

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет обліку і аудиту

Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу

ЗІНЬКО Діана Іванівна

**ОБОВ'ЯЗКОВИЙ АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ: СУБ'ЄКТИ
ТА ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ**

Випускна кваліфікаційна робота за ступенем «бакалавр»

Тернопіль-2019

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. Теоретичні аспекти обов'язкового аудиту фінансової звітності	6
1.1 Економічна сутність та складові фінансової звітності	6
1.2 Об'єкти та суб'єкти обов'язкового аудиту фінансової звітності	
1.3 Нормативно-правове регулювання аудиту фінансової звітності	
Висновки до розділу 1	
РОЗДІЛ 2. Організаційно-методичні прийоми обов'язкового аудиту фінансової звітності	
2.1 Організація аудиту фінансової звітності вітчизняних підприємств	
2.2 Порядок застосування аналітичних процедур у ході проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності	
2.3 Аналіз показників діяльності підприємства відображених у фінансовій звітності	
Висновки до розділу 2	
ВИСНОВКИ	
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасний вітчизняний розвиток ринкових відносин супроводжується змінами інформаційного, економічного, а також правового середовища. Таким чином, відповідно до даних процесів трансформується мета та ціль підприємств, що значною мірою підвищує роль інформаційного забезпечення в обґрунтуванні управлінських рішень.

Для результативної діяльності будь-якому суб'єкту господарювання необхідна повна інформація про своїх економічних партнерів, які являються також конкурентами у певній сфері діяльності. Саме через це, виняткова роль належить інформаційному забезпеченню в процесах управління. Вона спричиняє більшу увагу до бухгалтерської та фінансової звітності, як можливо основного джерела інформації про фінансовий і майновий стан підприємства, а також результати його виробничо-господарської діяльності за певний звітний період.

У сьогоденних умовах ведення господарської діяльності фінансова звітність будь-якої компанії піддається ретельному та критичному аналізу. Інвестори, аналізуючи рівень корпоративного управління та підготовки фінансової звітності, вимагають належної достовірності фактів, ретельнішого контролю, а також переконливих доказів наявності в компанії ефективних механізмів внутрішнього контролю. З огляду на це, важливого практичного значення набувають методичні та організаційні аспекти аудиту фінансової звітності. При цьому, особливої актуальності набуває опрацювання досконалих методик аудиту з урахуванням положень міжнародних стандартів, а також їх реалізація в умовах сучасних інформаційних технологій.

Питання розвитку, організації, нормативно-правового забезпечення та практики проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності вітчизняних підприємств досліджували у своїх працях багато українських вчених, зокрема такі як: Білуха В. Г., Валуєв Б. І., Бутинець Ф. Ф., Дудка К. П., Жук В. М., Кужельний М. В., Хомин П. Я., Щирба М. Т. та інші. Однак, слід зазначити, що

внаслідок впровадження нового законодавства щодо організації аудиторської діяльності та аудиту фінансової звітності залишилися невирішеними низка питань щодо організації та методики аудиторської діяльності.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є дослідження обов'язкового аудиту фінансової звітності вітчизняних підприємств.

Для реалізації мети дослідження визначено наступні завдання:

- дослідити економічну сутність та складові фінансової звітності;
- визначити об'єкти та суб'єкти обов'язкового аудиту досліджуваного підприємства;
- сформулювати основні етапи обов'язкового аудиту фінансової звітності;
- дослідити вплив факторів на якість аудиторських послуг;
- узагальнити особливості застосування аналітичних процедур вітчизняними підприємствами;
- провести аналіз основних показників відображених у фінансовій звітності досліджуваного підприємства.

Об'єктом дослідження є процес обов'язкового аудиту фінансової звітності ТОВ «Агрокомпанія Прикарпаття».

Предметом дослідження є теоретичні, організаційні, методичні та практичні засади обов'язкового аудиту фінансової звітності вітчизняних підприємств.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження стали сукупність загальнонаукових та спеціальних методів, фундаментальні положення класичної політичної економії, економічних теорій, наукові концепції провідних вітчизняних та іноземних фахівців із питань її теорії і практики. Для реалізації поставлених у дипломній роботі завдань використано такі методи та прийоми: історичний і діалектичний, абстрактно-логічний, аналізу і синтезу, порівняння, графічний, коефіцієнтів.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у наступному:

- досліджено економічну сутність та складові фінансової звітності вітчизняних підприємств та узагальнено алгоритм підготовки, складання та подання фінансової звітності;
- окреслено перелік підприємств, які підлягають обов'язковому аудиту та визначено вимоги в сфері організації виконання завдань з обов'язкового аудиту;
- визначено фактори впливу на якість аудиторських послуг з оцінкою рівня ризику, серед яких стан галузі де працює клієнт, характер галузі, стан основних виробничих ланок та аудиторської історії;
- виокремлено етапи проведення обов'язкового аудиту, а саме планування, тестування на відповідність, тестування класів операцій та заключний з детальним визначенням змісту роботи та результатами роботи у вигляді робочих і підсумкових документів;
- визначено загальні цілі використання аналітичних процедур в аудиті та виокремлено чинники, які впливають на ступінь довіри аудитора до аналітичних процедур;
- проведено аналіз основних показників фінансово-господарської діяльності досліджуваного підприємства з метою аналітичного підтвердження аудиторського висновку.

Практичне значення отриманих результатів. Результати проведеного наукового дослідження придатні для їх практичного застосування при проведенні обов'язкового аудиту фінансової звітності вітчизняних підприємств.

Апробація результатів дипломної роботи. За результатами дипломної роботи опубліковано одну статтю «Обов'язковий аудит фінансової звітності» в збірнику наукових праць кафедри економічної експертизи та аудиту бізнесу Тернопільського національного економічного університету.

Обсяг і структура роботи. Дипломна робота складається з вступу, двох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОBOB'ЯЗКОВОГО АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

1.1. Економічна сутність та складові фінансової звітності

За умов переходу економіки України до ринкових відносин, значного розширення прав підприємств у галузі фінансово-економічної діяльності, значно зростає роль фінансового аналізу, який виступає основним інструментом для прийняття ефективних управлінських рішень. У той же час результативність проведення фінансового аналізу в значній мірі залежить від його інформаційного забезпечення. Найбільш широко для потреб аналізу фінансового стану підприємства використовують фінансову звітність. Завдяки об'єктивній фінансовій інформації можна дослідити й проаналізувати зобов'язання та джерела їх покриття; якість активів та швидкість їх обертання; обсяг прибутку (збитку) та витрати діяльності; грошові потоки тощо.

Дані фінансової звітності дозволяють розрахувати та оцінити найважливіші показники поточної й минулої діяльності. Насамперед, це стосується ліквідності, платоспроможності, фінансової стійкості, кредитоспроможності та іншого. Позитивна динаміка зазначених вище показників слугує базисом планування, розробки стратегії й тактики функціонування суб'єкта діяльності. Крім того фінансові звіти дають можливість виявити сильні й слабкі сторони фінансової, операційної та інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання, вжити необхідних заходів поліпшення фінансового стану, прийняти рішення, спрямовані на більш ефективне вкладення та використання грошових коштів, усіх активів. Одночасно фінансова звітність є не тільки надійним джерелом інформації, але й інструментом контролю, базою для генерації управлінських рішень, основою обґрунтованого вибору економічної стратегії розвитку підприємства. Таким чином, використання фінансової звітності дає можливість задовольнити інформаційні потреби як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів. При цьому

корисність звітності для споживачів досягається за рахунок дотримання встановлених вимог до її оформлення.

Потрібно зазначити, що звітність підприємства повинна відповідати певним вимогам. Як зазначає Л.Г. Ловінська головними вимогами до звітності підприємства є обов'язковість подання, зрозумілість і загальна доступність державна регламентація, своєчасність складання і подання, простота, достовірність, порівнянність звітних показників за різні періоди, доречність, раціональність, єдність методики звітних показників, економічність і дійовість [30, с. 252].

Якісна відмінність між квартальною та річною фінансовою звітністю полягає в тому, що першу складають в основному за даними поточного обліку, а показники річної фінансової звітності підтверджуються результатами інвентаризації активів та зобов'язань, що забезпечує їх достовірність [31, с. 85].

Підготовка та складання річної фінансової звітності має певні етапи, які зумовлені тривалістю облікового періоду і складністю робіт. Перш за все потрібно перевірити повноту відображення в обліку господарських операцій, оформлених відповідними документами, і завершити облікові записи; уточнити розподіл витрат і доходів між суміжними звітними періодами; перевірити стан розрахунків з дебіторами і кредиторами, зокрема розрахунків з податковими та фінансовими органами, у необхідних випадках відрегулювати її; визначити обсяги валових доходів і валових витрат і списати відповідні суми на фінансові результати та закрити рахунки; відобразити чисті прибутки (збитки) і їх розподіл чи погашення [31, с. 128].

Вітчизняні науковці Кохно І. І. та Швець В. Г. сформуваали алгоритм підготовки, складання та подання фінансової звітності, які представлені на рис. 1.1. Під час проведення цієї роботи перевіряють правильність облікових запасів, звіряють дані синтетичного й аналітичного обліку і роблять виправні записи для усунення виявлених помилок. На їх думку важливим етапом підготовки фінансової звітності є переоцінка оборотних та необоротних активів. Так як у більшості суб'єктів господарювання простежується значна

різниця між залишковою та справедливою вартістю об'єкта, що в свою чергу призводить до спотворення показників [28, с. 501].

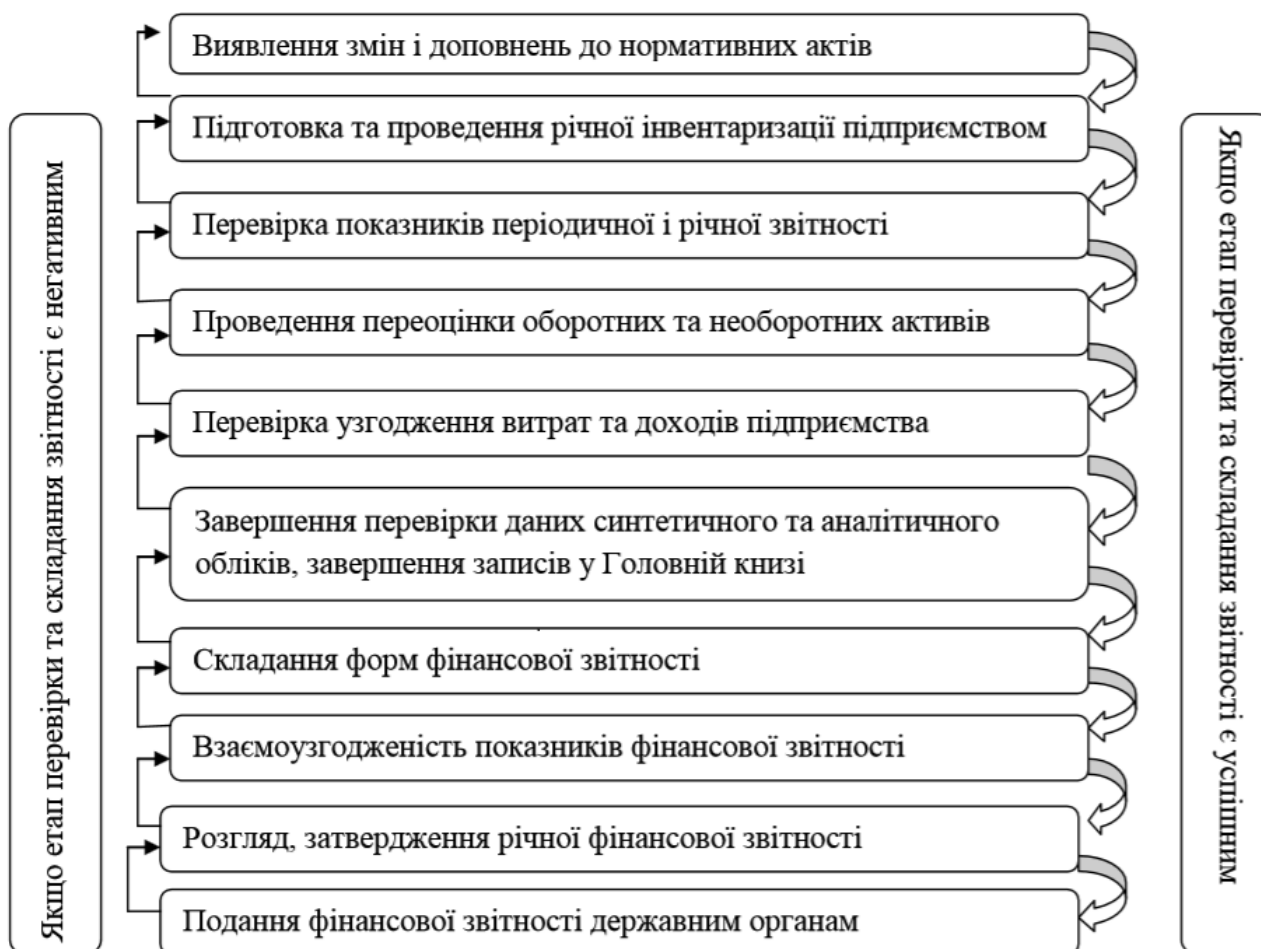


Рис. 1.1. Алгоритм підготовки, складання та подання фінансової звітності

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року в складі балансу та звіту про фінансові результати.

Основною метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. На сьогоднішній день у повному обсязі комплект фінансової звітності виходячи з національних стандартів бухгалтерського обліку вмістить в собі 6 форм, які подані в табл. 1.1.

Таблиця 1.1.

Порівняльна характеристика складових елементів фінансової звітності у
повній та спрощеній формі

Повний комплект фінансової звітності за національними стандартами (НП(С)БО 1 та П(С)БО 29)	Спрощені форми фінансової звітності за національними стандартами (П(С)БО 25)
Середні підприємства (та великі підприємства, а також мікропідприємства та малі, що складають фінзвітність за МСФЗ – востаннє за 2018 рік*)	Малі підприємства та представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності / Мікропідприємства та підприємства-платники єдиного податку 3 групи (3% та 5%)
Баланс (Звіт про фінансовий стан) Форма №1	Баланс (Звіт про фінансовий стан) Форма №1-м
Звіт про фінансові результати Форма №2	Звіт про фінансові результати Форма №2-м
Звіт про рух грошових коштів Форма №3	Не складають
Звіт про власний капітал Форма №4	Не складають
Примітки до фінансової звітності Форма №5	Не складають
Додаток до приміток до річної фінансової звітності “Інформація за сегментами”	Не складають

Якщо розглядати форми звітності детальніше, то варто зазначити, що розвиток бухгалтерського обліку підтверджує незмінність покладених на нього завдань – забезпечення об'єктивного визначення фінансово-майнового стану підприємства та фінансових результатів його діяльності. Відповідно, основне джерело інформації про фінансовий стан підприємства – це баланс, який є невід'ємною складовою системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що здатна забезпечити інформаційні потреби різних категорій внутрішніх і зовнішніх користувачів .

У системі бухгалтерської звітності баланс посідає центральне місце. Завдяки йому можна визначити склад і структуру активів підприємства, ліквідність і оборотність коштів, наявність власного капіталу й зобов'язань, стан і динаміку дебіторської та кредиторської заборгованості. Бухгалтерський баланс як облікова категорія сформувався не одразу. На початку свого існування він використовувався виключно як контрольний обліковий прийом, проте його широке застосування у практичній діяльності викликало потребу в поглибленні наукових досліджень у цьому напрямі, що обумовило появу окремої наукової течії – балансоведення. Розробка подальших напрямів удосконалення бухгалтерського балансу можлива лише за умови системного дослідження історії розвитку цієї облікової категорії. Внесення до чинного балансу доповнень і змін дасть можливість без попереднього перегрупування окремих його позицій використовувати дані під час аналізу бухгалтерської фінансової звітності, що в свою чергу зробить баланс більш показовим, інформативним та реальним.

