

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ**

**ХАРКІВСЬКА НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ МІСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА**

**Н. І. Гордієнко**

**«АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ»**

**КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ**

(для студентів 5 і 6 курсів денної і заочної форм навчання  
спеціальності 7.03050901 і 8.03050901 «Облік і аудит»)

ХАРКІВ

ХНАМГ

2011

**Гордієнко, Н. І.** Конспект лекцій з дисципліни «Аудит фінансової звітності» (для студентів спеціальності 7.03050901 і 8.03050901 «Облік і аудит» денної і заочної форм навчання)/ Н. І. Гордієнко; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. - Х.: ХНАМГ, 2011. – 80 с.

Автор: Наталія Іванівна Гордієнко

Конспект лекцій призначений для самостійної роботи над дисципліною «Аудит фінансової звітності», мета якого полягає у вивченні організації і методики аудиторської перевірки повного пакета фінансової звітності загального призначення.

Конспект лекцій побудовано за вимогами КМСОНП.

Рекомендується для студентів, які вивчають дисципліни «Організація і методика аудиту», «Звітність підприємств», «Фінансовий облік», «Економічний аналіз» та інші обліковоекономічні дисципліни.

Рецензент: д-р економ. наук, професор Т. В. Момот

Рекомендовано кафедрою обліку і аудиту протокол №4 від 29.12.2009

## ЗМІСТ

	Стор.
Вступ .....	4
Тема 1. Контроль якості аудиторських послуг в Україні.....	5
Тема 2. Аудит повного пакета фінансової звітності загального призначення.....	9
Тема 3. Документування аудиторських перевірок.....	16
Тема 4. Методика перевірки розділів обліку і робіт.....	27
Тема 5. Аудит «Балансу» підприємства.....	30
Тема 6. Аудит «Звіту про фінансові результати».....	35
Тема 7. Аудит «Звіту про рух грошових коштів».....	43
Тема 8. Аудит «Звіту про власний капітал».....	53
Тема 9. Аудит операцій з об'єднання підприємств.....	63
Тема 10. Аудит «Консолідованої фінансової звітності» .....	66
Тема 11. Аудит «Приміток до фінансової звітності».....	69
Тема 12. Висновок незалежного аудитора щодо повного пакета, фінансових звітів загального призначення.....	71
Список літератури.....	78

## ВСТУП

Перехід України до ринкових відносин виявив необхідність створення нових економічних інститутів, що регулюють взаємини різних суб'єктів підприємницької діяльності, серед яких гідне місце повинне займає інститут аудиторства. Його головна мета — забезпечити контроль за вірогідністю інформації, відбиваної в бухгалтерській і податковій звітності. Дані з використання майна, коштів, проведення комерційних операцій і інвестицій у юридичних суб'єктів можуть бути об'єктивно підтверджені незалежним аудитом. У цьому зв'язку на Україні за останній роки проведена визначена робота зі становлення інституту аудиторства. Необхідність проведення аудиту фінансової звітності акціонерних товариств для підтвердження повноти й достовірності фінансової інформації для КЦПФР привела до необхідності написання конспекту лекцій відповідно до варіативної частини освітньо-професійної програми навчання студентів денної і заочної форм навчання зі спеціальності 7.03050901 і 8.03050901 - «Облік і аудит».

Розрахований на студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів III, IV рівнів акредитації, слухачів системи закладів післядипломної освіти, магістрів, аспірантів, а також бухгалтерів–практиків і аудиторів.

## ТЕМА 1. КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

Особливість професії аудитора полягає в тому, що він виконує важливу суспільну функцію: виражає незалежну думку про вірогідність бухгалтерської звітності, відповідність організації та порядку ведення бухгалтерського обліку законодавству, на основі якого згодом користувачі (представники банків, інвестиційних компаній, контрагентів та ін.) будуть вирішувати, питання співпраці з даним економічним суб'єктом. Саме тому для аудитора важливо не обманути очікування тих людей, які при прийнятті різних економічних рішень ґрунтуються на аудиторському висновку. Тому так актуальне питання про якість аудиторської перевірки.

Як показує закордонна практика, для одержання визнання на ринку, аудиторські організації зобов'язані мати внутріфірмові стандарти аудиту, що враховують специфіку їхньої діяльності. Відповідно до законодавства більшості країн (США, Великобританія, Німеччина), а також міжнародним угодам в сфері захисту об'єктів інтелектуальної власності, внутріфірмові стандарти аудиту становлять комерційну таємницю. На їхню розробку потрібні значні кошти й довгі роки практичної роботи, тому внутріфірмові стандарти під силу тільки великим аудиторським фірмам зі значним науковим потенціалом. У зв'язку з цим за наявності (відсутності) внутрішніх стандартів аудиту в певній мірі можна судити про якість перевірок, проведених конкретною аудиторською фірмою.

Гарантія якості аудиту є найважливішим професійним інструментом, який гарантує для громадськості й контролюючих органів, що аудитори виконують свою діяльність на основі загально визнаних стандартів аудиту і Кодексу професійної етики. Гарантія якості також сприяє удосконаленню професійної якості. В рекомендаціях комісії Європейського співтовариства визначено, що «аудиторські висновки повинні давати певний мінімум впевненості щодо достовірності фінансової інформації». Вказане можливо лише за умови вжиття необхідних заходів для того, щоб включити в систему гарантії якості усіх аудиторів, які здійснюють аудит, та встановлення критеріїв гарантії якості.

На виконання вимог Європейського співтовариства АПУ розробила та прийняла Національну концептуальну основу забезпечення якості аудиторських послуг в Україні, якою передбачено, що відповідальність за впровадження відповідної політики і процедур покладається на кожного суб'єкта аудиторської діяльності.

Без перебільшення можна стверджувати, що з прийняттям Закону України "Про аудиторську діяльність" в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-У започатковано новий етап в розвитку національного аудиту. Зокрема, статтею 12 цього Закону визначено, що Аудиторська палата України (далі - АПУ) здійснює таку важливу функцію, як контрольна, а саме:

- здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог цього Закону, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;
- здійснює заходи із забезпеченню незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг.

З метою забезпечення повноважень з контролю за аудиторською діяльністю АПУ була розроблена й затверджена Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні. Ця Концептуальна основа визначає напрямки, за якими АПУ проводить контроль аудиторської діяльності в Україні, та заходи контролю.

Ключовим напрямком контролю за аудиторською діяльністю є контроль якості аудиторських послуг. З цією метою АПУ організує:

- проведення зовнішніх перевірок систем контролю якості;
- моніторинг з питань контролю аудиторської діяльності;
- застосування додаткових процедур щодо забезпечення контролю якості та дисциплінарних заходів за наслідками контролю;
- інформування суспільства про функціонування систем контролю якості аудиторських послуг в Україні.

Відповідно до Концептуальної основи Аудиторською палатою України було прийнято рішення від 15 листопада 2007 року № 184/3 про створення

структурного підрозділу АПУ «Комітет з контролю за аудиторською діяльністю». Предметом діяльності Комітету, зокрема, є проведення зовнішніх перевірок діяльності аудиторських фірм та аудиторів.

Проведені АПУ перевірки аудиторських фірм, розгляд матеріалів скарг на дії аудиторів, свідчать, що значна частина помилок аудиторів обумовлена нечітким та неповним виконанням вимог Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики (далі - МСАНВ).

Проте відповідь на запитання, чи можна узагальнювати ці результати перевірок на більше ніж 2000 суб'єктів аудиторської діяльності в Україні, отримаємо в найближчі 5 років. Саме цей термін визначено в Положенні про зовнішні перевірки для обов'язкового проходження кожним суб'єктом аудиторської діяльності зовнішньої перевірки контролю якості аудиторських послуг.

Враховуючи періодичність зовнішніх перевірок, АПУ спонукає аудиторські фірми і аудиторів, які займаються аудиторською діяльністю як фізичні особи-підприємці, самостійно розробляти й впровадити в свою практику систему контролю якості аудиторських послуг. Створення таких систем контролю якості вимагається Міжнародним стандартом контролю якості 1 (МСКЯ 1) та Кодексом етики професійних бухгалтерів МФБ (Кодекс етики).

Відповідно до МСКЯ 1 кожна аудиторська фірма повинна розробити і впровадити таку систему контролю якості, яка би надала їй обґрунтовану впевненість, що сама фірма та її персонал діють у відповідності з професійними стандартами й законодавчими вимогами, а звіти, що надаються фірмою за результатами виконання завдання, відповідають обставинам.

Таким чином, кожна аудиторська фірма через створену нею систему контролю якості буде здійснювати самоконтроль за дотриманням вимог МСАНВ.

На виконання статті 12 Закону № 140У, МСКЯ 1 та Кодексу етики Аудиторська палата України затвердила Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг. При цьому АПУ вирішила, що аудиторські фірми та аудитори, які займаються аудиторською діяльністю, зобов'язані розробити відповідні політики та процедури контролю якості аудиторських послуг згідно з вимогами до 1 жовтня 2008 року.

Положення щодо політики й процедур забезпечення незалежності та внутрішнього контролю за якістю послуг були розроблені ще в 2006-2007 роках. Проте такі положення на сьогодні не в повній мірі відповідають вимогам МСКЯ, зокрема, не розроблено політику та процедури щодо відповідальності керівництва, щодо дотримання персоналом фірми етичних вимог, щодо виконання завдань відповідно до професійних стандартів.

Згідно з МСКЯ система контролю якості послуг аудиторських має складатися з таких елементів:

- а) відповідальність керівництва за організацію контролю якості на фірмі;
- б) етичні вимоги;
- в) прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом і виконання специфічних завдань;
- г) людські ресурси;
- д) виконання завдання;
- е) моніторинг.

Щодо кожного з наведених елементів на аудиторській фірмі мають бути встановлені політика й процедури контролю якості відповідно до встановлених вимог. Політика й процедури контролю якості аудиторської фірми мають бути викладені письмово у формі відповідного документа та зафіксовані на паперових або електронних носіях з дотриманням вимог до аудиторської документації. Персонал аудиторської фірми має бути ознайомлений і розуміти політику й процедури контролю якості, які застосовані в аудиторській фірмі.

Впровадження систем контролю якості аудиторських послуг в аудиторських фірмах і зовнішній контроль за цим процесом з боку АПУ дозволить підвищити рівень та якість аудиторських послуг в Україні.



## **ТЕМА 2. АУДИТ ПОВНОГО ПАКЕТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗАГАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ**

Аудит фінансової звітності проводиться відповідно до вимог Закону України “Про цінні папери та фондову біржу” від 23.02.2006р.№3480-ІУ, Законів України “Про господарські товариства” №1576 від19.01.1991р., „Про аудиторську діяльність” №3125 від 22.04.1993р. з змінами за №140-У від 14.09.2006, «Положення про придбання, реалізацію та анулювання акцій власної емісії» №954 від 19.09.2006р., Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку №1528 від 19.12.2006р., «Положення щодо підготовки аудиторських висновків, які подаються до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації емітентами та професійними учасниками фондового ринку», Рішення №69 від 31.01.2008р. «Про затвердження інструктивного листа щодо обсягу розкриття емітентами інформації про аудиторський висновок, який оприлюднюється в офіційному виданні та розміщується в загальнодоступній інформаційній базі даних Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку про ринок цінних паперів в складі регулярної річної інформації відповідно до вимог розділів V та VI Положення про розкриття інформації емітентами цінних паперів № 1591 від 19.12.2006р.», Міжнародних стандартів аудиту надання впевненості та етики, зокрема Міжнародних стандартів аудиту 700, 701,720 та інших нормативних актів що регламентують діяльність учасників фондового ринку.

Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту N 800"Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення" аудитор надає висновки щодо окремих компонентів фінансових звітів, а саме:

1. Висловлення думки щодо розкриття інформації за видами активів відповідно до встановлених нормативів, зокрема національних (положень) стандартів бухгалтерського обліку та/або Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.
2. Висловлення думки щодо розкриття інформації про зобов'язання відповідно до встановлених нормативів, зокрема національних (положень) стандартів бухгалтерського обліку та/або Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

3. Висловлення думки щодо розкриття інформації про власний капітал відповідно до встановлених нормативів, зокрема національних (положень) стандартів бухгалтерського обліку та/або Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.
4. Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту N 700 "Аудиторський висновок про фінансову звітність" аудитор подає висновок щодо фінансових звітів у цілому.

При аудиті фінансової звітності необхідно використовувати також :

- “План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій” та “Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій”, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 31.11.99р. №291;
- Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2000р. №302 “Про примітки до річної фінансової звітності”;
- “Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку”, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. №356;
- Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2001р. №143 “Про кореспонденцію рахунків”
- Наказ держкомітету будівництва, архітектури і житлової політики України «Рекомендації по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості робіт (послуг) на підприємствах й організаціях житлово-комунального господарства» від 06.03.2002 г N 47.
- Наказ Держбуду України «Методичні рекомендації по формуванню собівартості будівельно-монтажних робіт» від 7.05.2002р. №32.
- Наказ Міністерства економіки «Методичні рекомендації по формуванню складу і порядку їх планування у торговельній діяльності» від 22.05.2002р. №145.
- Наказ Міністерства фінансів України «Методичні вказівки з обліку основних засобів» від 30.09.2003р. № 561
- Наказ Міністерства фінансів «Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами» від 25.06.2003р. №422.

- Наказ Міністерства фінансів України «Методичні рекомендації по бухгалтерському обліку запасів» від 10.01.2007р.№2
- Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження змін у деякі нормативно-правові акти Міністерства фінансів України по бухгалтерському обліку» від 05.03.2008р. №353
- Наказ Міністерства фінансів України «Положення про порядок бухгалтерського обліку активів і операцій підприємств державного, комунального секторів економіки ті господарських організацій, що володіють та/або використовують об'єкти державної, комунальної власності» від 19.12.2009р. №1213.
- Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій по перевірці співставності показників фінансової звітності» №1524 від 22.12.2008р.
- Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження змін до деяких методичних рекомендацій по бухгалтерському обліку» від 10.11.2009р.№ 1307 та інші.
- Положення (стандарты) бухгалтерського обліку (надалі — ПБО): ПБО1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», ПБО 2 «Баланс», ПБО 3 «Звіт про фінансові результати», ПБО 4 «Звіт про рух грошових коштів», ПБО 5 «Звіт про власний капітал», ПБО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», ПБО 7 «Основні засоби», ПБО 8 «Нематеріальні активи», ПБО 9 «Запаси», ПБО 10 «Дебіторська заборгованість», ПБО 11 «Зобов'язання», ПБО 12 «Фінансові інвестиції», ПБО 13 «Фінансові інструменти» ПБО 14 «Оренда», ПБО 15 «Дохід», ПБО 16 «Витрати», ПБО 17 «Податок на прибуток», ПБО 18 «Будівельні контракти», ПБО 19 «Об'єднання підприємств», ПБО 20 «Консолідована фінансова звітність», ПБО 21 «Вплив змін валютних курсів», ПБО і «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», ПБО 24 «Прибуток на акцію», ПБО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»;
- План рахунків бухгалтерського обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291.

При порівнянності показників форм звітності, слід керуватися Методичними рекомендаціями з перевірки порівнянності показників форм річної фінансової звітності підприємства.

Отже, повний пакет річна фінансова звітність підприємства (крім суб'єктів малого підприємництва, визнаних такими відповідно до чинного законодавства, і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності) включає:

- Баланс (форма N 1);
- Звіт про фінансові результати (форма N 2);
- Звіт про рух грошових коштів (форма N 3);
- Звіт про власний капітал (форма N 4);
- Примітки до річної фінансової звітності (форма N 5).

Ті підприємства, які зобов'язані оприлюднити річну фінансову звітність або займають монопольне (домінуюче) положення на ринку продукції (товарів, робіт, послуг) або якщо щодо продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства до початку звітного року прийняли рішення про державне регулювання цін, крім названих форм звітності, заповнюють ще й Додаток до Приміток до річної фінансової звітності "Інформація із сегментів" (форма №6).

З моменту набрання чинності наказу МФУ від 31.05.2008 г. N 756 (з 01.07.2008 р.) п. 6 ПБО 2 "Баланс" прямо пропонує відображати в Балансі активи, зобов'язання й власний капітал в тисячах гривень без десяткових знаків. Наказом МФУ від 14.10.2008 р. N 1238 відповідні зміни були внесені й у ПБО 3 "Звіт про фінансові результати". Тепер згідно п. 6 цього стандарту Звіт про фінансові результати складається в тисячах гривень без десяткових знаків (крім розділу III, грошові показники якого приводяться в гривнях з копійками).

Фінансові звіти містять статті, склад і зміст яких визначаються відповідними положеннями(стандартами).

Згідно з Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. за №419 "Про порядок подання фінансової звітності" фінансова звітність подається органам, до сфери управління яких належать підприємства, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, а також згідно із законодавством - іншим органам та користувачам, зокрема органам державної статистики, та щодо використання бюджетних асигнувань, одержаних з державного бюджету, - органам Державного казначейства, а щодо використання асигнувань, одержаних з місцевих бюджетів, - відповідно фінансовим відділам райдержадміністрацій, міськвиконкомів та фінансовим управлінням обласних, Київської і Севастопольської міських держадміністрацій.

