

НАВЧАЛЬНО-МЕТОДИЧНА КАРТКА

ЛЕКЦІЙНЕ ЗАНЯТТЯ № 3

ТЕМА 2. МЕТА І ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ АУДИТУ

Дисципліна: «Основи аудиту».

Тема заняття. Основна мета аудиту. Історія аудиту. Необхідність аудиту в умовах ринкової економіки. Нормативно-правове забезпечення аудиту в Україні. Можливість одержання сертифіката аудитора. Аудиторська палата України. Права й обов'язки аудиторів.

Поняття, що підлягають засвоєнню: мета аудиторської перевірки фінансових звітів, сертифікація, сертифікат аудитора, Аудиторська палата України, аудитор, аудиторська діяльність, аудиторська фірма, державна реєстрація суб'єктів аудиторської діяльності, Спілка аудиторів України, ротація.

Тип заняття: комбіноване заняття.

Вид заняття: віртуальна подорож.

Дидактична мета:

1. Навчальна: закріпити знання попередньої теми і нового матеріалу; розглянути мету та історію аудиту.

2. Розвиваюча: розвивати творче мислення та зацікавленість у застосуванні набутих знань.

3. Виховна: сприяти формуванню пізнавального інтересу до даної теми.

4. Методична: активізація самостійної роботи студентів на заняттях з дисципліни «Основи аудиту».

Методичні рекомендації: під час вивчення цієї теми слід розглянути мету аудиту, історичні передумови виникнення аудиту у світі та в Україні.

Під час вивчення цієї теми значну увагу слід приділити правовому регулюванню аудиторської діяльності та необхідності її стандартизації.

Крім того, потрібно вивчити необхідність ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів і з'ясувати вимоги АПУ щодо внесення до вищезазначеного Реєстру.

Значну увагу слід приділити порядку визначення кваліфікаційної придатності претендента на зайняття аудиторською діяльністю в Україні, тобто отримання ним сертифіката аудитора. Необхідно з'ясувати основні вимоги до кандидата і правила участі в іспитах і пам'ятати, що, оскільки аудитор обов'язково має бути компетентним у питаннях щодо об'єкта перевірки, є необхідність у постійному підвищенні його кваліфікації.

Міжпредметні та міждисциплінарні зв'язки:

Забезпечуючі дисципліни: Історія України, Всесвітня історія, Економіка, Політична економія, Економіка підприємства, Фінанси, Бухгалтерський облік.

Забезпечувані дисципліни: Фінанси підприємства, Облік і звітність в бюджетних установах, Контроль і ревізія, Фінансовий облік, Організація обліку на підприємствах малого бізнесу, Податкова система, Господарське право.

Навчально – методичне забезпечення лекції:

Засоби навчання: наочні посібники, роздатковий матеріал до теми, короткий конспект заняття, слайди (чорнило з ручкою на слайді свідчить про те, що це потрібно законспектувати).

Завдання заняття:

Знати: мету аудиту, історію виникнення аудиту, підходи до створення нормативно-правової бази регулювання аудиторської діяльності, порядок сертифікації аудиторів, структуру АПУ, права та обов'язки аудиторів.

Вміти: дати визначення аудиторської діяльності, користуватися Законом України «Про аудиторську діяльність» при визначенні основних положень щодо здійснення аудиторської діяльності, відрізнити аудит від супутніх аудиту послуг.

Література:

1. Аудит в Україні. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту./За ред.проф. Немченко В.В., Редько О.Ю., Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 536с. [ст. 9-12].

2. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Основи аудиту: навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти. – Львів: Піча Ю.В.; К.: «Каравела»; Львів: «Новий Світ – 2000», 2002. – 504 с. [ст.17-24].

ХІД ЗАНЯТТЯ

1. Організаційний момент

1. Привітання.
2. Перевірка присутніх.
3. Перевірка підготовленості студентів до заняття.

2. Актуалізація опорних знань

(повторення попередньо вивченого матеріалу)

Фронтальне опитування:

1. Дайте визначення аудиторських свідчень.
2. Які види доказів знаєте?
3. Назвіть класифікацію аудиторських свідчень.
4. Що таке письмове пояснення?
5. Коли застосовується експертна оцінка?
6. Які методи застосовують під час отримання аудиторських свідчень.
7. Коли проводять контрольний замір?
8. З якою метою проводиться аудиторська перевірка щодо інвентаризації на підприємстві.

3. Мотивація навчальної діяльності

(оголошення теми, мети, завдання заняття)

Тема. Основна мета аудиту. Історія аудиту. Необхідність аудиту в умовах ринкової економіки. Нормативно-правове забезпечення аудиту в Україні. Можливість одержання сертифіката аудитора. Аудиторська палата України. Права й обов'язки аудиторів.

Дидактична мета:

1. Навчальна: закріпити знання попередньої теми і нового матеріалу; розглянути мету та історію аудиту.

2. Методична: активізація самостійної роботи студентів на заняттях з дисципліни «Основи аудиту».

Завдання заняття:

Знати: мету аудиту, історію виникнення аудиту, підходи до створення нормативно-правової бази регулювання аудиторської діяльності, порядок сертифікації аудиторів, структуру АПУ, права та обов'язки аудиторів.

Вміти: дати визначення аудиторської діяльності, користуватися Законом України «Про аудиторську діяльність» при визначенні основних положень щодо здійснення аудиторської діяльності, відрізнити аудит від супутніх аудиту послуг.

4 Сприйняття і засвоєння нових знань

Переходимо до вивчення нової теми, щоб вивчити і засвоїти тему, ми розглянемо матеріал за таким планом заняття.