Звіт про фінансові результати – основне інформаційне джерело при здійсненні аналітичної оцінки фінансових результатів підприємства поряд із даними оперативного, бухгалтерського й статистичного обліку. Нині порядок формування фінансових результатів регламентує Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Форма № 2 з прийняттям НП(С)БО 1 зазнала помітних змін у своїй структурі [50].

Фінансові результати займають центральне місце в системі управління підприємством. Це важлива й водночас дуже складна як економічна, так і обліково-аналітична категорія. Зміст поняття «фінансовий результат» виражається в категоріях «прибуток» і «збиток», які є протилежними за змістом, але порядок їх формування єдиний. Застосування принципу нарахування та відповідності доходів і витрат передбачає формування фінансових результатів методом їх порівняння. Можемо охарактеризувати

зміни, що відбулися в структурі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) [14]:

Розділ 1 «Фінансові результати», як і раніше, містить інформацію про доходи, витрати та фінансові результати підприємства за звітний і попередній періоди, а види діяльності, у розрізі яких заповнюють фінансову звітність, класифікують на операційну, фінансову та інвестиційну. Нині у звіті виокремлюють такі показники прибутку, як валовий, фінансовий результат від операційної діяльності, фінансовий результат до оподаткування й чистий фінансовий результат. Потрібно зауважити, що відповідно до П(С)БО 3, яке втратило чинність, крім вищезазначених показників виділяли фінансовий результат від звичайної діяльності, надзвичайні доходи та витрати, податок із надзвичайного прибутку. Отже, поділ діяльності на звичайну та надзвичайну втратив свою актуальність у зв'язку з переходом на МСФЗ [36].

Розділ 2 «Сукупний дохід», який виник із появою НП(С)БО 1, розкриває інформацію про зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій із власниками). У ньому розкривається інформація про дооцінку (уцінку) необоротних активів, фінансових інструментів, накопичених курсових різниць, частку іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств й інший сукупний дохід [14].

Розділ 3 «Елементи операційних витрат» та розділ 4 «Розрахунок показників прибутковості акцій» залишилися без змін.

Проведення аналізу фінансових результатів діяльності підприємства передбачає використання певної методики як сукупності правил, прийомів і методів вивчення та опрацювання фінансової інформації. Основні методи аналізу об'єкта дослідження – горизонтальний, вертикальний, трендовий, коефіцієнтний і факторний. Більшість науковців, аналізуючи фінансово-господарську діяльність, звертають свою увагу на горизонтальний, вертикальний та коефіцієнтний фінансовий аналіз (84,6 %). Найменш використовуваними прийомами у фінансовому аналізі є економіко-математичні

й функціонально-вартісні прийоми (7,7 %). Окрім традиційних математично-статистичних методів дослідження фінансових результатів, учені виокремлюють економічні методи, методи економічної кібернетики й оптимального програмування, методи дослідження операцій і теорії прийняття рішень.

Для глибокої оцінки фінансових результатів та точнішого обґрунтування рекомендацій для покращення роботи підприємства також використовують СVP-аналіз і концепцію фінансового важеля [60, с.25]. У частині питання аналітичної оцінки фінансових результатів виявили, що зазвичай учені аналіз цього об'єкта дослідження здійснюють за такими напрямками:

- оцінка рівня, динаміки й структури фінансових результатів та показників, що їх формують, тобто доходів і витрат;
- аналіз фінансового результату від операційної діяльності як основної діяльності підприємства;
- визначення впливу основних факторів на формування фінансового результату суб'єкта господарювання;
- аналіз показників рентабельності. Доходи та витрати – економічні категорії, рівень яких визначає величину прибутку й рентабельності підприємства.

Доходи та витрати визначають згідно з П(С)БО та відображаються у Звіті про фінансові результати в момент їх виникнення, незалежно від часу надходження й сплати грошей. Отже, прибуток (збиток) – це умовний розрахунковий показник, а не реальні грошові кошти, які можна використовувати в операціях купівлі-продажу. Прибуток може відрізнятися від реальної величини грошових коштів на величину несплаченої дебіторської заборгованості, кредитів, амортизаційних нарахувань і т. ін. У зв'язку з цим у фінансовій звітності може бути завищена величина прибутку й, відповідно, оцінка рентабельності буде висока, але підприємство при цьому може відчувати гострий дефіцит грошових коштів. І навпаки, величина прибутку може бути незначною, а фінансовий стан – цілком стійким. Крім того, на практиці

більшість вітчизняних підприємств використовують схеми «оптимізації оподаткування», що призводить до спотворення прибутку з метою зниження бази оподаткування. Тому аналіз прибутку підприємства доцільно проводити у взаємозв'язку з оцінкою грошових потоків підприємства.

Аналіз фінансових результатів не може бути обмежений виключно аналізом прибутку або аналізом чистого грошового потоку. Кожен із цих показників дає інформацію про фінансовий стан підприємства в певному розрізі й лише комплексний розгляд обох індикаторів уможливить отримання найбільш повного уявлення про поточний стан і подальші можливості підприємства.

У звіті про рух грошових коштів наведено інформацію про грошові потоки підприємства у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Класифікація грошових потоків дає змогу користувачам оцінити вплив кожного конкретного виду діяльності на фінансовий стан підприємства і величину його грошових коштів та еквівалентів. Цю інформацію також можна використовувати для встановлення взаємозв'язку між видами діяльності підприємства. Однак, як свідчить МПСБО 7, правила класифікації грошових потоків є досить довільними. Вимогою МПСБО 7 є лише послідовне дотримання прийнятої підприємством класифікації[40]. Класифікація та відображення статей у звіті про рух грошових коштів мають збігатися з їх класифікацією і відображенням у звіті про фінансові результати, тобто виходячи із економічного змісту операцій. Це узгоджується з теорією фінансового менеджменту, де відсотки сплачені розглядають як вибуття коштів у результаті фінансової діяльності. Виплата відсотків і дивідендів є платежами постачальникам фінансових ресурсів: відсотки сплачують за використання позикового капіталу, тоді як дивіденди сплачують за використання власного капіталу. Узгодження в такий спосіб операційного прибутку з рухом грошових коштів у результаті операційної діяльності забезпечить зв'язок між операційними розділами двох фінансових звітів.

Облік власного капіталу – досить складний процес, який потребує чіткого розуміння його економіко-правової сутності та усвідомлення необхідності надання у фінансовій звітності достовірної інформації про окремі складові елементи власних коштів, які вкладені в активи підприємства. Як об'єкт обліку, власний капітал являє собою загальну суму власних джерел фінансування активів, які по праву належать підприємству та сформовані за рахунок внесків власників і додатково створених та отриманих у процесі господарської діяльності власних коштів підприємства. Саме за цією структурою доцільно подавати інформацію про власний капітал у Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства.

Узагальнюючи вище зазначене, можна стверджувати, що стабільність діяльності підприємства та підвищення його конкурентоспроможності залежать від гнучкості фінансової політики і можливості забезпечення ефективного функціонування на засадах фінансової незалежності. Фінансово стійке підприємство не лише використовує власні фінансові ресурси для вирішення поточних завдань, але й має переваги в залученні інвестицій, одержанні кредитів, виборі постачальників і споживачів; воно більш незалежне від несподіваної зміни ринкової кон'юнктури, має менший ризик бути неплатоспроможним і виявитися на краю банкрутства. Відтак, першочерговою задачею керівництва сучасного підприємства є забезпечення економічної і фінансової стабільності розвитку на підставі ефективного управління власним та залученим капіталом.

Крім чотирьох основних форм, до складу річного звіту входять примітки до річної фінансової звітності. Узагальнення положень діючих нормативних актів дає підстави для висновку, що примітки до фінансових звітів за складом можна поділити на такі групи щодо:

- облікової політики та облікових оцінок;
- інформації, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними положеннями (стандартами) з обліку активів, капіталу, зобов'язань;

- інформації, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності;
- одержаної гуманітарної допомоги;
- іншої фінансової та не фінансової інформації;
- виправлення помилок, допущених у фінансових звітах минулих років;
- подій після дати балансу;
- операцій з пов'язаними сторонами;
- інформації про коригування статей фінансових звітів в умовах гіперінфляційної економіки;
- господарські та географічні сегменти підприємства.

Залежно від форми подання приміток річної фінансової звітності розкриття інформації може здійснюватися в типових формах, текстовому, графічному, табличному вигляді.

У зв'язку з обранням Україною курсу її інтеграції в європейський економічний простір постає питання відповідності системи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності за національними та міжнародними стандартами. Питання впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності є необхідною умовою для вступу в європейський простір. Тому виникає необхідність дослідження особливостей складання консолідованої фінансової звітності за міжнародним досвідом та його впровадження в практику України[4, с.179].

Фінансову звітність згідно з МСФЗ повинні складати:

Підприємства з суспільним інтересом:

- емітенти цінних паперів та цінні папери яких є допущеними до торгів на різних фондових біржах (або ж публічна пропозиція до цінних паперів);
- банки;
- страхові;
- кредитні спілки;
- не державні пенсійні фонди;

- підприємства, які надають інші фін. послуги;
- великі підприємства.

Інші підприємства, а саме:

- публічні акціонерні товариства;
- підприємства діяльність яких пов'язана з видобутком корисних

копалин загальнодержавного значення (золото, вапняк, нафта, газ, гіпс, глина, крейда, руди) [36].

Отже, прийняття НП(С)БО 1 зумовило необхідність внесення суттєвих коректив у методологію проведення фінансового аналізу та потребує поглиблених наукових досліджень стосовно його інформаційного забезпечення. Зазначене стосується майже всіх суб'єктів господарювання, оскільки нові форми фінансової звітності використовують як підприємства, що застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності, так і підприємства, які ведуть облік відповідно до національних стандартів, за винятком суб'єктів малого бізнесу, які й надалі складають звітність за спрощеною формою [3, с. 176]. Принагідно зазначимо, що з уведенням в дію Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 склад фінансової звітності не змінився, однак суттєво змінилася її структура, що позначилося на методиці проведення фінансового аналізу.

Відповідно до прийнятих змін, більшість статей у фінансовій звітності показуються в узагальненому виді. Таким чином, внесені зміни до структури фінансової звітності підвищують якість облікової інформації, наближують її до вимог міжнародних стандартів, проте істотно обмежують інформаційне забезпечення фінансового аналізу. З метою об'єктивної оцінки фінансового стану підприємств окрім стандартних форм фінансової звітності слід використовувати додаткові джерела інформації, що уповільнює процедуру фінансового аналізу та робить її більш трудомісткою.

1.2. Об'єкти та суб'єкти обов'язкового аудиту фінансової звітності.

Обов'язковий аудит – це аудиторська перевірка, що здійснюється відносно окремих суб'єктів господарювання, критерії вибору яких та строки проведення аудиту встановлюються державними правовими актами. Забезпечення суспільної контрольованості певної групи суб'єктів, фінансово господарська діяльність яких виступає об'єктом публічного (суспільного) інтересу, встановлення підвищених гарантій достовірності їх фінансової звітності за допомогою проведення обов'язкового аудиту є важливим чинником дотримання економічної безпеки держави. Необхідність проведення обов'язкового аудиту виникає в тому разі, якщо держава вважає потрібним захистити інформаційні права та законні інтереси в отриманні достовірної інформації про діяльність окремих суб'єктів, тобто бере на себе функцію регулювання процесу виробництва та розподілу інформаційних продуктів, без яких суспільство не може нормально розвиватися.

Однак, при цьому виникає інша проблема, оскільки той факт, що необхідність аудиту в певних випадках встановлена законодавством, а не бажаннями управлінського персоналу чи власників суб'єктів господарювання, має як свої причини, так і певні наслідки для аудиторів, і для економічних суб'єктів. Держава може і повинна встановлювати певні правові гарантії, спрямовані на забезпечення якості таких аудиторських послуг, що підтверджується практикою інших країн, де інститут аудиту має більш давню історію.

Офіційну достовірність фінансової звітності будь-якої компанії можна підтвердити завдяки обов'язковій аудиторській перевірці. Проводити її повинні такі суб'єкти :

- відкриті (публічні) акціонерні товариства;
- фінансові установи (зокрема банки);
- страхові компанії і товариства взаємного страхування;
- засновники підприємств з іноземними інвестиціями;

- засновники довірчих товариств або інших посередників;
- компанії емітенти будь-яких облігацій;
- інвестиційні фонди;
- компанії які є емітентами цінних паперів для ліцензування;
- професійні учасники певного ринку цінних паперів;
- засновники ПАТ (юридичні особи);
- інші суб'єкти господарювання, звітність яких відповідно до законодавства України підлягає офіційному оприлюдненню, за винятком установ і організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету [14].

Фінансова звітність яка була підтверджена незалежним аудитором підвищує довіру користувачів: власників, інвесторів, кредиторів та інших. І взагалі проведення обов'язкового аудиту являється доказом надійної репутації фірми, врегульованої системи обліку.

Можна виділити такі основні напрями регулювання аудиторської діяльності за останні роки: гармонізація й уніфікація вимог до аудиторів, аудиторських фірм та механізмів регулювання аудиту; перегляд, упорядкування, встановлення більш жорстких норм, особливо у сфері обов'язкового аудиту, як стосовно суб'єктів аудиторської діяльності, так і стосовно самих суб'єктів суспільного інтересу, діяльність яких підлягає обов'язковому аудиту; обмеження впливу аудиторської спільноти при розробці вимог до аудиту та здійсненні контролю якості діяльності аудиторів і аудиторських фірм через запровадження системи суспільного нагляду та незалежної системи забезпечення якості.

Найбільше уваги необхідно приділяти вимогам до обов'язкового аудиту, оскільки підкреслюється, що саме обов'язковий аудит є основним елементом забезпечення достовірності у ланцюгу фінансової звітності, яка передбачає виникнення значного суспільного інтересу.

У законодавстві Європейського Співтовариства для визначення критеріїв обов'язковості проведення аудиту застосовано поняття «суб'єкти суспільного інтересу» – «Public Interest Entities» (Commission Recommendation of 16 May 2002 2002/590/EC “Statutory Auditor’s Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles” – Рекомендації Комісії «Незалежність офіційного аудитора: набір фундаментальних принципів») [31, с.43].

Вважається, що ступінь значимості суспільних (публічних) інтересів має визначати тих суб'єктів, які повинні в обов'язковому порядку підлягати щорічному аудиту. До таких суб'єктів віднесено підприємства, діяльність яких становить значний суспільний інтерес внаслідок прояву таких факторів: вид бізнесу, обсяг діяльності, чисельність працюючих, корпоративний статус, що передбачає наявність значної кількості акціонерів. У вітчизняній науці та практиці такий термін не використовується, а конкретні суб'єкти, які повинні входити до їх складу, не виділені. Можна з певною мірою умовності стверджувати, що у вітчизняному законодавстві суб'єктами суспільного (публічного) інтересу фактично є ті суб'єкти, які виділені Законом України «Про аудиторську діяльність» (ст. 8 «Обов'язкове проведення аудиту») як такі, що зобов'язані проходити обов'язкову аудиторську перевірку, і ЗУ «Про бухгалтерський облік та фін. звітність в Україні» (п.4 ст. 14 «Подання та оприлюднення фінансової звітності») як такі, що зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність[25,26].

Зіставляючи вимоги, які передбачені європейським законодавством, та національну практику, можна виділити низку принципових відмінностей які є між ними:

1. відсутність системи суспільного (громадського) нагляду за аудиторською діяльністю;
2. невідповідність системи зовнішнього контролю якості аудиту щодо забезпечення вимог незалежності та прозорості;
3. відсутність достатньої системи прозорості аудиту;

4. низький рівень вимог до суб'єктів аудиторської діяльності, які проводять аудит суб'єктів суспільних інтересів (у частині дотримання незалежності з боку аудиторів та аудиторських фірм, ротації аудиторів, що виконують обов'язковий аудит, обов'язковості створення комітетів з аудиту або подібних органів суб'єктами суспільного інтересу тощо).