Стаття 12 Закону №996 передбачає, що підприємства, які мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати й подавати консолідовану фінансову звітність.

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать підприємства, засновані на державній власності, та органи, які здійснюють управління майном підприємств, заснованих на комунальній власності, крім власних звітів, складають та подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, які належать до сфери їх управління.

Аудитору слід мати на увазі, що для складання фінансової звітності звітним періодом є календарний рік. Проміжна звітність повинна складатися щоквартально наростаючим підсумком з початку звітнього року в складі балансу та звіту про фінансові результати. Баланс підприємства необхідно складати за станом на кінець останнього дня кварталу, року. Перший звітний період новоствореного підприємства може бути менш як 12 місяців, але не більш як 15 місяців. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітнього року до дати прийняття рішення про його ліквідацію.

Під час проведення перевірки аудитору необхідно звертати увагу на наступні моменти: своєчасність проведення інвентаризації активів та зобов'язань підприємства (перед складанням річної фінансової звітності проведення інвентаризації активів і зобов'язань підприємства є обов'язковим). Крім того, інвентаризація в обов'язковому порядку повинна проводитися у разі: передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворення державного підприємства в акціонерне товариство; зміни матеріально відповідальних осіб (на день приймання-передачі справ); встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей, а також за приписом судово-слідчих органів; пожежі, стихійного лиха або техногенної аварії; ліквідації підприємства, а також в інших випадках, передбачених законодавством.

Для висловлення думки аудитора слід описати, яку концептуальну основу фінансової звітності використано для підготовки фінансових звітів (із зазначенням країни походження концептуальної основи фінансової звітності, якщо концептуальна основа не є Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку), і викласти думку аудитора з приводу того, що фінансові звіти справедливо й достовірно відображають (або відображають достовірно у всіх

суттєвих аспектах) інформацію згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності й відповідають вимогам законодавства.

Аудитор на власний розсуд може доповнити висновок іншими розділами, які на його думку є суттєвими для оцінки діяльності та підтвердження звітності акціонерного товариства та підприємства - емітента облігацій (крім банків), а саме:

- оцінка стану впровадження принципів корпоративного управління;
- аналіз показників фінансового стану акціонерного товариства та підприємства - емітента облігацій (крім банків).

На підставі отриманих облікових даних аудитор може здійснити аналіз показників фінансового стану акціонерного товариства та підприємства - емітента облігацій (крім банків), а саме: коефіцієнта абсолютної ліквідності, коефіцієнта загальної ліквідності, коефіцієнта фінансової стійкості (чи незалежності або автономії), коефіцієнта покриття зобов'язань власним капіталом. Аудитор у разі потреби може розрахувати інші показники.

При реєстрації підприємством випуску цінних паперів до документів, які подаються на реєстрацію, додають довідка про фінансовий стан, яка складається аудитором на підставі отриманих облікових даних. При цьому аудитор повинен здійснити аналіз показників фінансового стану акціонерного товариства та підприємства - емітента облігацій (крім банків), а саме: коефіцієнта абсолютної ліквідності, коефіцієнта загальної ліквідності, коефіцієнта фінансової стійкості (або незалежності, або автономії), коефіцієнта покриття зобов'язань власним капіталом та відобразити ці показники у довідці про фінансовий стан.

Метою перевірки фінансової звітності є встановлення достовірності документально підтвердженої реєстрації здійснення всіх господарських операцій та відповідного відображення їх у фінансовій звітності, з метою надання зовнішнім користувачам повної, правдивої, неупередженої інформації про фінансово-економічний стан підприємства; оцінка правильності організації бухгалтерського обліку; додержання методології обліку; виявлення перекручень обліку і звітності.

Аудиторська перевірка фінансової звітності включає:

- нормативну базу для проведення аудиту;
- предметну область проведення перевірок;
- методику перевірки окремих розділів обліку і робіт, які підлягають аудиту.

Нормативна база, що використовується для організації перевірок підрозділяється на *зовнішню і внутрішню*.

*Зовнішня* нормативна база — відповідні закони, положення, методичні матеріали з обліку і звітності, оподаткування і аудиторські стандарти. Вони використовуються аудитором, для виявлення відповідності обліку і фінансової звітності підприємства, проведення аналізу, складання висновку. При наявності в аудитора чи в аудиторської фірми сучасних персональних ЕОМ (ПЕОМ) можуть використовуватися різні інформаційно-довідкові системи: "Податки і бухгалтерський облік", "Консультант", „Ліга” та ін., що значно полегшують роботу аудитора, прискорюють процес проведення перевірок, підвищують їхню якість. За умов ручної праці можна застосовувати допоміжні таблиці, довідники.

*Внутрішня* нормативна база — це облікова політика суб'єкта, різні методичні й інструкційні матеріали по організації обліку на конкретному підприємстві. Вони підлягають аналізу і зіставленню з діючою методологією.

*Предметний обсяг проведення перевірок* включає установчі й інші загальні документи підприємства, у тому числі і облікову політику, документи по всіх рахунках і розділах бухгалтерського обліку і звітності.

Вивчаючи установчі та інші загальні документи замовника, можна одержати уявлення про підприємство, види діяльність, особливості технології і організації виробництва.

Аналіз облікової політики підприємства дозволяє виявити загальні відомості про організацію обліку в методичному, технічному і організаційному аспектах.

Центральне місце у проведенні перевірок займає аудит всіх розділів і рахунків бухгалтерського обліку.

### ТЕМА 3. ДОКУМЕНТУВАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПЕРЕВІРОК

Документування аудита дозволяє аналізувати дії аудиторів і організувати як внутріфірмовий, так і зовнішній контроль якості їхньої роботи. Крім того, на основі робочої документації аудиторська фірма може відстоювати свої інтереси в суді у випадку претензій клієнтів з приводу низької якості проведеного аудиту.

Регламент документування аудиторських перевірок як додаток до внутріфірмового стандарту, що описує порядок документування наступних основних етапів аудиторської перевірки включає:

1. переддоговірну роботу;
2. призначення керівника перевірки;
3. планування аудиторської перевірки;
4. затвердження складу робочої групи;
5. проведення аудиторської перевірки з оформленням робочих документів аудитора відповідно до внутріфірмових стандартів;
6. формування звіту за результатами аудиторської перевірки і його узгодження з перевірюваною особою;
7. підготовка і затвердження аудиторського висновку;
8. внутріфірмовий контроль формування "Справи клієнта", аудиторського висновку і Звіту за результатами аудиторської перевірки;
9. архівування документів аудиторської перевірки.

#### ***Переддоговорна робота***

До укладання договору про проведення аудиту аудиторська фірма повинна погодити з клієнтом основні організаційні питання, пов'язані з проведенням перевірки. Цей етап аудиторської роботи здійснюється найчастіше в офісі клієнта і включає ухвалення рішення про згоду почати або продовжити аудит для клієнта, установлення причин, за якими клієнт обґрунтовує своє замовлення на аудита, підбор персоналу для проведення аудиторської перевірки і складання договору.

Переддоговірна робота ведеться керівником фірми та/або особами, уповноваженими на здійснення зазначених дій керівником, кваліфікація, знання й досвід яких дозволяють якісно виконати дане доручення.

У ході переддоговірної роботи всю переписку із аудированою особою необхідно оформляти на фірмових бланках аудиторської фірми та реєструвати в жур-



налі реєстрації вихідних документів, документи від аудитуємої особи - у журналі вхідних документів; усні переговори та клієнтом оформляються протоколом.

На переддоговірному етапі знайомства із замовником аудиторської фірми доцільно з'ясувати ряд питань, які можуть вплинути на результати аудиту. До основних процедур попереднього ознайомлення аудитора з діяльністю клієнта можна віднести наступні:

- формулювання мети перевірки в даного клієнта і можливого використання її результатів;
- установлення галузевих особливостей і специфіки діяльності клієнта, його організаційно-управлінського устрою, наявності дочірніх підприємств і філій на основі ознайомлення з установчими та іншими внутрішніми документами;
- з'ясування стилю керівництва, кваліфікації облікового персоналу шляхом особистих бесід;
- попередній аналіз умов виробництва, рівня забезпечення збереження активів шляхом відвідування і огляду основних виробничих і складських приміщень;
- ознайомлення з попереднім аудиторським висновком, звітами внутрішніх аудиторів, матеріалами податкових перевірок;
- уточнення характеру взаємин з податковими органами, банками, партнерами, акціонерами й іншими користувачами фінансової звітності клієнта;
- експрес-аналіз звітності, попереднє ознайомлення зі станом бухгалтерського обліку й системи внутрішнього контролю клієнта;
- одержання відомостей про клієнта від третіх осіб (інших аудиторів, різних організацій, зі ЗМІ й т.д.);
- попередня оцінка трудомісткості й складності аудита, а також аудиторського ризику;
- оцінка власних можливостей аудитора для виконання роботи з погляду наявності підготовленого персоналу, знання специфіки галузі, особливостей її законодавчого регулювання.

Також на даному етапі необхідно вирішити з керівництвом клієнта організаційні питання, пов'язані, зокрема, з створенням нормальних умов для роботи аудиторів: надання окремого приміщення, сейфа для зберігання документів, апарата для зняття копій з первинних документів, розеток для підключення ноутбуків, принтера для друку аудиторських документів, засобів

телефонного й факсимільного зв'язка й т.п. При необхідності варто обговорити питання розміщення, проживання, харчування, користування транспортом фахівців аудиторської фірми.

Всі документи переписки підшивають у "Справу клієнта".

### ***Призначення керівника перевірки***

Призначення керівника перевірки проводиться із складу співробітників аудиторської фірми, після перевірки на незалежність, що оформляється наказом керівника аудиторської фірми. Копію наказу про призначення керівника аудиторської перевірки і форму "Незалежність аудитора", заповнена керівником аудиторської перевірки, підшивають у "Справу клієнта".

### ***Планування аудиторської перевірки***

Планування аудиторської перевірки проводиться відповідно до МСА 220, 300, 315 і внутріфірмового стандарту аудиторської фірми "Планування аудита".

Метою планування є забезпечення якості й ефективності аудиторської перевірки в короткі строки.

Планування аудиторської перевірки дозволяє:

- приділити необхідну увагу важливим областям аудиту;
- виявити потенційні проблеми;
- оптимізувати витрати;
- забезпечити належну якість перевірки.

На етапі планування аудиторській фірмі необхідно:

- установити обсяг інформації, що перевіряється, час проведення перевірки, а також розмір й склад групи аудиторів;
- підготувати перелік аудиторських процедур і визначити методикау їх застосування;
- визначити склад інформації, яку клієнт повинен надати для застосування вибірових методів контролю.

На етапі планування оформляють й підшивають у справу наступні документи:

- форма "Незалежність аудитора";
- форма "Запит інформації на планування аудита";
- оцінка ризику аудитора;
- розрахунок рівня істотності;

- форма "Аркуш попереднього планування аудита" або форма "Дані для планування аудита";
- форма "Загальна стратегія аудиту";
- форма "План аудиту";
- індивідуальні план (форми по розділах план);
- попередня оцінка коштів внутрішнього контролю - оцінка проводиться тільки для розділів, по яких передбачається вибіркова перевірка;
- відомості, що представляються аудированою особою до початку проведення аудиторської перевірки (відомості про афілійовані особи й відомості про події після звітної дати).

Інформація для планування аудита може бути отримана від клієнта на підставі запиту, що направляється від імені керівництва аудиторської фірми на адресу керівництва клієнта і містить перелік необхідних для планування аудиторської перевірки документів. Запит підписується: у момент подання клієнтові - керівником аудиторської фірми (або уповноваженою особою), у момент повернення запиту аудитору - головним бухгалтером підприємства-клієнта.

При першому знайомстві з клієнтом інформація про особливості його діяльності, застосовуване комп'ютерне обладнання та програми, системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю документується у бланку "Аркуш попереднього планування аудита". При наступному спілкуванні і клієнтом з метою планування заповнюється робочий документ "Дані для планування аудита". Ці робочі документи заповнюються фахівцем, спрямованим на попереднє ознайомлення з потенційним клієнтом, за підсумками бесід з керівником, головним бухгалтером, перегляду документів і т.п. У бланки вписують отриману інформацію або вибирають один із запропонованих варіантів.

Якщо клієнт відмовляється повідомити яку-небудь точну інформацію (наприклад, з міркувань комерційної таємниці), то допускається запис орієнтовного значення або позначка "Повідомити відмовилися".

До робочих документів з планування можуть бути прикладені копії документів клієнта (бухгалтерська звітність, схема організаційної структури бухгалтерії, рекламні матеріали й т.п.).

Заповнені бланки передаються керівнику аудиторської фірми й використовують для проведення переговорів і ухвалення рішення про укладання договору. На їх основі вирішується питання про необхідність

залучення фахівців і експертів (юристів, технологів, інженерів, фахівців з оподаткування й ін.) для консультацій по окремих складних питаннях, які можуть виникнути в процесі перевірки. Крім того, вони відіграють вирішальну роль при визначенні обсягу аудиторських робіт, трудовитрат і їх вартісної оцінці, а також при встановленні істотних умов договору на проведення аудиту.

Якщо клієнти заперечують проти надання інформації, поки не буде укладений договір на надання аудиторських послуг то, у випадках, якщо аудитор зацікавлений у клієнті, не слід відразу відмовлятися від проведення перевірки, але цей факт необхідно відбити в договорі. Крім того, у договорі необхідно обмовити можливість перегляду з цієї причини плану перевірки окремих, раніше складених угод та прийнятих умов і зобов'язань.

Після попередніх переговорів і перед укладанням договору оформлюють лист про проведення аудиту - документ, що направляється аудитором клієнту і підписується керівництвом клієнта у випадку згоди з основними умовами завдання на проведення аудиту. Якщо аудиторські перевірки даного клієнта повторюються протягом декількох років, то аудиторська фірма може прийняти рішення не складати щораз новий лист на проведення аудиту.

По закінченні переддоговірної роботи у випадку узгодження умов з клієнтом укладається договір на проведення аудиторської перевірки. Цей договір складається юристом аудиторської фірми на основі типового договору з урахуванням усіх раніше ухвалених рішень. Титульний аркуш екземпляра аудиторської фірми візується юристом клієнта і керівником аудиторської фірми, екземпляр клієнта - юристом аудированої особи. Керівники аудиторської фірми і аудированої особи підписують кожний аркуш договору й скріплюють його печатками у встановленому порядку.

Договір доцільно укладати саме на етапі попереднього планування, тому що оформлення відносин з клієнтом на більш пізньому етапі (після складання загального плану і програми перевірки) або до попереднього вивчення його діяльності збільшує підприємницький ризик аудитора. Після роботи з планування аудиту відмова від укладання договору з боку клієнта або аудитора може викликати значні збитки з боку аудиторської фірми.

Якщо проведення аудиту визнане неможливим, то на адресу клієнта відсилається відмова від його проведення, а вся робоча документація, отримана на переддоговірному етапі, передається в архів.

Після ухвалення рішення про доцільність роботи з клієнтом і укладання договору на аудиторські послуги аудиторська фірма приступає до наступних етапів планування.

### *Затвердження складу робочої групи*

Робочу групу формують з співробітників аудиторської фірми і запрошених осіб. До складу групи доцільно включати кваліфікованих сертифікованих аудиторів, призначених відповідальними за виконання окремих розділів аудиту, і аудиторів-асистентів, які, як правило, не мають сертифікатів і виконують комплекс робіт із збору аудиторських доказів, їх документування і аналізу.

При плануванні складу фахівців, що входять в аудиторську групу, необхідно враховувати:

- бюджет робочого часу для кожного етапу аудиту (підготовчого, основного й заключного);
- передбачувані строки роботи групи;
- кількісний склад групи;
- посадовий рівень членів групи;
- спадкоємність персоналу групи;
- кваліфікаційний рівень членів групи.

Всі члени робочої групи повинні заповнити форму "Незалежність аудитора", відповідно до якої керівництвом аудиторської фірми оцінюється незалежність аудитора і можливість його участі в даній перевірці.

Склад робочої групи затверджується наказом керівника аудиторської фірми.

Перед початком перевірки керівник аудиторської перевірки повинен:

- докладно проінформувати членів групи про результати отриманої попередньої інформації, цілях аудиту, програмі та графік перевірки;
- ознайомити членів групи з можливими складнощами, які можуть вплинути на характер, обсяг і час перевірки;
- визначити перелік необхідних для аудиту внутріфірмових форм (з пакета наявних у розпорядженні аудиторської фірми);
- розподілити обов'язку між членами групи й закріпити за кожним виконавцем конкретний розділ програми проведення аудиторської перевірки.

Копія наказу про формування робочої групи й заповнені членами групи форми "Незалежність аудитора" підшивають у "Справу клієнта".

## *Оформлення робочих документів аудитора відповідно до внутріфірмових стандартів*

У ході проведення аудиторської перевірки співробітниками аудиторської фірми і притягнутими фахівцями заповнюють внутріфірмові стандартні документи і форми, складають робочі звіти аудиторів відповідно до графіка проведення перевірки, планом і загальною стратегією аудиту.

