

**БЕРЖАНІР**Інна Анатоліївна  
innaberzhanir@ukr.netк.е.н., старший викладач,  
Уманський державний  
педагогічний університет імені  
Павла Тичини**ГВОЗДЄЙ**Наталія Іванівна  
gvozdej@mail.ruк.е.н., старший викладач, Уманський  
національний університет  
садівництва**ДЕМ'ЯНИШИНА**

Олеся Андріївна

к.е.н., доцент, Уманський  
державний педагогічний  
університет імені Павла Тичини

УДК 882.3

**ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ  
ГОСПОДАРЮВАННЯ****THEORETICAL AND METHODOLOGICAL ASPECTS OF AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS OF  
BUSINESS ENTITIES**

*В статті узагальнено основні вимоги до проведення аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання, розглянуто організацію та методику його проведення, що дозволить уникати появи істотних помилок та реальніше оцінювати фінансово-майновий стан підприємства.*

*В статье обобщены основные требования к проведению аудита финансовой отчетности субъектов хозяйствования, рассмотрены организацию и методику его проведения, что позволит избежать появления существенных ошибок и реально оценивать финансово-имущественном состоянии предприятия.*

*The article summarizes the main requirements for auditing financial statements of business entities, the organization and methodology of its realization are discussed which will avoid the emergence of significant errors and have more real estimation of the financial and property status of a company.*

**Ключові слова:** аудит, фінансова звітність, фінансовий стан, бухгалтерський облік, планування, методи аудиту

**Ключевые слова:** аудит, финансовая отчетность, финансовое состояние, бухгалтерский учет, планирование, методы аудита

**Keywords:** audit, financial reporting, financial condition, accounting, planning, audit methods

**ВСТУП**

З розвитком інформаційних технологій проблема здійснення якісного аудиту фінансової звітності підприємств набуває особливої актуальності. Необхідність у цьому постала у зв'язку з випадками вчинення керівництвом підприємств навмисних або випадкових помилок у фінансовій звітності, що призводить до не коректного відображення показників, що характеризують результати діяльності підприємства у фінансовій звітності для зовнішніх та внутрішніх користувачів.

Значний вклад в розробку методологічних і методичних аспектів організації аудиту фінансової звітності підприємств внесли вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти: Я. Гончарук, О. Петрик, В. Рудницький, В. Савченко, Б. Усач та інші вчені. Однак незважаючи на глибину проведених досліджень, подальшого вивчення і обґрунтування потребує розкриття суті процедур аудиту фінансової звітності, узагальнення переліку об'єктів, що перевіряються, використання оптимального алгоритму аудиту фінансової звітності тощо.

**МЕТА РОБОТИ**

Метою дослідження є обґрунтування процесу та методики виконання аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання різних форм власності та видів діяльності відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту та Закону України „Про аудиторську діяльність”, що надасть можливість забезпечити управлінський апарат підприємства релевантною інформацією для прийняття виважених економічних рішень.

**МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ**

Методологічною та інформаційною основою роботи є наукові праці, матеріали періодичних видань, ресурси Internet, нормативно-правові акти та Міжнародні стандарти аудиту.

**РЕЗУЛЬТАТИ**

Згідно з вимогами П(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” фінансова звітність повинна формуватися із дотриманням таких її якісних характеристик:

– зрозумілість – означає, що інформація, яка надається у фінансових звітах, повинна бути дохідлива і розрахована на однозначне тлумачення її

користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації;

– доречність – означає, що фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому;

– достовірність – означає, що фінансова звітність повинна бути достовірною, яка не містить помилок та перекручень, що здатні вплинути на прийняття рішення користувачів звітності.;

– зіставність – означає, що звітність повинна забезпечувати можливість порівнювати звіти за різні періоди та різних підприємств. Достовірність усіх об'єктів, що відображені в обліку, є необхідною умовою достовірності облікової та звітної інформації як про майновий стан підприємства, так і про результати його діяльності [1].