ПЛАН ЛЕКЦІЇ:

1. Основна мета аудита.
2. Історія аудита.
3. Необхідність аудита в умовах ринкової економіки.
4. Нормативно-правове забезпечення аудита в Україні.
5. Можливість одержання сертифіката аудитора.
6. Аудиторська палата України.
7. Права й обов'язки аудиторів.

Нормативні документи:

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року із змінами і доповненнями.
2. МСА 200 «Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів».
3. Статут Аудиторської палати України, прийнятий на засіданні Аудиторської палати України 28 жовтня 1993 р.

1. Основна мета аудиту. Згідно із МСА 200 «Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів» метою аудиту фінансової звітності є висновок про те, чи відповідає вона в усіх суттєвих аспектах інструкціям, які регламентують порядок підготовки і подання фінансових звітів.

Загальними принципами аудиту є:

- об'єктивність і незалежність;
- професіоналізм і компетентність;
- конфіденційність;
- контроль за роботою, яка виконується особами, залученими до аудиторської перевірки;
- планування роботи.

Згідно Кодексу професійної етики аудиторів етичними принципами, якими керується аудитор при виконанні своїх обов'язків, є: незалежність; чесність;

об'єктивність; компетентність та ретельність; конфіденційність; професійна поведінка, тобто: дотримання субординації, скромність, висока мораль тощо; дотримання технічних стандартів.

Основна мета аудиту – це формування професійної думки аудитора щодо достовірності первинних даних про факти господарського життя, повноти та своєчасності відображення цих даних в обліку, правильності ведення обліку відповідно до бухгалтерських стандартів та складання на основі цих даних фінансової звітності, узагальнення сформованої думки в аудиторському звіті, аудиторському висновку, який надається замовнику.

Мета аудиторської перевірки фінансових звітів – дати можливість аудиторів висловити думку про те, чи складені ці фінансові звіти (у всіх суттєвих аспектах) відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності.

Думка аудитора підвищує довіру до фінансових звітів завдяки наданню високого, але не абсолютного рівня впевненості. Абсолютна впевненість в аудиті недосяжна через дію таких чинників: необхідність судження, використання тестування; обмеження, які властиві будь-яким системам бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, – а також через те, що більшість свідчень, які може отримати аудитор, за своїм характером більш переконливі, ніж остаточні.

Висновок: Взагалі, мету аудиту можна сформулювати як вирішення конкретних завдань, які визначаються законодавством, системою нормативного регулювання аудиторської діяльності, а також договірними зобов'язаннями аудитора та клієнта.

Формуючи аудиторську думку, аудитор має отримати достатні відповідні аудиторські докази, щоб бути спроможним зробити висновки, на яких ґрунтуватиметься така думка.

2. Історія аудиту. До нашого життя входять і закріплюються слова «аудит», «аудитор», «аудиторський». Давно відомо про такі явища як аудиторська діяльність, якою займаються фахівці з аудиту, яких в різних країнах називають по-різному: громадськими бухгалтерами, комісарами по рахунках, присяжними бухгалтерами, контролерами економіки тощо. Не зважаючи на відмінності у назві, всі ці особи в більшості країн світу займаються однією і тією ж справою: перевіркою фінансової звітності різних суб'єктів господарювання, та складанням висновків про її достовірність, а також поточним консультуванням клієнтів з облікових, фінансових, правових та інших питань.

Професія аудитора є досить популярною і престижною, хоча й молодою. Слово «аудит» для нас не нове і вже знайоме, виникло понад дві тисячі років тому і походить від латинського слова «audio» – «вислуховувати», а «аудитор» («auditor») – означає «той, що слухає». Отже зміст слова «слухач» вказує на особливу довіру у взаємовідносинах аудитора зі своїми клієнтами і означає уважність, добропорядність, співчутливість, зацікавленість в справах клієнта, який звернувся до аудитора. Першоосновне завдання аудитора полягало у здійсненні перевірки правильності ведення бухгалтерського обліку.

За найбільш розповсюдженою думкою аудит виник в Китаї в 700 р. до н.е., де вже на той час існувала посада Генерального аудитора.

Також існують історичні свідчення того, що в III тис. до н.е. аудит існував у таких рабовласницьких державах як Єгипет, Вавилон, Рим, Греція.

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

У Середньовіччі в бухгалтерському обліку визначився певний застій. Але під час перших Хрестових походів облік був поновлений і особливо розвинувся набув у Європі в часи епохи Відродження.

Розвиток господарської діяльності потребував і розвитку певних форм контролю за якістю облікової інформації.

Перші згадки про аудит нашої ери датуються 1130р. У 1285р. королем Великобританії Едвардом I був виданий перший законодавчий акт, який регулював діяльність аудиторів.

Створення незалежного аудиту справедливо вважається однією з найбільш плідних ідей британських бухгалтерів, що підтверджується документально (1285р., 1299р., 1324р., 1377р., 1469р.). Згадки про середньовічний аудит є також у італійських (1384р.) та французьких (1577р.) історичних джерелах.

Могутнім поштовхом у розвитку аудиту стало розмежування функцій та інтересів між власниками і менеджерами при капіталістичному способі виробництва. Для того, щоб запобігти зловживанням, приховуванню витрат і доходів, неправильному розподілу прибутків, навмисному їх присвоєнню найманими менеджерами, власник мусив вдаватися до перевірки фінансової звітності незалежним аудитором. У міру розвитку аудиту поступово змінювались його цілі й методи.