Врегулювання зазначених суттєвих відмінностей є важливим чинником підвищення якості аудиту з урахуванням євроінтеграційного курсу України. Стратегія розвитку України Аналіз положень вищезазначених документів та практики регулювання аудиту в інших країнах дає змогу виділити такі особливі вимоги в сфері виконання завдань з обов'язкового аудиту, які доцільно впровадити в національну практику (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

**Особливі вимоги в сфері організації виконання завдань з
обов'язкового аудиту**

Сфера прояву	Сутність вимог
Незалежність	Жорсткіші вимоги щодо дотримання незалежності, зокрема, передбачення ротації як партнерів із завдання, так і аудиторської фірми
Контроль якості	Жорсткіші умови проходження зовнішніх перевірок систем контролю якості та організації внутрішніх перевірок контролю якості виконання завдання
Забезпечення поінформованості суспільства про свою діяльність	Регулярне (щорічне) оприлюднення звітів про прозорість
Забезпечення спільної відповідальності із суб'єктом суспільних (публічних) інтересів	взаємодія між суб'єктами, які підлягають обов'язковому аудиту, та аудиторами з метою забезпечення спільної відповідальності, зокрема, у сфері забезпечення незалежності аудиторів
Забезпечення прозорості та об'єктивності при виборі суб'єктом суспільних (публічних) інтересів аудитора	Участь у механізмі відкритих конкурсів при укладанні договорів на виконання завдань з обов'язкового аудиту

Забезпечення прозорості щодо результатів аудиту	Співпраця із уповноваженими органами, які здійснюють регулювання діяльності суб'єктів суспільних (публічних) інтересів, які підлягають обов'язковому аудиту, стосовно: – ведення вповноваженими органами реєстру укладених договорів на виконання завдань з обов'язкового аудиту; – подання вповноваженим органам аудиторського звіту, звіту про відмову від виконання завдання та її причини, звіту про спостереження, зроблені в процесі аудиту
Встановлення додаткових вимог щодо змісту, мети та завдань аудиту з метою забезпечення вимог користувачів результатами обов'язкового аудиту	співпраця із уповноваженими органами, які здійснюють регулювання діяльності суб'єктів суспільних (публічних) інтересів, які підлягають обов'язковому аудиту, стосовно: – виконання додаткових вимог вповноважених органів стосовно умов та можливості відмови від завдання, відповідальності щодо дослідження інших питань, яка є додатковою по відношенню до відповідальності аудитора в рамках МСА, обов'язковості розкриття інших питань в аудиторському звіті, складу, форми та строків подання інформації управлінському персоналу, додаткових вимог щодо дотримання незалежності, відкритих конкурсів тощо.

Також з метою ефективного регулювання обов'язкового аудиту на законодавчому рівні необхідно законодавчо передбачити використання терміну «суб'єкт суспільного (публічного) інтересу», окреслити коло таких суб'єктів, з урахуванням вимог Цивільного кодексу [66], Господарського кодексу [16], Національного класифікатора України «Класифікація видів економічної діяльності» [33], та закріпити його у Законах України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та «Про аудиторську діяльність». При формулюванні терміну «суб'єкти суспільних (публічних) інтересів» слід враховувати такі чинники: вид та сфера діяльності (їх послугами користується невизначене коло осіб); корпоративний статус (наявність значної кількості

акціонерів); використання державної або комунальної власності; отримання фінансування за рахунок державних і місцевих фінансів. Враховуючи міжнародну та вітчизняну практику, його можна сформулювати таким чином: «Суб'єкт публічного (суспільного) інтересу – це суб'єкт, який має важливе суспільне значення завдяки сфері, виду діяльності та формі власності. Суб'єктами суспільного (публічного) інтересу є публічні акціонерні товариства, банки, емітенти облігацій, цінних паперів і похідних (деривативів), професійні учасники фондового ринку та інші суб'єкти, які провадять господарську діяльність у сфері фінансової та страхової діяльності (група 64 «Надання фін. послуг, окрім страхування та пенсійного забезпечення», група 65 «Перестраховання та недержавне пенсійне забезпечення, крім обов'язкового соціального страхування», група 66 «Страхування, перестраховання та недержавне пенсійне забезпечення, окрім обов'язкового соц. страхування», суб'єкти господарювання національного сектору економіки, установи й організації, що повністю утримуються за рахунок державного та місцевого бюджетів, підприємства, засновані на державній і комунальній власності, господарські товариства, акції (частки, паї) яких перебувають у державній або комунальній власності, а також інші суб'єкти господарювання, що отримують (отримували в даний період) кошти з бюджетів усіх рівнів та фондів або використовують (використовували у період, який перевірявся) державне чи комунальне майно».

При визначенні шляхів розвитку аудиту з метою посилення вимог до обов'язкового аудиту та підвищення його якості слід враховувати такі специфічні особливості, які висуваються в міжнародному законодавстві до суб'єктів аудиторської діяльності, які №1, 2016 55 виконують обов'язковий аудит: підвищені вимоги щодо дотримання незалежності з боку аудиторів та аудиторських фірм; скорочений термін для ротації партнерів із завдання; скорочений термін, протягом якого аудитори та аудиторські фірми, що проводять обов'язковий аудит, повинні проходити перевірку систем контролю якості; підвищені вимоги до проведення перевірок контролю якості виконання

завдання; обов'язковість наявності у суб'єктів суспільного інтересу комітетів з аудиту, з якими мають співпрацювати незалежні аудитори; обов'язковість проведення відкритих конкурсів при укладанні договорів на здійснення аудиторських послуг у формі виконання обов'язкового аудиту; обов'язковість викладу та оприлюднення на своїх сайтах аудиторами та аудиторськими фірмами, які здійснюють обов'язковий аудит, звітів про прозорість[67, с. 219].

Важливим є законодавче визначення терміна «суб'єкти публічних (суспільних) інтересів» у контексті аудиторських перевірок з метою удосконалення механізму нормативного забезпечення функціонування обов'язкового аудиту. Регулювання обов'язкового аудиту повинно відбуватися в напрямку забезпечення поінформованості суспільства про діяльність суб'єктів аудиторської діяльності, ефективної взаємодії між суб'єктами, які підлягають обов'язковому аудиту, та аудиторами в напрямку узгодження їх задач та обов'язків, незалежності, прозорості та об'єктивності при виборі суб'єктом суспільних (публічних) інтересів аудитора (аудиторської фірми), співпраці з уповноваженими органами, які здійснюють регулювання діяльності таких суб'єктів, з метою забезпечення прозорості договірних взаємовідносин, результатів виконання завдання та запровадження додаткових вимог до них тощо.

До механізму забезпечення їх реалізації повинні бути залучені різні суб'єкти, зокрема: самі аудитори (аудиторські фірми); суб'єкти суспільних (публічних) інтересів, які підлягають обов'язковому аудиту; вповноважений компетентний орган, який здійснює регулювання аудиторської діяльності; вповноважені органи, які здійснюють регулювання діяльності суб'єктів суспільних (публічних) інтересів; професійні асоціації або саморегулюючі професійні аудиторські організації. Порушені питання свідчать про те, що якість аудиту взагалі та обов'язкового зокрема слід сприймати не як окремі питання, а як цілісну систему, яка повинна охоплювати всі суттєві сторони функціонування суб'єктів аудиторської діяльності та суб'єктів господарювання, які підлягають обов'язковому аудиту.

1.3. Нормативно-правове регулювання аудиту фінансової звітності

Основою формування теоретичної і методичної основи методології аудиту фінансової звітності виступає використання системного підходу до вивчення економічних явищ і загальнонаукових методів пізнання : аналізу і синтезу, індукції і дедукції, абстрагування і конкретизації, класифікації. Крім того, ефективним є використання діалектичного методу пізнання для визначення логіки розвитку аудиту фінансової звітності і дослідження еволюції підходів до методики і організації його проведення. Інформаційною базою, в даному випадку, являються Міжнародні стандарти аудиту, законодавчі акти і нормативно-правові документи України і інших країн, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених економістів, матеріали науково-практичних конференцій, внутрішньо-фірмові стандарти, інструкції і положення аудиторських фірм.

Безпосередньо при проведенні аудиту фінансової звітності аудитор повинен зібрати достатню кількість доказів, які б дали йому змогу висловити об'єктивну думку щодо результатів перевірки фінансових результатів. Тому під аудиторськими доказами слід розуміти інформацію, яка дає можливість оцінити правильність відображення в обліку та звітності фінансових результатів, а також скласти проміжний висновок щодо цього аспекту перевірки. Серед усього переліку аудиторських доказів аудитор повинен обирати в першу чергу лише ті, які забезпечать найбільш високу якість аудиту щодо досліджуваного об'єкта, та є більш доказовими, доречними та достовірними.

Наприкінці 2017 року було ухвалено концептуальні зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та прийнято новий Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [25, 26]. Зазначені нормативно-правові акти є очікуваними, оскільки спрямовані на імплементацію вимог законодавства ЄС у сфері обліку, звітності та аудиту. Разом з тим прийняті новації лише частково враховують вимоги Директиви 2013/34/ЄС Європейського парламенту та Ради від 26 червня 2013

року про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані звіти деяких видів підприємств і мають певні особливості, що ускладнюватимуть їх практичну реалізацію. Зміна вимог щодо підготовки фінансової звітності різними суб'єктами господарювання, поява нових звітів, оновлені підходи до проведення аудиту фінансової звітності потребують глибокого аналізу напрямів їх успішної реалізації.

Після прийняття змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [25] фахівці отримали можливість оцінити їх відповідність вимогам Директиви 2013/34/ЄС, що спровокувало низку публікацій, присвячених проблемам практичної реалізації прийнятих положень [15, 18]. Аналіз змісту робіт доводить, що фахівці не мають узгодженої точки зору щодо структури фінансової звітності, віднесення до її складу Звіту про управління, доцільності його запровадження, необхідності проведення аудиту різних суб'єктів господарювання тощо. Характеристика підприємств за типами згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Господарського кодексу подано у додатку 1. Разом з тим дослідники єдині у тому, що підняті проблеми потребують проведення подальших досліджень з метою узгодження інтересів всіх зацікавлених сторін в отриманні повної, достовірної та прозорої інформації про результати діяльності підприємств.

Аналіз основних суттєвих змін Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в частині фінансової звітності наведено у додатку 2, а оновлені вимоги до підготовки фінансової звітності та її аудиту – у табл. 1.3.

Слід відмітити, що в преамбулі до Директиви 2013/34/ЄС особливо наголошується на тому, що її впровадження, а також будь-яких інших національних нормативних актів у сфері фінансової звітності, має забезпечувати баланс між інтересами користувачів і надмірним обтяженням вимогами до складання звітності.

Таблиця 1.3.

Вимоги до підготовки фінансової звітності та її аудиту

№	Показник	Тип підприємства			
		Мікро	Мале	Середнє	Велике
1	Концептуальна основа фінансового звітування	НП(С)БО / МСФЗ за вибором		НП(С)БО / МСФЗ за вибором для ПСІ – МСФЗ	МСФЗ
2	Вимоги щодо бухгалтерської служби	відсутні		відсутні для ПСІ – головний бухгалтер (повна вища економічна освіта, стаж роботи ≥ 3 роки, відсутність непогашеної чи незнятої судимості) + не менше 2 бухгалтерів у штаті	головний бухгалтер (повна вища економічна освіта, стаж роботи ≥ 3 роки, відсутність непогашеної чи незнятої судимості) + не менше 2 бухгалтерів у штаті
3	Склад звітності	Баланс, Звіт про фінансові результати		звітність за НП(С)БО / МСФЗ + Звіт про управління без нефінансових показників для ПСІ – звітність за МСФЗ + Звіт про управління без нефінансових показників + Звіт про платежі на користь держави	фінансова звітність за таксономією МСФЗ + Звіт про управління + Звіт про платежі на користь держави
4	Оприлюднення звітності	не зобов'язані		до 1 червня	до 30 квітня
		фінансові установи – до 1 червня		для ПСІ – до 30 квітня	підприємства, що не є емітентами цінних паперів, – до 1 червня
5	Вимоги щодо аудиту звітності	не є обов'язковим	обов'язковий	обов'язковий	обов'язковий
		обов'язковий для фінансових установ			

Виходячи з цього, уявляється недоцільним запровадження поділу підприємств за різнорідними класифікаційними ознаками, що не узгоджується з існуючими національними нормативними документами та вимагає від підприємств самостійного правильного визначення процедури подання звітності.

Вищезазначені законодавчі новації поширюються і на аудит фінансової звітності. Слід зазначити, що С. Голов і С. Зубілевич наголошували на необхідності трансформацій у сфері аудиту для повноцінної імплементації Директиви 2013/34/ЄС [15,27]. Утім прийняття Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» лише частково зняло проблемні питання прозорості аудиторської діяльності та узгодженості з законодавством ЄС вимог щодо її організації. Водночас прийняття означеного закону вимагає від спільноти аудиторів перегляду підходів до ведення бізнесу.

Насамперед, з введенням закону в дію з 1 жовтня 2018 року розширюватиметься ринок аудиторських послуг, оскільки до сфери обов'язкового аудиту потраплять всі середні та великі підприємства. Водночас встановлюються особливі вимоги до організації та проведення обов'язкового аудиту ПСІ, зокрема такі:

1. Обов'язкова реєстрація у спеціальному розділі Реєстру.
2. Закріплення вимог щодо кількості штатних працівників суб'єкта аудиторської діяльності за основним місцем роботи – не менше 5 аудиторів, загальна чисельність штатних кваліфікованих працівників, залучених до виконання завдань, не менше 10 осіб, з яких не менше 2 осіб мають підтвердити кваліфікацію відповідно до атестаційних вимог або мати чинні сертифікати (дипломи) професійних організацій у сфері МСФЗ.
3. Обмеження суми винагороди, отриманої від ПСІ, яка не може перевищувати 70 % середньої суми винагороди, що була отримана суб'єктом аудиторської діяльності протягом останніх трьох років поспіль за послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності від такого підприємства.

4. Запровадження конкурсної процедури призначення суб'єкта аудиторської діяльності для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності ПСІ.
5. Обмеження стосовно надання не аудиторських послуг одночасно з аудитом фінансової звітності, зокрема складання податкової звітності, розрахунку обов'язкових зборів і платежів; консультування з питань управління, розробки і супроводження управлінських рішень; ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності; розробки та впровадження процедур внутрішнього контролю, управління ризиками, а також інформаційних технологій у фінансовій сфері; надання правової допомоги; кадрового забезпечення у сфері бухгалтерського обліку, оподаткування та фінансів; послуг з оцінки тощо.
6. Встановлення терміну безперервної тривалості виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності для суб'єкта аудиторської діяльності, що не може перевищувати 10 років, з можливістю його продовження за певних умов.
7. Обов'язкова ротація ключового партнера з аудиту (через 7 років) та аудиторів, залучених до виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності.
8. Процедура проведення внутрішнього контролю якості виконаного завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності, що має проводитися призначеним рецензентом до подання аудиторського звіту та додаткового звіту для аудиторського комітету підприємства.
9. Запровадження подання додаткового звіту до аудиторського комітету або органу (підрозділу), на який покладено відповідні функції одночасно з поданням аудиторського звіту. Додатковий звіт повинен детально розкривати результати виконання завдання з обов'язкового аудиту.
10. Введення Звіту про прозорість, що оприлюднюється на веб-сторінці суб'єкта аудиторської діяльності та залишається доступним на цьому веб-сайті щонайменше сім років з дня його оприлюднення. Звіт, поміж іншим,

має містити інформацію про безперервне навчання аудиторів; відомості щодо принципів оплати праці ключових партнерів; опис політики ротації ключових партнерів з аудиту та аудиторів, залучених до виконання завдання з обов'язкового аудиту; інформацію про доходи від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності ПСІ та інші доходи суб'єкта аудиторської діяльності; інформацію про пов'язаних осіб суб'єкта аудиторської діяльності.

