Він затверджується на початку виконання процедур отримання аудиторських доказів, проте він може переглядатися залежно від зміни обставин, що виникають у процесі аудиту.

План аудиту розробляється детально, щоб аудитор мав можливість на його базі підготувати програму аудиту. У ньому відображені основні завдання по окремих об'єктах, за яким закріплений відповідний працівник. На основі визначених завдань висвітлюється програма аудиту за допомогою комп'ютерної програми Voyager National 2017.

Дана програма формується по кожній секції окремо. У ній описані конкретні деталізовані завдання по конкретному завданні з уточненням відповідних аудиторських процедур. Дана програма допомагає скоординувати роботу аудитора, враховуючи термін виконання відповідної процедури. Записи і висновки аудитора по кожному розділу аудиторської програми фіксуються в робочій документації і є тим фактичним матеріалом, який

використовується аудитором у процесі підготовки і обґрунтування аудиторського висновку.

Протягом усієї тривалості аудиту програма може переглядатися при зміні плану аудиту через отримання специфічних даних по відповідному об'єкту та суб'єкту господарювання в цілому. На цьому етап планування завершується. Далі вже здійснюється сама перевірка системи бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю через тести деталі та тести контролю, результати якої можуть вплинути на редагування плану та програми.

Практично всі аудиторські процедури в аудиторській компанії ТОВ «Грант Торнтон Легіс» здійснюються за допомогою комп'ютерної програми Microsoft Office Excel. Робочий документ аудитора повинен відповідати певним стандартам, які прописані в положенні про контроль якості. У даному положенні:

- прописані основні параметри, яким повинен відповідати робочий документ аудитора, а саме: шрифт, висота шрифту, підпис документу (дата; назва клієнта; об'єкт перевірки; ім'я, прізвище, по-батькові аудитора), формат значень у таблиці, опис посилань на первинні документи клієнта. До основних вкладень у робочому файлі повинні входити первинна інформація, яка була надана клієнтом;
- прописаний алгоритм визначення рівня суттєвості;
- зазначений алгоритм використання комп'ютерної програми Voyager National 2017 на кожному етапі аудиторської перевірки;
- для здійснення аудиторської вибірки при виконанні процедур використовувати комп'ютерну програму Idea, яка дозволяє з зазначеного масиву даних обрати об'єкти перевірки відповідно до вказаного критерію. У зв'язку з цим зменшується суб'єктивний вплив аудитора;
- зазначається шаблон аудиторського висновку.

Робочий документ аудитора є документальним підтвердженням здійснених аудиторських процедур, і обов'язково повинен містити звірку з фінансовою звітністю клієнта. Він повинен бути зрозумілим та зручним для

використання. В першій вкладці робочого документа обов'язково прикріплюється програма аудиту відповідної секції, і напроти кожної процедури, зазначеної в програмі проставляється посилання на виконану аудиторську процедуру.

На заключному етапі, коли виконані всі аудиторські процедури, необхідні для формування аудиторського висновку, узагальнюються всі знайдені недоліки та помилки, допущені у фінансовій звітності, у бухгалтерському обліку та системі внутрішнього контролю компанії, настає час написання висновку. Написанням висновку в компанії ТОВ «Грант Торнтон Легіс» займається безпосередньо старший аудитор, узгоджуючи з менеджером та партнером компанії, адже написання висновку потребує високої компетенції.

Проаналізувавши процес організації аудиту аудиторською фірмою ТОВ «Грант Торнтон Легіс», і безпосередньо під час процесу планування були виявлені певні недоліки у даному процесі. Зокрема, на нашу думку, після підписання основного договору щодо аудиторської перевірки потрібно здійснювати підписання також лист-зобов'язання про конфіденційність інформації усіма членами робочої групи. У ній обов'язково потрібно прописати, що саме являє собою дана інформація.

Так, на нашу думку, конфіденційна інформація – це інформація, яку виконавець аудиту отримує від Замовника, а саме: інформація, що міститься в правоустановчих документах, договорах, програмах, тарифах тощо; фінансова, управлінська звітність та інші документи, що містять інформацію комерційного, фінансового, управлінського, юридичного характеру в письмовій та електронній формі; договірна документація, інформація про товари, роботи, послуги та інформації, яка стосується фінансово-господарського життя підприємства.

Предметом даного листа-зобов'язання мають бути взаємні права та обов'язки сторін щодо передачі, зберігання, використання, захисту та порядку розголошення конфіденційної інформації.

Потрібно також розкрити дії кожної сторони задля забезпечення конфіденційності інформації. Для цього Виконавець:

- не розголошуватиме, не передаватиме для третіх осіб, крім випадків, коли така інформація повинна бути розголошена;
- не використовуватиме дану інформацію в інших ділових стосунках;
- забезпечити захищену обробку конфіденційної інформації на технічних засобах;
- забезпечити надійне зберігання інформації.

За неналежне виконання даних обов'язків щодо збереження конфіденційної інформації Виконавець повинен сплатити Замовнику відповідний штраф протягом 5 банківських днів. Величина штрафу повинна обговорюватися кожним клієнтом індивідуально.

В листі-зобов'язанні повинен міститися перелік робочої аудиторської групи із зазначенням прізвища, ім'я, по-батькові, посади. Згідно даного списку потрібно надати уточнюючу інформацію стосовно зв'язків кожного аудитора із Замовником, а саме:

- аудитор не має прямих родинних зв'язків з керівництвом суб'єкта господарювання, що перевіряється;
- аудитор не має особистих майнових інтересів у суб'єкта господарювання, що перевіряється;
- аудитор не є членом органів управління, засновником або власником суб'єкта господарювання, який перевіряється;
- аудитор не був працівником суб'єкта господарювання, який перевіряється;
- аудитор не є працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії або представництва суб'єкта господарювання, який перевіряється.

Кожен із учасників договірних відносин повинен завізувати даний лист. На нашу думку, даний захід дозволить уберегти керівника аудиторської фірми «Грант Торнтон Легіс» від розголошення аудиторської інформації, адже в даній сфері діяльності прослідковується значна плинність кадрів.

3.2. Методика аудиту фінансової звітності акціонерного товариства

У вітчизняній літературі процес аудиту фінансової звітності в організаційному плані поділяється на такі етапи: планування; вивчення; оцінювання; встановлення достовірності; звітування [69]. Процес аудиту фінансової звітності зображений на рис. 3.4. Для того щоб краще зрозуміти зміст кожного етапу аудиту ми запропонували основні ключові аудиторські процедури під час здійснення аудиту фінансової звітності.

На етапі планування аудитор повинен розробити загальну стратегію та тактику аудиту фінансової звітності, визначити строки і обсяги перевірки. Не зважаючи на те, що план аудиту змінюється залежно від обставин, а саме мети перевірки, виду підконтрольного суб'єкта, організаційно - правової форми суб'єкта господарювання, розміру та складності аудиторських процедур, застосовуваних аудитором, під час його формування необхідно врахувати всі аспекти: особливості фінансово-господарської діяльності клієнта, вибір сфери діяльності аудитора, залучення персоналу до проведення аудиту.

Етап вивчення включає попередній огляд та оцінку стану бухгалтерського обліку і фінансової звітності замовника аудиту та визначити ризики, властиві даному суб'єкту господарювання. На даному етапі аудитор за допомогою таких методів, як опитування, вивчення та аналізу фінансової звітності та даних бухгалтерського обліку здійснює збір необхідних даних. Аудитору доцільно в своїй діяльності використовувати такі методичні прийоми дослідження, як аналіз і синтез, індукція і дедукція, аналогія і моделювання, абстрагування і конкретизація, системний і функціонально-вартісний аналіз.

Наступним, не менш важливим етапом процесу аудиту є етап оцінювання, на якому аудитор вже отримавши розуміння бізнесу клієнта та визначивши головні ризики повинен отримати якомога більше інформації про об'єкт перевірки з метою її аналізу та оцінки для подальшого формування аудиторської думки про достовірність фінансової звітності у всіх суттєвих

аспектах. Збір необхідних даних для їх оцінювання провадиться з використанням таких аудиторських процедур, як перевірка, спостереження,