В еволюції аудиту з певною часткою умовності можна виділити такі етапи:

1) *до 1600 р.* – аудит був державним та незалежним, його основним завданням було викриття шахрайства; масштаби перевірки були детальні і глибинні; правовий контроль облікових книг був офіційно введений в багатьох країнах світу;

2) *1600 – 1850 р.р.* – аудит також мав на меті викриття шахрайства та виявлення помилок в облікових записах; перевірки проводилися глибокі. Першу контрольну перевірку проведено в Америці. В Шотландії був прийнятий перший закон про заборону певним посадовим особам служити міськими аудиторами в 1773р. в Единбурзі було зареєстровано 7 присяжних бухгалтерів;

3) *1850 – 1905 р.р.* – аудиторські перевірки проводились з метою визначення правдивості та якості фінансової звітності й викриття шахрайства, застосовувались окремі тести з тих чи інших важливих питань. Законодавчо обґрунтовано необхідність незалежного аудиту у Великобританії, Франції, США; офіційно зареєстровано перших аудиторів і створено перші професійні організації бухгалтерів і аудиторів;

4) *1905 – 1940 р.р.* – існував державний, незалежний та внутрішній аудит, основним завданням їх було визначення достовірності фінансової звітності, розроблялися тести і вже давалася оцінка внутрішньому контролю на об'єктах, де надавалися аудиторські послуги. В США зроблено спробу стандартизації аудиторського висновку (1917р.), прийнято Закон про аудит в Німеччині (1931р.);

5) 1940 – 1960 р.р. – аудиторами перевірялись достовірність та правдивість фінансової звітності;

б) 1960 р. – донині – визначення достовірності фінансової звітності, при цьому особлива увага приділяється ефективності внутрішнього контролю. З 70-х рр.. починається гармонізація аудиту на регіональному та міжнародному рівнях (1977р. створено Міжнародну федерацію бухгалтерів, Нью-Йорк).

Розвиток аудиту сприяв утворенню великих транснаціональних компаній і фірм, які мають свої філії в багатьох країнах світу («Ернст енд Янг», «Делойт енд Туш», «КПМГ», «ПрайсвотерхаусКуперс»).

Аудиторська діяльність в Україні почала розвиватись з переходом до ринкових відносин. Необхідність аудиторської перевірки визнано вперше Законом України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» від 21.02.92р. виникнення цілісної системи аудиту в Україні почалося з прийняттям 22.04.93р. Закону «Про аудиторську діяльність» і створенням Аудиторської палати України.

Сьогодні інформація про фінансовий стан клієнта цікавить багатьох користувачів: акціонерів, власників, інвесторів, постачальників, покупців, державні контролюючі органи, суди, банки, співробітників фірм, адміністрацію тощо. Причому інтереси цих користувачів часто не збігаються, тому необхідною є об'єктивна оцінка фінансової звітності, яку надають аудитори.

У процесі проведення перевірки аудитор прагне сформуванню власну думку вісносно повноти, точності, оцінки, наявності, часового визначення господарських фактів, належності відповідному господарюючому суб'єкту активів і пасивів та інше.

Сьогодні аудит виділений у самостійну сферу комерційної діяльності і є комплексом професійних послуг з підготовки та надання рекомендацій в сфері обліку та економіки, фінансів і права, а також практичної допомоги в них. Аудитор виступає помічником і захисником свого клієнта і зобов'язаний захищати його інтереси.

Економічна наука дає багато визначень аудиту і в кожному з них викладається його сутність, призначення і мета проведення.

Найдоцільніше розглядати *аудит*, як це визначено згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93р. – перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти, відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам;

Висновок: Отже, *аудит* – це підприємницька діяльність аудиторів (аудиторських фірм) щодо здійснення перевірок фінансової звітності, платіжно-розрахункової документації, податкових декларацій та ін. фінансових документів з метою встановлення достовірності звітності суб'єктів господарювання, відповідності здійснення ними фінансових і господарських операцій нормативним актам.

3. Необхідність аудиту в умовах ринкової економіки. *Необхідність проведення аудиту* зумовлюється потребою користувачів в інформації про реальний фінансовий стан суб'єктів господарювання.

Користувачами цієї фінансової інформації можуть бути:

- 1) внутрішні (власники, адміністрація, персонал)
- 2) зовнішні (контрагенти - дебітори та кредитори, державні органи та позабюджетні фонди).

Замовники аудиторських послуг визначають обсяги та напрями перевірок у межах своїх повноважень. Максимальні повноваження при визначенні обсягу аудиторських перевірок має власник, а представники державних контролюючих органів і контрагенти – лише в межах, наданих їм законодавством або визначених угодами.

Таким чином, можна дійти висновку, що аудиторська діяльність задовольняє потреби багатьох суб'єктів економічних відносин, які мають єдиний загальний інтерес – бажання отримати не просто інформацію, що міститься у фінансовій звітності, а достовірну інформацію.

4. Нормативно-правове забезпечення аудиту в Україні. Аудиторська діяльність в Україні здійснюється відповідно до великої кількості нормативних документів, які можна об'єднати у дві групи:

- 1) державні, галузеві та інші законодавчі акти (закони України, положення, інструкції, методичні рекомендації тощо) стосовно бухгалтерського обліку, фінансової звітності, оподаткування, господарської діяльності, права тощо.
- 2) закони України, аудиторські стандарти, нормативи та інші регулятори, які стосуються безпосередньо аудиторської діяльності.

Основні нормативні документи *першої групи* (тобто ті, які мають застосовуватись аудитором обов'язково тільки у чинних редакціях – тобто за останніми змінами та доповненнями до них):

- 1) Господарський кодекс України;
- 2) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- 3) Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;
- 4) НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
- 5) Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності;
- 6) План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;
- 7) Податковий кодекс України;
- 8) Чинні П(С)БО 6-34;
- 9) Цивільний кодекс України тощо.