Перелік необхідних для аудита внутріфірмових форм (з пакета наявних у розпорядженні аудиторської фірми) визначається на етапі планування керівником перевірки і відповідальними по кожному розділу планами перевірки. Також при необхідності аудитор вправі самостійно розробляти додаткові форми і використовувати їх при проведенні аудиторської перевірки.

По кожному розділу плану аудиту заповнюють робочу таблицю аудитора - форма "Розділ бухгалтерського обліку", що може містити посилання на нормативні документи, на документи, необхідні для перевірки, і на додаткові робочі документи. Крім того, у таблиці вказують плановані процедури. Безпосереднім виконавцем у даній формі відображаються зібрані докази про порушення, приводяться посилання на робочі документи (таблиці, ксерокопії й інші робочі документи, складені в ході перевірки), в яких відбиті помилки, або перераховуються робочі документи, що входять до складу обов'язкової документації.

Зібрані при перевірці аудиторські докази класифікують в такий спосіб:

- невід'ємні докази - докази, що мають місце в кожному разі як при знаходженні, так і при відсутності помилки, докази узгоджують з замовником і відзначаються в програмі по кожній ділянці перевірки;
- докази, що свідчать про наявність зауваження, - копії первинних і облікових документів, що підтверджують зазначену аудитором помилку; предмет порушення повинен бути виділений аудитором у копії документа маркером або іншим способом.

Інформація з результатів робіт може подаватися в паперовому та (або) у частині аудиторських доказів, електронному вигляді.

До оформлення аудиторських доказів ставляться наступні вимоги:

- інформація повинна бути перевірена виконавцем і систематизована;
- інформація повинна бути зрозуміла замовнику;
- робочі документи повинні бути складені акуратно;

- аудиторські докази повинні бути розкладені і пронумеровані відповідно до номерів робочих документів.

Систематизацію і нумерацію робочих документів на паперових носіях можна провадити відповідно до номерів аудиторських процедур (етапів робіт), зазначених у програмі виконання робіт, у звичайному порядку складених виконавцем, нумерацію аудиторських доказів, прикладених до робочих документів, - у такий спосіб: номер робочого документа (крапка), номер розділа в програмі перевірки (крапка), порядковий номер аудиторського доказу. Якщо аудиторський доказ викладений на декількох аркушах, то аркуші сколюються і нумеруються.

Аудиторські докази, прикладені до робочих документів, оформлені на паперових носіях, нумерують олівцем у нижньому правому куті й скріплюються у швидкозшивачі відповідно до кожного робочого документа.

При проведенні вибіркової перевірки документують наступну інформацію:

- опис формування вибірки;
- перелік перевіреної документації;
- проведені аналітичні процедури;
- знайдені порушення і їхня оцінка.

При проведенні суцільної перевірки документуються:

- перелік перевіреної документації;
- проведені аналітичні процедури;
- знайдені порушення і їх оцінка.

Крім того, обов'язковій перевірці і документуванню підлягають:

- оцінка ступеня надійності контрольованого середовища - оцінка внутрішнього контролю аудированої особи;
- події після звітної дати;
- застосовність допущення безперервності діяльності (крім кредитних організацій);
- умовні факти господарської діяльності.

За результатами аудиту розділів бухгалтерського обліку формується висновок про вірогідність перевірених розділів і бухгалтерської звітності в цілому.

Всі аудиторські докази, що як увійшли, так і не увійшли у звіт за результатами аудиторської перевірки, включаються в "Справу клієнта", як і чорнові записи, здійснювані під час перевірки. У них вказуються реквізити

об'єкта перевірки (найменування аудитуємої особи, період перевірки), дата заповнення й підпис аудитора, що їх склав.

Після проведення всіх необхідних процедур перевірки аудитор повинен оцінити повноту і якість виконання всіх пунктів плану і програми перевірки, провести систематизацію і аналітичний огляд результатів перевірки. Систематизація результатів перевірки складається у викладанні отриманих результатів у певній послідовності, наприклад по розділам (облік основних засобів, матеріальних запасів і т.д.), а всередині - за аналітичними та іншими ознаками. Виділяються найбільш істотні зауваження: невірні записи на рахунках, порушення податкового законодавства, відсутність записів на рахунках і ін. Систематизацію проводить керівник перевірки.

Аналіз результатів перевірки дозволяє встановити:

- загальний рівень облікової політики, прийнятої клієнтом;
- правильність ведення обліку по окремим розділам і рахункам;
- дотримання податкового законодавства;
- фінансовий стан клієнта.

### ***Підготовка звіту за результатами аудиторської перевірки***

Звіт складається за результатами аудиторської перевірки на основі висновків аудиторів по кожному розділу плану аудиту, документально відбитих у робочих документах.

Подання звіту клієнтові включає два етапи:

- попереднє подання звіту, схваленого контролером якості, для узгодження з посадовими особами (головним бухгалтером, керівником аудитуємої особи й ін.) інформації, наведеної у звіті, заперечення що виникають при цьому або доповнення можуть бути враховані аудитором при формуванні кінцевого варіанта звіту;
- подання остаточного варіанта звіту з урахуванням оцінки внесених аудитуємою особою виправлень у дані бухгалтерського обліку і звітності.

Остаточний варіант звіту повинен бути підготовлений у ті ж строки (якщо інше не передбачено в договорі на надання аудиторських послуг), що й аудиторський висновок. Звіт підписується всіма фахівцями, які беруть участь у перевірці, керівником аудиторської фірми, реєструється в журналі реєстрації вихідних документів і направляється аудитуємій особі. У випадку передачі звіту аудитуємій особі шляхом поштового відправлення в "Справу клієнта"



підшивається копія опису відправленої кореспонденції з позначкою поштового відділення, при передачі з кур'єром у "Справу клієнта" підшивається копія звіту з позначкою аудированої особи про прийняття.

#### ***Підготовка й затвердження аудиторського висновку***

Аудиторський висновок формується відповідно до вимог МСА і внутріфірмового стандарту.

Аудиторський висновок підписується керівником аудиторської фірми і керівником перевірки, вказується номер сертифікатів, дата і орган, що їх видав, реєструється в журналі реєстрації вихідних документів і направляється клієнту.

У випадку передачі аудиторського висновку клієнту шляхом поштового відправлення в "Справу клієнта" підшивається копія опису відправленої кореспонденції з позначкою поштового відділення. У випадку передачі з кур'єром в "Справу клієнта" підшивається копія аудиторського висновку з оцінкою аудированої особи про прийняття.

#### ***Формування "Справи клієнта", аудиторського висновку і звіту за результатами аудиторської перевірки***

При формуванні "Справи клієнта" необхідно мати на увазі наступне:

1. Кожний документ справи повинен:

- бути однозначно ідентифікований відносно клієнта, що перевіряється, звітного періоду, розділу перевірки відповідно до загального плану;
- містити підписи виконавця і того, хто перевіряє;
- мати дату заповнення.

2. Пакет заповнених форм включає нефіксоване число форм і затверджується керівником перевірки в ході конкретного аудиту.

Внутріфірмовий контроль формування справ на відповідність внутріфірмовим стандартам проводиться відповідно до внутріфірмового стандарту.

Перевірку справ здійснюють в наступному порядку:

- співробітники (керівники груп) представляють на перевірку оформлені належним чином справи, що включають аудиторський висновок, звіт за результатами аудиторської перевірки, робочі звіти, заповнені форми внутріфірмових стандартів і іншу документацію;
- керівник аудиторської фірми (керівник перевірки) розглядає представлені робочі документи протягом 3 робочих днів, дає зауваження і рекомендації;

- після внесення виправлень співробітники (керівники груп) представляють на повторну перевірку виправлені робочі документи разом з вихідними;
- керівник аудиторської фірми (керівник перевірки) перевіряє виправлений варіант робочих документів протягом 2 робочих днів.

Результати проведеної перевірки керівник аудиторської фірми (керівник перевірки) відображає в робочому документі. Також за результатами поточного і наступного контролю якості заповнюються робочі документи, форми яких можуть бути представлені у внутріфірмовому стандарті.

### ***Архівування документів аудиторської перевірки***

По закінченні аудиторської перевірки вся робоча документація, аудиторський звіт і висновок комплектуються в окрему папку в порядку ідентифікаційних номерів, що здається на зберігання відповідальному працівнику аудиторської фірми, призначеному наказом керівника. При цьому необхідно переконатися, що всі робочі документи оформлені акуратно, на паперових носіях і засобах, що забезпечують збереження записів не менше 5 років, а інформація, що утримується в них, однозначна і легко читається.

Робоча документація підлягає зберіганню в аудиторській фірмі не менш 5 років з моменту закінчення перевірки в спеціально обладнаних металевих шафах або сейфах, що закриваються на ключ.

Укомплектований файл робочої документації, включає звіт по перевірці і виданий аудиторський висновок, реєструється в реєстрі, що ведеться в електронному виді та повинен роздруковуватися не рідше 1 рази в півроку.

У випадку пропажі або псування робочої документації керівник аудиторської фірми повинен призначити службове розслідування. Результати службового розслідування оформляються відповідним актом.

Відомості, що утримуються в робочій документації, є конфіденційними і не підлягають розголошенню. Робоча документація, створена в процесі аудиту, є власністю аудиторської фірми, а аудиторська фірма не зобов'язана надавати робочу документацію клієнтові, не має права і не зобов'язана надавати робочу документацію іншим особам, включаючи податкові й інші державні органи, крім випадків, прямо передбачених законодавством України. Вилучення робочої документації в аудиторської фірми може провадитися тільки уповноваженими на те органами у випадках і порядку, прямо встановлених законодавством України.

## ТЕМА 4. МЕТОДИКА ПЕРЕВІРКИ РОЗДІЛІВ ОБЛІКУ І РОБІТ

Аудиторська перевірка – це складний і тривалий процес. Аудитори постійно працюють над тим, щоб максимально скоротити час перевірки, не знижуючи при цьому її якості і незважаючи на аудиторський підприємницький ризик.

Одним з найбільш ефективних шляхів вирішення проблеми є розробка чіткої методики перевірки кожного підрозділу, ділянки бухгалтерського обліку. Завдання полягає в тому щоб на стадії планування перевірки визначити склад контрольних процедур, самі ж процедури повинні бути вже розроблені. При проведенні перевірки досить запросити у клієнта необхідні документи й облікові реєстри і, за заздалегідь описаною процедурою, здійснювати перевірку.

Методики по різних розділах обліку повинні розроблятися за єдиною схемою. Для перевірки кожного розділу бухгалтерського обліку складається окрема методика, що повинна містити в собі:

1. Перелік основних нормативних документів.
2. Опис альтернативних облікових рішень, вибір яких наданий економічному суб'єкту Законом про бухгалтерський облік, Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.
3. Первинні документи по розділу обліку.
4. Реєстри синтетичного й аналітичного обліку і звітність.
5. Класифікатор можливих порушень.
6. Тести внутрішнього контролю аудитора для складання плану перевірки.
7. Методи збору аудиторських доказів, які застосовані при перевірці.
8. Опис контрольних процедур.

Перевірка, що здійснюється традиційним способом, включає виконання положень, наведених у перших чотирьох пунктах методики. Наступні пункти методики доцільно використовувати, якщо до роботи залучаються асистенти.

*Перелік основних нормативних документів* включає закони, положення з бухгалтерського обліку, методичні вказівки, інструкції і ін., якими повинен керуватися аудитор при перевірці відповідного розділу обліку.

*Опис альтернативних облікових рішень*, вибір яких наданий економічному суб'єкту, припускає опис різних варіантів таких рішень, що дозволить аудитору при необхідності порівняти їх з варіантом, застосовуваним клієнтом, і виконати необхідний аналіз, чи дати рекомендації з поліпшення ведення обліку.

*Перелік первинних документів* наводиться по кожному розділу обліку, що дозволяє аудитору зробити висновок про стан на етапі реєстрації документів в первинному обліку (чи застосовуються типові форми первинних документів, як оформлені документи й ін.).

*Регістри аналітичного і синтетичного обліку і звітності* представляють їх опис для відповідних форм рахівництва (журнальної форми, журнал-головний, спрощеної й ін.)

Наявність переліку реєстрів дозволяє аудитору визначити їхню відповідність у клієнта загальноприйнятим і за необхідності зробити відповідні рекомендації.

Звітність повинна включати відповідні форми («Баланс» за ф. № 1, «Звіт про фінансові результати» по ф. № 2 та ін.)

*Класифікатор можливих порушень* містить найчастіші порушення з відповідних розділів обліку. Так, наприклад, для аудиторської перевірки касових операцій можна припустити наступну класифікацію порушень; пряме розкрадання, присвоєння грошових коштів, що надійшли, зайве списання грошей по касі та ін.

*Тести внутрішнього контролю (запитальник аудитора)* для складання плану перевірки містить необхідні запитання, які необхідно включити до плану перевірки. Ці запитання спрямовані на виявлення можливих порушень в організації обліку, оформленні документів. Запитальники доцільно складати у вигляді таблиць з варіантами відповідей і висновків.

Методи збору *аудиторських доказів*, застосовувані при перевірці, є типовими. Використовуються вісім основних методів:

- спостереження за інвентаризацією чи участь у ній;
- спостереження за виконанням господарських чи бухгалтерських операцій;
- усне опитування;
- одержання письмових підтверджень;
- перевірка документів, отриманих клієнтом від третіх осіб;
- перевірка документів клієнта;

- перевірка арифметичних розрахунків;
- проведення аналізу.

*Опис контрольних процедур* потрібний для виявлення можливих порушень чи зловживань по відповідному розділу обліку.

Усі процедури будують за єдиною схемою, вони містять у собі:

- найменування контрольної процедури;
- мету проведення контрольної процедури;
- перелік засобів (первинні документи, реєстри аналітичного і синтетичного обліків клієнта, норми, нормативи і різна довідкова інформація), необхідних для виконання процедури;
- опис техніки виконання процедури;
- опис форми подання результатів проведеної процедури ведучому аудитору.

Усі процедури забезпечені класифікаційними номерами, що дозволяють робити посилання на них у плані аудиторської перевірки в конкретного клієнта.

## ТЕМА 5. АУДИТ « БАЛАНСУ» ПІДПРИЄМСТВА

При аудиті фінансової звітності підтверджується відповідність здійснення бухгалтерського обліку до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99р. №996 – ХІУ та чинним ПБО України.

### ***Перевірка правильності відображення в балансі необоротних активів***

Аудитор повинен підтвердити правильність класифікації та оцінки активів підприємства. Він повинен перевірити, що основні засоби, нематеріальні активи і інші необоротні активи підприємства оцінені достовірно у відповідності до критеріїв визнання за ПБО №7 “Основні засоби”, ПБО № 8 “Нематеріальні активи” ПБО № 32 «Інвестиційна нерухомість» і ПБО 27 «Необоротні активи утримані для продажу» відображені правильно у аналітичному та синтетичному обліку.

Аудитор повинен знати, що основні фонди обліковуються за собівартістю придбання з урахуванням усіх витрат та пільг, які мали місце при купівлі та підготовці до введення в експлуатацію.

Перевірка повинна охоплювати інформацію по кожній групі основних фондів: суму, ступінь зносу, метод нарахування амортизації. Необхідно також указати на причини обмеженого використання основних фондів та надати відомості про залишки вартості на початок і кінець звітного періоду, приріст, вибуття.

Необхідно також підтвердити, що в бухгалтерському обліку та звітності правильно відображені операції із надходження, реалізації, ліквідації, ремонту та модернізації основних засобів. Крім того, аудитор повинен визначити правильність застосування прийнятого в обліковій політиці методу нарахування амортизації та його незмінність у звітному періоді.

Аудитор також представляє інформацію про вартість нематеріальних активів, метод та період їх амортизації, непередбачені списання за звітний період.

Аудитор повинен знати, що облік і оцінка довгострокових фінансових інвестицій ведеться відповідно до ПБО 12 „Фінансові інвестиції”. Довгострокові фінансові інвестиції обліковуються за собівартістю з урахуванням витрат на придбання (брокерські винагороди, державне мито, плата за банківські послуги).

Методами оцінки вартості довгострокових інвестицій є:

- а) інвестиції що не мають суттєвого впливу (менше 20%) – не ринкові акції - оцінюються за собівартістю; ринкові акції оцінюються по найменший з оцінок собівартості або ринкової вартості.

б) мають суттєвий вплив, але не мають контролю (від 20% до 50%)- оцінюються по методу участі в капіталі

в) контроль (більше 50%) – фінансова звітність консолідується.

Аудитору необхідно назвати метод оцінки вартості інвестицій; охарактеризувати склад та ринкову вартість цінних паперів на початок і кінець звітного періоду; надати оцінку керівництва підприємства відносно справедливої вартості довгострокових інвестицій; вказати джерела інформації про ринкову вартість цінних паперів, дату на яку вона подана; надати інформацію про внески у статутний фонд, що перевищує 20%.

Окремо необхідно також надати інформацію про усі „Інші необоротні активи”: розмір яких перевищує 5% всіх необоротних активів; відстрочені податки (на строк більше одного року).