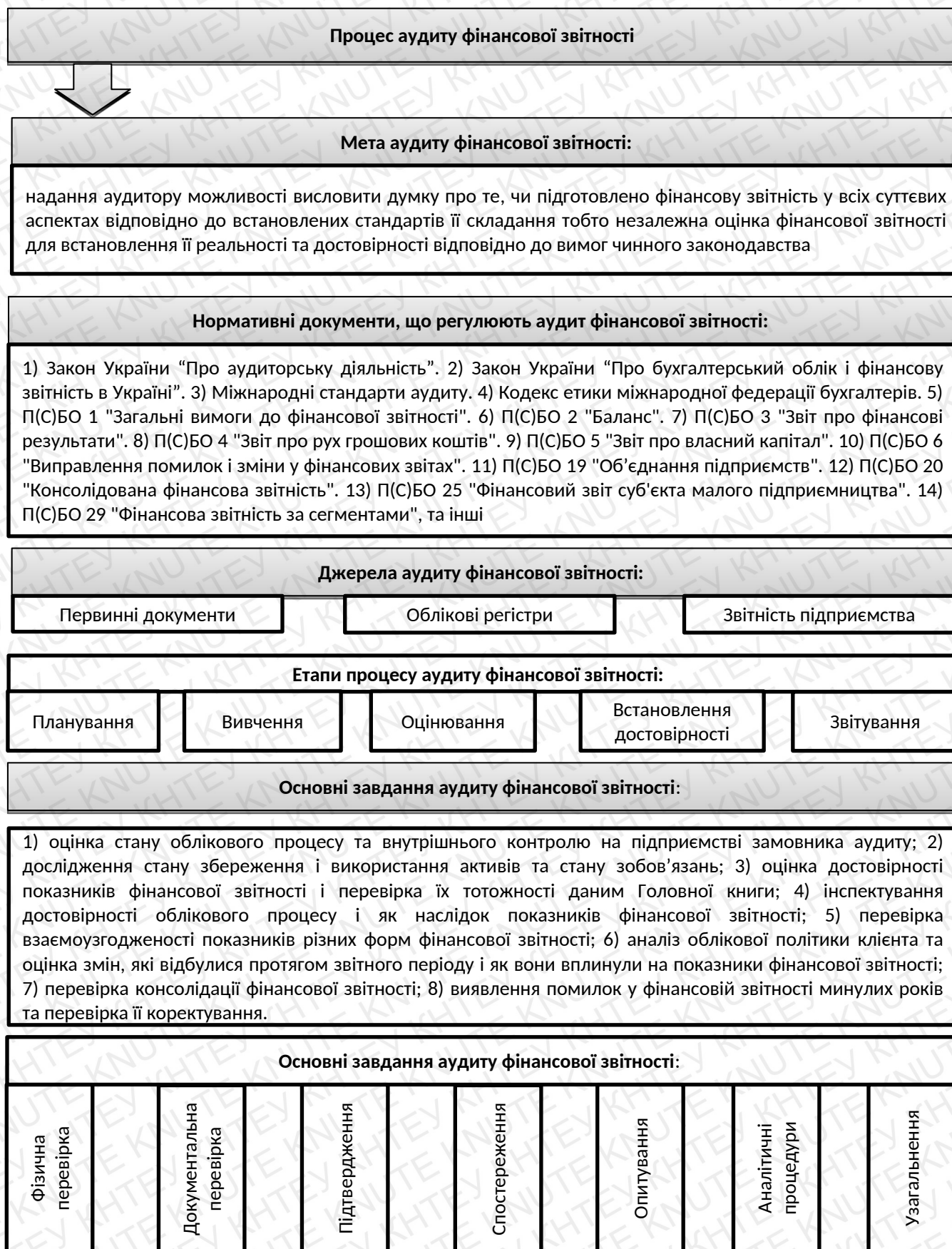


Рис. 3.4. Процес аудиту фінансової звітності

Джерело: [70, ст.261]

інспектування, запити і підтвердження, а також аналітичні процедури. У разі якщо зібраних даних буде не достатньо для формування думки про достовірність фінансової звітності, або аудитор виявить можливі факти фальсифікації фінансової звітності та помилки у ній, то він повинен дослідити потенційний вплив на неї і здійснити додаткові процедури контролю.

Основними формами фінансової звітності є баланс і звіт про фінансові результати, а інші форми по суті є аналітичними розшифровками або доповненнями до перших двох. Разом з тим основне змістове навантаження із складу звітних форм для характеристики майнового та фінансового стану підприємства несе бухгалтерський баланс, оскільки будь-яка форма фінансової звітності може бути зведена до бухгалтерського балансу [70].

Мету та процедури аудиту фінансової звітності наведено в дод. П.

На етапі встановлення достовірності аудитор повинен підтвердити відображену у бухгалтерському обліку та розкрити у фінансовій звітності інформацію про активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витати та фінансові результати суб'єкта господарювання. Під час висловлення думки аудитор повинен бути впевненим у тому, що фінансова звітність не містить помилок та викривлень, отримавши достатні та прийнятні докази. При цьому, аудитор повинен також враховувати те, що у зв'язку з аудиторською вибіркою вже існує ризик того, що істотні помилки він може не виявити.

Ну і на завершальному етапі аудиту фінансової звітності, етапі звітування, коли аудитор вже отримав всі відповіді на свої запитання, перевіривши та проаналізувавши отриману інформацію, отримавши впевненість, складається аудиторський висновок. На даному етапі, аудитор формує свою думку стосовно того, чи відповідає система бухгалтерського обліку на фінансова звітність вимогам чинного законодавства, чи відповідає процес бухгалтерського обліку принципам облікової політики підприємства, чи присутня на підприємстві система внутрішнього контролю та чи є вона ефективною, чи достовірно відображається у фінансовій звітності інформація

про активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати та фінансові результати клієнта.

При проведенні аудиторської перевірки аудитор несе відповідальність за свою думку про достовірність і відповідність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності клієнта. На формування професійного судження впливає обсяг процедур, що в свою чергу залежить від оцінки аудиторського ризику. Діагностика ризику дозволяє розробити алгоритм роботи аудитора: визначити час, характер та обсяг аудиторських процедур.

Аудиторський ризик згідно термінології МСА являє собою ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку в разі, якщо фінансова звітність суттєво викривлена [8, с.12].

Даний ризик складається з таких елементів:

- властивий ризик;
- ризик контролю;
- ризик не виявлення [8, с. 35].

У науковому середовищі сьогодні активно застосовують модель кількісної оцінки аудиторського ризику, яку запропонував Американський інститут дипломованих суспільних бухгалтерів. Публікації цієї організації, як авторитетної і впливової у світі, використовують керівники з практичного аудиту в багатьох країнах світу. Відповідно до її рекомендацій, аудиторський ризик (АР) розраховують за формулою (1):

$$AP = BP * PK * PH \quad (1)$$

де АР- аудиторський ризик;

ВР- властивий ризик;

РК- ризик контролю;

РН- ризик не виявлення.

Оцінка кожного з цих елементів дозволяє отримати загальний розмір аудиторського ризику та визначити масштаб процедур, які дозволять зменшити його величину до прийнятно низького рівня.

Вітчизняні науковці виділяють різні методики оцінки величини аудиторського ризику. Зокрема О. Галань та В. Чубай пропонують «оцінювати аудиторський ризик за алгоритмом, що передбачає п'ять етапів: орієнтовна оцінка можливого аудиторського ризику на основі інформації із зовнішніх джерел; попереднє ознайомлення з підприємством, його діяльністю, системою внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку; попередня оцінка складових аудиторського ризику та його загального рівня; укладання договору, планування та проведення аудиторської перевірки; коригування рівня аудиторського ризику, враховуючи інформацію, отриману під час проведення аудиторської перевірки, яка вплинула на зміну аудиторського ризику» [71, с. 199].

Шерстюк О.Л. вважає, що «оцінка аудиторського ризику має враховувати не тільки обставини, що впливають на думку аудитора, а й власний вплив на них. Таким чином, оцінка аудиторського ризику не є самостійним параметром, що використовується в аудиті. Її залежність від низки чинників, а також її вплив на них дозволяють зробити висновок про те, що відповідний параметр має бути врахований на кожному з етапів виконання аудиторської перевірки» [72, с. 124]. З урахуванням зазначеної думки автор запропонував наступну модель оцінювання аудиторського ризику (2):

$$AP = PI * PFI * PVI, \quad (2)$$

де AP – рівень аудиторського ризику;

PI – рівень ризику інформації, що визначається її змістом;

PFI – рівень ризику формування інформації, що визначається суб'єктивним ставленням виконавців до самої інформації та процедур її підготовки;

PVI – ризик змін впливу чинників внаслідок визначення попередньої оцінки [72, с. 124].

Зокрема даний ризик у аудиторській фірмі ТОВ «Грант Торнтон Легіс» визначається за допомогою використання комп'ютерної програми Voyager National 2017. У процесі планування аудиторської перевірки заповнюється блок питань щодо ключових моментів, які і формують величину ризику.

Аудиторський ризик формують властивий ризик, ризик контролю та ризик не виявлення. Кожен з його складових складається з структурних елементів, які і слугують факторами впливу. Так властивий ризик складається з зовнішнього і внутрішнього ризику. Ризик контролю поєднує в собі ризик системи внутрішнього контролю та ризик системи бухгалтерського обліку, а ризик невиявлення – ризик аналітичних процедур та ризик детальних тестів.

У комп'ютерній програмі, яка використовується аудиторською фірмою, блоки питань розділяються окремо по факторах для визначення кожного структурного ризику. Так виділено блок запитань, які визначають зовнішні і внутрішні фактори діяльності суб'єкта, що перевіряється; питань, що характеризують систему бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю. Питання, запропоновані Voyager, формуються на основі заповнених початкових даних, а саме:

- сфери діяльності;
- організаційної структури
- показників фінансово-господарської діяльності.

На основі введеної інформації, яка характеризує величину властивого ризику, комп'ютерна програма визначає рівень даного ризику як низький, середній, високий.

Для того, щоб розробити відповідний план аудиту (той, який знижує ризик аудиту до відповідного рівня), аудиторська група повинна зрозуміти сутність роботи суб'єкта господарювання і навколишнє середовище, в якій він здійснює свою діяльність, в тому числі внутрішнього контролю. Це забезпечує команду аудиту інформацією, необхідною для оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності, будь то через помилки або шахрайства.

Ввівши та оцінивши інформацію стосовно системи бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю, аудитор самостійно визначає рівень ризику контролю в межах класифікації – низький, середній, високий.

Наприклад, у науковій літературі існують різні думки стосовно методу оцінки аудиторського ризику та його структурних елементів. Так Назарова

К.О. вважає, що оцінити систему внутрішнього контролю можна за такими показниками (табл. 3.5.).

Оцінка ефективності системи внутрішнього контролю у суб'єкта господарювання [73, с. 241]

I рівень (PK= 0,8-0,95)	Система контролю діє відповідно до затверджених регламентом, яий охоплює всі бізнес процеси підприємства. Всі контрольні процедури максимально автоматизовані, виконуються у повному обсязі. Управління ризиками та система внутрішнього контролю діють як одна інтегрована система. контрольні процедури скоординовані з іншими контрольними та аудиторськими функціями.
II рівень (PK= 0,6 - 0,79)	Регламент контрольних процедур описаний детально. здійснюється регулярний та доступний для аналізу моніторинг виконання контрольних процедур. Процедури контролю постійно адаптуються до змін ризиків та регулярно документуються. використовується стандартизований підхід до документального оформлення контрольних процедур. уповноважені співробітники з питань роботи системи внутрішнього контролю координують контрольні процедури та здійснюють їх моніторинг на основі вибіркового перевірок .
III рівень (PK = 0,4 – 0,5)	На підприємстві немає регламенту проведення процедур внутрішнього контролю, але встановлені принципи та критерії, які регламентують роботу системи внутрішнього контролю. Середовище контролю та бізнес процеси (процедури та механізми контролю) задокументовані. Реалізація процедур контролю відстежується. Існує інтеграція із системою внутрішнього аудиту. Процедури контролю на постійній основі адаптуються до змін ризиків. Персонал пройшов основний курс підготовки.
IV рівень (PK= 0,2 – 0,39)	На підприємстві виконуються певні процедури внутрішнього контролю, проте вони не стандартизовані. Реалізація процедур контролю відстежується досить складно або взагалі не ідентифікуються. Процедури контролю значною мірою залежать від окремих співробітників. У підприємства немає підготовки персоналу та інформаційного обміну з питань внутрішнього контролю.
V рівень (PK= 0,01 – 0,19)	На підприємстві діє незначна кількість процедур внутрішнього контролю або їх зовсім немає. Будь-які наявні процедури контролю не можна вважати достатньо надійними.