Вітчизняні автори вважають, що основним барометром в питанні достовірності обліку активів та зобов'язань є інвентаризаційний процес, котрий в умовах сьогодення повинен не тільки уточнювати характеристику зазначених елементів фінансової звітності, а й конкретизувати їх за якісними параметрами оцінки. Ці вимоги стосуються усіх об'єктів бухгалтерського обліку: грошових коштів, коштів у розрахунках та матеріальних активів (необоротних та оборотних) [2, 3].

У вітчизняній літературі процес аудиту фінансової звітності в організаційному плані поділяється на такі етапи: планування, вивчення, оцінювання, встановлення достовірності і звітування [4, 5, 6].

На етапі планування необхідно розробити загальну стратегію і тактику аудиту фінансової звітності та обліку, визначити строки і обсяги аудиторської перевірки. І хоча зміст та форма загального плану аудиту фінансової звітності змінюватиметься залежно від мети перевірки, виду підконтрольного об'єкта, сфери його діяльності,

розміру, а також складності перевірки і процедур, що застосовуватиметься аудитором, під час його формування необхідно врахувати такі аспекти: по-перше, особливості фінансово-господарської діяльності клієнта; по-друге, вибір сфери діяльності аудитора; по-третє, залучення персоналу до проведення аудиту [7].

На етапі вивчення аудитору необхідно здійснити попередній огляд та дати оцінку стану бухгалтерського обліку і фінансової звітності замовника аудиту. На цьому етапі аудитор за допомогою опитування, вивчення та аналізу фінансової звітності та даних бухгалтерського обліку здійснює збір необхідних даних. Аудитору доцільно в своїй діяльності використовувати такі методичні прийоми дослідження, як аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, моделювання, абстрагування, конкретизація, системний і функціонально-вартісний аналіз.

Одним із етапів оцінювання, на якому аудитор зобов'язаний одержати якомога більше інформації про об'єкт дослідження з метою її аналізу та оцінки для наступного формування обґрунтованої думки, на підставі якої і формуватиметься висновок про достовірність фінансової звітності клієнта. Збір необхідних даних для їх оцінювання провадиться з використанням таких аудиторських процедур, як перевірка, спостереження, інспектування, запити і підтвердження, а також аналітичні процедури.

Основними формами фінансової звітності є Баланс і Звіт про фінансові результати, а інші форми по суті є аналітичними розшифровками або доповненнями до перших двох. Разом з тим, основне змістове навантаження із складу звітних форм для характеристики майнового та фінансового стану підприємства несе бухгалтерський баланс, оскільки будь-яка форма фінансової звітності може бути зведена до бухгалтерського балансу. Мету та процедури аудиту фінансової звітності наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Мета та процедури аудиту фінансової звітності

Компонента фінансової звітності	Мета аудиту фінансової звітності	Процедури аудиту фінансової звітності
1	2	3
Звіт про рух грошових коштів	перевірка інформації про зміни, що відбулися в грошових коштах підприємства за звітний період та методика відображення її у звіті про рух грошових коштів	оцінка правильності і доцільності класифікації грошових потоків в розрізі операційної, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства-клієнта; інспекція господарських операцій клієнта стосовно того, чи не включено до складу операції, що пов'язані із внутрішніми змінами у складі грошових коштів та негрошові; перевірка правильності визначення чистого руху грошових коштів у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності; оцінка правильності підрахунку показника чистого руху грошових коштів за звітний період.
Звіт про фінансові результати	висловлення думки щодо достовірності інформації про доходи, витрати, прибутки та збитки діяльності підприємства і відображення її у звіті про фінансові результати	інспекція обсягів реалізації активів та визнання доходів і витрат звітного періоду; перевірка правильності класифікації та оцінки доходів, витрат і фінансових результатів в розрізі видів діяльності клієнта; перевірка правомірності відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат; порядок їх відображення у звіті про фінансові результати; аналіз структури доходів та витрат з метою визначення ефективності діяльності клієнта.

