

**ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ІВАНА ФРАНКА**

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

КАРПАЧОВА ОЛЬГА ВОЛОДИМИРІВНА

УДК 657.6-051:651.9

ДИСЕРТАЦІЯ

**ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ РОБОЧИХ
ДОКУМЕНТІВ АУДИТОРА**

Спеціальність – 071 Облік і оподаткування

Галузь знань – 07 Управління та адміністрування

Подається на здобуття ступеня
доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело
_____ О.В. Карпачова

Науковий керівник: Любенко Андрій Миколайович, д-р екон. наук,
професор, професор кафедри облікових технологій і оподаткування

Львів – 2023

АНОТАЦІЯ

Карпачова О.В. Організаційні та методичні аспекти формування робочих документів аудитора. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертаційна робота на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» (галузь знань 07 «Управління та адміністрування»). Львівський національний університет імені Івана Франка, Львів, 2023.

Дисертаційна робота присвячена дослідженню методики, організації та специфіки формування робочих документів при виконанні завдання з аудиту підприємств, що складають звітність відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності (окрім фінансових, банківських установ та страхових компаній). Як результат дослідження удосконалено методичний підхід до формування аудиторської документації при аудиті фінансової звітності, складеної за МСФЗ.

Досліджено теоретичні аспекти формування робочої документації, а також вимоги до формування аудиторської діяльності в Україні, враховуючи вплив світових подій. Доведено, що вимоги до формування аудиторської документації напряму залежать від зовнішнього середовища України: глобалізація, інтеграція, диджиталізація, перехід національних підприємств на МСФЗ, пандемія, техногенні катастрофи та політичні конфлікти тощо. Також фактором який впливає на вимоги до аудиторської документації - підвищення вимог до фінансової звітності. Аудиторська документація повинна бути простою та зрозумілою для її користувачів, проте чіткою та включати інформацію, яка вимагається МСА, МСФЗ та чинним національним законодавством, а також враховувати вплив на діяльність підприємств зовнішнього середовища.

Визначено, що українські суб'єкти аудиторської діяльності потребують оптимізації ресурсів не тільки при проведенні аудиту, але й при формуванні аудиторської документації за його результатами. Встановлено, що диджиталізація має невід'ємний вплив на формування робочої документації, тому в сьогоденні

використання ІТ-програм та соціальних мереж є актуальним інструментом для їх формування. Визначено, що більшість національних суб'єктів аудиторської документації не мають ресурсів (фінансових, часових, людських) для придбання, встановлення та використання аудиторських програм, тому в дисертаційній роботі досліджено формування аудиторської документації на основі Ms Excel.

Розкрито актуальність використання облікової політики за міжнародними стандартами як основного джерела інформації при плануванні і здійсненні аудиту. Запропоновано методику формування робочого документа при аналізі облікової політики.

При аудиті МСФЗ звітності актуальним є оформлення результатів аналітичних процедур аналізу фінансових показників. Враховуючи вимоги МСФЗ до фінансової звітності, було запропоновано методику формування аудиторської документації, яка засновується на аналізі відповідних згрупованих коефіцієнтів та здатності управління ризиками підприємством. Особливу увагу було приділено розрахунку EBITDA при оформленні результатів аналізу фінансових показників. Встановлено, що даний розрахунок повинен коригуватися на втрати підприємств від пандемії COVID-19 та російської агресії. Як результат запропоновано модифікацію показника - EBITDAW.

Визначено, що підтвердження відповідності першої фінансової звітності вимогам МСФЗ є важливою складовою перевірки фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами. Доведено, що одним з джерел інформації при аудиті першої звітності, складеної за МСФЗ, крім облікової політики, є трансформаційний файл переходу на міжнародні стандарти. Враховуючи, що більшість підприємств здійснюють перехід на МСФЗ за допомогою файлу трансформації в Ms Excel, для аудитора цей файл є одним з основних джерел аудиторської інформації. Цей файл містить пробний баланс, коригування, узгодження, звітність за МСФЗ, необхідне зіставлення, тощо. Запропоновано методику формування аудиторської документації при аудиті першої фінансової звітності, складеної за МСФЗ, що базується на аналізі алгоритму оцінки переходу

підприємств на МСФЗ та наявних джерелах інформації.

Досліджено формування аудиторської документації при аудиті фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами. Визначено, що підхід формування аудиторської документації засновується на аналізі відповідності такої звітності вимогам міжнародних стандартів, шляхом відповіді на контрольні питання.

Встановлено, що для кожної сфери бухгалтерського обліку повинні розроблятися три основні шаблони документів: програма, тести контролю внутрішнього контролю та тести ІТ-контролю, тести деталей. Підхід до формування шаблону програми засновується на фіксуванні визначених аудиторських процедурах, та запланованого і фактичного часу витраченого на їх виконання. Робочий документ «Програма» повинна містити наступну інформацію: найменування аудиторської процедури, аудиторські твердження, посилання на робочий документ, виконавець аудиторської процедури, кількість часу (план), кількість часу (факт), визначенні відхилення у часі, примітки аудитора. Дослідження формування аудиторського документу «Програма» та МСФЗ допомогло згрупувати програми аудиту за сферами міжнародних стандартів.

Запропоновано методичний підхід до документування тестування системи внутрішнього контролю, що базується на формуванні двох шаблонів для кожної сфери бухгалтерського обліку: тести контролю та тести ІТ-контролю. Такий підхід обґрунтовується для формування окремих контрольних питань для перевірки системи внутрішнього контролю та окремих контрольних питань для перевірки функціонування ІТ-системи. В час диджиталізації застосування програмного забезпечення має відповідні ризики, які можуть вплинути на достовірність фінансової звітності, складеної за МСФЗ. Формування робочого документу тестування внутрішнього контролю здійснюється за наступним алгоритмом: вивчення системи внутрішнього контролю, створення переліку засобів контролю, розробка відповідного тесту для кожного визначеного

контролю, здійснення тестування контролю, документування результатів тестування. Визначено, що робочий документ повинен містити наступну інформацію: питання тесту контролю, відповідь на питання, опис здійснення контролю, посилання на джерело інформації (робочий документ), періодичність здійснення контролю, відповідальною особою за здійснення контролю, процедури, кількість тестів контролю, примітки.

Документування тестів деталей аудиту фінансової звітності, складеної за МСФЗ базуються на основних вимогах МСА здійснення аудиту та специфіки МСФЗ. На основі дослідження вимог МСА та МСФЗ визначено методичний підхід до формування робочих документів, які повинні мати необхідний мінімум для аудиту: ідентифікація, первісне визнання, подальший облік, розкриття інформації, а також відповідати групуванню програми аудиту та базуватися на контрольних питаннях відповідності міжнародним стандартам.

Ключові слова: бухгалтерський облік, фінансова звітність, аудит, аудит МСФЗ звітності, суб'єкт аудиторської діяльності, МСФЗ, МСА, аудиторська документація, робочі документи, аналітичні процедури, формування аудиторської документації, моніторинг, тести контролю, тести деталей, диджиталізація.

SUMMARY

Karpachova O. V. Organizational and methodical aspects of the formation of the auditor's working documents. - Manuscript.

Dissertation for obtaining the scientific degree of Doctor of Philosophy in specialty 071 "Accounting and taxation" (07 Management and administration). Ivan Franko National University of Lviv, Lviv, 2023.

The dissertation is devoted to the study of the methodology, organization and specifics of the formation of working documents when performing the task of auditing enterprises that prepare reports in accordance with the requirements of international financial reporting standards (except for financial, banking institutions and insurance companies). As a result of the study, the methodical approach to the formation of audit

documentation during the audit of financial statements prepared according to IFRS was improved.

The theoretical aspects of the formation of working documentation, as well as the requirements for the formation of auditing activities in Ukraine, taking into account the influence of world events, were studied. It has been proven that the requirements for the formation of audit documentation directly depend on the external environment of Ukraine: globalization, integration, digitalization, transition of national enterprises to IFRS, pandemic, man-made disasters and political conflicts, etc. Also, a factor affecting the requirements for audit documentation is the increase in requirements for financial reporting. Audit documentation should be simple and understandable for its users, but clear and include information required by ISA, IFRS and current national legislation, as well as take into account the impact on the activities of enterprises of the external environment.

It was determined that Ukrainian audit entities need to optimize resources not only when conducting an audit, but also when creating audit documentation based on its results. It has been established that digitalization has an integral impact on the formation of working documentation, therefore, today the use of IT programs and social networks is a relevant tool for their formation. It was determined that most of the national subjects of audit documentation do not have resources (financial, time, human) for the purchase, installation and use of audit programs, therefore, the formation of audit documentation based on Ms Excel was investigated in the dissertation.

The relevance of using accounting policies according to international standards as the main source of information in planning and conducting an audit is revealed. The method of forming a working document for the analysis of the accounting policy is proposed.

During the audit of IFRS reporting, it is relevant to prepare the results of analytical procedures for the analysis of financial indicators. Taking into account the requirements of the IFRS for financial reporting, a methodology for the formation of audit documentation was proposed, which is based on the analysis of the relevant

grouped coefficients and the risk management ability of the enterprise. Special attention was paid to the calculation of EBITDA when preparing the results of the analysis of financial indicators. It was established that this calculation should be adjusted for the losses of enterprises from the COVID-19 pandemic and Russian aggression. As a result, a modification of the indicator - EBITDAW is proposed.

It was determined that the confirmation of compliance of the first financial statements with the requirements of IFRS is an important component of the verification of financial statements prepared according to international standards. It has been proven that one of the sources of information during the audit of the first reporting prepared according to IFRS, in addition to the accounting policy, is the transformation file of the transition to international standards. Given that most enterprises make the transition to IFRS using a transformation file in Ms Excel for the auditor, this file is one of the main sources of audit information. This file contains the trial balance, adjustments, reconciliations, IFRS reporting, necessary reconciliations, etc. A methodology for the formation of audit documentation during the audit of the first financial statements prepared according to IFRS is proposed, which is based on the analysis of the algorithm for evaluating the transition of enterprises to IFRS and available sources of information.

The formation of audit documentation during the audit of financial statements compiled according to international standards was studied. It was determined that the approach to the formation of audit documentation is based on the analysis of compliance of such reporting with the requirements of international standards by answering control questions.

It is established that for each area of accounting, three main document templates should be developed: the program, tests of internal control control and tests of IT control, tests of details. The approach to the formation of the program template is based on recording the defined audit procedures and the planned and actual time spent on their implementation. The working document "Program" must contain the following information: name of the audit procedure, audit statements, reference to the working document, executor of the audit procedure, amount of time (plan), amount of time

(fact), determination of deviation in time, auditor's notes. The study of the formation of the audit document "Program" and IFRS helped to group audit programs according to the areas of international standards.

A methodical approach to documenting testing of the internal control system is proposed, based on the formation of two templates for each area of accounting: control tests and IT control tests. This approach is justified for the formation of separate control questions for checking the internal control system and separate control questions for checking the functioning of the IT system. In today's era of digitalization, the use of software has corresponding risks that may affect the reliability of financial statements prepared in accordance with IFRS. The formation of the internal control testing working document is carried out according to the following algorithm: studying the internal control system, creating a list of control tools, developing a suitable test for each audit, performing control testing, documenting the test results. It was determined that the working document should contain the following information: control test question, answer to the question, description of the control, reference to the source of information (working document), frequency of control, person responsible for control, procedures, number of control tests, notes.

Documenting tests of details of the audit of financial statements prepared according to IFRS are based on the main requirements of the ISA for auditing and the specifics of IFRS. Based on the study of the requirements of the ISA and IFRS, a methodical approach to the formation of working documents has been determined, which must have the necessary minimum for the audit: identification, initial recognition, subsequent accounting, disclosure of information, as well as comply with the grouping of the audit program and be based on control issues of compliance with international standards.

Key words: accounting, financial statements, audit, IFRS reporting audit, subject of audit activity, IFRS, ISA, audit documentation, working documents, analytical procedures, formation of audit documentation, monitoring, test of controls, test of details, digitalization.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, у яких опубліковані основні наукові результати дисертації

1. Dr Wolfgang Müller, Kuznetsova A., Karpachova O., Khrystoforova O., Sulima M. Accounting and auditing according to international standards as a management function. Financial and credit activities: problems of theory and practice 2020 № 4 (35). С. 60-68 (0,63 друк. арк.). (включено до Web of Science).

2. Lyubenko A., Znak N., Karpachova O. Audit features of the first IFRS financial statements. Financial and credit activities: problems of theory and practice 2022 № 1 (42). С. 186-194. (0,63 друк. арк.). (включено до Web of Science).

3. Карпачова О. В. Застосування тестів контролю при аудиті фінансової звітності за МСФЗ. Науковий вісник Одеського національного економічного університету Збірник наукових праць № 1-2 (290-291), 2022. С. 54-59 (0,63 друк. арк.).

4. Карпачова О.В. Аудит розкриття інформації у примітках щодо оренди за вимогами МСФЗ. Науковий Вісник Одеського національного економічного університету Збірник наукових праць № 3-4 (292-293), 2022. С. 101-105. (0,63 друк. арк.).

5. Карпачова О.В. Особливості формування додаткового звіту до аудиторського комітету. Вісник Університету банківської справи 2019 № 2–3 (35–36). С. 116-120 (0,5 друк. арк.).

6. Карпачова О.В. Облікова політика за МСФЗ як інформаційне забезпечення аудитора. Вісник Університету банківської справи 2020 № 2 (38). С. 69-73 (0,5 друк. арк.).

7. Карпачова О.В. Застосування аналітичних процедур при аудиті МСФЗ звітності. Вісник Університету банківської справи 2020 № 3 (41). С. 75-80 (0,54 друк. арк.).

Наукові праці, які засвідчують апробацію результатів дисертації

1. Карпачова О. В. Сучасний стан аудиторської документації в Україні. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф., 22 травня 2020 р. Том 1. Тернопіль: ТНЕУ, 2020. С. 179 – 180 (0,083 друк. арк.).
2. Любенко А.М., Карпачова О. В. Основні аспекти аналізу звіту про управління. Розвиток інтегрованої звітності підприємств: тези виступів Міжнар. наук. конф. – Житомир: Житомирська політехніка, 2019. С. 307-308. (0,083 друк. арк.).
3. Карпачова О. В. Етапи аудиту першої фінансової звітності за МСФЗ. Проблеми розвитку фінансово-кредитної системи: збірник тез XX міжнародної наукової конференції молодих вчених, аспірантів та студентів, приуроченої до 80-річчя Львівського інституту ДВНЗ «Університет банківської справи», 2 квітня 2020 року / ЛННІ ДВНЗ «Університет банківської справи». – Львів, 2020. С. 157-158. (0,083 друк. арк.).
4. Любенко А.М., Карпачова О. В. Особливості формування звіту незалежного аудитора. Інтеграція України у європейський та світовий фінансовий простір: збірник тез XIV міжнародної науково-практичної конференції, приуроченої до 80-річчя Львівського інституту ДВНЗ «Університет банківської справи», 21 травня 2020 року / Львівський інститут ДВНЗ «Університет банківської справи». — Львів, 2020. С. 90-91 (0,083 друк. арк.).
5. Любенко А.М., Карпачова О.В. Показники фінансової стійкості як невід’ємна інформаційна основа фінансової звітності за МСФЗ. Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку [Електронний ресурс]: зб. Матеріалів VI Міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої 20-й річниці створення кафедри аудиту; 10 грудня 2020 р. Київ, КНЕУ, 2020. С. 228-229. (0,083 друк. арк.).
6. Карпачова О.В. Особливості аудиту розкриття інформації про основні засоби у примітках до фінансової звітності за МСФЗ. Проблеми розвитку

фінансово-кредитної системи: збірник тез XXI Міжнародної наукової конференції молодих учених, аспірантів і студентів (8 квітня 2021 року) / Університет банківської справи. — Львів, 2021. С. 165-167 (0,125 друк. арк.).

7. Карпачова О.В. Вплив covid-19 на складання фінансової звітності за МСФЗ. Розвиток бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні: теорія, практика та професійна етика: збірник тез Всеукраїнської науковопрактичної інтернет-конференції, (м. Ірпінь, 5–6 листопада 2020 року). – Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. С. 60-62. (0,125 друк. арк.).

8. Карпачова О.В. ЗМІ як джерело інформації для виконання аналітичних процедур при аудиті МСФЗ звітності. Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах інформаційного суспільства: Збірник матеріалів VII Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 115-річчю «Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана»; 09-10 грудня 2021 року — К.: КНЕУ, 2021. С. 84-86. (0,083 друк. арк.).

9. Карпачова О.В. Аудит розкриття інформації у примітках за вимогами МСФЗ. Вплив обліку та фінансів на розвиток економічних процесів: матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції (м. Берегове, 15 червня 2022 р.). - Ужгород : ФОП Сабов А. М., 2022 С.119-121. (0,083 друк. арк.).

10. Karpachova O. Диджиталізація аудиторської документації в Україні. Proceedings of the 2nd International Scientific and Practical Conference «Recent Advances In Science» (October 6-7, 2022, Reykjavik , Iceland). LIU. 2022. P. 9-13. (0,21 друк. арк.).

11. Карпачова О.В. Оформлення аудиторської документації при аудиті впливу російської агресії на діяльність підприємства. VIII Міжнародної науково-практичної конференції «Облік, аналіз, аудит, оподаткування та фінансовий моніторинг в умовах глобалізаційних змін» (м. Київ, 08 грудня 2022 року) - КНЕУ. С.228-229 (0,083 друк. арк.).

Інші публікації, що засвідчують апробацію результатів дисертації

1. Карпачова О.В., С.Я. Зубілевич, О.І. Мазіна, Рогозний С.А., Дядюн О.О. МСФЗ: Короткий курс для практиків. Посібник. – Х.: ТОВ «Фактор-друк», 2020. – 364 с. (15,0 друк. арк.).

2. Карпачова О.В. Курс лекцій з Міжнародних стандартів фінансової звітності. Збірник лекцій науково-практичного характеру. Свідоцтво про реєстрацію авторського права на твір № 94968 від 24.12. 2019 р. (7,0 друк. арк.).

ЗМІСТ

АНОТАЦІЯ	2
СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ	9
ЗМІСТ	13
ВСТУП	15
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТОРСЬКОЇ ДОКУМЕНТАЦІЇ	25
1.1. Сутність, функції, види та класифікація аудиторської документації	25
1.2. Вимоги до оформлення аудиторської документації в Україні	41
1.3. Вплив світових подій на розробку і формування аудиторської документації	58
Висновки до Розділу 1.	75
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДОКУМЕНТАЦІЇ	77
2.1. Облікова політика як основа інформаційного забезпечення аудиту	77
2.2. Аналіз фінансових показників підприємства як основа аудиторської документації	93
2.3. Трансформаційний файл як елемент аудиторської документації	108
Висновки до Розділу 2	124
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ФОРМУВАННЯ РОБОЧОЇ ДОКУМЕНТАЦІЇ АУДИТОРА .	127
3.1. Аудиторська документація при аудиті фінансової звітності та приміток до неї	127
3.2. Удосконалення формування аудиторської документації при тестуванні системи внутрішнього контролю	150
3.3. Шляхи покращення формування аудиторської документації при виконанні програми аудиту	169
Висновки до Розділу 3	192
ВИСНОВКИ	194
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	201
ДОДАТКИ	215

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

АП –	асоційоване підприємство
АПУ –	Аудиторська палата України
БО –	бухгалтерський облік
ДП –	дочірнє підприємство
ЕОД –	електрона обробка даних
ЄС –	Європейський Союз
ІН –	інвестиційна нерухомість
КФЗ –	консолідована фінансова звітність
МВО –	матеріально відповідальна особа
МП –	материнське підприємство
МСА –	Міжнародні стандарти аудиту
МСБО –	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку
МСКЯ –	Міжнародний стандарт контролю якості
МСУЯ –	Міжнародний стандарт управління якістю
МСФЗ –	Міжнародні стандарти фінансової звітності
НМА –	нематеріальні активи
НП(С)БО –	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку
ОЗ –	основні засоби
ОСНАД –	Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю
РД –	робочий документ
САД –	суб'єкт аудиторської діяльності
СП –	спільне підприємство
ТКННП –	ті, кого наділено найвищими повноваженнями
ТМЦ –	товарно-матеріальні цінності

ВСТУП

Актуальність теми. В теперішній час в Україні аудиторська спільнота переживає перехід до найвищого рівня надання аудиторських послуг відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Однією з причин такого переходу є прийняття Закону України № 2258-VIII від 21.12.2017 р. «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», відповідно до якого було створено Орган суспільного нагляду, який складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю та Інспекції із забезпечення якості, який насамперед буде здійснювати контроль за якістю аудиторських послуг, що надаються підприємствам, які становлять суспільний інтерес, а такі підприємства відповідно до ч. 2 ст. 12 Закону України № 996-XIV від 16.07.1999 р. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» повинні складати звітність відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності. Як наслідок, від регуляторних органів будуть підвищені вимоги до формування робочих документів аудиту, включаючи складання, ведення та зберігання цієї документації. Також на підвищення вимог до якості виконання аудиту вплинули світові події: інтеграція українського бізнесу до міжнародного, надання Україні міжнародної допомоги у зв'язку з російською агресією, залучення інвестицій, а головне - отримання Україною статусу кандидата на вступ до Європейського Союзу.

На сьогоднішній день актуальним залишається питання щодо якості документального формування аудиторської перевірки. Документування аудиту та наявність робочих документів дозволяє підтвердити те, що аудиторські процедури дійсно проводилися. І навпаки, відсутність робочих документів може бути однією з підстав для звинувачення аудитора в складанні аудиторського висновку без проведення перевірки, що може спричинити виключення з Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності. Крім того, робочі документи аудитора допомагають планувати, організувати і оптимізувати процес проведення аудиту, а також здійснювати внутрішній та зовнішній контроль за аудиторською перевіркою. Тобто робочими документами аудитора є документи, метою яких є формування

аудиторських доказів для обґрунтування аудиторського висновку, а також для підтвердження фактів здійснення аудиту відповідно до законодавчих і нормативних вимог. Крім того, наявність робочих документів може слугувати вирішальним аргументом на користь аудитора у випадку виникнення спору із замовником або контролюючим органом з приводу якості перевірки.

Актуальність цього питання зумовлена відсутністю розроблених та затверджених на законодавчому рівні форм робочих документів, які мають складатися на всіх етапах проведення аудиту. Тому кожній аудиторській компанії доводиться самостійно визначати перелік аудиторської документації. Міжнародні стандарти аудиту дозволяють узагальнити підхід до аудиту та структуризації робочих документів. Швидкість і якість виконання аудиту безпосередньо залежать від ступеня попередньої підготовки аудитором впорядкованої документації, тому важливою є підготовка переліку документації та попереднього визначення реквізитів такої документації для подальшого заповнення.

Отже, в необхідності формування якісних робочих документів немає сумнівів, оскільки вони є документальним підтвердженням виконання аудиторських процедур, проведення тестів контролю, обґрунтованою основою для висловлення аудитором думки щодо фінансової звітності.

Формування робочих документів завжди було досить специфічним питанням. Багато суб'єктів аудиторської діяльності вирішують це питання самостійно, не маючи єдиної бази та методики. Деякі суб'єкти аудиторської діяльності використовують такі програми та посібники, як «Caseware», «SAP Audit Management», «Автоматизовані робочі документи аудитора. Програми аудиту. Тести контролю» (3-тє видання). Але, коли суб'єкти аудиторської діяльності здійснюють аудит специфічних підприємств, наприклад, таких, що складають звітність за МСФЗ, у них виникає багато питань, тому розробка єдиної методики формування робочих документів для них є дуже актуальною. Варто зазначити, що повномасштабне вторгнення росії на територію незалежної України вплинуло на платоспроможність суб'єктів аудиторської діяльності. Тому не всі

аудитори можуть купувати програми та навчатися роботі за такими програмами. Аудитори потребують більш оптимального інструменту для формування робочих документів, що додатково підтверджує актуальність дослідження, зазначеного у цьому рукописі.

Дослідження теоретичних та практичних проблем методики проведення аудиту та формування робочих документів здійснювали українські вчені та практики, зокрема: М.Т. Білуха, В.П. Бондар, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валусь, В.В. Головач, С.М. Гончарук, З.В. Гуцайлюк, Н.І. Дорош, С.Я. Зубілевич, Л.М. Крамаровський, О.П. Кундря-Висоцька, А.М. Кузьмінський, М.В. Кужельний, Л.П. Кулаковська, А.М. Любенко, Н.В. Москаль, О.А. Петрик, О.Ю. Редько, В.С. Рудницький, В.Я. Савченко, Ю.Б. Слободяник, В.В. Сопко, Л.О. Сухарева, Б.Ф. Усач, Т.І. Хомуляк, Л.В. Чижевська, Л.С. Шатковська, В.О. Шевчук. Дослідження різноманітних аспектів методики проведення аудиту провели наступні зарубіжні практики та науковці: Р. Адамс, В.Д. Андреев, Е.А. Аренс, С.Б. Барнгольц, Р. Р. Барнів, М. Беніс, С.М. Бичкова, Т. Вестфолл, О.О. Ветров, В.І. Видяпін, Л.Т. Гиляровська, М. Готліб, Ю.О. Данилевський, Р. Додж, Р. Казазян, Д. Карлмайкл, З.В. Кирьянова, Н.П. Кондратов, А.В. Крикунов, О.Д. Ларіонов, Дж. Л. Лоббек, М. Майрінг, В. Молдовяну, Р. Монтгомері, А.Д. Новодворський, В.І. Подольський, Дж.К. Робертсон, В.В. Скобара, Я.В. Соколов, В.П. Суйц, М. Таче, О.О. Терехов, В.О. Терехова, А.Д. Шеремет. В процесі аналізу наукових праць та публікацій, присвячених цій тематиці, слід врахувати, що наукові аспекти методики формування робочих документів в Україні опрацьовані недостатньо, особливо для підприємств, що складають звітність відповідно до вимог міжнародних стандартів, враховуючи їх специфіку.

Сьогодні суб'єкти аудиторської діяльності потребують чітко сформованої методики та процедур формування робочих документів відповідно до Закону України № 2258-VIII від 21.12.2017 р. «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та МСФЗ.

Відаючи належне наявним науковим результатам в цій галузі, слід зазначити, що дослідження теоретичних, методологічних, організаційних і практичних питань методики та організації процесу формування робочих документів аудиту обумовили вибір теми дослідження дисертаційної роботи та свідчать про її актуальність.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження виконане на кафедрі облікових технологій і оподаткування Львівського національного університету імені Івана Франка та є складовою частиною її науково-дослідної роботи в межах теми «Обліково-аналітичне і контрольне забезпечення системи бізнес комунікацій» (номер державної реєстрації 0121U109219), а також в межах теми «Обліково-аналітичне забезпечення сталого розвитку бізнесу в умовах цифрової економіки» (номер державної реєстрації 0121U114604) кафедри обліку і аудиту Львівського національного університету імені Івана Франка.

У межах зазначених тем автором обґрунтовано низку пропозицій і рекомендацій у частині: удосконалення методичного підходу до формування аудиторської документації при аудиті фінансової звітності, складеної за МСФЗ; визначення джерел інформації для здійснення якісного аудиту та формування за його результатами робочої документації згідно з МСА; застосування чек-листів (контрольних листів) для здійснення аудиту фінансової звітності, складеної за МСФЗ; обґрунтування формування аудиторської документації на основі застосування аналітичних процедур.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є дослідження методики, організації та специфіки формування робочих документів при виконанні завдання з аудиту підприємств, що складають звітність відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності.

Відповідно до мети дослідження було поставлено та вирішено основні завдання:

– систематизувати теоретичні положення і сформулювати основні поняття, що характеризують формування робочих документів при виконанні завдання з аудиту;

– дослідити теоретичні та практичні засади методики та організації процесу формування робочих документів при виконанні завдання з аудиту в Україні;

– дослідити вплив світових подій на методику формування аудиторської документації в Україні;

– визначити організаційні та методичні аспекти формування аудиторської документації при виконанні аудиту звітності, складеної за МСФЗ;

– запропонувати шляхи вдосконалення формування аудиторської документації при виконанні аудиту звітності, складеної за МСФЗ.

Об'єктом дослідження є процес розроблення та формування робочих документів аудитора при виконанні завдання з аудиту підприємств, що складають звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних та організаційних засад формування робочих документів аудитора при виконанні аудиту підприємств, що складають звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є загальнофілософські, загальнонаукові та спеціальні методи пізнання явищ та процесів у системі економічних наук, зокрема зовнішнього та внутрішнього аудиту. Вивчення термінологічної бази, функцій, національних і міжнародних вимог до формування робочих документів аудиту здійснено на основі використання методів класифікації, теоретичного узагальнення, спостереження, аналогії, моделювання. Для визначення сучасного стану аудиторської документації було застосовано методи статичного спостереження, групування, аналіз та синтез.

Інформаційною базою дослідження є наукові джерела (розробки вітчизняних і зарубіжних вчених у сфері економіки, бухгалтерського обліку та

аудиту), спеціалізовані видання і матеріали міжнародних організацій, Міжнародні стандарти фінансової звітності, Міжнародні стандарти аудиту, Міжнародні стандарти з контролю якості, Кодекс Етики Професійних Бухгалтерів, Закони України, Податковий Кодекс України, інші чинні законодавчі акти України, Інтернет-ресурси, фінансова звітність підприємств, складена відповідно до вимог МСФЗ.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробці та впровадженні удосконалених форм робочих документів для проведення аудиту підприємств, що складають звітність відповідно до вимог міжнародних стандартів. До найвагоміших результатів, що характеризують наукову новизну, віднесено такі:

вперше:

– розроблено робочий документ «Аналіз розкриття інформації про вплив російської агресії на діяльність підприємства». Робочий документ представлено у вигляді контрольного листа, в якому документується результат аналізу розкриття інформації при отриманні шкоди та збитків від російської агресії. Аудиторське підтвердження розкриття такої інформації є актуальним для українських та міжнародних користувачів фінансової звітності, а також є одним з основних питань при плануванні аудиту;

– запропоновано визначення «диджиталізація аудиторської документації» - це організація, формування, зберігання аудиторської документації за допомогою цифрових технологій. Запропоноване визначення ідентифікує формування аудиторської документації за допомогою цифрових технологій.

удосконалено:

– джерела інформації для формування робочих документів та проведення альтернативних процедур при обмеженні аудиту: skype, Zoom, Teams, соціальні месенджери;

– обґрунтування оформлення робочих документів в системі Ms Excel, як

оптимального ресурсного інструменту оформлення документування аудиту на всіх його етапах;

– формулу розрахунку показника EBITDA. Українські підприємства повинні застосовувати показник EBITDA з урахуванням отриманої шкоди та збитків від російської агресії;

набуло подальшого розвитку:

– визначення «робочі документа аудитора». Поняття зазначає Концептуальну основу фінансової звітності та обов'язковість формування письмової аудиторської документації на всіх етапах аудиту у відповідності до вимог міжнародних стандартів аудиту;

– методичний підхід до формування робочого документу при отриманні розуміння внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства. Робочий документ представлено у вигляді структурованих контрольних питань, до яких включено питання аналізу наслідків для підприємства пандемії COVID-19 та російської агресії;

– методичний підхід до формування аудиторської документації при аналізі фінансових показників. Аудиторський документ містить шаблон документування результатів двох видів аналізу: аналіз коефіцієнтів та аналіз здатності управління ризиками підприємством, що є обов'язковим для аудиту фінансової звітності, складеної за МСФЗ;

– методичний підхід до формування аудиторської документації при аудиті першої фінансової звітності, складеної за МСФЗ, який базується на аналізі алгоритму оцінки переходу підприємств на міжнародні стандарти та наявних джерелах інформації, що містять вимоги МСФЗ щодо їх першого застосування. Одним з головних джерел інформації запропоновано використання трансформаційного файлу переходу на міжнародні стандарти як основи інформаційного забезпечення формування робочих документів при аудиті першого застосування МСФЗ підприємствами. Використання трансформаційного

файлу оптимізує ресурси при формуванні якісних робочих документів з достатніми доказами виконання аудиторських процедур;

– методичний підхід до формування аудиторської документації при виконанні аудиту. Аудиторська документація згрупована за програмами аудиту відповідно до Концептуальної основи МСФЗ, що полегшує формування аудиторської документації при виконанні аудиту обраних сфер аудиту. Кожна програма аудиту містить шаблони тестування системи внутрішнього контролю (бухгалтерського обліку та ІТ-програми) та тестування деталей. Запропонована методика тестування системи внутрішнього контролю базується на тестуванні системи контролю бухгалтерського обліку та тестуванні ІТ-контролів. Шаблони робочих документів ґрунтуються на контрольних питаннях у відповідності до вимог МСФЗ: ідентифікація, первісне визнання, подальший облік, розкриття інформації.

Практичне значення одержаних результатів полягає у вдосконаленні методичного підходу до формування робочих документів для зовнішніх та внутрішніх аудиторів при аудиті підприємств, що складають фінансову звітність за МСФЗ. Практична спрямованість наукових результатів, теоретичних положень та висновків дослідження підтверджується наступними довідками:

– щодо застосування методологічного підходу до формування робочої документації при аудиті МСФЗ звітності, зокрема першого пакету фінансової звітності за міжнародними стандартами та впровадженні робочого документу «Аналіз фінансових показників» при підготовці управлінської звітності у будівельній компанії DİMAX SULTAN 2699 İNŞAAT GAYRİMENKUL SAĞLIK TURİZMİ OTOMOTİV SANAYİ TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ (довідка № 12/22 від 30 грудня 2022 р.);

– щодо провадження запропонованого методологічного підходу до приділення уваги та формування робочих документів при аналізі фінансових показників та впливу пандемії Covid-19 та російської агресії на діяльність українських підприємств при плануванні аудиту МСФЗ звітності в аудиторській компанії ТОВ «ВСЕСВІТ-АУДИТ» (довідка № 10 від 27 січня 2023 р.);

– впровадження методологічного підходу до формування аудиторської документації при аналізі впливу російської агресії на діяльність підприємств як частини ризик-орієнтованого підходу при плануванні аудиту МСФЗ звітності у аудиторській компанії ТОВ «КРЕСТОН ДЖІ СІ ДЖІ АУДИТ» (довідка № 16012023 від 16 січня 2023 р.).

Науково-практичні розробки дисертаційної роботи використовуються при викладанні окремих дисциплін з підготовки бакалаврів і магістрів за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» зокрема: «Аудит», «Організація і методика аудиту», «Фінансова звітність за міжнародними стандартами» у Львівському національному університеті імені Івана Франка (довідка № 2734 – Н від 26 жовтня 2023 року).

Особистий внесок дисертанта. Обґрунтовані у роботі наукові положення, висновки та рекомендації отримано автором особисто й самостійно в процесі аналізу та систематизації теоретичних і практичних положень нормативно-правових документів із використанням статистичних даних, національного законодавства, міжнародних стандартів аудиту, міжнародних стандартів фінансової звітності, інших інформаційних ресурсів та зарубіжного досвіду формування аудиторської документації при виконанні аудиту фінансової звітності за міжнародними стандартами. Наукові розробки, висновки й пропозиції, що виносяться на захист, одержані автором самостійно. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використано ідеї та пропозиції, що є результатом особистого внеску здобувача і наведено у списку публікацій.

Апробація результатів дисертації. Основні положення та результати дисертації обговорювалися на міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях, зокрема: «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (22 травня 2020 р., м. Тернопіль); «Розвиток інтегрованої звітності підприємств: тези виступів» (5-6 жовтня 2019 р. м. Житомир); «XX міжнародної наукової конференції молодих вчених, аспірантів та студентів, приуроченої до 80-річчя Львівського інституту ДВНЗ «Університет

банківської справи» (2 квітня 2020 р., м. Львів); «XIV міжнародна науково-практична конференція, приурочена до 80-річчя Львівського інституту ДВНЗ «Університет банківської справи» (21 травня 2020 р., м. Львів); «Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку» (10 грудня 2020 р., м. Київ); «Проблеми розвитку фінансово-кредитної системи» (8 квітня 2021 р., м. Львів); «Розвиток бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні: теорія, практика та професійна етика» (5–6 листопада 2020 р., м. Ірпінь); «Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах інформаційного суспільства» (09-10 грудня 2021 р., м. Київ); «Вплив обліку та фінансів на розвиток економічних процесів» (15 червня 2022 р., м. Берегове); «Proceedings of the 2nd International Scientific and Practical Conference «Recent Advances In Science» (October 6-7, 2022, Reykjavik, Iceland); «VIII Міжнародної науково-практичної конференції «Облік, аналіз, аудит, оподаткування та фінансовий моніторинг в умовах глобалізаційних змін» (08 грудня 2022 року, м. Київ).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 20 наукових праць загальним обсягом 27,15 друк. арк. (самостійно та у співавторстві), з яких: 7 статей – у збірнику наукових праць загальним обсягом 4,06 друк. арк.; 1 посібник – баз загальним обсягом 15,0 друк. арк.; 1 патент на авторське право на збірник лекцій науково-практичного характеру загальним обсягом 7,0 друк. арк.; 11 тез доповідей міжнародних та всеукраїнських наукових та науково-практичних конференцій загальним обсягом 1,082 друк. арк.

Структура і зміст дисертації. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи становить 384 сторінки, з яких основний зміст викладено на 200 сторінках. Дисертація містить анотацію, перелік умовних позначень, 44 таблиці і 20 рисунків. Список використаних джерел містить 140 найменувань на 14 сторінках. У дисертації вміщено 12 додатків на 170 сторінках.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТОРСЬКОЇ ДОКУМЕНТАЦІЇ

1.1. Сутність, функції, види та класифікація аудиторської документації

Перш ніж незалежний аудитор робить висновок чи не містить фінансова звітність суттєвих викривлень, він повинен переконатися, що у нього є достатньо доказів, які підтверджують його висновок. Аудиторськими доказами є аудиторська документація, що являє собою невід’ємну частину всього процесу аудиту. Наявність аудиторської документації вимагають Міжнародні стандарти аудиту (далі – МСА), національне законодавство, а саме: Закон України № 2258-VIII від 21.12.2017 р. «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (зі змінами) [1], Міжнародний стандарт управління якістю 1 «Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг» та Міжнародний стандарт управління якістю 2 «Перевірки якості завдання» (далі – МСУЯ) [3,4]. Україна, як і більшість країн не має своїх стандартів аудиту, тому керується міжнародними. Це зумовлено глобалізацією та інтеграцією економіки країн.

В кожного суб’єкта аудиторської діяльності (далі – САД), навіть в кожного аудитора робочі документи можуть бути оформлені по-різному, зазвичай в межах вимог МСА та чинного законодавства України. Багато великих аудиторських компаній в Україні є мережевими: Deloitte, PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, KPMG, BDO International, Baker Tilly International, Kreston Global, HLB International тощо, тому вони як філії повинні дотримуватись єдиних методик та стандартів. Коли мережеві компанії (філії) проходять внутрішній контроль якості від материнської компанії, окрім вимог до оформлення робочих документів за МСА, перевіряється також відповідність документів внутрішнім вимогам.

Головним міжнародним стандартом, в якому прописано вимоги до аудиторської документації, є МСА 230 «Документація з аудиторської перевірки».

В даному стандарті зазначено, що *аудиторська документація (робоча документація, робочі документи)* - це записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, що здійснюються під час проведення аудиторської перевірки [5]. До робочої документації вноситься інформація, яка, на нашу думку, важлива для того, щоб правильно виконати аудиторську перевірку, і яка повинна підтвердити висновки та пропозиції в аудиторському висновку. Аудиторська документація оформлюється в *аудиторський файл*, який являє собою одну чи кілька папок або інших носіїв інформації у фізичній чи електронній формі, що містять записи, які становлять аудиторську документацію для конкретного завдання. Також в ході дослідження вимог МСА до аудиторської документації було виявлено, що, окрім МСА 230, вимоги до оформлення аудиторської документації зазначено в інших МСА, а саме: МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту»; МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності»; МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»; МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності»; МСА 260 (переглянутий) «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»; МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності»; МСА 315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»; МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»; МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»; МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту»; МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації»; МСА 550 «Пов'язані сторони»; МСА 600 «Особливі положення щодо аудиту фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)»; МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів»; МСА 720 (переглянутий) [5-20].

Відповідно до ст. 1 Закону України № 2258-VIII від 21.12.2017 р. «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (зі змінами) *робочі документи аудитора* – це документи в електронній або паперовій формі та записи в електронній або паперовій формі, зроблені аудитором під час планування, підготовки і надання аудиторських послуг, в яких міститься вся інформація, яку аудитор вважає важливою для правильного виконання перевірки, а також розкриваються використані процедури, тести, отримана інформація і висновки, до яких дійшов аудитор у результаті проведення аудиту [1].