Так в аудиторській фірмі ТОВ «Грант Торнтон Легіс» використовується метод тестування. Анкета заповнюється за результатами опитування осіб, що відповідають за відображення господарських операцій у фінансовій звітності, спостережень тощо. Відповіді за рівнями ризику оцінюють за трьохбальною шкалою: низький ризик – 1 бал; середній ризик – 2 бали; високий ризик – 3 бали; критичний – 4 бали (табл. 3.6).

Розрахунок оцінки факторів, що впливають на властивий ризик

Фактор	Вплив факторів, %				Загальна оцінка факторів
	1- низький	2- середній	3- високій	4- критичний	
Властивий ризик					
Галузь діяльності	1				Низький
Специфіка діяльності	1				Низький
Структура підприємства		2			Середній
Ознайомлення з установчими документами тощо		2			Середній
Разом	X	X	X	X	Середній
Ризик контролю					
Форма організації бухгалтерського обліку		2			Середній
Компетенція облікового персоналу		2			Середній
Графік документообігу		2			Середній
Надійність інформаційної комп'ютерної системи тощо		2			Середній
Разом	X	X	X	X	Середній

Аудитор проставляє в розрізі об'єктів відповідні ризики в межах системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Тобто в яких ключових позиціях, на його думку після оцінки інформації, може міститися значне викривлення або навіть і шахрайство. Після цього відбувається оцінка ризику не виявлення, оскільки він напряму пов'язаний з обсягом роботи аудитора надалі.

Ризик не виявлення залежить від професіоналізму аудитора і визначає кількість аудиторських доказів, які аудитор планує зібрати для отримання думки про фінансову звітність. Його оцінка впливає на всі подальші дії аудитора, зокрема на його рішення щодо розміру й способу отримання вибірки, співвідношення аналітичних процедур і детальних тестів, критеріїв оцінки аудиторських доказів тощо. Для оцінки даного ризику у аудиторській фірмі ТОВ «Грант Торнтон Легіс» використовують наступну матрицю оцінки (табл. 3.7).

**Оцінка ризику не виявлення залежно від розміру властивого ризику
та ризику контролю**

Оцінка властивого ризику	Оцінка ризику контролю		
	Високий	Середній	Низький
Високий	<i>Низький</i>	<i>Низький</i>	<i>Низький</i>
Середній	<i>Низький</i>	<i>Середній</i>	<i>Середній</i>
Низький	<i>Низький</i>	<i>Середній</i>	<i>Високий</i>

Тому аудитор може спланувати роботу далі у процесі перевірки. Після визначення рівня властивого ризику та ризику контролю по кожному об'єкту у комп'ютерній програмі Voyager National 2017 формується програма аудиторської перевірки, яка включає відповідні аудиторські процедури. При отриманні додаткової інформації у процесі перевірки, ризик корегується, що призводить і до зміни програми аудиторської перевірки.

В аудиторській фірмі ТОВ «Грант Торнтон Легіс» оцінка аудиторського ризику здійснюється з використанням комп'ютерної програми, яка в свою чергу полегшує роботу, але й разом з тим потребує належної професійної компетенції та ретельності.

Аудиторські процедури у розрізі об'єктів аудиту наведено у дод. Р. Як уже зазначалося, у ТОВ «Грант Торнтон Легіс» програма аудиту формується автоматично залежно від ризиків, властивих суб'єкту господарювання. Отже, розглянемо детальніше аудиторські процедури по деяких об'єктах аудиту та методичні прийоми, які застосовуються аудиторами.

Кожний суб'єкт господарювання повинен формувати стратегічний план своєї діяльності на 1-3 роки. Для того, щоб впевнитися в тому, що планові показники не є заниженими або завищеними аудитор повинен здійснити аналіз планових та фактичних показників фінансової звітності та виявити відхилення, а також дослідити причини та документальне обґрунтування відхилень. Для цього аудитор повинен здійснити вертикальний (структурний), горизонтальний (трендовий) та факторний аналіз.

Для підтвердження наявності грошових коштів на кінець звітного періоду та відповідності їх бухгалтерському обліку, аудитор повинен:

- 1) визначити в яких банках є залишки на рахунках грошових коштів та їх еквівалентів;
- 2) для перевірки залишків грошових коштів та їх еквівалентів на кінець відповідного періоду аудиторська фірма надсилає до банку форму банківського підтвердження

Під час перевірки такого об'єкта аудиту, як заробітна плата, аудитор повинен перевірити:

- 1) Правильності нарахування і виплати заробітної плати та утримань з неї (вибіркове дослідження розрахунків нарахувань заробітної плати та утримань з неї, премій, штатних розписів, наказів на виплату заробітної плати тощо).
- 2) Правильності розрахунку резерву на невикористані відпустки (дослідження розрахунків нарахування резерву на невикористані відпустки, вибіркова перевірка наказів на відпустки працівників для підтвердження кількості днів невикористаної відпустки).
- 3) Проаналізувати доцільність суттєвого зростання заробітної плати (порівняння суми нарахованої заробітної плати з попереднім періодом у розрізі структурних підрозділів та працівників, дослідження впливу факторів на збільшення/зменшення заробітної плати, встановлення доцільності даної зміни).

Завданням аудитора під час перевірки основних засобів є:

- перевірити строки корисного використання ОЗ;
- перерахунок суми амортизації за період;
- перевірка дотримання облікової політики в частині розрахунку амортизаційних відрахувань;
- перевірка відповідності відображення у фінансовій звітності основних засобів за справедливою вартістю;
- перевірка фактичної наявності та справності основних засобів.

Для виконання наведених вище завдань аудитор використовує такі методичні прийоми, як документальна перевірка, спостереження, аналітичні тести, фактична перевірка та спостереження, арифметична перевірка.

Аудит власного капіталу розпочинається з перевірки статутного фонду (капіталу), під час якої необхідно визначити його розмір як сплачений і заявлений, склад і структуру (кількість і види акцій, номінальна вартість), перелік власників, які володіють більш як 5 % статутного фонду, акціонер, який володіє контрольним пакетом. Також аудитор повинен ознайомитися з установчими документами (статут, колективний договір, протоколи зборів засновників, організаційну структуру із зазначенням кінцевого бенефіціара тощо). Для виконання завдання з перевірки власного капіталу аудитор використовує такі методичні прийоми, як підтвердження, документальна перевірка, спостереження, аналітичні тести.

Для перевірки правильності відображення в фінансовій звітності заборгованості аудитор повинен впевнитися в обґрунтованості залишків дебіторської та кредиторської заборгованості на звітну дату, для цього він має отримати від клієнта розшифрування дебіторської та кредиторської заборгованості на кінець звітного періоду та підготувати вибірку для надсилання запитів дебіторам та кредиторам. В аудиторській компанії ТОВ «Грант Торнтон Легіс» вибірка здійснюється так:

- 1) У вибірку обов'язково потрапляють ті контрагенти, сума заборгованості яких на звітну дату складає більше, ніж розрахована матеріальність;
- 2) Перелік всіх контрагентів із зазначенням їх заборгованості, за виключенням тих, хто вже потрапили в вибірку, імпортується до комп'ютерної програми IDEA (дана програма використовується аудиторською компанією для здійснення статистичної вибірки) і за допомогою функції «Random» обираються інші контрагенти. Кількість контрагентів залежать від визначеної матеріальності.

Наступним кроком є підготовка запиту контрагентам, які потрапили у вибірку. Формат підтвердження у ТОВ «Грант Торнтон Легіс» виглядає наступним чином:

Заборгованість «Назва клієнта» перед «Назва контрагента»».

станом на «звітну дату»

Дата документу	Номер документу	Валюта	Сума заборгованості
Разом			

Заборгованість «Назва контрагента» перед «Назва клієнта».

станом на «звітну дату»

Дата документу	Номер документу	Валюта	Сума заборгованості
Разом			

На нашу думку вибірку потрібно здійснювати не по залишках заборгованості на звітну дату, а по найбільших оборотах, а також вважаю за необхідне змінити даний формат підтвердження і викласти такий формат відповідей контрагента у підтвердженні дебіторської та кредиторської заборгованості:

- 1) Ми підтверджуємо, що об'єм закупівель нашого підприємства у [Назва клієнта] склав
- 2) Ми підтверджуємо, що об'єм продаж нашого підприємства [Назва клієнта] склав
- 3) Ми підтверджуємо, що заборгованість нашого підприємства перед [Назва клієнта] без врахування авансів отриманих склала
- 4) Ми підтверджуємо, що заборгованість нашого підприємства за авансами, отриманими перед [Назва клієнта] склала
- 5) Ми підтверджуємо, що заборгованість [Назва клієнта] перед нашим підприємством без врахування авансів виданих склала
- 6) Ми підтверджуємо, що заборгованість [Назва клієнта] перед нашим підприємством за авансами виданими склала

Дана інформація дозволить більш точно підтверджувати залишки дебіторської і кредиторської заборгованості на звітну дату.

3.3. Удосконалення методики аудиту фінансової звітності акціонерного товариства на основі використання сучасного програмного забезпечення

Інтенсивний розвиток комп'ютерної техніки дав відповідний поштовх започаткуванню і удосконаленню методів аудиту в комп'ютерному середовищі. Комп'ютер стає інструментом, який дозволяє аудитору не лише скоротити час і засоби при проведенні перевірок, але й здійснити більш детальне вивчення об'єктів, сформувавши якісні робочі та звітні документи, а також здійснювати ефективне управління діяльністю суб'єкта контролю.

Комп'ютерні технології допомагають здійснювати збір відповідної інформації, її аналітичну обробку та оформлення відповідного результату за допомогою різних презентацій, схем, таблиць, діаграм тощо.

Так вони «являють собою універсальні засоби пізнавально – дослідницької діяльності, є другим по значимості після традиційної писемності знаковим знаряддям, що забезпечує оперативний обмін інформацією про зміст виконуваної діяльності» [74, с. 193].

«Комп'ютеризовані методи аудиту – це прикладні програми аудиторських процедур з використанням комп'ютера як засобу аудиту.