До *другої групи* нормативних документів можна віднести:

- 1) Закон України «Про аудиторську діяльність»;
- 2) Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту (МСА), огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, редакція 2010 року у двох частинах,

українськомовна версія (для здійснення аудиторської діяльності з 01 травня 2011р.);

3) Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту (МСА), огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, редакція 2014 року у двох частинах, українськомовна версія (для здійснення аудиторської діяльності з 01 травня 2014р.);

4) Кодекс етики професійних бухгалтерів (КЕПБ) українськомовна чинна версія КЕПБ, переглянутого у липні 2009 року;

5) офіційні роз'яснення Аудиторської палати України щодо окремих питань по застосуванню стандартів аудиту;

6) інші нормативні акти, прийняті АПУ.

З 1995 року АПУ має офіційне фахове видання – журнал «Аудитор України», а з березня 1997 р. в Україні виходить офіційний журнал «Вісник бухгалтера і аудитора», видавник – САУ та Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ).

За цим питанням більш конкретно розглянемо перший та другий нормативні документи, які безпосередньо відносяться до аудиторської діяльності.

Закон України «Про аудиторську діяльність». Визначимося тільки з його структурою (табл.3.1.).

Таблиця 3.1

Структура Закону України «Про аудиторську діяльність»

Розділи	Статті
I. Загальні положення	1. Сфера дії Закону 2. Законодавство про аудиторську діяльність 3. Аудиторська діяльність 4. Аудитор 5. Аудиторська фірма 6. Стандарти аудиту 7. Аудиторський висновок та інші офіційні документи 8. Обов'язкове проведення аудиту 9. Обов'язки суб'єктів господарювання при проведенні аудиту
II. Сертифікація аудиторів і Реєстр аудиторських фірм та аудиторів	10. Сертифікація аудиторів 11. Реєстр аудиторських фірм та аудиторів
III. Аудиторська палата України	12. Повноваження Аудиторської палати України 13. Створення Аудиторської палати України 14. Діяльність Аудиторської палати України 15. Голова Аудиторської палати України
IV. Порядок проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг	16. Загальні умови проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг 17. Підстави для проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг

V. Права та обов'язки аудиторів і аудиторських фірм	18. Права аудиторів і аудиторських фірм 19. Обов'язки аудиторів і аудиторських фірм 20. Спеціальні вимоги
VI. Відповідальність аудиторів та аудиторських фірм	21. Цивільно-правова відповідальність аудиторів та аудиторських фірм 22. Інші види відповідальності аудиторів та аудиторських фірм
VII. Прикінцеві положення	

Аудиторські стандарти і нормативи. Вони розробляються на міжнародному рівні та інакше їх називають *міжнародні нормативи аудиту і супутніх послуг*.

Їх випуском за дорученням ради Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) займається Комітет міжнародної аудиторської практики (КМАП).

У кожній країні має здійснюватись локальне регулювання міжнародних нормативів відповідно до практики, що склалася під час аудиту фінансової інформації. Це регулювання може відображатися у національних стандартах і нормативах.

Так було в Україні до 2003 року. За цей період у 1994-1996 роках було прийнято шість Національних стандартів аудиту, які в 1999 р. були відмінені та введено в дію Національні нормативи аудиту (ННА), яких за чотири роки чинності було розроблено 32; та Кодекс професійної етики аудитора України.

18.04.2003 р. Аудиторська палата України на своєму засіданні № 122/2 визнала у якості *національних* порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів. Ці стандарти підлягають обов'язковому дотриманню та застосуванню аудиторами, аудиторськими фірмами та суб'єктами господарювання до фінансової звітності за 2003 рік, але допускається їх застосування до фінансової звітності попередніх періодів.

Впродовж 2003-2005 років в Україні відбувся перехідний період із застосування означених вище стандартів у якості національних.

Частково стандарти переглядалися і у 2008 році, але певні зміни було опубліковано тільки у журналі «Аудитор України».

Висновок: До 2009 року Україна була єдиною державою серед країн колишнього СРСР, яка застосовувалася в аудиторській діяльності Стандарти аудиту МФБ, а не національні нормативи та регулятори.

5. Можливість одержання сертифіката аудитора. Хто може займатися аудиторською діяльністю в Україні? Становлення і розвиток в Україні ринкової економіки вимагає від сертифікованих аудиторів постійного вдосконалення своїх професійних знань та поглиблення практичного досвіду.

Так, згідно із п.1 ст.4 Закону України «Про аудиторську діяльність» аудитором може бути фізична особа, яка має сертифікат, що визначає його кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України.

Постійне обов'язкове удосконалення професійних знань сертифікованих аудиторів є однією з умов подовження терміну дії сертифікату аудитора. Цей сертифікат, який видається аудиторіві для проведення аудиту всіх видів

підприємств, крім банків та банківських установ (донедавна використовувалась назва Серія А). Для здійснення аудиторських перевірок банків та банківських установ необхідно мати інший сертифікат (Серія Б), кваліфікаційні вимоги для отримання якого визначаються АПУ з погодженням із Державним банком України.

Аудитор - це висококваліфікований спеціаліст у сфері обліку та контролю, фінансів й аналізу, економіки та права, який має повноваження здійснювати аудиторську діяльність підприємств на договірній основі з подальшим наданням офіційних висновків.

Для отримання сертифіката претендент подає до АПУ або до регіонального відділення (РВ) АПУ необхідні документи, які реєструє Секретаріат АПУ або РВ АПУ у спеціальному журналі.

Аудитором може бути громадянин України, який має кваліфікаційний сертифікат на право займатися аудиторською діяльністю.