11. Закріплення вимоги щодо подання суб'єктом аудиторської діяльності щороку, до 30 квітня року, наступного за звітним, до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю переліку ПСІ, яким надавалися послуги протягом звітного року з обов'язкового аудиту, із розкриттям інформації про доходи від таких послуг.
12. Встановлення розміру внесків, що сплачуються суб'єктами аудиторської діяльності за кожним договором з надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту ПСІ для забезпечення фінансування діяльності Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю: фіксований внесок у розмірі трьох мінімальних заробітних плат, що встановлена на 1 січня звітного року, з кожного аудиторського звіту за результатами надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту ПСІ; внесок у відсотках суми винагороди (без урахування податку на додану вартість) за договором з надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту.

Однак при цьому виникає інша проблема, оскільки той факт, що необхідність аудиту в певних випадках встановлена законодавством, а не бажаннями управлінського персоналу чи власників суб'єктів господарювання, має як свої причини, так і певні наслідки для аудиторів, і для економічних суб'єктів. Держава може і повинна встановлювати певні правові гарантії, спрямовані на забезпечення якості таких аудиторських послуг, що підтверджується практикою інших країн, де інститут аудиту має більш давню історію, зокрема і законодавством Європейського Союзу (ЄС).

Регулювання обов'язкового аудиту повинно відбуватися в напрямку забезпечення поінформованості суспільства про діяльність суб'єктів аудиторської діяльності, ефективної взаємодії між суб'єктами, які підлягають обов'язковому аудиту, та аудиторами в напрямку узгодження їх задач та обов'язків, незалежності, прозорості та об'єктивності при виборі суб'єктом суспільних (публічних) інтересів аудитора (аудиторської фірми), співпраці з уповноваженими органами, які здійснюють регулювання діяльності таких суб'єктів, з метою забезпечення прозорості договірних взаємовідносин, результатів виконання завдання та запровадження додаткових вимог до них тощо.

До механізму забезпечення їх реалізації повинні бути залучені різні суб'єкти, зокрема: самі аудитори (аудиторські фірми); суб'єкти суспільних (публічних) інтересів, які підлягають обов'язковому аудиту; вповноважений компетентний орган, який здійснює регулювання аудиторської діяльності; вповноважені органи, які здійснюють регулювання діяльності суб'єктів суспільних (публічних) інтересів; професійні асоціації або саморегулюючі професійні аудиторські організації. Порушені питання свідчать про те, що якість аудиту взагалі та обов'язкового зокрема слід сприймати не як окремі питання, а як цілісну систему, яка повинна охоплювати всі суттєві сторони функціонування суб'єктів аудиторської діяльності та суб'єктів господарювання, які підлягають обов'язковому аудиту.

Під критеріями фінансової звітності розуміють ознаки фінансової звітності, на підставі яких проводиться її оцінювання. Оприлюднюючи фінансову звітність, менеджмент суб'єкта господарювання тим самим стверджує, що вона відповідає встановленим критеріям. Тому критерії у спеціальній літературі мають назву тверджень. Завданням аудиту є підняття рівня впевненості користувачів фінансової звітності у твердженнях менеджменту суб'єкта господарювання. МСА 500 «Аудиторські докази» [13] визначає такі твердження у фінансових звітах, щодо яких аудитору необхідно отримати аудиторські докази: наявність, права і зобов'язання; повнота; оцінка

вартості; відповідність періоду, подання та розкриття інформації. Критерії (твердження) фінансової звітності в Україні встановлені законодавчо-нормативними документами (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Критерії (твердження) фінансової звітності

Нормативні документи, які встановлюють критерії фінансової звітності	Критерії (твердження) фінансової звітності	Зміст критеріїв (тверджень) фінансової звітності
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, затверджені Мінфіном України. План рахунків. Інструкція по застосуванню плану рахунків. П(С)БО. Інші нормативні документи регуляторних органів.	Наявність (існування)	Активи, зобов'язання та капітал існують на дату балансу, а операції відбулися у звітному періоді, доходи й витрати існують
	Права і зобов'язання	Суб'єкт господарювання контролює або володіє правами та активами, зобов'язання є зобов'язаннями даного суб'єкта
	Повнота	Усі активи, зобов'язання та капітал, операції і події, доходи і витрати відображені у фінансовій звітності
	Оцінка вартості (точність)	Усі активи, зобов'язання та капітал оцінені за відповідною вартістю, а доходи і витрати відображені за достовірними сумами
	Відповідність періоду (відсічення)	Операції і події відображені у відповідному періоді, доходи визнані одночасно з витратами, пов'язаними з ними
	Подання та розкриття	Статті у звітності сформовані з дотриманням загальноприйнятих принципів (обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичності), класифіковані й описані належним чином.

Для кожної аудиторської перевірки необхідно уточнювати перелік джерел інформації, які будуть використані із урахуванням специфіки та галузі діяльності підприємства-клієнта. Сформований таким чином перелік необхідних даних їх носіїв (тобто назв конкретних первинних документів, облікових реєстрів, форм звітності та інших фінансових бухгалтерських та не бухгалтерських документів (як зовнішніх так і внутрішніх)) буде являти собою аудиторські номенклатури для перевірки фінансових результатів.

Висновки до розділу 1

Отже, обов'язковий аудит – це аудиторська перевірка, яка проводиться відносно окремих суб'єктів господарювання, критерії вибору яких та строки проведення аудиту встановлюються державними правовими актами. Забезпечення суспільної контрольованості певної групи суб'єктів, фінансово-господарська діяльність яких виступає об'єктом публічного (суспільного) інтересу, встановлення підвищених гарантій достовірності їх фінансової звітності за допомогою проведення обов'язкового аудиту є важливим чинником дотримання економічної безпеки держави. Необхідність проведення обов'язкового аудиту виникає в тому разі, якщо держава вважає потрібним захистити інформаційні права та законні інтереси в отриманні достовірної інформації про діяльність окремих суб'єктів. Держава може і повинна встановлювати певні правові гарантії, спрямовані на забезпечення якості таких аудиторських послуг, що підтверджується практикою інших країн, де інститут аудиту має більш давню історію, зокрема і законодавством Європейського Союзу (ЄС).

Регулювання обов'язкового аудиту повинно відбуватися в напрямку забезпечення поінформованості суспільства про діяльність суб'єктів аудиторської діяльності, ефективної взаємодії між суб'єктами, які підлягають обов'язковому аудиту, та аудиторами в напрямку узгодження їх завдань та

обов'язків, незалежності, прозорості та об'єктивності при виборі суб'єктом суспільних (публічних) інтересів аудитора (аудиторської фірми), співпраці з уповноваженими органами, які здійснюють регулювання діяльності таких суб'єктів, з метою забезпечення прозорості договірних взаємовідносин, результатів виконання завдання та запровадження додаткових вимог до них.

Підготовка фінансової звітності та її аудиту відбувається з врахуванням особливостей розподілу підприємств на мале, середнє та велике. Для кожної групи підприємств в роботі виокремлено концептуальні основи фінансового звітування, вимоги щодо бухгалтерської служби, склад звітності, терміни оприлюднення та вимоги щодо аудиту з урахуванням чинного законодавства щодо ведення та складання фінансової звітності та аудиторської перевірки.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОЧНІ ПРИЙОМИ ОБОВ'ЯЗКОВОГО АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

2.1. Організація і методика обов'язкового аудиту фінансової звітності вітчизняних підприємств

Обов'язковий аудит являється перевіркою, яку передбачено чинним законодавством України. Тому певний ряд організацій мають проводити схожу процедуру кожного року. Метою аудиту є підтвердження достовірної фінансової звітності, а саме надання користувачам обґрунтованої впевненості у її відповідності за усіма суттєвими аспектами встановленим критеріям. Обґрунтована впевненість у відповідності фінансової звітності за усіма суттєвими аспектами встановленим критеріям досягається аудитором шляхом повного дотримання вимог Міжнародних стандартів аудиту, зокрема виконанням усіх аудиторських процедур, передбачених стандартами.

Проведення обов'язкового аудиту передбачено для організацій наведених на рис. 2.1.

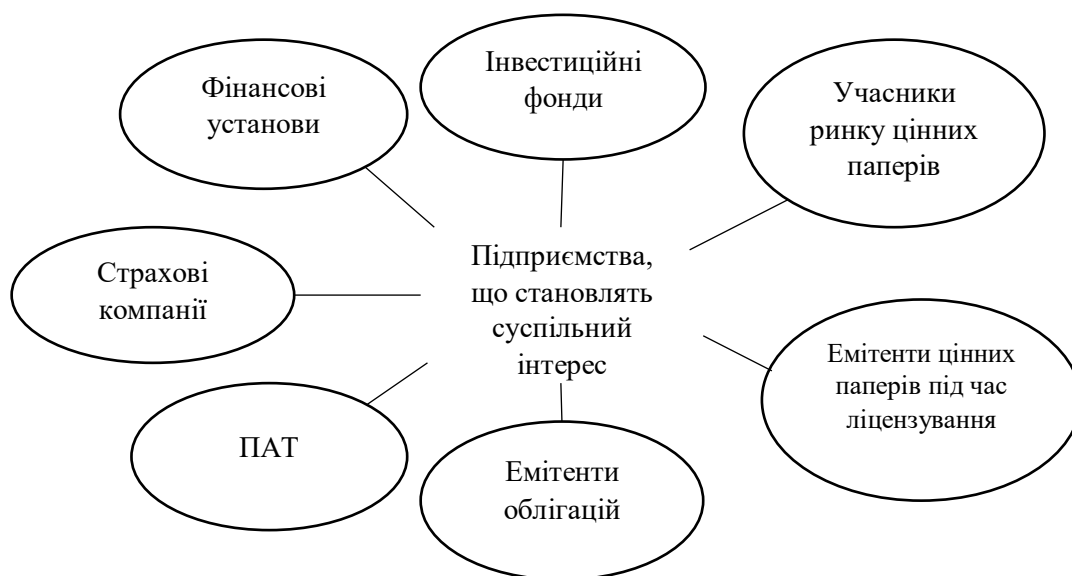


Рис. 2.1. Перелік суб'єктів господарювання, які підлягають обов'язковому аудиту

На даний час цей список поповнився ще великими і середніми підприємствами, тому що Президентом України П. Порошенком підписано Закон про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (відносно вдосконалення деяких положень), він вступив в силу 1 січня 2018 року, окрім абзаців 6 та 7 п.12 розділу I, які набирали чинності із 1 січня 2019 року [26].

Відповідно до даного закону до середніх підприємств віднесені підприємства, що не є малими підприємствами і не відповідають їй критеріям. Показники яких на дату річної фінансової звітності відповідають мінімум двом з нижче наведених критеріїв:

1. баланс до 20 мільйонів євро;
2. чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг – до 40 мільйонів євро;
3. кількість працівників до 250 чоловік.

А до великих підприємств в свою чергу, відносять підприємства, показники яких відповідають хоча б одному з наведених критеріїв:

- баланс більш 20 євро;
- ЧД – більш 40 мільйонів євро;
- середня кількість працівників – більше 250 осіб.

Обов'язковий аудит підприємства дає змогу не лише підтвердити результати звітності, а й підвищити рівень довіри інвесторів, кредиторів, клієнтів та інших. Проведення обов'язкового аудиту дозволено проводити тільки фірмам і аудиторам, які вже внесені до Реєстру аудиторів та аудиторських фірм Аудиторської палати України [44].

При аудиті фінансової звітності використовують підтверджуючий та системно-орієнтований підходи. Підтверджуючий підхід, який бере початок від традиційної англійської школи аудиту [18, с.206], передбачає суцільну перевірку бухгалтерських документів і звітів усього звітного періоду. При такому підході аудиторський ризик буде мінімальним та в аудитора немає потреби здійснювати вибірку даних. Є очевидним, що підтверджуючий підхід

аудитор може обрати лише у випадку, коли кількість документів є такою, яку він зможе фізично перевірити у визначений договором термін.

При підтверджуючому підході аудит фінансової звітності може здійснюватися аудитором за методиками «зверху-вниз» або «знизу-вверх». Ці методики передбачають суцільну перевірку даних фінансової звітності за схемою, наведеною на рис. 2.2.



Рис. 2.2. Схема перевірки фінансової звітності за методиками «зверху-вниз» та «знизу-вверх»

Методика «зверху-вниз» може допускати вибірковість перевірки, тобто аудитор, отримавши достатні та відповідні докази, може припинити перевірку, наприклад, на рівні аналітичних облікових регістрів чи первинних документів. Використання методики «знизу-вверх» такої можливості не допускає – аудитор змушений проводити суцільну перевірку, тому що тільки за таких обставин він може впевнитись у достовірності показників фінансової звітності.

Важливим аспектом у контролі за якістю діяльності аудиторів та аудиторської фірми вітчизняних підприємств є саме система з підбору нових клієнтів, а також політика фірми стосовно існуючих клієнтів. Аудиторські фірми не зобов'язані працювати з сумнівними клієнтами і продовжувати обслуговування клієнтів, відносини з котрими стали не добрими. Рішення щодо

майбутньої співпраці з вже існуючими клієнтами розглядаються періодично (щорічно наприклад) або в разі інших обставин:

- змін складу директорів, інших керівників, власників підприємства;
- початок судового процесу;
- зміни у сфері діяльності клієнта та масштабів перевірок (наприклад, підприємство диверсифікує та розширює виробництво в міжнародному масштабі так, що маленька аудиторська фірма не в змозі впоратись із перевіркою такого розширеного підприємства).

Доволі часто аудиторські фірми відмовляються від клієнтів, що викриті у фальсифікації документів фінансових звітів. Аби визначити чи прийнятна пропозиція новим клієнтом більшість аудиторських фірм знаходить відомості про це підприємство. По можливості оцінює репутацію в ділових колах, стійкість фінансового стану і відносини з колишньою аудиторською фірмою. Варто виділити такі деталі у політики фірми щодо вибору нових клієнтів:

- оцінка застосування спеціальних знань, (наприклад, щодо галузі роботи клієнта або ж комп'ютерного аудиту);
- отримання інформації про підприємство та керівника, його адвокатів, банкірів та страхових організацій;
- отримання інформації яка слугує певним попередженням про можливі проблеми від колишнього аудитора (розбіжності керівництва і аудитора з умов застосування бухгалтерських принципів та про причини заміни аудитора) [18, 141].

Однак, також необхідно розуміти, що є велика відмінність між підозрами у шахрайстві та значним збільшенням допустимих рамок облікових стандартів. Важливішими критеріями у відмові в аудиторській перевірці клієнта являється: відмова відділу адміністрації в дозволі на перевірку головних документів і виявлення навмисного не відображення або ж викривлення у обліку господарських операцій.

Критеріями щодо прийняття рішення чи обслуговувати клієнта можуть бути такі: фінансова історія підприємства; структура власності; теперішній

фінансовий стан; види і галузі продукції; облікова політика підприємства; система внутрішнього контролю; професійний рівень персоналу підприємства; усвідомлення власниками ролі та обов'язків щодо проведення перевірки за нормами закону.

Сам процес прийняття рішення на рахунок аудиторської перевірки у міжнародному досвіді сформоване саме у веденні контрольного листа, в якому визначається набір певних критеріїв, що дозволяють зробити таку загальну оцінку і прийняти якесь об'єктивне рішення. В разі позитивного висновку дані листи допомагають в плануванні аудиторської перевірки, так як надають змогу виявити та усунути найбільш ризиковані точки бізнесу.