Переваги застосування комп'ютерної техніки при проведенні аудиту можна згрупувати за такими категоріями:

- зменшення обсягу даних, що оброблюються вручну;
- економія часу на виконання одноманітних прийомів порівняння фактичних даних з обліковими;
- зменшення ризику появи арифметичних помилок, порушень при відображенні даних в облікових регістрах;
- перевірка тотожності чи взаємної ув'язки показників різних форм звітності в автоматичному порядку;
- компактне зберігання і багаторазове використання даних бухгалтерського обліку» [75, с. 232].

На нашу думку, комп'ютерна технологія повинна мати такі сутнісні характеристики для застосування її в процесі аудиту (рис.3.8).

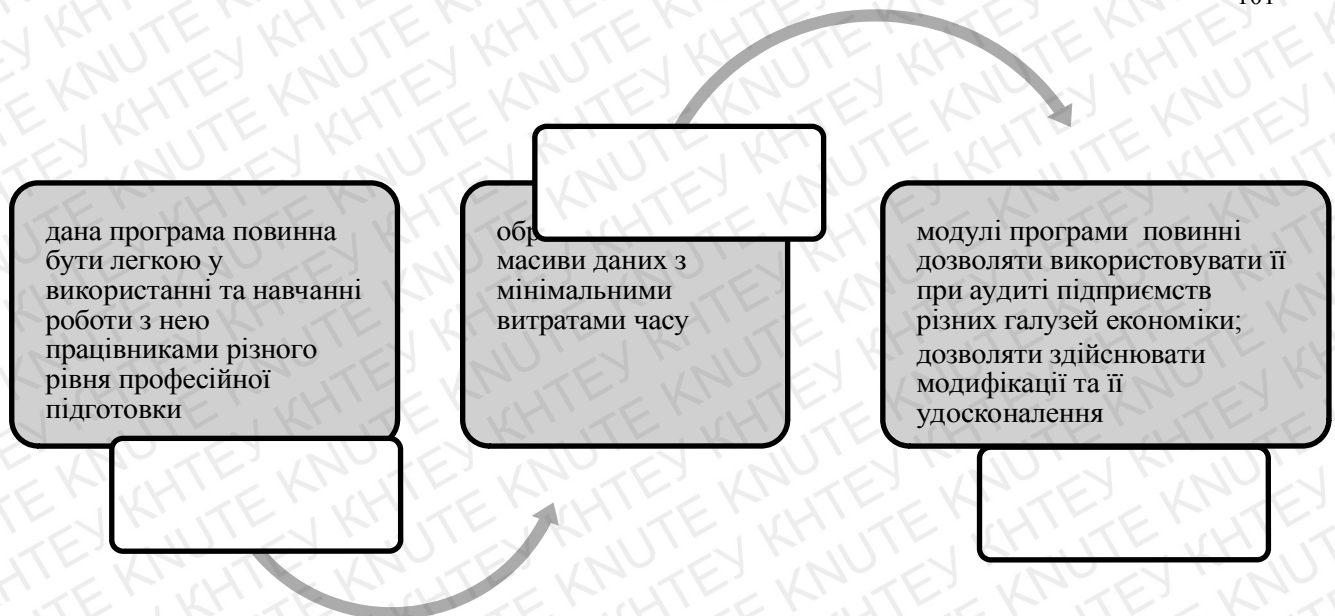


Рис. 3.8. Ключові характеристики комп'ютерної технології для її застосування в аудиторській перевірці

Джерело: розроблено автором

На сьогодні програмне забезпечення в роботі аудиторів представлено пакетами прикладних програм і спеціальними інформаційними програмами. Їх застосування прослідковується від етапу планування до узагальнення результатів аудиторської перевірки.

Так Русіна Н.В. виділяє кілька рівнів застосування комп'ютера в роботі аудитора:

- «формування робочих документів аудитора, підготовка запитів, оформлення результатів аудиту;
- пошук і обробка інформації в правовій базі;
- визначення рівня суттєвості, аудиторської вибірки, розрахунок аудиторського ризику.

При цьому аудиторами використовуються такі прикладні програми, як Microsoft Word, Microsoft Excel, спеціальні аудиторські програми та Інтернет-сайти законодавчої та нормативної бази з питань діяльності та обліку суб'єктів господарювання. Найпоширенішими вітчизняними програмами для використання аудиторами при проведенні перевірок є такі програмні продукти, як Prime Expert, Audit Expert, Project Expert, AuditXP «Комплекс Аудит», «ИНЕК:АФСР», «АБФІ-Предприятие» тощо» [76, с. 373].

Послідовність проведення аудиту в комп'ютерному середовищі з використанням програм загального і проблемно-орієнтованого призначення Сушко Д.С. зображує таким чином (рис. 3.9).

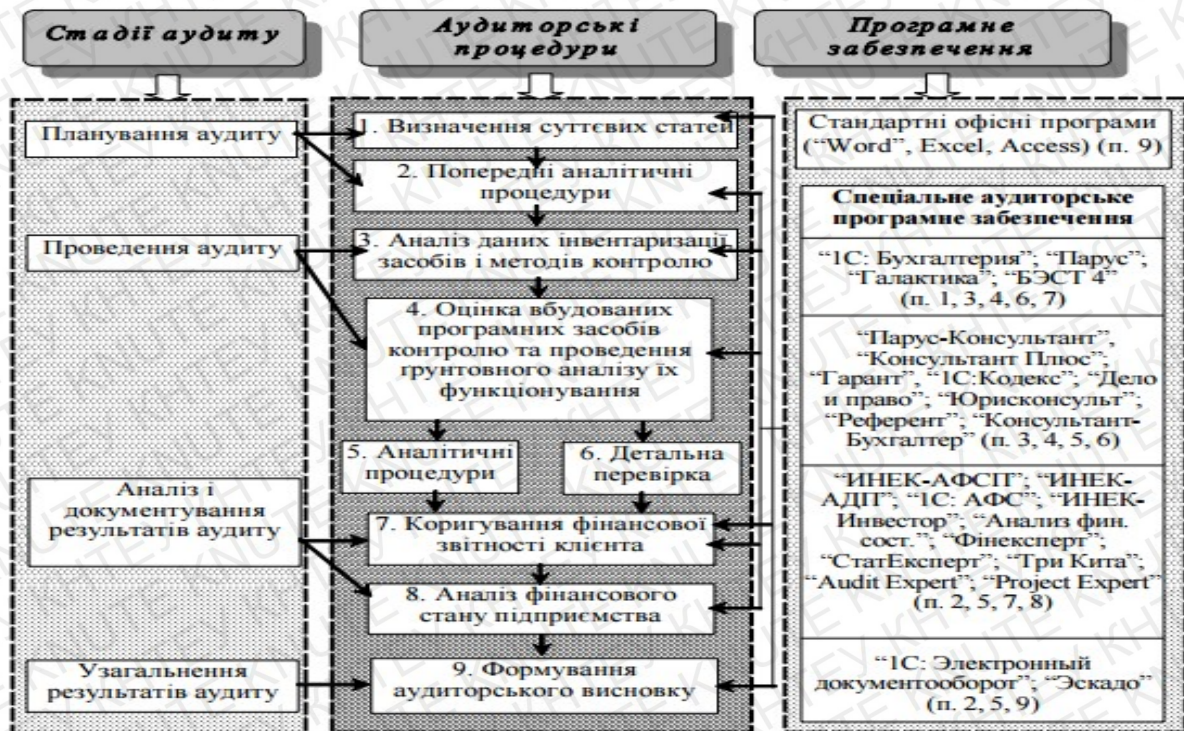


Рис. 3.9. Послідовність проведення аудиту в комп'ютерному середовищі

Джерело: [77, с. 165]

Тому на сьогоднішній день ефективна робота аудитора залежить від використання сучасних комп'ютерних технологій, які дозволяють покращити процес аудиторської перевірки від збору інформації до узагальнення результатів дослідження.

Розглянемо використання комп'ютерних програм у аудиторській фірмі ТОВ «Грант Торнтон Легіс» у процесі проведення аудиторської перевірки. Аудиторами ТОВ «Грант Торнтон Легіс» використовуються такі прикладні програми як Microsoft Word, Microsoft Excel.

Microsoft Excel є одним з головних засобів при проведенні аудиторської перевірки. За допомогою неї здійснюються низка процедур відповідно до кожного об'єкта. Наприклад, перевірка правильності відображення грошових коштів та їх еквівалентів; нарахування заробітної плати та утримань з неї; перевірка правильності відображення надходження і вибуття основних

засобів, перевірка правильності відображення кредиторської та дебіторської заборгованостей тощо.

Крім того дана програма знижує ризик помилки аудитора, адже при перевірці відповідного об'єкта у робочому документі будуть міститися формули, які і дозволять знайти помилку спеціаліста та швидко виправити її.

Також працівники даної аудиторської фірми використовують програмне забезпечення CaseWare IDEA для здійснення статистичної вибірки для перевірки певних об'єктів на дійсність. Первинна інформація імпортується до даної програми з відповідним масивом даних (наприклад по реалізації і покупці товарів, робіт та послуг). Для цього обирається позиція «Random» і обирається відповідний файл, який потрібно проранжувати (рис. 3.10).