### ***Перевірка правильності відображення в Балансі оборотних активів***

Аудитор повинен з'ясувати правильність оцінки запасів відповідно до ПБО №9 “Запаси”. Змінність за звітний період на підприємстві методу оцінки вибуття запасів відповідно до облікової політики.

Необхідно визначити:

а) метод оцінки, який використовується для обліку запасів:

- при відпуску запасів у виробництво: ідентифікаційний собівартості, ФІФО, ЛІФО, середньозваженої собівартості, нормативної собівартості;
- при відпуску у реалізацію – ціна продажу;
- вартість запасів, виготовлених власними силами – згідно П(С)БО 16 „Витрати”;

б) вартість малоцінних швидкозношуваних предметів, переданих в експлуатацію, яка списуються: або повністю на витрати виробництва та надалі оперативно-кількісний облік таких предметів проводиться за місцем зберігання у розрізі матеріально-відповідальним осіб, на протязі строку фактичного використання, на за балансовому рахунку, або 50% в момент оприбуткування та 50% момент списання.

в) показати залишки вартості запасів за видами, а також показати за реальною ціною товари для продажу; описати обставини або події, які привели до збільшення (зменшення) вартості запасів; показати вартість запасів, що передані в заставу.

Аудитор звертає увагу на правильність обліку і оцінки дебіторської заборгованості відповідно до ПБО 10 „Дебіторська заборгованість”, затвердженого наказом Мінфіну України від 08.10.99 р.№ 237 (зі змінами та доповненнями). Аудитор повинен знати, що дебіторська заборгованість відображається у звіті за „чистою вартістю реалізації”, тобто у урахуванням резерву сумнівних боргів. Облік безнадійних боргів відбувається у той період, коли керівництво визнало борги безнадійними. Необхідно надати дані про прострочену дебіторську заборгованість, яку можна визнати простроченою, та надати перелік основних боржників, з укаранням причин, з яких заборгованість не буде погашена, окремо показати заборгованість афільованих осіб.

Аудитор підтверджує, що дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги реальна, підтверджена даними інвентаризації, і що резерв сумнівних боргів у звітному році створюється згідно з обліковою політикою.

Аудитор повинен знати, що короткострокові інвестиції відображають у звітності за меншою з вартостей придбання або ринкової у випадку, якщо перевіряються ринкові цінні папери, а якщо перевіряються не ринкові цінні папери, то оцінка проводиться за ціною придбання.

Перевищення ринкової вартості акцій над ціною придбання не відображається у звіті, але про це необхідно указати у примітках до нього.

Аудитор перевіряє відповідність обліку касових операцій на підприємстві Положенням про ведення касових операцій в національній валюті України, затвердженим постановою Правління Національного банку України від 15.12.2004р. за №637 (зі змінами і доповненнями № 252 від 29.04.2009р).

Крім того підтверджуються залишки коштів, що відображені у балансі на перше число кожного місяця, відповідно до виписок банку.

При перевірці грошових коштів аудитору необхідно також визначити джерела надходження іноземної валюти у звітному періоді та указати суми грошових коштів, використання яких є обмеженим.

Відносно витрат майбутніх періодів аудитор повинен надати інформацію у випадку, якщо їх сума більше ніж 5% вартості оборотних активів.

Стосовно інших оборотних активів окремо надається інформація про усі „Інші оборотні активи”, розмір яких перевищує 5% вартості усіх оборотних активів та відомості про відстрочення податки.



### ***Перевірка відображення в Балансі власного капіталу підприємства***

Аудитор підтверджує, що на підприємстві адекватно визначений власний капітал, його структура і призначення, що статутний капітал сформований у відповідності з діючим законодавством України. При формуванні статутного капіталу повинні повністю дотримуватися вимоги Закону України “Про господарські товариства” № 1576 від 19.01.1991р. та «Про акціонерні товариства» №514 –У1 від 17.09.2008р.

Необхідно перевірити інформацію про кількість акцій, що знаходяться в обороті, їх номінальну вартість, про частину сплаченого й не сплаченого статутного фонду та зміни у статутному фонді протягом року, права, привілеї в голосуванні та розподілі дивідендів.

Необхідно надати відомості про несплачені дивіденди й повернення капіталу та відомості про збільшення статутного фонду, що відбулося за рахунок додаткової емісії, або збільшення номінальної вартості акцій у зв'язку з індексацією основних фондів, указати розмір емісії, номінал акції.

Аудитор повинен підтвердити наявність різниці між акціями, які випущені та повністю сплачені, та акції, що були не оплачені та надати окрему інформацію про суму іншого додаткового капіталу та дані про розмір збільшення вартості основних фондів, незавершеного виробництва у зв'язку з індексацією.

Аудитор повинен підтвердити формування резервного капіталу відповідно до статуту підприємства та визначити загальну суму накопиченого нерозподіленого прибутку( непокритого збитку), який було отримано підприємством з початку діяльності.

### ***Перевірка достовірності відображення у Балансі зобов'язань та забезпечень***

Відносно перевірки довгострокових зобов'язань аудитор повинен надавати інформацію про суму забезпечених та незабезпечених довгострокових кредитів банку, проценти по кредитах, строки погашення, черговість платежів. Також необхідно надавати інформацію про розмір емісії забезпечених і не забезпечених боргових інструментів (облігації, векселі), доходів від них, строках погашення.

Окремо необхідно перевіряти інформацію про суму заборгованості по одержаним кредитам зі строком погашення до одного року та інформацію про умови кредитування: строк погашення, забезпечення цінними паперами,

відсотки, які повинні бути сплачені. Крім того аудитор повинен перевірити інформацію про види та умови випуску боргових цінних паперів зі строком погашення менше ніж один рік.

Аудит поточних зобов'язань полягає у перевірці правильності обліку відповідно до ПБО 11 „Зобов'язання”, затверджених наказом Мінфіну України від 31.10.2000р. №20 (зі змінами і доповненнями). Аудитор підтверджує, що у фінансовій звітності підприємства відображені реальні розміри зобов'язань, що на підприємстві правильно обліковані й відображені у балансі поточні зобов'язання та реальний розмір зобов'язань у фінансовій звітності підтверджується даними інвентаризації.

Окремо перевіряється виконання Закон України „Про оплату праці” та КзОП у частині своєчасності та повноти розрахунків з оплати праці, а також виплат заробітної плати виключно грошима, виявляється прострочена заборгованість по виплаті заробітної плати.

При перевірці кредиторської заборгованості аудитор повинен перевіряти загальну суму заборгованості кредиторам за товари, роботи, послуги та заборгованість, строк сплати яких не настав, несплачені у строк, та кредитори, заборгованість яких перевищує 10% загальної суми кредиторської заборгованості.

Окремо підтверджується кредиторська заборгованість перед дочірніми підприємствами, нараховані витрати, нараховані податки, нараховані дивіденди та доходи майбутніх періодів. Необхідно підтвердити відомості про суми заборгованості дочірнім підприємствам та філіям, зобов'язання по оплаті дивідендів, суми нарахувань, що проведені у звітному періоді й належать визнанню майбутніх періодах.

Окремо треба надати відомості про відстрочені податки інформацію про усі інші короткострокові зобов'язання, розмір яких перевищує 5% від їх загальної вартості.

## **ТЕМА 6. АУДИТ «ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ»**

Порядок складання Звіту про фінансові результати (форма № 2) встановлено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 (далі — ПБО 3) «Звіт про фінансові результати», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 і зареєстрованим у Міністерстві фінансів України 21.06.99 р. за №397/3690 (зі змінами і доповненнями внесеними наказом Міністерства фінансів України від 24.02.2000р. №37, від 14.06.2000р. № 131, від 30.11.2000р.№304).

Аудитор підтверджує реальність і точність відображена фінансових результатів діяльності. Облік фінансових результатів на підприємстві проводиться згідно з ПБО №15 “Доходи”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99р. № 290 (зі змінами й доповненнями) та П(С)БО №16 “Витрати”, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99р. №318. Крім того аудитор підтверджує правильність класифікації та визначення доходів та витрат на підставі достовірних даних про виручку від реалізації послуг (робіт, продукції) і витрати підприємства.

Увага аудитора повинна бути звернута на перевірку складу витрат, порядок розподілу загальнопромислових витрат і їх облік на підприємстві відповідно до ПБО №16 “Витрати” та Методичним рекомендаціям щодо галузевої особливості формування собівартості продукції (робіт, послуг) за економічними елементами.

Аудитор може не перевіряти правильність формування і склад валових витрат на предмет відповідності вимогам Податкового кодексу України від 02.12.2010 №2755-V, про це він повинен сказати у аудиторському висновку.

Проведення аудиту складання Звіту про фінансові результати у розрізі статей починається з Розділу 1”Фінансові результати”.

Під час проведення аудиту звертають увагу на правильність відображення у формі № 2 собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) або собівартості реалізованих товарів. Слід і пам'ятати, що собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) потрібно визначати відповідно до ПБО 16 "Витрати", а порядок формування собівартості реалізованих товарів — до ПБО 9 "Запаси". Необхідно мати на увазі, що підприємства, які для обліку витрат використовують клас 9 "Витрати діяльності" Плану рахунків, згідно з п. 11 ПБО 16 „Витрати” до

складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) відносять виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), яку було реалізовано у звітному періоді, розподілені постійні загальновиробничі й наднормативні виробничі витрати. Підприємства, що надають посередницькі послуги, відображають суму витрат, понесених при здійсненні посередницької діяльності. Підприємства оптової і роздрібною торгівлі відображають у цій статті фактичну собівартість реалізованих товарів.

Організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, відображають по цій статті балансову вартість реалізованих цінних паперів.

Аудитору потрібно знати, що підприємства роздрібною торгівлі незалежно від варіанта обліку товарів (у купівельних або продажних цінах) відображають за первісною вартість (фактичною собівартістю) реалізованих товарів. Різниця між двома статтями "Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" і "Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)" показує суму реалізованої торговельної націнки за вирахуванням податку на додану вартість. Первісна вартість (фактична собівартість) товарів визначається відповідно до п. 9 ПБО 9 "Запаси" з урахуванням змін та доповнень, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 14.06.2000 р. № 131 і зареєстрованих у Міністерстві України 20.06.2000 р. за № 359/4580.

Для підприємств, які використовують для обліку витрат тільки рахунки класу 8 "Витрати за елементами" необхідно враховувати окремі особливості. Зокрема, виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) вони формують лише в частині прямих витрат, а виробничі накладні витрати списують на фінансові результати в період їх утворення.

Відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку здійснюється залежно від сфери діяльності, до якої відноситься підприємство.

При перевірці валового прибутку або збитку перевіряється правильність розрахунку валового прибутку (збитку), що визначається як різниця між чистим доходом (виручкою) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). Крім того, треба перевірити правильність відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

При аудиті Адміністративних витрат перевіряється правильність відображення, а також формування складу адміністративних витрат.

Відповідно до ПБО 16 "Витрати" до складу адміністративних витрат належать загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством.

При проведенні аудиту слід пам'ятати, що витрати на управління і обслуговування підприємства відносять до витрат звітного періоду повністю шляхом включення до статті "Адміністративні витрати" форми № 2. При цьому до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) вони не відносяться.

При аудиті Витрати на збут перевіряється правильність відображення витрат на збут, а також правильність формування їх складу відповідно до ПБО 16 "Витрати".

Витрати на збут, як і адміністративні витрати, відносяться до витрат звітного періоду повністю шляхом включення до статті "Витрати на збут" форми №2. До складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) вони не відносяться.

При аудиті Інших операційних витрат перевіряють правильність відображення інших операційних витрат, а також формування складу інших операційних витрат відповідно до ПБО 16 "Витрати".

При аудиті Доходу від участі в капіталі перевіряється правильність відображення доходу, отриманого від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі. Відповідно до ПБО 3 метод участі в капіталі передбачає збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Аудитор повинен знати, що до *асоційованих* відносяться підприємства, в яких інвестору належить блокувальний (більше 20 відсотків) пакет акцій (голосів) і які не є дочірніми або спільними підприємствами інвестора.

*Дочірнє підприємство* — це підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

*Спільна діяльність* — це господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

Відповідно до ПБО 12 "Фінансові інвестиції" у разі коли інвестор (материнське (холдингове) підприємство, контрольний учасник, інвестор асоційованого підприємства) вносить або продає активи асоційованому (дочірньому, спільному) підприємству та передає значні ризики і вигоди, які пов'язані з їх володінням, то у складі фінансових результатів звітного періоду повинна відображатися лише та частина прибутку (збитку), яка припадає на частку інших інвесторів асоційованого (дочірнього, спільного) підприємства.

Сума прибутку (збитку) від внеску або продажу асоційованому (дочірньому, спільному) підприємству активів, яка припадає на частку інвестора, включається до складу доходів (витрат) майбутніх періодів з визнанням їх прибутком (збитком) інвестора лише після продажу асоційованим (дочірнім, спільним) підприємством цього активу іншим особам або в періодах амортизації одержаних чи придбаних необоротних активів. Цей актив вважається проданим спільним підприємством у межах кількості й вартості подібних активів, реалізованих ним після його одержання.

Інвестор асоційованого (дочірнього, спільного) підприємства відображає всю суму отриманих збитків, якщо внесок або продаж свідчать про зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності необоротних активів.

При проведенні аудиту потрібно знати, що у разі коли інвестор (материнське (холдингове) підприємство, контрольний учасник, асоційоване підприємство) придбав активи відповідно в асоційованого (дочірнього, спільного) підприємства, то сума прибутку (збитку) об'єкта інвестування від цієї операції, яка припадає на частку інвестора, відображається лише після перепродажу цих активів іншим особам або в періодах амортизації придбаних необоротних

активів. Збитки які виникли внаслідок зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності необоротних активів, повинні відображатися повністю в період здійснення операції. Оцінку і облік фінансових інвестицій необхідно проводити за кожною фінансовою інвестицією.

Слід пам'ятати, що ПБО 15 "Дохід" не поширюється на дивіденди, які підлягають одержанню за результатами фінансових інвестицій і враховуються за методом участі в капіталі.

Під час проведення аудиту звертають увагу на правильність визначення інших фінансових доходів. До них відносяться дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій, за винятком доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі.

При проведенні аудиту Інших доходів перевіряється правильність визначення інших доходів, які виникають під час звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Доход від безоплатно отриманих оборотних активів визначається в повній сумі у звітному періоді одержання таких активів. У той же час доход від безоплатно отриманих необоротних активів визначається в сумі амортизації цих активів одночасно з її нарахуванням.

При проведенні перевірки необхідно мати на увазі, що доходи від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів включаються до цієї статті без суми непрямих податків, нарахованих при їх реалізації згідно з чинним податковим законодавством. Далі перевіряється правильність визначення фінансового результату.

При проведенні аудиту Фінансових витрат звертається увага на правильність визначення фінансових витрат.

При проведенні аудиту Витрат від участі в капіталі перевіряється правильність визначення збитків від інвестицій в асоційовані (дочірні, спільні) підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі і які є втратами від участі в капіталі.

Проведення аудиту за сумою втрат, пов'язаних із зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування в результаті одержання асо-

ційованими (спільними, дочірніми) підприємствами збитків або зменшення їх власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів, інвестицій) від зменшення вартості інвестицій, які виникають у процесі інвестиційної діяльності підприємства, здійснюється на рахунку 96 "Втрати від участі в капіталі".

У процесі проведення аудиту Інших витрат перевіряється правильність визначення інших витрат, які виникли під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та (або) реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг).

При проведенні аудиту перевіряється правильність розрахунку остаточного фінансового результату (прибутку або збитку) від звичайної діяльності підприємства за звітний період

При проведенні аудиту Податку на прибуток від звичайної діяльності перевіряється правильність відображення податку на прибуток за 1 квартал, 1 півріччя, 9 місяців і рік відповідно до декларації про прибуток підприємства. Далі перевіряється відображення податку на прибуток, від звичайної діяльності в бухгалтерському обліку. На рахунках бухгалтерського обліку господарські операції відображаються залежно від перевищення чи зменшення суми податку на прибуток, відображеної в податковій декларації, порівняно з податком на прибуток, розрахованим за даними бухгалтерського обліку.

При проведенні аудиту Фінансових результатів від звичайної діяльності звертається увага на правильність визначення прибутку від звичайної діяльності, який розраховується як різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування і сумою податку на прибуток.

Під час проведення аудиту Надзвичайних доходів і витрат перевіряється правильність визначення надзвичайних доходів і надзвичайних витрат.

Аудитору слід знати, що до складу витрат від надзвичайних подій відносяться як прямі витрати за наслідками цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків (відшкодування, сплата стороннім організаціям, заробітна плата працівників, зайнятих на відновлювальних роботах, вартість використаних сировини та матеріалів тощо).

При проведенні аудиту необхідно мати на увазі, що витрати від надзвичайних подій відображаються у формі № 2 за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від звичайної діяльності підприємства



внаслідок цих втрат. У зв'язку з цим необхідно перевірити правильність відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

При проведенні аудиту Податку з надзвичайного прибутку звертається увага на правильність відображення суми податків, яка належить до сплати з прибутку від надзвичайних подій, та відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Вищезазначена операція відображається у разі наявності на підприємстві прибутку від звичайної діяльності або якщо сума збитку від звичайної діяльності менша за суму прибутку від надзвичайних подій. Списано нарахований податок на прибуток від надзвичайних подій на фінансові результати.