Продовження таблиці 1

1	2	3
Звіт про рух грошових коштів	перевірка інформації про зміни, що відбулися в грошових коштах підприємства за звітний період та методика відображення її у звіті про рух грошових коштів	оцінка правильності і доцільності класифікації грошових потоків в розрізі операційної, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства-клієнта; 2) інспекція господарських операцій клієнта стосовно того, чи не включено до складу операції, що пов'язані із внутрішніми змінами у складі грошових коштів та негрошові операції; перевірка правильності визначення чистого руху грошових коштів у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності; оцінка правильності підрахунку показника чистого руху грошових коштів за звітний період; аналіз руху грошових потоків за звітний період та визначення динаміки і тенденції отримання грошових коштів у майбутньому.
Звіт про власний капітал	перевірка реальності інформації про зміни у складі власного капіталу клієнта протягом звітного періоду та перевірка звіту про власний капітал	перевірка законності оформлення установчих документів для здійснення підприємницької діяльності; перевірка чи види діяльності клієнта відповідають статутним вимогам; оцінка правомірності та законності внесення учасниками внесків до капіталу; інспектування законності і своєчасності внесення змін в засновницькі документи та перевірка відображення таких змін в системі рахунків бухгалтерського обліку; контроль за правомірністю розподілу прибутку; перевірка достовірності звіту про власний капітал.

Етап встановлення достовірності фінансової звітності ґрунтується на підтвердженні попередньо здійсненої оцінки про достовірність відображення у системі рахунків бухгалтерського обліку та звітності інформації про активи, зобов'язання, власний капітал, а також про доходи, витрати і фінансові результати суб'єкта господарювання. Під час висловлення думки про достовірність фінансової звітності аудитор повинен бути достатньо впевненим, що вона не містить істотних викривлень і помилок. Разом з тим, аудитору не варто забувати про те, що у зв'язку із застосуванням аудиторської вибірки з'являється вагомий ризик того, що навіть істотні помилки він може не виявити. До випадків, які можуть підвищити ступінь шахрайства та фальсифікації облікових і звітних даних, належать такі: наявність нетипових господарських операцій для підприємства, що перевіряється; застосування „складних” операцій чи методів бухгалтерського обліку; наявність операцій із пов'язаними сторонами; неадекватні облікові записи; закупівля чи продаж товарно-матеріальних цінностей за цінами, які істотно відрізняються від ринкових.

Завершальним етапом процесу аудиту фінансової звітності є етап звітування, на якому аудитор формує думку з таких питань:

- чи відповідає система бухгалтерського обліку підприємства вимогам чинного законодавства;
- чи відповідають показники бухгалтерського обліку та фінансової звітності принципам облікової політики суб'єкта господарювання;
- чи ефективна система внутрішнього контролю клієнта;
- чи достовірно відображається в обліку та у фінансовій звітності інформація про активи, зобов'язання, власний капітал доходи, витрати і фінансові результати клієнта. Результати аудиту фінансової звітності можуть бути оформлені у вигляді загального аудиторського висновку про достовірність фінансової звітності (у межах загального аудиту) [8].

## ВИСНОВКИ

На сучасному етапі розвитку економіки та складності нормативно-правової бази зростає ризик прийняття помилкових рішень на підставі фінансової звітності різними її користувачами. Підтвердження достовірності фінансової звітності аудитором має надзвичайне значення для прийняття будь-якими користувачами обґрунтованих ефективних управлінських рішень, які повинні прийматися на підставі достовірно наданої обліково-аналітичної інформації. Запропоновані в статті процес та методика аудиту фінансової звітності підприємств нададуть можливість звести до мінімуму властивий аудиторський ризик та ризик невиявлення, що надалі дозволить уникати появи істотних помилок та реальніше оцінювати фінансово-майновий стан підприємства.

### Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99р. №87.
2. Давидов Г.М. Аудит: навч. посібник / Г.М. Давидов. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Т-во „Знання”, КОО, 2004. – 363 с
3. Савченко В. Я. Аудит: навч. посібник / В.Я. Савченко. – К.: КНЕУ, 2002. – 322 с.
4. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація: монографія / О. А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2003. – 268 с.
5. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація: монографія / Н.І. Дорош. – К.: Т-во „Знання”, КОО, 2001. – 402 с.
6. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: навчальний посібник / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – 2-е вид. – К.: Каравела, 2005. – 560 с.
7. Петровська І.О. Аудит: навч. посіб. / І.О. Петровська, Т.В. Шмакова. – К.: Університет „Україна”, 2005. – 104 с.
8. Пшенична А.Ж. Аудит: навч. пос. / А.Ж. Пшенична. – К. Центр Учбової літератури, 2008. – 320 с.