Враховуючи поняття та суть аудиторської документації, нами було виділено головну *мету* даної документації, а саме:

- підготовка професійного та правильного аудиторського висновку;
- допомога у здійсненні аудиторської перевірки відповідно до вимог МСА;
- наявність контролю над процесом проведення аудиторської перевірки;
- отримання надійного інструментарію для аргументації на випадок розбіжностей із суб'єктом аудиторської діяльності (далі – САД);
- отримання доказів проведення незалежного аудиту за вимогами національного законодавства, МСА та Кодексу етики [21] при перевірці контролю якості органом нагляду за аудиторською діяльністю (далі – ОСНАД).

Отже, як того вимагає МСА, аудитор зобов'язаний вести робочому документацію щодо стосуються прийнятих рішень за результатами проведеної аудиторської перевірки і які, в свою чергу, будуть покладені в основу аудиторського висновку.

Метою складання робочих документів для САД є планування аудиторської перевірки; документальне підтвердження виконаних аудитором процедур, робіт; збір матеріалів для перевірки фінансової звітності з їх подальшим узагальненням; складання аудиторського звіту і підготовки висновку про фінансову звітність; забезпечення юридичної обґрунтованості проведення аудиту, законності;

контроль робочого часу аудитора та обґрунтування оплати його праці (гонорару); контроль за якістю проведеної перевірки; отримання, у випадку необхідності, інформації про перевірку конкретного підприємства, що відбувалася декілька років тому, наприклад, у випадках судової справи, виникненні спорів, претензій та ін.; забезпечення можливості отримання відповідей на так звані зворотні питання (від клієнта, акціонерів та інших зацікавлених осіб), тобто довести правоту аудитора або доповнити деякі питання; обґрунтований вибір методики, методів та способів проведення аудиту, напрямів та підходів до перевірки; документальне оформлення встановленого або визначеного самим аудитором аудиторського ризику з наведенням його величини; формування уявлення про професіоналізм, кваліфікацію аудитора, його компетентність та можливості їх підвищення; отримання матеріалів для наступних аудиторських перевірок [1,5, 22-25]. Отже, робочі документи покликані відображати інформацію з питань, що підлягають перевірці, зокрема, методики проведеного аудиту, застосованої під час перевірки тестів, зроблених аудитором висновків та прийнятих рішень і наданих рекомендацій. За ступенем стандартизації аудиторська документація поділяється на стандартизовану (відповідно до вимог МСА) і складену за довільною формою. Функції робочих документів у відповідності до етапів проведення аудиту відображено у табл. 1.1:

Таблиця 1.1

Функції робочих документів відповідно до етапів виконання аудиту

Етапи аудиту	Функції робочих документів
1	2
1. Планування	<ul style="list-style-type: none"> ➤ надати докази того, що аудит планувався та виконувався відповідно до МСА і застосованих законодавчих і нормативних вимог; ➤ допомогти команді із завдання планувати та виконувати аудит.
2. Виконання аудиту	<ul style="list-style-type: none"> ➤ допомагати аудиторській групі в роботі; ➤ робочий кейс для інших аудиторів.
3. Звітування	<ul style="list-style-type: none"> ➤ надати можливість аудиторській групі звітувати про свою роботу; ➤ надати докази наявності у аудитора основи для висновку про досягнення загальних цілей аудитора; ➤ обґрунтовувати твердження в аудиторському висновку, що засвідчує відповідність зроблених процедур аудиту прийнятим нормативам.
4. Моніторинг	<ul style="list-style-type: none"> ➤ надавати можливість відстежувати виконання наданих рекомендацій.

Етапи аудиту	Функції робочих документів
1	2
5. Контроль якості	<ul style="list-style-type: none"> ➤ надавати можливість проводити огляди та інспектування контролю якості відповідно до міжнародних стандартів контролю якості та національних вимог, які є принаймні не менш суворими; ➤ зберігати запис питань, що мають постійну значущість для майбутніх аудитів; ➤ допомагати членам команди із завдання, відповідальним за нагляд, з метою керування та здійснення нагляду за аудиторською роботою, а також виконання їх обов'язків щодо огляду відповідно до МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності»; ➤ зберігати запис питань, що мають постійну значущість для майбутніх аудитів; ➤ уможливити проведення зовнішніх інспектувань відповідно до застосовних законодавчих, нормативних або інших вимог; ➤ полегшувати процес керування, нагляду та контролю за якістю проведення аудиторської перевірки; ➤ сприяти виробленню методологічного підходу до процесу аудиторської перевірки.

Джерело: сформовано автором на основі [5, 23-24].

Проаналізувавши зазначені вище функції, було зроблено висновок, що аудиторська документація є дуже важливою при виконанні аудиту на кожному його етапі. Робочі документи аудитора є логічно пов'язаними між собою, тому аудитор не може на якомусь етапі проігнорувати вимоги МСА щодо обов'язковості складання аудиторської документації. Без наявності правильно оформлених робочих документів не можливо здійснити головну мету проведення аудиту – висловлення аудиторської думки щодо фінансової звітності.

Класифікація робочих документів допомагає аудитору систематизувати свою професійну документацію. Наприклад, зробити чек-лист необхідних документів, які повинні бути в наявності в аудитора у процесі та після виконання процедур аудиту. В.С. Рудницький, С.І. Дерев'янка, Н.П. Кузик, С.О. Олійник надають наступну класифікацію робочих документів (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Класифікація робочих документів аудитора

Критерій	Складові
1	2
За способом і джерелами отримання	<ul style="list-style-type: none"> - від підприємства-клієнта; - від третіх осіб

Критерій	Складові
1	2
	- складені аудитором
За характером інформації	- планового характеру - правового характеру; - про структуру та організацію підприємства; - про економічні принципи діяльності підприємства; - про керівництво та персонал підприємства; - про систему внутрішнього контролю; - про систему бухгалтерського обліку; - оцінки аудиторського ризику; - з перевірки окремих статей та показників річного звіту; - кореспонденція аудитора; - звіт незалежного аудитора; - пропозицій та рекомендації
За призначенням	- оглядові; - інформаційні; - перевірочні; - підтверджувальні; - розрахункові; - порівняльні; - аналітичні
За ступенем стандартизації	- стандартизовані; - довільної форми
За формою подання	- графічні; - табличні; - текстові; - комбіновані
За технікою складання	- ручні; - на машинних носіях
За результатами аудиту	- поточні; - підсумкові
За терміном зберігання	- постійного (довгострокового) зберігання; - термінового (поточного) зберігання.

Джерело: узагальнено автором на основі [26-27].

Вигляд поточної робочої документації може бути різним як на паперових, так і на електронних носіях: графік, план, програма, таблиця, тести, договір, опитувальні листи до управлінського персоналу, первинні та зведені бухгалтерські документи, реєстри, звітність тощо.

Аудитор у процесі перевірки використовує первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність підприємства-клієнта. До документів, отриманих від третіх сторін, належать одержані акти звірки і довідки від

контрагентів (покупців і замовників, постачальників, банків, страхових компаній, тощо).

За змістом аудиторських процедур робочі документи аудитора поділяють на оглядові, інформативні, підтверджувальні, розрахункові, аналітичні, документи перевірки. В оглядових робочих документах наводиться загальна характеристика підприємства-клієнта або загальний огляд його фінансової звітності. Інформативні документи розкривають інформацію про господарські процеси та операції. Підтверджувальні аудиторські документи дають аудитору відповіді на запити від третіх осіб, які підтверджують або не підтверджують конкретні господарські факти і явища.

Аудиторську документацію можна поділити за наступними видами:

- (1) робоча - в документації реєструються результати аудиторських процедур;
- (2) підсумкова - складається з аудиторського висновку та документації, що передається замовникові перевірки;
- (3) постійна - містить інформацію про перевірку окремих питань, що повторюються (копії статутних та реєстраційних документів та ін.);
- (4) поточна - містить інформацію, що стосується аудиторської перевірки поточних періодів фінансово-господарської діяльності клієнта (каса, банк, реалізація та ін.).

На основі саме робочої документації складається підсумкова, яка є основою для складання аудиторського звіту. Також робоча документація є доказом того, що аудитор виконав всі необхідні процедури аудиту. Постійною є документація, яка є незмінною або не так часто змінюється як поточна. Аудитору краще зберігати документи постійного та поточного характеру в різних папках: «Постійний файл» та «Робоча документація».

Нами запропоновано класифікацію робочих документів у відповідності до стадій аудиту, а також зазначено користувачів такої звітності. Аудиторську документацію нами було розподілено на п'ять груп:

1. План та програма аудиту. Користувачами такої аудиторської документації є аудиторська група, керівник аудиторської групи, керівництво

САД, керівництво підприємства, контролер якості САД, ОСНАД. Метою використання аудиторської документації є застосовується як інструкції, що містить дані про послідовність, взаємозв'язках виконання завдань, а також терміни здійснення перевірки на її різних етапах, контроль термінів та якості виконання аудиту, контроль виконання договірних зобов'язань, внутрішній та зовнішній контроль якості надання аудиторських послуг.

2. *Робочі документи аудиторів.* Користувачами такої аудиторської документації є аудиторська група, керівник аудиторської групи, керівництво САД, інші САД, контролер якості САД, ОСНАД. Метою використання є відображення процесу проведення аудиту та здійснення супутніх аудиту послуг, а також збір аудиторських доказів (у тому числі в якості додатків до робочих документів), контроль якості виконання аудиту, накопичення документації про раніше надані послуги з метою їх використання у подальшій діяльності, використання даних про результати наданих раніше аудиторських послуг в процесі проведення початкового аудиту, внутрішній та зовнішній контроль якості надання аудиторських послуг.

3. *Звіт керівництву підприємства.* Користувачами такої аудиторської документації є керівництво САД, керівництво підприємства, власники організацій (акціонери, пайовики, засновники), інші САД, контролер якості САД, ОСНАД, міністерства та відомства, яким підпорядковується клієнт аудиторів. Метою використання є аналіз звіту про результати надання послуг, накопичення документації про раніше надані послуги з метою їх використання у подальшій діяльності, коригування первинних документів, даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності з урахуванням рекомендацій аудиторів з метою забезпечення максимальної достовірності інформації, що міститься в них, оцінка існуючої системи бухгалтерського обліку, оптимізація внутрішніх контрольних заходів, використання даних про результати наданих раніше аудиторських послуг в процесі проведення початкового аудиту, внутрішній та зовнішній контроль якості

надання аудиторських послуг, оцінка існуючої системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, реалізація майнових і фінансових інтересів держави.

4. *Аудиторський висновок.* Користувачами такої аудиторської документації є керівництво САД, інші САД, контролер якості САД, ОСНАД, керівництво клієнта, власники організацій (акціонери, пайовики, засновники, інвестори, кредитори), міністерства та відомства, яким підпорядковується підприємство, інші державні органи (у тому числі податкова служба, суди та ін.). Метою використання є аналіз звіту про результати надання послуг, накопичення документації про раніше надані послуги з метою їх використання у подальшій діяльності, використання даних про результати наданих раніше аудиторських послуг в процесі проведення початкового аудиту, внутрішній та зовнішній контроль якості надання аудиторських послуг, підтвердження достовірності фінансової звітності.

5. *Додатковий звіт до аудиторського комітету.* Користувачами такої аудиторської документації є керівництво САД, контролер якості САД, ОСНАД, аудиторський комітет підприємств. Метою використання є внутрішній та зовнішній контроль якості надання аудиторських послуг, оцінка внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку, оцінка порушення законодавства або положень установчих документів [1, 28-29]. Рудницький В.С. розкрив у своїх працях як застосувати спеціальні прийоми аудиторського контролю за стадіями процесу аудиту. Науковець стверджує, що: «групування методичних прийомів відносно процесу аудиту (початковий, дослідження і завершальний) має не тільки теоретичне, але й практичне значення (рис. 1.1).

Як бачимо, на початковій стадії аудиторського процесу використовуються в основному такі методичні прийоми: опитування (бесіда), попередній аналітичний огляд, оцінка. Оцінка необхідна для визначення рівня внутрішнього контролю, матеріальності, аудиторського ризику. На стадії аудиторського дослідження застосовуються прийоми інспекції (вивчення), спостереження, підтвердження, підрахунок, сканування, інвентаризація, контрольні обміри, технологічний

контроль, експертиза, експеримент, анкетування, тестування, тощо. На завершальній стадії перевірки – аналіз зібраних свідчень, групування виявлених недоліків, узагальнення результатів перевірок і складання аудиторського висновку» [27, с. 120]. Проаналізувавши дане групування, зроблено висновок, що на зміст та формування аудиторської документації впливають застосовані методичні прийоми на всіх стадіях аудиту.

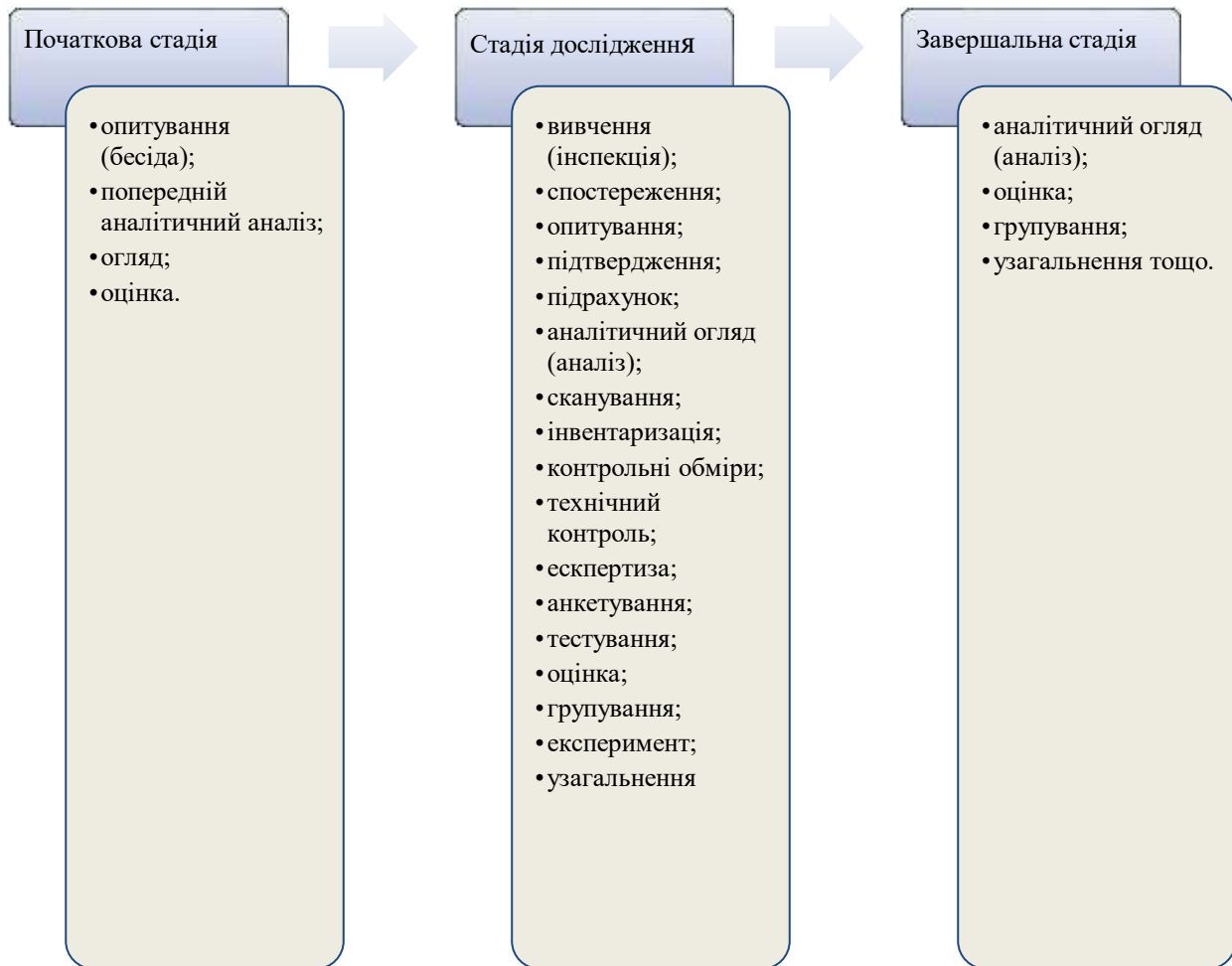


Рис. 1.1. Вплив на формування робочих документів застосування методичних прийомів при здійсненні аудиту

Джерело: [27, с. 120].

МСА та національне законодавство визначають певні вимоги до аудиторської документації, але треба зазначити, що зміст та обсяг робочої документації значною мірою є професійним судженням аудитора, оскільки документування кожного питання, розглянутого аудитором, непотрібне й

недоцільне. Проте кожен аудитор повинен мати змогу надати чітке обґрунтування свого професійного судження, тому, що, як було зазначено, головна мета аудиторської документації – це допомогти краще здійснювати аудиторську перевірку та контроль за процесом її здійснення. У робочій документації реєструються результати аудиторських експертиз, виконаних для підтвердження прийнятих аудиторських рішень. Робоча документація може бути оформлена у вигляді стандартних форм і таблиць на папері або зафіксована на електронних носіях інформації (фото, відео, тощо). На форму, зміст і обсяг аудиторської документації впливають як мінімум наступні чинники (рис. 1.2):



Рис. 1.2. Чинники, що впливають на формування робочих документів
 Джерело: узагальнено автором на основі [30-33].

Аудиторська документація формується на основі аудиторських процедур, які здійснює аудитор на всіх етапах аудиту: планування, виконання, звітування та моніторинг. Копії або витяги документів в основному формуються на стадії планування та виконання аудиту. Основна доказова база у вигляді робочих документів формується аудитором при виконанні аудиту, тобто при проведенні тестування внутрішнього контролю та тестування деталей. Хоча, на нашу думку, доказами можна назвати будь-які робочі документи аудитора, сформовані аудитором під час здійснення аудиту на всіх стадіях, починаючи з прийняття клієнта, до заключних процедур. Відомості є супроводжуючими документами,

інформацією до робочих документів - доказів. Робочі документи, складені за результатами проведення аналізу, аналітичних процедур, формуються також на всіх етапах аудиту. Висновки аудитора формуються на всіх етапах аудиту: спочатку висновки за результатами планування є основою для складання робочого документу «План аудиту»; висновки за результатами виконання аудиту узагальнюються у звіті незалежного аудитора.

Звертаємо увагу що, як було зазначено вище, аудиторські документи хоч і не мають стандартизованої форми, повинні відповідати обов'язковим вимогам відповідно до встановленої практики. Робочі документи повинні містити достатньо повну і детальну інформацію, щоб інший аудитор, який не брав участі в перевірці, мав змогу скласти чітке уявлення про виконану роботу і підтвердити висновки цієї перевірки. При складанні робочих документів аудитор повинен враховувати не лише інформацію, що стосується звітнього періоду, а й дані минулих періодів (наприклад, сальдо за рахунками на кінець попереднього періоду), а також інформацію, отриману після складання бухгалтерської звітності, про події, що сталися після завершення звітнього періоду і можуть істотно вплинути на діяльність або фінансовий стан підприємства. Враховуючи те, що робочі документи повинні бути зрозумілими для інших користувачів, там де це доречно, вони повинні містити перехресні зв'язки та формули. Наприклад, в робочому документі в форматі xls. можна застосовувати формули, що буде доказовою базою того, що аудитор дійсно здійснив відповідні процедури. Якщо розрахунки та дані в такому файлі у форматі «значення», вони не дадуть можливості оцінити «реальну картину» здійснення аудиторських процедур. На основі вищезазначеного нами було сформовано умовний приклад робочого документу (рис. 1.3).

Документи повинні відображати найбільш істотні моменти, стосовно яких аудитор повинен висловлювати свою думку, охоплювати найважливіші напрями перевірки та завдання, поставлені й вирішені аудитором. Робоча документація повинна дозволяти оцінити фінансову звітність згідно із встановленими

критеріями; містити інформацію, необхідну або корисну для наступних аудиторських перевірок; відображати стан та оцінку системи внутрішнього контролю на підприємстві та ступінь довіри до неї; фіксувати проведені аудитором процедури з перевірки та оцінювання системи бухгалтерського обліку клієнта, дотримання прийнятої (встановленої) облікової політики та відповідність бухгалтерського обліку на підприємстві встановленим принципам, стандартам, вимогам та законам. Також робочі документи повинні бути складені чітко та розбірливо, а скорочення та умовні позначення повинні бути пояснені на початку папки робочих документів. Необхідно обов'язково вказувати місце та дату складання документа, прізвище аудитора та його підпис, номер документа, порядковий номер сторінки в робочій документації. Повинні бути вказані джерела інформації та дані про походження наведених документів, що фіксують фінансово-господарську діяльність підприємства, а також про виконані аудиторські процедури.

				Перевірка
				-175
				0
				-
Баланс	311 076	311 251	434 170	-175
				0
				-175
				0
				-
Баланс	311 076	311 251	434 170	-175
Тест:	0	0	0	0

Рис. 1.3. Оформлення робочого документа при порівнянні даних

Джерело: сформовано автором.

Проаналізуємо вимоги п 8. МСА 230, відповідно до яких САД повинен складати аудиторську документацію, достатню для надання можливості аудитору, який не мав попереднього відношення до аудиту, зрозуміти характер, час і обсяг

аудиторських процедур, виконаних відповідно до вимог МСА, та застосованих законодавчих і нормативних вимог; результати виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів; значущі питання, які виникають під час аудиту, висновки, яких дійшли стосовно цих питань, та значні професійні судження, висловлені під час формування цих висновків. Робочі документи обов'язково повинні включати:

- інформацію про юридичну та інформаційну структуру підприємства;
- необхідні витяги або копії юридичних документів, угод і протоколів;
- інформацію про галузь діяльності підприємства та нормативну документацію, яка регулює діяльність підприємства;
- документацію про вивчення та оцінку систем обліку та внутрішнього контролю підприємства;
- документацію про порядок планування аудиту;
- аналіз важливих показників та тенденцій;
- документацію, яка відображає час проведення аудиторських операцій та отриманий результат за кожною з них;
- список фахівців, які виконували аудиторські процедури, та час їхньої роботи;
- висновки сторонніх аудиторів або експертів, яких залучали до перевірки окремих питань діяльності підприємства;
- листування з клієнтом з окремих питань або нотатки про проведені бесіди та обговорення;
- копії листів, надісланих до третіх осіб чи отриманих від них, які мають відношення до перевірки;
- копії фінансових звітів клієнта;
- опис змісту відповідей аудитора на запитання клієнта;

- висновки, зроблені аудитором щодо різних аспектів перевірки [5,33,35].

Форму оформлення робочих документів на етапі процесу здійснення аудиту кожен САД обирає самостійно, але необхідно дотримуватися таких вимог на першій сторінці кожного робочого документа: назва аудиторської фірми, назва підприємства, період перевірки чи дата перевірки документації клієнта. Кожному робочому документу дається назва, наприклад: «Аудит обліку основних засобів», «Аудит обліку запасів», тощо. Для прискорення пошуку необхідної робочої документації кожному документу присвоюється код (шифр). Існує багато різноманітних систем присвоєння індексів, такі як алфавіт, цифри, номери рахунків, різноманітні сполучення цих систем. Сторінки кожного робочого документа в межах однієї назви слід пронумерувати; в кожному робочому документі проставляється прізвище аудитора, який його підготував (або скорочені ініціали), та дата остаточного виконання процедур аудиторської перевірки, відображених у цьому документі.

Окрім основної робочої документації, аудитор оформляє додаткову підсумкову. Така документація не обов'язкова і видається замовникові тільки у випадку, якщо аудитор вважає це за необхідне, або коли це обумовлено у договорі чи додатковій угоді між аудитором та клієнтом. Додаткова підсумкова документація оформляється як додаток до аудиторського висновку або як самостійний документ. Аудитор самостійно визначає зміст та форму додаткової підсумкової документації аудиту, її оформляють під однією з таких назв: «Звіт перед замовником», «Звіт про проведення аудиту», «Звіт про результати проведення аудиту», «Зауваження та рекомендації за результатами аудиторської перевірки», «Лист-інформування клієнта», «Опитувальник», тощо.

На основі праць науковців нами сформовано групування аудиторської документації на різних стадіях аудиту звітності, складеної за МСФЗ, у відповідності до стадій аудиту:

1. Участь САД у тендері/конкурсі. Заявки та необхідна документація на участь у тендері/ конкурсі; рішення про перемогу САД та призначення аудитором.

2. *Прийняття клієнта.* Договір про надання аудиторських послуг; меморандум зустрічі з клієнтом; анкета прийняття клієнта; інформація, що подається до Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку (якщо доречно).

3. *Планування.* Оцінка незалежності аудиторської групи; заява від кожного члена аудиторської групи про незалежність та дотримання Кодексу етики; рішення про призначення партнера із завдання та аудиторської групи; письмові інструктажі аудиторської групи; зібрана публічна інформація про клієнта; запит до попереднього аудитора (якщо актуально); фінансова МСФЗ-звітність за період, що перевіряється; аналіз зовнішнього та внутрішнього середовища; робочий документ «Попередні аналітичні процедури»; робочий документ «Оцінка ризиків на рівні підприємства та фінансової звітності»; план проведення аудиту.

4. *Виконання аудиту.* Програма аудиту, тести контролю та тести деталей для кожного об'єкта аудиту (групування об'єктів аудиту надано у Розділі 3.1).

5. *Завершення аудиту.* Робочий документ «Узагальнення висновків, викривлень та помилок». Робочий документ формується на основі висновків за результатом проведення тестів контролю та деталей. На основі зазначеного робочого документу формується думка для аудиторського звіту.

6. *Звітування.* Лист-запевнення; звіт незалежного аудитора; лист тим, кого наділено найвищими повноваженнями; звіт до аудиторського комітету.

Нами було досліджено сутність, функції, види та класифікацію аудиторської документації. Аудиторська документація повинна бути простою та зрозумілою для її користувачів, проте чіткою та включати інформацію, яка вимагається МСА та чинним національним законодавством. На формування документації впливає багато чинників, здебільшого це середовище та характеристика підприємства, фінансова звітність якого підтверджується аудитором. На нашу думку, важливим для розуміння сучасного стану аудиторської документації є дослідження її становлення в Україні. Результати цього дослідження надано у Розділі 1.2.

1.2. Вимоги до оформлення аудиторської документації в Україні

Розроблення і складання аудиторської документації в незалежній Україні розпочалося з 1993 року у відповідності до підписаного президентом Л.М. Кравчуком Закону України «Про аудиторську діяльність» № 3125-ХІІ від 22.04.1993 року [36]. В даному Законі згадується про аудиторський висновок та інші офіційні документи. Відповідно до ст. 7 даного Закону *аудиторський висновок* - це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), який складається у встановленому порядку за наслідками проведення аудиту і містить в собі висновок стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності. Аудиторський висновок аудитора іноземної держави при офіційному його поданні установі, організації або господарюючому суб'єкту України підлягає підтвердженню аудитором України, якщо інше не встановлено міжнародним договором. Відповідно до ст. 8 даного Закону аудиторський висновок про достовірність, повноту і відповідність чинному законодавству та встановленим нормативам балансу та інших форм публічної бухгалтерської звітності повинен ґрунтуватися на аналізі достатнього обсягу інформації щодо наслідків фінансово-господарської діяльності, в тому числі на вивченні бухгалтерської звітності і документів, які становлять комерційну таємницю і не підлягають публікації. Згідно зі ст. 21 цього Закону аудиторський висновок складається з дотриманням відповідних норм та стандартів і повинен містити підтвердження або аргументовану відмову від підтвердження достовірності, повноти та відповідності законодавству бухгалтерської звітності замовника [36]. Як бачимо, на законодавчому рівні було встановлено лише поняття аудиторського висновку, а не всієї аудиторської документації, але варто відмітити, що на основі цього визначення було встановлено відповідальність аудитора за наданий аудиторський висновок щодо відповідності фінансової звітності чинному законодавству, що засвідчувався підписом та печаткою.

Окрім аудиту за цим Законом, аудитори також надавали аудиторські послуги у вигляді консультацій. Консультації надавались усно або письмово з оформленням довідки та інших офіційних документів. Аудиторські послуги у вигляді експертиз оформляються експертним висновком або актом. Порядок оформлення інших офіційних документів за наслідками надання аудиторських послуг визначався Аудиторською палатою України (далі – АПУ) з дотриманням вимог цього Закону та інших актів законодавства України [36]. Проаналізувавши Закон, можна зробити висновок, що чіткі вимоги до оформлення аудиторської документації відсутні. Як наслідок, це могло призводити до надання аудиторами недостатньо якісних послуг.

Наступна зміна даного Закону відбулась у 1995-1996, 2003, 2004, 2005, 2006 роках, але змін у вимогах до ведення та оформлення аудиторської документації не було.

19.01.2007 року набули чинності зміни до Закону, а саме з'явилася стаття щодо стандартів аудиту. Відповідно до зазначеної статті при здійсненні аудиторської діяльності аудитори та аудиторські фірми застосовують відповідні стандарти аудиту. Стандарти аудиту приймаються на основі стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів з дотриманням вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів. Затвердження стандартів аудиту є виключним правом Аудиторської палати України. У випадках, передбачених законом, стандарти аудиту погоджуються з іншими суб'єктами. Стандарти аудиту є обов'язковими для дотримання аудиторами, аудиторськими фірмами та суб'єктами господарювання. Також оновлено визначення *аудиторського висновку* - документ, що складений відповідно до стандартів аудиту та передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися при її складанні. Концептуальними основами можуть бути закони та інші нормативно-правові акти України, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, внутрішні вимоги та положення суб'єктів господарювання, інші джерела. До статті 7 було додано

твердження: «Результати надання інших аудиторських послуг оформляються відповідно до стандартів аудиту». Також для аудиторів та аудиторських фірм з'являється документ - звіт про свою аудиторську діяльність, який необхідно своєчасно подавати до Аудиторської палати України. Щорічно Аудиторська палата України отримувала та аналізувала дані звіти та подавала до Кабінету Міністрів України узагальнену інформацію про стан аудиторської діяльності в Україні [36]. Отже, 2007 рік характеризувався як рік уточнення вимог до формування аудиторського висновку, а саме застосування стандартів аудиту. Така зміна поняття передбачає підвищення вимог та, відповідно, якості надання аудиторського висновку. На нашу думку, це також підвищує якість формування іншої відповідної аудиторської документації. Підтвердженням цього є значний крок у підвищенні забезпечення якості складання та оформлення робочих документів, а саме: прийняття Рішення Аудиторською палатою України № 182/4 «Про затвердження Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» від 27.09.2007 року (далі – Положення). Відповідно до цього Положення аудиторські фірми та аудитори, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи - підприємці, зобов'язані розробити відповідні політику та процедури контролю якості аудиторських послуг. В даному Положенні використовують термін-синонім робочої документації - «*документація із завдання*» - запис виконаної роботи, отриманих результатів і висновків, яких дійшов персонал. Документацію з конкретного завдання збирають у файл із завдання. Політика та процедури контролю якості САД мають бути викладені письмово у формі відповідного документа та зафіксовані на паперових або електронних носіях з дотриманням вимог до аудиторської документації згідно з Професійними стандартами [2]. Отже, аудитори отримали регулювання оформлення результатів аудиту. Тобто аудитори повинні мати письмове підтвердження здійснених аудиторських процедур, за результатами яких було надано аудиторський висновок.

Потребує уваги те, що за Положенням при вирішенні питання прийняття завдання, продовження співпраці з клієнтом та виконання конкретних завдань САД повинен проаналізувати та задокументувати: чесність клієнта та не мати інформації, яка б свідчила про його нечесність; компетентність аудиторської групи для виконання завдання та має можливість, час і ресурси для цього; дотримання аудиторською групою етичних вимог. Положення надає приклади питань щодо розгляду вищезазначеного. Якщо САД вирішив відмовитись від виконання завдання або продовження взаємовідносин з клієнтом повинні розглядатись такі питання, які обов'язково документуються:

- обговорення з відповідним рівнем управлінського персоналу замовника дій на основі важливих фактів і обставин;
- обговорення, якщо САД вважає, що йому потрібно відмовитися, з відповідним рівнем управлінського персоналу клієнта відмови від виконання завдання й підстави для цього;
- розгляд наявності професійних, законодавчих чи юридичних вимог до САД щодо продовження завдання або щодо повідомлення регуляторних органів стосовно відмови від виконання завдання та підстав для відмови;
- важливі питання, консультації, висновки та підґрунтя для них.

Одним із важливих процесів для документування є призначення аудиторської групи. САД покладає відповідальність за кожне завдання на керівника аудиторської групи. Впроваджується така політика і процедури, які б вимагали доведення імені та ролі керівника аудиторської групи ключовим особам у керівництві клієнта та найвищому керівництву клієнта; володіння керівником групи необхідними знаннями, компетентністю, повноваженнями та часом для виконання своєї ролі; чіткого визначення відповідальності керівника групи та його ознайомлення з нею. Також повинно бути письмо підтверджено, що аудиторська група має необхідні знання, компетенцію та час, що забезпечило б виконання завдання відповідно до професійних стандартів та законодавчих і

нормативних вимог, а також надало б САД або керівнику аудиторської групи змогу скласти звіт, що відповідає умовам завдання.

В ході аналізу Положення нами було визначено наступні головні вимоги до САД щодо аудиторської документації:

1. Обов'язково документується весь процес виконання аудиту, включаючи план, програми, інструкції, які були надані персоналу для отримання розуміння цілей його роботи; процедури, терміни й обсяг виконаної роботи відповідно до професійних стандартів; дії з надання допомоги професіоналами та фахівцями менш досвідченим членам групи із завдання для чіткого розуміння цілей роботи; консультування із складних та спірних питань і застосування його наслідків; нагляд за виконанням завдання; процедури перевірки завершеного завдання, зроблених важливих суджень і виду звіту, що надається за наслідками виконання аудиту; процедури контролю якості виконання аудиту.

2. Остаточні аудиторські файли формуються своєчасно після надання звітів упродовж 60 днів. Цей термін не має бути перевищено.

3. Період зберігання аудиторської документації не може бути меншим ніж п'ять років від дати звіту. При цьому САД забезпечує можливість доступу до документації; записів змін, які було внесено до документації після впорядкування файлів із завдання; доступу уповноваженим зовнішнім сторонам та перевірки ними документації із конкретного аудиту для контролю якості або інших цілей.

4. Забезпечується конфіденційність, зберігання, цілісність, зрозумілість і відтворюваність робочої документації.

5. Розроблення та впровадження заходів контролю документації (використання аудиторами паролів; здійснення резервного копіювання електронної документації на відповідних етапах його виконання; належний розподіл між аудитором на початку аудиту повноважень щодо створення документації із завдання, її обробки протягом виконання завдання та упорядкування наприкінці аудиту; обмеження доступу та конфіденційне збереження робочої документації у формі друкованої копії).

6. Застосовування політики та процедур щодо наявності відповідної документації як підтвердження роботи кожного елемента своєї системи контролю якості. Документування може бути у вигляді питань підтвердження незалежності, оцінки роботи персоналу та результати моніторингових перевірок можуть бути відображені як в електронному, так і паперовому вигляді (рукописні заяви, таблиці, контрольні листи, тощо) [2]. Отже, аудитори відповідно до Положення мають вимоги не тільки до визначення інформації та процедур, які мають бути задокументовані, але й обов'язки до їх формування та зберігання.

Також треба відзначити, що Положення встановлює вимоги до виконання процедури оформлення сканованої електронної копії оригіналів документів як частини аудиторської документації (рис. 1.4):

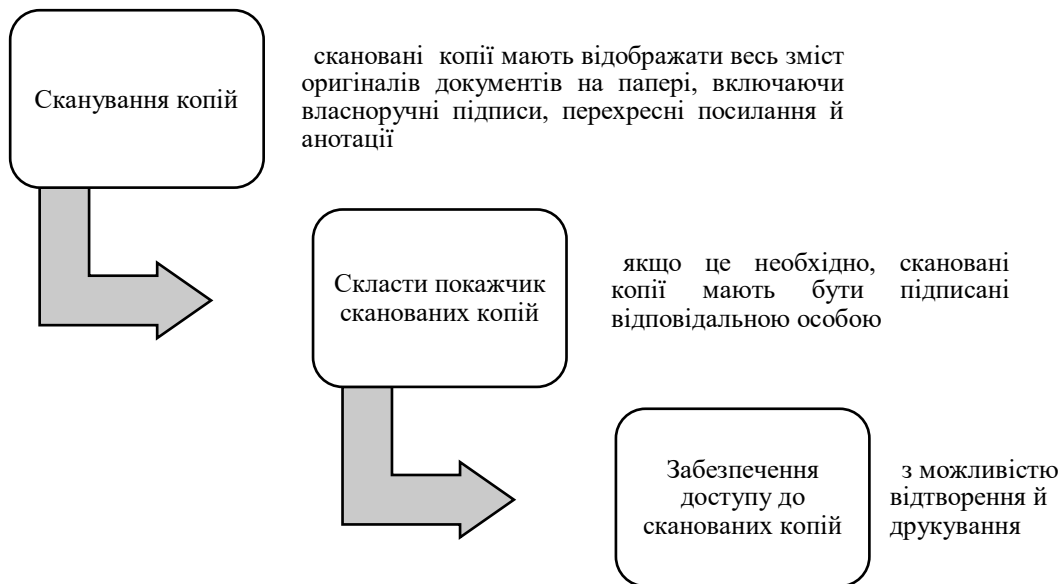


Рис. 1.4 Процедури оформлення сканованих копій

Джерело: сформовано автором на основі [2].

Проаналізувавши викладені у Положенні вимоги, ми отримали підтвердження нашої думки щодо встановлення в Україні вимог до формування аудиторської документації. Це пов'язано з підвищенням та покращенням надання аудиторських послуг в Україні. Отже, цей факт ще раз доводить актуальність нашого дослідження: формування аудиторської документації у відповідності до вимог МСА є підтвердженням виконання якісного аудиту. Але, треба відзначити той факт, що відповідно до Положення робоча документація є власністю САД, що

допомагає аудиторам дотриматися вимог до збереження власної аудиторської документації та принципу конфіденційності.

Проаналізувавши зміни до Закону України «Про аудиторську діяльність», внесені 05.04.2015 року, нами було виявлено оновлення другої частини статті 6, а саме: «стандарти аудиту приймаються на основі стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів з дотриманням вимог цього Закону, Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» та інших нормативно-правових актів» [36]. Також, крім подання звіту про свою діяльність до АПУ, аудитори та аудиторські фірми повинні подавати в установленому порядку та у випадках, передбачених зазначеним Законом України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», інформацію центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення [36]. Отже, з оновленням Закону аудитори отримали вимогу виконання аудиту у відповідності до професійної етики, визначеної Міжнародною федерацією бухгалтерів та відповідальність за надання інформації щодо відмивання доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансування тероризму та розповсюдження зброї масового знищення. Також треба зазначити, що за Законом така інформація не є конфіденційною таємницею. На нашу думку, така інформація повинна бути обов'язково зафіксована у робочих документах аудитора. За результатами аналізу Закону зроблено висновок, що майже з кожним роком вимоги до якості та формування аудиту підвищувались.

Закон № 3125-XII від 22.04.1993 року втратив чинність 01.10.2018 року на підставі нового Закону України від 21.12.2017 року № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». В новому законі з'явилося

визначення «робочі документи аудитора» - документи в електронній або паперовій формі та записи в електронній або паперовій формі, зроблені аудитором під час планування, підготовки і надання аудиторських послуг, в яких міститься вся інформація, яку аудитор вважає важливою для правильного виконання перевірки, а також розкриваються використані процедури, тести, отримана інформація і висновки, до яких дійшов аудитор у результаті проведення аудиту [1]. Доступ до робочих документів аудитора, а також до відомостей, що становлять професійну таємницю, можливий лише на підставі рішення суду, крім випадків проведення контролю якості аудиторських послуг уповноваженим відповідно до цього Закону органом, дисциплінарного провадження, в інших випадках, визначених законом, і добровільної згоди САД. Проаналізувавши термінологію у відповідних національних законах, було сформовано еволюцію визначення робочої документації (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Еволюція визначення робочої документації в Україні

1993	<i>аудиторський висновок</i> - це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), який складається у встановленому порядку за наслідками проведення аудиту і містить в собі висновок стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності.
2007	<i>аудиторський висновок</i> - документ, що складений відповідно до стандартів аудиту та передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися при її складанні. Концептуальними основами можуть бути закони та інші нормативно-правові акти України, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, внутрішні вимоги та положення суб'єктів господарювання, інші джерела.
2018	<i>робочі документи аудитора</i> - документи в електронній або паперовій формі та записи в електронній або паперовій формі, зроблені аудитором під час планування, підготовки і надання аудиторських послуг, в яких міститься вся інформація, яку аудитор вважає важливою для правильного виконання перевірки, а також розкриваються використані процедури, тести, отримана інформація і висновки, до яких дійшов аудитор у результаті проведення аудиту.