При проведенні аудиту Чистого прибутку або збитку перевіряється правильність розрахунку чистого прибутку або збитку за звітний період. Чистий прибуток розраховується як алгебраїчна сума прибутку від звичайної діяльності та надзвичайних доходів за вирахуванням надзвичайних витрат. Крім того, чистий прибуток може бути розрахований як надзвичайні доходи за вирахуванням збитку від звичайної діяльності та надзвичайних витрат. Збиток розраховується як надзвичайні витрати за вирахуванням прибутку від звичайної діяльності та надзвичайних доходів. Відповідно збиток може бути розрахований як збиток від звичайної діяльності плюс надзвичайні витрати за вирахуванням надзвичайних доходів.

Дані про суму чистого прибутку (збитку), відображені в Звіті про фінансові результати, повинні відповідати даним кредитового (дебетового) сальдо рахунку 79 "Фінансові результати", відображеним у Головній книзі.

У розділі II Звіту про фінансові результати наводяться елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати).

Дані про суму витрат на оплату праці, відображені у формі № 2, повинні відповідати даним дебетового обороту за звітний період рахунку "Витрати на оплату праці", відображеним у Головній книзі.

При проведенні аудиту Відрахувань на соціальні заходи перевіряється правильність визначення відрахувань на соціальні заходи, до складу яких відносяться відрахування на:

- пенсійне забезпечення;
- соціальне страхування;
- індивідуальне страхування персоналу підприємства;

– інші соціальні заходи.

Дані про суму відрахувань на соціальні заходи, відображені у формі 2, повинні відповідати даним дебетового обороту за звітний період рахунку 82 "Відрахування на соціальні заходи", відображеним у Головній книзі.

Під час проведення аудиту Амортизації перевіряється правильність визначення амортизаційних витрат, до складу яких відноситься амортизація: основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

Дані про суму нарахованої амортизації, відображені у формі № 2, повинні відповідати даним дебетового обороту за звітний період рахунку 83 "Амортизація", відображеним у Головній книзі.

Під час проведення аудиту Інших операційних витрат перевіряється правильність визначення інших операційних витрат, які не увійшли до складу вищенаведених елементів.

Дані про суми інших операційних витрат, відображені у формі № 2, повинні відповідати даним дебетового обороту за звітний період рахунку 84 "Інші операційні витрати", відображеним у Головній книзі.

Розділ III Звіту про фінансові результати заповнюватиметься акціонерними товариствами, прості або потенційно прості акції яких відкрито продаються і купуються на фондових біржах, а також товариствами, які перебувають у процесі випуску таких акцій.

Відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 "Про затвердження положень (стандартів) бухгалтерського обліку" цей розділ заповнюється підприємствами починаючи з 16.07.2001р.

## ТЕМА 7. АУДИТ «ЗВІТУ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ»

Визначення змісту, форми Звіту про рух грошових коштів та загальні вимоги до розкриття його статей передбачено ПБО 4 "Звіт про рух грошових коштів". Норми ПБО 4 стосуються Звітів про рух грошових коштів підприємств і організацій усіх форм власності, крім банків і бюджетних установ.

Звіт про рух грошових коштів складається з метою надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, які відбувалися в грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період.

Аудитор повинен знати, що до грошових коштів відносять готівку (у касі в національній та іноземній валютах), кошти на рахунках у банках (поточних та інших рахунках в національній та іноземній валютах) та депозити до запитання.

Звіт про рух грошових коштів взаємопов'язаний з Балансом та Звітом про фінансові результати.

Звіт про рух грошових коштів використовується разом з іншими формами фінансової звітності для: оцінювання змін у чистих активах, фінансовій структурі, впливу на суми й час потоків грошових коштів з метою коригування відповідно до умов та можливостей, що змінилися. Водночас цей звіт усуває вплив застосування різних облікових методів для однакових подій та операцій.

Дані про рух грошових коштів у цьому Звіті відображаються протягом звітного періоду в результаті класифікації за видами діяльності: операційна, інвестиційна й фінансова.

Аудитор повинен знати, що внутрішні зміни (отримання грошових коштів до каси для виплати заробітної плати, здача депонованої заробітної плати на розрахунковий рахунок) та негрошові операції (бартерні операції) до Звіту про рух грошових коштів не включаються.

До негрошових операцій відносяться операції, що не потребують використання грошових коштів та їх еквівалентів (бартерні операції, перетворення боргу на власний капітал, придбання основних засобів на умовах фінансового лізингу, обмін власних акцій на акції іншого підприємства, придбання активів безпосередньо за рахунок позики, наданої банком).

Звіт про рух грошових коштів може складатися прямим і непрямим методами.

При використанні прямого методу в Звіті наводять усі види надходжень та виплат, різниця яких показує приріст або зменшення грошових коштів.

Суть непрямого методу полягає у відображенні в Звіті суми чистого прибутку (збитку), який коригується до величини чистої зміни грошових коштів, за виключенням впливу негрошових операцій і операцій, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю.

Різниця у використанні прямого й непрямого методів стосується тільки розділу операційної діяльності.

Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3) перевіряють на підставі Балансу (ф. № 1), Звіту про фінансові результати (ф. № 2), Звіту про власний капітал (ф. № 4), даних Головної книги, синтетичного та аналітичного бухгалтерського обліку.

У ПБО 4 передбачено складання Звіту про рух грошових коштів операційної діяльності непрямым методом.

При здійсненні аудиту перевіряється правильність перенесення до статті Прибуток (збиток) від звичайної діяльності Розділу I. Рух коштів у результаті операційної діяльності з ф. № 2 "Звіт про фінансові результати" даних статті "Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування".

За статтею корегування на амортизацію необоротних активів перевіряється правильність впливу на прибуток амортизації необоротних активів, нарахованої протягом звітного періоду. Розрахована загальна сума амортизації за звітний період приводить до збільшення негрошових витрат, залишається на підприємстві і тому відображається як надходження.

За статтею корегування на збільшення (зменшення) забезпечень необхідно відображати збільшення (зменшення) забезпечень наступних витрат і платежів, не пов'язаних з інвестиційною і фінансовою діяльністю. До забезпечень наступних витрат і платежів відносять: забезпечення виплат персоналу; цільове фінансування. Розрахунок зводиться до визначення різниці залишків наступних витрат і платежів на кінець і початок звітного періоду. Збільшення забезпечень відображають як надходження, а зменшення — відповідно як видаток.

За статтею Корегування на збиток (прибуток) нереалізованих курсових різниць перевіряють правильність результату розрахунку від нереалізованих курсових різниць внаслідок перерахунку статті Балансу "Грошові кошти та їх еквіваленти в іноземній валюті".

Аудитор повинен знати, що до складу нереалізованих курсових різниць відносять курсові різниці, пов'язані з перерахунком статей в іноземній валюті й відображені в Балансі на кінець звітнього періоду.

Збитки від нереалізованих курсових різниць необхідно відображати як надходження, а прибуток — відповідно як видаток.

За статтею корегування на збиток від не операційної діяльності перевіряють правильність відображення збитку (прибутку) від неопераційної діяльності. Як надходження необхідно відображати збиток, а видаток — прибуток від володіння (дивіденди, відсотки) та реалізації фінансових інвестицій, а також від продажу основних засобів, нематеріальних активів, інших довгострокових активів, від обміну оборотних активів на необоротні активи і фінансові інвестиції, від неопераційних курсових різниць, інші прибутки і збитки від інвестиційної та фінансової діяльності.

Підраховування збитку або прибутку від неопераційної діяльності потрібно здійснювати на підставі даних ф. № 2 "Звіт про фінансові результати", таких статей, як "Дохід від участі в капіталі", "Інші фінансові доходи", "Інші доходи", "Втрати від участі в капіталі".

За статтею Витрати на сплату відсотків перевіряють правильність відображення витрат на сплату відсотків за користування кредитами і позиками, нарахованими протягом звітнього періоду. Нараховані витрати на сплату відсотків зменшують операційний прибуток і тому додаються до нього. У формі звітності їх величина відображається як надходження.

За статтею зменшення (збільшення) оборотних активів перевіряють правильність відображення зменшення (збільшення) оборотних активів у відповідних графах.

Збільшення або зменшення оборотних активів враховують на підставі аналізу ф. № 1 Баланс у частині змін складу запасів і дебіторської заборгованості.

За цією статтею не потрібно відображати такі статті, як "Грошові кошти та їх еквіваленти" в національній та іноземній валютах, "Поточні фінансові інвестиції" та інші статті неопераційних оборотних активів, враховані протягом звітнього періоду. При цьому не враховують зміни у складі оборотних активів, які є наслідком негрошових операцій інвестиційної діяльності (обмін на необоротні активи, фінансові інвестиції тощо) та фінансової діяльності (виплата дивідендів або погашення зобов'язань з фінансової оренди виробничими запасами, продук-

цією, товарами тощо, негрошові внески до статутного капіталу тощо) або, виправлення помилок минулих років.

Якщо у складі статті "Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом" враховується дебіторська заборгованість бюджету з податку на прибуток, то її необхідно виключити з цієї статті. Статтю "Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів", не потрібно враховувати, оскільки вона пов'язана з інвестиційною діяльністю.

При здійсненні перевірки необхідно пересвідчитися, що такі статті Балансу як "Векселі одержані", "Дебіторська заборгованість за розрахунками з виданих авансів", "Інша поточна дебіторська заборгованість", "Інші оборотні активи", "Витрати майбутніх періодів" пов'язані з операційною діяльністю.

Збільшення дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду порівняно з початком звітного періоду означає, що частина доходу від реалізації у вигляді грошових коштів не надійшла на підприємство, тому зазначену суму потрібно вирахувати з прибутку від операційної діяльності. Водночас зменшення дебіторської заборгованості свідчить про те, що сума надходження коштів від покупців більша за виручку від реалізації продукції, цю суму необхідно додати до суми прибутку від операційної діяльності.

Якщо у звітному періоді відбувалося збільшення запасів (вважається, що вони придбані за грошові кошти і не пов'язані з результатами дооцінки), то суму збільшення необхідно вирахувати із суми операційного прибутку. Зменшення запасів не пов'язане з видатком грошових коштів потрібно додати до суми операційного прибутку. На суму збільшення запасів у результаті їх дооцінки зменшується сума коригування операційного прибутку.

За статтею Зменшення (збільшення) витрат майбутніх періодів перевіряють правильність відображення зменшення (збільшення) витрат майбутніх періодів. Як надходження слід відображати зменшення, а як видаток — відповідно збільшення витрат майбутніх періодів. Це зумовлено тим, що зменшення витрат майбутніх періодів пов'язане з їх списанням на витрати і не призводить до виплат грошових коштів. Навпаки, збільшення витрат майбутніх періодів пов'язане з виплатою коштів і тому відображається як видаток.

За статтею Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань перевіряють правильність відображення збільшення (зменшення) поточних зобов'язань. Як надходження необхідно відображати збільшення, а як видаток — відповідно

зменшення за статтями розділу "Поточні зобов'язання". При цьому не враховують такі статті, як "Короткострокові кредити банків", "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями", "Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками", сум зобов'язань за відсотками та інших зобов'язань, не пов'язаних з операційною діяльністю. Також не враховуються зміни у складі поточних зобов'язань, які є наслідком негрошових операцій інвестиційної діяльності та фінансової діяльності (погашення поточного зобов'язання шляхом передачі необоротних активів і фінансових інвестицій, зарахування внесків до капіталу тощо) або виправлення помилок минулих років.

За статтею Збільшення (зменшення) доходів майбутніх періодів потрібно перевірити правильність відображення збільшення (зменшення) доходів майбутніх періодів. Як надходження потрібно відображати збільшення, а як видаток — відповідно зменшення в складі доходів майбутніх періодів. Тому що збільшення доходів майбутніх періодів відбувається в результаті надходження коштів, а зменшення — із зарахуванням їх частини до прибутку.

За статтею Грошові кошти від операційної діяльності перевіряють правильність розрахунку грошових коштів від операційної діяльності, який має відображатися як різниця між сумами надходжень та видатків.

За даними статті Сплачені відсотки перевіряється правильність відображення сплачених відсотків за користування кредитами, позиками та іншими фінансовими зобов'язаннями (випущеними облігаціями, фінансовими й орендними угодами тощо). Сума сплачених відсотків за звітний період має відображатися як видаток.

За статтею Сплачені податки на прибуток перевіряють правильність відображення сплачених податків на прибуток за результатами від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства. Сума сплачених податків на прибуток за звітний період має відображатися як видаток. У разі якщо є можливість сплачений податок на прибуток розподілити за видами діяльності, то за цією статтею відображають податок тільки від операційної діяльності. Сплачені податки на прибуток від інвестиційної і фінансової діяльності необхідно відображати в складі відповідної діяльності.

За статтею Чистий рух коштів до надзвичайних подій перевіряють правильність визначення чистого руху коштів до надзвичайних подій, який слід

розраховувати як різницю між грошовими коштами від операційної діяльності та сумою сплачених відсотків і податків на прибуток.

За статтею Рух коштів від надзвичайних подій перевіряють правильність відображення руху коштів від надзвичайних подій, що відбулися в процесі операційної діяльності.

Відповідно до ПБО до надзвичайних подій відносять події або операції, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства, що не повторюватимуться періодично або в кожному наступному періоді. До переліку надзвичайних подій відносять стихійне лихо (повінь, землетрус, град), техногенні катастрофи, аварії і т. ін.

Рух коштів від надзвичайних подій передбачено відображати окремими статтями в складі операційної, інвестиційної або фінансової діяльності.

Отримання коштів від надзвичайних подій відображається як надходження, а використання — як видаток.

За статтею Чистий рух коштів від операційної діяльності перевіряють правильність відображення чистого руху коштів від операційної діяльності, який має розраховуватися як різниця між чистим рухом коштів до надзвичайних подій та рухом коштів від надзвичайних подій.

Для визначення руху коштів у результаті інвестиційної діяльності необхідно провести аналіз змін за статтями розділу I активу Балансу "Необоротні активи", розділу II Балансу за статтею "Поточні фінансові інвестиції" та розділу I Звіту про фінансові результати за статтями "Дохід від участі в капіталі", "Інші фінансові доходи", "Інші доходи", "Втрати від участі в капіталі".

За статтею Реалізація фінансових інвестицій необхідно перевірити правильність відображення їх реалізації. Реалізацією фінансових інвестицій вважають суму грошових надходжень від продажу акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток у капіталі інших підприємств (інші, ніж надходження за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).

За статтею Реалізація необоротних активів здійснюється перевірка правильності відображення реалізації необоротних активів. Реалізацією необоротних активів потрібно вважати надходження грошових коштів від



продажу основних засобів, нематеріальних активів, а також інших довгострокових необоротних активів (крім фінансових інвестицій).

За статтею Реалізація майнових комплексів перевіряють правильність відображення реалізації майнових комплексів. Як надходження слід показувати надходження грошових коштів від продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць (за вирахуванням грошових коштів, які було реалізовано у складі майнового комплексу). Як видаток слід відповідно відображати використання грошових коштів на купівлю дочірніх підприємств та інших господарських одиниць.

Під час аудиту перевіряють правильність відображення отриманих відсотків. Як надходження слід показувати надходження грошових коштів у вигляді відсотків за аванси грошовими коштами та позик, наданих іншим сторонам (інші, ніж аванси і позики, здійснені фінансовою установою) за фінансовими інвестиціями в боргові цінні папери, за використання переданих у фінансову оренду необоротних активів тощо.

За статтею Отримані дивіденди перевіряють правильність відображення отриманих дивідендів. Як надходження слід відображати суми грошових надходжень у вигляді дивідендів як результат придбання акцій або часток у капіталі інших підприємств (за виключенням виплат за такими інструментами, які визначаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).

За статтею Інші надходження перевіряють правильність відображення інших надходжень. Як надходження потрібно відображати надходження грошових коштів від повернення авансів (крім авансів, пов'язаних з операційною діяльністю) та позик, наданих іншим сторонам (інші надходження, ніж аванси та позики фінансової установи), надходження грошових коштів від ф'ючерських контрактів, форвардних контрактів, опціонів (за винятком тих контрактів, які укладаються для основної діяльності підприємства, або коли надходження класифікуються як фінансова діяльність) та інші надходження,

За статтею Придбання фінансових інвестицій перевіряють правильність відображення придбання фінансових інвестицій. Як видаток слід показувати використання грошових коштів для придбання акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток участі у спільних підприємствах (інших,

ніж виплати за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).

За статтею Придбання необоротних активів перевіряють правильність відображення придбаних необоротних активів. Як видаток слід показувати виплату грошових коштів для придбання основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів (крім фінансових інвестицій).

За статтею Придбання майнових комплексів перевіряють правильність відображення використаних грошових коштів на придбання майнових комплексів. Як видаток слід відображати використання грошових коштів на придбані дочірні підприємства та інші господарські одиниці (за вирахуванням грошових коштів, придбаних у складі майнового комплексу).