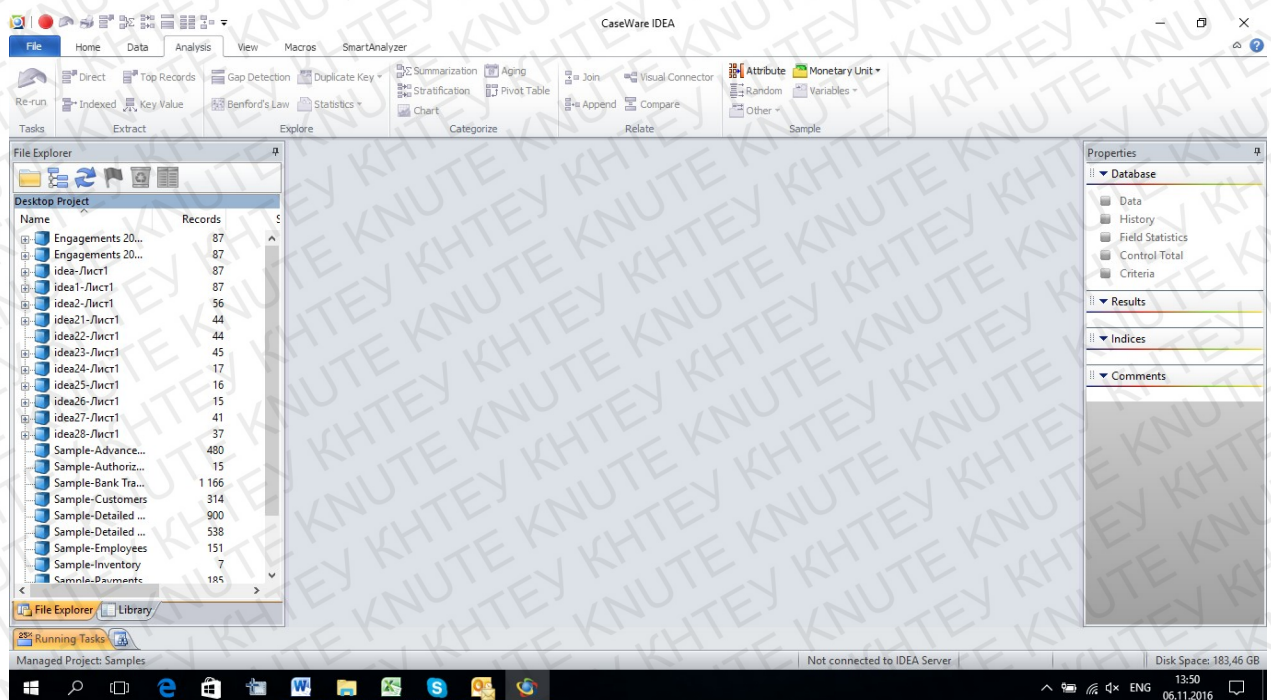


Рис. 3.10. Інтерфейс програми IDEA при формуванні статистичної вибірки

Після цього обирається критерій, по якому буде ранжуватися інформація. Наприклад обрати кожні 10 елементів з масиву даних або ж елементи, суми яких більші ніж відповідний критерій (рис. 3.11).

	ACCOUNT_NO	INVOICE_NO	TYPE	GROSS_AMT	GST	PST	F
1	C020	46000	I	2,345.54	153.45	173.74	
2	R008	46001	I	692.72	45.32	51.31	P
3	W008	46002	I	337.61	22.09	25.01	P
4	D014	46003	I	2,306.54	150.90	170.85	P
5	H014	46004	I	2,306.54	150.90	170.85	P
6	M014	46005	I	1,124.15	73.54	83.27	P
7	C020	46006	I	3,039.84	198.87	225.17	
8	R005	46007	I	1,971.26	128.96	146.02	P
9	G020	46008	I	2,345.54	153.45	173.74	P
10	M020	46009	I	3,617.01	236.63	267.93	P
11	M023	46010	I	79.91	5.23	5.92	
12	T004	46010	I	39.94	2.61	2.96	
13	F123	46012	I	50.00	3.27	3.70	P
14	T003	46013	I	3,543.54	231.82	262.48	
15	N001	46014	I	3,766.58	246.41	279.01	
16	N002	46015	I	24.99	1.63	1.85	P
17	F123	46016	I	2,100.00	137.38	155.56	
18	A123	46017	I	50.00	3.27	3.70	
19	A123	46018	I	2,100.00	137.38	155.56	
20	M123	46019	I	1,975.65	129.25	146.34	
21	G010	46020	I	2,345.54	153.45	173.74	
22	T010	46021	I	3,689.05	241.34	273.26	P

Рис. 3.11. Статистична вибірка за допомогою комп'ютерної програми IDEA

Після цього сформована вибірка експортується і являється складовою робочих документів аудитора. Всі елементи, які потрапили у вибірку, підлягають перевірці на існування та дійсність. Тобто, перевірка первинних документів на покупку або ж реалізацію товарів, робіт та послуг тощо.

Плюсом застосування даної програми при формуванні вибірки є зменшення впливу незалежного аудитора. Крім того кожен аудитор з легкістю може працювати у даній програмі: відображати, аналізувати, обробляти, імпортувати та експортувати файли даних практично з будь-якого джерела; працювати із зрозумілим інтерфейсом.

Наступним комп'ютерним продуктом, який застосовується в процесі аудиторської перевірки, є Pentana Checker.

«Компанія «PENTANA» була заснована у Великобританії в 1992 році. Однією з основних цілей «PENTANA» була розробка програмного забезпечення, яке допомагало б аудиторам в їх професійній діяльності. Не дивлячись на те, що «PENTANA» була заснована у Великобританії, компанія завжди мала глобальні перспективи, так як їх розробки відповідали міжнародним вимогам внутрішніх аудиторів і ризик менеджерів. У 1999 році було відкрито американський підрозділ «PENTANA», а в 2002 відкрився офіс

«PENTANA» в Австралії. Це дозволило «PENTANA» забезпечити 24-годинну глобальну підтримку клієнтів» [78].

Pentana є програмним продуктом, який пропонує комплексне рішення для аудиту на основі ризиків підприємства. Програма забезпечує:

- роботу аудиторської команди будь-якого розміру;
- єдиний методологічний підхід до виконання поставлених завдань і отримання кінцевого результату;
- комплексне, послідовне і ефективне обслуговування бізнес-одиниць;
- планування аудиту в розрізі організаційної структури та бізнес процесів;
- гнучкий аналіз процесів управління бізнесом;
- створення та налаштування конфігурацій за індивідуальними вимогами клієнта;
- ефективне складання звітності.

Дана програма – це «інструмент автоматизації фінансових розкриттів, який використовується аудитором і бухгалтером в повсякденній роботі. Він надає ефективний спосіб перевірки необхідних розкриттів для організації, яка впроваджує нові стандарти бухгалтерського обліку.

До основних вигод належить:

- спрощення відповідності стандартам бухгалтерського обліку;
- постійна відповідність стандартам і вимог до розкриття інформації;
- економія часу, зниження витрат і підвищення ефективності управління розкриттям інформації;
- «зниження ризику нерозкриття інформації» [78].

У аудиторській фірмі ТОВ «Грант Торнтон Легіс» дана програма застосовується для зменшення ризику аудитора не розкритої інформації. За допомогою даної програми аудитор відповідає на запитання по структурним елементам підприємства, яке перевіряється (рис 3.12).

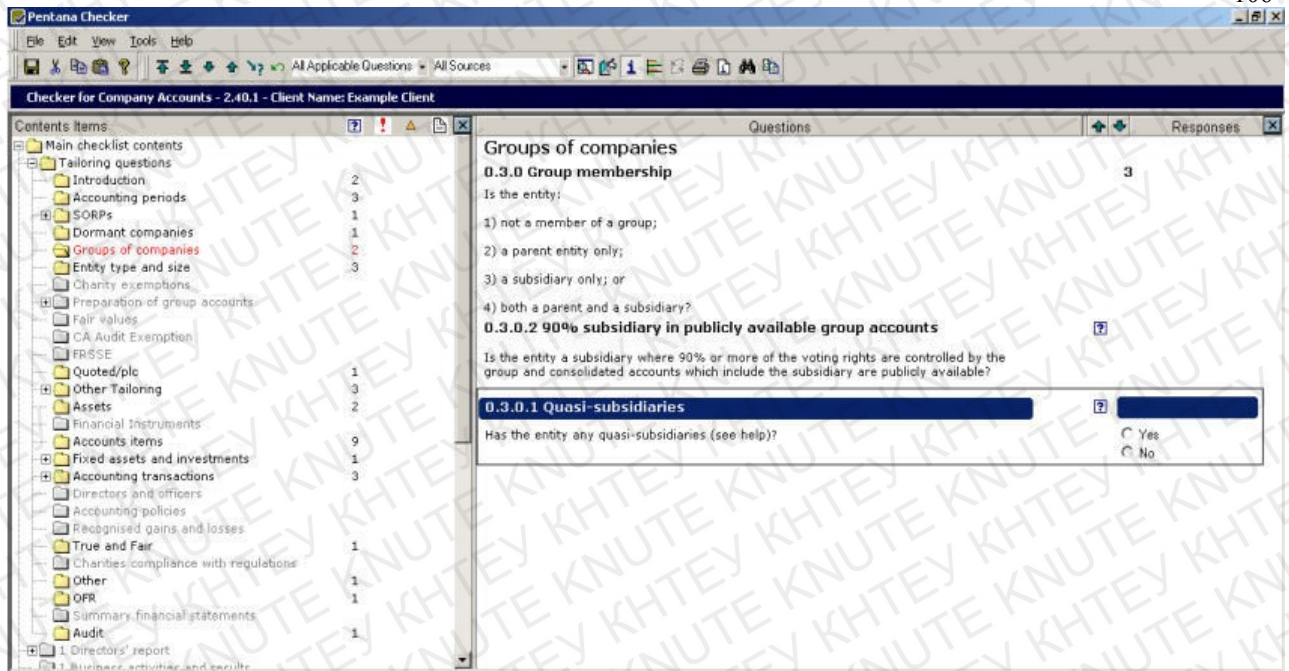


Рис. 3.12. Структура запитань у програмі Pentana Checker

Дані запитання стосуються як структури підприємства, так і величини активів та пасивів на підприємстві та механізмів і принципів розкриття відповідних елементів. Після відповіді на всі запитання, аудитор експортує дані у формат PDF. Після цього аудитор розуміє чи вся інформація по суб'єкту господарювання перевірена і дозволяє зменшити ризик не виявлення.

Крім того використовується комп'ютерна програма Voyager National 2017. Вона супроводжує весь процес здійснення аудиторської перевірки. Дана програма потребує високої професійної підготовки. Після закінчення даного процесу, інформація по відповідному проекту архівується і зберігається протягом п'яти років.

Так як великий обсяг роботи аудитори даної фірми здійснюють за допомогою програми Microsoft Excel, то пропонуємо удосконалити вид робочого документу по дебіторській та кредиторській заборгованості (дод.Т).

Даний файл складається з декількох вкладень: програма аудиту, лист-звірки; оборотно-сальдова відомість, лист із підтвердженнями дебіторської та кредиторської заборгованості по оборотах, по залишку. Саме таку розширену інформацію ми зможемо отримати використовуючи запропоновану форму підтвердження дебіторської та кредиторської заборгованості.