Джерело: сформовано автором на основі [1, 36].

Як бачимо, становлення визначення та поняття робочих документів аудитора набуває більш конкретного сенсу з кожним оновленням цієї термінології. Термін «робочі документи аудитора» містить підвищення вимог до

аудитора щодо оформлення аудиторської документації, зазначаючи обов'язковість розкриття використання аудиторських процедур, тестів контролю та деталей, посилення на отриману від підприємства інформацію та висновки щодо проведення аудиту. Ми вважаємо, що термін «робочі документи» надає перелік необхідної інформації при формуванні аудиторської документації, але є загальним, його можна застосувати для всіх видів аудиту. Враховуючи те, що все більше і більше підприємств переходять на міжнародні стандарти фінансової звітності, та аудит такої звітності має свої особливості, нами було запропоновано конкретизувати поняття «робочі документи аудитора», а саме: *«Робочі документи при аудиті МСФЗ-звітності» – письмові записи в електронній або паперовій формі, зроблені аудитором під час планування, виконання, звітування та моніторингу аудиту МСФЗ-звітності, в яких розкриваються використані процедури, тести, отримана інформація і висновки, до яких дійшов аудитор у результаті виконання аудиту та є доказовою базою виконання аудиту у відповідності до вимог МСА.* На нашу думку, поняття повинно містити концептуальну основу фінансової звітності та обов'язковість формування аудиторської документації на всіх етапах аудиту у відповідності до вимог міжнародних стандартів аудиту.

Треба відмітити, що відповідно до статті 14 Закону України від 21.12.2017 року № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» розширено та конкретизовано вимоги до аудиторського звіту та інших офіційних документів відповідно до МСА. Аудиторський звіт повинен надавати впевненість користувачам шляхом висловлення незалежної думки аудитора про відповідність в усіх суттєвих аспектах фінансової звітності вимогам НП(С)БО, МСФЗ або іншим вимогам. Також визначається особа, яка підписує аудиторський звіт: (1) аудитор, якщо фізична особа - підприємець, або провадить незалежну професійну діяльність; (2) ключовий партнер у разі проведення аудиту аудиторською фірмою; (3) всі аудитори та/або ключові партнери, якщо до аудиту одночасного залучено декілька САД. Треба зазначити, що у разі проведення обов'язкового аудиту

декількома САД вони повинні дійти згоди щодо результатів обов'язкового аудиту і надати спільний аудиторський звіт. У разі неузгодження позицій кожен САД повинен навести свою думку в окремому пункті аудиторського звіту із відповідним обґрунтуванням. Особа, яка підписала аудиторський звіт, зазначає дату підписання. В аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту, щонайменше, має наводитися така інформація:

1) повне найменування юридичної особи; склад фінансової (консолідованої) звітності, звітний період та дата, на яку вона складена; концептуальна основа за якою складено фінансову (консолідовану) звітність;

2) твердження про застосування міжнародних стандартів аудиту;

3) чітко висловлена думка аудитора немодифікована або модифікована (думка із застереженням, негативна або відмова від висловлення думки), про те, чи розкриває фінансова (консолідована) звітність в усіх суттєвих аспектах достовірно та об'єктивно фінансову інформацію згідно з МСФЗ або НП(С)БО та відповідає вимогам законодавства;

4) окремі питання, на які САД вважає за доцільне звернути увагу, але які не вплинули на висловлену думку аудитора;

5) про узгодженість звіту про управління (консолідованого звіту про управління), який складається відповідно до законодавства, з фінансовою (консолідованою) звітністю за звітний період; про наявність суттєвих викривлень у звіті про управління та їх характер;

6) суттєву невизначеність, яка може поставити під сумнів здатність продовження діяльності юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється, на безперервній основі у разі наявності такої невизначеності;

7) основні відомості про САД, що провів аудит (повне найменування, місцезнаходження, інформація про включення до Реєстру) [1]. Як показав аналіз зазначеного Закону, він має акцентування уваги щодо вимог до обов'язкового аудиту. *Обов'язковий аудит фінансової звітності* - аудит фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) підприємств, які відповідно до

законодавства зобов'язані оприлюднити або надати фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність) користувачам фінансової звітності разом з аудиторським звітом, що проводиться САД на підставах та в порядку, передбачених цим Законом. Відповідно до Закону України № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1996 року підприємствами, що зобов'язані оприлюднювати фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність) разом з аудиторським висновком, є:

- підприємства, що становлять суспільний інтерес (крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів), публічні акціонерні товариства, суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку та суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях;
- великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів, та середні підприємства;
- інші фінансові установи, що належать до мікропідприємств та малих підприємств [32].

Відповідно до ст. 12-1 Закону України № 996-XIV від 16.07.1996 року «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, підприємства, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за МСФЗ. А також підприємства, що самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності [32]. Отже, проаналізувавши вимоги Закону № 996-XIV від 16.07.1996 року «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Закону України від 21.12.2017 року № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», було зроблено висновок, що

підприємства, які складають свою звітність за МСФЗ, зобов'язані оприлюднювати свою звітність з аудиторським висновком.

В аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту підприємства, що становить суспільний інтерес, додатково, окрім зазначеного вище, має наводитися наступна інформація:

- найменування органу, який призначив САД;
- дата призначення та загальна тривалість виконання аудиторського завдання без перерв з урахуванням продовження повноважень, які мали місце, та повторних призначень;
- аудиторські оцінки, що включають, зокрема опис та оцінку ризиків щодо суттєвого викривлення інформації у фінансовій звітності (консолідованій фінансовій звітності), що перевіряється, зокрема внаслідок шахрайства; чітке посилання на відповідну статтю або інше розкриття інформації у фінансовій звітності (консолідованій фінансовій звітності) для кожного опису та оцінки ризику суттєвого викривлення інформації у звітності, що перевіряється; стислий опис заходів, вжитих аудитором для врегулювання таких ризиків; основні застереження щодо таких ризиків;
- пояснення щодо результативності аудиту в частині виявлення порушень, зокрема пов'язаних із шахрайством;
- підтвердження того, що аудиторський звіт узгоджений з додатковим звітом для аудиторського комітету;
- твердження про ненадання послуг, заборонених законодавством, і про незалежність ключового партнера з аудиту та САД від юридичної особи при проведенні аудиту;
- інформація про інші надані аудитором або САД юридичній особі або контролюваним нею підприємствам послуги, крім послуг з обов'язкового аудиту, що не розкрита у звіті про управління або у фінансовій звітності;

– пояснення щодо обсягу аудиту та властивих для аудиту обмежень [1].

Проаналізувавши Закон України від 21.12.2017 року № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», ми бачимо, що звіт має конкретні вимоги до наданої в ньому інформації. Вимоги до формування аудиторського звіту підвищуються в залежності від значущості підприємства. Більше вимог до оформлення аудиторського звіту потребує звіт, наданий за результатами аудиту фінансової звітності підприємства суспільного інтересу, що складають звітність за МСФЗ. Виявлена закономірність підтверджує наше твердження, що підвищені вимоги до складання фінансової звітності напряду впливають на підвищення вимог до формування аудиторської документації. Але, треба зазначити, що формування аудиторського звіту також регулюється МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності». На основі проведеного дослідження вимог українського законодавства та МСА нами було сформовано шаблон аудиторського звіту для аудиту фінансової звітності за МСФЗ (Додаток Б). Також, проаналізувавши вимоги до інформації, що повинна зазначатися в аудиторському звіті, визначено вимогу про узгодженість звіту про управління з фінансовою звітністю. САД повинен також перевірити та висловити свою думку щодо зазначеного в цьому звіті. Отже, це означає проведення аудитором додаткових аналітичних процедур та оформлення аудиторського документу на відповідність. Підприємства – емітенти цінних паперів, включаючи акціонерні товариства, повинні оприлюднювати звіт про корпоративне управління. Треба зазначити, що такі підприємства повинні оприлюднювати свою звітність за МСФЗ. Враховуючи вищезазначене, нами було запропоновано робочий документ «Аналіз Звіту про управління (корпоративне управління)» (Додаток В).

Окрім вимог до аудиторського звіту, Закон зазначає, що САД зобов'язаний забезпечити складання аудитором, ключовим партнером з аудиту, який виконує завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності, робочих документів аудитора для кожного завдання, в яких обов'язково документувати дані з оцінки

незалежності, застосовані процедури, судження, підстави для висновків тощо, а також будь-яку іншу важливу інформацію і документи на підтвердження аудиторського звіту та для моніторингу дотримання вимог цього Закону та інших правових вимог. САД має вести облік усіх поданих письмово скарг щодо надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності [1]. Отже, Закон України від 21.12.2017 року № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» підвищив відповідальність за складання, ведення та зберігання аудиторської документації з обов'язкового аудиту фінансової звітності. Також ця відповідальність стосується не лише окремої фінансової звітності, але й фінансової звітності групи та консолідованої фінансової звітності.

Важливим є наявність моніторингу якості аудиторської документації: зовнішній та внутрішній контроль (рис. 1.5).

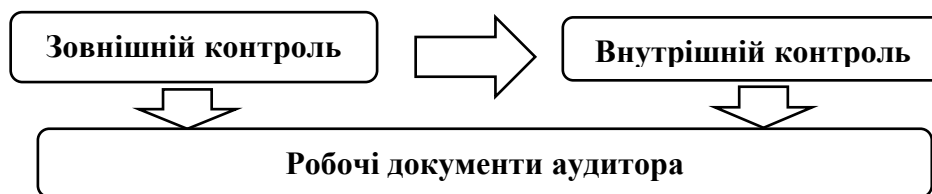


Рис. 1.5. Контроль за оформленням робочої документації САД

Джерело: сформовано автором на основі [1].

Зовнішній контроль здійснює ОСНАД, а саме: Інспекція із забезпечення якості (далі – Інспекція). Інспекція здійснює перевірки з контролю якості аудиторських послуг САД, включаючи оформлення робочих документів відповідно до МСА. Ключовий партнер з аудиту групи повинен на запит Інспекції або Аудиторської палати України надати їм доступ до робочих документів аудитора, у тому числі до документів, що підтверджують результати аудиту фінансової звітності дочірніх підприємств юридичної особи або іншої роботи, виконаної САД мережі аудиторських фірм, у тому числі з інших країн, крім випадків, коли надання робочих документів або інших документів суперечить законодавству [1].

За Законом САД мають надавати додатковий звіт для аудиторського комітету, який датується та подається не пізніше дати подання аудиторського звіту. Перш за все треба зазначити, що даний звіт становить невід'ємну частину безперервного процесу комунікацій відповідно до вимог МСА 260 «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями» [1,10]. Відповідно до ст. 34 великі підприємства зобов'язані створити аудиторський комітет або покласти відповідні функції на ревізійну комісію або наглядову раду. Інші підприємства, які належать до підприємств, що становлять суспільний інтерес, можуть покласти функції аудиторського комітету на окремих підрозділ органу управління або на наглядовий орган. Для САД це означає формування ще одного робочого документу – звіт до аудиторського комітету [1, 36]. Закон не надає офіційно затвердженої форми такого звіту, але зазначає перелік інформації. На основі вимог Закону щодо додаткового звіту до аудиторського комітету, нами було сформовано шаблон такого звіту (Додаток Г).

Ще один звіт, який потребують від САД, що надає послуги з обов'язкового аудиту підприємству, що становить суспільний інтерес - *звіт для органів нагляду*. САД зобов'язаний інформувати орган, який відповідно до законодавства здійснює нагляд за таким підприємством про: порушення законодавства з питань, що належать до компетенції органу нагляду; суттєву загрозу або сумніви щодо можливості підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі; відмову від висловлення думки або надання негативної чи модифікованої думки. САД повинен повідомляти про будь-яку інформацію щодо питань, зазначених вище, про яку йому стало відомо під час виконання завдання з обов'язкового аудиту юридичної особи, яка має тісні зв'язки з підприємством, що становить суспільний інтерес, обов'язковий аудит фінансової звітності якого він також проводить. Під терміном «тісні зв'язки» слід розуміти ситуацію, коли дві або більше фізичних чи юридичних осіб пов'язані у будь-який із зазначених способів: участь у формі власності безпосередньо або шляхом контролю 20 або більше відсотків акцій, що мають право голосу, або статутного капіталу підприємства;

контроль; постійний зв'язок двох або більшої кількості осіб до однієї і тієї самої третьої особи шляхом контролю [1]. На нашу думку, звіт до ОСНАД можна вважати додатковим інструментом контролю виконання аудиту та невід'ємною частиною аудиторської документації.

Внутрішній контроль здійснює контролер якості САД, який направлений на оцінку роботи аудитора або ключового партнера з аудиту, задокументованої у робочих документах аудитора, на предмет підтвердження обґрунтованості висновків, що містяться у проекті аудиторського звіту або інших звітів. Внутрішній контроль якості проводиться контролером з якості (рецензентом), який призначається з числа аудиторів, не залучених до виконання обов'язкового аудиту фінансової звітності, огляд якого проводиться. Якщо у САД відсутній аудитор, який не залучався до виконання завдання з обов'язкового аудиту, то для огляду виконаного завдання може бути залучений аудитор, який не пов'язаний трудовими відносинами з таким САД. У такому разі розкриття робочих документів чи інформації рецензенту не є порушенням професійної таємниці. Робочі документи та інформація, розкриті рецензенту, є для нього професійною таємницею. При огляді виконаного завдання з аудиту фінансової звітності рецензент має щонайменше задокументувати усну і письмову інформацію, надану аудитором або ключовим партнером з аудиту, на підтвердження суттєвих суджень, а також основних результатів проведених аудиторських процедур і висновків, зроблених за цими результатами, на вимогу або без вимоги рецензента; висновок аудитора та ключового партнера з аудиту, викладений у проектах аудиторського звіту та додаткового звіту для аудиторського комітету. У рамках огляду виконаного завдання з аудиту фінансової звітності оцінюється щонайменше:

- незалежність від клієнта;
- значні ризики, виявлені аудиторською групою, і вжиті заходи з відповідного управління цими ризиками, а також обґрунтування щодо рівня їх суттєвості;

- звернення за консультаціями до експертів та виконання їх рекомендацій;
- характер викривлення та обсяг виправлених і не виправлених недостовірних даних у фінансовій звітності, виявлених при проведенні аудиту;
- теми, що обговорювалися з аудиторським комітетом, посадовими особами підприємства; а також теми, що обговорювалися з компетентними органами та у відповідних випадках з іншими третіми сторонами;
- підтвердження документами та інформацією, відібраними рецензентом з робочих документів аудитора, висновку аудитора або ключового партнера з аудиту, викладеного у проектах аудиторського звіту та додаткового звіту для аудиторського комітету.

Рецензент обговорює результати внутрішнього контролю якості виконаного завдання з аудиту фінансової звітності з аудитором або ключовим партнером з аудиту. САД має визначити процедури врегулювання розбіжностей між висновками ключового партнера з аудиту і рецензента. САД і рецензент повинні документувати результати внутрішнього контролю якості виконаного аудиту включно із судженнями, на яких ґрунтуються ці результати [1].

У грудні 2022 року набули чинності нові стандарти управління якістю ISQM 1 «Управління якістю в аудиторській фірмі, що проводить аудит, огляд фінансової звітності, що виконує інші завдання, які забезпечують впевненість чи завдання з надання супутніх послуг» та ISQM 2 «Перевірка якості виконання завдання», які між іншим підвищують вимоги до аудиторської документації та її значення в аудиті. Серед іншого зазначається, що неформальні методи спілкування повинні документуватися та є частиною аудиторської документації. У деяких випадках зовнішній наглядовий орган може встановити вимоги до документації формально чи неофіційно, наприклад, за результатами зовнішньої перевірки. Етичні вимоги також можуть включати конкретні вимоги щодо документації, наприклад, документування конкретних питань, включаючи певні ситуації, пов'язані з конфліктами інтересів, недотримання законів, правил і

незалежності. Як зазначалося вище, документація може бути надана мережею, іншими компаніями або структурами організації всередині аудиторської мережі. Також наголошується, що аудиторська документація має надавати докази того, що аудит відповідає МСА. Якщо виникають факти, які стали відомі аудитору після дати аудиторського звіту, але які існували на дату виконання аудиту та можуть вплинути на фінансові звіти або на аудиторський звіт, їх виявлення та реагування САД повинно бути задокументовано. За цим стандартом керівництво САД повинно розробити та затвердити політики і процедури формування та своєчасного складання остаточного аудиторського файлу, включаючи вимоги того, що формування остаточного аудиторського файлу повинно займати не більше ніж шістдесят днів після дати аудиторського висновку. Звичайно, стандарт не визначає кожне питання, яке має бути задокументовано аудитором, оскільки характер і обсяг документації змінюватимуться залежно від ряду факторів, у тому числі розміру та складності підприємства та типів завдань [3, 4]. Як бачимо, стандарт підтверджує нашу думку, що формування аудиторської документації впливає на якість аудиту. Тому цей стандарт вимагає від аудиторів встановлення політик та процедур щодо формування аудиторської документації.

Проаналізувавши становлення формування аудиторської документації в Україні, нами було зроблено висновок, що з кожним новим періодом вимоги МСА та національного законодавства до формування аудиторської документації посилюються з метою якісного здійснення аудиту. На нашу думку, на посилення вимог до аудиторської документації впливають сучасні світові події. Нами було досліджено вплив таких явищ на формування аудиторської документації. Результати дослідження представлено у Розділі 1.3.

1.3. Вплив світових подій на розробку і формування аудиторської документації

Світові події мають безпосередній вплив на представлення підприємствами інформації, що надається у фінансовій звітності за МСФЗ, а, отже, і на вимоги до

якості такої звітності. Відповідно, підвищення вимог до фінансової звітності впливає на якість аудиторських послуг та формування аудиторської звітності (рис. 1.6). Будь-які зміни в економічному міжнародному просторі мають відображення у змінах міжнародного та національного законодавства, а також у стандартах аудиту та звітування: МСА, МСФЗ, МСКЯ, МСУЯ. Зміни у законодавстві та міжнародних стандартах є взаємопов'язаним явищем. Наприклад, враховуючи наявні економічні кризи, користувачі фінансової звітності за МСФЗ потребують прозорої звітності з правдивими даними, що підтвержені аудиторським висновком. Відповідно, виконання аудиту та формування аудиторської документації потребує офіційно визначених регулятивних вимог, зазначених у МСА, МСКЯ, МСУЯ, тому дані стандарти періодично оновлюються. Враховуючи те, що Україна здійснює аудит у відповідності до МСА, то на законодавчому рівні приймаються такі оновлення, перекладаються стандарти та вносяться зміни до Закону № 2258-VIII.



Рис. 1.6. Вплив світових подій на формування аудиторської документації

Джерело: сформовано автором.

Таким чином, такі зміни та оновлення впливають на формування аудиторської документації та становлення кращої практики її оформлення.

Підтвердження впливу інтеграційних процесів на аудит зазначено у працях А.Г. Костирко, І.С. Рожнової, Н.С. Михайленко. Науковцями було встановлено, що інтеграційні процеси підвищують вимоги до дотримання САД високих стандартів, тому очевидним є те, що документування стало базовим складником

аудиту як найважливішого контрольного інституту сучасності. Ними зазначено, що за умов інтеграції перед вітчизняними САД постає питання щодо важливості дотримання високих економічних стандартів, зокрема стандартів у ході проведення аудиту і формування незалежної думки. Із цією метою важливим є процес організації порядку формування підстав для висловлення такої думки в аудиторському звіті, який забезпечується його документальним оформленням [38, с.928-932;39, с. 84; 40-41]. Сьогодні питання забезпечення якості документального оформлення аудиту і відповідності вимогам МСА набуває особливого значення і залишається актуальним. Процес документування охоплює всі стадії перевірки і дає змогу зібрати необхідну кількість аудиторських доказів належної якості для висловлювання обґрунтованої думки за підсумками проведеного аудиту. Практика роботи вітчизняних САД свідчить про значні проблеми, пов'язані з документальним супроводом проведення аудиту фінансової звітності та надання інших аудиторських послуг. Отже, організація процесу документування відповідно до МСА є одним із проблемних аспектів проведення аудиторської перевірки та її трансформації до сучасних умов. Це пояснюється необхідністю врахування складної специфіки процесу документування відповідно до МСА.

Також підтвердження нашої думки щодо впливу інтеграції на формування аудиторської документації розкрито в наукових працях В.П. Бондаря. Ми вважаємо, що одним із результатів інтеграційних процесів є інвестування. Інвестиції - дуже важлива фінансова ін'єкція для будь-якої країни [42]. Це дає можливість економічного розвитку, вихід на міжнародну арену, створення робочих місць, обмін інформацією та досвідом, здобуття нових навичок та новітніх технологій. В обмін на це будь-який інвестор потребує прозорості та достовірної інформації у фінансовій звітності. Така інформація надається відповідно до концептуальної основи МСФЗ. Отже, не дивно, що вимогою інвестора, особливо іноземного, є складання фінансової звітності за МСФЗ, підтвердженої аудиторським висновком, що, як наслідок, вимагає особливих вимог до оформлення робочих документів. В.П. Бондар дослідив у своїх працях

особливості застосування робочих документів аудитора під час аудиту фінансової звітності, що складена на вимогу зовнішнього користувача – іноземного інвестора. На його думку, створення чек-листів для контролера якості та стандартизованої робочої документації дозволяє підвищити якість аудиту та рівень довіри до нього з боку іноземного аудитора. Якість аудиту проявляється у відповідності аудиторського висновку реальному стану справ підприємства, на якому проводився аудит. В.П. Бондар вважає, що «наразі в Україні є ризик формалізованого підходу до оформлення аудиторського звіту, так як керівники підприємств, що проходять аудит, зацікавлені у позитивній думці аудитора. На шляху досягнення мети забезпечити користувача фінансової звітності – інвестора достовірною та надійною фінансовою інформацією у звіті, перевірка фінансової звітності є одним із головним етапів. Однією з причин виникнення відповідальності аудитора є аудиторський ризик. Тільки висока якість аудиторських послуг може підтримувати довіру суспільства до аудиту. Критерієм якості при проведенні аудиту вважається, насамперед, виконання аудиторами вимог нормативних документів аудиту – МСА. Однак суворе дотримання нормативів пов'язане зі збільшенням трудовитрат аудиторів, збиранням додаткової інформації, документуванням процесу перевірки, розрахунками» [43, с. 68-69]. Ми згодні з думкою В.П. Бондаря, що «процес аудиту фінансової звітності має бути стандартизованим і враховувати високу відповідальність перед зовнішнім інвестором» [43, с. 68]. Це підтверджує наше твердження, що вимоги до фінансової звітності, які спричинені інтеграційними процесами, впливають на якість оформлення аудиторської документації за результатами здійснення аудиту.

Звичайно, будь-які світові процеси та явища впливають на бухгалтерський облік та звітність підприємств, особливо коли це стосується звітності, складеної за МСФЗ. Міжнародні стандарти досить швидко реагують на будь-які зміни, щоб дотриматись своєї концептуальної основи. Глобальні зміни - це завжди є ризиковими факторами для планування та проведення аудиту. Нами було

проаналізовано вплив на аудиторську діяльність такого глобального процесу як пандемія COVID-19.

Розглянемо вплив пандемії COVID-19 на оформлення робочих документів. Під час пандемії COVID-19 якість виконання аудитів має продовжувати відповідати МСА. Аудиторам в даних умовах доводиться застосовувати та розробляти альтернативні процедури для збору достатніх відповідних аудиторських доказів для підтвердження їх аудиторської думки або для зміни аудиторського висновку. Розробка таких альтернативних процедур повинна обов'язково документуватися відповідно до МСА.

Отже, глобальні події, пов'язані з пандемією COVID-19, також вплинули на роботу аудиторів. Суб'єкти, які перевіряються, пристосовуються до змін середовища, пов'язаних з їхнім бізнесом та операціями, що відображаються у фінансовій звітності. Це означає, що аудитори повинні при плануванні врахувати ризики, пов'язані з доступом до необхідної інформації, та чинники, які можуть унеможливити виконання аудиторських процедур [44, с. 60-62].

Аудитори можуть застосовувати альтернативні процедури, які зазначають в аудиторській документації [45]. Наприклад, при плануванні аудитори виявили, що підприємство має карантин у зв'язку з COVID-19. Водночас цей факт є обмеженням при здійсненні аудиторських процедур, але це не означає, що аудитори повинні зробити модифікацію аудиторської думки. Аудиторам треба взяти участь у вибірковій інвентаризації, тоді оформлення аудиторської документації буде мати наступний алгоритм (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Оформлення аудиторської документації при вибірковій інвентаризації під час обмеження

№	Аудиторські процедури	Робочі документи
1	2	3
1.	Отримання інформації про неможливість доступу до місця проведення інвентаризації	1. План аудиту; 2. РД «Інвентаризація»
2.	Здійснення аудиторської вибірки	Вибірка
3.	Отримання Наказу про проведення інвентаризації та призначення комісії	Наказ про проведення інвентаризації та призначення комісії

№	Аудиторські процедури	Робочі документи
1	2	3
4.	Підключення за допомогою Skype, Zoom, Teams до проведення інвентаризації	Запис екрану проведення інвентаризації
5.	Отримання інвентаризаційного опису	Інвентаризаційний опис
6.	Оформлення результатів інвентаризації	РД «Інвентаризація»

Джерело: сформовано автором

Враховуючи те, що здійснення господарської діяльності в період пандемії може мати додаткові ризики шахрайства або помилки, аудитор повинен зі скептицизмом ставитися до проведення та планування аудиту. Отже, обов'язковий робочий документ щодо виявлення ризиків на рівні підприємства та фінансової звітності буде заповнюватися більш прискіпливо з розширеними поясненнями визначення можливих ризиків [46-47].

Тестування контролю та деталей оформлення робочих документів буде мати більш детальний характер. Це пов'язано з додатковими та більш детальними аудиторськими процедурами. Враховуючи те, що спалах COVID-19 відбувся у 2020 році, для фінансової звітності за 2019 рік він є подією після звітної дати, тобто не коригуючими подіями. Звісно, якщо підприємства не мали експортно-імпортних операцій з Китайською Народною Республікою, для якої карантин почався у грудні 2019 року. В цьому випадку керівництву таких підприємств треба було визначити вплив на свою діяльність у 2019 році, якщо це є коригуючими подіями, відкоригувати свою звітність та розкрити інформацію у примітках відповідно до МСБО 10 «Події після звітного періоду» [48]. Решта підприємств у примітках до фінансової звітності за 2019 рік повинні були навести твердження, що вплив наразі неможливо оцінити. Аудитор повинен був перевірити дану інформацію та оформити за результатами робочі документи з посиланням на пункт приміток до фінансової звітності, де розкрито дану інформацію. Одним із ключових питань, яке мав проаналізувати управлінський персонал у фінансовій звітності за 2020 та 2021 рік - застосовність припущення про безперервність діяльності. Відповідно до МСФЗ керівництво повинно

оцінювати доречність припущення щодо безперервності діяльності на кожен звітний дату, враховуючи всю наявну інформацію майбутнього. Така оцінка має охоплювати щонайменше дванадцять наступних місяців. Оцінка безперервності діяльності зазвичай базується на бюджетах і прогнозах щодо майбутнього. Така оцінка є важливою та відображається у фінансовій звітності за МСФЗ. Бюджети, складені у 2020 році на 2021 рік, у більшості випадків вже не були актуальними й вимагали суттєвого перегляду. Це може стосуватися очікуваних обсягів і цін продажів, валової маржі, змін оборотного капіталу, ефекту курсових різниць, тощо. Коли управлінський персонал оцінює, чи можна застосовувати припущення про безперервність діяльності, ключовим завданням має бути оцінка ліквідності підприємства для того, щоб продовжувати виконання зобов'язань. Підприємство повинно розкривати у фінансовій звітності суттєву невизначеність, пов'язану з подіями або умовами, які можуть поставити під значний сумнів здатність продовжувати свою діяльність на безперервній основі [49]. Коли аудитор перевіряв наявність такої заяви у фінансовій звітності та правдивість даної заяви, він повинен це зазначити в робочій документації та аудиторському звіті. Пандемія суттєво вплинула на застосування підприємствами МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», а саме методику розрахунку оцінки очікуваних кредитних збитків [50].

Міністерство фінансів України на своєму сайті оприлюднило документ МСФЗ 9 та COVID-19 «Облік очікуваних кредитних збитків із застосуванням МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» з огляду на поточну невизначеність, що виникає внаслідок пандемії «COVID-19». Даний документ надає роз'яснення, що МСФЗ 9 визначає основу для визначення суми очікуваних кредитних збитків, які повинні бути визнаними. Він встановлює вимоги, що очікуваний кредитний збиток за весь строк дії фінансового інструменту визнається у випадку значного зростання кредитного ризику. Але він не встановлює чітких меж або механічного підходу до визначення, коли збитки за весь строк дії потрібно визнати та не встановлює чіткої методики нарахування резерву очікуваних кредитних збитків

[51]. Управлінський персонал, як мінімум, мав проаналізувати своїх контрагентів, дебіторську заборгованість та географічні регіони своєї діяльності та розробити нову методику оцінки очікуваних кредитних збитків. У своїй фінансовій звітності підприємство повинно було розкривати характер та рівень ризиків, що виникають у зв'язку з фінансовими інструментами, а також управління даними ризиками. Наслідки пандемії могли вплинути на необоротні активи підприємства. Відповідно до МСБО 36 «Зменшення корисності активів» підприємство повинно тестувати на предмет зменшення корисності необоротні активи, коли є ознаки можливого зменшення корисності, а гудвіл та нематеріальні активи з невизначеним строком корисної експлуатації тестувати щорічно. А також розкривати дану інформацію [52-53]. COVID-19 та його наслідки змусили прийняти рішучі дії для більшості підприємств для того, щоб мати змогу «вижити» та продовжувати свою діяльність.

Зроблено висновок, що управлінський персонал повинен аналізувати безперервність своєї діяльності, провести тест на зменшення корисності своїх активів, провести інвентаризацію дебіторської заборгованості, модернізувати методику оцінки очікуваних кредитних збитків, реорганізувати свою діяльність, та всі ці дії повинні бути зазначені у примітках до фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності. Нижче представлено обов'язкові аудиторські процедури, але не виключні, які повинен зробити аудитор при аудиті фінансової звітності, складеної під час пандемії, та які документи оформити (рис. 1.7).



Рис. 1.7 Оформлення аудиторської документації у процесі аудиту фінансової звітності за МСФЗ під час пандемії

Джерело: сформовано автором.

Ще одним негативним фактором, який вплинув на здійснення аудиту, а, отже, і на оформлення робочої документації, є збройна агресія російської федерації. Враховуючи результати впливу російської агресії на діяльність підприємств, аудитор повинен запланувати та здійснити поглиблені тести деталей. Тобто аудитор перевіряє вимоги МСФЗ щодо обліку, враховуючи ризики та вплив війни на діяльність підприємств.

Враховуючи те, що пандемія та російська агресія мають негативний вплив на діяльність підприємств, нами було розглянуто ці події також з точки зору формування аудиторської документації при застосуванні ризик-орієнтовного підходу. На нашу думку, аудитори при плануванні повинні розглядати ці події як потенційні ризики викривлення фінансової звітності, та врахувати їх при визначенні суттєвості, аудиторських процедур, кількості тестів контролю та деталей. Тому нами було запропоновано оновлення робочого документу «Аналіз внутрішнього та зовнішнього середовища» (Додаток Д). Цей робочий документ оформлено у вигляді чек-листа, який поділяється на контрольні питання у двох

блоках: зовнішнє та внутрішнє середовище. Окрім, доданих запитань щодо визначення впливу на діяльність підприємств застосування МСФЗ, також додані питання щодо впливу пандемії COVID-19 та російської агресії на діяльність підприємства. Аналіз такого впливу повинен бути більш детальним, тому нами було розроблено робочі документи «Аналіз розкриття інформації про вплив COVID-19» (Додаток Е) та «Аналіз розкриття інформації про вплив російської агресії на діяльність підприємства» (Додаток Ж) відповідно. Запропоновані робочі документи дозволяють аудиторам: задокументувати відповіді на контрольні питання при аналізі розкриття інформації у примітках до фінансової звітності за МСФЗ; виявити потенційні ризики; проаналізувати такий вплив на діяльність підприємства; визначити подальші аудиторські процедури. Робочий документ «Аналіз внутрішнього та зовнішнього середовища» має посилання на зазначені документи, що дозволяє підтвердити виконання аудиторських процедур.

Ще одним фактором, що впливає на формування аудиторської документації, є диджиталізація. З кожним роком диджиталізація все більше стає одним з інструментів, який допомагає оптимізувати роботу в будь-якій сфері діяльності, включаючи надання аудиторських послуг. З'являються нові аудиторські програми, методики застосування соціальних мереж при виконанні процедур аудиту, тощо. Варто зауважити, що цифровий «тон» покращує якість та оптимізацію надання аудиторських послуг. Далі у цьому розділі наведено результати дослідження впливу застосування диджитал на оформлення аудиторської документації [53, с. 9]. Отже, під визначенням «диджитал» розуміють цифрові технології, автоматичні програми, цифрові дані, соціальні мережі, месенджери, тощо. Тобто диджиталізація – це переведення інформації у цифрову форму. Можемо зробити висновок, що диджиталізація робочих документів - переведення паперових робочих документів у цифрову форму та отримання робочих документів за допомогою цифрових технологій.

Слободяник Ю.Б. у своїх працях зазначає: «конкурентоспроможність національної економіки на світових ринках напряму залежить від

широкомасштабного впровадження цифрових технологій. Сфера бухгалтерського обліку, оподаткування, аналізу та аудиту належить до тих напрямів, які вимагають набуття цифрових компетенцій» [54, с. 144]. Ми погоджуємося з науковицею. Враховуючи те, що диджиталізація проникає у всі сфери бізнесу, фахівці, які опановують ці навички, будуть цінитися на ринку праці. Якщо бухгалтер на підприємстві володіє навичками володіння ІТ-програмами, а аудитор не знає базису функціонування такої програми, то навряд чи аудит буде виконано якісно та у заплановані терміни.

Рудницький В.С. дослідив організацію аудиту в середовищі електронної обробки даних (далі - ЕОД). Початком диджиталізації в аудиті можна вважати 80-90-і роки минулого століття. Думки різних науковців розділилися стосовно застосування інформаційних технологій в аудиті. Деякі автори вважають, що застосування ЕОД необхідно лише у випадках здійснення складних економіко-математичних розрахунків, зберігання аудиторського архіву, складання і оформлення документів. Науковець вважає, що: «вказані напрями використання ЕОД є перспективними і необхідними для аудиту» [27, с. 141]. На думку А.М. Кузьмінського: «головна перевага використання електронних програм для складання робочих документів полягає в якісній зміні технології аудиту, праці аудитора» [27, с. 141; 55, с. 272]. Справді, якщо розглядати оформлення робочих документів за допомогою будь-яких електронних програм з точки зору праці аудитора, то це оптимізує часові та людські ресурси. Така оптимізація позитивно впливає на розрахунок бюджету та собівартості здійснення аудиторських послуг. М.Т. Білуха стверджує, що: «застосування в аудиторському контролі економічного аналізу, статистичних розрахунків і економіко-математичних методів підвищує наукову достовірність аудиту і його ефективність у раціональному господарюванні в умовах ринкових відносин» [27, с. 141; 56, с. 55]. Якщо проаналізувати процедури здійснення аудиту підприємств, що складають свою звітність за МСФЗ, то важливою складовою є фінансовий аналіз, розрахунки коефіцієнтів, аналіз даних, тощо. Здійснення розрахунків за

допомогою спеціалізованих електронних програм допомагає максимально правильно здійснити такі розрахунки та зберегти їх як робочі документи.

Як правильно відмічає В.С. Рудницький: «комп'ютерну техніку клієнта аудитор обов'язково застосовує у випадках, коли облік ведуть за допомогою спеціальних програм, а інформація зберігається у файлах даних» [27, с. 142]. Варто відмітити, що майже всі українські підприємства здійснюють облік за допомогою комп'ютерних програм. Здебільшого це 1С, Fit-Бюджет, MASTER:Бухгалтерія, BAS Бухгалтерія, Дебет Плюс, тощо. Кундря-Висоцька О.П. зазначає, що: «в обліку процеси цифровізації проходять швидше, ніж в інших сферах, оскільки облік – мова бізнесу» [57, с. 83]. Ми погоджуємось з вченою, але б хотіли зауважити, що аудит оцифровується одночасно з обліком. Тому якщо облік – мова бізнесу, то аудит – підтвердження правдивості кожного слова. Зауважимо, що деякі українські підприємства ведуть повний облік або аналітичний у Excel. Здебільшого такими підприємствами є комунальні та не великі агропідприємства. Ф.Л. Дефліз, Г.Р. Дженік, В.М. О'Рейлі, М.Б. Хірш вказують, що проведення перевірок засобів контролю викликає необхідність перевірки великої кількості процедур, наприклад, якщо відповідні загальні процедури контролю в системі на базі ЕОМ не забезпечують ефективності програмних процедур контролю [27, с. 142-143]. Е.А. Аренс та Дж. К. Лоббек вказують, що комп'ютерні програми можна застосовувати при проведенні аналітичних процедур [58, с. 217]. Дане твердження є правильним, аналітичні процедури проводяться за допомогою електронних програм. Отже, з урахуванням прийнятої термінології сформуємо визначення для формування аудиторської документації в умовах диджиталізації. Диджиталізація аудиторської документації – це організація, формування, зберігання аудиторської документації за допомогою цифрових технологій.

Розглянемо як ІТ-програми впливають на проведення аудиторських процедур. Такі програми як Skype, Zoom, Teams дозволяють швидко організувати нараду, зустріч з клієнтом, при цьому за згодою учасників можливо зробити запис

наради, такий запис стає частиною робочих документів. Також це дуже зручно зробити при прийнятті клієнта. Наприклад, онлайн-зустріч допомагає зробити ознайомчу зустріч та обговорити перші питання. Як було, зазначено вище пандемія Covid-19 та агресія російської федерації на території України негативно вплинули на проведення аудиту. Програми Skype, Zoom, Teams можуть допомогти у режимі реального часу взяти участь у вибірковій інвентаризації аудиту, тобто проведенні альтернативних процедур. Також зручним інструментом при виконанні аудиту є використання месенджерів: Viber, Telegram, WhatsUp. Такі месенджери дозволяють швидко обмінюватися інформацією, отримувати файли, фотографії, тощо. Наприклад, переписку з клієнтом у месенджері можна зберегти, зробити знімок екрану та додати до своїх робочих документів як аудиторські докази. Одним із важливих інструментів диджитал є Web-браузери та мережа Internet, що допомагають у здійсненні аналітичних процедур та формуванні робочих документів за результатами їх проведення. Нами було сформовано алгоритм проведення аналітичних процедур за допомогою пошукової системи мережі Internet (рис. 1.8).



Рис. 1.8. Алгоритм застосування аналітичних процедур за допомогою пошукової системи мережі Internet

Джерело: сформовано автором.

Враховуючи вищезазначене, зроблено висновок, що диджиталізація поступово зі своїм розвитком вплинула на перехід оформлення робочих

документів від паперової до електронної форми. Звичайно, ще існує частина робочих документів у паперовій формі. Але, коли мова йде про тести контролю, тести деталей та виконання аналітичних процедур, аудитори використовують продукти Microsoft Office - Excel та Word. Такі файли є зручними у використанні та потребують менше часу на навчання користувачам ніж автоматизовані програми. Excel дозволяє швидко оформити робочі документи, легко вносити зміни, робити розрахунки, визначити суттєвість, аналіз і перевірку великих даних, тощо. У такому документі можна робити гіперпосилання на інші робочі документи, додавати файли та необхідні фотографії. Такі робочі документи базуються на формулах та/або макросах та можуть імпортуватися/експортуватися в/з автоматизовані програми для здійснення аудиту.

Автоматизовані програми для здійснення аудиту та оформлення робочих документів є ще одним результатом диджиталізації в аудиті. Проаналізуємо переваги та недоліки функціонування найпопулярніших ¹ автоматизованих програм для виконання аудиту, зберігання та оформлення аудиторської документації в Україні: CaseWare, SAP Audit Management, 1С: Аудит - Контроль (+) для України, ІТ Аудит: Аудит 4.3, AuditXP Professional/Комплекс аудит 2010, Експрес Аудит: Проф. Результати аналізу наведено в Додатку Ж.