За статтею Інші платежі перевіряють правильність відображення інших платежів. Як видаток треба відображати аванси (крім пов'язаних з операційною діяльністю) і позики грошовими коштами, надані іншим сторонам (крім авансів і позик фінансових установ); виплати грошових коштів за ф'ючерсними контрактами, форвардними контрактами, опціонами (за виключенням випадків, коли такі контракти укладаються для операційної діяльності підприємства або виплати класифікуються як фінансова діяльність).

За статтею Чистий рух коштів до надзвичайних подій перевіряють правильність визначення чистого руху коштів до надзвичайних подій, який має визначатися як різниця між надходженням і видатком грошових коштів, пов'язаних з надзвичайними подіями в процесі інвестиційної діяльності.

За статтею Рух коштів від надзвичайних подій перевіряють правильність відображення руху коштів від надзвичайних подій, що відбулися в процесі інвестиційної діяльності.

Отримання коштів від надзвичайних подій слід відображати як надходження, а використання — як видаток.

За статтею Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності перевіряють правильність відображення чистого руху коштів від інвестиційної діяльності, який слід визначати як різницю між чистим рухом коштів до надзвичайних подій та рухом коштів від надзвичайних.

Для визначення руху коштів у результаті фінансової діяльності необхідно провести аналіз змін за статтями розділу I пасиву Балансу "Власний капітал" та окремими статтями, пов'язаними з фінансовою діяльністю, наведеними в

розділах II, III і IV пасиву Балансу "Забезпечення наступних витрат і платежів", "Довгострокові зобов'язання", "Поточні зобов'язання" ("Короткострокові кредити банків", "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями", "Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками").

За статтею Надходження власного капіталу перевіряють правильність відображення надходження власного капіталу. Надходження власного капіталу має здійснюватися у вигляді отримання грошових коштів від розміщення акцій та інших операцій, що спричиняють збільшення власного капіталу.

За статтею Отримані позики перевіряють правильність відображення отриманої позики. Отримання позики відбувається в результаті надходження грошових коштів через утворення боргових зобов'язань (позик, векселів, облігацій, а також інших видів короткострокових і довгострокових зобов'язань, не пов'язаних з операційною діяльністю).

За статтею Інші надходження перевіряють правильність віднесення надходження грошових коштів до категорії інших надходжень. За цією статтею потрібно відображати інші надходження грошових коштів, не відображені в попередніх статтях і пов'язані з фінансовою діяльністю.

За статтею Погашення позик перевіряють правильність відображення погашення позик. Погашення позик здійснюється в результаті виплати грошових коштів.

За статтею Сплачені дивіденди перевіряють правильність відображення виплачених дивідендів. Виплата дивідендів здійснюється грошовими коштами.

За статтею Інші платежі перевіряють правильність відображення інших платежів. До інших платежів слід відносити використання грошових коштів для викупу раніше випущених акцій підприємства, виплати грошових коштів орендодавцю для погашення заборгованості за фінансовою орендою та іншими платежами, пов'язаними з фінансовою діяльністю.

За статтею Чистий рух коштів до надзвичайних подій перевіряють правильність визначення чистого руху коштів до надзвичайних подій, який має визначатися як різниця між надходженням власного капіталу, отриманням позики, іншими надходженнями та погашенням позик, виплаченими дивідендами, іншими надходженнями.

За статтею Рух коштів від надзвичайних подій перевіряють правильність відображення руху коштів від надзвичайних подій, що відбулися в процесі

фінансової діяльності. Отримання коштів від надзвичайних подій слід відображати як надходження, а використання — як видаток.

За статтею Чистий рух коштів від фінансової діяльності перевіряють правильність відображення чистого руху коштів від фінансової діяльності, який має визначатися як різниця між чистим рухом коштів до надзвичайних подій та рухом коштів від надзвичайних подій.

За статтею Чистий рух коштів за звітний період перевіряють правильність відображення чистого руху коштів за звітний період, який повинен розраховуватися як алгебраїчна сума чистого руху коштів від операційної діяльності, чистого руху коштів від інвестиційної діяльності та чистого руху коштів від фінансової діяльності.

За статтею Залишок коштів на початок року перевіряють правильність відображення залишку коштів на початок року, який має відповідати залишку грошових коштів та їх еквівалентам на початок звітного періоду в національній та іноземних валютах, а також алгебраїчній сумі залишків дебетового сальдо за рахунками 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках", 33 "Інші кошти" та субрахунком 351 "Еквіваленти грошових коштів", відображених у Головній книзі.

За статтею Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів перевіряють правильність відображення зміни валютних курсів на залишок коштів. Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів як надходження відображається збільшення, як видаток — відповідно зменшення залишку грошових коштів в іноземній валюті внаслідок коливань валютного курсу протягом звітного періоду.

За статтею Залишок коштів на кінець року перевіряють правильність відображення залишку коштів на кінець року, який відображають як надходження. Залишок коштів на кінець року слід розраховувати як різницю між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях "Залишок коштів на початок року", "Чистий рух коштів за звітний період" та "Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів. Розрахований залишок коштів на кінець року має відповідати залишку грошових коштів та їх еквівалентів на кінець звітного періоду в національній та іноземній валютах, а також алгебраїчній сумі залишків дебетового сальдо за рахунками 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках", 33 "Інші кошти" та субрахунком 351 "Еквіваленти грошових коштів", відображеними в Головній книзі.

## ТЕМА 8. АУДИТ «ЗВІТУ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ»

У складі річної фінансової звітності відповідно до Закону України від 16.07.99 р. № 996-ХІУ "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" передбачено складання Звіту про власний капітал. Визначення змісту, форми звіту та загальні вимоги до розкриття його статей передбачено ПБО 5 "Звіт про власний капітал".

Звіт про власний капітал має достовірно й повно відображати результати роботи підприємства щодо збільшення або зменшення власного капіталу. Інформація, відображена в Звіті про власний капітал, має бути достовірною, без помилок і перекручень, які впливають на користувачів фінансової звітності. Підставою для заповнення Звіту є дані синтетичного й аналітичного обліку, які мають бути тотожними.

Аудитор повинен знати, що оцінка й визначення власного капіталу залежать від оцінки й визначення його активів і зобов'язань. Сума власного капіталу — це вартість майна підприємства, яка не є його поточною або реалізаційною вартістю і тому не відображає поточну на даний час вартість прав власників фірми. На суму власного капіталу впливають оцінка активів і кредиторська заборгованість, які використовуються в бухгалтерському обліку підприємства.

Отримання прибутку є основною метою діяльності підприємства, реалізувати яку можна лише при збереженні власного капіталу.

Збереження капіталу здійснюється в разі, якщо підприємство заробляє прибуток за умови, що сума чистих активів на кінець року перевищує суму чистих активів на початок року після вилучення виплат власникам або внесків власників протягом звітного року.

Структуру Звіту про власний капітал побудовано за шаховим принципом та відповідно до структури Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291 і зареєстрованого в Мін'юсті України 21.12.99 р. за № 892/4185.

Шаховий принцип побудови Звіту передбачає розміщення по горизонталі джерел утворення власного капіталу, а по вертикалі статей з відображенням інформації про його зміни.

Власний капітал за рівнем відповідальності поділяють на:

- капітал, сума якого визначається в установчих документах, з обов'язковою державною реєстрацією і розмір якого не може бути меншим за встановлену законодавством суму;
- нереєстрований капітал — додатково вкладений капітал для ведення господарської діяльності підприємства.

Повне розкриття інформації про джерела формування власного капіталу мають забезпечувати дані про нього, відображені в розділі I пасиву Балансу "Власний капітал".

До переліку джерел власного капіталу відповідно до ПБО 5 відносяться: статутний капітал, пайовий капітал, додатковий вкладений капітал, інший додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток, неоплачений капітал, вилучений капітал.

Здійснюючи аудит статутного капіталу, слід перевіряти: правильність відображення розміру статутного капіталу в бухгалтерському обліку, з'ясувати: чи зафіксовано в засновницьких документах внески всіх засновників (учасників); відповідність їх величини, що відображена в бухгалтерському обліку фактичним внескам у формування статутного капіталу; чинність прийнятого рішення засновників (учасників) про збільшення або зменшення статутного капіталу; реєстрацію рішення про коригування статутного капіталу; відповідність скоригованої суми статутного капіталу даним Балансу.

Слід пам'ятати, що статутний капітал акціонерного товариства складається із внесків акціонерів (учасників) і відображає власні джерела формування активів підприємства. Відповідно до Закону України від 19.09.91 р. № 1576-ХІІ "Про господарські товариства" (з наступними змінами та доповненнями) та Закону України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008р № 514-У1, статутний капітал акціонерного товариства має бути поділений на визначену кількість акцій

рівної номінальної вартості, а відповідальність за зобов'язаннями має бути тільки в межах майна товариства.

Слід звертати увагу на те, чи відповідає сума випущених простих акцій залишковому капіталу підприємства; чи надається власникам привілейованих акцій першочергове право при виплаті дивідендів і розподілі активів у разі ліквідації товариства; чи здійснено реєстрацію випуску акцій у Державній Комісії з цінних паперів та фондового ринку (ДКЦПФР).

У разі створення публічного акціонерного товариства з'ясовують: чи розповсюджуються акції шляхом відкритої підписки на них; яку встановлено тривалість строку відкритої підписки на акції (не може перевищувати шести місяців); чи вносять особи, які бажають придбати акції, на поточний рахунок акціонерного товариства не менш як 10 відсотків вартості акцій, які вони передплатили; чи видають засновники письмові зобов'язання про продаж відповідної кількості акцій.

Розмір статутного капіталу акціонерного товариства може змінюватися відповідно до рішення зборів акціонерів. Але зміни мають відображатися в бухгалтерському обліку тільки після державної реєстрації нового розміру статутного капіталу. При цьому необхідно керуватися Положенням про порядок збільшення (зменшення) розміру статутного фонду акціонерного товариства, затвердженим рішенням ДКЦПФР від 08.04.98 р. № 44.

Під час здійснення аудиту перевіряють порядок, правильність визначення джерел збільшення статутного капіталу.

У разі додаткової емісії (випуску акцій) передплата на додатково випущені акції проводиться в тому ж порядку, що і на акції першої емісії, а джерелами збільшення статутного капіталу є:

- додаткові внески учасників;
- індексація основних засобів (проводиться згідно з Положенням про порядок збільшення статутного фонду за рахунок індексації основних засобів, затвердженим рішенням ДКЦПФР від 12.02.98 р. № 39);
- реінвестування прибутку;

– нараховані дивіденди (в разі, коли прийнято рішення про виплату дивідендів акціями).

У разі підвищення номінальної вартості акцій статутний капітал може збільшуватися за рахунок додаткових внесків учасників до встановленого рівня номінальної вартості акцій або за рахунок індексації основних засобів.

У разі обміну раніше випущених облігацій акціонерного товариства на його ж акції статутний капітал збільшується за рахунок довгострокових зобов'язань за облігаціями.

Зменшення статутного капіталу акціонерного товариства здійснюється шляхом:

- зменшення номінальної вартості акцій;
- зменшення кількості акцій існуючої номінальної вартості шляхом викупу їх у власників з метою анулювання.

Здійснюючи аудит, слід пам'ятати, що неоплачені кошти засновників (учасників) зменшують реальний розмір статутного капіталу і в Балансі "Несплачений капітал" мають відображатися з знаком мінус.

Для здійснення аудиту за правильністю формування й використання пайового капіталу Планом рахунків передбачено рахунок 41 "Пайовий капітал". На цьому рахунку здійснюються облік і узагальнення інформації про передбачені установчими документами суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки підприємств споживчої кооперації та інших підприємств, у яких частина власного капіталу формується у вигляді пайових внесків.

Під час здійснення перевірки з'ясовують джерело формування пайового капіталу, порядок визначення розмірів пайових внесків та їх повернення пайовикам, принцип нарахування дивідендів і правильність відображення операцій з пайовим капіталом на рахунках бухгалтерського обліку. Розміри обов'язкових пайових внесків визначаються загальними зборами пайовиків з розрахунку потреби у власних оборотних коштах. У разі вибуття із членів підприємства та у разі його ліквідації обов'язкові пайові внески підлягають поверненню пайовикам.



Строки повернення пайових внесків визначають з урахуванням фінансового стану й боргових зобов'язань підприємства.

Для забезпечення розвитку господарської діяльності підприємства можуть вноситися додаткові пайові внески пайовиками на добровільних засадах. Ці внески також підлягають повному або частковому поверненню згідно із заявами пайовиків. При щорічному розподілі прибутку за рішенням зборів пайовиків на обов'язкові та додаткові пайові внески нараховуються дивіденди, які можуть бути зараховані на поповнення паю.

Колективні сільськогосподарські підприємства (КСП) на рахунку 41 "Пайовий капітал" обліковують частину вартості майна, розпайовану між його членами, та частину вартості майна, яку не було розпайовано між його членами, а також збільшення (зменшення) вартості майна протягом діяльності підприємства.

Додатково вкладений капітал — це сума, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість.

Аудит правильності формування та використання додатково вкладеного капіталу здійснюється на рахунку 42 "Додатковий капітал" за субрахунком 421 "Емісійний дохід". На цьому субрахунку відображається різниця між продажною й номінальною вартістю первісно розміщених акцій.

Аналітичний облік додатково вкладеного капіталу слід вести за видами та кожним засновником (учасником). Дані синтетичного обліку за субрахунком 421 "Емісійний дохід" мають відповідати даним аналітичного обліку.

Інший додатковий капітал — це сума дооцінки активів, вартість необоротних активів безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб та інші види додаткового капіталу, потреба в якому виникає в процесі господарської діяльності підприємства.

Аудит правильності формування та використання іншого додаткового капіталу здійснюється на рахунку 42 "Додатковий капітал".

Резервний капітал — це сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

Планом рахунків передбачено вести облік резервного капіталу на рахунку 43 "Резервний капітал". Здійснюючи аудит, перевіряють правильність формування, використання резервного капіталу та відображення його в бухгалтерському обліку.

Законом України від 19.09.91 р. № 1576-ХІІ "Про господарські товариства" (з наступними змінами та доповненнями) передбачено (ст. 14) створення в господарському товаристві резервного (страхового) фонду в розмірі, встановленому установчими документами, але не менше 25 відсотків статутного фонду (а з 2011 року з вступом у дію Закону України «Про акціонерні товариства» № 514-УІ від 17.09.2008р., у розмірі 10 відсотків статутного фонду). Розмір щорічних відрахувань до резервного фонду передбачається установчими документами, але не може бути менше 5 відсотків суми чистого прибутку.

Кошти резервного капіталу використовуються відповідно до напрямів, передбачених в установчих документах: покриття непередбачених витрат у разі нестачі прибутку, погашення боргів при ліквідації товариства, виплата дивідендів за привілейованими акціями тощо.

Слід мати на увазі, що залишки невикористаних коштів резервного капіталу переходять на наступний рік. Аналітичний облік резервного капіталу належить вести за напрямками використання. Дані синтетичного обліку за рахунком 43 "Резервний капітал" мають відповідати даним аналітичного обліку.

Нерозподілені прибутки — це сума прибутку, одержана в результаті господарсько-фінансової діяльності підприємства за вирахуванням прибутку, використаного в звітному періоді, включаючи податок на прибуток.

Здійснюючи аудит, перевіряють правильність використання нерозподіленого прибутку та відображення його в бухгалтерському обліку.

Аналітичний облік нерозподіленого прибутку слід вести за напрямками використання. Дані синтетичного обліку за субрахунком 441 "Прибуток нерозподілений" мають відповідати даним аналітичного обліку.

Неоплачений капітал — це сума заборгованості власників (учасників) за внесками до капіталу. Планом рахунків передбачено вести облік неоплаченого капіталу на рахунку 46 "Неоплачений капітал".

Здійснюючи аудит, перевіряють збільшення, зменшення суми неоплаченого капіталу та відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Збільшення неоплаченого капіталу відбувається в результаті здійснення:

- внесків засновників до статутного капіталу підприємства;
- зменшення номінальної вартості акцій;
- повернення засновникам підприємства їх внесків.

Зменшення неоплаченого капіталу відбувається в результаті:

- оголошенню статутного капіталу після реєстрації підприємства;
- створення фондів за рахунок засновників.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу необхідно вести за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) підприємства. Дані синтетичного обліку за рахунком 46 "Неоплачений капітал" мають відповідати даним аналітичного обліку.

Здійснюючи перевірку, потрібно знати, що сума неоплаченого капіталу в Балансі наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу. До підсумку Балансу включається оплачена вартість статутного капіталу, яка визначається шляхом вирахування із загальної вартості, випущених акцій (зареєстрованого статутного капіталу) суми заборгованості засновників за внесками до капіталу (неоплачений капітал).

Вилучений капітал — фактична собівартість власної емісії або часток, викуплених товариством в його учасників.

Здійснюючи аудит, перевіряють збільшення, зменшення вилученого капіталу та відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Здійснюючи аудит, необхідно пам'ятати, що різниця між номінальною і балансовою вартістю акцій, що анулюються, зменшує нерозподілений прибуток або додатково вкладений капітал.