Такий детальний лист мав би стати частиною у загальній системі з контролю якості аудиторської фірми. У разі якщо можливий фірма-клієнт не проходить вибіркового аналізу та аудиторська фірма змушена відмовитися від запропонованого призначення, тоді можливо вона прийме рішення щодо покращення й удосконалення свого виробничого іміджу серед інших, а не скористається послугами аудиторської фірми, що не висуває таких строгих вимог. Декілька елементів контрольного листа наведені в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1.

Фактори впливу на якість аудиторських послуг

Фактори, що враховуються	Оцінка рівня ризику	
	Високий	Низький
Стан галузі, де працює можливий клієнт	Застій /депресія	Економічне зростання
Характер галузі, та/або стан основних виробничих ланок можливого клієнта	Новий/мінливий, висока зовнішня конкуренція	Сталий/стабільний, невелика зовнішня конкуренція
Аудиторська історія можливого клієнта	Один/багато висновків з застереженнями, часті зміни аудиторів	Висновки без застережень протягом ряду минулих років, стабільні відносини з аудитором

Таким чином, системно-орієнтований підхід до аудиту фінансової звітності дозволяє оптимізувати процес аудиту. Етапи аудиту при такому підході, зміст та результати роботи аудитора за етапами наведено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Етапи аудиту фінансової звітності

Етап	Зміст роботи	Результат роботи (робочі та підсумкові документи)
I. Планування	Збір відомостей та оцінювання впливу зовнішнього середовища на формування даних фінансової звітності. Збір та оцінювання інформації про систему внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку.	Оцінка властивого ризику та попередня оцінка ризику контролю. Загальний план (стратегія) аудиту. Договір на проведення аудиту. Програма аудиту.
II. Тестування на відповідність	Тестування системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку. Розрахунок ризику невиявлення.	Оцінка ризику контролю. Визначення ризику невиявлення.
III. Тестування класів операцій (показників Звіту про фінансові результати) і залишків рахунків (показників Балансу)	Формування вибірки даних для тестів операцій і залишків рахунків. Тестування (виконання процедур по суті) вибіркової сукупності даних.	Визначення обсягу вибірки даних, щодо яких будуть виконані процедури по суті. Аудиторські докази, отримані в результаті процедур по суті.
IV. Заключний	Узагальнення та оцінювання отриманих аудиторських доказів.	Аудиторський висновок. Звіт про аудиторську перевірку.

Для проведення аудиторської перевірки на етапі підготовки потрібно внести ясність у взаємовідносинах між аудиторською організацією та

економічним суб'єктом. Вони повинні чітко розуміти на яких умовах буде проведений аудит. Доволі часто виконавець та замовник (економічний суб'єкт) досить по-різному розуміють зміст перевірки. Через те, що, наприклад, аудитори думають, що від них вимагають підтвердити достовірність фін. звітності та нести відповідальність тільки при не виявлені помилок і навмисні викривлення інформації перевищать встановлений рівень суттєвості, претензії до аудиторів можуть появитись, якщо вони провели аудит не якісно, в ході роботи грубо порушили стандарти аудиту, і що фірма-клієнт веде себе з ними порядно та чесно (надає усі потрібні документи й роз'яснення).

З іншого боку, керівники фірми-суб'єкта часто очікують, що підписавши договір аудиту, вони получат об'ємні консультації з питань ведення обліку, і рекомендації з оптимізації податків. Окрім цього, багато клієнтів чомусь думає, що аудитори спочатку підтверджують усі податкові пільги, тими що був наділений клієнт, а потім компенсують клієнту штрафи нараховані податковою інспекцією, котра не погодилася з правочинністю даних пільг. Щоб усунути можливі непорозуміння, умови аудиту мають бути зафіксовані у письмовому листі-зобов'язанні. Та не варто сподіватись, що один документ може урегулювати всі вище згадані суперечності. Але важливість цього документа важко переоцінити. Саме у ньому і у договорі про проведення аудиту можна визначити взаємні права, обов'язки та відповідальність двох сторін. Перед укладанням цього договору є можливість використати лист-зобов'язання, саме він є юридичною офертою.

Відповідно до Цивільного кодексу України офертою є «... адресована одному чи декільком конкретним особам пропозиція, яка досить виразно показує наміри особи, котра її вчинила, вважати себе такою, що вклала договір з адресатом, який прийняв пропозицію». Оферта має містити в собі суттєві умови договору. Відповідно до ЦК України суттєвими є умови на предмет договору, що зазначені в законі чи інших правових актах як необхідні для договорів цього виду, а також усі ті умови, відповідно до яких за заявою однієї зі сторін має бути досягнута угода.

Згодана умови, написані в офірті, називається - акцептом. Відповідно до ЦКУ: «Акцепт має бути повним та беззастережним».

Досить багато вітчизняних аудиторських фірм не пропонує нових листів-зобов'язань, а складає з своїми клієнтами договори за стандартною формою. Проведені сучасні дослідження показали, що українське законодавство дає такі можливості аудиторським фірмам, як:

- надіслати економічному суб'єкту лист-зобов'язання, що містить усі умови домовленості і отримавши цей лист, який вже має бути підписаний замовником, вважати себе зв'язаною договірними відносинами з ним і розпочинати аудиторську перевірку;
- укласти з економічним суб'єктом традиційний договір проведення аудиту по результатах переговорів та взагалі не використовувати лист-зобов'язання.

Іншим юридичним документом, який показує факт домовленості між замовником і виконавцем про перевірку, є договір про проведення аудиту. Договір письмово засвідчує, що обидві сторони дійшли згоди в усіх пунктах, зазначених у ньому. Для того, аби уникнути непорозумінь сторонами потрібно максимально доступно і ясно прояснити всі суттєві аспекти відносин, що виникають у зв'язку з укладанням. Договір про надання аудиторських послуг може бути разовим або ж довготерміновим (надання послуг протягом певного часу), у залежності від наявності аудиторської організації відповідного свідоцтва. Договір може бути укладений на досить тривалий строк. Предметом даного договору можуть бути послуги із проведення аудиту безпосередньо чи якісь супутні аудиту послуги.

Якщо брати до уваги систему міжнародних стандартів аудиту то створено МСА210 «Умови домовленостей про аудит», у якому є рекомендації до складання листа-зобов'язання, але не договору про проведення аудиту.

Пояснюється це тим, що укладання договорів є більшою мірою юридичним аспектом, ніж професійним у аудитора. Дослідження й аналіз практичного досвіду дають нам підстави, запропонувати з метою відповідного

врегулювання взаємовідносин між 2 сторонами, та виділити в договорі такі дані:

- мета даного договору;
- предмет договору;
- умови надання послуг;
- права та обов'язки аудиторської фірми;
- права та обов'язки замовника;
- форма реалізації результатів перевірки (обсяги та склад переданої документації);
- вартість і строки оплати послуг;
- певні додаткові умови (наприклад, залучення до аудиту фахівців іншого профілю).

Приймаючи нового фірму-клієнта аудитор, як правило, призначає для нього сформовану групу співробітників. У неї, зазвичай, входять: представник іншими словами особа, що несе відповідальність), спеціаліст з статистики, пару старших співробітників, консультант щодо питань із податків. Для аудиту малого масштабу хватає двох штатних працівників.

Аудиторська практика, наприклад, Сполучених Штатів Америки передбачає другого представника, що має контролювати роботу аудиторів відповідно до вимогами Комісії з цінних паперів та фондових бірж. Відповідно цим вимогам він може працювати з одним клієнтом до 7 років включно. На мою думку, майбутнє практики ведення бухгалтерського обліку в Україні супроводжуватиметься потребами введення в штат додаткових спеціалістів. Як приклад, спеціалісти комп'ютерної обробки даних, однозначно вже потрібні при аудиторських перевірках дуже часто. У вступі до МСА620 «Використання роботи експерта аудитора» вказано визначення хто такий експерт. Так, «Експерт – фізична особа або підприємство, яка володіє спеціальними знаннями та досвідом у сфері діяльності, що відмінна від аудиторської». Варто зазначити, що дане твердження стосується саме цілей аудиту. У МСА 620 є перелік робіт для яких може бути необхідна участь іншого експерта. Це: оцінка

певних активів(споруд, землі, обладнання); визначення розміщення активів; термін корисного використання обладнання; юридична думка відносно змісту договору, закону та нормативних актів.

Рішення стосовно того чи треба залучати експерта може приймати і аудитор і клієнт. Та користуватися послугами експерта аудиторська організація може тільки після дозволу клієнта. Якщо ж фірма-клієнт вважає не потрібним залучення експерта, то в такому разі він має написати відмову. Але результатом цього він може отримати висновок відмінний від безумовно-позитивного або і відмову від видачі висновку.

Аудиторська організація або ж не підтвердження достовірності фінансової звітності підприємства. Клієнта також в свою чергу цікавить висновок експерта, тому, що там може буде інформація важлива для теперішніх умов функціонування підприємства і подальшій його діяльності.

Але міжнародний досвід показує, що безумовний аудиторський висновок не містить посилань на використання роботи експерта, бо відповідальність за висновок несе аудиторська фірма. В міжнародній практиці також показано - при допущенні помилки експерта позов висувається аудиторській фірмі, а вона вже в свою чергу може висунути позов самому експерту, якщо він винен. Результат судового процесу залежить, зокрема, від того, як складений договір з експертом.

При проведенні безпосередньої перевірки показників фінансової звітності аудитор застосовує для отримання доказів аудиторські процедури. Під аудиторською процедурою слід розуміти виконання аудитором методичних дій із застосуванням сукупності або окремих методів і прийомів з метою отримання достатніх та відповідних доказів. В аудиторських процедурах відповідно до Міжнародних стандартів аудиту МФБ можуть застосовуватися такі методи і прийоми: фактичний контроль або інвентаризація (МП₁), спостереження (МП₂), опитування (МП₃), підтвердження (МП₄), підрахунок (МП₅), документальна перевірка (МП₆), аналітичні процедури (МП₇) [70, с.103]. Приклад вибору аудитором методів і прийомів залежно від об'єктів обліку наведено у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Залежність вибору методів і прийомів аудиту від об'єкта обліку при проведенні процедур по суті

Об'єкти обліку	Методи і прийоми						
	М П ₁	М П ₂	М П ₃	М П ₄	М П ₅	МП 6	М П ₇
<i>Активи:</i>							
Основні засоби	x		x		x	x	x
Нематеріальні активи	x		x	x	x	x	x
Фінансові інвестиції	x			x	x	x	x
Запаси	x	x	x	x	x	x	x
Незавершене виробництво			x	x	x	x	x
Дебіторська заборгованість				x		x	x
Грошові кошти	x	x		x	x	x	x
<i>Капітал:</i>							
Власний капітал			x	x	x	x	x
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)			x	x	x	x	x
<i>Зобов'язання:</i>							
Довгострокова заборгованість				x	x	x	x
Короткострокова заборгованість				x	x	x	x
Кредиторська заборгованість				x	x	x	x
<i>Доходи:</i>							
Операційної діяльності			x	x	x	x	x
Фінансової діяльності			x	x	x	x	x
Інвестиційної діяльності			x	x	x	x	x
<i>Витрати:</i>							
Операційні			x	x	x	x	x
Фінансові			x	x	x	x	x
Інші витрати			x	x	x	x	x
<i>Фінансові результати:</i>							
Прибуток (збиток)			x	x	x	x	x

Дослідження ТОВ "Агрокомпанії Прикарпаття" проводиться в середині комп'ютерних інформаційних систем, тому аудитор має бути ознайомлений попередньо з даним комп'ютерним технічним забезпеченням. Програмне забезпечення та систему обробки даних, потрібну в плануванні аудиту і розуміння того, який комп'ютерні інформаційні системи мають вплив на систему внутрішнього. Аудитор має зрозуміти і детально вивчити характеристики середовище комп'ютерної інформаційної системи, так як вона впливає і на систему обліку і на час і масштаб проведення процедур. Якщо аудитор має в планах покладатись на внутрішній контроль при аудиті підприємства, то він повинен застосовувати одночасно і ручний і комп'ютерний контроль. Окрім цього зовнішній аудитор повинен дати оцінку внутрішньому аудиту. Це потрібно для визначення кількості часу, обсягу незалежних процедур ну і звісно, документального оформлення своєї оцінки та висновки відносно ефективності роботи внутрішнього аудитора.

Визначення методів і прийомів аудиту залежно від об'єктів обліку доцільно здійснювати на етапі планування аудиту. Доведення кожному виконавцю у програмі аудиту методів і прийомів перевірки конкретного об'єкта обліку та необхідних робочих документів забезпечить належний контроль за якістю проведення аудиту.

2.2. Порядок застосування аналітичних процедур у ході проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності

Аналітичні процедури являються певним підвидом аудиторських процедур. Вони полягають у аналізі оцінки співвідношень між фінансовими й економічними показниками підприємства, що перевіряється. У МСА № 520 "Аналітичні процедури" вказано про їх застосування при аудиторській перевірці.

Проведення даних процедур може надати аудитору великий обсяг потрібної йому інформації і при набагато менших витрат, аніж проведення детального тестування. До стандартних видів аналітичних процедур, що аудитори застосовують при перевірці, належать такі:

- порівняння показників бухгалтерської звітності із кошторисними (або плановими) показниками;
- оцінка у співвідношенні між статтями звітності та тими ж статтями за інший період;
- співставлення фін. показників діяльності господарюючого суб'єкта з середньостатистичними показниками інших суб'єктів господарювання (приблизно такої ж величини в тій ж галузі);
- аналіз взаємозв'язку між елементами інформації, які можуть відповідати прогнозам (наприклад, відсоток ВВП);
- дослідження відхилень у показниках динаміки;
- аналіз непередбачених чинників;
- оцінка інформації отриманої від третіх осіб.

Цілі за для яких, використовуються аналітичні процедури в аудиті наведені на рис. 2.3. Складність аналітичних процедур виправдана їхньою ефективністю. У науковій праці під назвою "Аудит" [19] Дж. Робертсон посилається на результати дослідження значних перекручувань бухгалтерської звітності, виявлених під час великої кількості аудиторських перевірок. Відповідно до цих результатів, аналітичні процедури допомагають виявити приблизно 27% усіх

викривлень, а якщо брати до уваги розширене тлумачення терміну "аналітичні процедури", тоді цифра може зрости до 45 %.