БОНДАР

Валерій Петрович  
office@hfb.com.uaд.е.н., професор кафедри  
аудиту, Київський  
національний економічний  
університет ім. Вадима  
Гетьмана

УДК 657.62

ПРОБЛЕМИ ЗАСТОСУВАННЯ НОРМ ПРОФЕСІЙНОЇ ЕТИКИ У  
ДІЯЛЬНОСТІ АУДИТОРІВ УКРАЇНИPROBLEMS OF PROFESSIONAL ETHICS STANDARDS USE IN AUDITORS  
PRACTICE IN UKRAINE

*Стаття присвячена численним проблемам, що виникають у зв'язку з недотриманням аудитором принципів професійної етики. В статті обґрунтовано систему організаційної підтримки створення середовища для дотримання принципів професійної етики в ході виконання завдань з аудиту на основі конкретизації заходів виявлення та усунення загроз незалежності аудитора.*

*Статья посвящена многочисленным проблемам, возникающим в связи с несоблюдением аудиторами принципов профессиональной этики. В статье обоснована система организационной поддержки создания среды для соблюдения принципов профессиональной этики в ходе выполнения заданий по аудиту на основе конкретизации мер по выявлению и устранению угроз независимости аудитора.*

*The article is dedicated to a number of problems caused by the professional ethics principles violation by auditors. The study justifies the system of organizational support for creating the ethical principles compliance environment during performance of audit engagements based on précising the measures on identifying and eliminating threats to the auditors' independence.*

**Ключові слова:** аудит, аудиторські процедури, професійна етика, етичні принципи, загрози незалежності

**Ключевые слова:** аудит, аудиторские процедуры, профессиональная этика, этические принципы, угрозы независимости

**Keywords:** audit, audit procedures, professional ethics, ethical principles, threats to auditor independence

## ВСТУП

Прозорість інформації (фінансової, інтегрованої або корпоративної звітності), яка розкривається стейкхолдерам та є релевантною та корисною, беззаперечно, є обов'язковою умовою існування та розвитку фінансових ринків, створення сприятливого інвестиційного клімату, попередження корупції. Разом з тим, це вимагає відповідного розвитку теорії та практики аудиту, аналіз стану розвитку якого в країні формує у потенційних інвесторів розуміння та в перспективі ступінь довіри до висновків незалежних аудиторів.

Однак, як показує досвід практичної аудиторської діяльності, існують значні проблеми дотримання аудитором етичних принципів в ході здійснення аудиту. І якщо вони не є такими очевидними при проектуванні систем контролю якості аудиторських послуг, то при функціонуванні цієї системи виявляються численні випадки недотримання принципів професійної етики. Зокрема, за даними Реєстру аудиторських фірм та аудиторів Аудиторської палати України станом на 07.12.16 р. [6] в Україні суб'єктів аудиторської діяльності налічується 1032, з яких лише 453 (43,9%) пройшли

перевірку системи контролю якості, ключовим елементом якої, згідно з МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» [4], є відповідні етичні принципи. Це свідчить про значні проблеми дотримання норм професійної етики аудитора та вимагає встановлення належного контролю за такими порушеннями з метою адаптації відповідних політик та процедур та забезпечення їх застосовності в ході професійної діяльності аудиторів.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій**

Теоретичним питанням та проблемам реалізації вимог професійної етики аудитора присвятили свої дослідження С.В. Бардаш, А.М. Герасимович, Л.В. Гуцаленко, В.М. Жук, М.Д. Корінко, О.А. Петрик, О.Ю. Редько, Б.Ф. Усач, Н.М. Проскуріна, Г.М. Давидова, В.С. Рудницький, Н.С. Шалімова, В.В. Рядська, Л.В. Чижевська та інші вітчизняні та зарубіжні вчені і дослідники. Разом з тим, більш глибокого дослідження вимагають теоретико-прикладні аспекти існуючих на сьогодні проблем недотримання українськими аудитором норм професійної етики, що призводить до погіршення