Аналітичний облік вилученого капіталу слід вести за видами акцій (внесків, паїв). Дані синтетичного обліку за рахунком 45 "Вилучений капітал" мають відповідати даним аналітичного обліку.

Слід пам'ятати, що сума вилученого капіталу в Балансі наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

Перевірку правильності формування за кожною статтею власного капіталу здійснюють в розрізі джерел його формування: статутного, пайового, додатково вкладеного, іншого додаткового, резервного капіталу, нерозподіленого прибутку, неоплаченого й вилученого капіталу.

За статтями Коригування: зміна облікової політики, виправлення помилок, інші зміни перевіряють правильність відображення суми коригувань, що

відбулись внаслідок зміни облікової політики, передбачені ПБО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах".

Відповідне до ПБО 6 облікова політика може змінюватися тільки, якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує положення бухгалтерського обліку, або якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Треба пам'ятати, що не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для:

- подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;
- подій або операцій, які не відбувалися раніше.

Облікова політика має застосовуватися щодо подій та операцій з моменту їх виникнення. Винятком є випадки, коли суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно. У таких випадках облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

Аудитор має знати, що вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:

- коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;
- повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

У разі якщо неможливо простежити відмінність зміни облікової політики від зміни облікових оцінок, це розглядається і відображається як зміна облікових оцінок.

Виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх періодах, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року. Виправлення помилок, які відносяться до попередніх періодів, вимагає повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності.

За статтею «Скоригований залишок на початок року» перевіряють правильність відображення залишку власного капіталу на початок звітного року після внесення відповідних коригувань.

За статтями «Переоцінка активів: дооцінка основних засобів», «Уцінка основних засобів» перевіряють правильність відображення збільшення або зменшення власного капіталу в результаті переоцінки основних засобів.

Під час здійснення аудиту слід знати, що на підприємстві переоцінюється об'єкт основних засобів у разі, коли його залишкова вартість значно (більш як на 10 відсотків) відрізняється від справедливої вартості на дату Балансу. Якщо здійснюється переоцінка об'єкта основних засобів, то на ту саму дату слід провести переоцінку всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Під час проведення аудиту перевіряють правильність переоцінки первісної вартості і суми зносу об'єктів основних засобів, індексу переоцінки, віднесення в бухгалтерському обліку суми дооцінки, уцінки, перевищення суми попередніх уцінок (дооцінок) над сумою попередніх дооцінок (уцінок) та відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

За статтями «Переоцінка активів»: дооцінка нематеріальних активів, уцінка нематеріальних активів, перевіряють правильність відображення в бухгалтерському обліку дооцінки (уцінки) нематеріальних активів та відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

За статтею «Чистий прибуток (збиток)», перевіряють правильність відображення чистого прибутку чи збитку, які мають дорівнювати "Чистому прибутку (збитку)", відображеному в Звіті; про фінансові результати.

За статтями «Розподіл прибутку»: виплати власникам (дивіденди), спрямування прибутку до статутного капіталу, відрахування до резервного капіталу перевіряють правильність відображення нарахованих дивідендів власникам, дані про інший розподіл прибутку між учасниками спрямування прибутку до статутного капіталу, відрахування до резервного капіталу відповідно до засновницьких документів та відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

За статтями «Внески учасників: внески до капіталу, погашення заборгованості з капіталу», перевіряють своєчасність внесків до статутного капіталу відповідно до засновницьких документів підприємства, його збільшення, зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу та відображення операцій в бухгалтерському обліку.

За статтями «Вилучення капіталу: викуп акцій (часток), перепродаж викуплених акцій (часток), анулювання викуплених акцій (часток), вилучення частки в капіталі, зменшення номінальної вартості акцій» перевіряють правильність відображення викупу, перепродажу викуплених акцій та їх анулювання, вилучення частки в капіталі, зменшення номінальної вартості та відображення операцій у бухгалтерському обліку.

За статтями «Інші зміни в капіталі: списання невідшкодованих збитків, безкоштовно отримані активи», перевіряють правильність відображення інших змін у власному капіталі підприємства, які не було включено до вищезазначених статей, зокрема списання невідшкодованих збитків, безкоштовно отримані активи та інші зміни, а також відображення операцій у бухгалтерському обліку.

За статтею «Разом змін в капіталі» перевіряють правильність розрахунку підсумку змін у складі власного капіталу за звітний період, що визначається як сума скоригованого залишку капіталу на початок року та всіх змін протягом звітного року внаслідок переоцінки активів, використання чистого прибутку, внесків учасників, вилучення капіталу та інших змін у капіталі.

За статтею «Залишок на кінець року» перевіряють правильність розрахунку залишку джерел власного капіталу на кінець року, що визначається як сума скоригованого залишку капіталу на початок року та змін у структурі власного капіталу, спрямованих на його збільшення за вирахуванням зменшення капіталу. Залишок власного капіталу на кінець року має дорівнювати власному капіталу за кожним джерелом, відображеним у Балансі за відповідними рядками.

## ТЕМА 9. АУДИТ ОПЕРАЦІЙ З ОБ'ЄДНАННЯ ПІДПРИЄМСТВ

Порядок відображення в обліку та звітності придбання інших підприємств, гудвілу, який виник при придбанні, злитті підприємств, а також розкриття інформації про об'єднання підприємств встановлено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99 р. № 163, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 23.07.99 р. за № 499/3792 з змінами від 31.05.2008 р. внесеними Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження змін до деяких положень стандарту бухгалтерського обліку».

ПБО 19 не застосовують до операцій з об'єднання підприємств, які вже перебувають під спільним контролем, і до обліку часток у спільних підприємствах.

Об'єднання підприємств — це об'єднання окремих підприємств у результаті приєднання одного підприємства до іншого або внаслідок одержання контролю одним підприємством над чистими активами та діяльністю іншого підприємства.

Об'єднання підприємств здійснюється за наявності економічної вигоди для всіх учасників підприємств та доцільності його проведення.

Об'єднання підприємств може відбуватися шляхом:

- придбання одним підприємством частки капіталу іншого підприємства або активів в обмін на грошові кошти;
- отримання інших активів або зобов'язань;
- створення нової юридичної особи;
- отримання контрольного пакета акцій;
- передачі активів об'єднаних підприємств іншому підприємству і ліквідації одного з підприємств, що об'єднуються.

Для кожної операції з об'єднання підприємств характерні свої особливості, які визначаються вимогами юридичного й податкового характеру.

Відповідно до Порядку подання фінансової звітності (п. 8), затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419, об'єднання

підприємств, утворені на добровільних засадах, подають власну та зведену фінансову звітність, якщо це передбачено установчими документами. Об'єднання підприємств, утворені за рішенням Кабінету Міністрів України або центрального органу виконавчої влади, який здійснює управління майном підприємств, подають крім власної зведеної фінансової звітності відповідно Мінфіну та Мінекономіки або відповідному центральному органу виконавчої влади. Порядок подання об'єднаннями підприємств зведеної фінансової звітності про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів щодо всіх підприємств, які належать до сфери їх управління, встановлено Мінекономіки і Мінфіном. Відповідно до цього Порядку зведену фінансову звітність подають до відповідних органів щокварталу не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу та щороку не пізніше 15 квітня наступного за звітним року. Про диференційовані терміни подання цієї фінансової звітності повідомляє Мінфін.

У процесі ідентифікації придбаних активів та зобов'язань перевіряють правильність визначення їх справедливої вартості, що дає змогу визначити вигоди або втрати від операції з придбання.

Під справедливою вартістю слід розуміти суму, за якою може бути здійснено обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими й незалежними сторонами.

Слід пам'ятати, якщо придбання активів і зобов'язань здійснюється поетапно (наприклад, шляхом послідовного придбання акцій), то кожна операція має відображатися окремо за справедливою вартістю придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань, а вартість окремих інвестицій поетапно повинна порівнюватися з часткою покупця у справедливій вартості ідентифікованих активів і зобов'язань, придбаних на кожному етапі.

Після перевірки правильності визначення вартості придбання та справедливої вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань перевіряють правильність розрахунку вигоди (гудвілу) або втрати покупця у результаті об'єднання підприємств.



Під *гудвілом* слід розуміти перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання.

Слід знати, що у зв'язку з Наказом Мінфіна № 756 від 31.05.2008р.:

Вартість негативного гудвіла списується з одночасним коректуванням нерозподіленого прибутку;

Сума накопиченої амортизації гудвіла списується з зменшенням його первісної вартості; по гудвілу амортизація не нараховується.

Позитивна різниця між вартістю придбання і справедливою вартістю придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань має обліковуватися покупцем як гудвіл у складі нематеріальних активів на субрахунку 126 "Гудвіл.

Якщо підприємство після об'єднання набуває статусу незалежної юридичної особи, то покупець, починаючи з дати його придбання, повинен відображати придбані акції (частку в капіталі) у складі фінансових інвестицій. При цьому гудвіл як окрема стаття буде виникати при складанні консолідованої звітності.

При ліквідації придбаного підприємства покупець повинен:

- взяти на Баланс усі ідентифіковані активи та зобов'язання, які йому належать;
- відобразити в обліку та звітності гудвіл;
- включити до Звіту про фінансові результати доходи та витрати придбаного підприємства.

Під час здійснення поетапного придбання необхідно перевірити, щоб на дату кожної обмінної операції покупець визначав справедливу вартість чистих активів підприємства-емітента, акції якого придбаваються, і порівнював собівартість здійснених фінансових інвестицій з вартістю своєї частки.

## ТЕМА 10. АУДИТ «КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ»

Порядок складання консолідованої звітності й загальні вимоги до розкриття інформації щодо її складання встановлено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 20 "Консолідована фінансова звітність" (надалі — ПБО 20), затвердженим наказом Мінфіну України від 30.07.99 р. № 176 та зареєстрованим у Мін'юсті України 12.08.99 р. за № 553/3846.

Норми цього ПБО застосовуються групою підприємств, організацій та інших юридичних осіб, яка складається з материнського (холдингового) підприємства та дочірніх підприємств.

*Материнське (холдингове) підприємство* — підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств.

*Дочірнє підприємство* — підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

Підприємство, якому належать 50% звичайних акцій, є головним, а відповідно інше — дочірнім. Необхідно пам'ятати, що кожне з цих підприємств є окремою юридичною особою з власною системою обліку і фінансовою звітністю.

*Консолідована фінансова звітність* — звітність, яка відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Відповідно до Порядку подання фінансової звітності (п. 11), затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419, підприємства, які мають дочірні підприємства, тобто материнські, крім фінансової звітності про власні господарські операції подають консолідовану фінансову звітність власникам (засновникам) у визначені ними терміни, але не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу й не пізніше 15 квітня наступного за звітним року.

Під час проведення аудиту слід враховувати, що материнське підприємство, яке є дочірнім підприємством іншого підприємства, не подає консолідовану фінансову звітність за умови:

- якщо воно повністю належить іншому підприємству;
- згоди власників частки меншості.

Частка меншості — частина чистого прибутку (збитку) і чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства).

Аудитору слід мати на увазі, що до консолідованої фінансової звітності включають показники фінансової звітності всіх дочірніх підприємств, за винятком показників фінансової звітності тих дочірніх підприємств, які не включаються, якщо:

- контроль дочірнього підприємства є тимчасовим, оскільки воно було придбане й утримується з метою його наступного продажу протягом короткострокового періоду;
- дочірнє підприємство здійснює діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти материнському підприємству. Активи таких дочірніх підприємств відображаються як фінансові інвестиції відповідно до ПБО 12 "Фінансові інвестиції".

Водночас слід мати на увазі, що фінансову звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, яка використовується при складанні консолідованої фінансової звітності, складають за той самий звітний період і на ту саму дату Балансу. Консолідовану фінансову звітність складають з фінансової звітності групи підприємств із використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо при складанні консолідованої фінансової звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у Примітках до консолідованої фінансової звітності.

При проведенні консолідації фінансову звітність материнського та дочірніх підприємств складають у звичайному порядку, а потім зводять (консолідують).

Під час проведення аудиту перевіряють порядок складання консолідованої фінансової звітності шляхом упорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства. При цьому для відображення фінансового стану та результатів діяльності групи підприємств загалом слід звернути увагу на особливості створення цієї господарської одиниці й правильність зробленого коригування об'єднаних показників.

Зміст коригування полягає у наступному:

- з активів материнського підприємства необхідно вилучити балансову вартість інвестицій у дочірні підприємства, а з пасиву дочірніх підприємств відповідну частку капіталу материнського підприємства;
- усіх показників розрахункових операцій материнського та дочірніх підприємств слід вилучити суму внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо;

- з вартості придбаних активів покупця треба вилучити суму нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій;
- з загальної суми реалізації та собівартості реалізації в консолідованих Звітах про фінансові результати вираховуються операції з реалізації між консолідованими підприємствами. Водночас потрібно вести облік прибутку від реалізації та вартості реалізації, який здійснюється в межах консолідованого підприємства.

Аудитору потрібно знати, що коригування, які здійснюються в процесі консолідації, не впливають на облік операцій та фінансову звітність ні материнського, ні дочірнього підприємств. Слід враховувати, що на дату придбання дочірнього підприємства складається тільки консолідований Баланс і з цієї дати починається діяльність створеної господарської одиниці. Далі консолідовану звітність материнське підприємство складає на кожну дату звітності і до її складу включає всі форми звітів, передбачені положеннями ("Баланс" (ф. № 1), "Звіт про фінансові результати" (ф. № 2), "Звіт про рух грошових коштів" (ф. № 3), "Звіт про власний капітал" (ф. № 4), "Примітки до фінансової звітності" (ф. № 5).

Консолідована звітність складається з двох етапів: на дату придбання дочірнього підприємства або після дати його придбання. Необхідність виділення двох етапів консолідації пов'язана з особливостями формування з обліку материнського підприємства балансової вартості фінансових інвестицій в дочірні підприємств.

При складанні консолідованої фінансової звітності можуть не наводитися статті форм фінансової звітності, за якими у групи підприємств відсутні показники (крім випадків, якщо такі показники були в попередньому звітному році), та підлягають виключенню:

- балансова вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частка материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство;
- сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо;
- сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані).

## ТЕМА 11. АУДИТ «ПРИМІТОК ДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ»

Інформація, відображена у фінансовій звітності, має надавати користувачам можливість оцінювати реальні зміни фінансового стану підприємства за звітний період (квартал, рік). Крім передбачених форм фінансової звітності (ф. № 1 "Баланс", ф. № 2 "Звіт про фінансові результати", ф. № 3 "Звіт про рух грошових коштів", ф. № 4 "Звіт про власний капітал") підприємств має складати Примітки до фінансових звітів ф. № 5 (надалі — Примітки).

Інформацію, подану у фінансовій звітності, поділяють за місцем подання на; інформацію у складі показників звітів; інформацію у Примітках до звітності.

При здійсненні аудиту слід пам'ятати, що фінансовий звіт має містити дату, станом на яку наведено його показники, або відображати період, який він охоплює. У разі якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, то причини і наслідки цього мають розкриватися у Примітках до фінансової звітності.

Крім того, у фінансовій звітності має бути визначено валюту, в якій відображено елементи звітності, та одиницю її виміру. Якщо валюта звітності відрізняється від валюти, в якій ведеться бухгалтерський облік, то підприємство має розкривати причини цього й методи, використані для переведення фінансових звітів з однієї валюти в іншу.

Підприємство має висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису:

- принципів оцінки статей звітності;
- методів обліку щодо окремих статей звітності.

Інформацію, що підлягає розкриттю, слід наводити безпосередньо у фінансових звітах або у Примітках до них.

Примітки до фінансових звітів — це сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтування статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

Складання Приміток можна поділити на три основні етапи:

- Облікова політика підприємства;
- Інформація не представлена у фінансових звітах, але обов'язкова за відповідними положеннями;
- Інформація, що відображає додатковий аналіз звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та достовірності.

Згідно з ПБО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" підприємство повинне розкривати облікову політику шляхом опису:

- принципів оцінки статей звітності;
- методів обліку щодо окремих статей звітності.

До переліку конкретних аспектів облікової політики, необхідних для правильного розуміння фінансових звітів, слід віднести:

- визнання доходів;
- принципи консолідації фінансових звітів підприємств, включаючи дочірні підприємства та асоційовані компанії;
- об'єднання компаній;
- спільні підприємства;
- визнання та амортизацію матеріальних і нематеріальних активів;
- капіталізацію витрат на позики та інших витрат;
- будівельні контракти;
- інвестиційну власність;
- оренду;
- витрати на наукові дослідження та розробки;
- запаси;
- податки, включаючи відстрочені;
- резерви;
- витрати на виплати працівникам;
- переведення та хеджування іноземної валюти;
- визначення господарських і географічних сегментів та основу розподілу витрат між сегментами;
- визначення грошових коштів і їх еквівалентів;
- облік інфляції;
- державні гранти.

Під час проведення перевірки слід пам'ятати, що всі конкретні положення облікової політики в Україні визначаються відповідними ПБО. Відповідно до наказу Мінфіну України від 29.11.2000 року за № 302 і зареєстрованому в Мін'юсті України від 11.12.2000 року за № 904/5125 передбачено ведення типової форми фінансової звітності № 5 "Примітки до річної фінансової звітності".