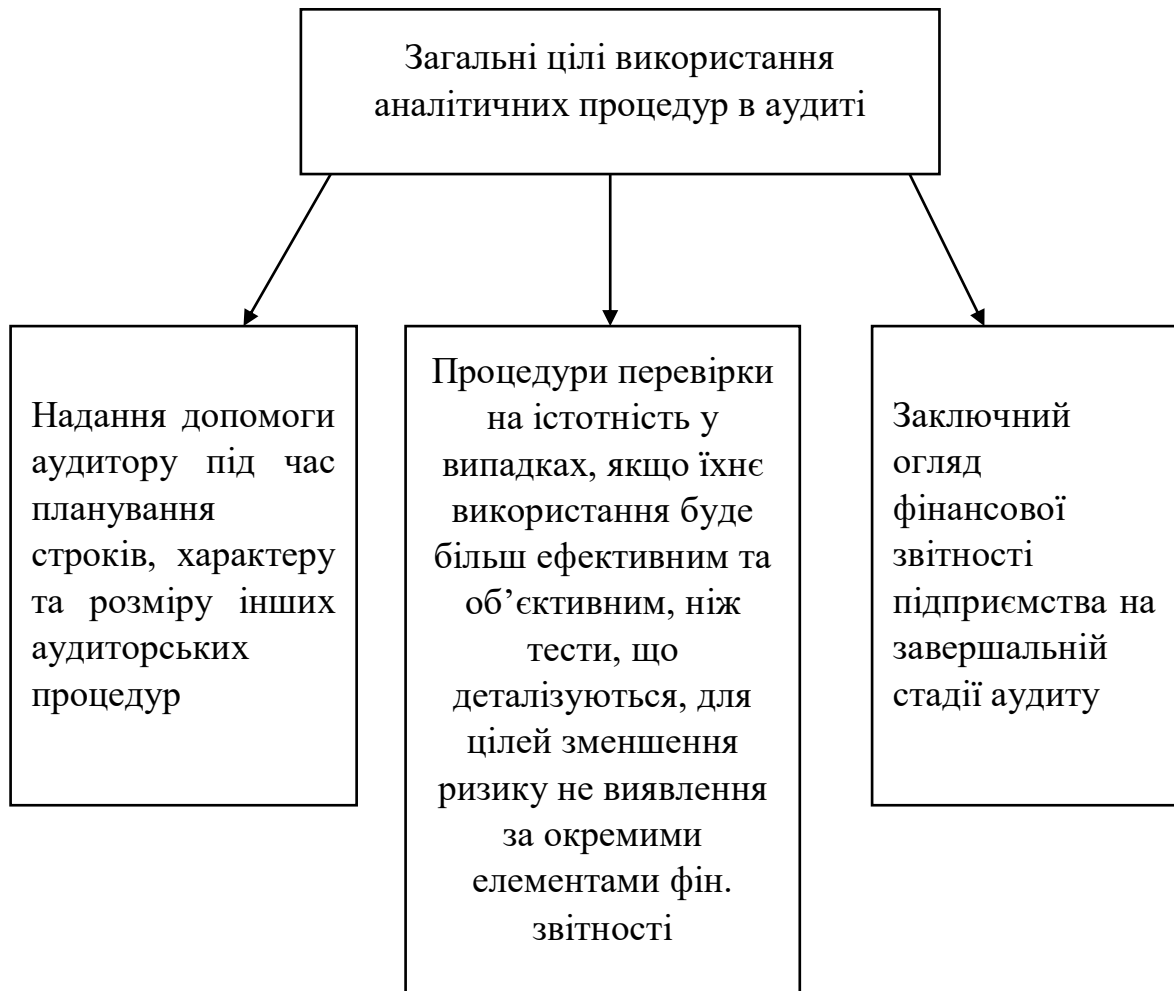


Рис. 2.3. Загальні цілі використання аналітичних процедур в аудиті

Зазвичай, аналітичні процедури проводяться впродовж усього процесу аудиту, це дає змогу підвищити якість та скоротити витрати праці. Протягом періоду досліджень їх можна поєднувати і з іншими аудиторськими процедурами. До виконання таких процедур входять: визначення мети, підбір методу проведення, безпосередній хід й аналіз результатів.

Однак, зазвичай ступінь довіри до результатів аналітичних процедур визначений безпосередньо самим аудитором. Оцінка ним ступеня такої довіри, при якому він може покластись на аналітичні процедури, залежить від певних чинників (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Чинники, які впливають на ступінь довіри аудитора до аналітичних процедур.

Аналітичні процедури надають хорошу можливість зменшити кількість дрібних аудиторських процедур. В тому випадку коли аналітична процедура не знаходить незвичних коливань, можна зробити припущення, що ймовірність суттєвої помилки чи неточності доволі мінімальна. Тоді результатом даної аналітичної процедури варто вважати правильне свідчення з приводу правдивості відображення залишків на відповідних рахунках обліку. Із цього можемо зробити такий висновок, що під час аналізу розглянутих рахунків можемо скористатися меншою кількістю тестів.

Сам процес власне аудиту, як вже зазначено вище, починається з його планування. Плануючи свою роботу, аудитор може зіштовхнутись з проблемою вибору стратегії. Якщо брати до уваги практику із західних країн, то вони користуються двома підходами до перевірки фінансової звітності, а саме:

- 1) аудит за циклами (цикл доходу, закупівельний, виробничий, цикл реалізації. Вони можуть розроблятись аудитором самостійно);
- 2) перевірка по статтях звітності.

Другий варіант є переважаючим через ряд причин: по-перше, перевірка за статтями звітності більш прив'язана до самої звітності та легко контролююча аудитором; по-друге, це звичніший підхід для аудиторів України.

Основними формами звітності, що перевіряються аудитором є: баланс - «Звіт про фінансовий стан» та звіт про фінансові результати - «Звіт про сукупний дохід». Аудитору не обов'язково перевіряти «звіт про рух грошових коштів» і «звіт про власний капітал».

Як відомо, є два види аудиторських процедур це - тести контролю та процедури перевірки на суттєвість. Тести контролю, в свою чергу, поділяються на процедури досягнення розуміння в системі внутрішнього контролю (далі СВК) та тести контрольних певних моментів. Як зазначено раніше, процедури досягнення розуміння в СВК проводяться ще на стадії планування (для визначення попередньої величини ризику контролю й аудиторського ризику). А тести контрольних моментів вже безпосередньо на етапі перевірки СВК.

Стосовно перевірок на суттєвість (детальні тести операцій та сальдо рахунків) і аналітичних процедур, то обидва види процедур застосовуються вже в процесі отримання доказів.

Процес планування аналітичних процедур та детальних тестів є саме на стадії розробки «Плану аудиту». План створюється на базі загальної стратегії. В західній практиці для вибору аудиторської процедури користуються ABC – матрицею, де процедури А – це аналітичні процедури, процедури В – це головні процедури, С – є «вичерпними» (домінують детальні тести). Використовують дану матрицю у відповідності до вибраного напрямку аудиту. За формами звітності використання процедур розподіляються як в табл. 2.4.

Однак, з іншої сторони дослідивши ТОВ "Агрокомпанію Прикарпаття" цей підхід є дещо обмеженим: по-перше, при розробці повної стратегії і вибору певних процедур необхідно врахувати не тільки форми звітності, але і етапи аудиту, так як при кожному етапі є різна необхідність у процедурах; по-друге, потрібно необхідно врахувати такий фактор як час, коли краще застосовувати певні процедури.

Таблиця 2.4

ABC-матриця аудиторської стратегії

Форми звітності ABC-підхід	Баланс	Звіт про прибутки та збитки
A	Аналітичні процедури	Аналітичні процедури
B	Детальна перевірка	Аналітичні процедури
C	Детальна перевірка	Детальна перевірка

На аудит будь-якої статті, при котрому робимо тести контролю з тестами на суттєвість, витрачаємо приблизно на 30% часу менше, аніж коли тільки тест на суттєвість.

Оцінка притаманного ризику знаходиться десь на рівні фінансової звітності, при розробці плану аудитор співставляє притаманний ризик із суттєвими статтями. На даному рівні проводиться кінцева оцінка ризику контролю.

При складанні Плану аудиту, що йде після оцінки ризиків створюється план використання тестів контрольних моментів та тестів на суттєвість під час етапу перевірки сальдо й операцій. Між формами звітності, оцінкою контролю та суттєвістю є певна залежність, дотримуючись якої можна збільшити ефективність аудиту фінансової звітності. Дану залежність показано на матриці стратегії. Нова матриця вибору діє у залежності від оцінки ризику контролю і має виглядати, як відображено в табл. 2.5.

Отже, з таблиці 2.5 можна зробити такі висновки:

- Притаманний ризик ні в якому разі не є максимальним, через те, що вплив зовнішніх факторів повністю оцінити не можливо. З другої сторони, ризик контролю береться максимальний, тобто дорівнює 100% (якщо СВК на фірмі відсутній).

Таблиця 2.5

Матриця взаємозв'язку оцінки властивого ризику та ризику контролю

Оцінка властивого ризику	Оцінка ризику контролю			
	Обмежений	Середній	Високий	Максимальний
Низький	A	A	B	B
Середній	A	B	B/C	C
Високий	B/C	C	C	C

- При розгляді залежності між аудиторськими процедурами та розміром ризиків, треба враховувати корупцію в Україні в цілому та по регіонах. Це значить, що при нормальній роботі СВК на підприємстві все ж є ризик діяльності, він проявляється у певних обставинах (зміна влади, по впливає на принцип безперервності, що в свою чергу, вплине на проблеми у веденні бухгалтерського обліку. Тому, в даному випадку, треба знизити аудиторський ризик за рахунок ризику контролю та не виявлення, і зробити більше тестів.

Для ефективності аудиту треба слідувати наступним правилам:

- якщо існують всі умови потрібно користуватися вибіркою. Якщо сукупність є однорідна і аудитор має все потрібне використовується статистична вибірка;
- у разі якщо в звітності є статті де багато операцій, то беруться методи специфічного відбору;
- якщо є певні сумніви на попередніх етапах, то аудитор
- робить суцільну перевірку.

З вище зазначеного нам вдалось визначити пряму залежність вибору методу перевірки від головних умов – ефективність СВК, розміру статті і тд. Дану залежність можна детальніше розглянути в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Методика вибору перевірки статті звітності

Вибір методу (умова)	Методи перевірки			
	Суцільна	Специфічні статті (відбір)	Вибірка	
			Вид	Обсяг
Високий ризик контролю	стаття суттєва, мала кількість операцій	стаття суттєва, кількість операцій велика	Нестатистична (в будь-якому разі використана)	Великий
Низький ризик контролю	-	Суттєва стаття	Статистична	Не великий
Зростання ризику	Якщо вибірка не можлива	-	Будь-яка	Зростання
Збільшення безпосередньо аудитором, величини припустимої помилки	-	-	Будь-яка	Зменшення
Є операції з пов'язаними особами	Якщо невелика к-сть	По даних операціях	Нестатистична	Зростання
Наявність ознак шахрайства	Якщо вибірка не доцільна	По даних статтях	Не статистична	Зростання

Насправді на практиці така методика дозволить ТОВ "Агрокомпанії Прикарпаття" зменшити витрати на додаткові тести, вибрати більш підходящий метод перевірки і зробити аудит ефективнішим. Спочатку розглянемо практику вибірки в аудиті фінансової звітності. На цьому етапі аудитор перевіряє сальдо рахунків та класи. Сальдо відповідних рахунків переносять в баланс, а клас операцій до «звіту про фінансові результати». В будь-якому випадку, раціональніше користуватись кількісним вибірковою спостереженням. Вибіркове дослідження діє в кілька етапів. Вибір завдання для перевірки. В

даному випадку ми використовуватимемо модель фін. звітності. При виборі напрямку перевірки, такі параметри розглядатиме аудитор: право на власність, реальність, співставлення часу та місця. Також треба врахувати розподіл параметрів між Балансом та Звіт про сукупний дохід. В результаті дослідів можна виділили такі головні об'єкти для перевірки.

Якщо при перевірці будуть виявлені відхилення, то елемент перевіряється за всіма параметрам. Можливий такий варіант аудиту звітності (на основі вищезазначеного взаємозв'язку) представлений на схемі в додатку В. Це найширший варіант в якому є використання параметричної моделі звітності, оснований на декількох елементах.

Адамова І. З [1, с 45-48] та ряд інших авторів [22,23] виокремлюють три головні методи відбору елементів вибірки: неформальний (інтуїтивний) метод, випадкового відбору та систематизований. При першому – беруться до уваги елементи вибірки з власного досвіду аудитора, при випадковому відборі беруться таблиці випадкових величин, при останньому (найбільш прийнятному) знаходимо інтервал вибірки (ділення k -сті елементів сукупності на k -сть елементів вибірки). Оцінка результатів тестування проводиться у 3 етапи:

1. Визначення відхилень (кількість, сума по модулю).
2. Проекція погрішності всієї сукупності (методом різниць).
3. Визначення того чи виявлена погрішність відрізняється від припустимої.

Все вищесказане є частиною методики аудиту фінансової звітності. Дана методика являється переліком послідовних кроків, після яких аудитор має використовуючи вищенаведені методики й матричні форми, при перевірці звітності зробити:

- Ознайомитись особливостями підприємницької діяльності.
- Ознайомитись з СВК та системою бухгалтерського обліку.
- Провести анкетування та спостереження.
- Провести попередній аналіз фінансової.
- Знайти розмір суттєвості.

- Скласти план аудиту.
- Знайти ризик не виявлення з притаманного ризику та ризику контролю.
- Зробити аналітичні процедури.
- Провести аналітичні процедури задля визначення тенденцій у діяльності.

фірми беручи за основу фінансову звітність за попередній період.

За результатами аудиту подій що дослідились вписати в разі необхідності правки в аудиторський висновок. Визначити чи може фірма продовжувати діяльність в подальшому та вказати це у аудиторському висновку.

2.3. Аналіз показників діяльності підприємства відображених у фінансовій звітності

Проведення аналізу фінансових результатів підприємства є необхідним для того, щоб приймати певні управлінські рішення, для усунення причин збитковості, збільшення прибутку, а також для стабільного функціонування господарюючого суб'єкта.

Мета аналізу фінансових результатів: кількісна оцінка резервів і пошук шляхів зростання прибутку, рентабельності. Виходячи з даної мети, можна стверджувати що, завдання аналізу звітності такі:

- вивчення можливостей отримання прибутку на основі потенціалу підприємства і кон'юктури ринку;
- вивчення зміни в динаміці прибутків;
- виявлення впливу зовнішніх та внутрішніх факторів на діяльність підприємства;
- розробка заходів націлених на підвищення ефективності.

Об'єктом виступає фінансовий результат діяльності (прибуток або ж збиток). Для його дослідження у практиці вітчизняних підприємств застосовують методичні підходи, що характеризують динаміку та структуру:

- вертикальний аналіз (вивчення питомої ваги певних видів доходів і витрат у чистому прибутку та збитку);
- горизонтальний аналіз (знаходження абсолютного й відносного відхилення)
- трендовий аналіз (з метою прогнозування показника);
- аналіз коефіцієнтів (вивчення зв'язків між показниками).

Власники і акціонери проводять аналіз та вивчають динаміку зміни прибутку для того щоб знати можливість отримання дивідендів та знати можливість ризику втрати. А фіскальну службу цікавлять дані про складові прибутку, підлягають оподаткуванню, з метою вивчення правильності його обсягу нарахування. Та більш точно показуються прибутки показники відносної рентабельності. Тому, що вони показують величину віддачі від вкладеного засновниками капіталу.

Вивчивши склад та структуру фінансової звітності ТОВ "Агрокомпанія Прикарпаття" головним джерелом для аналізу є Звіт про фінансові результати, а другим Баланс. Також користуються такими документами :

- первинні (довідки бухгалтерії, накладні, податкові накладні, товарно-транспортні накладні, рахунки);
- облікові реєстри (Журнали 6 і 7);
- рахунки обліку (7,8,9 класи і 44 рахунок “Не розподілені прибутки непокриті збитки”);
- податкові декларації з ПДВ;
- інше (висновки аудиторів, ревізорів, бізнес-план, маркетингові дослідження).

Доволі важливе співставлення показників рентабельності і відсоткові ставки на кредити в банках, які діють в даний час. Бо виправданим їхнє залучення буде тільки в разі якщо перший показник буде суттєво перевищувати другий. Так як рентабельність продажу не показує реальних потоків грошей, ті які отримує підприємство, бо потрібно для цього ще врахувати податок на прибуток, який сплачується.

Оцінити фінансовий стан підприємства не можна за допомогою якогось одного показника, а беручи до уваги тільки комплекс показників, які детально описують становище. Знайдені показники мають показувати пов'язаним з підприємством особам наскільки воно надійне і чи доцільно з ним продовжувати мати зв'язок. Однак у різних осіб (акціонери, банки, фіскальні служби) різний погляд на критерій доцільності. Тому і показники повинні бути такими, щоб партнери могли бачити свій інтерес [23, с. 553].

В тому, щоб був добрий фінансовий стан зацікавлене саме підприємство. Але цей стан формується через взаємовідносини з:покупцями, постачальниками, банками та багатьма іншими особами. Тому треба робити аналіз якісно, деталізовано, усебічно, що дасть змогу бачити показники в статистиці за період та в динаміці (за кілька періодів), знайти проблемні місця та шляхи ефективного використання усіх ресурсів.