Сертифікації аудиторів присвячено ст.10 Розділ II Закону України «Про аудиторську діяльність». У ньому визначено вимоги до фізичних осіб, які мають право на отримання сертифікату аудитора. В провадження цих вимог АПУ 31.05.2007 р. прийнято Рішення № 178/6 «Положення про сертифікацію аудиторів» (дія цього положення не поширюється на порядок сертифікації аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків), в якому визначені у Законі критерії подано наступним чином (п. 2.1):

Право на отримання сертифіката мають кандидати, які мають:

- повну вищу економічну або юридичну освіту, документ про здобуття якої визначається в Україні (не нижче освітньо-кваліфікаційного рівня спеціаліста чи магістра);

- необхідні знання з питань аудиту, бухгалтерського обліку, фінансів, економіки, оподаткування, та господарського права;

- досвід роботи не менше 3-х років підряд на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора;

- успішно скласти письмовий кваліфікаційний іспит.

Також ст. 10 Закону України «Про аудиторську діяльність», визначено, що сертифікацією аудиторів займається виключно аудиторська палата України. Кваліфікаційний іспит проводиться за програмою, затвердженою АПУ. Білет охоплює два етапи. Перший етап – письмове тестування, другий етап – письмове розв'язування практичних завдань. Результати першого етапу – повідомляють кандидатам упродовж двох тижнів. Одночасно особам, що успішно склали перший етап кваліфікаційного іспиту, повідомляють час і місце проведення другого етапу кваліфікаційного іспиту. Результати другого етапу кваліфікаційного іспиту повідомляють упродовж одного місяця.

Особи, які не склали іспит, мають право повторно скласти його не раніше як через рік після цієї спроби. Результат успішно складеного першого етапу кваліфікаційного іспиту дійсний упродовж одного року.

За даними АПУ станом на 31 грудня 2012 р. чинний сертифікат аудитора України мали 3139 осіб, в тому числі 458 сертифікатів аудитора банків. За 2017 рік ситуація змінилася, і станом на 09.04.2018 р. в Україні чинні сертифікати аудитора

Серії А мають 2796 аудиторів, з яких 89 осіб також мають сертифікат Серії Б і тільки сертифікати Серії Б має 81 аудитор.

Термін дії сертифіката не перевищує 5 років. Продовження терміну чинності сертифіката здійснюється через п'ять років за підсумками контрольного тестування за фахом у порядку встановленому АПУ.

Відповідно до п. 10 Положення про сертифікацію аудиторів право на продовження терміну чинності сертифіката мають аудитори, термін чинності сертифіката яких закінчується за умови, якщо вони у період терміну чинності сертифіката:

- не менше трьох років займались аудиторською діяльністю як фізичні особи - підприємці або у складі аудиторської фірми на посаді аудитора, або обіймали посади бухгалтера, фінансиста чи економіста (в тому числі на похідних від професій посадах), або надавали інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю, визначені затвердженням АПУ переліком послуг;

- займаючись аудиторською діяльністю як фізичні особи – підприємці, своєчасно подавали звіти про виконані ними роботи (за формою № 1 – аудит) та підтверджували свою аудиторську діяльність;

- щороку успішно проходили контрольні тестування за підсумками удосконалення професійних знань за програмами, затвердженими АПУ, або за програмою удосконалення професійних знань аудиторів банків, або щороку удосконалювати професійні знання згідно з розділом VI Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України;

- до них не застосовувалися стягнення з боку АПУ у вигляді зупинення чинності сертифіката.

31 травня 2007 року АПУ своїм Рішенням № 178/5 затвердила *Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України*. У зв'язку із чим сертифіковані аудитори повинні щорічно у обсязі 40 годин здійснювати підвищення кваліфікації шляхом участі у лекціях та семінарах, які проводять тільки засновані АПУ Центри удосконалення знань аудиторів за визначеними АПУ програмами. Підсумком підвищення кваліфікації є щорічне контрольне тестування, яке проводить АПУ.

Відповідно до п.11.4. Положення про сертифікацію аудиторів *анулювання* сертифіката здійснюється на підставі рішення АПУ:

- з ініціативи аудитора;

- у зв'язку із судимістю;

- з інших підстав, передбачених чинним законодавством України та цим Положенням.

Починаючи з 01.01.2011 року Рішенням АПУ «Про встановлення плати за проведення сертифікації та включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів» №224/10 від 23 грудня 2010 року визначено:

1. Встановити плату за проведення сертифікації фізичних осіб на право зайняття аудиторською діяльністю:

1.1. за кожний етап кваліфікаційного іспиту для осіб, які звернулись із заявами про допущення їх до кваліфікаційного іспиту з метою отримання сертифіката аудитора, у розмірі 3000 грн., у т.ч. ПДВ;

1.2. за щорічне контрольне тестування за підсумками удосконалення професійних знань аудиторів у розмірі 400 грн., у т.ч. ПДВ;

1.3. за продовження терміну чинності сертифіката у розмірі 3000 грн., у т.ч. ПДВ.

У кожній аудиторській фірмі необхідно розподіляти обов'язки між персоналом та бажано, щоб існувала *спеціалізація* між аудиторами (наприклад, один з них є фахівцем з аудиту основних засобів, другий – запасів, третій – витрат і доходів, четвертий – заробітної плати тощо). Це дасть змогу аудиторам зосередитись на якомусь одному або декількох напрямках перевірки й максимально знати всі нюанси щодо організації та методики ведення обліку цих об'єктів. З іншого боку, це може, уповільнити перевірку у випадку хвороби, звільнення чи інших обставин відсутності певного працівника. Тому, через деякий період бажано робити *ротацію* кадрів.

Ротація - це призначення нових членів АПУ на заміну членів АПУ, що вибули. Ротація здійснюється щороку в період з 1 по 31 жовтня на підставі визначення особистого рейтингу членів АПУ шляхом таємного анкетування аудиторів України.