За результатами дослідження встановлено, що для виконання ефективного аудиту при використанні програм CaseWare та SAP Audit Management необхідно додатково купувати та встановлювати інші програми однієї системи. Для САД це будуть ресурсно-затратні програми: потребують значних грошових коштів на придбання та технічну підтримку, людських та часових ресурсів для навчання та переходу на нові програми. Проте зазначені програми мають чіткий та інтуїтивно зрозумілий дизайн інтерфейсу користувача; повну підтримку мобільних пристроїв та легкий доступ до інших різноманітних пристроїв і платформ. Також програми швидко адаптуються до змін МСА.

¹ За результатами опитування автором 75 аудиторів Київської, Запорізької, Вінницької, Одеської та Львівської областей. Опитування проводилося у січні-червні 2022 року.

Програма 1С: Аудит - Контроль (+) для України є легкою для використання (за умови, що аудитор знає програму «1С: Підприємство 8.2»), наявні шаблони робочих документів, вихід в інтернет та можливість листування з клієнтом. Проте програма потребує доопрацювання у зв'язку з оновленням вимог МСА. Відсутня адаптація робочих документів до аудиту фінансової звітності, складеної за вимогами МСФЗ.

Розробником програм ІТ-Аудит: Аудит 4.3, AuditXP Professional/Комплекс аудит 2010, Експрес Аудит: Проф є російська федерація – країна-агресор, тому дана програма покине ринок України. А тим САД, які застосовували дану програму, доведеться шукати альтернативні варіанти інструментів для виконання аудиту.

Деякі українські аудитори у своїй роботі використовують «Автоматизовані робочі документи аудитора. Програми аудиту. Тести контролю» (3-тє видання), представлені Ю.В. Бондар [66]. Дані робочі документи представлені посібником та комплектом робочих документів у форматі Excel, що пов'язані між собою. Комплект робочих документів має стандартні шаблони у відповідності до МСА. Але робочі документи мають уніфікацію для аудиту фінансової звітності, складеної за НП(С)БО та МСФЗ. Адаптування робочих документів для аудиту фінансової звітності за МСФЗ потребує значних часових та людських ресурсів.

Отже, на сьогоднішній день питання якісного оформлення аудиторської документації залишається актуальним. Кожен суб'єкт аудиторської діяльності самостійно вирішує питання оформлення робочих документів, враховуючи вимоги МСА та законодавства України. Але в Україні відсутні розроблені та затверджені на законодавчому рівні форми та шаблони робочих документів, які мають складатися на всіх етапах проведення аудиту. На відміну від національного законодавства, міжнародною практикою передбачені МСА, дотримання яких дозволяє узагальнити підхід до аудиту та структуризації робочих документів. Швидкість і якість виконання аудиту безпосередньо залежать від ступеня попередньої підготовки аудитором впорядкованої документації, тому важливою є

підготовка переліку документації та попереднього тексту такої документації для подальшого заповнення (наприклад, запити клієнтам) [67, с. 179-180]. МСФЗ є досить специфічними стандартами. Кожний стандарт має свої особливості, які вимагають від аудитора досконалого знання таких стандартів та в більшості ситуацій професійного судження. Більшість українських САД виявились не готові до таких змін. Але, коли суб'єкти аудиторської діяльності здійснюють аудит підприємств, що складають звітність за МСФЗ, у них виникає багато питань. Причиною цього стало те, що наразі аудиторів не мають структурованої аудиторської документації для оформлення аудиторських процедур при перевірці підприємств, що складають свою звітність за МСФЗ. Наслідками відсутності структурованих робочих документів є:

- виконання аудиту не в установленій термін;
- неякісна аудиторська документація або відсутність оформлених аудиторських процедур;
- відсутність достатніх аудиторських доказів;
- неправильний аудиторський висновок;
- порушення законодавства України, МСА та Кодексу Етики;
- та, як наслідок цього штрафи та/або виключення з Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності.

23.06.2022 року Україна отримала статус кандидата на вступ до ЄС, що потребує від України виконання низки вимог. Однією з них є здійснення діяльності у різних сферах за міжнародними стандартами. Це обумовлено тим, що Україна отримає доступ до фінансування (гранти, допомога), залучення інвестицій, розвиток співпраці. Закордонні інвестори потребуватимуть прозорості та чесної фінансової звітності за МСФЗ від українських підприємств, підтвердженої аудитором. Тому аудиторам потрібні робочі документи, які дозволять здійснити якісний аудит і пройти внутрішній та зовнішній контроль якості. Такі робочі документи повинні враховувати вимоги МСФЗ.

Національні продукти, які представлені на ринку, мають універсальний функціонал для НП(С)БО та МСФЗ. Це означає, що аудиторам потрібно доопрацювати робочі документи самостійно під здійснення аудиту фінансової звітності за МСФЗ. Треба зауважити, що це також займає час. Ще один фактор, який треба врахувати – кваліфікація спеціалістів, які формують робочі документи. Зазвичай цим займаються асистенти аудиторів, які не мають достатнього досвіду та знань МСФЗ. Практичним для аудитора буде робочий документ, адаптований під вимоги МСФЗ та МСА, та який не буде затратним. Враховуючи проаналізовані сучасні програми, нами було запропоновано застосування системи Ms Excel, як оптимального ресурсного інструменту документування аудиту на всіх його етапах. Використання програмного продукту Ms Excel дозволяє оптимізувати часові, людські, грошові ресурси при аудиті МСФЗ-звітності та мінімізувати ризики неправильного оформлення робочої документації. Робочі документи в Ms Excel є доступними для використання, зручними для моніторингу та інтеграції в інші програми.

Висновки до Розділу 1.

1. Аудиторська документація повинна бути простою та зрозумілою для її користувачів, проте чіткою та включати інформацію, яка вимагається МСА та чинним національним законодавством. На формування документації впливає багато чинників, здебільшого це середовище та характеристика підприємства, фінансова звітність якого підтверджується аудитором, а також концептуальна основа бухгалтерського обліку. При формуванні робочої документації аудитор обов'язково повинен враховувати ці чинники.

2. З кожним новим періодом вимоги МСА та національного законодавства до формування аудиторської документації в Україні посилюються з метою якісного здійснення аудиту. Безпосередній вплив не це має перехід українських підприємств на МСФЗ. Дослідження встановлених вимог до формування аудиторської документації допомогло конкретизувати поняття «робочі документи аудитора при аудиті МСФЗ-звітності». Також нами було сформовано шаблон аудиторського звіту для аудиту фінансової звітності за МСФЗ (Додаток Б), шаблони робочих документів «Аналіз Звіту про управління (корпоративне управління)» (Додаток В) та «Додатковий звіт до аудиторського комітету» (Додаток Г).

3. На посилення вимог до формування аудиторської документації безпосередньо впливають наступні сучасні світові події: глобалізація, інтеграція, диджиталізація, пандемія, політичні конфлікти тощо. Враховуючи вплив цих подій, нами було запропоновано оновлення робочого документу «Аналіз внутрішнього та зовнішнього середовища» (Додаток Д). Цей робочий документ оформлено у вигляді чек-листа, який поділяється на контрольні питання у двох блоках: зовнішнє та внутрішнє середовище. Окрім доданих запитань щодо визначення впливу на діяльність підприємств застосування МСФЗ, також додані питання щодо впливу пандемії COVID-19 та російської агресії на діяльність підприємства. Аналіз такого впливу повинен бути більш детальним, тому нами було розроблено робочі документи «Аналіз розкриття інформації про вплив

COVID-19» (Додаток Е) та «Аналіз розкриття інформації про вплив російської агресії на діяльність підприємства» (Додаток Ж) відповідно. Запропоновані робочі документи дозволяють аудиторам: задокументувати відповіді на контрольні питання при аналізі розкриття інформації у примітках до фінансової звітності за МСФЗ; виявити потенційні ризики; проаналізувати такий вплив на діяльність підприємства; визначити подальші аудиторські процедури. Робочий документ «Аналіз внутрішнього та зовнішнього середовища» має посилання на зазначені документи, що дозволяє підтвердити виконання аудиторських процедур.

4. Українські суб'єкти аудиторської діяльності потребують оптимізації ресурсів не тільки при проведенні аудиту, але й при формуванні аудиторської документації за його результатами. Диджиталізація має значний вплив на формування робочої документації. За результатами дослідження сутності диджиталізації та її впливу на аудит було запропоновано визначення «диджиталізація аудиторської документації». Запропоновано використання продуктів диджиталізації - соціальних мереж для проведення інтерв'ю та спілкування з відповідними особами підприємства, також використання ІТ-продуктів для фіксування здійснення альтернативних процедур: Skype, Zoom, Teams, Meeting, тощо.

5. Більшість національних суб'єктів аудиторської діяльності не мають ресурсів (фінансових, часових, людських) для придбання, встановлення та використання аудиторських програм для формування аудиторської документації. Запропоновано використання системи Ms Excel як оптимального ресурсного інструменту для формування аудиторської документації на всіх його етапах.

Основні положення першого розділу опубліковані у працях [5, 8, 9, 11,14, 17,18].

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДОКУМЕНТАЦІЇ

2.1. Облікова політика як основа інформаційного забезпечення аудиту

Одним із завдань аудиту фінансової звітності, складеної за МСФЗ, на етапі планування є аналіз облікової політики на відповідність вимогам міжнародних стандартів. Це є однією з обов'язкових попередніх аудиторських процедур перед виконанням аудиту. Облікова політика надає інформаційне забезпечення при аудиті та допомагає визначити ризики на стадіях планування і виконання аудиту. Українськими науковцями досліджено облікову політику як основу бухгалтерського обліку. Л. Баєвська зазначає, що «облікова політика передбачає побудову інформаційної системи, при якій управлінські рішення, прийняті на основі інформації показників звітності, є обґрунтованими і ефективними» [68, с. 16]. Зазвичай, облікова політика забезпечує правильність бухгалтерського обліку та відповідно результативність фінансових показників, які впливають на прийняття управлінських рішень. Отже, на основі цього твердження нами зроблено висновок, що облікова політика може впливати не лише на бухгалтерський облік, але й на фінансові показники. М.О. Бляхарчук вважає, що «облікова політика дозволяє сформувати систему бухгалтерського обліку економічного суб'єкта, проаналізувати та змодельовати обліковий процес, закріпивши оптимальні принципи, методи і процедури обліку, з урахуванням стратегії розвитку підприємства. Облікова політика є суттєвою інформацією для аудиту. Наявність якісно сформованої та у відповідному порядку затвердженої облікової політики є свідченням про відповідальне ставлення власників та управлінського персоналу до ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності» [69]. Ми погоджуємось з цією думкою. Облікова політика не повинна мати формальний підхід. Облікова політика – головна інструкція бухгалтерів та є незмінною частиною управління підприємством. Облікова політика повинна включати чіткі інструкції щодо кожного об'єкта бухгалтерського обліку. Особливо, якщо це стосується МСФЗ-звітності.

Міжнародні стандарти містять достатньо положень, де бухгалтеру треба обирати спосіб обліку та застосовувати професійне судження (наприклад, оцінка основних засобів за первісною або справедливою вартістю). С.І. Дерев'янка, Н.П. Кузик, С.О. Олійник наголошують, що «аудит облікової політики передбачає ознайомлення із затвердженими при формуванні облікової політики: робочим планом рахунків бухгалтерського обліку, що містить застосовувані підприємством рахунки, які необхідні для організації і ведення синтетичного та аналітичного обліку активів, власного капіталу і забезпечення зобов'язань; формами первинних облікових документів, типові форми яких не затверджені на законодавчому рівні, форми внутрішньої звітності; методами оцінки окремих видів майна та зобов'язань та порядком проведення їх інвентаризації; особливостями документообігу і обробки облікової інформації; порядком контролю процесів господарських операцій підприємства» [26]. Отже, облікова політика містить важливу інформацію для аудиту. А.І. Глушаченко вважає, що «ознайомлення з діяльністю підприємства аудиторіві треба розпочинати з вивчення змісту облікової політики підприємства, що дозволить швидко скласти точний план перевірки з урахуванням специфіки фінансово-господарської діяльності і стану підприємства» [70, с. 150]. Це твердження підтверджує нашу думку, що аналіз облікової політики є важливим інформаційним забезпеченням на стадії планування аудиту. С. М. Гончарук у своїх працях визначила основні вимоги МСФЗ щодо розробки облікової політики: «облікова політика повинна відповідати стандартам, що діють на кінцеву дату звітного періоду у першій звітності за МСФЗ; компанія повинна використовувати обрані політику та методи оцінки для визнання всіх статей фінансової звітності на дату переходу; обрана облікова політика повинна застосовуватися в усіх представлених періодах» [71, с.308]. Визначені вимоги до розробки облікової політики за МСФЗ можуть слугувати для аудитора критеріями аудиту облікової політики. Нами було сформувано висновок, що облікова політика є обов'язковим об'єктом аудиту, яка

допомагає сформувати думку аудитора про стан бухгалтерського обліку на підприємстві.

Проаналізуємо особливості аудиту облікової політики, враховуючи вимоги МСФЗ. Відповідно до міжнародних стандартів *обліковою політикою* є конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, що застосовуються підприємством при складанні та поданні фінансової звітності. Відповідно до зазначеної термінології, зроблено висновок, що аудит облікової політики допоможе аудитору дослідити організацію та порядок ведення обліку на підприємстві, а також коректність підготовки, складання та подання фінансової звітності.

Документом, в якому фіксуються положення облікової політики, є наказ керівника підприємства. При цьому з метою зіставлення даних при веденні бухгалтерського обліку підприємство повинно забезпечити незмінність протягом поточного року прийнятої методології відображення окремих господарських операцій та оцінки майна. Зміна положень облікової політики на наступний звітний рік повинна бути обґрунтована й відображена у Примітках до фінансової звітності. На вибір і обґрунтування облікової політики можуть впливати деякі фактори. Дані фактори аудитор повинен врахувати при перевірці облікової політики, а саме: форма власності і організаційно-правова форма діяльності, вид діяльності, обсяг діяльності, середньооблікова численність працюючих, співвідношення з системою оподаткування, ступінь свободи діяльності в умовах ринкових відносин, стратегія фінансово-господарського розвитку, наявність матеріальної бази, система інформаційного забезпечення підприємства, рівень кваліфікації бухгалтерського персоналу, система матеріальної зацікавленості в ефективності роботи підприємства [72-73].

Треба зазначити, що для аналізу облікової політики за МСФЗ аудитору необхідно виконати наступні послідовні кроки:

1. Вивчення облікової політики. Першим кроком є ознайомлення з політикою обліку, яка використовується підприємством. Це документ, який

містить вказівки та процедури щодо того, як підприємство обліковує різні транзакції та події. Отже, завданням є встановити наявність наказу (розпорядження) керівника про прийняття облікової політики підприємства, а також вивчити дотримання при розробці наказу про облікову політику припущень і вимог, встановлених нормативними документами.

2. Перевірка відповідності вимогам МСФЗ. На цьому етапі аудитор повинен переконатися у тому, що облікова політика відповідає вимогам МСФЗ. Аудитор порівнює те, як підприємство обліковує події, з тим, що вимагається відповідним стандартом. Завданням є визначити відповідність прийнятої облікової політики вимогам законодавства та міжнародних стандартів фінансової звітності, а також проаналізувати та оцінити загальні й конкретні елементи облікової політики.

3. Оцінка впливу на фінансову звітність. Аудитор аналізує, як політика впливає на фінансову звітність підприємства. Наприклад, чи є суттєві відмінності у фінансовій звітності підприємства порівняно зі стандартами МСФЗ. Завданням для аудитора є дослідити повноту розкриття вибраних при формуванні облікової політики способів ведення бухгалтерського обліку, що істотно впливають на оцінку і прийняття рішень користувачами фінансової звітності.

4. Визначення можливих ризиків. Аудитор оцінює можливі ризики, пов'язані з використанням даної облікової політики. Наприклад, якщо підприємство використовує оцінку за справедливою вартістю, це може бути пов'язано зі змінами в ринкових умовах.

5. Аналіз додаткових відомостей. Аудитор при аналізі облікової політики повинен також врахувати додаткову інформацію, яка може вплинути на облікову політику. Наприклад, може бути необхідно врахувати специфічні аспекти галузі, в якій працює підприємство. Завданням для аудитора є перевірка наявності посадових інструкцій, наявності та ефективності затвердженої системи документообігу, вибору форми ведення бухгалтерського обліку, встановленого

порядку проведення інвентаризації майна та зобов'язань, затвердженого робочого плану рахунків бухгалтерського обліку.

6. Порівняння з аналогічними підприємствами. Аудитор може виконати наступну процедуру: порівняти облікову політику підприємства з аналогічними організаціями в тій же галузі. Це може допомогти з'ясувати, чи є облікова політика підприємства стандартною для цієї галузі.

7. Рекомендації та висновки. На основі проведеного аналізу аудитор надає рекомендації щодо можливих поліпшень облікової політики, якщо це необхідно. Також аудитор надає висновки щодо того, як облікова політика впливає на фінансовий стан підприємства.

Проаналізувавши завдання з аудиту облікової політики, зроблено висновок, що дана аудиторська процедура потребує детального контролю. Наказ про облікову політику для аудитора буде одним з основних робочих документів при проведенні тестів контролю, тестів деталей та аналітичних процедур. Деякі вчені вважають, що аудит облікової політики обов'язковий на всіх етапах аудиту. Наприклад, О. Ширкіна та І. Василевич наголошують, що «питання формування облікової політики та її виконання відносяться до значимих областей аудиту, які суттєво впливають на достовірність бухгалтерської звітності. У зв'язку з цим облікова політика підприємства є об'єктом перевірки на всіх етапах аудиту бухгалтерської звітності» [76, с. 162-163]. Зазначимо, що аудит має чотири головні етапи: планування, виконання, звітування та моніторинг. На нашу думку, перевірка облікової політики не може бути об'єктом аудиту на всіх його етапах, через те, що етап звітування - результат аналізу облікової політики. Щодо моніторингу, звичайно, якщо САД той же, що і проводив попередній аудит, то він буде враховувати результати аналізу облікової політики за МСФЗ при плануванні наступного аудиту. Якщо буде призначено іншого аудитора, то він проводитиме свої аудиторські процедури при плануванні. В обох випадках ми говоримо про планування, як стадію наступного аудиту. Ми вважаємо, що аналіз облікової політики застосовується на двох етапах: плануванні та виконанні аудиту за

допомогою аналітичних процедур, а результати такого аналізу є основою для формування аудиторської думки (рис. 2.2).

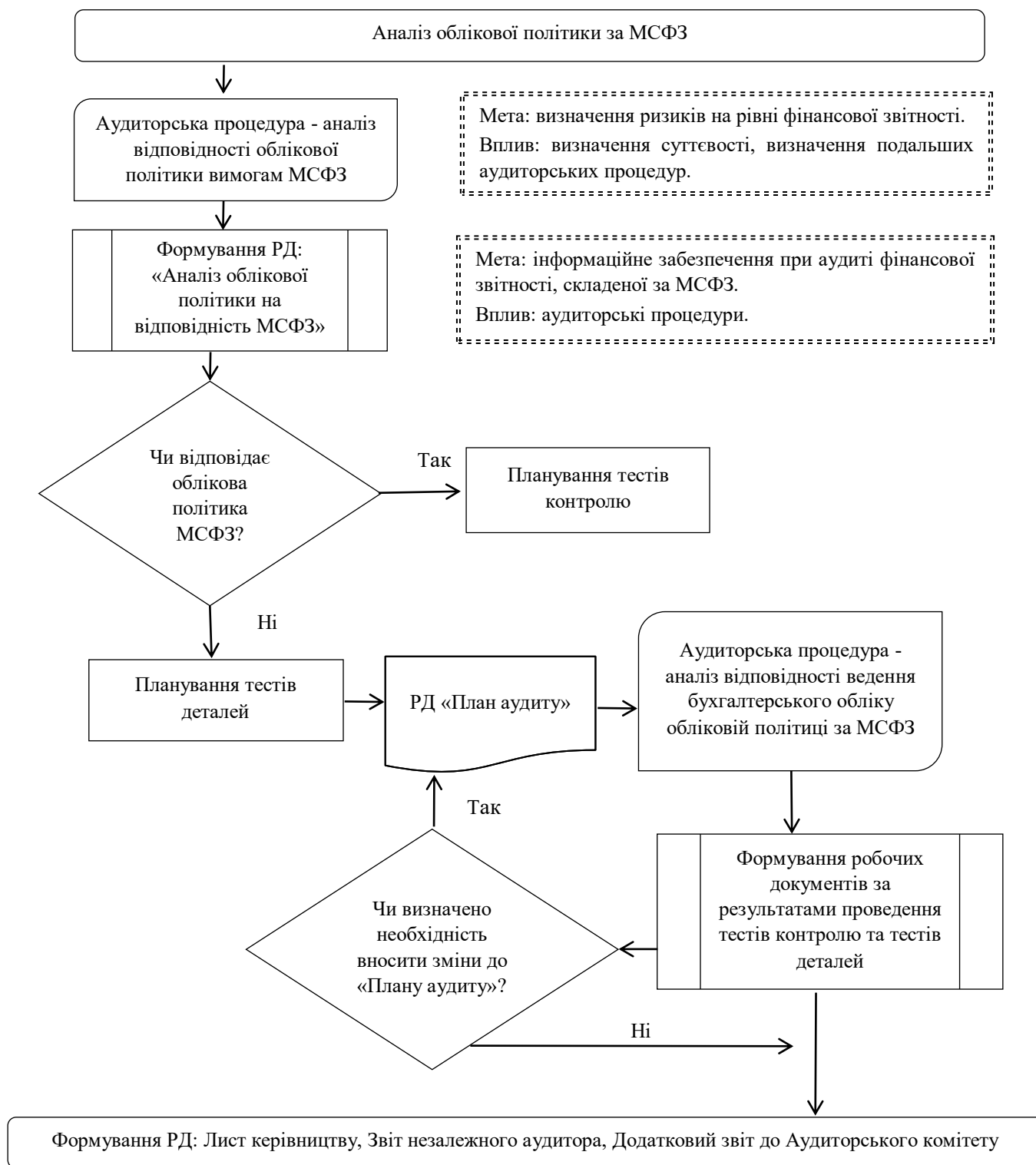


Рис. 2.2 Вплив аналізу облікової політики на формування аудиторської документації

Джерело: сформовано автором.

8. Аналіз облікової політики є важливим на стадії планування. Він допомагає визначити ризики на рівні фінансової звітності та провести аналітичні процедури на стадії планування. Наприклад, облікова політика не розкриває або не досить правильно розкриває облік основних засобів. Для аудитора це буде фактором для визначення суттєвості, планування часу, визначення вибірки, тощо для детального аудиту основних засобів. При тестуванні по суті облікова політика дозволяє визначати як побудована методика обліку господарських операцій. Отже, формування аудиторської документації при аудиті облікової політики є важливим етапом для забезпечення відповідності фінансової звітності вимогам МСФЗ та надання надійної аудиторської думки. При аналізі облікової політики формується робочий документ. Самим оптимальним варіантом буде чек-лист відповідності вимогам МСФЗ. Враховуючи вищенаведене, наша думка формується на основних елементах аудиторської документації при аналізі облікової політики:

1. *План аудиту та стратегія.* Описує обсяг робіт, методи та процедури, які аудитор планує використовувати для оцінки облікової політики. Включає в себе аналіз ризиків, визначення областей з підвищеним ризиком та способів їх зменшення.

2. *Аналіз облікової політики.* Оцінка відповідності облікової політики підприємства вимогам МСФЗ та її вплив на фінансові звіти.

3. *Докази.* Документація та підтвердження, отримані під час аудиторських процедур. Це можуть бути фінансові звіти, угоди, внутрішні документи, листування тощо.

4. *Висновки та рекомендації.* Оцінка результатів аналізу облікової політики та висновки щодо її відповідності вимогам МСФЗ. Якщо виявленні невідповідності або помилки, аудитор надає рекомендації щодо їх виправлення.

5. *Звітність аудитора.* Включає в себе аудиторську думку щодо облікової політики підприємства.

Відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності облікова політика підприємства повинна бути складена відповідно до МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», метою якого є визначення критеріїв до обрання та змінювання облікових політик разом з обліковим підходом та розкриттям інформації про зміни в облікових політиках, зміни в облікових оцінках та виправлення помилок. Вимоги до розкриття інформації про облікові політики регулюються МСБО 1 «Подання фінансової звітності». Далі буде розглянуто вимоги міжнародних стандартів до облікової політики та розкриття інформації про неї.

В обліковій політиці, якщо є конкретні вимоги міжнародних стандартів до застосування конкретної операції, іншої події або умови, то такі вимоги повинні бути чітко зазначені в такій обліковій політиці. Але, якщо міжнародні стандарти не мають конкретних вимог щодо застосування до будь-якої операції, то управлінський персонал має застосовувати професійне судження під час розробки та застосування облікової політики, щоб інформація була доречною і достовірною для потреб користувачів щодо прийняття економічних рішень, а також відповідала концептуальним вимогам [78]. Тому треба зазначити, якщо в обліковій політиці управлінський персонал застосовує своє професійне судження, то аудиторю треба бути більш обачним та дослідити на чому ґрунтується таке судження. Наприклад, це може бути звична практика минулих подій. Також аудиторю треба звертати увагу на послідовність застосування облікових політик. Підприємство має обирати та застосовувати свої облікові політики послідовно для подібних операції та подій. Якщо аудитором виявлено порушення послідовності, то підприємство повинно пояснити причину таких відхилень.

Одним з важливих питань при аудиті облікової політики є перевірка змін в такій обліковій політиці. Підприємство змінює свою облікову політику тільки якщо зміна вимагається міжнародними стандартами або призводить до того, що фінансова звітність надає достовірну та доречну інформацію про вплив операцій та інших подій на фінансову звітність. Якщо підприємство враховує зміну в

обліковій політиці, яка є наслідком першого застосування міжнародних стандартів, то така зміна враховується відповідно до положень перехідного періоду відповідних стандартів.

Отже, аудитору треба перевірити при застосуванні нових стандартів коректність відображення в обліку всіх операцій та залишків на рахунках відповідно до перехідних положень. А якщо підприємство змінило облікову політику відповідно до свого професійного судження, то перевірити обґрунтованість та відповідність такої зміни до міжнародних стандартів.

Також важливою є перевірка коректності розкриття інформації про облікову політику. При дослідженні облікової політики аудитору необхідно звернути увагу на те, щоб підприємство розкривало інформацію у примітках до фінансової звітності про основи оцінки, застосовані у фінансовій звітності (історична собівартість, поточна вартість, чиста вартість реалізації, справедлива вартість або сума очікуваного відшкодування, тощо), оскільки застосовані облікові оцінки суттєво впливають на інформацію, що відображається у фінансовій звітності. Якщо підприємство у фінансовій звітності застосовує більше однієї облікової оцінки, наприклад, якщо переоцінюються конкретні класи активів, достатнім є позначення категорій активів і зобов'язань, до яких застосовано кожен обрану оцінку. Відповідно до міжнародних стандартів обліковими оцінками за справедливою вартістю є складні фінансові інструменти, які не торгуються на відкритому ринку, виплати на основі акцій, нерухомість або обладнання, утримувані для продажу, забезпечення майбутніх виплат персоналу за відпустками та іншими гарантіями, гудвіл та нематеріальні активи, придбані у разі об'єднання бізнесу, операції, що передбачають обмін активами чи зобов'язаннями без грошової компенсації. Іншими обліковими оцінками є резерв сумнівних боргів, старіння запасів, гарантійні зобов'язання, метод амортизації або строк корисної експлуатації активів, забезпечення балансової вартості інвестиції, якщо існує невизначеність її очікуваного відшкодування, результат довгострокових контрактів, витрати, які виникають внаслідок результатів судових

розглядів. Наприклад, якщо в обліковій політиці підприємства зазначено, що всі основні засоби обліковуються за історичною вартістю та справедливою вартістю без зазначення конкретних класів, то це означає, що керівництво підприємства не розуміє методику обліку, а це вже є потенційним ризиком того, що фінансова звітність, складена за МСФЗ, містить викривлення.

Аудитор обов'язково повинен перевірити наявність розкриття підприємством інформації про його облікову політику щодо податків на прибуток, включаючи ті, що застосовуються до відстрочених податкових зобов'язань та активів. Якщо підприємство має значні закордонні господарські одиниці або операції в іноземній валюті, то повинно бути розкрито інформацію про облікові політики щодо визнання прибутків та збитків від курсових різниць. У викладі суттєвих облікових політик або в інших примітках підприємство повинно розкривати інформацію про застосування професійного судження управлінським персоналом щодо операцій, які мають суттєвий вплив на суми, визнані у фінансовій звітності.

Підприємство повинно розкривати у стислому вигляді суттєвість облікових політик, основу оцінки, застосовані при складанні фінансової звітності, та інші застосовані облікові політики, що є доречними для розуміння фінансової звітності. Аудитор повинен перевірити, чи підприємство проінформувало користувачів фінансової звітності про методи оцінки, застосовані у фінансовій звітності (наприклад, історична собівартість, поточна вартість, чиста вартість реалізації, справедлива вартість або сума очікуваного відшкодування), оскільки основа впливає на здійснюваний користувачами аналіз. Якщо підприємство у фінансовій звітності застосовує більше одного методу оцінки, наприклад, якщо переоцінюються конкретні класи активів, достатнім є позначення категорій активів і зобов'язань, до яких застосовано кожен метод оцінки.

Розкриття інформації про конкретні облікові політики є особливо корисним для користувачів, якщо ці політики вибрані з альтернатив, дозволених МСФЗ. Прикладом є розкриття інформації про те, чи визнає контролюючий учасник свою

частку в спільно контрольованому суб'єкті господарювання із застосуванням пропорційної консолідації або із застосуванням методу участі в капіталі. Деякі МСФЗ окремо вимагають розкриття інформації про певні облікові політики, включаючи вибір, зроблений управлінським персоналом з різних дозволених ними політик. Кожне підприємство враховує характер операцій та політики, інформація про які, за очікуванням користувачів, розкриватиметься для підприємства такого типу. Наприклад, користувачі очікуватимуть, що підприємство, яке сплачує податки на прибуток, розкриватиме інформацію про його облікові політики щодо податків на прибуток, включаючи ті, що застосовуються до відстрочених податкових зобов'язань та активів.

Облікова політика може бути суттєвою внаслідок характеру операцій підприємства, навіть якщо суми за поточний та попередні періоди є несуттєвими. Доречним також є розкриття інформації про кожну суттєву облікову політику, що конкретно не вимагається МСФЗ, але яку підприємство обирає та застосовує відповідно до МСБО 8. У цьому випадку аудиторю треба не тільки дослідити правильність такого розкриття, а ще перевірити обґрунтованість управлінського персоналу щодо розкриття інформації про суттєву облікову політику, що не вимагається МСФЗ. Такі розкриття можуть бути пов'язані зі специфікою діяльності підприємства (наприклад, геодезичні роботи, виробництво унікального товару, тощо). У викладі суттєвих облікових політик або в інших примітках підприємство повинно розкривати інформацію про судження, що їх застосовував управлінський персонал у процесі застосування облікових політик та які мають найсуттєвіший вплив на суми, визнані у фінансовій звітності. Отже, аналіз облікової політики на відповідність МСФЗ потребує обробки значної інформації. Окрім МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», аудиторю також необхідно проаналізувати інші міжнародні стандарти, що стосуються діяльності підприємства. Дослідивши облікову політику як основу інформаційного забезпечення аудиту МСФЗ-звітності та її вплив на формування аудиторської документації, нами було розроблено робочий документ «Аналіз

облікової політики на відповідність МСФЗ» (табл. 2.1). Для прикладу його заповнення нами було проаналізовано облікову політику, наведену у консолідованій фінансовій звітності ПрАТ «Київстар» за 2022 рік.

Таблиця 2.1

Робочий документ «Аналіз облікової політики на відповідність МСФЗ»

САД:		Виконавець:	Аудитор 1		
Клієнт:	ПрАТ «Київстар»	Нагляд:	Аудитор 2		
Звітний період:	2022 р.	Дата:	XX.XX.XX		
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX	Огляд:	Контролер якості		
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX	Дата:	XX.XX.XX		
Мета: переконатися, що чинна облікова політика відповідає вимогам МСФЗ (МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»).					
№	Питання	Варіанти відповіді			Посилання на РД
		Так	Ні	Інф. відсутня	
1	2	3	4	5	7
1	Чи є наявна, затверджена облікова політика?	+			Основні положення облікової політики КФЗ ПрАТ «Київстар» за 2022 р. (с. 21-36)
2	Чи є заява про те, що облікова політика відповідає вимогам МСФЗ?	+			
3	Чи зазначено МСФЗ як Концептуальну основу?	+			
4	Чи містить облікова політика конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практики, застосовані підприємством при складанні та поданні фінансової звітності?	+			
5	Чи до всіх операцій та подій застосовуються вимоги МСФЗ?	+			
6	Чи є облікова політика чіткою, конкретною та зрозумілою?	+			
7	Якщо немає МСФЗ, який конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, чи управлінський персонал застосовує судження під час розробки та застосування облікової політики, щоб інформація була: а) доречною для потреб користувачів з прийняття економічних рішень; та б) достовірною, в тому значенні, що фінансова звітність: подає достовірно фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки підприємства; відображає економічну сутність операцій, інших подій або умов, а не лише юридичну форму; є нейтральною, тобто вільною від упереджень; є об'єктивною; повною в усіх суттєвих аспектах?	+			
8	При формуванні судження, чи зазначив управлінський персонал посилання на прийнятність наведених далі джерел: вимоги в МСФЗ, у яких ідеться про подібні та пов'язані з ними питання; визначення, критерії визнання та концепції оцінки активів, зобов'язань, доходу та витрат у Концептуальній основі?	+			
9	Чи підприємством обрано та застосовано свою облікову політику послідовно для подібних операцій, інших подій або умов?	+			
10	Чи підприємство змінювало облікову політику, тільки якщо зміна: а) вимагається МСФЗ, або б) приводить до того, що фінансова звітність надає достовірну та доречнішу інформацію про вплив операцій, інших подій або умов на фінансовий стан, фінансові результати діяльності або грошові потоки підприємства?		+		
11	Чи зазначено в обліковій політиці облік облікових оцінок?	+			
12	Чи зазначено в обліковій політиці виправлення помилок?			+	
13	Чи визначено межі суттєвості?			+	

Висновок: в ході проведення аналізу відповідності облікової політики вимогам МСФЗ визначено, що загалом облікова політика ПрАТ «Київстар» відповідає вимогам МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки».

Джерело: сформовано автором.

Цей робочий документ представлено у контрольних питаннях на відповідність облікової політики МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». Аналіз облікової політики на відповідність вимогам МСФЗ та заповнення запропонованого робочого документа рекомендується нами на стадії планування аудиту. Це буде інструментом аудиту для визначення можливих ризиків на рівні фінансової звітності. Також ми пропонуємо додатково перевірити облікову політику при тестуванні системи внутрішнього контролю для кожної сфери бухгалтерського обліку. Тобто така перевірка наявності облікової політики щодо обліку, визнання та розкриття інформації стосовно об'єктів бухгалтерського обліку є окремим питанням при тестуванні контролю. Більш детально про тестування системи внутрішнього контролю наведено у параграфі 3.2.

Л.В. Чижевська класифікувала облікову політику для цілей аналізу в залежності:

- від рівня нормативного регулювання;
- від звітності, що складається на її основі;
- строку дії;
- ризиків викривлення фінансової звітності внаслідок застосування професійного судження;
- впливу на фінансову звітність [79, с. 37].

На основі цієї класифікації нами було сформовано питання аудитора щодо аналізу облікової політики, які можуть бути включені до робочого документа за умови, якщо вони є важливими для виконання завдань з аудиту (табл. 2.2).

Формування контрольних питань аудитора при аналізі облікової політики на основі її класифікації

Фактор класифікації облікової політики	Питання аудитора у робочому документі
1	2
Рівень нормативного регулювання	Чи є Концептуальна основна облікової політики за МСФЗ?
	Чи складено облікову політику за галузевими методичними рекомендаціями, положеннями, інструкціями тощо
	Чи складено облікову політику за розпорядчим документом підприємства?
Звітність, що складається на її основі	Чи складено облікову політику для цілей складання фінансової звітності?
Звітність, що складається на її основі	Чи складено облікову політику для цілей складання статистичної звітності?
	Чи складено облікову політику для цілей складання податкової звітності?
	Чи складено облікову політику для цілей складання управлінської звітності?
	Чи складено облікову політику для цілей складання Звіту про управління?
	Чи складено облікову політику для цілей складання інших звітів щодо представлення нефінансової інформації?
Строк дії	Чи є облікова політика короткостроковою (річною)?
	Чи є облікова політика довгостроковою?
Ризики викривлення фінансової звітності внаслідок застосування професійного судження	Чи містить облікова політика порушення чинного законодавства внаслідок ненавмисних помилок?
	Чи містить облікова політика порушення чинного законодавства внаслідок навмисних помилок?
	Чи містить облікова політика порушення вимог МСФЗ внаслідок ненавмисних помилок?
	Чи містить облікова політика порушення вимог МСФЗ внаслідок навмисних помилок?
Вплив на фінансову звітність	Чи містить облікова політика управління майновим станом?
	Чи містить облікова політика управління ліквідністю?
	Чи містить облікова політика управління фінансовою стійкістю?
	Чи містить облікова політика управління діловою активністю?
	Чи містить облікова політика управління ефективністю?

Джерело: сформовано автором на основі [79, с. 37].

Зазначені вище питання дозволяють аудитору проаналізувати облікову політику у відповідності до її класифікації. Аудитор визначає у своєму робочому документі питання, які стосуються відповідної облікової політики. Розглянемо питання як аудиторську процедуру аналізу облікової політики за класифікацією. Відповідно до класифікації «Рівень нормативного регулювання» аудитор визначає: (1) чи облікова політика сформована у відповідності до Концептуальної основи МСФЗ; (2) чи складено облікову політику за галузевими методичними рекомендаціями, положеннями, інструкціями. При тестуванні облікової політики на це питання аудитор повинен отримати розуміння: чи відповідає облікова політика галузі діяльності підприємства та застосування відповідних МСФЗ (наприклад, виробнича діяльність - МСБО 2 «Запаси», сільськогосподарська діяльність - МСБО 16 «Сільське господарство», видобувна промисловість - МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин» тощо). За класифікацією «Звітність, що складається на її основі» аудитор аналізує для цілей якої звітності складено облікову політику. «Строк дії» - облікова політика має бути довгостроковою; проте можуть бути випадки коли облікову політику складено, наприклад для цілей завершення діяльності на основі оголошення про банкрутство. Сформовані питання у відповідності до класифікації «Вплив на фінансову звітність» повинні бути відображені в аудиторській документації при аналізі облікової політики, складеної за МСФЗ. За ризиками викривлення аудитор оцінює, чи містить облікова політика помилки та чи є вони навмисними. Джерелом інформації для проведення аудиторської процедури та формування робочого документу є облікова політика. За результатами сформованих аудиторських контрольних питань нами було сформовано робочий документ «Розуміння облікової політики за МСФЗ» (табл. 2.3). Для прикладу отримання розуміння облікової політики за МСФЗ нами було проаналізовано облікову політику будівельної компанії DİMAX SULTAN 2699 İNŞAAT GAYRİMENKUL. За результатами отримання розуміння облікової політики у робочому документі аудитор зазначає висновок.