Для аудиторської перевірки можна зробити класифікацію розрахунку системи головних оціночних показників, з яких вибирають певну кількість для досліджень в конкретній сфері (додаток В). Загалом додаток В містить в собі 57 показників для оцінки фінансового стану. Варто наголосити, що усі показники є взаємоузгодженими між собою. Наприклад, структура поняття «фінансовий стан» містить в собі окремі уточнюючі показники – «майновий стан», «ліквідність» та інші, які теж латентні бо не може бути пояснений лише одною економічною ознакою. Так, показники майнового стану мають біля 5 розрахункових величин, рентабельності та прибутковості близько 6, ділової активності – 10, показники ліквідності – 19 (додаток В).

Перевагою коефіцієнтів в порівнянні з абсолютними величинами є відображення ефективності використання виробничих ресурсів, ті що дозволяють елімінувати інфляцію. Це актуально зараз, коли є ринкова інфляція. Відповідні коефіцієнти можуть заставлятися будь з чим:

- загальними нормативними параметрами;
- аналогічними ознаками попереднього періоду;
- конкуруючими підприємствами;

– світовими еталонами.

Однією з головних позицій є стабільність в діяльності з погляду довгострокової перспективи. Вона пов'язана із ступенем залежності від кредиторів й інвесторів. Фінансова стійкість надає повне маневрування коштами через їх ефективне використання та безперервність виробництва. Тому, суть фінансової стійкості показана у ефективному формуванні, розподілі та використанні фінансових ресурсів.

У економічній практиці є дві головні групи показників, в процесі розрахунку яких використовуються:

1. дані джерел фінансування;
2. результати дослідження напрямків використання грошових коштів.

Друга група повніша та обгрунтованіша, тому беруться до уваги коефіцієнти розраховані по витратах (пасив балансу).

Потім цю групу можна поділити на дві підгрупи:

- а) коефіцієнти капіталізації;
- б) коефіцієнти покриття;

Коефіцієнти капіталізації показують формування коштів. Серед таких можна виділити:

- 1) Коефіцієнт фінансової автономії (незалежності):

$$K_{\text{авт}} = \frac{\text{Власний капітал}}{\text{Усього джерел}}$$

Коефіцієнт авт. є у межах від 0 до 1. Показує яку частку власних коштів має фірма у всій сумі авансованих коштів. Якщо коефіцієнт зростає, то фінансова стійкість також росте та його незалежність від кредиторів. Оптимальне значення даного коефіцієнту $K_{\text{авт.}} = 0,5$. Мінімальне нормальне $K_{\text{авт.}} = 0,5$ означає, що усі зобов'язання підприємство може покрити самостійно.

Для ТОВ «Агрокомпанії Прикарпаття» коефіцієнт фінансової автономії становить у 2018 р. 0,57, а в 2017р. – 0,55. Таким чином можна стверджувати, що підприємство не в значному обсягу залежить від позикових коштів. З огляду

на те, що підприємство є платоспроможним і спостерігається позитивна тенденція (у 2018 р. збільшення на 2 %) у забезпеченні власними коштами доцільно відмітити позитивний розвиток.

2) Коефіцієнт фінансової залежності:

$$K_{\text{зал}} = \frac{\text{Всього джерел}}{\text{Власні джерела}}$$

Даний показник обернений до $K_{\text{авт}}$, ($1 \leq K_{\text{зал}} \leq \infty$). Значення $K_{\text{зал}}$ нормі має бути не більше 2.

3) Коефіцієнт фінансового ризику:

$$K_{\text{ф.р.}} = \frac{\text{Позики}}{\text{Власний капітал}}$$

Даний коефіцієнт доповнює $K_{\text{авт}}$. У тому випадку якщо $K_{\text{авт}}=0,5$, то обсяги позикових й власних коштів співпадають, $K_{\text{ф.р.}} = 1$. Ріст цього показника $K_{\text{ф.р.}} > 1$ каже про зниження фінансової стійкості.

Коефіцієнт фінансового ризику для ТОВ «Агрокомпанія Прикарпаття» у 2018 р. становили 0,39, а в 2017 р. – 0,34. Величина досліджуваного показника є незначною, проте спостерігається тенденція до його збільшення у звітному році.

4) Коефіцієнт мобільності власного капіталу:

$$K_{\text{м.в.к.}} = \frac{\text{Власні оборотні кошти}}{\text{Власний капітал}}$$

За умов збереження мінімальної фінансової стійкості значення $K_{\text{м.в.к.}}$ має бути більше 0,5. Коефіцієнт мобільності власного капіталу ТОВ «Агрокомпанія Прикарпаття» становить 0,82 у 2018 р. та 0,85 у 2017 р. Коефіцієнт мобільності протягом досліджуваних років мав тенденцію зменшення, але це не є негативним, бо коефіцієнт протягом трьох років був в межах норми (більше 0,5).

Коефіцієнти покриття характеризують фінансову стійкість з позиції витрат, пов'язаних з обслуговуванням зовнішніх джерел залучених коштів. Серед таких коефіцієнтів можна виділити:

1) Коефіцієнт структури покриття за довгостроковими вкладеннями:

$$K_{п.д.в.} = \frac{\text{Довгострокові пасиви}}{\text{Необоротні активи}}$$

Видно яка частка необоротних активів оплачена чужими коштами (не належить підприємству). Кп.д.в. розраховують, зробивши таке припущення, що довгострокові пасиви є для фінансування основних засобів і інших необоротних активів.

2) Коефіцієнт довгострокового залучення позикових коштів:

$$K_{з.п.к.} = \frac{\text{Довгострокові зобов'язання}}{\text{Довгострокові зобов'язання} + \text{Власний капітал}}$$

Характеризує структуру джерела коштів. Збільшення показника є негативною тенденцією. Відносно рівня залучення позикових коштів, то в західній практиці думки з приводу цього є різними. Найпопулярнішою є думка, що частина власного капіталу у всій сумі джерел довгострокового фінансування має бути великою (нижня межа приблизно 0,6 (60%)). Кредитори охоче вкладають гроші в ті підприємства де більше власного капіталу.

Досліджуючи ТОВ «Агрокомпанія Прикарпаття» розрахунок коефіцієнтів покриття відображає, що у 2017 та 2018 рр. підприємство було спроможне розрахуватися з кредиторами за рахунок дебіторів протягом року.

У світовій практиці проведення аналізу виокремлюють чотири типи фінансової стійкості (за ознакою незалежності) [22]:

- 1) абсолютна;
- 2) нормальна;
- 3) нестійкий стан;
- 4) кризовий.

Важливим показником, який показує фінансову стійкість є джерело фінансування запасів. Є такі абсолютні величини для характеристики джерел формування матеріальних оборотних коштів (запасів):

- власні оборотні кошти;
- довгострокові позикові джерела формування запасів;
- загальна величина джерел формування запасів:

Заг.в.дж.ф.з. = Дов.п. + Короткострокові кредити

Далі важливою групою є показники платоспроможності та ліквідності, що описують фінансовий у короткому періоді. Їх використовують не лише працівники в середині підприємства, але і зовнішні інвестори, наприклад. Показують можливість своєчасного оплачення боргів перед інвесторами і кредиторами. Платоспроможність - це наявність грошей та їх еквівалентів, достатніх для погашення різних заборгованостей. Термін ліквідності є більш глибоким і ширшим ніж платоспроможності. Ліквідність показує поточний стан активів і перспективний. Ліквідність показується у можливості перетворювати свої активи у грошові кошти для покриття кредитів та збитків. Може бути більша чи менша ліквідність, на це впливає на скільки є у підприємства оборотні чи не оборотні кошти.

У залежності від швидкості перетворення гроші активи поділяють на такі групи:

А 1 – найбільш ліквідні активи (всі статті грошових коштів);

А 2 – потрібен більший період перетворення активів, це може бути, наприклад, платежі з конкретним терміном, дебіторка, запаси, готова продукція які мають більший попит;

А 3 – активи, які дозволено реалізовувати повільно (виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція, товари, дебіторська заборгованість);

А 4 – необоротні активи (реалізація затруднена).

А от пасиви класифіковані відносно до збільшення рівня термінів погашення, так:

П 1 – терміновіші зобов'язання (роботи, послуги; позики, погашені не вчасно, кредиторська заборгованість);

П 2 – короткострокові пасиви (кредити банків, які треба закрити на протязі 12 місяців після звітного часу);

П 3 – довгострокові кредити; довгострокові зобов'язання;

П4 – постійно стійкі пасиви, наприклад власний капітал.

Підприємство вважається повністю ліквідним, коли виконуються наступні нерівності:

- $A1 > П1$;
- $A2 > П2$;
- $A3 > П3$;
- $A4 < П4$.

Також, важливими є ще фінансові коефіцієнти. З їх допомогою можна визначити чи покриє підприємство короткострокові зобов'язання.

Отже результати проведення обов'язкового аудиту вітчизняних підприємств мають підтверджуватися аналітичними процедурами, адже фінансовий стан підприємства залежить від результатів його виробничої, комерційної та фінансово-господарської діяльності. Перш за все на фінансовому стані підприємства позитивно визначаються безперебійний випуск і реалізація високоякісної продукції.

Висновки до розділу 2

Отже, за результатами вище сказаного можна зробити такі висновки: на сучасному етапі розвитку економіки підприємства є потреба у розробці методичних рекомендацій для проведення аудиторської перевірки фінансового стану підприємства. Та зрозуміло, що це неможливо зробити без проведення різних досліджень у цій сфері. Тому, ми розглянули головні складові методологічної моделі, наприклад, такі як аудиторські процедури, методи аналізу звітності та фінансових результатів.

Аналіз формування фінансових результатів, перш за все, має бути направлений на розширення діяльності підприємства. Оскільки ж в теперішніх умовах часто можлива нестача власних ресурсів та тим самим залучення кредитів в банках, то в одному з напрямів результативності потрібно визначати саме можливість погашення кредитів через збільшення об'єму прибутку. І

звертаючи на це увагу, важливо прослідкувати рівень рентабельності продажу продукції.

Фінансовий стан є доволі складним комплексним поняттям, він є поєднанням усіх частин загальної системи фінансових відносин. Не існує єдиного показника, який би характеризував рівень фінансового стану суб'єкту господарювання. Цей рівень можна визначити лише, певною сукупністю факторів й показників, які показують наявність, розміщення та використання ресурсів; відображають майновий стан, фінансову стійкість, платоспроможність та ділову активність. Вказані показники є латентними, будь який з них не може бути повністю описаний якоюсь однією економічною ознакою. Та більшість коефіцієнтів є відносними величинами. Вони віддзеркалюють ефективність використання усіх виробничих ресурсів якими наділено підприємство, дозволяють передбачити та уникнути інфляції.

Дуже важливо аудитору вміти в різних умовах досліджувати економічні процеси і явища, сформулювати правильні висновки отримані в результаті аналізу. Ці дві сторони аналітичної роботи повинні бути поєднані в його знаннях, тільки в такому випадку аудитор підтвердить свою компетентність, зробить правильні висновки та зможе дати пораду як покращити діяльність роботи підприємства.

ВИСНОВКИ

Дослідження обов'язкового аудиту вітчизняних підприємств дозволило сформулювати такі висновки:

1. В сьогоденних умовах ведення господарської діяльності фінансова звітність будь-якої компанії піддається ретельному та критичному аналізу. З огляду на це, важливого практичного значення набувають методичні та організаційні аспекти аудиту фінансової звітності. Згідно чинного законодавства аудит зобов'язані проводити відкриті (публічні) акціонерні товариства; фінансові установи (зокрема банки); страхові компанії і товариства взаємного страхування; засновники підприємств з іноземними інвестиціями; засновники довірчих товариств або інших посередників; компанії емітенти будь-яких облігацій; інвестиційні фонди; компанії які є емітентами цінних паперів для ліцензування; професійні учасники певного ринку цінних паперів;

2. Обов'язковий аудит – це аудиторська перевірка, що здійснюється відносно окремих суб'єктів господарювання, критерії вибору яких та строки проведення аудиту встановлюються державними правовими актами. Забезпечення суспільної контрольованості певної групи суб'єктів, фінансово господарська діяльність яких виступає об'єктом публічного (суспільного) інтересу, встановлення підвищених гарантій достовірності їх фінансової звітності за допомогою проведення обов'язкового аудиту є важливим чинником дотримання економічної безпеки держави. Необхідність проведення обов'язкового аудиту виникає в тому разі, якщо держава вважає потрібним захистити інформаційні права та законні інтереси в отриманні достовірної інформації про діяльність окремих суб'єктів, тобто бере на себе функцію регулювання процесу виробництва та розподілу інформаційних продуктів, без яких суспільство не може нормально розвиватися.

3. Згідно чинного законодавства проведення обов'язкового аудиту є відмінним для мікро, малих, середніх і великих підприємств. Відмінності простежуються у концептуальній основі фінансового звітування, вимогах щодо

бухгалтерської служби, складі звітності, оприлюдненні звітності та як наслідок у методиці проведення аудиту.

4. Перевірка фінансової звітності може відбуватися за методиками «зверху-вниз» та «знизу-вверх». Послідовність дій відображає поетапне дослідження Звіту про фінансовий результат, Головної книги, синтетичних і аналітичних облікових регістрів, первинних документів та навпаки. Методика «зверху-вниз» може допускати вибірковість перевірки, тобто аудитор, отримавши достатні та відповідні докази, може припинити перевірку, наприклад, на рівні аналітичних облікових регістрів чи первинних документів. Використання методики «знизу-вверх» такої можливості не допускає – аудитор змушений проводити суцільну перевірку, тому що тільки за таких обставин він може впевнитись у достовірності показників фінансової звітності.

5. На якість аудиторських послуг також впливає низка факторів. У роботі проведено оцінку рівня ризику з розподілом на низький і високий та ступенем впливу на основні фактори якості аудиторських послуг, такі як стан галузі, де працює клієнт, характер галузі або основних виробничих ланок, аудиторська історія.

6. При проведенні перевірки показників фінансової звітності аудитор застосовує для отримання доказів аудиторські процедури. В аудиторських процедурах відповідно до Міжнародних стандартів аудиту можуть застосовуватися такі методи і прийоми: фактичний контроль або інвентаризація, спостереження, опитування, підтвердження, підрахунок, документальна перевірка, аналітичні процедури. У роботі наведено залежність вибору методів і прийомів аудиту від об'єкта обліку.

7. На ступінь довіри аудитора до аналітичних процедур впливають перелік чинників, а саме: суттєвість показників, що вивчаються; можливість вживання інших надійних процедур перевірки; точність, з якою можуть бути передбачені результати аналітичних дій; результати оцінки властивого ризику та ризику внутрішнього контролю. Аналітичні процедури надають значну можливість зменшити кількість дрібних аудиторських процедур. У роботі

запропоновано алгоритм перевірки статей звітності, який співставляє ступінь ризику (високий, низький, період зростання, збільшення безпосередньо аудитором, величини припустимої помилки, наявність шахрайства) і варіанти методу перевірки (суцільна, специфічна, вибірка).