Кожен працівник аудиторської фірми повинен бути ознайомленим зі своєю посадовою інструкцією. Посадові інструкції розробляються на основі довідника кваліфікаційних характеристик працівників. У Довіднику зазначено, що посадові інструкції розробляються для кожної конкретної *штатної посади*, яка затверджена *штатним розкладом* на підставі затвердженої структури підприємства.

6. Аудиторська палата України. Головною міжнародною професійною організацією бухгалтерів і аудиторів є Міжнародна федерація бухгалтерів, яка заснована у 1977 році та за даними 2012 року об'єднує 159 професійних організацій із 124 країн, що представляють понад 2,5 мільйона професійних бухгалтерів-практиків, які працюють в промисловості, торгівлі, державному секторі, освіті тощо.

Головний офіс МФБ знаходиться у Нью-Йорку. За організаційною структурою вона складається із шести Рад та декількох груп.

Згідно з міжнародною практикою аудиту у кожній країні повинна існувати *вища аудиторська установа*.

В Україні питання, пов'язані з діяльністю та професійним захистом аудиторів регулюють: Аудиторська палата України (АПУ) та Спілка аудиторів України. АПУ очолює аудиторську діяльність в Україні. Вона розташована у м. Київ. У 24 обласних центрах України створено регіональні відділення (РВ) на правах уповноважених представництв АПУ.

Відповідно до законодавства АПУ є *неурядовим органом* та створюється і функціонує як незалежний самостійний орган на засадах самоврядування, є юридичною особою та має свій *Статут*.

В Україні аудиторська діяльність регулюється Законом України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р., на основі якого було створено Аудиторську палату України 28 жовтня 1993 р.

Всі рішення АПУ приймаються на Засіданнях АПУ просто більшістю голосів при наявності двох третин її членів, за винятком певних рішень, передбачених законодавством та статутом АПУ. Веденням поточних справ в АПУ здійснює *секретаріат*, який очолює *завідуючий*.

Контроль за діяльністю секретаріату здійснює *Спостережна рада АУП*. При Спостережній раді створено шість комісій. До роботи в комісіях АПУ залучаються експерти, які не є членами АПУ.

АПУ формується на п'ять років з 20 осіб шляхом делегування до її складу:

- 10 представників, визначених ст.13 Закону України «Про аудиторську діяльність» від державних органів, а саме по одному представнику;
- 10 висококваліфікованих аудиторів з безперервним стажем аудиторської діяльності не менше п'яти років, представники фахових навчальних закладів та наукових організацій.

Графічне відображення структури АПУ наступне (рис. 3.1):

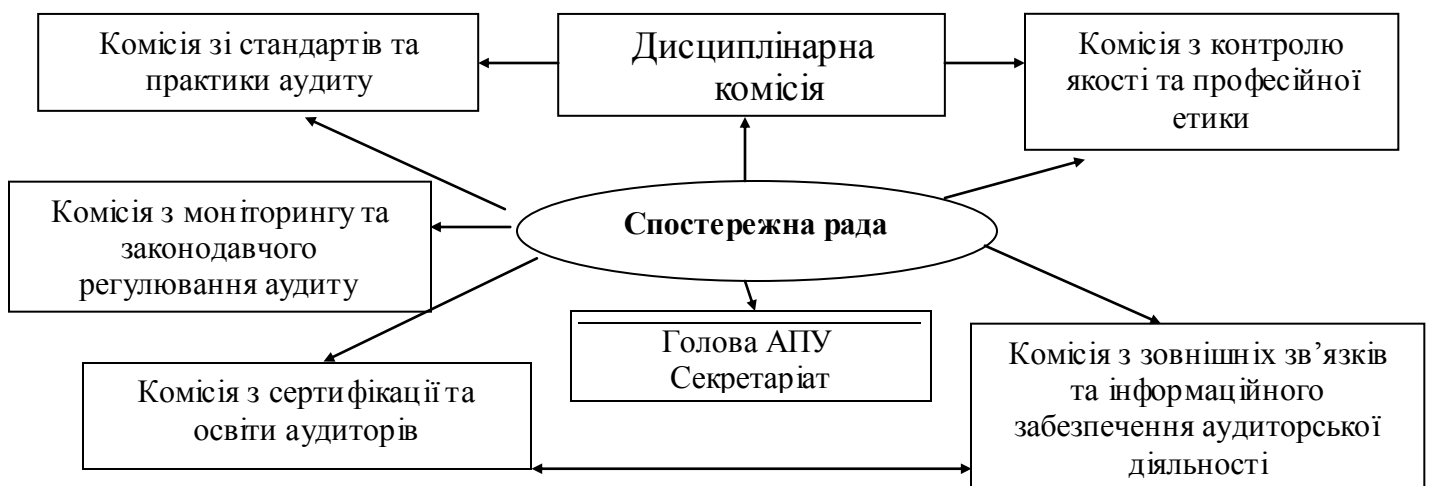


Рис. 3.1. Структура Аудиторської палати України

Засідання Аудиторської палати України веде головуючий, функції якого виконують по черзі всі члени палати в алфавітному порядку їх прізвищ. Члени АПУ виконують свої обов'язки на громадських засадах.

Згідно зі ст.12 Закону України «Про аудиторську діяльність» Аудиторська палата України виконує наступні основні завдання:

- 1) здійснює сертифікацію осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю;
- 2) затверджує стандарти аудиту;
- 3) затверджує програми підготовки аудиторів та за погодженням з Національним банком України програми підготовки аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків;
- 4) веде Реєстр (аудиторських фірм та аудиторів);

5) здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог цього Закону, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;

6) здійснює заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг;

7) регулює взаємовідносини між аудиторами (аудиторськими фірмами) в процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосовує до них стягнення;

8) здійснює інші повноваження, передбачені цим Законом та Статутом Аудиторської палати України.