Робочий документ «Розуміння облікової політики за МСФЗ»

САД:		Виконавець:	Аудитор 1		
Клієнт:		Нагляд:	Аудитор 2		
Звітний період:	2022 р.	Дата:	XX.XX.XX		
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX	Огляд:	Контролер якості		
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX	Дата:	XX.XX.XX		
Мета: отримати розуміння облікової політики за МСФЗ.					
№	Питання	Варіанти відповіді			Посилання на РД
		Так	Ні	Інф. відсутня	
1	2	3	4	5	7
1	Чи є Концептуальна основна облікової політики за МСФЗ?	+			Облікова політика
2	Чи складено облікову політику за галузевими методичними рекомендаціями, положеннями, інструкціями тощо?	+			
3	Чи складено облікову політику за розпорядчим документом підприємства?	+			
4	Чи складено облікову політику для цілей складання фінансової звітності?	+			
5	Чи складено облікову політику для цілей складання статистичної звітності?		+		
6	Чи складено облікову політику для цілей складання податкової звітності?		+		
7	Чи складено облікову політику для цілей складання управлінської звітності?	+			
8	Чи складено облікову політику для цілей складання Звіту про управління?	+			
9	Чи складено облікову політику для цілей складання інших звітів щодо представлення нефінансової інформації?		+		
10	Чи є облікова політика довгостроковою?	+			
11	Чи містить облікова політика порушення чинного законодавства внаслідок ненавмисних помилок?		+		
12	Чи містить облікова політика порушення чинного законодавства внаслідок навмисних помилок?		+		
13	Чи містить облікова політика порушення вимог МСФЗ внаслідок ненавмисних помилок?		+		
14	Чи містить облікова політика порушення вимог МСФЗ внаслідок навмисних помилок?		+		
15	Чи містить облікова політика управління майновим станом?	+			
16	Чи містить облікова політика управління ліквідністю?	+			
17	Чи містить облікова політика управління фінансовою стійкістю?	+			
18	Чи містить облікова політика управління діловою активністю?	+			
19	Чи містить облікова політика управління ефективністю?	+			
<p><i>Висновок: за результатами отримання розуміння облікової політики нами було визначено, що:</i></p> <p><i>Облікову політику складено у відповідності до Концептуальної основи МСФЗ;</i></p> <p><i>Облікову політику складено для цілей складання фінансової звітності із зазначенням галузевих сфер діяльності компанії;</i></p> <p><i>В обліковій політиці зазначена інструкція щомісячного складання Звіту про управління;</i></p> <p><i>Облікова політика не містить порушення чинного законодавства;</i></p> <p><i>Облікова політика містить управління майновим станом, ліквідністю, фінансовою стійкістю, діловою активністю та ефективністю.</i></p>					

Джерело: сформовано автором.

За результатами дослідження встановлено, що на формування облікової політики здебільшого впливає сфера діяльності підприємства. На основі цього формується облікова політика на основі відповідних до сфери діяльності підприємства МСФЗ. В ході дослідження нами було сформовано два робочих документи: «Аналіз облікової політики на відповідність МСФЗ» та «Розуміння облікової політики за МСФЗ». Метою першого є переконатися, що чинна облікова політика відповідає вимогам МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». Метою другого робочого документа є отримати розуміння облікової політики за МСФЗ. Аудитор може або об'єднати ці робочі документи в один, або використовувати окремо. Головна мета обох робочих документів - визначити відповідності облікової політики міжнародним стандартам, оцінити ризики та визначити вплив на фінансову звітність.

Зазначимо що, якщо облікова політика впливає на фінансову звітність, то вона також впливає на достовірність фінансових показників, які зазначаються у фінансовій звітності за МСФЗ. У параграфі 2.2 нами було досліджено аналіз фінансових показників підприємства та їх вплив на формування аудиторської документації.

2.2. Аналіз фінансових показників підприємства як основа аудиторської документації

Відповідно до Концептуальної основи МСФЗ фінансова звітність повинна надавати фінансову інформацію про підприємство, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому підприємству. Для того, щоб оцінити перспективи майбутніх чистих надходжень коштів підприємства зовнішнім користувачам фінансової звітності необхідна інформація про його ресурси, вимоги до підприємства, та про те, наскільки ефективним і результативним є управлінський персонал у виконанні своїх обов'язків, у т.ч. захисті активів від несприятливих

економічних чинників та забезпеченні дотримання підприємством законів, нормативів та контрактних зобов'язань [82, с. 228-229].

Тобто фінансова інформація повинна бути корисною, доречною, правдивою, своєчасною, зіставною, зрозумілою та такою, що можна перевірити. При інвестиційній привабливості підприємства важливу роль відіграють фінансові показники. Вони допомагають інвесторам побачити «реальну картину» діяльності підприємства, керівникам - прийняти управлінське рішення, а для аудиторів дані показники допомагають зробити експрес-аналіз фінансової звітності та на стадії планування визначити ризики, стратегію перевірки та визначити аудиторський підхід.

Як зазначає Костирко Р.О., фінансовий аналіз являє собою надійний інструмент, завдяки якому зацікавлені особи можуть підвищити якість прийняття управлінських рішень. Використання аналітичної інформації дає можливість своєчасно виявляти та виправляти недоліки у фінансовій діяльності та знаходити резерви росту вартості підприємства [83]. Здійснення фінансового аналізу допомагає управлінцям та власникам приймати правильні управлінські рішення, а підтвердження аудиторами результатів фінансового аналізу дозволяє власникам бути впевненими в розрахунках. Загальноприйнятою аналітичною процедурою вважається аналіз відносних показників. Відносні показники, у свою чергу, диференціюються на показники Звіту про фінансовий стан, показники Звіту про фінансові результати і змішані показники. Аналіз фінансового стану підприємства допомагає аудитору сформулювати уявлення про його дійсне становище та оцінити фінансові ризики [84-85]. На нашу думку, при аудиті фінансової звітності, складеної за МСФЗ, аудиторами повинні проводитися процедури фінансового аналізу та оформлюватися результати таких процедур в робочих документах.

Враховуючи зазначене, постає актуальне питання, які саме показники повинні застосовувати аудитори. Показників для фінансової аналітики безліч. Проаналізувавши фінансові показники, нами зроблено висновок, що аудитори на

стадії планування аудиту мають застосовувати показники ліквідності. Це надасть змогу аудиторам здійснити експрес-аналіз.

Показники ліквідності – фінансові показники, що показують платоспроможність підприємства та здатність витримувати швидкоплинні зміни в бізнес-середовищі [86].

Коефіцієнт абсолютної ліквідності показує здатність підприємства, використовуючи грошові кошти та їх еквіваленти, виконувати поточні зобов'язання. Нормативним вважається значення від 0,25 до 0,5. Більш низький показник вказує на те, що підприємство не зможе вчасно погасити борги у випадку, якщо термін платежів настане незабаром. Значення вище нормативного також може вказувати на проблеми на підприємстві і свідчити про неефективну стратегію управління фінансовими ресурсами [87]. Коефіцієнт швидкої ліквідності характеризує здатність підприємства покривати свої поточні зобов'язання за рахунок швидко реалізованих активів. Оптимальне значення показника залежить від сфери діяльності та особливостей фірми. Норматив показника знаходиться в межах 0,6-0,8 і вище. Таке значення вказує на те, що на підприємстві досить ліквідних оборотних коштів для своєчасного розрахунку за зобов'язаннями. Однак для того, щоб сформулювати точні висновки, необхідно порівняти показник з попередніми роками та іншими підприємствами у даній сфері. Якщо значення показника є нижче нормативного, то підприємство, як наслідок, матиме збільшення суми високоліквідних активів і зниження суми поточних активів [88].

Коефіцієнт поточної ліквідності показує здатність підприємства виконати свої короткострокові зобов'язання за рахунок своїх поточних активів. Нормативним є значення в межах 1-2. Показник нижче нормативного свідчить про проблемний стан платоспроможності, адже оборотних активів недостатньо для того, щоб відповісти за поточними зобов'язаннями. Це веде до зниження довіри до підприємства з боку кредиторів та інвесторів. Крім цього, проблеми з платоспроможністю ведуть до збільшення вартості позикових коштів і, як

результат, до прямих фінансових втрат. Часто значення показника поточної ліквідності вище 2 говорить про залучення зайвих оборотних активів. Це веде до зниження показників ефективності використання активів. Крім цього, залучення зайвих додаткових дорогих фінансових ресурсів веде до збільшення фінансових витрат. Додатковий аналіз структури активів дозволить підтвердити або спростувати цей висновок [88].

Для підвищення значення поточної ліквідності підприємству необхідно підвищити суми оборотних активів і знизити суми поточних зобов'язань.

За результатами проведення експрес-аналізу фінансової звітності, складеної за МСФЗ, аудитором формується робочий документ, де зазначаються показники, формули, нормативне значення, результати проведення аудиторських процедур (табл. 2.4). Нами було сформовано шаблон такого робочого документу. В запропонованому шаблоні задокументовано результати експрес-аналізу консолідованої фінансової звітності, складеної за МСФЗ, ПрАТ «Київстар» за 2022 р., а саме показники на кінець звітного періоду.

Таблиця 2.4

Робочий документ «Експрес-аналіз фінансової звітності»

№	Показник	Розрахунок	Нормативне значення	Результати	Відхилення
1	2	3	4	5	6
1	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$\frac{(4\,702\,238 + 0)}{10\,318\,226}$	0,25-0,5	0,45	Не виявлено
2	Коефіцієнт швидкої ліквідності	$\frac{(8\,591\,065 - 65\,126 - 0)}{10\,318\,226}$	0,6-0,8	0,83	Не виявлено
3	Коефіцієнт поточної ліквідності	$\frac{8\,591\,065}{10\,318\,226}$	1-2	0,83	Не виявлено
<p><i>Висновки: Аудиторською групою було проведено експрес-аналіз консолідованої фінансової звітності підприємства ПрАТ «Київстар». Для цього було проаналізовано коефіцієнти абсолютної, швидкої та поточної ліквідності. В ході проведення експрес-аналізу консолідованої фінансової звітності ПрАТ «Київстар» аудиторською групою не виявлено суттєвих відхилень. Всі показники визначено в межах нормативних значень.</i></p>					

Джерело: сформовано автором.

Робочий документ розроблено таким чином, що аудитор має назву показника, відповідно до показника здійснює розрахунок та отримує результати у колонці 5. Отримані значення аудитор порівнює з колонкою 4 та зазначає результат у колонці 6 («виявлено», «не виявлено»).

Цей робочий документ рекомендуємо заповнювати в форматі Excel, за допомогою якого автоматизується розрахунок. В колонці 5 прописуються формули відповідно до показника коефіцієнта ліквідності, які мають посилання на показники фінансової звітності, та здійснюється розрахунок. Аудитор здійснює лише аналіз отриманих даних (рис. 2.3). Для розрахунку коефіцієнтів ліквідності буде зазначено наступні формули:

- коефіцієнт абсолютної ліквідності = $(F5+F4)/F7$;
- коефіцієнт швидкої ліквідності = $(F6 - F2 - F4)/F7$;
- коефіцієнт поточної ліквідності = $F6/F7$.

		D	E	F	
		Статті Звіту про фінансовий стан	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	
1					
2		Запаси	37 506	65 126	
3		Поточні біологічні активи	-	-	
4		Поточні фінансові інвестиції	-	-	
5		Грошові кошти та їх еквіваленти	1 773 866	4 702 238	
6		Оборотні активи	3 113 754	8 591 065	
7		Поточні зобов'язання	6 395 810	10 318 225	
8					
9	№	Показник	Формула розрахунку	Нормативне значення	Результати
10	1	2	3	4	5
11	1	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	<i>Грошові кошти та їх еквіваленти + поточні фінансові інвестиції/Поточні зобов'язання</i>	0,25-0,5	0,46
12	2	Коефіцієнт швидкої ліквідності	<i>(Сума оборотних активів - Сума запасів - Поточні біологічні активи)/Поточні зобов'язання</i>	0,6-0,8	0,83
13	3	Коефіцієнт поточної ліквідності	<i>Оборотні активи/Поточні зобов'язання</i>	1-2	0,83

Рис. 2.3 Формування робочого документу «Експрес-аналіз фінансової звітності» в Ms Excel.

Джерело: сформовано автором.

На стадії виконання аудиту МСФЗ-звітності при проведенні якісних аналітичних процедур мають розраховуватися наступні коефіцієнти: покриття, автономії, структури капіталу, власних оборотних коштів, фінансової залежності,

інвестування, маневреності власного капіталу, рентабельності власного капіталу, рентабельності активів, рентабельності діяльності. За результатами таких аналітичних процедур мають формуватися робочі документи. Треба зазначити, що якщо за результатами надання рекомендацій керівництву підприємства щодо виправлення помилок керівництво їх здійснило до завершення аудиту та надало оновлену МСФЗ-звітність, то аудитор повинен відобразити це у робочому документі, так як значення коефіцієнтів зміниться. Нами було сформовано шаблон такого робочого документу. В запропонованому шаблоні задокументовано результати здійснення аналітичних процедур консолідованої фінансової звітності, складеної за МСФЗ ПрАТ «Київстар» за 2022 р., а саме показники на кінець звітного періоду (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

**Робочий документ аудитора при здійсненні аналітичних процедур
(розрахунок коефіцієнтів при аудиті МСФЗ звітності)**

№ з/п	Назва коефіцієнта	Розрахунок, тис. грн	Оптимальне значення	Результат	Відхилення	Переглянутий результат
1	2	3	4	5	6	7
1	Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	$\frac{22\,021\,122}{40\,361\,722}$	>0,5	0,5	0	-
2	Коефіцієнт структури капіталу (фінансування)	$\frac{(8\,022\,375 + 10\,318\,225)}{22\,021\,122}$	0,5 – 1,0	0,83	0	-
3	Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами	$\frac{(8\,591\,065 - 10\,318\,225)}{8\,591\,065}$	>0,1	- 0,2	-0,3	-
4	Коефіцієнт фінансової залежності	$\frac{40\,361\,722}{22\,021\,122}$	1,25 – 2,0	1,83	0	-
5	Коефіцієнт інвестування	$\frac{22\,021\,122}{31\,657\,598}$	>1	0,7	- 0,3	-
6	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	$\frac{(8\,591\,065 - 10\,318\,225)}{22\,021\,122}$	>0 збільшення	-0,08	-0,08	-
7	Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	$\frac{9\,497\,524}{3\,670\,187}$	>0 збільшення	2,59	.0	-
8	Коефіцієнт рентабельності активів	$\frac{9\,497\,524}{3\,104\,748}$	>0 збільшення	3	0	-

№ з/п	Назва коефіцієнта	Розрахунок, тис. грн	Оптимальне значення	Результат	Відхилення	Переглянутий результат
1	2	3	4	5	6	7
9	Коефіцієнт рентабельності діяльності	$\frac{9\,497\,524}{30\,917\,299}$	>0 збільшення	0,3	0	-
Висновки: При проведенні попередніх аналітичних процедур консолідованої фінансової звітності ПрАТ «Київстар» аудиторською групою загалом не було виявлено відхилень від оптимальних значень за зазначеними коефіцієнтами.						

Джерело: сформовано автором.

В запропонованому шаблоні робочого документу представлено вхідні дані для проведення аналітичної процедури: дев'ять основних коефіцієнтів, формулу розрахунку та оптимальне (нормативне) значення. У колонці 5 зазначається результат розрахунку. Аудитор зазначає результати аналізу у колонці 6. Як було зазначено вище, при зміні показників фінансової звітності, складеної за МСФЗ, аудитор оцінює оновлені показники. Результати аналізу зазначаються у колонці 7.

Дану аналітику для аудитора зручно буде проводити за допомогою програми Ms Excel (за прикладом автоматизації робочого документу, зазначеного на рис 2.3). За допомогою файлу у такому форматі можна підтягнути дані з фінансової звітності та здійснити розрахунок за допомогою формул. Це оптимізує час аудитора та знизить ризик виникнення помилки при ручному розрахунку. Проаналізувавши дані основні фінансові показники, аудитор може надати висновок щодо результатів діяльності підприємства за звітний період, та відповідності фінансової інформації, поданої у фінансових звітах, складених за МСФЗ, та інформації, зазначеної у примітках.

Одним з варіантів проведення аналітичних процедур є порівняння результатів розрахунку коефіцієнтів на початок та кінець періоду. Нами було сформовано шаблон для проведення зазначеної аудиторської процедури (табл. 2.6). У колонці 2 зазначається назва коефіцієнту, у колонці 3 формулу розрахунку, а у колонці 4 оптимальне значення коефіцієнту. У колонці 6 та 7 зазначаються значення коефіцієнтів на початок та кінець звітної періоду відповідно. У останній колонці зазначається результати порівняння отриманих

значень. Аудитором в робочому документі обов'язково зазначається висновок за результатами проведення аналітичних процедур.

Таблиця 2.6

**Робочий документ аудитора при здійсненні аналітичних процедур
(порівняння коефіцієнтів при аудиті МСФЗ-звітності)**

№ з/п	Назва коефіцієнта	Формула розрахунку	Оптимальне значення	Значення на 01.01.2022	Значення на 31.12.2022	Відхилення
1	2	3	4	6	7	8
1	Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	$\frac{\text{Власний капітал}}{\text{Валюта балансу}}$	>0,5	0,42	0,5	0,08
2	Коефіцієнт структури капіталу (фінансування)	$\frac{\text{(Довгострокові зобов'язання + Поточні зобов'язання)}}{\text{Власний капітал}}$	0,5 – 1,0	1,39	0,83	-0,56
3	Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами	$\frac{\text{(Поточні активи - Поточні зобов'язання)}}{\text{Поточні активи}}$	>0,1	- 1,05	- 0,2	0,85
4	Коефіцієнт фінансової залежності	$\frac{\text{Валюта балансу}}{\text{Власний капітал}}$	1,25 – 2,0	2,39	1,83	-0,56
5	Коефіцієнт інвестування	$\frac{\text{Власний капітал}}{\text{необоротні активи}}$	>1	0,47	0,7	0,23
6	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	$\frac{\text{(Поточні активи - Поточні зобов'язання)}}{\text{Власний капітал}}$	>0 збільшення	-0,26	-0,08	0,18
7	Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	$\frac{\text{Чистий фінансовий результат}}{\text{Середня величина власного капіталу}}$	>0 збільшення	3,78	2,59	-1,19
8	Коефіцієнт рентабельності активів	$\frac{\text{Чистий фінансовий результат}}{\text{Середня величина активів}}$	>0 збільшення	3,51	3,0	-0,51
9	Коефіцієнт рентабельності діяльності	$\frac{\text{Чистий фінансовий результат}}{\text{Чистий дохід}}$	>0 збільшення	0,3	0,3	0

Висновок: В ході порівняння фінансових показників консолідованої фінансової звітності ПРАТ «Київстар» визначено, що значення показників: коефіцієнт платоспроможності (автономії), коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами, коефіцієнт фінансової залежності, коефіцієнт інвестування станом на кінець звітного періоду було покращено, що свідчить про стабілізацію діяльності підприємства. Коефіцієнт рентабельності за звітний період залишився на одному рівні.

Джерело: сформовано автором.

Одним із обов'язкових показників, що цікавлять власників та кредиторів, є показник EBITDA. Даний аналітичний показник використовується для оцінки прибутковості діяльності підприємства та оприлюднюється у фінансовій звітності, складеній за МСФЗ. Міжнародні стандарти не мають встановлених

вимог до розрахунку показника EBITDA, тому кожне підприємство розраховує свій показник на основі свого професійного судження. Виконуючи аудит фінансової звітності, складеної за МСФЗ, аудитор повинен перевірити розрахунок EBITDA, наданий підприємством у фінансовій звітності. Якщо розрахунок EBITDA відсутній у фінансовій звітності, то аудитор може використати даний розрахунок як частину аналітичних процедур та зробити висновок щодо діяльності підприємства. Нами було досліджено розрахунок EBITDA та з'ясовано, що він має модифікацію у відповідності до сфери діяльності та ризиків, що можуть вплинути на діяльність. Отже, нами було згруповано модифіковані показники EBITDA, які застосовуються при аудиті МСФЗ-звітності (табл. 2.7).

Враховуючи те, що Україна наразі знаходиться у стані війни, та за результатами її закінчення буде проведено оцінку шкоди та збитків, нами пропонується при виконанні аудиторських процедур застосовувати показник EBITDA з урахуванням наслідків війни - EBITDAW. Запропонований показник дозволяє оцінити реальну картину діяльності підприємства. На нашу думку, використання модифікованих показників при поданні фінансової звітності, складеної за МСФЗ, повинно бути свідомим кроком керівництва будь-якого підприємства.

Таблиця 2.7

Модифікація показника EBITDA

Модифікація показника 1	Характеристика 2
EBITA (прибуток до сплати відсотків, податків і амортизації)	EBITA все частіше використовується як заміна EBITDA або в поєднанні з ним, оскільки сучасні корпорації все частіше демонструють зростаючий рівень амортизації нематеріальних активів.
EBITDAR (прибуток до сплати відсотків, податків, амортизації та витрат на реструктуризацію або оренду)	відображає обсяг прибутку до вирахування відсотків, податків, амортизації і витрат на реструктуризацію або оренду.
EBITDAX (прибуток до сплати відсотків, податків, амортизації та розвідки)	відображає прибуток до вирахування відсотків, амортизації і геологорозвідувальних робіт. Даний показник зазвичай використовується для оцінки фінансової стійкості або ефективності нафтогазової або гірничодобувної компанії.

Модифікація показника	Характеристика
1	2
ЕВІТДАМ (прибуток до сплати відсотків, податків, амортизації та управління)	відображає прибуток до вирахування відсотків, податків на прибуток, амортизації і витрат на топ-менеджмент.
ЕВІТДАС (прибуток до сплати відсотків, податків, амортизації та коронавірусу)	відображає прибуток до вирахування податків, відсотків, амортизації та збитків від пандемії Covid-19.
ЕВІТДАW (прибуток до сплати відсотків, податків, амортизації та наслідків війни)	відображає прибуток до вирахування податків, відсотків, амортизації і отриманих шкоди та збитків від російської агресії.

Джерело: узагальнено автором на основі [89].

Також при проведенні аналізу підприємства необхідно враховувати боргове навантаження. Чим вище борг бізнесу, тим нижче його здатність залучати фінансування для розвитку, а також високі ризики банкрутства. Одним з найбільш популярних коефіцієнтів для експрес-оцінки фінансової стійкості є Чистий борг / ЕВІТДА. Даний показник допомагає оцінити здатність підприємства погасити боргові зобов'язання за рахунок прибутку до сплати відсотків, податків і амортизації. Загальноприйнятними межами є значення менше 2. Якщо показник дорівнює від 2 до 4, то у підприємства прийнятний рівень боргового навантаження, а більше 4 - високий рівень боргового навантаження відповідно. Дані показники є головними для інвесторів та власників підприємств, що складають свою звітність за МСФЗ, але не виключними. Отже, чистий борг - показник загального боргового навантаження, який використовується в аналізі ліквідності і фінансової стійкості. Даний показник відображає сумарний борг, який залишиться, якщо використовувати для погашення боргу (разом короткострокові та довгострокові зобов'язання) всі наявні грошові кошти та їх еквіваленти. Якщо отримане значення чистого боргу є негативним, підприємство практично не має боргових зобов'язань, що є небажаним. Використання позикових коштів дозволяє домогтися збільшення виробничих можливостей і вважається необхідною умовою ефективного управління підприємством. Чистий борг до власного капіталу допомагає оцінити відношення усього боргу до сукупних активів [88].

Враховуючи вищезазначене, нами запропоновано при аудиті МСФЗ-звітності використовувати наступну формулу (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Розрахунок показника ЕВІТДА

Значення	Розрахунок
1	2
Прибуток (збиток) до оподаткування	П (З)
Відсотки сплачені за позиками	В
ЕВІТ (прибуток (збиток) до вирахування податків та витрат на відсотки)	$E1 = П(З)+В$
Амортизація основних засобів та нематеріальних активів	А
Фактор модифікації показника ЕВІТДА	М
ЕВІТДА	$E2 = (E1+A+M)$
Чистий борг на кінець року	ЧБ
Чистий борг на кінець року/ЕВІТДА	ЧБ/Е2

Джерело: сформовано автором на основі [87-89].

Враховуючи те, що показник ЕВІТДА є одним з важливих при аудиті фінансової звітності, складеної за МСФЗ, нами було запропоновано шаблон аудиторського документу, який дозволяє перевірити розрахунок ЕВІТДА, застосовуючи дані підприємства, дані аудиту. Дані аудиту та дані підприємства порівнюються та фіксуються розбіжності, якщо вони є. В робочому документі обов'язково надається посилання на робочий документ, що підтверджують дані ЕВІТДА, а саме: посилання на фінансову звітність, де зазначено цей розрахунок та дані аудиту (табл. 2.9). В робочому документі наведено умовний приклад розрахунку.

Таблиця 2.9

Робочий документ аудитора при перевірці розрахунку показника ЕВІТДАW

№	Перевірка розрахунку ЕВІТДА	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД
		На кінець звітного періоду	На кінець звітного періоду		
1	2	3	4	5	6
1.	Прибуток (збиток) до оподаткування	1 000 000	1 000 000	-	РД 1
2.	Відсотки сплачені за позиками	25 000	25 000	-	РД 1

№	Перевірка розрахунку ЕВІТДА	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД
		На кінець звітного періоду	На кінець звітного періоду		
1	2	3	4	5	6
3.	ЕВІТ (прибуток (збиток) до вирахування податків та витрат на відсотки)	1 025 000	1 025 000	-	РД 1
4.	Амортизація ОЗ та нематеріальних активів	46 415	40 137	(6 278)	РД 1
5.	Шкода та збитки від війни	65 000	65 000	-	РД 3
6.	ЕВІТДАW (прибуток (збиток) до вирахування податків, витрат на відсотки, амортизації та отриманих шкоди та збитків від війни)	1 136 415	1 130 137	(6 278)	РД 1
7.	Чистий борг на кінець року	2 030 333	1 356 756	(6 278)	РД 1
8.	Чистий борг на кінець року / ЕВІТДАW	1,79	1,2	(0,59)	РД 1
Висновки: При перевірці розрахунку показника ЕВІТДАW аудиторською групою було виявлено відхилення у сумі 6 278 грн. Це відхилення пов'язане із завищенням витрат періоду на амортизацію. У звітному періоді було нараховано амортизацію на обладнання, яке знаходиться на складі, та ще не було введено в експлуатацію. Чистий борг було також завищено на зазначену суму.					

Джерело: сформовано автором.

Зазначені коефіцієнти є стандартними для виконання аудиторських процедур. Але треба зазначити, що аудит МСФЗ-звітності потребує більш поглибленого аналізу та розширених аналітичних процедур. Це пов'язано з тим, що міжнародні стандарти вимагають від підприємств детальних пояснень, розшифровки цифрових даних, проведення аналізу результатів діяльності, розкриття інформації для користувачів фінансової звітності, включаючи інвесторів. Подання такої інформації у Примітках базується на результатах фінансового аналізу та здатності підприємства управляти ризиками. Згідно з цим результати таких процедур повинні обов'язково документуватися. Нами було проведено дослідження вимог МСФЗ до розкриття інформації про управління ризиками у Примітках та сформовано шаблони робочих документів. Шаблон робочого документу управління ризиками формується аудитором при аналізі наявності розкриття інформації щодо наявних ризиків та управління ними керівництвом підприємства (табл. 2.10). Джерелом інформації для аудиту є Примітки до фінансової звітності. За результатами проведення аналізу аудитор формує висновок в робочому документі. Для прикладу заповнення робочого документу нами було проаналізовано розкриття інформації щодо управління

ризиками, наведеної у Примітках до консолідованої фінансової звітності ПрАТ «Київстар» за 2022 рік.

Таблиця 2.10

Робочий документ аудитора при аналізі розкриття інформації щодо управління ризиками

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно	
1	2	3	4	5	6	7
1.	Чи розкрито інформацію щодо ризику геополітичного середовища?	+				<i>стр.14 Приміток</i>
2.	Чи розкрито інформацію щодо податкової системи України?	+				<i>стр. 56 Приміток</i>
3.	Чи розкрито інформацію щодо кредитного ризику?	+				<i>стр.59 Приміток</i>
3.1	Чи розкрито інформацію щодо чистої торговельної та іншої дебіторської заборгованості?	+				<i>стр. 59 Приміток</i>
3.2	Чи розкрито інформацію про грошові кошти та їх еквіваленти?	+				<i>стр. 46,59 Приміток</i>
4.	Чи розкрито інформацію щодо ризику процентної ставки?	+				<i>стр. 48 Приміток</i>
5.	Чи розкрито інформацію щодо валютний ризик?	+				<i>стр. 58 Приміток</i>
6.	Чи розкрито монетарні активи по валютах на дату балансу?	+				<i>стр. 44, 49 Приміток</i>
7.	Чи розкрито монетарні зобов'язання по валютах на дату балансу?	+				<i>стр.48-49 Приміток</i>
8.	Чи розкрито інформацію щодо операційного ризику?	+				<i>стр. 54 Приміток</i>
9.	Чи розкрито інформацію щодо ризику ліквідності?	+				<i>стр. 58 Приміток</i>
10.	Чи розкрито аналіз активів та пасивів фінансової звітності?	+				<i>стр. 38-56 Приміток</i>
11.	Чи розкрито ринковий ризик?	+				<i>стр. 57 Приміток</i>
12.	Чи розкрито інформацію про транспортне ціноутворення?	+				<i>стр. 57 Приміток</i>
13.	Чи розкрито аналіз фінансових зобов'язань за строками погашення?	+				<i>стр.59 Приміток</i>
<p><i>Висновки: При аналізі інформації щодо розкриття ризиків аудиторською групою встановлено що у Примітках до фінансової звітності управлінським персоналом інформації було у повній мірі розкрито інформацію щодо управління ризиками.</i></p>						

Джерело: сформовано автором.

На нашу думку, крім аналізу наявності розкриття інформації, аудитору слід порівнювати дані аналізу ризиків та оформлювати результати аудиторських процедур (табл. 2.11).

Робочий документ аудитора при аналізі розкриття інформації щодо управління ризиком ліквідності

№	Перевірка аналізу ризиків	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД
		На кінець звітного періоду	На кінець звітного періоду		
1	2	3	4	5	6
1.	Найбільш ліквідні активи (А1)	2 360	2 360	-	РД 10
2.	Швидко реалізовані активи (А2)	1 923 120	1 923 120	-	РД 10
3.	Повільно реалізовані активи (А3)	1 892 866	1 892 86	-	РД 10
4.	Важко реалізовані активи (А4)	263 992	263 992	-	РД 5
5.	Найбільш термінові зобов'язання (П1)	3 663 286	3 663 286	-	РД 10
6.	Короткострокові пасиви (П2)	80 888	80 888	-	РД 10
7.	Довгострокові пасиви (П3)	326 072	326 072	-	РД 10
8.	Власний капітал (П4)	12 092	12 092	-	РД 10
9.	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0	0	-	РД 7
10.	Коефіцієнт швидкої ліквідності	1	1	-	РД 10
11.	Коефіцієнт поточної ліквідності	2	2	-	РД 11

Висновки: При аналізі розкриття інформації щодо управління ризиком ліквідності відхилень не виявлено.

Джерело: сформовано автором.

Такий шаблон робочого документа може застосовуватися для перевірки аналізу та розкриття інформації щодо ризику ліквідності (найбільш ліквідні активи, швидко реалізовані активи, повільно реалізовані активи, важко реалізовані активи, найбільш термінові зобов'язання, короткострокові пасиви, довгострокові пасиви, власний капітал), абсолютної величини платіжних надлишків або нестач тощо. Таким же чином оформлюються результати перевірки розрахунку фінансових показників, зазначених у табл. 2.5, якщо аудитор вважає таку аудиторську процедуру доречною. Тобто, аудитор може проаналізувати ризики, якщо до надання аудитором висновку, керівництво підприємства змінило показники фінансової звітності та надало оновлену звітність аудитору. Як і вищезазначені робочі документи для фіксування результатів аналізу фінансових показників, нами запропоновано формування робочого документа за допомогою Ms Excel. Ця програма допомагає швидше опрацювати показники фінансової звітності та зробити розрахунки.

Отже, формування аудиторської документації можна представити наступним чином:

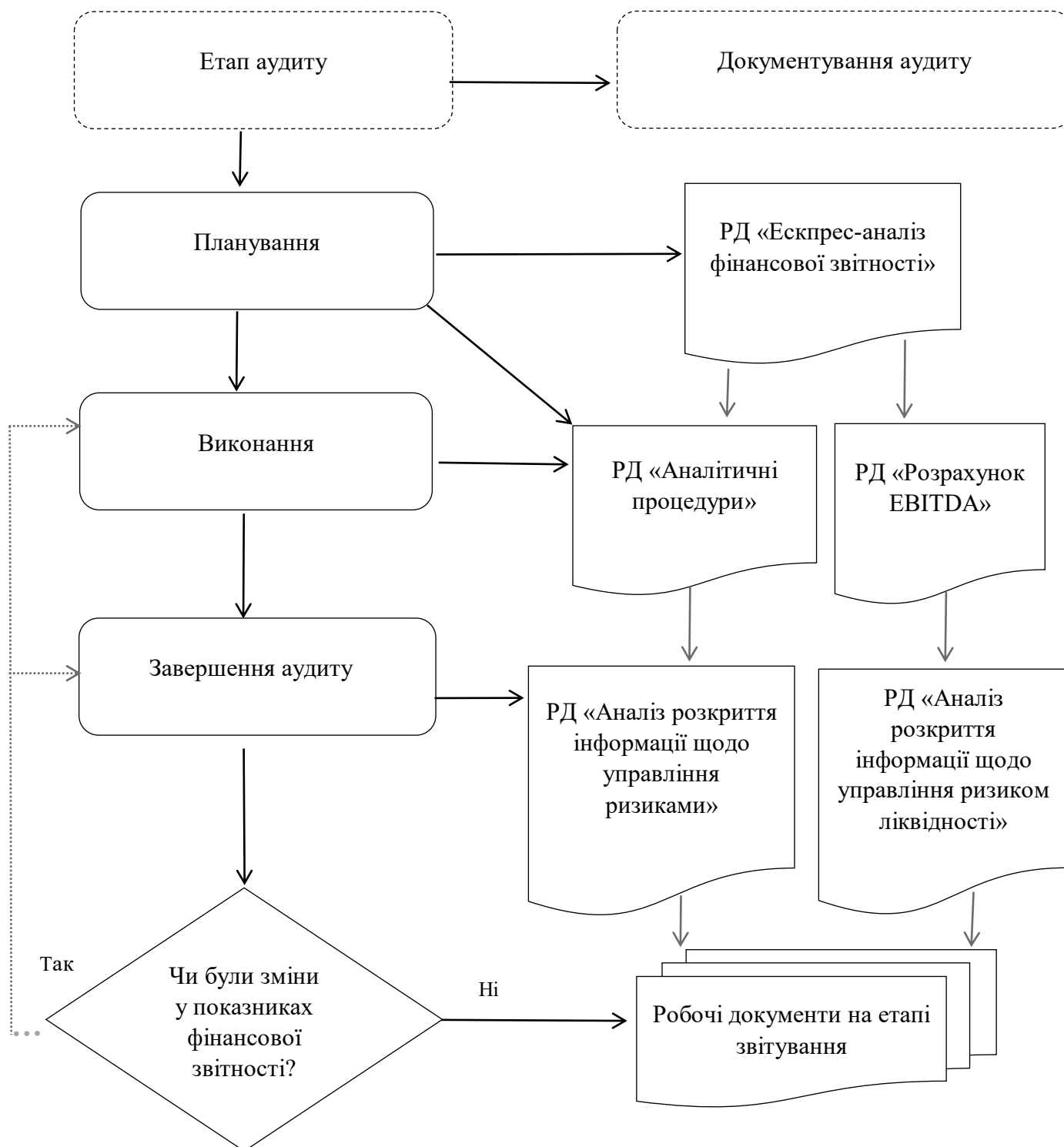


Рис. 2.4 Формування документування аналізу фінансових показників та розкриття інформації щодо управління ризиками.

Джерело: сформовано автором.

Проаналізувавши вимоги МСФЗ щодо розкриття фінансового аналізу у фінансовій звітності та враховуючи сучасний стан діяльності підприємств, нами було запропоновано підхід до оформлення аудиторської документації щодо аналітичних процедур. Також нами було згруповано необхідні для аналітики коефіцієнти, запропоновано формулу розрахунку EBITDA та формування аудиторського документу при аналізі розкриття ризиків підприємства.

2.3. Трансформаційний файл як елемент аудиторської документації

Більшість підприємств, які подають свою фінансову звітність за МСФЗ, зобов'язані оприлюднювати її разом з аудиторським звітом. Першою звітністю відповідно до міжнародних стандартів є така звітність, яка може включати ризики викривлення фінансових даних. На такі викривлення впливають наступні фактори: у керівництва підприємства не вистачає часу на виконання всіх вимог переходу на міжнародні стандарти; недостатня компетентність та знання МСФЗ серед відповідального персоналу; відсутність системи внутрішнього контролю; навмисне викривлення фінансової звітності [91, с.185].

Тому саме перший пакет фінансової звітності необхідний для перевірки незалежним аудитором. Якщо не виправити помилки у першій фінансовій звітності, ці помилки будуть присутні у кожній наступній звітності. Такі помилки призводять до викривлення фінансової звітності та невідповідності Концептуальним основам МСФЗ. Як наслідок, користувачі фінансової звітності отримають неправильну фінансову звітність [91 с. 185-186].

Аудитору необхідно перевірити підготовку першого пакету річної фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» та оприлюднити аудиторський висновок разом з такою звітністю. Крім того, необхідно обов'язково скласти результати такого аудиту (звіт та робочі документи) відповідно до вимог МСА 230 «Аудиторська документація».

Враховуючи те, що перша фінансова звітність за МСФЗ має ризики, нами було сформовано мету аудиту першого застосування МСФЗ - підтвердження незалежним аудитором, що перша фінансова звітність МСФЗ є:

- прозорою для користувачів і має порівняльні дані у всіх відображених періодах;
- відповідає Концептуальній основі МСФЗ;
- забезпечує прийнятну відправну точку для бухгалтерського обліку за МСФЗ.

Перша фінансова звітність компанії за МСФЗ - це перша річна фінансова звітність, у якій підприємство застосовує МСФЗ, і водночас чітко в цій фінансовій звітності зазначає, що дана фінансова звітність відповідає МСФЗ. За МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» фінансова звітність є першою звітністю за МСФЗ для підприємства, якщо:

1. Остання попередня фінансова звітність була подана відповідно до:

- національних вимог;
- з використанням МСФЗ у всіх аспектах, але без чіткої та безумовної заяви про відповідність міжнародним стандартам;
- чітка заява відповідності деяким, але не всім, МСФЗ;
- застосовувались національні вимоги, які не відповідають МСФЗ, але використовувались окремі МСФЗ для обліку деяких статей;
- застосовувались національні вимоги відповідно до певних сум.

2. Фінансова звітність була підготовлена відповідно до МСФЗ лише для внутрішнього використання без розкриття їх змісту власникам або будь-яким іншим зовнішнім користувачам.

3. Фінансова звітність за МСФЗ була підготовлена для цілей консолідації без повного набору фінансових звітів.

4. Фінансова звітність за попередні періоди не подавалася [92-93].

Перевіряючи правильний перехід підприємства на міжнародні стандарти, аудитор повинен поступово оцінювати наступну базову інформацію, яка є основою для формування аудиторської документації (рис. 2.5).



Рис. 2.5 Покрокова оцінка аудитором переходу підприємства на МСФЗ

Джерело: сформовано автором на основі [94, с. 157-158].

Тобто аудитор перевіряє обов'язковість та правильність кожного з вищезазначених етапів переходу на МСФЗ. Нами було сформовано основні джерела інформації для аудитора щодо проведення аудиторських процедур для перевірки правильності переходу на МСФЗ:

- МСФЗ/МСБО;
- облікова політика відповідно до міжнародних стандартів;
- трансформаційний файл;
- розрахункові файли;
- перша фінансова звітність за міжнародними стандартами;
- звіт незалежного оцінювача (за його наявності).

Проаналізувавши базовий алгоритм оцінки переходу підприємства на МСФЗ та наявні джерела інформації, автором було сформовано порядок аудиту першої фінансової звітності, складеної за МСФЗ. Отже, такий порядок включає: перевірку правильності визначення дати переходу на міжнародні стандарти та першого звітного періоду; перевірку наявності заяви підприємства про дотримання всіх вимог МСФЗ; перевірку правильності оцінки елементів звітності на дату переходу; перевірку звітності на предмет її відповідності МСФЗ; збір доказів, які підтверджують відповідність фінансової звітності вимогам МСФЗ, та достовірність і повноту розкриття інформації, яка знаходиться в ній; оцінку принципів ведення бухгалтерського обліку на підприємстві; оцінку наданої фінансової звітності в цілому, складання висновку щодо предмета перевірки, в тому числі відображення фактів, для виявлення яких вона проводилася.

Перехід від національних до міжнародних стандартів у більшості випадків відбувається за допомогою трансформаційного файлу Excel, заснованого на основі формул та/або макросів. Цей файл трансформації є джерелом вхідної інформації для аудитора для перевірки правильності переходу на міжнародні стандарти. Для виконання аудиторських процедур щодо аудиту першої фінансової звітності аудитор буде застосовувати щонайменше такі процедури аудиту: аналітичні процедури, зовнішні підтвердження, перерахунок, перевірка, запит. Аудитор повинен оцінити та зазначити у робочому документі, чи відповідає перший пакет фінансової звітності, складеної за МСФЗ, вимогам цих стандартів. Одними з критеріїв, які зазначаються у робочому документі для оцінки відповідності першого пакету фінансової звітності міжнародним стандартам, є:

1. *Порівняльна інформація.* Аудитор повинен перевірити, чи містить перша фінансова звітність, складена за МСФЗ, повний пакет необхідних звітів згідно з МСФЗ, а саме: три звіти про фінансовий стан, два звіти про прибутки та збитки та інший сукупний дохід, два звіти про рух грошових коштів, два звіти про зміни у власному капіталі та відповідні примітки, включаючи порівняльну інформацію.