8. Застосування аналізу основних фінансових результатів для підтвердження аудиторського висновку дозволить кількісно оцінити резерви і здійснити пошук шляхів зростання прибутку та рентабельності. Для його дослідження у практиці вітчизняних підприємств застосовують методичні підходи, що характеризують динаміку та структуру, а саме вертикальний аналіз (вивчення питомої ваги певних видів доходів і витрат у чистому прибутку та збитку), горизонтальний аналіз (знаходження абсолютного й відносного відхилення), трендовий аналіз (з метою прогнозування показника); аналіз коефіцієнтів (вивчення зв'язків між показниками).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ

1. «Дебет-Кредит» Український фінансово-бухгалтерський портал. Форми звітності. [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://services.dtkr.ua/catalogues/other_dov/41
2. Адамик О. В., Саченко С. І. Аудит функціональної частини програмного забезпечення КСБО // Бізнес Інформ. – 2017. – №11. – С. 293–299. Електронний ресурс. - Режим доступу: http://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2017-11_0-pages-293_299.pdf
3. Адамик О.В. Податкові розрахунки і звітність у системі бухгалтерського обліку: організація та методика здійснення (на прикладі торговельних підприємств західного регіону України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Оксана Василівна Адамик. – Тернопіль, 2003. – 20 с.
4. Адамик О.В. Розмежування понять «автоматизовані», «комп’ютерні» та «інформаційні» системи бухгалтерського обліку // Економічний аналіз: зб. наук. праць. – 2016. – № 26 (1)
5. Адамик О.В. Управлінські інформаційні системи в аналізі і аудиті: Навчальний посібник. – Тернопіль: ТАЙП, 2005,
6. Адамик, О.В. Інформаційна технологія зведеного обліку // Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб’єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітні аспекти: Збірник наукових праць за матеріалами II Всеукраїнської науково-практичної конференції (29-30 березня 2018 р.).–Дніпро: НМетАУ, 2018.–747 с.
7. Адамова І. З. Аналіз фінансового стану підприємства: проблемні аспекти та шляхи їх розв’язання / І. З. Адамова, М. В. Романчук // Облік, аналіз, аудит. – 2011. – № 2. – С. 64-71.
8. Азарова А.О. Оцінка ефективності інвестиційних проектів / А.О. Азарова, Д.М. Бершов // Фінанси України. – 2014. – №9. – С. 52-57.
9. Безверхий К. В. Деякі питання порядку складання вітчизняної

фінансової звітності підприємств в контексті законодавчих змін / К. В. Безверхий, Т. В. Бочуля // Облік і фінанси. – 2013. – № 3 (61). – С. 26-28.

10. Бондар М. І. Інвестиційна діяльність. Методика та організація обліку і контролю : [монографія] / М. І. Бондар. – К.: КНЕУ, 2016. – 256 с.

11. Боськало В. І. Зміни у фінансовій звітності: підвищення якості та гармонізація із міжнародними стандартами / В. І. Воськало, Н. М. Воськало // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.10. – С. 175-180

12. Брюханов М. Ю. Концепция поддержания капитала как способ влияния на стоимость элементов отчетности: [Електронний ресурс] / М. Ю. Брюханов // Режим доступу: <http://www.finman.ru/articles/2010/2/4500.html>

13. Бутинець Ф. Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь: [монографія] / Ф.Ф.Бутинець. – Житомир: ПП “Рута”, 2015.– 328 с.

14. Буфатіна І. В. Інформаційні та методичні засади формування і аналізу фінансових звітів підприємства: автореф.дис. на здобуття наук. Ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04.– Київ, 2012. – 23с.

15. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: [учебное пособие / под ред. проф. Ф.Ф. Бутынца]. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 480с.

16. Валуєв Б.І. Види господарського обліку або якісні характеристики створюваної в ньому інформації / Б.І. Валуєв // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. Житомир: ЖДТУ, 2008. – № 3 (45). – 386с.

17. Василенко В.О. Теорія і практика розробки управлінських рішень:[навчальний посібник] / В.О. Василенко. – К.: ЦУЛ, 2013. – 420с.

18. Вікіпедія: вільна енциклопедія: Аудит [Електронний ресурс]. Режим доступу:

<https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%90%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82>.

19. Воронина Л. А. Понятие бухгалтерских оценок и их развитие / Л. А. Воронина, // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – №12. – С. 22-26.

20. Голов С. Ф. Креативний облік – загроза професії та суспільству

/ С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2017. – № 1. – С. 31-42.

21. Господарський кодекс України (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page>

22. Даньків Й. Я. Вплив облікової політики підприємства та креативності на показники фінансової звітності / Й. Я. Даньків, Я. В. Шеверя // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія “Економіка”. – Спеціальний випуск 29 (частина 1). – Ужгород, 2016. – С. 206-210.

23. Даньків Й. Я. Фінансова звітність в інформаційному забезпеченні управлінських рішень / Й.Я. Даньків, Я.В. Шеверя // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., 23-24 квітня 2016 р., м. Тернопіль. Відповід. ред. Я.Д. Крупка / М-во освіти і науки України, Тернопільський нац. екон. ун-т. – Тернопіль: Крок, 2015. – С. 190-191.

24. Даньків Й.Я. Алгоритм прийняття управлінських рішень на основі аналізу спеціалізованої фінансової звітності / Й.Я. Даньків, Я.В. Шеверя // Науковий вісник Одеського державного економічного університету. Серія: економічні науки. – Одеса, 2015. – № 4 (82). – С. 81-95.

25. Дж. Робертсон Аудит / Дж. Робертсон ; пер. с англ. – М. : КРМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 456 с.

26. Доповідь про стан виконання Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу у 2008 році [Електронний ресурс] / Міністерство Юстиції України, Державний департамент з питань адаптації законодавства України. Режим доступу: www.sdla.gov.ua:8080/control/uk/publish/article?art_id=51272&cat_id=46960.

27. Економічний аналіз господарської діяльності: [навчальний посібник] / за ред. Болюха М.А. – К.: КНЕУ. – 2011. – С. 204.

28. Економічний аналіз: [навчальний посібник] / М. А. Болюх, В. З. Бурчевський, І. Горбаток [за ред. М. Г. Чумаченка]. КНЕУ, 2013. – 556 с.

29. Єдинак Т. С. Класифікація методів аудиту / Т. С. Єдинак // Вісник

Академії митної служби України. Сер. : Економіка. - 2015. - № 1. - С. 88-93.

30. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>

31. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. Режим доступу: www.rada.gov.ua.

32. Кодекс Етики Професійних бухгалтерів. Міжнародна Федерація Бухгалтерів/ Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевич. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України. 2016. – 124 с.

33. Кохно І. І. Організаційні аспекти складання та подання фінансової звітності підприємства / І. І. Кохно, В. Г. Швець // Молодий вчений. - 2018. - № 1(1). - С. 500-503

34. Лист Міністерства фінансів України “Про облікову політику” від 21.12.2005р, № 31-34000-10-5/27793 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. Режим доступу: www.rada.gov.ua.

35. Ловінська Л. Г. Бухгалтерський облік: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Л.Г. Ловінська, Л.В. Жилкіна, О.М. Голенко та ін. – К.: КНЕУ, 2002. – 252 с.

36. Лютова Г.М. Гармонізація фінансової звітності українських підприємств до міжнародних стандартів / Г.М. Лютова // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – №3. – 2008р. – С. 18.

37. Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: дис. докт. екон. наук: 08.06.04 / Малюга Наталія Михайлівна. – Житомир, 2006.– 539с.

38. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 “Подання фінансових звітів” [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/document/92418/МСБО_1.pdf.

39. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 “Основні засоби” [Електронний ресурс]. Режим доступу:

http://minfin.kmu.gov.ua/document/92427/МСБО_16.pdf.

40. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 “Дохід” [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/document/92429/МСБО_18.pdf.

41. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 “Запаси” [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/document/92420/МСБО_2.pdf.

42. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23 “Витрати на позики” [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/document/92436/MSBO_23.pdf.

43. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 34 “Проміжна фінансова звітність” [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/document/92446/МСБО_34.pdf.

44. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 “Нематеріальні активи” [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/document/92449/МСБО_38.pdf.

45. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 “Звіт про рух грошових коштів” [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/document/92421/МСБО_7.pdf.

46. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки” [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/document/92422/МСБО_8.pdf.

47. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 “Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності” [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/document/92413/МСФЗ_1.pdf.

48. Міжнародний стандарт фінансової звітності 8 “Операційні сегменти” [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/document/202056/MSFZ_8.pdf.

49. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. Режим доступу:

- http://minfin.kmu.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.
38. Міжнародні стандарти фінансової звітності. 2018: Пер. з англ. / За ред. Голова С.Ф. – К.: ФПБАУ, 2018. – I ч. – 1304с.
50. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. Режим доступу: www.rada.gov.ua.
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
39. Національний класифікатор України. Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010, прийнятий наказом Держспоживстандарту від 11 жовтня 2010 року №457 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.nau.ua/doc/?code=vb457609-10>
51. Небаба Н. О. Розробка проекту аудиту персоналу як інструменту hr-аналітики в міжнародних компаніях / Н. О. Небаба, І. М. Демяшкін // Агросвіт. - 2019. - № 5. - С. 78-82.
52. Немченко Д. С. Удосконалення інвентаризації виробничих запасів як одного з обов'язкових методів аудиту / Д. С. Немченко // Управління розвитком. - 2013. - № 17. - С. 152-154.
40. Офіційний сайт Міністерства Юстиції України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minjust.gov.ua/>
41. Панасюк В., Саченко С. Оцінка діяльності підприємств готельного бізнесу // Маркетингові технології підприємств в сучасному науково-технічному середовищі. – Матеріали VII Регіональної науково-практичної Інтернет-конференції молодих вчених та студентів. – Тернопіль, ТНТУ. – С. 88-91
42. Панасюк В.М., Бакум І.М. Ефективність розвитку соціальної інфраструктури регіону з орієнтацією на її пріоритетність // Бізнес Інформ. – 2017. – № 12, С. 144-147
43. Панасюк В.М., Ковальчук Є.К. Реформування системи бухгалтерського обліку, як умова ефективного управління // Стан і перспективи розвитку обліково- інформаційної системи в Україні. – 2012. – С. 31-33

44. Панасюк В.М., Черешнюк О.М., Лендюк Т.В. Аналіз ефективності інноваційної діяльності промислових підприємств із використанням економіко-математичного моделювання // Сучасні проблеми інформатики в управлінні, економіці, освіті та подоланні наслідків Чорнобильської катастрофи: [матеріали XV Міжнародного наукового семінару, Київ – оз. Світязь, 4–8 липня 2016 року] / за наук. ред. д.е.н., проф. М. М. Єрмошенка; Національна академія управління; Міжнародна академія інформатики. – К.: Національна академія управління, 2016. – 324 с.

53. Пилипенко О. І. Аудит системи управління людськими ресурсами як запорука реалізації концепції економічної безпеки підприємства / О. І. Пилипенко // Статистика України. - 2017. - № 4. - С. 87-93.

54. Плахотнікова Л. О. Ринок консалтингових та аудиторських послуг в Україні: стан, проблеми та тенденції розвитку / Л. О. Плахотнікова // Формування ринкових відносин в Україні. - 2018. - № 12. - С. 71-77.

55. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» від 31.01.2000р., №20 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. Режим доступу: www.rada.gov.ua.

56. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» від 25.02.2000р., №39 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. Режим доступу: www.rada.gov.ua.

57. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами» від 19.05.2005р., №412 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. Режим доступу: www.rada.gov.ua.

58. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» від 27.04.2000р., №92 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. Режим доступу: www.rada.gov.ua.

59. Редченко К. І. Аудиторські послуги на ринку ІСО: можливості та перспективи [Електронний ресурс] / К. І. Редченко // Статистика України. - 2018. - № 1. - С. 85-92.

60. Рижаківа Г. М. Альтернативний інструментарій системного

внутрішнього аудиту підрядних підприємств / Г. М. Рижакова, Д. А. Рижаков // Будівельне виробництво. - 2016. - № 61(2). - С. 25-30.

61. Рой Я. В. Аудит інформаційної безпеки - основа ефективного захисту підприємства [Електронний ресурс] / Я. В. Рой, Н. П. Мазур, П. М. Складанний // Кібербезпека: освіта, наука, техніка. - 2018. - № 1. - С. 86-93.

45. Романів С., Будник Л., Саченко С. Судово-економічна експертиза в Україні : її економічна суть та кадрове забезпечення // Інфраструктура ринку. – 2018. – Випуск 23. – С. 343-350

46. Романів С., Будник Л., Саченко С. Судово-економічна експертиза в Україні : її економічна суть та кадрове забезпечення // Інфраструктура ринку. – 2018. – №23.– С. 343-350, 2018

47. Романів С.Р. Використання методу гіпотетичних припущень у судово-економічній експертизі / С. Р. Романів, І. Д. Голяш // Матеріали науково-практичної конференції «Прогнозування та моделювання соціально-економічних процесів сьогодення». - Київ, 2017.- С.87-90.

48. Саченко С, Черешнюк О. Економічна експертиза взаємовідносин підприємства зі споживачами // Приазовський економічний вісник. – 2017. – Випуск 2(02). – С. 159-163

49. Саченко С.; Черешнюк О. Концепція обліку інноваційної діяльності // «Східна Європа: економіка, бізнес та управління», 2018. – Випуск 6(17). – С. 740-745

62. Усатенко О. В. Аналіз грошових потоків в системі обов'язкового аудиту венчурних фондів / О. В. Усатенко, М. С. Пашкевич // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. - 2019. - Вип. 23(2). - С. 105-109.

63. Фесенко В. В. Теоретичні аспекти розвитку аудиту як форми інформаційної взаємодії принципалів та агентів аудиторських послуг [Електронний ресурс] / В. В. Фесенко // Галицький економічний вісник. - 2017. - № 2. - С. 130-137.

64. Хиль Л. П. Управління аудиторською діяльністю за кордоном та в

Україні / Л. П. Хиль, Н. В. Водолазська, О. М. Бондарець // Бізнес Інформ. - 2018. - № 10. - С. 273-278

65. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

66. Ченаш В. С. Аудиторські процедури щодо недобросовісних дій формування показників фінансової звітності / В. С. Ченаш, Ю. В. Ковальчук // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. - 2018. - № 2. - С. 219-223

67. Шевчук О. Ю. Комплексний аудит інструментів маркетингу підприємства / О. Ю. Шевчук // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). - 2017. - № 1-2. - С. 61-68

68. Шульга С. В. Інститут аудиту: сутність та основні складові / С. В. Шульга, Л. С. Новіченко // Бізнес Інформ. - 2018. - № 11. - С. 363-368.

69. Щирська О. В. Контроль якості надання аудиторських послуг у контексті зовнішніх перевірок / О. В. Щирська, Є. О. Кушнір // Статистика України. - 2018. - № 2. - С. 101-106.

70. Юдін О. К. Сучасні практики впровадження системи аудиту інформаційної безпеки на об'єктах критичної інфраструктури / О. К. Юдін, Р. В. Зюбіна, О. В. Матвійчук-Юдіна // Наукоємні технології. - 2019. - № 1. - С. 36-43.

71. Adamyk O. Audit of Accounting Staff in Computer-Based Environment // Economic and social development of Ukraine in XXI century: national vision and globalization challenges: Collection of scientific articles/ – Draft2Digital Publishing House, 2017. – 185 p. ISBN 978-0-692-87589-6. – P. 152-153.

72. Adamyk O. Audit of Accounting Staff in Computer-Based Environment // Economic and social development of Ukraine in XXI century: national vision and globalization challenges: Collection of scientific articles/ – Draft2Digital Publishing House, 2017. – 185 p. ISBN 978-0-692-87589-6. – P. 152-153.

73. Adamyk O., Adamyk B., Khorunzhak N. Auditing of the Software of

Computer Accounting System // CEUR-WS, 2018. – 2018. – Paper 181, 2015

74. Golyash I., S. Sachenko, S. Rippa. (2011), “Improving the information security audit of enterprise using XML technologies”, Proceedings of the 6th IEEE International Conference on Intelligent Data Acquisition and Advanced Computing Systems: Technology and Applications, Prague, Czech Republic, 15-17 September 2011, pp. 795-798.

75. Sachenko S., Rippa S., Lendyuk T. Simulation of computer adaptive learning and improved algorithm of pyramidal testing // Intelligent Data Acquisition and Advanced Computing Systems (IDAACS), 2013 IEEE 7th International Conference

76. Semenyshena N.; Khorunzhak N., Adamyk O., Sadovska I., Nahirska K., Zhuk V. The methodology for calculating baseline indicators for budgeting expenditures of budgetary institutions: the case of Ukraine. INTELLECTUAL ECONOMICS. 2019, No. 13(2).

77.