Так перше вкладення файлу «програма перевірки» містить конкретні процедури, які потрібно здійснити задля досягнення поставленої мети. Лист-звірки містить інформацію, яка надана клієнтом (оборотно-сальдова відомість); інформацію щодо корегувань проведених клієнтом; дані щодо дебіторської та кредиторської заборгованості за результатами перевірки аудиторів. За кожною сумою відбувається зрівняння двох даних і як результат аудитор може отримати інформацію про суму корегувань, яку йому потрібно здійснити. Наступне вкладення «оборотно-сальдова відомість» – це первинна інформація клієнта, яка підтягується формулами у лист-звірки, щоб уникнути можливості помилки.

Вкладення «лист із підтвердженнями» містить інформацію по кожному дебітору/кредитору, по відповідних сумах дебіторської та кредиторської заборгованості, вказуючи на відповідне паперове підтвердження.

Запропонована модель робочого документу дозволяє систематизувати дані перевірки по відповідному об'єкту. Так аудитор відразу бачить загальну картину по відповідній перевірці, знижується рівень пропуску здійснення конкретної процедури; краще перевіряти правильність здійснення перевірки аудитором; покращується естетичний вид документів аудиторів.

Отже, використання інформаційних технологій є не тільки актуальним завданням і найважливішим фактором успішної роботи аудитора, а й необхідною умовою її виконання.

У аудиторській фірмі ТОВ «Грант Торнтон Легіс» працівники використовують такі прикладні програми як Microsoft Word, Microsoft Excel, CaseWare IDEA, PENTANA, Voyager National 2017. В цілому вони дозволяють ефективно спланувати роботу кожного працівника, використовувати робочий час та злагоджено працювати над завданням оперативно. Так як великий обсяг роботи аудиторів даної фірми здійснюють за допомогою програми Microsoft Excel, то було запропоновано удосконалений вид робочого документу по дебіторській та кредиторській заборгованості.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

Підсумовуючи результати дослідження у першому підпункті даного розділу, ми дійшли висновку, що успішне та ефективне виконання будь-якого складного процесу неможливе без його планування. Так і в аудиті від правильного планування даного процесу залежить вся перевірка, а в завершенні і якість аудиторського висновку. Тобто планування дозволяє зосередити увагу аудитора на важливих ділянках перевірки, виявити потенційні проблеми, скоординувати роботу всіх членів групи. Аудиторська компанія ТОВ «Грант Торнтон Легіс» протягом всього процесу перевірки використовує комп'ютерну програму Voyager National 2017, яка автоматично формує програму аудиту після проставлення всіх ризиків, властивих об'єкту перевірки.

Було запропоновано приклад листа-зобов'язання щодо конфіденційності кожного працівника. В листі-зобов'язанні повинен міститися перелік робочої аудиторської групи із зазначенням прізвища, ім'я, по-батькові, посади. Згідно даного списку потрібно надати уточнюючу інформацію стосовно зв'язків кожного аудитора із Замовником, а саме:

- аудитор не має прямих родинних зв'язків з керівництвом суб'єкта господарювання, що перевіряється;
- аудитор не має особистих майнових інтересів у суб'єкта господарювання, що перевіряється;
- аудитор не є членом органів управління, засновником або власником суб'єкта господарювання, який перевіряється;
- аудитор не був працівником суб'єкта господарювання, який перевіряється;
- аудитор не є працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії або представництва суб'єкта господарювання, який перевіряється.

Ми дійшли висновку, що процес аудиту складається з декількох етапів, а саме: етап планування, вивчення, оцінювання, встановлення достовірності та звітування. На кожному етапі, аудитор застосовує спеціальні методичні прийоми, такі як: фізична перевірка, документальна перевірка, підтвердження,

спостереження, опитування, аналітичні процедури, узагальнення. У другому підпункті даного розділу ми навели аудиторські процедури по кожному з об'єктів аудиту та методичні прийоми, які застосовуються для здійснення відповідних аудиторських процедур.

В результаті дослідження методичних прийомів на прикладі аудиторської компанії ТОВ «Грант Торнтон Легіс» нами було виявлено певні недоліки у перевірці дебіторської та кредиторської заборгованості. Ми запропонували розширений формат підтвердження дебіторської та кредиторської заборгованості, який дозволить отримати інформацію щодо точних об'ємів продажів та закупівлі товарів та послуг, що дозволить прослідкувати правильність відображення не лише дебіторської та кредиторської заборгованості, але також доходів і витрат по відповідних контрагентах. Хотілось би також зазначити що запропонований формат підтвердження заборгованості є більш деталізованим і викликатиме менше запитань з боку контрагентів, що в свою чергу зменшить час роботи аудитора.

Щодо використання комп'ютерних технологій у процесі аудиторської перевірки, ми дійшли висновку, що використання інформаційних технологій є не тільки актуальним завданням і найважливішим фактором успішної роботи аудитора, а й необхідною умовою її виконання. Комп'ютерні технології допомагають здійснювати збір відповідної інформації, її аналітичну обробку та оформлення відповідного результату за допомогою різних презентацій, схем, таблиць, діаграм тощо. У аудиторській фірмі ТОВ «Грант Торнтон Легіс» працівники використовують такі прикладні програми як Microsoft Word, Microsoft Excel, CaseWare IDEA, PENTANA, Voyager National 2017. Вцілому вони дозволяють ефективно спланувати роботу кожного працівника, використовувати робочий час та злагоджено працювати над завданням оперативно.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Сьогодні аудит виступає інструментом, який допомагає перевірити дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності на достовірність її в суттєвих аспектах та відповідність чинним нормам законодавства, стандартам; перевірити стабільність фінансового стану і безперервність діяльності суб'єктів господарювання. Він дозволяє проаналізувати систему внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, виявити і попередити порушення у фінансово-господарській діяльності підприємств, що в подальшому може призвести до становлення цілісності і безперервності діяльності будь-якого підприємства. Тому розвиток якісного незалежного аудиту в Україні повинен бути важливим для багатьох користувачів інформації: клієнта, інвестора, держави та інших.

Нещодавно в Україні була проведена реформа у сфері аудиторської діяльності, бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а саме були введені нові закони, які були розроблені для підлаштування норм українського законодавства у сфері аудиторської діяльності відповідно до законодавства Європейського союзу. За допомогою введення в дію цих законодавчих актів є надія, що при дотриманні всіх вимог, висунених в законодавчих актах, якість ринку аудиторських послуг наблизиться до європейських стандартів, з'явиться довіра іноземних інвесторів до національних аудиторів та ринок аудиторських послуг буде розвиватися більш швидкими темпами.

Проте ще існують певні проблеми розвитку аудиторської діяльності, в першу чергу, це:

- проблема якісного надання послуг через недостатню кваліфікацію аудиторів;
- відсутність уніфікованих форм робочих документів аудитора;
- недостатня кількість методичних розробок та рекомендацій з аудиторського контролю та питань комп'ютеризації аудиту;

- недовіра іноземних інвесторів до добросовісності національних аудиторів;
- невідповідність європейського та українського законодавства у сфері аудиторської діяльності;
- зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності при збільшенні попиту на аудиторські послуги.

Було також проаналізовано теоретичні аспекти аудиту фінансової звітності акціонерного товариства, адже він існує не тільки як практична діяльність, але і як фундаментальна наука зі своєю метою, ціллю, предметом, об'єктом, основними завданнями, принципами, методами тощо. При цьому кожен із цих понять у науковому середовищі трактується по-різному, що призводить до нерозуміння кваліфікованими аудиторомі теоретичних аспектів аудиторської діяльності. Сьогодні потрібно, щоб аудитор за допомогою теорії чітко володів понятійним апаратом щодо аудиторської діяльності задля ефективної побудови своєї роботи. З цією метою нами було узагальнено певні дефініції аудиту фінансової звітності акціонерних товариств.

В роботі окреслено основні проблеми аудиту фінансової звітності акціонерного товариства і запропоновано шляхи їх вирішення:

- удосконалення нормативно-правового забезпечення фінансової звітності акціонерних товариств;
- підвищення рівня поінформованості керівників підприємства стосовно мети аудиторської перевірки;
- удосконалення документального оформлення аудиторської перевірки акціонерних товариств;
- вибором та затвердженням аудитора (аудиторської фірми), а також співпрацювати з аудиторами під час перевірки має наглядова рада (якщо ці повноваження не віднесено до компетенції загального збору акціонерів) для того, щоб фактор впливу керівництва компанії на аудитора був повністю відсутнім;
- відсутність єдиних організаційних і методичних підходів до аудиту власного капіталу;

- відсутність практики формування окремих робочих документів аудитора, які містять інформацію про формування та рух акцій;
- недостатньо розроблені інформаційні джерела, в яких відображені процеси і господарські операції, пов'язані з формуванням і змінами елементів акціонерного капіталу.

Регламентування аудиторської діяльності в Україні здійснюється за допомогою значного спектра нормативно-правових актів, серед яких кодекси, закони, стандарти, інструкції, положення тощо. Дані нормативні документи створюють передумови для проведення аудиту, визначають критерії перевірки фінансової звітності суб'єктів господарювання, розкривають вимоги до оформлення його результатів, висвітлюють ключові заходи контролю і моніторингу якості наданих послуг. Саме тому удосконалення нормативної бази займає ключове місце в здійсненні якісної і успішної аудиторської діяльності.

Ще одним важливим питанням в процесі аудиту фінансової звітності підприємства є облікове забезпечення аудиту. Без достатнього та якісного облікового забезпечення не можливо отримати достатніх та прийнятних аудиторських доказів та надати аудиторський висновок. В роботі розглянуто облікове забезпечення для отримання достатніх та прийнятних доказів у розрізі об'єктів аудиту.

Важливим етапом під час аудиту фінансової звітності є оцінка системи внутрішнього контролю компанії для того, щоб отримати розуміння внутрішнього контролю, оцінити ризики контролю та здійснити тести контролю. В роботі проведено оцінку системи внутрішнього контролю АТ «Зевс Кераміка» за матеріалами аудиторської компанії ТОВ «Грант Торнтон Легіс» стосовно таких питань:

- Оцінка контрольного середовища;
- Опис системи бухгалтерського обліку в розрізі основних бухгалтерських блоків;
- Опис та оцінка контрольних процедур підприємства в розрізі основних бухгалтерських блоків.

За результатами проведеного аналізу відповідей на анкети працівників підприємства, нами було виявлено дублювання повноважень по здійснюваним процесам по деяким бухгалтерським блокам, тобто один працівник здійснює і процес обліку і процедуру контролю за даним обліковим процесом. Також, було виявлено, що на підприємстві відсутній кодекс корпоративної етики та немає позиції внутрішнього аудитора.