Щорічно АПУ отримує від аудиторських фірм та аудиторів звіти про виконані ними роботи, здійснює їх аналіз та подає до Кабінету Міністрів України узагальнену інформацію про стан аудиторської діяльності в Україні.

Рішенням АПУ №252/5 від 05.07.2012 р. затверджено Стратегію діяльності АПУ на 2012-2017 роки, в якій зазначається чотири пріоритетних завдання на цей період:

1. Захист інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації;
2. Задоволення внутрішніх потреб професійного ринку аудиту України;
3. Забезпечення визнання важливої ролі аудиторської професії в суспільстві;
4. Покращення регулярної діяльності у сфері аудиту.

14 лютого 1992 р. створено САУ, яка є Всеукраїнським професійним громадським об'єднанням, що об'єднує на добровільних засадах чинних (сертифікованих) аудиторів. *Мета діяльності САУ* – об'єднати зусилля аудиторів для захисту їх законних прав й інтересів та сприяти розвитку аудиторської діяльності в Україні.

Виконавчим органом САУ є Рада САУ на чолі з Президентом та Виконавчим комітетом.

При Раді САУ створено п'ять комісій:

- комісія з національних стандартів аудиту;
- комісія з питань освіти та підвищення кваліфікації аудиторів;
- комісія по зв'язках з громадськістю та міжнародних зв'язках;
- комісія по контролю за дотримання вимог стандартів аудиту та КЕПБ;
- правова комісія.

Індивідуальними членами Спілки можуть бути громадяни України, які мають сертифікат аудитора, визнають Статут Спілки, відповідно з ним виконують взяті на себе зобов'язання та сплачують членські внески. Колективними членами Спілки можуть бути трудові колективи аудиторських фірм.

Найвищим органом САУ є З'їзд членів САУ, який може бути двох видів: черговий, що проводиться щорічно та звітно-виборчий, що скликається один раз у три роки не пізніше 1 квітня. Останній відбувся 26 березня 2014 року в м. Київ.

У порядку, встановленому законодавством України, Спілка аудиторів України має наступні завдання та права (табл.3.2):

Завдання та права САУ

Найменування	Складові
Завдання	<ul style="list-style-type: none"> - представляти законні інтереси своїх членів в органах державної влади та управління України; - вносити пропозиції до органів влади і управління з питань аудиторської діяльності; - здійснювати правовий захист своїх членів; - забезпечувати членів спілки необхідними видами інформаційних та консультативних послуг.
Права	<ul style="list-style-type: none"> - делегувати своїх представників до АПУ та достроково їх відкликати; - вносити на розгляд АПУ проекти норм і стандартів аудиту.

7. Права й обов'язки аудиторів. *Аудиторська діяльність містить у собі організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок і надання інших аудиторських послуг.*

Аудитором не може бути призначений працівник, що у цей час чи до цього працював чи працює на підприємстві, з яким укладений договір на проведення аудиту. Період, що повинен пройти після звільнення з роботи на підприємстві не менш 2-х років.

Завдання аудитора в аудиторській фірмі:

1) Забезпечення проведення аудиту та надання аудиторських послуг із дотриманням єдиних методологічних засад, установлених Законом України "Про аудиторську діяльність", Національними нормативами аудиту та Кодексом етики аудитора.

2) Дотримання спеціальних вимог щодо заборони проведення аудиту:

- аудитором, який має прями родинні зв'язки з керівництвом суб'єкта господарювання, що перевіряється;

- аудитором, який має особисті майнові інтереси у суб'єкта господарювання, що перевіряється;

- аудитором — членом керівництва, засновником або власником суб'єкта господарювання, що перевіряється;

- аудитором — працівником суб'єкта господарювання, що перевіряється;

- аудитором — працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва суб'єкта господарювання, що перевіряється.

Права аудиторів і аудиторських фірм:

1) Самостійно визначати форми і методи аудиту на підставі діючого законодавства, існуючих норм і стандартів, умов до говору з замовником, професійних знань і досвіду.

2) Одержувати необхідні документи, що мають відношення до предмета перевірки і знаходяться як у замовника, так і у третіх осіб. Треті особи, що мають у своєму розпорядженні (банки, постачальники і т.п.) документи щодо предмета

перевірки,

зобов'язані надати їх за вимогою аудитора (ауд. фірми). Зазначена вимога повинна бути офіційно засвідчена замовником.

3) Одержувати необхідні пояснення в письмовій чи усній формі від керівництва і працівників замовника.

4) Перевіряти первинну документацію з обліку фінансово-господарської діяльності замовника, облікові реєстри, перевіряти наявність майна, грошей, цінностей, проводити інвентаризацію готівки в касах, цінних паперів, матеріальних цінностей, жадати від керівництва проведення контрольних оглядів вимірів виконаних робіт, визначення якості продукції.

5) Залучати на договірних засадах до участі в перевірці фахівців різного профілю, крім тих, котрі працюють у замовника, перебувають з ними в родинних стосунках, чи ведуть спільний бізнес.

Обов'язки аудиторів і аудиторських фірм:

1) Належним чином надавати аудиторські послуги, перевіряти стан бухгалтерського обліку і звітності замовника, їх достовірність, повноту і відповідність чинному законодавству та встановленим нормативам.

2) Повідомляти власників, уповноважених ними осіб, замовників про виявлені під час проведення аудиту недоліки ведення бухгалтерського обліку і звітності.

3) Зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту та виконанні інших аудиторських послуг. Не розголошувати відомостей, що становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб.

4) Відповідати перед замовником за порушення умов договору відповідно до чинних законодавчих актів України.

5) Обмежувати свою діяльність наданням аудиторських послуг та іншими видами робіт, які безпосередньо стосуються надання аудиторських послуг у формі консультацій, перевірок або експертиз.

Висновок: За неналежне виконання своїх обов'язків аудитор несе майнову відповідальність й іншу відповідальність визначену в договорі і відповідно до чинного законодавства. Розмір її не може перевищувати фактично нанесених замовнику збитків з їхньої вини. Міру стягнення визначає АПУ.

Загальний висновок: Професія аудитора є досить популярною і престижною, хоча й молодою. Слово «аудит» для нас не нове і вже знайоме, виникло понад дві тисячі років тому і походить від латинського слова «audio» – «вислуховувати», а «аудитор» («auditor») – означає «той, що слухає». Першоосновне завдання аудитора полягало у здійсненні перевірки правильності ведення бухгалтерського обліку.

Перші згадки про аудит нашої ери датуються 1130р. У 1285р. королем Великобританії Едвардом I був виданий перший законодавчий акт, який регулював діяльність аудиторів.

Створення незалежного аудиту справедливо вважається однією з найбільш плідних ідей британських бухгалтерів, що підтверджується документально (1285р.,

1299р., 1324р., 1377р., 1469р.). Згадки про середньовічний аудит є також у італійських (1384р.) та французьких (1577р.) історичних джерелах.

В еволюції аудиту з певною часткою умовності можна виділити такі етапи: до 1600 р.; 1600 – 1850 р.р.; 1850 – 1905 р.р.; 1905 – 1940 р.р.; 1940 – 1960 р.р.; 1960 р. – донині. З 70-х рр.. починається гармонізація аудиту на регіональному та міжнародному рівнях (1977р. створено Міжнародну федерацію бухгалтерів, Нью-Йорк).

Аудиторська діяльність в Україні почала розвиватись з переходом до ринкових відносин. Необхідність аудиторської перевірки визнано вперше Законом України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» від 21.02.92р. виникнення цілісної системи аудиту в Україні почалося з прийняттям 22.04.93р. Закону «Про аудиторську діяльність» і створенням Аудиторської палати України.

Необхідність проведення аудиту зумовлюється потребою користувачів в інформації про реальний фінансовий стан суб'єктів господарювання.

За цей період у 1994-1996 роках було прийнято шість Національних стандартів аудиту, які в 1999 р. були відмінені та введено в дію Національні нормативи аудиту (ННА), яких за чотири роки чинності було розроблено 32; та Кодекс професійної етики аудитора України.

18.04.2003р. Аудиторська палата України на своєму засіданні № 122/2 визнала *у якості національних* порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів.

Становлення і розвиток в Україні ринкової економіки вимагає від сертифікованих аудиторів постійного вдосконалення своїх професійних знань та поглиблення практичного досвіду.

Постійне обов'язкове удосконалення професійних знань сертифікованих аудиторів є однією з умов подовження терміну дії сертифікату аудитора. Цей сертифікат, який видається аудиторіві для проведення аудиту всіх видів підприємств, крім банків та банківських установ (донедавна використовувалась назва Серія А). Для здійснення аудиторських перевірок банків та банківських установ необхідно мати інший сертифікат (Серія Б), кваліфікаційні вимоги для отримання якого визначаються АПУ з погодженням із Державним банком України.

Аудитор - це висококваліфікований спеціаліст у сфері обліку та контролю, фінансів й аналізу, економіки та права, який має повноваження здійснювати аудиторську діяльність підприємств на договірній основі з подальшим наданням офіційних висновків.

Для отримання сертифіката претендент подає до АПУ або до регіонального відділення (РВ) АПУ необхідні документи, які реєструє Секретаріат АПУ або РВ АПУ у спеціальному журналі.

5. Закріплення нових знань

Фронтальне опитування:

1. Які нормативні документи регулюють аудиторську діяльність в Україні?
2. Що відносяться до повноважень Аудиторської палати України?
3. Які комісії діють у складі АПУ?

4. Які аудиторські фірми мають право на здійснення аудиторської діяльності?
5. Хто здійснює сертифікацію аудиторів?
6. Наявність яких спеціалістів передбачає типова організаційна структура управління аудиторською фірмою?

6. Підсумки заняття

Закріпивши знання з нової теми, ми повинні в кінці заняття продовжити відповідь: Я знаю...., Я вмію...., Я нового дізнався...., Я попрацюю над....

Робимо підсумок сьогоднішнього заняття. Виходячи з позитивних висновків, отриманих тестовою перевіркою, можна зробити висновок, що матеріал не складний і дався легко. Оголошення оцінок.

7. Домашнє завдання

Вивчити і опрацювати новий матеріал.

Законспектувати СРС: Закон України «Про аудиторську діяльність». Аудиторська палата України. Міжнародні організації аудиторів. Підготовка і підвищення кваліфікації аудиторських кадрів. Заходи щодо виїзду на об'єкт перевірки.

Література:

1. Виноградова М.О. Аудит: навч. посіб./М.О.Виноградова, Л.І.Жиднєєва – К.: «Центр учбової літератури», 2014.- 656с. [ст. 48-77].

2. Огійчук М.Ф., Новіков І.Т., Рагуліна І.І. Аудит: організація і методика: Навч. посібник. 2-ге вид., перероб. і допов. – К.: Алерта, 2012. – 664 с. [ст. 18-19].

Укладач : викладач, спеціаліст II категорії
Минич Ю.В.