2. *Пояснення щодо переходу на МСФЗ.* Аудитор перевіряє у примітках до фінансової звітності наявність та обґрунтованість пояснення того, як перехід від попередніх національних стандартів до міжнародних стандартів впливає на звіт про фінансовий стан, звіт про прибутки та збитки та грошові потоки, відображені у фінансовій звітності.

3. *Узгодження.* Перевіряючи першу фінансову звітність за МСФЗ, аудитор також перевіряє, чи розкрита інформація у примітках щодо узгодження. Узгодження розкривається в окремому розділі приміток до фінансової звітності у табличній формі з поясненням таких узгоджень. Чек-листом для аудитора є наступне:

- узгодження власного капіталу у звітності за національними стандартами з його власним капіталом за МСФЗ за обидві дати: дату переходу на МСФЗ та дату, коли остання річна фінансова звітність була підготовлена відповідно до національних стандартів;
- узгодження загального сукупного доходу, розрахованого відповідно до МСФЗ за попередній період, коли підприємство ще не застосовувало національні стандарти;
- пояснення збитків від зменшення корисності або відміни, якщо компанія вперше визнає або скасує їх відповідно до МСБО 36 «Зменшення корисності активів» у період, що починається на дату переходу на МСФЗ;
- пояснення суттєвих коригувань Звіту про рух грошових коштів;
- якщо фінансова звітність за попередні періоди не була подана, розкриття цього факту.

Також важливим при перевірці першого пакету фінансової звітності, складеної за МСФЗ, є перевірка облікової політики, складеної за міжнародними стандартами. Отже, аудитор повинен перевірити відповідність нової застосованої облікової політики всім МСФЗ та розкриття нової облікової політики у примітках до фінансової звітності.

Слід зазначити, що однакова облікова політика застосовується для складання Звіту про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду та для всіх періодів, відображених у його першій фінансовій звітності. Облікова політика повинна відповідати всім МСФЗ, що діють на кінець першого звітного періоду. Підприємство у своєму Звіті про фінансовий стан відповідно до МСФЗ на початок періоду:

- визнає активи та зобов'язання, які МСФЗ вимагають визнавати;
- не визнає статті активів або зобов'язань, якщо МСФЗ не дозволяють таке визнання;
- рекласифікує статті відповідно до вимог МСФЗ;
- застосовує МСФЗ для оцінки всіх визнаних активів та пасивів.

Усі коригування, що виникають унаслідок відмінностей в обліковій політиці відповідно до національних та міжнародних стандартів, визнаються безпосередньо у нерозподіленому прибутку на дату переходу на МСФЗ. Однак аудитор повинен пам'ятати, що МСФЗ дозволяють підприємствам скористатися двома категоріями винятків у Звіті про фінансовий стан: заборона ретроспективного застосування деяких аспектів інших МСФЗ та надання звільнення від деяких вимог інших МСФЗ.

Аудитор повинен зауважити, що МСФЗ забороняють ретроспективне застосування деяких положень МСФЗ, а рішення про ретроспективне застосування групи резервів залишається на розсуд підприємства. Тому підприємство може вибрати одне або кілька винятків із другої групи.

Якщо підприємство використовує метод оцінки за справедливою вартістю у своєму Звіті про фінансовий стан, складеному за МСФЗ на початок періоду, як належну собівартість основних засобів, інвестиційної нерухомості чи нематеріального активу, у Примітках до першої фінансової звітності за МСФЗ для кожної статті розкривається розмір справедливої вартості та сума коригування балансової вартості, визнаної у попередніх національних стандартах.

Подібним чином, якщо підприємство використовує доцільну собівартість у своєму Звіті про фінансовий стан, складеному за МСФЗ, для обліку інвестицій у дочірню, спільно контрольовану компанію або асоційоване підприємство у своїй окремій фінансовій звітності, перша окрема фінансова звітність за МСФЗ повинна розкривати:

- сумарну доцільну собівартість для тих інвестицій, для яких доцільна собівартість становить балансову вартість згідно з попередніми національними стандартами;
- сумарну доцільну собівартість для тих інвестицій, для яких доцільна собівартість є їх справедливою вартістю;
- сумарне коригування балансової вартості, визнаної у попередніх національних стандартах.

Якщо підприємство вирішує визначити справедливу вартість своїх активів як належну вартість при переході на МСФЗ, аудитор повинен переконатися, що визначення справедливої вартості визнається відповідно до міжнародних стандартів та законодавства. Наприклад, справедлива вартість землі та будівель зазвичай визначається на основі ринкових даних за допомогою експертного судження, яке зазвичай виконують професійні оцінювачі. Аудитор повинен переглянути звіт незалежного професійного оцінювача, який дасть розуміння методів визначення справедливої вартості для кожного класу основних засобів. Також аудитор перевіряє правильне відображення справедливої вартості в бухгалтерському обліку та, відповідно, і в першій фінансовій звітності.

Якщо підприємство через серйозну гіперінфляцію вирішує оцінювати активи та зобов'язання за справедливою вартістю і використовує цю справедливу вартість як належну вартість у своєму Звіті про фінансовий стан, складеному за МСФЗ на початок періоду, перша фінансова звітність за МСФЗ повинна розкривати вимоги до даного факту [94]. В ході дослідження нами було визначено, що в МСФЗ 1 приділяється особлива увага справедливій вартості.

Отже, аудиторська документація має включати аудиторські процедури, які підтверджують застосування при переході на МСФЗ підприємствами справедливої вартості як доцільної собівартості.

Один з найдешевших та найшвидших способів переходу від національних стандартів до міжнародних - це трансформація за допомогою файлу трансформації. Метод трансформації передбачає широке використання електронних таблиць, таких як MS Excel, що полегшує підготовку фінансового звіту та дозволяє обробляти значні масиви облікової інформації. Файл трансформації - це файл, переважно на основі Excel, який містить процедуру переходу на МСФЗ станом на звітну дату та усі коригування, необхідні для переведення показників фінансової звітності, складеної відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку, у формат МСФЗ, врахування відповідних принципів визнання, оцінки та розкриття всіх елементів фінансової звітності. Процедура трансформації фінансової звітності включає наступні основні кроки:

- підготовка пробного Звіту про фінансовий стан, Звіту про сукупний дохід;
- розрахунок та накладення коригувальних записів на пробний Звіт про фінансовий стан та Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід;
- підготовка основних приміток до фінансової звітності;
- складання Звіту про зміни у власному капіталі та Звіту про рух грошових коштів [92, 94].

Процес трансформації фінансової звітності повинен включати файл трансформації та розрахункові файли, які містять аналітику та коригування, що також подаються у форматі MS Excel. Такі файли повинні мати всі джерела інформації, на основі яких здійснюється трансформація (наприклад, картка рахунку, аналіз рахунку, оборотно-сальдова відомість та інші). Для аудитора перевірка переходу на МСФЗ за допомогою файлів MS Excel полегшує роботу, оскільки її можна швидше перерахувати, перевірити зв'язки між даними, а також

перевірити правильність формул. Аудитор також повинен перевірити дані, на основі яких були проведені розрахунки (наприклад, картки рахунків, аналіз рахунків тощо). Тобто аудитор може перевірити наявність необхідної інформації у трансформаційному файлі та файлів розрахунків до нього як достовірне джерело інформації (рис. 2.6).

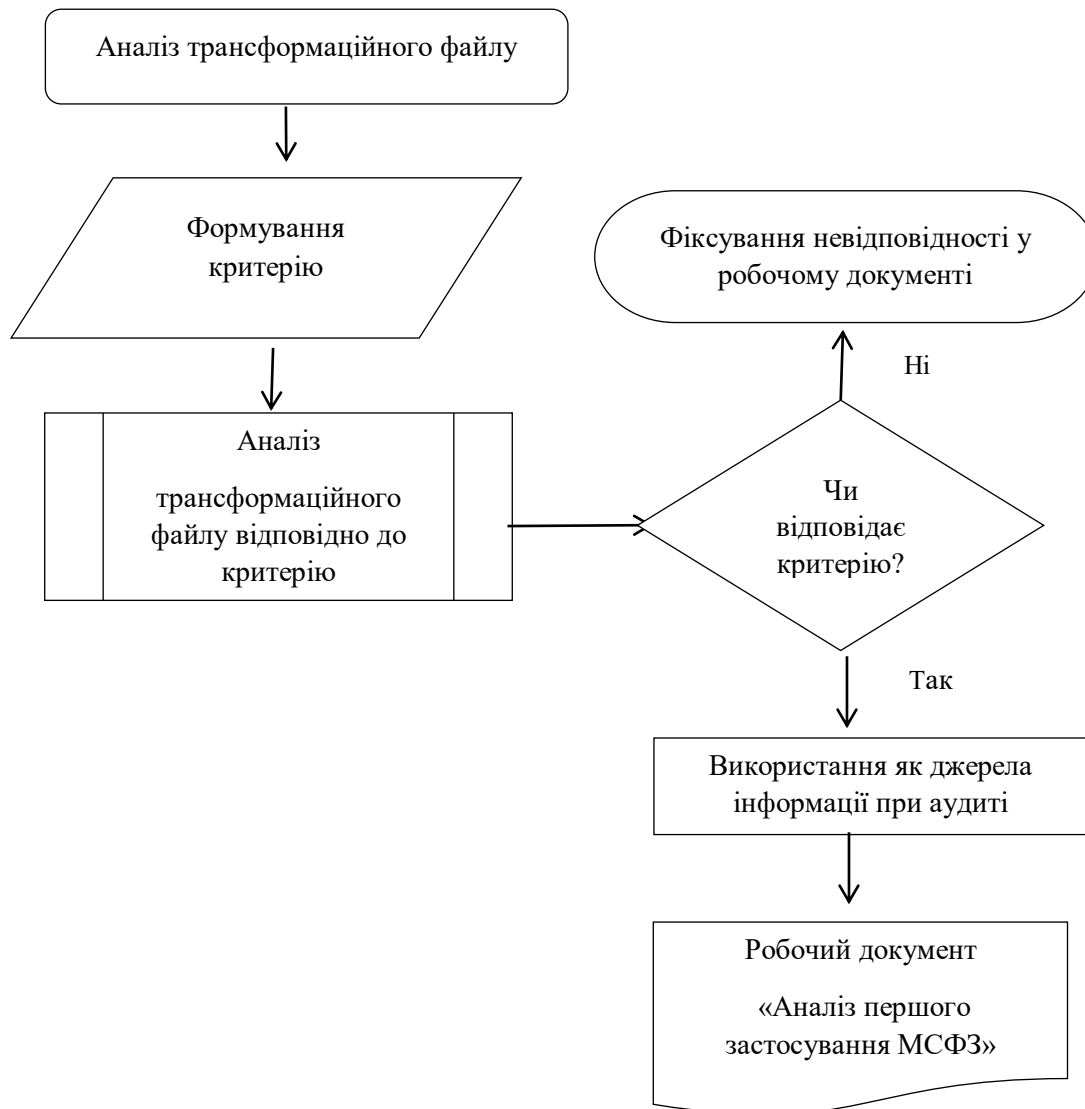


Рис. 2.6 Процес аналізу трансформаційного файлу переходу на МСФЗ як джерела обліково-аналітичного забезпечення аудиту

Джерело: сформовано автором.

Основними критеріями, відповідно до яких аудитор перевіряє трансформаційний файл як надійне та якісне джерело інформації для аудиту першої фінансової звітності, складеної за МСФЗ, є:

1. Наявність необхідного першого пакету фінансової звітності: Звіти відповідно до МСФЗ (три Звіти про фінансовий стан, два Звіти про фінансові результати (Звіт про фінансові результати та інший сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал та примітки).
2. Наявність відповідного робочого плану рахунків для підприємства відповідно до МСФЗ. Міжнародні стандарти не передбачають встановлений план рахунків, тому кожне підприємство розробляє та використовує свій план рахунків.
3. Відображення фінансових результатів шляхом аналізу витрат.
4. Здійснення початкової класифікації доходів і витрат на основі аналізу національних рахунків.
5. Наявність зміненої оборотно-сальдової відомості з метою подальшого перетворення відповідно до МСФЗ.
6. Зазначені валютні курси звітних періодів з метою переведення звітів та монетарних статей в інші валюти у відповідності до МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».
7. Вхідний скоригований нерозподілений прибуток відповідно до МСФЗ.
8. Наявність, як мінімум, наступних коригувань: (1) класифікація доходів і витрат відповідно до МСФЗ; (2) коригування доходів та витрат; (3) резерв на знецінення запасів та готової продукції; (4) резерв на зменшення корисності дебіторської заборгованості та інші резерви; (5) класифікація довгострокового боргу; (6) капіталізація витрат відповідно до МСФЗ; (7) резерв на невикористану відпустку працівників та премії; (8) класифікація від'ємних залишків дебіторської та кредиторської заборгованості; (9) класифікація основних засобів та коригування накопиченої амортизації; (10) визнання фінансової оренди відповідно до МСФЗ 16 «Оренда»; (11) визнання фінансових активів та зобов'язань за МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»; (12) розрахунок відстрочених податкових активів та зобов'язань, тощо.

Проаналізувавши зміст трансформаційного файлу, нами зроблено висновок, що він разом з розрахунковими файлами є основним джерелом обліково-аналітичного забезпечення для аудиту першої звітності, складеної за міжнародними стандартами. За результатами аудиту першої фінансової звітності за МСФЗ аудитор готує результати своєї перевірки відповідно до МСА 230 «Аудиторська документація». Аудиторська документація повинна містити докази того, що аудитор має підстави для висновку про досягнення загальних цілей та про те, що аудит першої фінансової звітності, складеної за МСФЗ, був спланований та виконаний відповідно до МСА, чинного законодавства та нормативних актів. У робочих документах за результатами аудиту першої фінансової звітності, складеної за МСФЗ, стандартно зазначається: характер, терміни та обсяг аудиторських процедур; ідентифікаційні характеристики конкретних статей чи питань, що розглядаються; особа, відповідальна за проведення аудиту, та дата завершення цього аудиту; особа, відповідальна за нагляд та огляд аудиту, дата та обсяг такої перевірки; суттєві питання, які виникають під час аудиту, висновки, зроблені щодо цих питань, та значні професійні судження, висловлені під час формування цих висновків. Також в цей аудит може входити документування обговорень важливих питань з керівництвом, особами, наділеними найвищими повноваженнями, та іншими, включаючи характер обговорюваних важливих питань, а також коли і з ким такі обговорення відбувалися. Наприклад, запит трансформаційного файлу та розрахункових файлів до нього, звіт незалежного оцінювача, інтерв'ю з бухгалтерським персоналом щодо пояснень здійснених розрахунків та коригувань тощо.

Робочі документи аудитора можуть включати перерахунки в MS Excel, анкети, копію Наказу про облікову політику, звіт незалежного аудитора, шаблони форм для аналізу облікової політики, узгодженість звітів тощо. Аудиторська документація при аудиті першої фінансової звітності відповідно до МСФЗ принаймні містить наступні робочі документи: аудит повного пакета першої

фінансової звітності за МСФЗ; аналіз облікової політики МСФЗ; перевірка трансформаційного файлу; перевірка файлів розрахунків, включаючи процедуру перерахунку; перевірка правильності визначення справедливої вартості та обліку; аналіз узгодженості переходу від національних до міжнародних стандартів та розкриття цієї інформації у примітках до фінансової звітності; аналіз узгодженості фінансової звітності між собою; перевірка розкриття необхідної інформації у примітках до фінансової звітності, тощо.

На основі результатів дослідження джерел інформації для забезпечення аудиту першої фінансової звітності та вимог МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» нами було розроблено робочий документ «Аналіз першого застосування МСФЗ». Зазначений робочий документ допомагає аудитору проаналізувати розкриття інформації при першому застосуванні на відповідність вимогам МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності»; виявити ризики; визначити аудиторські процедури. Отже, метою робочого документу є отримати аудитором впевненості, що перша фінансова звітність відповідає вимогам МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ». Цей документ представлено у вигляді контрольного листа із запитаннями, сформованими на основі вимог МСФЗ 1 - колонка 2. Аудитор відповідає на питання зазначаючи «так» - колонка 3 або «ні» - колонка 4, або «інформація відсутня» - колонка 5 відповідно. У колонці 6 аудитор надає посилання на інші робочі документи, джерела інформації та/або зазначає важливі для аудиту примітки. Заповнення розробленого нами робочого документу було протестовано відділом внутрішнього аудиту будівельної компанії DİMAX SULTAN 2699 İNŞAAT GAYRİMENKUL (табл. 2.12). Завдяки робочому документу аудиторами було проаналізовано правильність переходу на МСФЗ, складання першої фінансової звітності за міжнародними стандартами та розкриття інформації у Примітках до фінансової звітності.

Робочий документ «Аналіз першого застосування МСФЗ»

№	Питання	Варіанти відповіді			Посилання на РД/Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	
1	2	3	4	5	6
1	Чи перейшло підприємство на МСФЗ у відповідності до вимог законодавства?	+			РД № 32/21
2	Чи перейшло підприємство на МСФЗ за власною ініціативою?	+			Наказ № 12
3	Чи розробило та впровадило підприємство облікову політику за МСФЗ?	+			Облікова політика
4	Чи підприємство надало доступ до ознайомлення з трансформаційним файлом, програмами, за допомогою яких було здійснено перехід на МСФЗ?	+			
5	Чи підприємство надало розрахункові таблиці до трансформаційного файлу?	+			Розрахункові файли № 1,2,3,4,5
6	Чи визнано всі активи та зобов'язання, визнання яких вимагають МСФЗ?	+			Трансфайл
7	Чи не визнає статті активів або зобов'язань, якщо МСФЗ не дозволяють такого визнання?	+			Трансфайл
8	Чи перекласифіковано статті, які визнавалися згідно з попередніми стандартами як один вид активу, зобов'язання або компонентом капіталу, але які згідно з МСФЗ є іншим видом активу, зобов'язання чи компонентом капіталу?	+			Трансфайл
9	Чи застосовано МСФЗ під час оцінювання всіх визнаних активів та зобов'язань?	+			Трансфайл
10	Чи попередні оцінки підприємства відповідно до МСФЗ на дату переходу на МСФЗ узгоджуються з попередніми оцінками, зробленими на цю саму дату за попередніми НП(С)БО (після коригувань для відображення будь-якої різниці в облікових політиках), якщо немає об'єктивного свідчення, що ці попередні оцінки були помилкові?	+			Трансфайл, Примітки до фін.звітності
11	Чи перша фінансова звітність за МСФЗ містить принаймні три звіти про фінансовий стан, два звіти про прибуток та збиток та інший сукупний дохід, два окремі звіти про прибутки та збитки (якщо їх подають), два звіти про рух грошових коштів, два звіти про зміни у власному капіталі та відповідні примітки, що включають порівняльну інформацію для всіх поданих фінансових звітів?	+			Фінансова звітність
12	Чи підприємство пояснює, як перехід з попередніх НП(С)БО на МСФЗ вплинув на його фінансовий стан, фінансові результати і грошові потоки, відображені у звітності?	+			Примітки

№	Питання	Варіанти відповіді			Посилання на РД/ Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	
1	2	3	4	5	7
13.	<p>Чи перша фінансова звітність, складена за МСФЗ, включає:</p> <p>а) узгодження його власного капіталу у звітності за попередніми НП(С)БО з його власним капіталом за МСФЗ для обох дат, а саме: дати переходу на МСФЗ та дати кінця найпізнішого періоду, відображеного в найостаннішій річній фінансовій звітності за попередніми НП(С)БО;</p> <p>б) узгодження загального сукупного прибутку за МСФЗ за найпізніший період у найостаннішій річній фінансовій звітності. Відправною точкою для такого узгодження є загальний сукупний прибуток за попередніми НП(С)БО за той самий період або, якщо підприємство не відображає в звітності таку загальну суму, прибуток або збиток за попередніми НП(С)БО;</p> <p>в) якщо підприємство вперше визнало або сторнувало будь-які збитки від зменшення корисності при складанні свого звіту про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду, розкриття інформації, що вимагалось б МСБО 36 «Зменшення корисності активів», у разі визнання суб'єктом господарювання цих збитків від зменшення корисності або їхнього сторнування у періоді, що починається з дати переходу на МСФЗ?</p>	+			Підприємством було визнано вперше збитки від зменшення корисності. (РД № 14)
14.	Чи розкрито інформацію про справедливую вартість призначених фінансових активів на дату призначення, а також їх класифікацію та балансову вартість у попередній фінансовій звітності?	+			Примітки до фін.звітності
15.	Чи підприємство використовує справедливую вартість у своєму звіті про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду як доцільну собівартість об'єкта основних засобів, інвестиційної нерухомості або нематеріального активу?	+			Трансфайл, Звіт оцінювача
16.	Чи перша фінансова звітність, складена за МСФЗ, за кожною статтею у звіті про фінансовий стан, складеному за МСФЗ на початок періоду, розкриває суму цих справедливих вартостей та суму коригувань балансових вартостей, відображених у звітності за попередніми НП(С)БО?	+			Примітки до фін.звітності
17.	Чи при використанні доцільної собівартості в своєму звіті про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду для обліку інвестиції в дочірнє, спільне або асоційоване підприємство в його окремій фінансовій звітності, перша окрема фінансова звітність за МСФЗ розкриває: а) сукупну доцільну собівартість тих інвестицій, для яких доцільна собівартість є балансовою вартістю за попередніми НП(С)БО; б) сукупну доцільну собівартість тих інвестицій, для яких доцільна собівартість є їхньою справедливою вартістю; та в) сукупне коригування балансової вартості, відображеної у звітності за попередніми НП(С)БО?		+		Підприємство не має інвестицій в дочірнє, спільні або асоційоване підприємство

№	Питання	Варіанти відповіді			Посилання на РД/Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	
1	2	3	4	5	6
18	Якщо підприємство використовує звільнення для нафтогазових активів, то чи розкрито цей факт і базу, що використовувалась для розподілення їх балансові вартості, визначену за попередніми НП(С)БО?		+		Нафтогазові активи відсутні
19	Якщо підприємство використовує звільнення для операцій, ставка за якими підлягає регулюванню, то воно розкриває цей факт і базу, на якій були визначені балансові вартості за попередніми НП(С)БО?		+		Такі звільнення відсутні
20	Якщо підприємство через сильну гіперінфляцію вирішує оцінювати активи і зобов'язання за справедливою вартістю і використовувати цю справедливу вартість як доцільну собівартість у своєму звіті про фінансовий стан, складеному за МСФЗ на початок періоду, то чи перша фінансова звітність, складена за МСФЗ, розкриває пояснення того, як і чому підприємство використовувало, а потім припинило використовувати функціональну валюту, яка має такі характеристики: а) відсутній достовірний загальний індекс цін для всіх суб'єктів господарювання за операціями і залишками у такій валюті; б) відсутнє конвертування цієї валюти на відносно стабільну іноземну валюту?		+		У період переходу підприємства на МСФЗ гіперінфляція була відсутня
21	Якщо підприємство подало проміжну фінансову звітність, у якій розкривається порівняльна інформація за проміжний період, який безпосередньо передує фінансовому року, то чи кожна така проміжна фінансова звітність включає узгодження: і) його власного капіталу за попередніми НП(С)БО на кінець цього порівнювального проміжного періоду з сумою його власного капіталу за МСФЗ на цю дату; ii) його загального сукупного прибутку за МСФЗ за цей порівнювальний період (суми, яка припадає на цей порівнювальний період, та кумулятивно з початку року до звітної дати)?		+		Перший пакет фінансової звітності був за річний звітний період
<i>Висновок: за результатами аналізу першої фінансової звітності, складеної за МСФЗ, аудиторами не було визначення порушень вимог МСФЗ. Перша фінансова звітність відповідає вимогам МСФЗ (МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ»).</i>					

Джерело: розроблено автором.

Джерелами інформації при аналізі було визначено: перша фінансова звітність за МСФЗ, трансформаційний файл переходу на МСФЗ, розрахункові файли (пояснення) до трансформаційного файлу, облікова політика, Наказ керівництва про перехід підприємства на МСФЗ.

В ході дослідження зроблено висновок, що для підтвердження відповідності першої фінансової звітності вимогам МСФЗ важливою складовою є перевірка правильності розкриття інформації при першому застосуванні МСФЗ. Окрім оцінки загальних вимог МСФЗ для розкриття інформації при першому застосуванні, аудитор перевіряє правильність розкриття інформації при використанні справедливої вартості як доцільної собівартості та собівартості стосовно інвестицій в дочірні організації, спільні підприємства та асоційовані організації. Підприємство повинно розкривати порівняльну інформацію при першому застосуванні. Результати детального аудиту першого пакету фінансової звітності, включаючи аудит розкриття інформації у примітках про додаткові звільнення при застосуванні МСФЗ, якщо дані звільнення застосовані до підприємства, аудитор повинен оформити у робочому документі. Одним із джерел інформації при аудиті першої звітності, складеної за МСФЗ, є трансформаційний файл переходу на міжнародні стандарти.

Висновки до Розділу 2

1. Методичний підхід при формуванні аудиторської документації аналізу облікової політики повинен ґрунтуватися на конкретних питаннях відповідності фактичного обліку діяльності підприємства Концептуальній основі міжнародних стандартів, враховуючи вимоги МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». Нами було запропоновано методику формування аудиторської документації при аналізі облікової політики за МСФЗ. Розроблено робочі документи «Аналіз облікової політики на відповідність МСФЗ» та «Розуміння облікової політики за МСФЗ» у вигляді контрольних питань на відповідність облікової політики МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». Також ми пропонуємо додатково перевіряти облікову політику при тестуванні системи внутрішнього контролю для кожної сфери бухгалтерського обліку. Тобто перевірка наявності облікової політики щодо обліку, визнання та розкриття інформації стосовно сфери бухгалтерського обліку повинна бути окремим обов'язковим питанням при тестуванні контролю.

2. Документування результатів аналізу фінансових показників є обов'язковим та важливим при аудиті фінансової звітності, складеної за МСФЗ. Нами запропоновано методичний підхід до документування результатів проведення аналітичних процедур при аналізі фінансових показників підприємства. Аудиторський документ повинен розділятися на документування двох видів аналізу: аналіз коефіцієнтів та аналіз здатності управління ризиками підприємством.

3. Враховуючи те, що фінансових показників є досить багато, нами було згруповано оптимальні показники для здійснення аналітичних процедур щодо аналізу фінансової звітності, складеної за МСФЗ, та сформовано шаблон оформлення результатів.

4. Розрахунок ЕВІТДА є обов'язковим для розкриття інформації у Примітках до фінансової звітності, складеної за МСФЗ. Тому такий робочий документ може включати перевірку розрахунку, наданого у Примітках, та/або

розрахунку аудитором показника EBITDA як частини аналізу фінансового показника. Встановленої формули розрахунку EBITDA для підприємств, які складають фінансову звітність за МСФЗ, немає, тому нами було запропоновано застосовувати формулу у відповідності до діяльності підприємства та зовнішніх факторів впливу на його діяльність. Нами запропоновано для українських підприємств застосовувати показник EBITDA з урахуванням отриманої шкоди та збитків від російської агресії, тобто модифікований показник EBITDAW.

5. Аудиторська документація аналітичних процедур повинна мати результати аналізу розкриття інформації щодо управління ризиками. Нами запропоновано робочий документ аудитора при аналізі розкриття інформації щодо управління ризиками. Робочий документ містить контрольні питання щодо основних ризиків діяльності підприємства, що дає змогу порівняти дані підприємства та дані аудиту.

6. Підтвердження відповідності першої фінансової звітності вимогам МСФЗ є важливою складовою перевірки фінансової звітності, складеної за МСФЗ. Одним із джерел інформації при аудиті першої звітності, складеної за МСФЗ, крім облікової політики, є трансформаційний файл переходу на міжнародні стандарти. Враховуючи те, що більшість підприємств здійснюють перехід на МСФЗ за допомогою файлу трансформації в Ms Excel, для аудитора цей файл є одним з основних джерел аудиторської інформації. Цей файл містить пробний баланс, коригування, узгодження, звітність за МСФЗ, необхідне зіставлення, тощо. Нами запропоновано використання цього файлу як основи для формування аудиторської документації при аудиті МСФЗ-звітності.

7. Методика формування аудиторської документації при аудиті першої фінансової звітності, складеної за МСФЗ, повинна базуватися на аналізі алгоритму оцінки переходу підприємств на МСФЗ та наявних джерел інформації. На основі визначених джерел інформації для забезпечення аудиту першої фінансової звітності, алгоритму переходу на міжнародні стандарти та вимог МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової

звітності» нами було розроблено та запропоновано робочий документ «Аналіз першого застосування МСФЗ».

Основні положення другого розділу опубліковані у працях [6, 7, 10, 12,15].

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ФОРМУВАННЯ РОБОЧОЇ ДОКУМЕНТАЦІЇ АУДИТОРА

3.1. Аудиторська документація при аудиті фінансової звітності та приміток до неї

При аудиті фінансової звітності та приміток до неї одним з головних завдань аудитора є не тільки перевірка, чи не містить фінансова звітність суттєвих викривлень, а ще й чи відповідає вона вимогам міжнародних стандартів. Також постає питання, яким чином оформити результати цих аудиторських процедур, щоб робочий документ був якісним, зрозумілим та відповідав МСА. Нами було проаналізовано вимоги МСБО 1 «Подання фінансової звітності» до подання фінансової звітності [95, с. 119]. Результати аналізу вимог стандарту надали можливість удосконалити методику формування аудиторської документації та сформувані шаблони робочих документів при аудиті фінансової звітності, складеної за МСФЗ.

Отже, спочатку аудитор повинен переконатися у тому, що фінансова звітність підприємства складена у повному обсязі, а саме містить: Звіт про фінансовий стан на кінець періоду; Звіт про сукупні доходи за період; Звіт про зміни у власному капіталі за період; Звіт про рух грошових коштів за період; Примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення. Якщо підприємство застосовує облікову політику ретроспективно або здійснює ретроспективний перерахунок статей своєї фінансової звітності, або коли воно перекласифікує статті своєї фінансової звітності, то тоді ще подається звіт про фінансовий стан на початок найбільш давнього порівняльного періоду. Багато підприємств окремо від фінансової звітності подають фінансовий огляд, складений управлінським персоналом, з описом і поясненнями основних характеристик фінансових результатів діяльності та фінансового стану, а також основних невизначеностей, які пов'язані з ним (наприклад, основні чинники і впливи, які визначають фінансові результати діяльності, джерела фінансування та запланованого співвідношення зобов'язань та власного капіталу, тощо). На основі

існуючого пакету фінансової звітності, складеної за МСФЗ, аудитор формує програму аудиту (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Робочий документ «Програма аналізу фінансової звітності
на відповідність МСФЗ»**

№	Аудиторська процедура	Твердження	Робочий документ	Виконавець	Кількість часу (план)	Кількість часу (факт)	Відхилення (б-7)	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Перевірити загальні вимоги до подання фінансової звітності	П	27.1	A1	8	8	-	
2.	Перевірити подання Звіту про фінансовий стан	П	27.2	A1	8	10	2	
3.	Перевірити подання Звіту про прибутки та збитки та інших сукупний дохід	П	27.3	A1	10	10	-	
4.	Перевірити подання Звіту про зміни у власному капіталі	П	27.4	A1	4	2	(2)	
5.	Перевірити подання Звіту про рух грошових коштів	П	27.5	A1	4	4	-	
6.	Перевірити подання Приміток	П	27.6	A1	8	8	-	
7.	Перевірити подання проміжної фінансової звітності	П	27.7	A1	12	12	-	
8.	Перевірити подання окремої фінансової звітності	П	27.8	A1	12	12	-	

Джерело: сформовано автором.

Після формування програми аудиту аудитор приступає до його виконання. Аудитор перевіряє відповідність фінансової звітності загальним характеристикам (табл. 3.2):

Таблиця 3.2

**Характеристики фінансової звітності відповідно до Концептуальної
ОСНОВИ**

Характеристика	Опис
1	2
Достовірне подання та відповідність МСФЗ	Фінансова звітність має достовірно подавати фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки. Достовірне подання вимагає правдивого подання впливу операцій, інших подій та умов відповідно до визначень та критеріїв визнання для активів, зобов'язань, доходу та витрат, наведених у Концептуальній основі. Передбачається, що в результаті застосування МСФЗ буде досягнуто достовірне подання інформації у фінансовій звітності.

Характеристика	Опис
1	2
Безперервність	Складаючи фінансову звітність, управлінський персонал повинен оцінювати здатність підприємства продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Підприємство складає фінансову звітність на основі безперервності, якщо тільки управлінський персонал не має намірів ліквідувати підприємство чи припинити діяльність або не має реальної альтернативи таким заходам. Оцінюючи доречність припущення про безперервність, управлінський персонал бере до уваги всю наявну інформацію щодо майбутнього - щонайменше на 12 місяців з кінця звітного періоду, але не обмежуючись цим періодом.
Принцип нарахування в бухгалтерському обліку	Підприємство складає свою фінансову звітність (крім інформації про рух грошових коштів) за принципом нарахування. Якщо застосовується принцип нарахування в бухгалтерському обліку, підприємство визнає такі статті як активи, зобов'язання, власний капітал, дохід та витрати (елементи фінансової звітності) тоді, коли вони відповідають визначенням та критеріям визнання для цих елементів у Концептуальній основі.
Суттєвість та об'єднання у групи	Підприємство подає окремо кожний суттєвий клас подібних статей. Підприємство подає окремо статті відмінного характеру або функції, крім випадків, коли вони є несуттєвими.
Згортання	Підприємство не повинно згортати активи та зобов'язання або дохід і витрати, якщо тільки цього не вимагає або не дозволяє МСФЗ. Підприємство розкриває окремо активи і зобов'язання, а також дохід та витрати. Згортання у звіті про сукупні доходи або у звіті про фінансовий стан чи в окремому звіті про прибутки та збитки, крім випадків, коли згортання відображає сутність операції чи іншої події, зменшує спроможність користувачів розуміти операції, інші події та умови, що відбулися, й оцінювати майбутні грошові потоки.
Частота звітності	Підприємство подає повний комплект фінансової звітності (включаючи порівняльну інформацію) як мінімум щороку. Якщо підприємство змінює дату закінчення свого звітного періоду і подає фінансову звітність за період, довший або коротший, ніж один рік, то підприємство розкриває, крім періоду, який охоплюється фінансовою звітністю: причини використання довшого чи коротшого періоду; той факт, що суми, наведені у фінансовій звітності, не є повністю зіставними.
Порівняльна інформація	Підприємство розкриває інформацію стосовно попереднього періоду щодо всіх сум, наведених у фінансовій звітності поточного періоду, включаючи описову частину, якщо вона є доречною для розуміння фінансової звітності поточного періоду. Підприємство зберігає подання та класифікацію статей у фінансовій звітності від одного періоду до іншого, якщо тільки не є очевидним, що інше подання чи інша класифікація будуть більш доречними з урахуванням критеріїв щодо обрання та застосування облікових політик в МСБО 8.

Джерело: сформовано автором за стандартами МСФЗ [80].

Аудитор повинен перевірити, чи підприємство розкриває у своєму фінансовому звіті наступну інформацію: назву підприємства, що звітує, або інші способи ідентифікації та будь-які зміни в цій інформації порівняно з кінцем попереднього звітного періоду; ця фінансова звітність стосується одного підприємства чи групи, або групи компаній; дату кінця звітного періоду або періоду, охопленого комплектом фінансової звітності та примітками; валюту подання; рівень округлення, використаний при поданні сум у фінансовій звітності; місце розташування та юридичну адресу, країну його реєстрації та адресу зареєстрованого офісу або основне місце ведення господарської діяльності, якщо воно не збігається з місцем зареєстрованого офісу; опис характеру операцій та його основної діяльності; назву материнського підприємства та фактичного кінцевого материнського підприємства групи; якщо це підприємство з обмеженим строком існування, інформацію стосовно тривалості його існування.

Підприємство повинно надавати інформацію структуровано, а саме шляхом подання відповідних заголовків, звітів, приміток, стовпчиків тощо. До кожної статті, поданої у Звіті про фінансовий стан, Звіті про сукупний дохід і прибутки та збитки, Звіті про зміни у власному капіталі та Звіті про рух грошових коштів, робиться посилання на будь-яку пов'язану з нею інформацію у Примітках. Аудитор повинен перевіряти, чи відповідає узгодження заголовків, звітів, приміток між собою. Отже, аудитор перевіряє відповідність подання фінансової звітності, складеної за МСФЗ, загальним вимогам МСБО 1 «Подання фінансової звітності». Нами було сформовано шаблон робочого документу «Аналіз фінансової звітності на відповідність загальним вимогам МСФЗ» (табл. 3.5). Метою робочого документу є фіксування результатів перевірки подання фінансової звітності на відповідність загальним вимогам МСБО 1 «Подання фінансової звітності» та Концептуальній основі МСФЗ.

МСФЗ не мають чіткої форми Звіту про фінансовий стан, але зазначають мінімальну інформацію, яка повинна бути подана: основні засоби; інвестиційна нерухомість; нематеріальні активи; фінансові активи; інвестиції, обліковані із

застосуванням методу участі в капіталі; біологічні активи; запаси; торговельна та інша дебіторська заборгованість; грошові кошти та їх еквіваленти; загальна сума активів, класифікованих як утримувані для продажу, та активи, включені у ліквідаційні групи, класифіковані як утримувані для продажу; торговельна та інша кредиторська заборгованість; забезпечення; фінансові зобов'язання; зобов'язання та активи щодо поточного податку; відстрочені податкові активи та зобов'язання; зобов'язання, включені у ліквідаційні групи, класифіковані як утримувані для продажу; неконтрольовані частки, представлені у власному капіталі; випущений капітал і резерви, що відносяться до власників материнського підприємства [80].

Дані вимоги МСФЗ є мінімальними, але, за необхідністю, підприємство подає додаткові рядки статей, заголовки та проміжні підсумки у Звіті про фінансовий стан, коли таке подання є доречним для розуміння фінансового стану. Рівень деталізації в поданні розбивок залежить від вимог МСФЗ, а також розміру, характеру і функції відповідних сум (наприклад, статті основних засобів деталізуються за класами; оренда на фінансову та операційну; дебіторську заборгованість деталізують з виділенням сум до отримання від торгових клієнтів, до отримання від пов'язаних сторін, авансів виданих та інших сум, тощо) [96-97]. Важливим для аудитора є розуміння сфери діяльності підприємства та подання інформації у звіті про фінансовий стан. Однією із основних вимог МСФЗ є подання актуальної інформації. Наприклад, якщо підприємство не є сільськогосподарським підприємством, то у нього у Звіті про фінансовий стан та, відповідно, в інших звітах не буде зазначатися інформація про біологічні активи. На відміну від НП(С)БО, в МСФЗ рядки статей не подаються порожніми, а тільки з інформацією (табл. 3.3). Але, винятком подання порожнього рядка у звітному періоду є те, що така інформація зазначалася у порівняльному періоді.

Приклад надання інформації у Звіті про фінансовий стан

АКТИВ	Примітки	31.12.2022	31.12.2023
1	2	3	4
Нематеріальні активи	10	-	1 305

Джерело: сформовано автором.

Такий рядок при проведенні попередніх аналітичних процедур з більшою вірогідністю потрапить в аудиторську вибірку статей, тому що його зміна буде 100%. Підприємство повинно розмежувати свої активи та зобов'язання у Звіті про фінансовий стан та у Примітках до фінансової звітності на непоточні і поточні. Аудитор повинен перевірити правильну класифікацію активів та зобов'язань відповідно до вимог МСФЗ (табл. 3.4).

При оцінці, чи правильно підприємство класифікувало свої зобов'язання як поточні або непоточні, аудитор повинен проаналізувати кредитні договори або договори займу. Якщо за договором передбачено рефінансування боргу або дозволено перенесення погашення на пізнішу дату принаймні на дванадцять місяців після звітного періоду, то підприємство має право класифікувати свої зобов'язання як непоточні.