Отже, для зниження ризиків, які можуть вплинути на контрольне середовище АТ «Зевс Кераміка», ми запропонували:

- створити, впровадити та задокументувати рекомендації щодо дотримання основних етичних вимог для працівників;
- ввести позицію внутрішнього аудитора на підприємстві;
- розподілити повноваження між працівниками таким чином, щоб облікову функцію та функцію контролю по одній операції здійснювали різні особи.

Успішне та ефективне виконання будь-якого складного процесу неможливе без його планування. Так і в аудиті від правильного планування даного процесу залежить вся перевірка, а в завершенні і якість аудиторського висновку. Тобто планування дозволяє зосередити увагу аудитора на важливих ділянках перевірки, виявити потенційні проблеми, скоординувати роботу всіх членів групи.

Аудиторська фірма ТОВ «Грант Торнтон Легіс» використовує комп'ютерну програму, яка є своєрідним помічником, який допомагає скоординувати план та програму перевірки. Вагомим негативним показником її є потреба у високій професійній підготовці персоналу для її заповнення, адже неправильне введення інформації до відповідного блоку питань може хибно сформулювати перелік процедур для аудитора. Крім того її можна доопрацювати додавши блок питань стосовно вивчення взаємозв'язків між працівниками, обов'язками і правами підпису відповідних документів та здійснення відповідної операції, що дозволить проаналізувати дієвість системи внутрішнього контролю та наявності випадків шахрайства.

Проаналізувавши планування аудиторської перевірки ТОВ «Грант Торнтон Легіс». На нашу думку, слід удосконалити даний процес, а саме перед початком аудиторської перевірки необхідно підписувати лист-зобов'язання про конфіденційність інформації. Предметом даного договору мають бути взаємні права та обов'язки сторін щодо передачі, зберігання, використання, захисту та порядку розголошення конфіденційної інформації. Потрібно також розкрити дії кожної сторони задля забезпечення конфіденційності інформації.

В результаті дослідження методичних прийомів на прикладі аудиторської компанії ТОВ «Грант Торнтон Легіс» нами було виявлено певні недоліки у перевірці дебіторської та кредиторської заборгованості. Ми запропонували розширений формат підтвердження дебіторської та кредиторської заборгованості, який має декілька переваг:

- дозволить отримати інформацію щодо точних об'ємів продажів та закупівлі товарів та послуг, що дозволить прослідкувати правильність відображення не лише дебіторської та кредиторської заборгованості, але також доходів і витрат по відповідних контрагентах;
- даний формат є більш деталізованим, через що викликатиме менше запитань з боку контрагентів, що в свою чергу зменшить час роботи аудитора.

Щодо використання комп'ютерних технологій у процесі аудиторської перевірки, ми дійшли висновку, що використання комп'ютерних технологій допомагають здійснювати збір відповідної інформації, її аналітичну обробку та оформлення відповідного результату за допомогою різних презентацій, схем, таблиць, діаграм тощо. У аудиторській фірмі ТОВ «Грант Торнтон Легіс» працівники використовують такі прикладні програми як Microsoft Word, Microsoft Excel, CaseWare IDEA, PENTANA, Voyager National 2017. Вцілому вони дозволяють ефективно спланувати роботу кожного працівника, використовувати робочий час та злагоджено працювати над завданням оперативно. Так як великий обсяг роботи аудитори даної фірми здійснюють за

допомогою програми Microsoft Excel, то було запропоновано удосконалений вид робочого документу по дебіторській та кредиторській заборгованості.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторської діяльності» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII / [Електронний ресурс]: за даними Верховної Ради України № 2258-19 – Режим доступу: [-http://zakon3.rada.gov.ua/laws/main/2258-19](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/main/2258-19).
2. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності № 2006/43/ЄС / [Електронний ресурс] – Режим доступу: – http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_844
3. Директива 2014/56/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р., що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС № 2014/56/ЄС / [Електронний ресурс] - Режим доступу: - www.apu.com.ua/attachments/article/762/Direktiva%202014-56-EU.pdf
4. Закон України про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" щодо удосконалення деяких положень від 05.10.2017 р. № 2164-19 / [Електронний ресурс] – Режим доступу: - <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2164-viii>
5. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторської діяльності» від 23.10.2017 р. № 6016-д / [Електронний ресурс]– Режим доступу: [-http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/GH4N47LA.html](http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/GH4N47LA.html)
6. Протокол засідання Ради ВПГО «САУ» / [Електронний ресурс]– Режим доступу: [-http://www.spilka-audit.org.ua](http://www.spilka-audit.org.ua)
7. Аналіз стану та динаміки ринку аудиторських послуг за 2008-2017 роки [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua>.

8. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг/ Частина 1/ Видання 2016-2017 року / Київ/ Міжнародна федерація бухгалтерів/ Аудиторська палата України-2017.
9. Рядська В. В. Аудит в системі економічних відносин України: сучасний стан та концепція розвитку : монографія / В.В. Рядська. – Чернігів : Видавець Лозовий В.М., 2014. – 472 с.
10. Візіренко С.В., Макаріхін С.С. Методичні аспекти аудиту фінансової звітності підприємства/ С.В. Візіренко, С.С. Макаріхін// Міжнародний науково-виробничий журнал «Сталий розвиток економіки» – №4 – 2015 – С. 170 - 176 – [Електронний ресурс] Режим доступу: https://www.uniep.km.ua/images/uploads/4_201529.pdf.
11. Назарова К.О. Аудит: революція, потенціал, ефективність: монографія/ К.О. Назарова – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015 – 464 с.
12. Подолянчук О. А. Процедури одержання аудиторських доказів/ О. А. Подолянчук// Економічний часопис-XXI: Бухгалтерський облік, аналіз та аудит – №1-2(2) – 2014 – С. 60-63.
13. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація: Монографія./ Н. І. Дорош// – К.: Т-во „Знання”, КОО, 2001. – 402 с.
14. Бодюк А.В. Методологічні й нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності: Монографія – К.: Кондор 2005 – 356 с.
15. Оріщенко М.М. Об'єкт та предмет аудиторської діяльності як форми фінансового контролю/ М.М. Оріщенко// Наше право – № 8 – 2014 – С. 85-89.
16. Багрій К.Л. Особливості незалежного аудиту в Україні та перспективи його розвитку / К. Л. Багрій // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. - 2014. - Вип. 3. - С. 289-294 – [Електронний ресурс] Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei_2014_3_35.
17. Білуха М.Т. Курс аудиту : Підруч. для студ. / М. Т. Білуха. - 2-е вид., переробл. - К. : Вища школа: Знання, 1999. - 574 с.

18. Слюсаренко В.Є. Аудит: сучасний стан та перспективи розвитку на Україні. Монографія. – Ужгород; УжНУ», 2014. – 200 с.
19. Рудницький В.С.Методологія і організація аудиту: монографія/ В.С. Рудницький – Тернопіль: “Економічна думка”, 1998 –196 с.
20. Оріщенко М.М. Об’єкт та предмет аудиторської діяльності як форми фінансового контролю/ М.М. Оріщенко// Наше право – № 8 – 2014 – С. 85-89.
21. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. Монографія – К.: Т-во «Знання», КОО, 2001 – 402 с.
22. Бодюк А.В. Методологічні й нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності: Монографія – К.: Кондор 2005 – 356 с.
23. Бодня Т.В. Методика аудиту бухгалтерського балансу, як однієї з форм фінансової звітності/ Т.В. Бодня// Економічні науки / 7.Облік і аудит – [Електронний ресурс] Режим доступу: http://www.rusnauka.com/29_DWS_2011/Economics/7_95669.doc.htm.
24. Зубілевич С. Я., Яковець А.В. Визначення та класифікація методів, прийомів і процедур аудиту/ С.Я. Зубілевич, А.В. Яковець – [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua>.
25. Свідерській Д. Є. Методологічні особливості аудиту фінансової звітності / Д. Є. Свідерській // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2011. - Вип. 8. - С. 399-404 – [Електронний ресурс] Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2011_8_52.
26. Свідерській Д. Є. Методологічні особливості аудиту фінансової звітності / Д. Є. Свідерській // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2011. - Вип. 8. - С. 399-404 – [Електронний ресурс] Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2011_8_52.
27. Безпалова О.О. Аудиторський ризик: сутність та оцінка/ О.О. Безпалова// Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. Випуск №36 – 2011 – [Електронний ресурс] Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Vlca_ekon/2011_36/06.pdf.

28. Проскуріна Н.М. Конститутивно-ключові аспекти управління ризиком в аудиті/ Н.М. Проскуріна // Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" – № 9 – 2010 – [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=309>.
29. Мілявський М. Інформаційне забезпечення процесу внутрішнього аудиту в управління діяльністю корпорації/ М. Мілявський// Економіка – № 6 (120) листопад-грудень – 2012 – С. 59-62 – [Електронний ресурс] Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/ppei/2012_35/Milav.pdf.
30. Кулик Р.Р. Етимологія поняття «суттєвість» у бухгалтерському обліку та аудиті/ Р.Р. Кулик// Економічний аналіз – Том 18. № 2 – 2014 – С. 23-30 – [Електронний ресурс] Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2014_18\(2\)_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2014_18(2)_5).
31. Мазур В.П. Суттєвість і аудиторський ризик при здійсненні аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності/ В.П. Мазур// ВІСНИК ЖДТУ – №1(67) – 2014 – С. 25-32 .
32. Лозовицький С. П. Особливості визначення суттєвості відповідно до вимог міжнародних стандартів аудиту/ С.П. Лозовицький// Економіка і організація поліграфії. Наукові записки – С. 65-71 – [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://nz.uad.lviv.ua/static/media/2-10/13.pdf>.
33. Редько О., Редько К. Процедури аудиту як основа професійної практики/ О. Редько, К. Редько// Бухгалтерський облік та аудит – 2011 – С. 45-50.
34. Акімова Н.С., Наумова Т.А. Зміст та роль аудиторських процедур в аудиті товарних операцій/ Н.С. Акімова, Т.А. Наумова// Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг – Вип. 1 – 2011 – С. 85-92 – [Електронний ресурс] Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/esprstp_2011_1_16.
35. Проскуріна Н.М. Концептуальні аспекти використання дефініції «аудиторські процедури»/ Н.М. Проскуріна// Всеукраїнський науково-виробничий журнал. Сталий розвиток економіки – С. 191-195 –