Після перевірки правильності складання форм фінансової звітності не обхідно перевірити порівнянність показників форм звітності. При цьому слід керуватися Методичними рекомендаціями з перевірки порівнянності показників форм річної фінансової звітності підприємства.

## **ТЕМА 12. ВИСНОВОК НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ЩОДО ПОВНОГО ПАКЕТА, ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ЗАГАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ**

Метою Міжнародного стандарту аудиту (МСА 700) є встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо висновку незалежного аудитора, який надається в результаті проведення аудиторської перевірки повного пакету фінансових звітів загального призначення, підготовлених у відповідності до концептуальної основи фінансової звітності, метою якої є досягнення справедливого відображення. Тут також надані рекомендації щодо питань, які аудитор розглядає під час формування думки щодо фінансових звітів.

Як вказано в МСА 200 фінансовими звітами загального призначення є фінансові звіти, підготовлені у відповідності до концептуальної основи фінансової звітності, метою якої є задоволення потреб в загальній інформації широкого діапазону користувачів. Крім того МСА розглядає обставини, коли аудитор може надати безумовно-позитивний висновок, а необхідності в модифікації звіту аудитора немає. МСА 701 "Модифікація висновку незалежного аудитора" встановлює стандарти та надає рекомендації щодо модифікацій висновку (пояснювального параграфу, умовно-позитивного висновку, відмови від висловлення думки, негативного висновку).

МСА 800 "Висновок незалежного аудитора при виконанні завдань аудиту спеціального призначення" встановлює стандарти та надає рекомендації щодо форми та змісту аудиторського висновку при виконанні завдань з аудиту:

- а) повного пакету фінансових звітів, підготовлених у відповідності до іншої концептуальної основи обліку;
- б) одного з компонентів повного пакету фінансових звітів загального або спеціального призначення, наприклад, окремого звіту, конкретного рахунку, елементів рахунку або статей фінансового звіту;
- в) виконання контрактних угод;
- г) узагальнених фінансових звітів.

Аудиторський висновок повинен містити чітко сформульовану думку щодо

фінансових звітів.

Метою проведення аудиторської перевірки фінансових звітів є надання аудиторіві можливості висловити думку стосовно того, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової Фрази "справедливо і достовірно відображають" або "представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах" є еквівалентними термінами.

Судження аудитора, чи "справедливо та достовірно відображають" або "представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах" інформацію фінансові звіти, робиться в контексті застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Таким чином, концептуальна основа фінансової звітності є для аудитора контекстом для оцінки достовірності відображення інформації фінансовими звітами включно з питанням, чи підготовлені та представлені фінансові звіти у відповідності до конкретних вимог концептуальної основи фінансової звітності щодо окремих класів операцій, залишків на рахунках та розкриття.

Аудитор повинен оцінити висновки, зроблені завдяки отриманим аудиторським доказам, що будуть основою для формування його думки щодо фінансових звітів. Формуючи думку щодо фінансових звітів, аудитор оцінює на основі отриманих аудиторських доказів, чи є достатня впевненість, що фінансові звіти, взяті в цілому, не містять суттєвих викривлень. Цей процес включає висновки, чи було отримано достатньо відповідних аудиторських доказів для зменшення ризиків суттєвих викривлень фінансових звітів до прийняттого низького рівня, і оцінку впливу невивірених ідентифікованих викривлень.

Формування думки, чи "справедливо й достовірно відображають" або "представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах" інформацію фінансові звіти відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, включає оцінку, чи були фінансові звіти підготовлені та представлені у відповідності до конкретних вимог застосовної концептуальної основи фінансової звітності щодо окремих класів операцій, залишків на рахунках та розкриття. Така оцінка вимагає розгляду (з точки зору застосовної концептуальної основи фінансової звітності) чи:



- а) відповідає застосована облікова політика концептуальній основі фінансової звітності та обставинам;
- б) прийнятні в даних обставинах облікові оцінки, зроблені управлінським персоналом;
- в) є відповідною, надійною, порівняльною і зрозумілою інформація, подана у фінансових звітах;
- г) дають фінансові звіти розкриття, що дозволить користувачам зрозуміти вплив суттєвих операцій та подій на інформацію, що міститься в фінансових звітах (наприклад, на фінансовий стан, фінансові результати та грошові потоки, якщо фінансові звіти готуються у відповідності до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ)),

Формування думки, чи "справедливо та достовірно відображають" або "представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах" інформацію фінансові звіти відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, включає також оцінку достовірності представлення фінансових звітів. Аудитор розглядає, чи відповідають фінансові звіти (з урахуванням всіх коригувань, зроблених управлінським персоналом в результаті аудиторської перевірки) його розумінню суб'єкта господарювання та його середовища. Аудитор розглядає загальне представлення, структуру та зміст фінансових звітів. Він також розглядає, чи достовірно представляють фінансові звіти, включаючи розкриття в примітках, операції та події, і "справедливо та достовірно відображають" або "представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах" інформацію в контексті концептуальної основи фінансової звітності.

Як показано в МСА 210, аудитор розглядає прийнятність концептуальної основи фінансової звітності при вирішенні питання, чи приймати йому завдання. Застосування концептуальної основи фінансової звітності, визначеної як прийнятна для фінансових звітів загального призначення, звичайно призводить до надання фінансових звітів, що дають достовірне представлення інформації.

Послідовність і логічність висловлення думки аудитора у випадках проведення аудиторської перевірки відповідно до МСА підвищує довіру до професії на

глобальному ринку через легкість ідентифікації аудитів, що виконувались згідно з глобально визнаними стандартами. Вона також значно полегшує розуміння користувачами та ідентифікацію незвичних обставин, коли вони трапляються.

Елементами аудиторського висновку для тих аудиторських перевірок, що виконуються у відповідності до МСА є:

- а) заголовок;
- б) адресат;
- в) вступний параграф;
- г) відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти;
- д) відповідальність аудитора;
- е) аудиторська думка;
- є) інші обов'язки стосовно надання висновку;
- ж) підпис аудитора;
- з) дата аудиторського висновку;
- і) адреса аудитора.

Аудиторський висновок повинен мати заголовок, який би чітко вказував, що це є висновок незалежного аудитора. Заголовок, що вказує на те, що це є висновок незалежного аудитора, наприклад "Висновок незалежного аудитора", підтверджує, що аудитор виконав всі відповідні етичні вимоги стосовно незалежності, та відрізняє висновок незалежного аудитора від висновків, зроблених іншими.

Висновок аудитора повинен адресуватись у відповідності до обставин завдання. Національні закони та нормативні акти часто вказують, кому повинен адресуватись аудиторський висновок щодо фінансових звітів загального призначення в даній країні. Зазвичай аудиторський висновок щодо фінансових звітів загального призначення адресується тим, для кого він готувався, як правило, для акціонерів або найвищого управлінського персоналу суб'єкта господарювання, фінансові звіти якого проходять аудиторську перевірку.

У вступному параграфі аудиторського висновку вказують суб'єкта господарювання, фінансові звіти якого пройшли аудиторську перевірку, та підтверджують, що фінансові звіти пройшли аудиторську перевірку. У вступному

параграфі слід:

- а) вказати назву кожного з фінансових звітів, що складають повний пакет фінансових звітів;
- б) зробити посилання на важливі аспекти облікової політики та інші пояснювальні примітки; та
- в) вказати дату та період, якого стосуються фінансові звіти.

Для виконання цієї вимоги у вступному параграфі вказується, що аудитор перевіряв фінансові звіти суб'єкті господарювання, що додаються та складають (вказати назву повного пакету фінансових звітів), як це вимагається застосованою концептуальною основою фінансової звітності. Вказують дату і період, якого стосуються ці фінансові звіти, робиться посилання на важливі аспекти облікової політики та інші пояснювальні примітки. У тих випадках, коли аудитор знає, що фінансові звіти будуть включатись в документ, де буде міститись ще інша інформація, наприклад, річний звіт, аудитор може, якщо це дозволяє форма представлення, вказати номер сторінок, на яких подані фінансові звіти. Це допоможе читачам ідентифікувати фінансові звіти, яких стосується висновок аудитора.

Аудитор повинен вказати в своєму висновку, що управлінський персонал несе відповідальність за підготовку та достовірне відображення інформації у фінансових звітах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності:

- а) розробки, впровадження і застосування внутрішнього контролю щодо підготовки й достовірного відображення інформації в фінансових звітах, що не містять суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилок;
- б) вибору й застосування відповідної облікової політики;
- в) подання облікових оцінок, що є відповідними в даних обставинах.

В аудиторському висновку слід вказувати, що відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо фінансових звітів на основі результатів аудиторської перевірки, для протиставлення її відповідальності управлінського персоналу за підготовку та достовірне відображення інформації у фінансових звітах.

В аудиторському висновку слід вказувати, що аудит проводився у

відповідності до Міжнародних стандартів аудиту. У висновку слід також пояснити, що ці стандарти вимагають від аудитора дотримання етичних вимог та відповідного планування і виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень.

В аудиторському висновку слід описати аудит, вказуючи, що:

- а) аудит включає виконання аудиторських процедур для одержання аудиторських доказів щодо сум та розкриття у фінансових звітах;
- б) вибір процедур залежить від судження аудитора включно з оцінкою ризиків суттєвого викривлення фінансових звітів внаслідок шахрайства чи помилок. Оцінюючи ризики, аудитор розглядає ті аспекти внутрішнього контролю, що стосуються підготовки й достовірного відображення інформації в фінансових звітах, для розробки аудиторських процедур відповідно до обставин, а не для висловлювання думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкту господарювання.
- в) аудит включає і оцінку відповідності використаної облікової політики, коректності облікових оцінок управлінського персоналу і загального представлення фінансових звітів.

В аудиторському висновку підкреслюється, що отримані аудиторські докази є достатньою та відповідною основою для висловлення аудиторської думки.

Безумовно-позитивну думку слід висловити тоді, коли аудитор дійшов висновку, що фінансові звіти справедливо й достовірно відображають (або представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах) відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності.

Якщо аудитор висловлює безумовно-позитивну думку, в параграфі з висновком чітко вказано висновок аудитора, що фінансові звіти справедливо та достовірно відображають (або представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах) інформацію відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності (крім тих випадків, коли законодавчі чи нормативні акти вимагають від аудитора використовувати інше формулювання висновку, в такому разі слід використовувати формулювання, встановлене цими актами).

В тих випадках, коли в якості застосовної концептуальної основи фінансової звітності використовуються не Міжнародні стандарти фінансової звітності або Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі, посилання на концептуальну основу фінансової звітності у формулюванні висновку повинно вказувати на країну походження концептуальної основи фінансової звітності.

Аудиторський висновок вказує, що фінансові звіти "справедливо та достовірно відображають" або "представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах" інформацію, яку ці звіти повинні надавати (що визначається концептуальною основою фінансової звітності).

Стандарти, закони або загальноприйнята практика країни можуть вимагати від аудитора або дозволяти йому детально описувати питання, що надають додаткове пояснення стосовно відповідальності аудитора під час аудиторської перевірки фінансових звітів або стосовно аудиторського висновку щодо звітів. Такі питання можна розглянути в окремому параграфі після аудиторського висновку.

Аудиторський висновок повинен бути підписаний. Підписання висновку робиться від імені аудиторської фірми, особисто аудитора, або двома підписами, якщо це необхідно в конкретній країні.

Аудитор датує висновок щодо фінансових звітів датою не раніше, ніж дата, на яку він отримав достатні й відповідні аудиторські докази, на основі яких й буде базуватись його висновок щодо фінансових звітів. До достатніх та відповідних аудиторських доказів належать докази, що було підготовлено повний пакет фінансових звітів суб'єкта господарювання, а особи, які мають на те визнані повноваження, визнали свою відповідальність за них.

В аудиторському висновку треба зазначити місце перебування в країні, де практикує аудитор. Аудиторський висновок надають в письмовому вигляді.

## СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Затверджений Верховною Радою України 16.07.99 № 996 — XIV.
2. Положення про надання регулярної інформації відкритими акціонерними товариствами та підприємствами – емітентами облігацій, затвердженого рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 17.01.2000р. №3
3. Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2000р. №302 “Про примітки до річної фінансової звітності”.
4. “Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку”, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. №356.
5. Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2001р. №143 “Про кореспонденцію рахунків.
6. Наказ держкомітета будівництва, архітектури і житлової політики України «Рекомендації по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості робіт (послуг) на підприємствах й організаціях житлово-комунального господарства» від 06.03.2002 г N 47.
7. Наказ Держбуду України «Методичні рекомендації по формуванню собівартості будівельно-монтажних робіт» від 7.05.2002р. №32.
8. Наказ Міністерства економіки «Методичні рекомендації по формуванню складу і порядку їх планування у торговельній діяльності» від 22.05.2002р. №145.
9. Наказ Міністерства фінансів України «Методичні вказівки з обліку основних засобів» від 30.09.2003р. № 561.
10. Наказ Міністерства фінансів «Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами» від 25.06.2003р. №422.
11. Закон України «Про аудиторську діяльність» №3125 від 22.04.1993р. з змінами за №140-У від 14.09.2006р.
12. «Положення про придбання, реалізацію та анулювання акцій власної емісії» №954 від 19.09.2006р.
13. Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку №1528 від 19.12.2006р. «Положення щодо підготовки аудиторських висновків, які подаються до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації емітентами та професійними учасниками фондового ринку».
14. Рішення №69 від 31.01.2008р. «Про затвердження інструктивного листа щодо обсягу розкриття емітентами інформації про аудиторський висновок, який оприлюднюється в офіційному виданні та розміщується в загальнодоступній інформаційній базі даних Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку про ринок цінних паперів в складі регулярної річної інформації відповідно до вимог розділів V та VI Положення про розкриття інформації емітентами цінних паперів № 1591 від 19.12.2006р.
15. Наказ Міністерства фінансів України «Методичні рекомендації по бухгалтерському обліку запасів» від 10.01.2007р. №2.
16. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження змін у деякі нормативно-правові акти Міністерства фінансів України по бухгалтерському обліку» від 05.03.2008р. №353.
17. Наказ Міністерства фінансів України «Положення про порядок бухгалтерського обліку активів і операцій підприємств державного, комунального секторів економіки ті господарських організацій, що володіють та/або використовують об'єкти державної, комунальної власності» від 19.12.2009р. №1213.
18. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження змін до деяких методичних рекомендацій по бухгалтерському обліку» від 10.11.2009р. № 1307 та інші.
19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджене наказом Мінфіну України 31.03.99 №87.

20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс»: Затверджене наказом Мінфіну України 31.03.99 № 87.
21. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати»: Затверджене наказом Мінфіну України 31.03.99 № 87.
22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів»: Затверджене наказом Мінфіну України 31.03.99 № 87.
23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал»: Затверджене наказом Мінфіну України 31.03.99 № 87.
24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: Затверджене наказом Мінфіну України 31.03.99 р. № 87.
25. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Затверджене наказом Мінфіну України 31.03.99 р. № 87.
26. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Затверджене наказом Мінфіну України 31.03.99 р. № 87.
27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: Затверджене наказом Мінфіну України 31.03.99 р. № 87.
28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи»: Затверджене наказом Мінфіну України 31.03.99 р. № 87.
29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затверджене наказом Мінфіну України 31.03.99 р. № 87.
30. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88. Затверджене наказом Мінфіну України 24.05.95 р. № 88.
31. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджене наказом Мінфіну України 30.11.99 р. № 291.
32. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджене наказом Мінфіну України 30.11.99 р. № 291.
33. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: Практ. посібник. — К.: Лібра, 2001. — 840 с.
34. Горицкая Н.Г. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность в Украине с 2000 года. — К.: Бухгалтерия, 2000. — 256 с.
35. Гордієнко Н.І. Фінансовий облік. Навчальний посібник. — Х.: ХНАМГ, 2005.- 288с.
36. Гордієнко Н.І., Харламова О.В. Аудит, організація і методика. Харків.: ХНАМГ, 2007.- 486с.
37. Гордієнко Н.І. Звітність підприємств. Конспект лекцій.- Х.:ХНАМГ, 2010.- 231с.
38. Міжнародні стандарти аудиту. Надання впевненості та етики. К. Аудиторська палата України, 2006.-1148с.

# НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

**Гордієнко Наталія Іванівна**

## КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

з дисципліни

### **«АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ»**

(для студентів 5 і 6 курсів денної і заочної форм навчання  
спеціальності 7.03050901 і 8.03050901 «Облік і аудит»)

Редактор: *М. З. Аляб'єв*

Комп'ютерне верстання: *Н. В. Зражевська*

План 2010, поз. 129 Л

---

Підп. до друку 26.05.2010

Друк на ризографі.

Зам. №

Формат 60 x 84 1/16

Ум. друк. арк. 6,0

Тираж 50 пр.

Видавець і виготовлювачі

Харківська національна академія міського господарства,  
вул. Революції, 12, Харків, 61002

Електронна адреса: [rectorat@ksame.kharkov.ua](mailto:rectorat@ksame.kharkov.ua)

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи:

ДК № 4064 від 12.05.2011