Класифікація активів та зобов'язань

Класифікація	Активи	Зобов'язання
1	2	3
Поточні	актив реалізується або є намір продати чи спожити його у своєму операційному циклі або протягом дванадцяти місяців після звітного періоду; актив утримується з метою продажу; грошові кошти чи їх еквіваленти, без обмежень щодо обміну чи використання для погашення	зобов'язання погашається в ході свого операційного циклу; зобов'язання утримується з метою продажу або підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців після звітного періоду; відсутнє безумовне право відстрочення погашення зобов'язання протягом дванадцяти місяців після звітного періоду.
Непоточні	матеріальні, нематеріальні та фінансові активи довгострокового характеру	інші зобов'язання - непоточні

Джерело: сформовано автором за стандартами МСФЗ [13]

Треба зазначити, що коли зміна дати погашення відбувається за вимогою кредитора, то таке зобов'язання класифікується як поточне. Це означає, що на класифікацію зобов'язань впливають саме юридично оформлені кредитні умови. Підприємство обов'язково повинно надати аудитору усі договори зі змінами та додаткові угоди включно.

Також аудитору треба звернути увагу на порушення зобов'язання за довгостроковою кредитною угодою на кінець звітного періоду або раніше, внаслідок чого зобов'язання підлягає сплаті за вимогою, зобов'язання класифікується як поточне, навіть якщо кредитор погодився не вимагати платіж внаслідок порушення. Проте зобов'язання класифікується як непоточне, якщо кредитор до настання кінця звітного періоду погодився надати пільговий період, що закінчується принаймні через дванадцять місяців після звітного періоду, протягом якого підприємство може виправити порушення та протягом якого кредитор не може вимагати негайного платежу. Результати аналізу таких договорів аудитор повинен оформляти у своїй робочій документації.

Враховуючи те, що МСФЗ дуже прискіпливо відносяться до вимог розкриття інформації щодо капіталу підприємства, то вони вимагають у підприємства розкриття детальної інформації про акціонерний капітал у звіті про фінансовий стан або у примітках. Найчастіше дана інформація розкривається у примітках наступним чином для кожного класу акціонерного капіталу:

- кількість акцій, дозволених до випуску;
- кількість випущених і повністю сплачених акцій, а також випущених, але не повністю сплачених акцій;
- номінальна вартість однієї акції або факт відсутності номінальної вартості акцій;
- узгодження кількості акцій в обігу на початок та на кінець періоду;
- права, привілеї та обмеження, які супроводжують цей клас, включаючи обмеження з виплати дивідендів і повернення капіталу;

- частки в суб'єкті господарювання, утримувані підприємством чи його дочірніми або асоційованими підприємствами;
- акції, зарезервовані для випуску на умовах опціонів і контрактів з продажу, включаючи умови та суми.

За результатами дослідження вимог МСФЗ для формування Звіту про фінансовий стан нами було сформовано шаблон аудиторського документу (табл. 3.5). Метою робочого документу є фіксування результатів перевірки подання Звіту про фінансовий стан відповідно до вимог МСБО 1 «Подання фінансової звітності». Процедурами буде тестування аудиторами подання Звіту про фінансовий стан за допомогою відповідей на контрольні питання. За результатами аудиторських процедур формується аудиторський висновок. В робочому документі проаналізовано консолідовану фінансову звітність ПрАТ «Київстар».

Таблиця 3.5

Робочий документ «Аналіз Звіту про фінансовий стан на відповідність вимогам МСФЗ»

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно	
1	2	3	4	5	6	7
1.	Чи включає Звіт про фінансовий стан статті, що подають суми відповідно до п. 54-55 МСБО 1?	+				КФЗ ПрАТ «Київстар» за 2022 р. (стр.3-5)
2.	Чи подано у Звіті окремо непоточні та поточні активи та зобов'язання?	+				
3.	Чи є непоточні активи та зобов'язання такими, що є у власності та, відповідно, будуть погашені через більше ніж дванадцять місяців після звітного періоду?	+				
4.	Чи є поточні активи та зобов'язання такими, що є у власності та, відповідно, будуть погашені не більше ніж через дванадцять місяців після звітного періоду?	+				
5.	Чи розкрито у Звіті про фінансовий стан або у примітках більш детальну розбивку поданих рядків з використанням класифікації, яка підходить для операцій суб'єкта господарювання?	+				Примітки до КФЗ ПрАТ «Київстар» за 2022 р. (стр.38-52)

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно	
1	2	3	4	5	6	7
6.	<p>Чи розкрито таку інформацію у звіті про фінансовий стан або в примітках:</p> <p>а) для кожного класу акціонерного капіталу:</p> <p>i) кількість акцій, дозволених до випуску;</p> <p>ii) кількість випущених і повністю сплачених акцій, а також випущених, але не повністю сплачених акцій;</p> <p>iii) номінальну вартість однієї акції або факт відсутності номінальної вартості акцій;</p> <p>iv) узгодження кількості акцій в обігу на початок та на кінець періоду;</p> <p>v) права, привілеї та обмеження, які супроводжують цей клас, включаючи обмеження з виплати дивідендів і повернення капіталу;</p> <p>vi) частки в суб'єкті господарювання, утримувані суб'єктом господарювання чи його дочірніми або асоційованими підприємствами;</p> <p>vii) акції, зарезервовані для випуску на умовах опціонів і контрактів з продажу, включаючи умови та суми;</p> <p>б) опис характеру призначення кожного резерву у власному капіталі?</p>	+				КФЗ ПрАТ «Київстар» за 2022 р. (стр.7,47,61)
7.	<p>Чи розкрито суб'єктом господарювання без акціонерного капіталу (наприклад, товариство або траст) інформацію, аналогічну тій, що зазначено в п. 6, з відображенням зміни протягом періоду в кожній категорії частки участі у власному капіталі, а також права, привілеї та обмеження, що відносяться до кожної категорії частки участі у власному капіталі?</p>				+	
<p><i>Висновки: за результатами проведення аналізу відповідності Консолідованого звіту про фінансовий стан ПрАТ «Київстар» за 2022 р. вимогам МСБО 1 «Подання фінансової звітності» встановлено, що зазначена звітність відповідає вимогам міжнародних стандартів.</i></p>						

Джерело: сформовано автором.

У Звіті по сукупні доходи аудитор перевіряє, чи підприємство подало усі статті доходу та витрат. Дані статті подаються підприємством в єдиному звіті про прибутки та збитки або у двох звітах: звіті, що відображає компоненти прибутку або збитку (окремий звіт про прибутки та збитки) та другому звіті, що починається з прибутку або збитку та відображає компоненти іншого сукупного прибутку (звіт про сукупні доходи). Звіт про сукупні доходи має включати, як мінімум, рядки, які подають такі суми за період: дохід; прибутки та збитки, що виникають внаслідок припинення визнання фінансових активів, оцінених за амортизованою собівартістю; фінансові витрати; частку прибутку або збитку асоційованих та спільних підприємств, що обліковуються за методом участі в капіталі; якщо фінансовий актив перекласифікований так, що він оцінюється за

справедливою вартістю, будь-який прибуток або збиток, що виникає внаслідок різниці між попередньою балансовою вартістю та його справедливою вартістю на дату перекласифікації; податкові витрати; одна сума, що складається з підсумку прибутку або збитку від припинених видів діяльності після сплати податків та прибутку або збитку після сплати податків, визнаного після оцінки до справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж або після вибуття активів чи вибуття ліквідаційної групи (груп), що становить припинену діяльність; прибуток або збиток; кожний компонент іншого сукупного прибутку, класифікований за своїм характером; частку іншого сукупного прибутку асоційованих та спільних підприємств, що обліковуються за методом участі в капіталі; загальний сукупний прибуток.

Підприємство повинно розкривати у Звіті про сукупні доходи такі статті у вигляді їх розподілу у прибутках або збитках за період та загальний сукупний прибуток, що відноситься до неконтрольованих часток та власників материнської компанії.

Інші міжнародні стандарти визначають, чи потрібно і коли саме потрібно перекласифікувати у прибуток або збиток суми, попередньо визнані в іншому сукупному прибутку – коригування перекласифікації (наприклад, вибуття закордонної господарської одиниці та коли хеджований прогностичний грошовий потік впливає на прибуток чи збиток). Коригування перекласифікації включається до відповідного компоненту іншого сукупного прибутку у періоді, в якому таке коригування перекласифікується у прибуток або збиток. Ці суми можуть бути визнані в іншому сукупному прибутку як нереалізований дохід у поточному або попередньому періодах.

Якщо статті доходу або витрат є суттєвими, підприємство повинно розкривати їх характер та кожну суму окремо. Статті доходів та витрат розкриваються окремо при списанні запасів до чистої вартості реалізації або основних засобів до суми відшкодування, а також сторнуванні таких списань; реструктуризації напрямів діяльності та сторнуванні будь-яких забезпечень на

витрати на реструктуризацію; вибутті об'єктів основних засобів; вибутті інвестицій; припиненні діяльності; урегулюванні судових позовів; інших сторнуваннях забезпечень.

Підприємство повинно подавати аналіз витрат, визнаних у прибутку чи збитку, із застосуванням класифікації, яка базується на характері витрат або на їхній функції, залежно від того, який аналіз забезпечує обґрунтовану та більш доречну інформацію. Витрати поділяють на підкласи з метою виділення компонентів фінансових результатів діяльності, які можуть відрізнятися за періодичністю, потенціалом прибутку або збитку та передбачуваністю. Аудитор повинен переконатися, що підприємство класифікувало свої витрати за такими ознаками, які допомагають користувачам фінансової звітності зрозуміти та оцінити таку інформацію. Цей аналіз подають в одній з двох форм: характер витрат або функції витрат (собівартість реалізації). За ознакою «Характер витрат» витрати об'єднуються у прибутку або збитку згідно з їх характером (наприклад, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу). За ознакою «Функції витрат» або «Собівартість реалізації» витрати класифікують відповідно до їх функцій як частини собівартості чи, наприклад, витрат на збут або адміністративну діяльність. Згідно з цим методом розкривається інформація про собівартість реалізації окремо від інших витрат.

За результатами дослідження вимог МСФЗ для формування Звіту про прибутки та збитки та інший сукупний дохід нами було сформовано шаблон аудиторського документу (табл. 3.6). Метою робочого документу є фіксування результатів перевірки подання Звіту про прибутки та збитки та інший сукупний дохід відповідно до вимог МСБО 1 «Подання фінансової звітності». Процедурами буде тестування аудиторами подання Звіту про прибутки та збитки та інший сукупний дохід за допомогою відповідей на контрольні питання. За результатами аудиторських процедур формується аудиторський висновок. В робочому документі проаналізовано консолідовану фінансову звітність ПрАТ «Київстар».

Робочий документ «Аналіз Звіту про прибутки та збитки на відповідність вимогам МСФЗ»

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно	
1	2	3	4	5	6	7
1.	Чи в Звіті про прибутки та збитки та інший сукупний дохід подано, окрім розділів прибутку або збитку та іншого сукупного доходу: а) прибуток або збиток; б) загальний інший сукупний дохід; в) сукупний дохід за період, який є сумою прибутку або збитку та іншого сукупного доходу?	+				КФЗ ПрАТ «Київстар» за 2022 р. (стр.6-7)
2.	Чи суб'єктом господарювання подано, окрім розділу прибутків та збитків та розділу іншого сукупного доходу, інформацію про розподіл прибутків або збитків та іншого сукупного доходу за період: прибуток або збиток за період, що відноситься до неконтрольованих часток участі та власників МП; сукупний дохід за період, що відноситься до неконтрольованих часток участі та власників МП?	+				КФЗ ПрАТ «Київстар» за 2022 р. (стр.7)
3.	Чи подано у розділі прибутків та збитків або у Звіті про прибутки та збитки, окрім статей, що вимагаються іншими МСФЗ: а) дохід; б) фінансові витрати; в) частку прибутку або збитку асоційованих та спільних підприємств, що обліковуються за методом участі в капіталі; г) податкові витрати; г) однією сумою підсумок припинених видів діяльності (МСФЗ 5)?	+				КФЗ ПрАТ «Київстар» за 2022 р. (стр.7)
4.	Чи подано у розділі іншого сукупного доходу окремими рядками суми за період: а) статей іншого сукупного доходу, класифікованих за своєю природою та об'єднаних у групи так, що відповідно до інших МСФЗ вони: i) у подальшому не будуть перекласифіковані у прибуток або збиток; ii) у подальшому будуть перекласифіковані у прибуток або збиток, якщо виконуватимуться певні умови. б) частка іншого сукупного доходу асоційованих або спільних підприємств, облік яких здійснюється за методом участі у капіталі, відокремлена у частку статей, які, відповідно до інших МСФЗ:	+				КФЗ ПрАТ «Київстар» за 2022 р. (стр.7)
4.	i) у подальшому не будуть перекласифіковані у прибуток або збиток; ii) у подальшому будуть перекласифіковані у прибуток або збиток, якщо виконуватимуться певні умови?					
5.	Чи визнано та подано у Звіті суб'єктом господарювання всі статті доходів та витрат за період у прибутку або збитку?	+				КФЗ ПрАТ «Київстар» за 2022 р. (стр.7)
6.	Чи розкрито суб'єктом господарювання суму податку на прибуток, пов'язану з кожною статтею іншого сукупного доходу, включаючи коригування перекласифікації, або у звіті про прибутки та збитки та інший сукупний дохід, або у примітках?	+				КФЗ ПрАТ «Київстар» за 2022 р. (стр.6)
7.	Чи розкрито суб'єктом господарювання коригування перекласифікації, пов'язані з компонентами іншого сукупного доходу?				+	

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно	
1	2	3	4	5	6	7
8.	Чи розкрито аналіз витрат, визнаних у прибутку чи збитку, із застосуванням класифікації, яка базується на характері витрат або на їхній функції у суб'єкта господарювання, залежно від того, який аналіз забезпечує обґрунтовану та більш доречну інформацію?	+				КФЗ ПрАТ «Київстар» за 2022 р. (стр.52-56)
9.	Чи суб'єктом господарювання, який класифікує витрати за функцією, розкрито додаткову інформацію про характер витрат, у тому числі витрати на амортизацію та на виплати працівникам?	+				
<p><i>Висновки: за результатами проведення аналізу відповідності Консолідованого звіту про сукупний дохід ПрАТ «Київстар» за 2022 р. вимогам МСБО 1 «Подання фінансової звітності» встановлено, що вказана звітність відповідає вимогам міжнародних стандартів.</i></p>						

Джерело: сформовано автором.

Звіт про зміни у власному капіталі, який подає підприємство, включає таку інформацію: загальний сукупний прибуток за період, із зазначенням окремо загальних сум, що відносяться до власників материнського підприємства та до неконтрольованих часток; для кожного компонента власного капіталу впливи ретроспективного застосування або ретроспективного перерахунку, визнаного відповідно до МСБО 8; для кожного компонента власного капіталу, зіставлення вартості на початок та на кінець періоду, окремо розкриваючи зміни в результаті прибутку чи збитку; іншого сукупного прибутку; операцій з власниками, які діють згідно з їхніми повноваженнями власників, показуючи окремо внески власників та виплати власникам, а також зміни у частках власності у дочірніх підприємствах, які не спричинили втрату контролю. Для кожного компонента власного капіталу підприємство подає або у звіті про зміни у власному капіталі, або у примітках аналіз іншого сукупного прибутку за статтями. Підприємство повинно подавати у звіті про зміни у власному капіталі або у примітках суми дивідендів, визнаних як виплати власникам протягом цього періоду, а також відповідну суму дивідендів на акцію. Якщо у підприємства відповідно до МСБО 8 були ретроспективні коригування та перерахунки, то підприємство розкриває у Звіті про зміни у власному капіталі інформацію про сукупне коригування кожного

компонента власного капіталу, що є наслідком змін в обліковій політиці, та окремо виправлення помилок. Інформацію про такі коригування розкривають за кожний попередній період та на початок періоду. Отже, враховуючи зазначену вище інформацію, нами було визначені джерела інформації, на які будуть зроблені посилання у робочих документах при аудиті власного капіталу (рис. 3.1). Інформація про рух грошових коштів надає користувачам фінансової звітності основу для оцінки спроможності підприємства генерувати грошові кошти та еквіваленти грошових коштів і для оцінки потреб підприємства у використанні цих грошових потоків.



Рис. 3.1 Формування аудиторської документації при аудиті власного капіталу

Джерело: сформовано автором.

За результатами дослідження вимог МСФЗ для формування Звіту про зміни у власному капіталі нами було сформовано шаблон аудиторського документу (табл. 3.7). Робочий документ складається з контрольних питань та варіантів відповідей на нього. Метою робочого документу є фіксування результатів перевірки подання Звіту про зміни у власному капіталі відповідно до вимог МСБО 1 «Подання фінансової звітності». Процедурами буде тестування аудиторами подання Звіту про зміни у власному капіталі за допомогою відповідей

на контрольні питання. За результатами аудиторських процедур формується аудиторський висновок. В робочому документі проаналізовано консолідовану фінансову звітність ПрАТ «Київстар».

Таблиця 3.7

Робочий документ «Аналіз Звіту про зміни у власному капіталі на відповідність вимогам МСФЗ»

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно	
1	2	3	4	5	6	7
1	Чи подано у Звіті про зміни у власному капіталі таку інформацію: а) загальний сукупний дохід за період, із зазначенням окремо загальних сум, що відносяться до власників МП та до неконтрольованих часток; б) для кожного компонента власного капіталу впливи ретроспективного застосування або ретроспективного перерахунку, визнаного відповідно до МСБО 8; в) для кожного компонента власного капіталу зіставлення вартості на початок та на кінець періоду, окремо розкриваючи зміни в результаті прибутку чи збитку; іншого сукупного доходу; операцій з власниками, які діють згідно з їхніми повноваженнями власників, показуючи окремо внески власників та виплати власникам, а також зміни у частках власності у дочірніх підприємствах, які не спричинили втрату контролю?	+				КФЗ (стр. 10-11, 61)
2	Чи для кожного компонента власного капіталу подано або у звіті про зміни у власному капіталі, або у примітках аналіз іншого сукупного доходу за статтями?	+				
3	Чи подано у Звіті про зміни у власному капіталі або у примітках суми дивідендів, визнаних як виплати власникам протягом цього періоду, а також відповідну суму дивідендів на акцію?	+				
4	Чи подано зміни у власному капіталі за період між початком та кінцем звітного періоду з відображенням збільшення чи зменшення чистих активів протягом періоду?	+				
<p><i>Висновок: за результатами проведення аналізу відповідності Консолідованого звіту про власний капітал вимогам МСБО 1 «Подання фінансової звітності» встановлено, що зазначена звітність відповідає вимогам МСБО 1.</i></p>						

Джерело: сформовано автором.

МСБО 7 встановлює вимоги до подання та розкриття інформації про рух грошових коштів. Під час перевірки фінансової звітності аудиторам слід пам'ятати про те, що Звіт про рух грошових коштів є дуже важливим для інвесторів, а також те, що дана сфера фінансової звітності є ризиковою. Тому на ньому треба обов'язково звернути увагу та включити його компоненту у перевірку, тобто кошти перевіряються у 100% спосіб. Для цього, як мінімум, робляться зовнішні підтвердження, перевірка виписок з банку, перевірка каси,

перевірка правильної класифікації грошових коштів та їх еквівалентів тощо. Для аудиту грошових коштів та їх еквівалентів здійснюються тести контролю та тести деталей. Нами було сформовано мінімальний перелік робочих документів, які повинні бути оформлені аудитором за результатами проведення аудиту грошових коштів, а саме при тестуванні деталей - облікова політика, вивозки ОСВ, картки рахунків, аналітичні дані рахунків, фінансова звітність, підтвердження з банку, банківські виписки тощо; при тестуванні контролю - облікова політика, договір з касиром, касова книга, наказ про ліміт каси, інвентаризаційні описи, наказ про створення інвентаризаційної комісії, інструкція щодо зберігання корпоративних карт тощо.

За результатами дослідження вимог МСФЗ для формування Звіту про рух грошових коштів нами було сформовано шаблон аудиторського документу (табл. 3.8). Метою робочого документу є фіксування результатів перевірки подання Звіту про рух грошових коштів відповідно до вимог МСБО 1 «Подання фінансової звітності» та МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів». Процедурою буде тестування аудитором подання Звіту про рух грошових коштів за допомогою відповідей на контрольні питання. За результатами аудиторських процедур формується аудиторський висновок. В робочому документі проаналізовано консолідовану фінансову звітність ПрАТ «Київстар».

Таблиця 3.8

Робочий документ «Аналіз Звіту про рух грошових коштів на відповідність вимогам МСФЗ»

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно	
1	2	3	4	5	6	7
1	Чи відображає Звіт грошові потоки протягом періоду згідно з поділом діяльності на операційну, інвестиційну та фінансову?	+				
2	Чи є відображені грошові потоки від операційної діяльності такими, що відображають основну діяльність підприємства?	+				

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно	
1	2	3	4	5	6	7
3	Чи розкрито у грошових потоках від операційної діяльності, як мінімум: а) надходження грошових коштів від продажу товарів та надання послуг; б) надходження грошових коштів від роялті, авторських гонорарів, комісійних, а також інший дохід; в) виплати грошових коштів постачальникам товарів та послуг; г) виплати грошових коштів працівникам та виплати за їх дорученням; ґ) надходження грошових коштів і виплати грошових коштів страхової компанії за премії та позови, ануїтети та інші виплати за полісами; д) виплати грошових коштів або компенсація податків на прибуток, якщо вони конкретно не ототожнюються з фінансовою або інвестиційною діяльністю; е) надходження і виплати грошових коштів за контрактами, укладеними для дилерських або торговельних цілей?	+				
4	Якщо подання звітності про грошові потоки від операційної діяльності було виконано прямим методом, чи відповідає він методології такого методу, тобто отримання інформації від облікових реєстрів або шляхом коригування продажу, собівартості проданої продукції (дохід у вигляді відсотків та подібний дохід, витрати на виплату відсотків та подібні витрати для фінансової установи), а також інших статей у звіті про сукупні доходи?				+	
5	Якщо подання звітності про грошові потоки від операційної діяльності виконано непрямым методом, чи відповідає він методології такого методу, тобто чисті грошові потоки від операційної діяльності визначаються шляхом коригування прибутку або збитку відповідно до впливу: змін протягом періоду в запасах і дебіторській та кредиторській заборгованості від операційної діяльності; негрошових статей, таких як амортизація, забезпечення, відстрочені податки, нереалізовані прибутки та збитки від обміну валют та нерозподілений прибуток від асоційованих підприємств; усіх інших статей, для яких вплив грошових коштів є грошовими потоками від інвестиційної або фінансової діяльності?	+				
6	Чи є розкриття інформації про грошові потоки, що виникають від інвестиційної діяльності, такими, що відображають, як саме здійснювалися видатки на ресурси, призначені для генерування майбутніх доходів та майбутніх грошових потоків?	+				
7	Чи розкрито у грошових потоках від інвестиційної діяльності, як мінімум: а) виплати грошових коштів для придбання основних засобів, нематеріальних активів та інших довгострокових активів; б) надходження грошових коштів від продажу основних засобів, нематеріальних активів, а також інших довгострокових активів; в) виплати грошових коштів для придбання власного капіталу або боргових інструментів інших суб'єктів господарювання, а також часток у спільних підприємствах (інші, ніж виплати за інструменти, що визнаються як еквіваленти грошових коштів або утримуються для дилерських чи торговельних цілей); г) аванси грошовими коштами та позики, надані іншим сторонам (інші, ніж аванси і позики, здійснені фінансовою установою); ґ) надходження грошових коштів від продажу власного капіталу або боргових інструментів інших суб'єктів господарювання, а також часток у спільних підприємствах (інші, ніж надходження за інструменти, що визнаються як еквіваленти грошових коштів або утримуються для дилерських чи торговельних цілей);	+				

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно	
1	2	3	4	5	6	7
7	д) надходження грошових коштів від повернення авансів та позик (інших, ніж аванси та позики фінансової установи), наданих іншим сторонам; е) виплати грошових коштів за ф'ючерними і форвардними контрактами, опціонами та контрактами "своп", окрім випадків, коли такі контракти укладаються для дилерських чи торговельних цілей або виплати класифікуються як фінансова діяльність; є) надходження грошових коштів від ф'ючерних і форвардних контрактів, опціонів та контрактів "своп", окрім випадків, коли такі контракти укладаються для дилерських чи торговельних цілей або надходження класифікуються як фінансова діяльність?	+				
8	Чи розкрито у грошових потоках від фінансової діяльності, як мінімум: а) надходження грошових коштів від випуску акцій або інших інструментів власного капіталу; б) виплати грошових коштів власникам для придбання або викупу раніше випущених акцій суб'єкта господарювання; в) надходження грошових коштів від випуску незабезпечених боргових зобов'язань, позик, векселів, облігацій, іпотек, а також інших короткострокових або довгострокових позик; г) виплати грошових коштів для погашення позик; г) виплати грошових коштів орендарем для зменшення існуючої заборгованості, пов'язаної з фінансовою орендою?	+				
9	Чи окремо подано звітування про основні класи валових надходжень грошових коштів і валових виплат грошових коштів, які виникають від інвестиційної та фінансової діяльності, за винятком звітування про грошові потоки на нетто-основі?	+				
10	Чи відображено на нетто-основі грошові потоки, що виникають від операційної, інвестиційної або фінансової діяльності: надходження і виплати грошових коштів за дорученням клієнтів, коли грошові потоки відображають діяльність клієнта, а не діяльність суб'єкта господарювання; та надходження і виплати грошових коштів за статтями, згідно з якими оборот є швидким, суми великими, а строки погашення короткими?				+	
11	Чи відображено на нетто-основі грошові потоки, що виникають від усіх наведених нижче видів діяльності фінансової установи: а) надходжень і виплат грошових коштів за акцептом і виплатою депозитів з фіксованим строком; б) розміщення депозитів в інших фінансових установах та вилучення депозитів із них; в) авансів та позик у грошових коштах, наданих клієнтам, і повернення цих авансів та позик?				+	
12	Чи грошові потоки, які виникають від операцій в іноземній валюті, відображено у функціональній валюті підприємства із застосуванням до суми в іноземній валюті такого курсу обміну функціональної валюти на іноземну валюту, який був на дату грошового потоку?	+				
13	Чи грошові потоки закордонного ДП було перераховано за курсом обміну функціональної валюти на іноземну валюту на дати грошових потоків?				+	

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно	
1	2	3	4	5	6	7
14	Чи кожен з грошових потоків від відсотків та дивідендів, отриманих і сплачених, розкрито окремо?	+				
15	Чи грошові потоки, що виникають від податків на прибуток, розкрито окремо і класифіковано як грошові потоки від операційної діяльності?	+				
16	Якщо, суб'єкт господарювання, який звітує про свою частку в АП або СП із застосуванням методу участі в капіталі, чи було ним включено до свого Звіту про рух грошових коштів інформацію про грошові потоки від своїх інвестицій в АП або СП, а також розподіл прибутку або інші платежі чи надходження?				+	
17	Чи сукупні грошові потоки, що виникають від отримання або втрати контролю над ДП або іншими господарськими одиницями, подаються окремо і класифікуються як інвестиційна діяльність?				+	
18	Чи розкрито в узагальненому вигляді як отримання контролю, так і втрату контролю над дочірніми підприємствами або іншими господарськими одиницями протягом періоду за: загальною сплаченою або отриманою компенсацією; частиною компенсації, яку виплачено грошовими коштами або їх еквівалентами; сумою грошових коштів та їх еквівалентів у ДП або інших господарських одиницях, контроль над якими був отриманий або втрачений; сумою активів та зобов'язань за кожною основною категорією, за винятком грошових коштів або їх еквівалентів у ДП або інших господарських одиницях, контроль над якими був отриманий або втрачений?				+	
19	Чи окремо подано вплив грошових потоків від отримання або втрати контролю над ДП та іншими господарськими одиницями у вигляді окремих елементів статей?				+	
20	Чи сукупна сума грошових коштів, сплачених або отриманих як компенсація за отримання або втрату контролю над дочірніми підприємствами або іншими господарськими одиницями, була визнана у звіті про рух грошових коштів за вирахуванням грошових коштів та їх еквівалентів, що були придбані або продані у рамках таких операцій, подій чи змін обставин?				+	
21	Чи було розкрито інформацію, яка надає користувачам фін.звітності можливість оцінити зміни зобов'язань, пов'язаних з фінансовою діяльністю, включаючи як зміни, пов'язані з грошовими потоками, так і зміни, не пов'язані з грошовими коштами?	+				
22	Чи розкрито компоненти грошових коштів та їх еквівалентів і подано узгодження сум у Звіті за статтями, відповідними наведеним у Звіті про фінансовий стан?	+				
23	Чи розкрито суму значних залишків грошових коштів та їх еквівалентів, утримуваних і недоступних для використання групою?	+				
24	Чи розкрито суму невикористаних запозичених коштів, що можуть бути наявними для майбутньої операційної діяльності і для погашення зобов'язань інвестиційного характеру, із зазначенням будь-яких обмежень щодо використання цих коштів?				+	
25	Чи розкрито сукупну суму грошових потоків, які відображають збільшення операційної потужності окремо від тих грошових потоків, які потрібні для підтримання операційної потужності?			+		
26	Чи розкрито суму грошових потоків, які виникають від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності в кожній галузі і в кожному звітному сегменті?			+		

Джерело: сформовано автором.

Важливою вимогою МСФЗ до підприємств є розкриття у своїх фінансових звітах інформації про зроблені управлінським персоналом припущення та інші основні джерела невизначеності оцінки на кінець звітного періоду. Дана вимога обумовлена тим, що така інформація може мати значний ризик та спричинити суттєве коригування балансової вартості активів та зобов'язань у наступному фінансовому році. Отже, стосовно таких активів та зобов'язань примітки повинні містити докладну інформацію про їхній характер та їхню балансову вартість на кінець звітного періоду. Задача аудитора перевірити вплив таких ризиків на фінансову звітність та, чи узгоджується дана інформація з фінансовою звітністю. Аудитор перш за все повинен перевірити розкриття наступної інформації: характер припущень або невизначеності оцінок; чутливість балансових вартостей до методів, припущення та оцінок, що лежать в основі їх обчислень, включаючи причини чутливості; очікуване вирішення невизначеності та діапазон обґрунтувань можливих кінцевих результатів у наступному фінансовому році стосовно балансової вартості активів та зобов'язань, на які вони впливають; пояснення змін, внесених до минулих припущень стосовно активів та зобов'язань, якщо невизначеності залишаються невирішеними. У випадку, коли розкриття інформації про обсяг можливого впливу припущення або іншого джерела невизначеності оцінок на кінець звітного періоду неможливе, підприємством розкривається обґрунтована інформація про те, що кінцеві результати в наступному звітному періоді можуть потребувати суттєвого коригування балансової вартості відповідного активу або зобов'язання. Підприємство повинно розкривати інформацію, яка надає користувачам його фінансової звітності можливість оцінити цілі, політики та процеси стосовно управління капіталом. Враховуючи, що дана інформація дуже важлива для користувачів фінансової звітності (а саме інвесторів), то така інформація, також є об'єктом аудиторської перевірки.

Проаналізувавши вимоги МСФЗ до розкриття інформації у Примітках до фінансової звітності, нами було сформовано робочий документ «Аналіз Приміток

на відповідність вимогам МСФЗ» (табл. 3.9). Метою робочого документу є фіксування результату перевірки подання Приміток відповідно до вимог МСБО 1 «Подання фінансової звітності», МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових політиках та помилки».

Таблиця 3.9

Робочий документ «Аналіз Приміток на відповідність вимогам МСФЗ»

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно	
1	2	3	4	5	6	7
1	Чи подано у примітках: а) інформацію про основу складання фінансової звітності і про конкретні облікові політики; б) інформацію, що вимагається МСФЗ, і яку не подано у фінансовій звітності; в) інформацію, яку не подано у фінансовій звітності, але яка є доречною для її розуміння?	+				КФЗ (стр 13-, 62)
2	Чи подано примітки до фінансової звітності впорядковано та системно?	+				
3	Чи розкрито суттєві облікові політики?	+				
4	Чи розкрито інформацію про основи оцінки, застосовані у фінансовій звітності?	+				
5	Чи розкрито інформацію про судження, не враховуючи ті, що пов'язані з оцінками, які застосовував управлінський персонал у процесі застосування облікових політик суб'єкта господарювання та які мають найсуттєвіший вплив на суми, визнані у фінансовій звітності?	+				
6	Чи розкрито інформацію про зроблені суб'єктом господарювання припущення, що стосуються майбутнього, та інші основні джерела невизначеності оцінки на кінець звітного періоду, які становлять значний ризик спричинення суттєвого коригування балансової вартості активів та зобов'язань у наступному фінансовому році. Чи містять примітки стосовно таких активів та зобов'язань докладну інформацію про їхній характер та їхню балансову вартість на кінець звітного періоду?	+				
7	Якщо перше застосування МСФЗ впливає на поточний період (чи на будь-який попередній період) або матиме такий вплив, або може мати вплив на майбутні періоди, то чи розкрито таку інформацію: а) назву МСФЗ; б) той факт, що зміна в обліковій політиці здійснюється відповідно до його положень перехідного періоду; в) характер зміни в обліковій політиці; г) опис положень перехідного періоду; г) положення перехідного періоду, які могли б мати вплив на майбутні періоди; д) суму коригування за поточний період та кожний поданий попередній період для кожної статті фінансових звітів, на яку це впливає, та для базисного та розбавленого прибутку на акцію, якщо МСБО 33 застосовується; е) суму коригування, пов'язану з періодами, що передують поданому; є) якщо ретроспективне застосування неможливе для конкретного попереднього періоду або для періодів, що передують поданому, то чи розкриваються обставини, що призвели до існування такої умови, та опис того, як і з якого часу застосовується зміна в обліковій політиці?				+	

Продовження табл. 3.9

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно	
1	2	3	4	5	6	7
8.	Якщо добровільна зміна в обліковій політиці впливає на поточний період чи будь-який попередній період, або матиме вплив на цей період, або може мати вплив на майбутні періоди, то чи розкрито таку інформацію: а) характер зміни в обліковій політиці; б) причини, завдяки яким застосування нової облікової політики забезпечує достовірну та доречнішу інформацію; в) суму коригування за поточний період та кожний поданий попередній період: для кожної статті фінансових звітів, на яку це впливає; та для базисного та розбавленого прибутку на акцію, якщо МСБО 33 застосовується; г) суму коригування, пов'язану з періодами, що передують поданим; г) якщо ретроспективне застосування є неможливим для конкретного попереднього періоду або періодів, що передують поданим, то, чи розкриваються обставини, що призвели до існування цієї умови, а також опис того, як та з якого часу застосовується зміна в обліковій політиці?				+	КФЗ (стр 13- 62)
9.	Якщо суб'єкт господарювання не застосовував нові МСФЗ, які опубліковані, але ще не набрали чинності, то чи розкрито таку інформацію: а) цей факт; б) відому інформацію, яка є доречною для оцінювання можливого впливу застосування нового МСФЗ на фінансову звітність суб'єкта господарювання в період першого застосування?				+	
10.	Якщо суб'єкт господарювання розглядає розкриття такої інформації: а) назва нового МСФЗ; б) характер наступної зміни або змін в обліковій політиці; в) дата, з якої вимагається застосування МСФЗ; г) дата, на яку він планує вперше застосувати МСФЗ; г) або аналіз впливу, який, за очікуванням, таке перше застосування МСФЗ матиме на фінансову звітність суб'єкта господарювання; або якщо такий вплив є невідомим або його не можна обґрунтовано оцінити, зазначення цього?				+	
11.	Чи розкрито інформацію про характер та суму зміни в обліковій оцінці, яка впливає на поточний період або, за очікуванням, впливатиме на майбутні періоди, за винятком розкриття інформації про вплив на майбутні періоди, якщо неможливо попередньо оцінити такий вплив?				+	
12.	Якщо інформацію про розмір впливу на майбутні періоди не розкрито у зв'язку з неможливістю його попередньої оцінки, то чи розкрито інформацію про цей факт?				+	
13.	Чи розкрито таку інформацію: а) характер помилки попереднього періоду; б) суму виправлення за кожний поданий попередній період; в) суму виправлення на початок найпершого з поданих попередніх періодів; г) якщо ретроспективне перерахування неможливе для певного попереднього періоду, чи розкриваються обставини, що призвели до існування такої умови, та опис того, як та коли виправлено помилку?				+	
14.	Чи розкрито інформацію, яка надає користувачам фінансової звітності можливість оцінити цілі, політики та процеси стосовно управління капіталом?	+				
15.	Чи розкрито у примітках: а) якісну інформацію про цілі, політики та процеси стосовно управління капіталом, включаючи опис того, що управляється як капітал; якщо на суб'єкт господарювання поширюються зовнішні вимоги щодо капіталу – характер цих вимог та як ці вимоги враховані в управлінні капіталом; та як він досягає своїх цілей з управління капіталом;	+				КФЗ (стр 13- 62)

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно	
1	2	3	4	5	6	7
	б) зведені кількісні дані про те, що управляється як капітал; в) будь-які зміни в а) і б) порівняно з попереднім періодом; г) чи він виконав протягом періоду всі зовнішні вимоги стосовно капіталу; г) якщо суб'єкт господарювання не виконав такі зовнішні вимоги стосовно капіталу – наслідки такого невиконання?					
16.	Чи розкрито для фінансових інструментів з правом дострокового погашення, класифікованих як інструменти власного капіталу: а) узагальнені кількісні дані про суму, класифіковану як власний капітал; б) свої цілі, політики та процеси управління своїми зобов'язаннями щодо зворотного викупу або відшкодування інструментів, коли цього вимагатимуть від нього власники інструментів, включаючи зміни за попередній період; в) очікуваний грошовий потік при відшкодуванні чи зворотному викупі такого класу фінансових інструментів; г) інформацію про те, як було визначено очікуваний грошовий потік при відшкодуванні чи зворотному викупі?				+	
17.	Чи розкрито у примітках: а) суму дивідендів, запропонованих або оголошених перед затвердженням фінансової звітності до випуску, але не визнаних як виплата власникам протягом періоду, та відповідну суму на акцію; б) суму будь-яких невизнаних кумулятивних привілейованих дивідендів?	+				
<p><i>Висновки: за результатами проведення аналізу Приміток до консолідованої звітності ПрАТ «Київстар» за 2022 р. вимогам МСБО 1 «Подання фінансової звітності», МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових політиках та помилки» встановлено, що зазначена звітність відповідає вимогам міжнародних стандартів.</i></p>						

Джерело: сформовано автором.

Проаналізувавши основні принципи формування фінансової звітності за МСФЗ, нами було удосконалено методіку формування аудиторської документації при аудиті подання фінансової звітності, складеної за МСФЗ. Також нами було сформовано шаблони робочих документів для аудиту фінансової звітності, складеної за МСФЗ. Дані шаблони представлено у вигляді контрольних питань на які аудитор відповідає «так», «ні», «інформація відсутня», «не застосовно». Аудит фінансової звітності повинен починатися з програми аудиту щодо перевірки кожного з фінансових звітів (Звіт про фінансовий стан, Звіт про прибутки та збитки та інших сукупний дохід, Звіт про зміни у власному капіталі, Звіт про рух грошових коштів, Примітки) на відповідність МСФЗ. На нашу думку, також важливим є аналіз відповідності проміжної фінансової звітності на відповідність МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність» та окремої фінансової звітності

вимогам МСБО 27 «Окрема фінансова звітність». Нами було сформовано шаблони для фіксування результатів аудиту проміжної фінансової звітності та окремої фінансової звітності (Додаток К та Додаток Л).

3.2. Удосконалення формування аудиторської документації при тестуванні системи внутрішнього контролю

Відповідно до МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища» (переглянутий) аудитор повинен провести процедури на стадії планування при ідентифікації й оцінці ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансового звіту та тверджень через розуміння підприємства і його середовища, включаючи його внутрішній контроль, забезпечивши у такий спосіб основу для розробки і впровадження дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення. Однією з таких процедур є отримання аудиторських доказів через тести контролю, що проводяться для розуміння функціонування системи обліку та внутрішнього контролю підприємства під час планування та проведення аудиту [100]. Отже, під тестами контролю розуміють оцінку існуючих засобів контролю, як частини виконання аудиту, так і підготовки до нього з метою перевірки існування засобів контролю, і виявлення слабких місць.