- [Електронний ресурс] Режим доступу:
http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/soc_gum/sre/2011_5/191.pdf.
36. Грицак І. І. Аудиторські докази: вимоги, процедури отримання та процес оцінювання / І. І. Грицак, В. М. Чубай // Науковий вісник НЛТУ України – Вип. 23.14. – 2013 – С. 173-183 – [Електронний ресурс] Режим доступу:
http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnltu_2013_23.
37. Проскуріна Н.М., Рубітель О.Ю. Класифікаційні ознаки аудиторських доказів/ Н.М. Проскуріна, О.Ю. Рубітель// Всеукраїнський науково-виробничий журнал. Сталий розвиток економіки – №7 – 2012 – С. 265-269 – [Електронний ресурс] Режим доступу:
http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/soc_gum/sre/2012_7/265.pdf
38. Янок Д. Аудит фінансової звітності у вирішенні проблеми підвищення якості інформації про фінансові результати діяльності підприємства // Банківська справа. – 2005. – №1.
39. В. Я. Савченко, В. О. Зотов, С. А. Кириленко та ін., Аудит: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / кнеу, 2003. — 268 с.
40. І. Данилюк, С. Романів «Особливості проведення зовнішнього та внутрішнього аудиту акціонерних товариств» / Економічний аналіз. Випуск 2(18). 2008 р.- с.333-337.
41. Положення «Про розкриття інформації емітентами цінних паперів» [затв. Рішенням НКЦПФР від 03 грудня 2013 р. - №2826 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z2180-13>
42. В. П. Белякова «Нормативно-правова база з питань побудови інформаційно-аналітичної системи корпоративного фінансового аудиту» / Publications. 2015 р. / [Електронний ресурс]– Режим доступу:
<http://www.victoriabeliakova.com/>
43. Н. Салова «Професійна етика аудитора: фундаментальні принципи» / Аудитор України / Випуск №6 (235), 2015 р. – С.14-18.
44. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV / [Електронний ресурс] за даними Верховної Ради України– Режим доступу:
<http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

45. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV / [Електронний ресурс] за даними Верховної Ради України– Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
46. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
47. Рішення АПУ від 29.12.2015 № 320/1 "Про застосування стандартів аудиту" [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/msa>.
48. Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/index.php?view=article&layout=edit&id=703>.
49. Концепція системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/index.php?view=article&layout=edit&id=703>.
50. Положення про сертифікацію [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=703.
51. Порядок ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=703.
52. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=703.
53. Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=703.
54. Положення про моніторинг практики аудиторської діяльності [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/index.php?option=cview=article&layout=edit&id=703>.

55. Порядок організації та проведення іспиту з питань проведення зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських послуг, який складається кандидатами в уповноважені контролери [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=703.
56. Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/index.php?view=article&layout=edit&id=703>.
57. Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/index.php?view=article&layout=edit&id=703>.
58. Методичні рекомендації щодо забезпечення аудиторськими фірмами системи зберігання аудиторської документації та іншої конфіденційної інформації [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/index.php?view=article&layout=edit&id=703>.
59. Методичні рекомендації щодо розробки робочих програм постійного удосконалення професійних знань аудиторів [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/index.php?view=article&layout=edit&id=703>.
60. Закон України «Про Акціонерні товариства» від 17.09.2008 р. № 514-VI / [Електронний ресурс] за даними Верховної Ради України– Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/514-17>
61. Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 №1576-XII / [Електронний ресурс] за даними Верховної Ради України– Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>
62. Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23.02.2006 р. № 3480-IV / [Електронний ресурс] за даними Верховної Ради України № 3480-15 – Режим доступу: - <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3480-15>
63. Закон України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні» від 30.10.1996 р. № 448/96-ВР / [Електронний ресурс] за даними

<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/448/96-%D0%B2%D1%80>

64. Закон України «Про депозитарну систему України» від 06.07.2012 р. № 5178-VI / [Електронний ресурс] за даними Верховної Ради України– Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5178-17>
65. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16. Основні засоби від 01.01.2012 №929_014 / [Електронний ресурс] за даними Міністерства Фінансів України– Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014
66. Положення «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» від 5 грудня 2008 року №489 затверджений наказом Державного комітету статистики України / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://minfin.com.ua/taxes/-/!news/nnakderjkomstat_489/nnakderjkomstat_489.html
67. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 зі змінами і доповненнями -[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
68. Положення «Про Державну комісію з цінних паперів та фондового ринку» від 22 серпня 2008 р. №142/97 затверджений Указом Президента України / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/142/97>
69. Дорощ Н.І. Аудит: методологія і організація: Монографія./ Н. І. Дорощ// – К.: Т-во „Знання”, КОО, 2001. – 402 с.
70. Р. Л. Хом’як, І. Л. Цюцяк, А.Л. Цюцяк Організація та методика аудиту фінансової звітності суб’єктів господарювання / Національний університет «Львівська політехніка» - 2008 – с.259-265. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://vlp.com.ua/files/37_4.pdf]
71. Галань О.А., Чубай В.М. Методики оцінювання аудиторського ризику: суть, недоліки та заходи їх усунення/ О.А. Галань, В.М. Чубай// Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.5 – [Електронний

http://nvunfu.esy.es/Archive/2011/21_5/196_Gal.pdf.

72. Шерстюк О.Л. Діагностика аудиторського ризику/ О.Л. Шерстюк// Вісник КНТЕУ –№1 – 2013. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://visnik.knteu.kiev.ua/files/2013/01/11.pdf>.
73. Назарова К.О. Аудит: революція, потенціал, ефективність: монографія/ К.О. Назарова – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015 – 464 с.
74. Фостолович В.А., Паламарчук К.П. Потреба застосування інформаційних технологій в аудиторській практиці відповідно до міжнародних вимог/ В.А. Фостолович, К.П. Паламарчук// Всеукраїнський науково-виробничий журнал – С. 192-195 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.nbuu.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/inek/2012_1/192.pdf.
75. Ходаківська Л. О. Організація аудиту за допомогою комп'ютерних інформаційних систем/ Л.О. Ходаківська// Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Вип. 1 (4). – Т. 3. – Полтава : ПДАА. – 2012. – С. 230-238 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/4.3/230.pdf>.
76. Русіна Н.В. Використання програмного забезпечення в аудиті/ Н.В. Русіна// Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, 2011, вип. 20, ч. I – с. 372-376 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/562/1/58.pdf>.
77. Сушко Д.С. Комп'ютерні технології в аудиті балансу: проблеми і можливості застосування/ Д.С. Сушко // ВІСНИК ЖДТУ Економічні науки – № 2 (40) – 2008 – С. 160-166 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://library.ztu.edu.ua/e-copies/VISNUK/40_2/160.pdf.
78. Опис комп'ютерної програми Pentana – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://pentana.ru>.
79. Шерстюк О. Л. Ідентифікація та формалізація мети аудиту фінансової інформації / О. Л. Шерстюк // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія : Економічні науки. - 2017. - № 3. - С. 110-115. -

[Електронний ресурс] - Режим доступу:

http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnjie_2017_3_22

80. Слободяник Ю. Б. Підготовка, подання та аудит фінансової звітності: траєкторія змін / Ю. Б. Слободяник, Н. А. Сиротенко // Облік і фінанси. - 2018. - № 1. - С. 72-79. - [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2018_1_13
81. Банасько Т. М. Оцінка аудиторського ризику та суттєвості в аудиті фінансової та господарської діяльності підприємств / Т. М. Банасько, Р. В. Варічева // Проблеми системного підходу в економіці. - 2018. - Вип. 2. - С. 92-97. - [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/PSPE_print_2018_2_18
82. Гріщенко І. В. Виявлення порушень у процесі аудиту фінансової звітності підприємства / І. В. Гріщенко, Н. В. Білецька, В. А. Циганчук // Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки. - 2018. - Вип. 54. - С. 133-138. - [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlca_ekon_2018_54_23
83. Коцеруба Н. В. Організація і планування аудиту фінансової стійкості та платоспроможності підприємства / Н. В. Коцеруба // Причорноморські економічні студії. - 2018. - Вип. 29(2). - С. 108-112. - [Електронний ресурс] - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2018_29\(2\)_24](http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2018_29(2)_24)
84. Литвиненко Н. О. Аудиторська діяльність в Україні: узгодженість змісту базових термінів та понять / Н. О. Литвиненко // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. - 2017. - № 862. - С. 162-169. - [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2017_862_25
85. Мултанівська Т. В. Безперервність діяльності в аудиті фінансової звітності / Т. В. Мултанівська, М. С. Горяєва // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. - 2017. - Вип. 23(2). - С. 116-122. - [Електронний ресурс] Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2017_23\(2\)_27](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2017_23(2)_27)

86. Ратинська І. С. Розвиток стратегічного аудиту в системі управління акціонерними товариствами державного сектору економіки України / І. С. Ратинська // Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України. - 2017. - № 2. - С. 180-186. - [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nzizvru_2017_2_30
87. Крутько М. А. Сутність фінансового аудиту та його розвиток в Україні за умов інтеграції / М. А. Крутько // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка. - 2017. - Вип. 182. - С. 177-183. - [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkhdtusg_2017_182_22
88. Овчарик Р. Ю. Аудит на базі комп'ютерних програм: продуктивність, рентабельність та тенденції розвитку / Р. Ю. Овчарик // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія : Економічні науки. - 2017. - № 1. - С. 68-72. - [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnjie_2017_1_12
89. Долбнєва Д. В. Дослідження сутності та необхідності публічного аудита як вектора модернізації державного управління та фінансового контролю в Україні / Д. В. Долбнєва // Technology audit and production reserves. - 2017. - № 1(4). - С. 49-54. - [Електронний ресурс] - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tatrv_2017_1\(4\)_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tatrv_2017_1(4)_10)
90. Костирко А. Г. Сучасний стан та перспективи ринку аудиторських послуг в Україні / А. Г. Костирко, Ю. І. Гураль // Modern economics. - 2017. - № 2. - С. 32-36. - [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/modecon_2017_2_7
91. Бардаш С. В. Ідентифікація чинників, що впливають на рівень аудиторського ризику / С. В. Бардаш, О. Л. Шерстюк // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука" . - 2017. - № 2(2). - С. 54-60. - [Електронний ресурс] - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnj_2017_2\(2\)_14](http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnj_2017_2(2)_14)

ДОДАТКИ