Як стверджує Редченко К.І.: «тестування традиційно вважається одним з основних методичних прийомів аудиту, використання якого є частиною світової аудиторської практики. Його зміст полягає у тому, що аудитор формує перелік питань для оцінки відповідного об'єкта дослідження і послідовно виконує необхідні процедури для отримання аудиторських доказів. Цей методичний прийом є важливим не тільки для аудиту фінансової звітності, але й для аудиту стратегій розвитку підприємства. По-перше, складність виконання завдань з надання впевненості щодо стратегічної (прогнозої) інформації вимагає впорядкування та формалізації процедур, що мають бути виконані для досягнення поставленої мети. По-друге, тестовий підхід сприяє закріпленню та поширенню

найкращої аудиторської практики, а також спадкоємності у передачі компетенцій від досвідчених аудиторів їх молодшим колегам. По-третє, аудиторські тести дозволяють застосовувати кількісні критерії у процесі оцінки об'єктів дослідження» [101, с. 1032]. Ми погоджуємось з цим твердженням, результати тестування контролю є основою для виконання подальших аудиторських процедур, встановлення кращої практики та робочими документами для наступних аудиторів. Отже, тестування контролю є важливою процедурою в процесі виконання аудиту. На нашу думку, робочі документи тестування контролю повинні бути водночас простими та зручними для аудитора, але формалізованими і структурованими. Хомуляк Т.І. у своїх працях наголошує, що: «основна мета вивчення та оцінки аудитором системи внутрішнього контролю - підготувати основу для планування аудиту і встановлення виду, термінів проведення й обсягу аудиторських процедур» [102, с. 119]. Дійсно, вивчення системи внутрішнього контролю - основа планування подальших аудиторських процедур. Головним є також те, що результати такого вивчення повинні обов'язково документуватися. Ільїна С.Б. надає підхід до формування тестування контролю: «здебільшого оцінка системи внутрішнього контролю базується на основаних контрольних завданнях, що розробляються аудиторськими фірмами і входять до програми аудиту. Аудитор може внести зміни до цих програм залежно від умов діяльності клієнта. За результатами цих запитань із їх змінами аудитор оцінює систему внутрішнього контролю. У практичній діяльності з метою оцінки внутрішнього аудиту виділяється перелік ключових запитань. Найпростіша форма анкети передбачає перелік запитань про суб'єкти і об'єкти контролю, на які дається відповідь «так» чи «ні» [103, с. 136]. Ми згодні з цим твердженням, що найпростішою формою звичайно є розробка анкети на прості відповіді. Але ми вважаємо, що для здійснення якісного аудиту аудитор повинен виконати детальніші процедури тестування системи внутрішнього контролю. Це дає змогу переконатися у тому, що внутрішній контроль дійсно існує та перевірити його ефективність, через те, що контроль може бути умовно впроваджено на

підприємстві, але він фактично не існує, або не є ефективним. Але треба зазначити, що більше доказів ефективності функціонування внутрішнього контролю надає процедура «тести деталей». Наприклад, тести контролю показали фактичне існування внутрішнього контролю. Але при здійсненні тестів деталей аудитор знаходить багато помилок, що призводять до викривлення фінансової звітності. Це означає, що внутрішній контроль наявний, але він не є ефективним.

Внутрішній контроль – це правила та процедури, встановлені підприємством для забезпечення безперервності бізнесу, запобігання шахрайству та збереження цілісності та точності фінансової звітності. Також внутрішній контроль розробляється, запроваджується та ведеться для реагування на виявлені бізнес-ризиків, які перешкоджають досягненню будь-якої мети підприємства, що стосується:

- достовірності МСФЗ фінансової звітності;
- ефективності та результативності діяльності підприємства;
- дотримання підприємством застосовуваних законів та нормативних актів [104, с. 55-56].

Відповідно до МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища» (переглянутий) метою проведення тестів контролю є отримання аудитором доказів, що впроваджена управлінським персоналом система внутрішнього контролю на підприємстві забезпечує достовірність та відповідність фінансової звітності концептуальним вимогам МСФЗ. Тобто мета тестування внутрішнього контролю полягає в тому, щоб перевірити, чи засоби контролю належним чином виявляють та запобігають виникненню суттєвих помилок та навмисного викривлення показників фінансової звітності. Якщо розглядати з практичної сторони, то метою застосування тестів контролю є:

- *скорочення процесу аудиту* – якщо перевірка контролю показує, що внутрішні засоби контролю є ефективними і здатні запобігти помилкам або

шахрайству у фінансовій звітності, це може усунути необхідність проведення додаткових аудиторських процедур;

— надання додаткових аудиторських доказів для демонстрації відповідності в ситуаціях, коли окремі процедури по суті не можуть надати достатніх доказів самі по собі.

При проведенні тестів контролю головним завданням для аудитора є виявлення ризику фінансової звітності. Під ризиком фінансової звітності розуміють подію, яка може призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності та/або недотримання вимог МСФЗ.

Основними причинами наявності системи внутрішнього контролю у підприємств, що складають свою звітність за МСФЗ, є розуміння управлінського персоналу значення наявності внутрішнього контролю для розвитку підприємства; вимога інвесторів, кредиторів, банків; вимога регуляторних органів, чинного законодавства України [33].

Проводячи тести контролю, аудитор повинен виявити ризик впливу на відповідні аудиторські твердження та зазначити це в робочому документі (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

Аудиторські твердження щодо достовірності фінансової звітності

Твердження	Опис
1	2
Твердження щодо класів операцій та подій	
Наявність	Операції та події, відображені у фінансовій звітності, фактично відбулись та мають відношення до діяльності підприємства.
Повнота	Всі операції та події, активи та зобов'язання, які повинні бути відображені у фінансовій звітності, відображені в ній; всі розшифровки рядків фінансової звітності включені у фінансову звітність.
Твердження щодо класів операцій та подій	
Точність	Елементи фінансової звітності відображені у вартісному та якісному вираженні правильно.
Закриття періоду	Операції та події були зареєстровані у правильному звітному періоді.
Класифікація	Операції та події були зареєстровані на відповідних рахунках.
Подання	Операції та події відповідно узагальнені або деталізовані та чітко викладені.

Твердження	Опис
1	2
Твердження щодо залишків рахунків на кінець періоду	
Існування	Наявність активів, зобов'язань та власного капіталу.
Права та зобов'язання	Підприємство має право та контролює права та активи, а визнані зобов'язання є зобов'язаннями підприємства.
Повнота	Всі активи, зобов'язання та власний капітал були зареєстровані.
Точність, оцінка та розподіл	Активи, зобов'язання та власний капітал включені до фінансової звітності у відповідних сумах, усі пов'язані з цим коригування щодо оцінки належно зареєстровані.
Класифікація	Активи, зобов'язання та власний капітал відображені на відповідних рахунках.
Подання	Активи, зобов'язання та власний капітал відповідно узагальнені або деталізовані та чітко викладені.
Твердження щодо подання та розкриття	
Застосовуються усі твердження, в залежності від розкриття інформації	Порядок відображення інформації у фінансовій звітності та розкриття у Примітках до фінансовій звітності відповідає вимогам застосованих МСФЗ.

Джерело: складено автором на основі [12,33].

Внутрішній контроль може бути прямим та непрямим. *Прямий* – має безпосередній вплив на фінансову звітність. Такий контроль повинен запобігати або виявляти викривлення фінансової звітності. *Непрямий* – впливає на контрольне середовище підприємства в цілому, але не є достатньо детальним та специфічним, для того щоб адекватно запобігати або виявляти викривлення фінансової звітності (табл. 3.11).

Таблиця 3.11

Види внутрішнього контролю

Прямий	Непрямий
1	2
Дотримання принципу розподілення обов'язків у сфері бухгалтерського обліку.	Наявність розробленого та застосованого Кодексу етики.
Процес розробки, підготовки до затвердження та/або оновлення облікової політики.	Внутрішні нормативні документи.
Відстеження змін у законодавстві та змін стандартів МСФЗ	Розподіл повноважень та обов'язків інших співробітників підприємства.
Аналіз та виконання протоколів, рішень у фінансовій звітності.	Дотримання принципу доброчесності управлінського персоналу.
Постійне навчання та підвищення кваліфікації співробітників бухгалтерії та працівників, пов'язаних із складанням фінансової звітності.	Політика та процедури у сфері управління персоналом.

Джерело: сформовано автором на основі [105]

Аудитору при проведенні тестів контролю треба перевіряти як прямий, так і непрямий внутрішній контроль. Відповідно, результати такого тестування обов'язково оформлюються у робочі документи з відміткою такого виконання.

В залежності від тесту контролю, аудитор визначає способи, за допомогою яких буде здійснено тестування (табл. 3.12).

Таблиця 3.12

Способи тестування внутрішнього контролю

Способи	Опис
1	2
Запит (інтерв'ю)	аудитори надсилають відповідні запити та/або проводять інтерв'ю з управлінським персоналом та співробітниками підприємства про впроваджені засоби контролю. Цей метод часто використовується в поєднанні з іншими, більш надійними методами. Наприклад, при тестуванні контролю доходів підприємства аудитор, надаючи запити (проводячи інтерв'ю), може визначити відповідальних осіб за повноту, своєчасність відвантаження товарів, за розробку та затвердження цінової політики, за дозвіл на реалізацію товару, тощо. При цьому аудитор повинен визначати доречність та якість отриманої від підприємства інформації.
Спостереження	аудитори спостерігають за діяльністю та операціями, щоб побачити, як реалізуються засоби контролю. Наприклад, аудитор може спостерігати за процесом документування або, якщо немає офіційної процедури для забезпечення встановлення камер безпеки, аудитор може просто спостерігати, чи є на об'єкті камери безпеки.
Перевірка або інспекція	аудитори визначають, чи дійсно засоби контролю діють, використовуючи наявну документацію та журнали. Наприклад, перевірка засобів контролю може включати відвідування об'єкта, що охороняється, щоб переконатися у тому, що двері замкнені та обладнані пристроями контролю доступу.
Повторне виконання	попередні три методи не можуть повністю гарантувати ефективну роботу внутрішнього контролю. Повторне виконання передбачає, що аудитори фактично намагаються виконати контроль, щоб перевірити, чи він ефективний. Наприклад, аудит може запустити резервне копіювання та спробувати відновити систему до нормальної роботи або вручну
Повторне виконання	виконати фінансовий розрахунок, щоб переконатися, що він правильний, ініціювати нову транзакцію, щоб побачити, які засоби контролю використовуються підприємством, та ефективність цих засобів контролю.

Джерело: сформовано автором на основі [106].

Кожне підприємство запроваджує свою систему внутрішнього контролю, головне, щоб вона ефективно працювала. Тому визначити універсальний лист контрольних питань неможливо. Для кожного об'єкту аудиту може бути

запроваджено свої засоби контролю. Наприклад, для основних засобів запроваджується посилений контроль, так як вони є коштовними активами та від них залежить діяльність підприємства. Водночас для запасів не впроваджено такого посиленого контролю, як за основними засобами. Після створення переліку засобів контролю аудитор розставляє в своєму списку пріоритет здійснення тестів контролю, виходячи з планування і наявних ресурсів, та розробляє тест для кожного контролю. Після підготовчого етапу здійснює тестування та оформлює аудиторську документацію.

Якщо аудитор визначає помилку під час проведення перевірки контролю, то він повинен розширити вибірку та провести подальше тестування. Якщо при розширеній вибірці аудитор продовжує виявляти помилки, то він повинен розглянути, чи існує проблема систематичного контролю, яка робить засоби контролю неефективними, чи ці помилки є поодинокими випадками і не відображають загальну ефективність відповідного контролю.

Розглянемо як працює наявність контролю. Наприклад, наявність облікової політики за МСФЗ та інших нормативних інструкцій на підприємстві знижує ризик помилок або неправильного трактування МСФЗ. Тому ми пропонуємо першим питанням у всіх тестах контролю перевіряти наявність облікової політики, де прописано облік господарських операцій відповідно до вимог МСФЗ. Як ми зазначали у параграфі 2.1, облікова політика є одним із основних джерел інформації для аудиту, але треба зазначити, що вона є одним з інструментів системи внутрішнього контролю. Аудитор повинен перевірити наявність такої інформації в обліковій політиці та зазначити посилання на облікову політику, включаючи номер сторінки. Наявність Кодексу етики знижує ризики навмисного викривлення фінансової звітності з метою покращення фінансових показників. Такі користувачі фінансової звітності за МСФЗ як інвестори, банки вимагають від підприємства розрахунку EBITDA та деяких фінансових показників (наприклад, коефіцієнти абсолютної, швидкої та поточної ліквідності). Такі показники навмисно можуть бути покращеними для отримання додаткових траншів,

отримання премій, тощо. Прикладом питання для тестування контролю МСФЗ-звітності є встановлення контролю за визначенням справедливої вартості активів. Аудитор, здійснюючи тести контролю, перевіряє наскільки ефективно працює цей контроль.

Крім специфіки вимог міжнародних стандартів, аудиторам при формуванні контрольних питань також треба враховувати сферу бухгалтерського обліку. Ми пропонуємо при проведенні тестування контролю необоротних активів охопити наступні питання: наявність облікової політики щодо обліку та розкриття інформації стосовно необоротних активів; призначення відповідальної особи за обліком необоротних активів; організація та процес проведення інвентаризації на підприємстві (включаючи призначення інвентаризаційної комісії, оформлення інвентаризаційного опису; наявності договорів з матеріально-відповідальними особами; наявність посадових інструкцій матеріально-відповідальних осіб; ім'я та прізвище і посада особи, відповідальної за організацію та проведення інвентаризації на даному місці зберігання; наявність у майнових об'єктів інвентарних номерів; наявність затверджених загальнообов'язкових інструкцій для осіб, які беруть участь в інвентаризації; наявність попередньо проведеного інструктажу осіб, які беруть участь в інвентаризації (усний, ознайомлення з письмовими інструкціями тощо); наявність фізичного контролю за майном (камери спостереження, охорона, встановлення сигналізації та кодкових замків). Звичайно, крім підтвердження наявності необоротних активів при тестуванні контролю, аудитори також повинні приділити увагу внутрішньому контролю за обліком: як здійснюється облік, хто відповідальний, як здійснюються контролю, яка їх періодичність, як документуються.

Ризиковою сферою бухгалтерського обліку для аудиторів є грошові кошти та їх еквіваленти, тому нами було запропоновано наступні специфічні питання для тестування контролю: наявність договору з касиром про повну матеріальну відповідальність; наявність сейфа для збереження грошей та їх еквівалентів, облаштування приміщення каси; чи зберігаються чекові книжки на одержання

готівки в сейфі; наявність суцільної реєстрації прибуткових і видаткових ордерів; наявність пропусків в нумерації прибуткових і видаткових ордерів; чи проводяться раптові перевірки каси регулярно й оформляються відповідним актом; встановлений ліміт каси, доведення лімітів кас структурним підрозділам; чи контролюється головним бухгалтером (бухгалтером) дотримання касиром ліміту залишку каси; затвердження інструкції щодо зберігання касових документів; проведення інвентаризації кас, наявність наказу керівника і актів інвентаризації; наявність окремих касових книг для обліку готівки у різних валютах та відповідність їх формування вимогам законодавства; за ким закріплено право підпису банківських документів (електронного підпису); наявність суцільної реєстрації платіжних доручень; наявність пропусків у нумерації платіжних доручень; чи здійснюється перерахунок залишку коштів в іноземній валюті для відображення в національній валюті за курсом НБУ на дату звіту; чи у звітному періоді надходив виторг в іноземній валюті та чи здійснювалися операції з продажу іноземної валюти; наявність замовлень на продаж іноземної валюти; наявність замовлень на купівлю іноземної валюти; наявність рахунків, відкритих в іноземних банках. Головною задачею аудитора при тестуванні цих питань є визначення, як відбувається контроль, хто є відповідальним за здійснення контролю та його періодичність.

Тестування системи внутрішнього контролю запасів також має свої специфічні питання, які допомагають аудитору здійснити тести контролю: призначення відповідальної особи за обліком запасів; проведення інвентаризації на підприємстві; призначення інвентаризаційної комісії; оформлення інвентаризаційного опису; призначення відповідальної особи за обліком довіреностей; наявність договорів з матеріально-відповідальними особами; наявність посадових інструкцій матеріально-відповідальних осіб; опис проведення інвентаризації (зазначення П.І.Б та посади особи, відповідальної за організацію та проведення інвентаризації на даному місці зберігання, зачинення та опломбування місця зберігання до початку інвентаризації, припинення будь-

якого відвантаження та оприбуткування товарів на час інвентаризації, надання матеріально-відповідальними особами перед початком інвентаризації розписки про те, що всі документи про надходження і вибуття ТМЦ передані до бухгалтерії і що на місці зберігання не зберігаються цінності, які належать іншим особам, затвердження загальнообов'язкових інструкцій для осіб, які беруть участь в інвентаризації, проведення інструктажу осіб, які беруть участь в інвентаризації (усний, ознайомлення з письмовими інструкціями тощо). Також аудитору додатково варто дослідити тип місця зберігання (склад, сховище, тощо), площу місця зберігання, на якій розміщені ТМЦ, існування логічної системи розташування ТМЦ на місці зберігання. Якщо так, надати загальний опис. Важливою також є перевірка, чи зберігаються на даному місці зберігання ТМЦ, що не належать підприємству; Якщо так, описати такі ТМЦ та їх власника. Описати систему охорони місця зберігання, пропускну систему тощо. Визначити, чи проводяться незалежні контрольні перевірки адекватності системи охорони. Опис протипожежної системи, що діє на даному місці зберігання, інформація про останні пожежі, що виникали. Інформація про санітарно-профілактичні заходи, що впроваджуються на даному місці зберігання. Опис порядку відвантаження та вивезення ТМЦ з території місця зберігання.

Проаналізувавши вищезазначене, зроблено висновок, що тестування контролю дійсно базується на формуванні контрольних питань, які є основою для здійснення тестування системи внутрішнього контролю. Але, якщо проаналізувати контрольні питання тестів контролю щодо необоротних активів та запасів, то ми шляхом інспектування спостерігаємо за процесом контролю – інвентаризацію. При описі цього процесу аудитор може виявити потенційні ризики у системі внутрішнього контролю. Іншим прикладом є перевірка аудитором порядку відвантаження ТМЦ. Для визначення тестів контролю аудитор спочатку здійснює опис порядку відвантаження ТМЦ, а потім визначає контрольні питання та процедури. На основі цього нами було зроблено висновок, що тести контролю можуть формуватися не тільки на основі контрольних питань,

але й на основі опису господарського процесу. Такий підхід у своїх працях пропонує Ільїна С.Б. Розглянемо процес - тести внутрішнього контролю щодо авансів виданих. Спочатку здійснюється опис процесу: рішення керівника про закупку; видача авансу з поточного рахунку відповідно до договору, відображення суми податкового кредиту, одержані за рахунок авансу основні засоби, відображення рахунків за податковим кредитом з ПДВ. За описом процесу визначено тести контролю, а саме: внутрішній контроль за обліком господарської операції. Ільїна С.Б. визначає тести контролю - документальне оформлення господарської операції (наказ, платіжне доручення тощо). Проте, на нашу думку, це є об'єктом контролю. А тести контролю - перевірка здійснення контролю над господарською операцією. Аудитор повинен визначити, як побудована система внутрішнього контролю на підприємстві, перевірити її та зробити висновок щодо ефективності. Тому документування визначення тестів контролю на основі опису процесу на питання «Аванси видані» буде виглядати наступними чином (табл. 3.13).

Таблиця 3.13

Визначення тестів контролю на основі опису процесу обліку - аванси видані

Опис господарської операції	Тести контролю	Опис здійснення контролю	Об'єкт контролю
1	2	3	4
Рішення про придбання основних засобів	Перевірити оформлення наказу на придбання	Директор погоджує/ підписує Наказ	Наказ на придбання основних засобів
Видача авансу з поточного рахунку відповідно до договору	Перевірити платіжне доручення	Головний бухгалтер підписує платіжне доручення	Платіжне доручення
Відображення суми податкового кредиту з ПДВ	Перевірити платіжне доручення	Головний бухгалтер перевіряє платіжне доручення	Платіжне доручення
Одержані за рахунок авансу основні засоби	Перевірити накладну	Головний бухгалтер перевіряє накладну	Накладна
Відображення рахунків за податковим кредитом з ПДВ	Перевірити податкову накладну	Головний бухгалтер перевіряє податкову накладну	Податкова накладна

Джерело: сформовано автором.

На нашу думку, визначення тестів контролю повинне базуватися не тільки на контрольних питаннях, а ще й на описі процесу для кращого розуміння системи внутрішнього контролю. Такий комбінований підхід для визначення

тестів контролю є найбільш ефективним. Отже, формування аудиторського документу відбувається наступним чином (рис. 3.2)

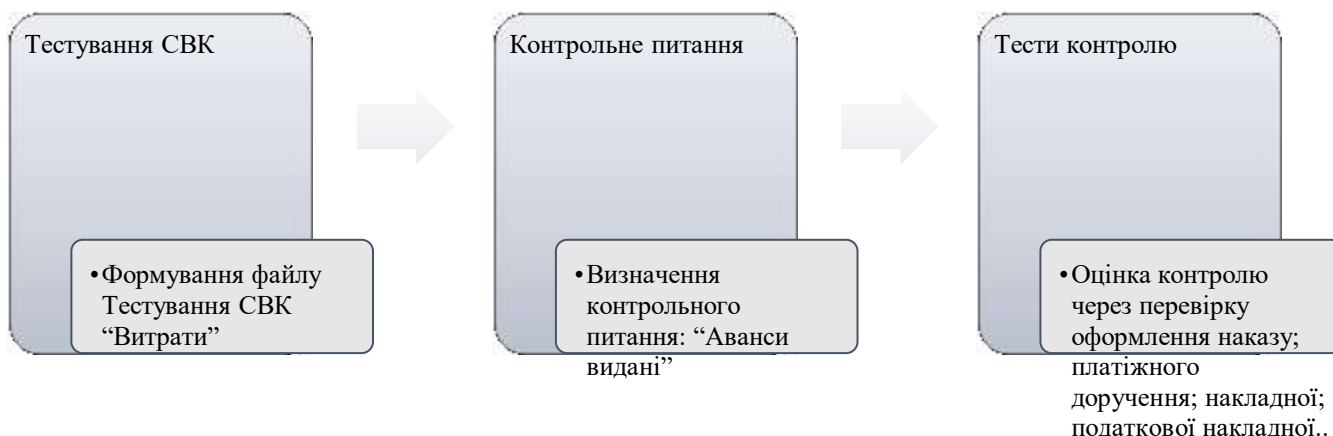


Рис. 3.2 Формування аудиторської документації при здійсненні тестування внутрішнього контролю (приклад - аванси видані)

Джерело: сформовано автором.

Оптимальним варіантом є оформлення визначених підпитань (тестів контролю) як частини загального документа, який виглядатиме наступним чином (табл. 3.14).

Таблиця 3.14

Робочий документ «Визначення тестів контролю на основі опису процесу обліку - аванси видані»

№	Зміст питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно	
1	2	3	4	5	6	7
1.	Аванси видані					
1.1	Рішення про придбання основних засобів	+				Наказ на придбання основних засобів
1.2	Видача авансу з поточного рахунку відповідно до договору	+				Платіжне доручення
1.3	Відображення суми податкового кредиту з ПДВ	+				Платіжне доручення
1.4	Одержані за рахунок авансу основні засоби	+				Накладна
1.5	Відображення рахунків за податковим кредитом з ПДВ	+				Податкова накладна

Джерело: сформовано автором.

Хоча тести контролю не можуть повністю виявити всі ризики, включаючи ризики шахрайства, аудитори можуть використовувати тести контролю для перевірки операційного контролю на наявність прогалин, що може значно знизити

ризик. Тести контролю можуть показати реальний стан підприємства: якщо контроль виявляється ефективним, ризик контролю низький. Якщо засоби контролю визначаються як вразливі або неефективні, ризик контролю є високим. Результати тестів контролю можна порівняти з інформацією, розкритою у Примітках до фінансової звітності, складеної відповідно до вимог МСФЗ. Якщо у Примітках до фінансової звітності управлінський персонал зазначає інформацію про відсутність ризиків та негативного впливу на діяльність підприємства та має позитивне значення результатів фінансового аналізу, але аудитори виявили відсутність контролю або контроль є неефективним, то це може свідчити про ризики викривлення фінансової звітності та затуманення інформації.

Як і будь-яка аудиторська процедура, тестування контролю має свій логічний алгоритм та проводиться у наступні етапи (рис. 3.3).



Рис. 3.3 Алгоритм здійснення тестів контролю

Джерело: сформовано автором.

Результатом проведення тестів контролю є формування робочих документів відповідно МСА 230 «Аудиторська документація». Робочі документи мінімально включають обговорення з членами аудиторської групи та прийняття суттєвих рішень (якщо доречно), основні елементи розуміння системи внутрішнього контролю, джерела інформації, виконані аудиторські процедури щодо оцінки ризиків, ідентифіковані та оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні

фінансової звітності та тверджень. Отже, при тестуванні системи внутрішнього контролю аудитор заповнює робочу таблицю, відповідаючи на питання («так», «ні», «інформація відсутня», «не застосовано»); робить опис здійснення контролю підприємством; зазначає відповідальну особу, що відповідає за даний контроль та періодичність такого контролю; вказує посилання на робочий документ, що підтверджує існування/ефективність такого контролю; процедури, які було застосовано під час здійснення тестів контролю; кількість тестів контролю, що зробив аудитор, та зазначає у примітках доречну інформацію, виявлену під час аудиту (рис. 3.4).

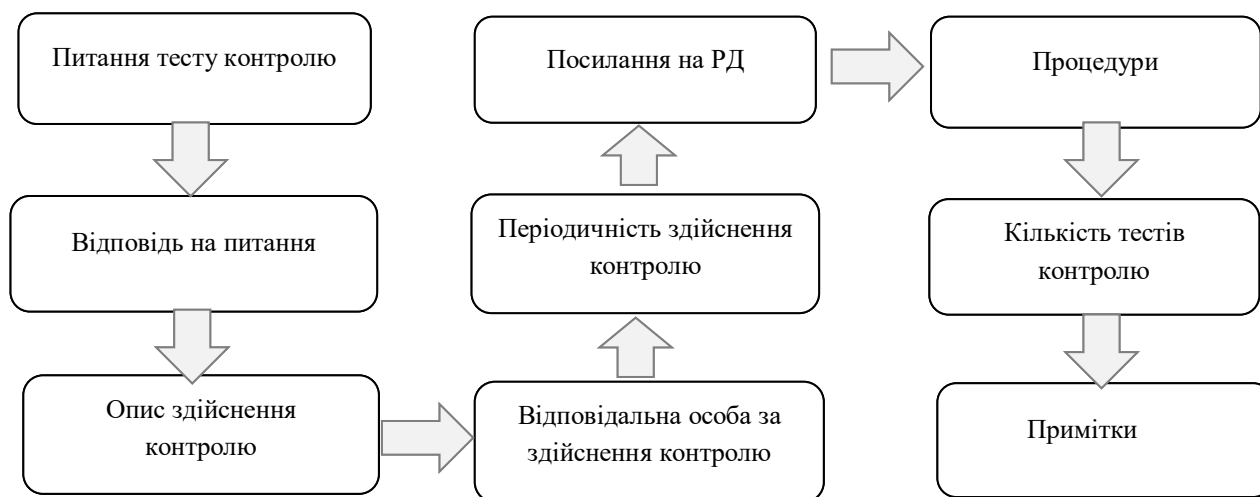


Рис. 3.4 Формування робочого документу при здійсненні тестування контролю

Джерело: розроблено автором.

На нашу думку, зазначення кількості тестів контролю є важливою інформацією. Кількість тестів контролю, які здійснює аудитор, залежить від періодичності здійснення контролю на підприємстві за звітний період. Наприклад, якщо аудитор бере участь у проведенні вибіркової інвентаризації або перевіряє наявність облікової політики, то це є одним тестом контролю. Тому що зазвичай інвентаризація відбувається щорічно, тобто дорівнює одному тесту контролю. При перевірці облікової політики буде також один тест контролю, тому що облікова політика одна. Але, наприклад, після проведення інтерв'ю аудитор отримав

інформацію, що головний бухгалтер в кінці кожного кварталу перевіряє дебіторську заборгованість. Це означає, що періодичність здійснення контролю дорівнює чотирьом. Щоб переконатися, що контроль дійсно наявний, аудитор може провести всі чотири тести контролю, а може зробити вибірку та перевірити тільки два (здійснення контролю за другий та четвертий квартали). На кількість тестів контролю також впливають ризики, визначені при плануванні аудиту та в результаті здійснення першого тесту контролю. Наприклад, аудитор знає, що начальник відділу заробітної плати щомісяця перевіряє нарахування заробітної плати, що здійснює фахівець II категорії. В аудитора наявні дванадцять тестів контролю щодо даної операції.

При плануванні значних ризиків щодо нарахування заробітної плати виявлено не було. Аудитор вирішив здійснити два тести контролю: за січень та за серпень. При перевірці даних тестів контролю виявлено, що начальник відділу при нарахуванні заробітної плати за січень та серпень контроль не здійснив. У січні відсутній підпис щодо здійснення контролю, а у серпні начальник відділу знаходився у відпустці. В такому випадку, аудитор повинен зробити додаткові тести, для того щоб переконатися, що контроль дійсно існує. Отже, зроблено висновок, що на кількість тестів контролю впливають наступні фактори: періодичність впровадженого контролю, виявлені ризики під час планування, результат попереднього тестування внутрішнього контролю.

Якщо під час планування аудиту або вже при здійсненні тестування контролю виявлено, що внутрішній контроль відсутній, то аудитор зазначає це в робочому документі та далі тести контролю не проводяться. Тобто якщо контроль відсутній, то об'єкт тестування відсутній. Наприклад, якщо контроль за нарахуванням та виплатою заробітної плати відсутній, то тести контролю не проводяться. За результатом здійснення тестування контролю формується аудиторський висновок. Результати тестів контролю впливають на тести деталей. Якщо контроль наявний та тести контролю не виявили помилок, то аудитор запланує менше часу на проведення тестів деталей та об'єм вибірки.

На основі вищезазначених результатів дослідження нами було сформовано шаблон робочого документу для документування проведення тестування контролю бухгалтерського обліку (табл. 3.15). Мета зазначеного робочого документу - впевнитися у наявності та ефективності на підприємстві внутрішнього контролю щодо обліку та розкриття інформації.

Таблиця 3.15

Робочий документ «Тестування контролю щодо бухгалтерського обліку»

№	Зміст питання	Варіанти відповіді			Опис здійснення контролю	Відповідальна особа	Періодичність здійснення контролю*	Посилання на РД	Процедури	Кількість тестів контролю
		Так	Ні	Інф. відсутня						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.	Наявність облікової політики щодо обліку, визнання та розкриття інформації щодо сфери бухгалтерського обліку.	+								1
2.	Чи діє на підприємстві принцип «чотирьох очей»?	+								5
3.	Чи призначено відповідальну особу за облік?	+								7
4.	Якщо на підприємстві є внутрішній аудит, чи було перевірено правильність розкриття інформації щодо відповідної сфери бухгалтерського обліку?			+						-
5.	<i>Зазначаються специфічні питання у відповідності до вимог МСФЗ</i>									N

Джерело: розроблено автором.

В першій колонці зазначаються контрольні питання, які підлягають тестуванню. Далі зазначаються варіанти відповідей на питання: «так», «ні», «інформація відсутня». В колонці 6 зазначається опис здійснення контролю. В наступній колонці зазначається відповідальна за контроль особа. Далі зазначається періодичність здійснення контролю (щоденно, щотижня, кожні два тижні, щоквартально, щопівроку, щорічно). Обов'язково в робочому документі зазначається посилання на робочий документ, який підтверджує здійснення контролю, здійснені аудитором процедури та кількість запланованих/проведених тестів контролю. Зазначені питання з 1 по 4 є базовими для тестування внутрішнього контролю. Проте надалі аудитор повинен визначити питання щодо

внутрішнього контролю обліку у відповідності до МСФЗ, до якого належить сфера обліку (основні засоби - МСБО 16 «Основні засоби», запаси - МСБО 2 «Запаси» тощо).

Ми також дослідили та звернули увагу на здійснення тестів ІТ-контролю, які вважаються «непрямими», але, на нашу думку, є дуже важливими при здійсненні тестування внутрішнього контролю. Отже, це є одним з факторів ризику, що треба врахувати аудитору при здійсненні аудиту МСФЗ-звітності. МСА 330 звертає увагу аудитора на те, що викривлення фінансової звітності може бути через недостатній ІТ- контроль на підприємстві. Одними з головних контрольних питань до ІТ-контролю є: наявність кодування та паролів, доступ до програми та інформації сторонніх осіб, наявність ліцензій на програми, копіювання та архівування даних, коректність роботи програми. Тестування внутрішнього контролю ефективно при здійсненні тестування контролю процесу бухгалтерського обліку з ІТ-контролем.

Тестування ІТ-контролю надає більше впевненості при формуванні аудиторського висновку. Отже, тести ІТ-контролю містять спеціалізовані питання щодо програмного забезпечення, за допомогою якого здійснюється облік. Наприклад, для тестування грошових коштів та їх еквівалентів будуть наступні питання:

- платіжні відомості і касові ордери формуються автоматизовано або касиром вручну;
- касові звіти в національній валюті формуються автоматизовано або касиром вручну;
- регістри з обліку операцій на поточному рахунку в національній валюті формуються автоматизовано або бухгалтером вручну;
- визначення програми, за допомогою якої ведеться облік; перевірка ліцензії на програму; визначення осіб, які мають доступ до програми; наявність паролей та як вони зберігаються;
- визначення осіб, які мають доступ до комп'ютера особи, відповідальної за

облік активу та відповідних операцій; здійснення архівного резервування програми та відповідних даних.

Нами було сформовано шаблон для документування результатів тестування ІТ-контролю (табл. 3.16). Метою робочого документу є переконатися, що на підприємстві наявні внутрішні ІТ-контролі щодо обліку та розкриття інформації, і вони діють ефективно. В першій колонці зазначаються контрольні питання, які підлягають тестуванню. Далі зазначаються варіанти відповідей на питання: «так», «ні», «інформація відсутня». В колонці 6 зазначається опис здійснення контролю. В наступній колонці зазначається особа, відповідальна за контроль. Далі зазначається періодичність здійснення контролю (щоденно, щотижня, кожні два тижні, щоквартально, щопівроку, щорічно). Обов'язково в робочому документі зазначається посилання на робочий документ, який підтверджує здійснення контролю, здійснені аудитором процедури та кількість запланованих/проведених тестів контролю.

Таблиця 3.16

Робочий документ «Тестування ІТ-контролю»

№	Зміст питання	Варіанти відповіді			Опис здійснення контролю	Відповідальна особа	Періодичність здійснення контролю*	Посилання на РД	Процедури	Кількість тестів контролю
		Так	Ні	Інф. відсутня						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Чи ведеться облік за допомогою ІТ-програми?	+								1
2	Чи є вона ліцензованою?	+								1
3	Чи має програма пароль?	+								2
4	Чи має доступ до комп'ютера особи, відповідальної за облік активу та відповідних операцій, стороння особа?		+							1
5	Чи має комп'ютер пароль?		+							-
6	Чи має доступ відповідальна особа до програми з інших комп'ютерів?	+								1
7.	Чи здійснюється архівне резервування програми та відповідних даних?		+							-
<p><i>Висновок: проаналізувавши систему ІТ-контролю аудитори оцінюють систему як з високими ризиками. На цю думку впливають наступні факти: комп'ютер не має паролю, відповідальна особа за облік має доступ до програми з інших комп'ютерів та архівне резервування програми не відбувається. Це може вплинути до достовірність даних обліку у програмі</i></p>										

Джерело: розроблено автором

Алгоритм формування зазначеного робочого документу при тестуванні контрольного питання: «Доступ до програми» буде проілюстровано у рис. 3.5.

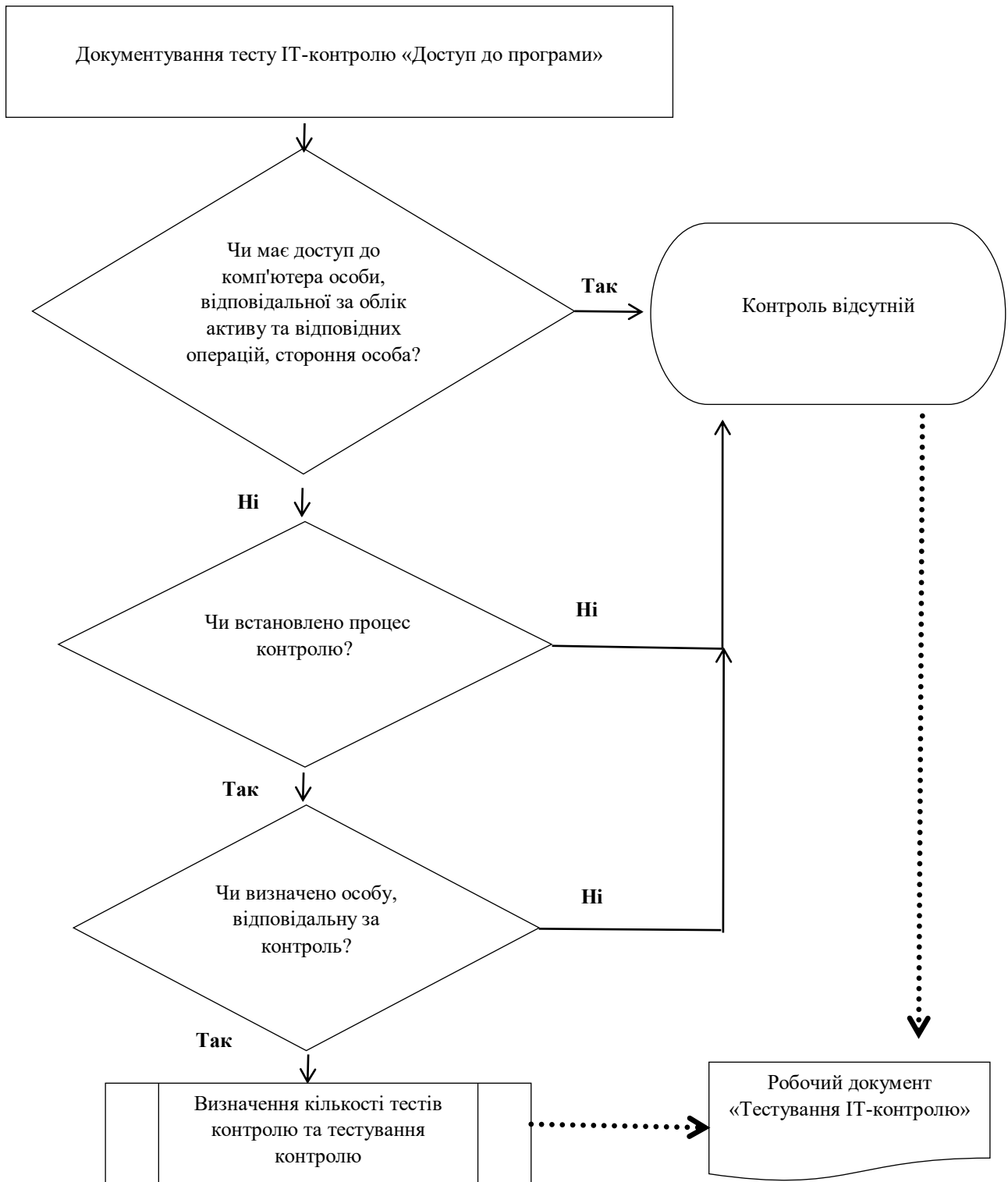


Рис. 3.5 Алгоритм формування робочого документу при здійсненні тестування ІТ-контролю (на прикладі контролю «Доступ до інформації»)

Джерело: розроблено автором.

Проаналізувавши наукові дослідження вчених та вимоги МСА, МСФЗ, нами було сформовано підхід до формування робочої документації та розроблено шаблони тестування внутрішнього контролю щодо обліку та ІТ-контролю. Вони дозволять провести тести контролю як на стадії планування, так і на стадії виконання аудиту. На нашу думку, робочий документ краще представляти окремими робочими документами у форматі xls, так як це надасть можливість аудитору занотувати всі відповідні аудиторські процедури та обробити достатній об'єм інформації. Цей робочий документ повинен мати перехресне посилання з робочим документом «Програма аудиту». Аудиторський робочий документ містить обов'язкову інформацію відповідно до вимог МСА, а саме: назва суб'єкта аудиторської діяльності; назва клієнта; звітний період, що перевіряється; дата початку та закінчення аудиту (зазначається фактична дата початку та закінчення здійснення тестів контролю); ім'я та прізвище виконавця (аудитора, групи аудиторів), який здійснив тести контролю; ім'я та прізвище відповідальних осіб, які здійснили нагляд та огляд; дата здійснення нагляду та огляду. У робочому документі зазначається мета та аудиторські процедури. Також файл містить безпосередньо робочу таблицю при здійсненні тестування контролю, де аудитором зазначаються контрольні питання відповідно до специфіки діяльності підприємства та сфери бухгалтерського обліку.

3.3. Шляхи покращення формування аудиторської документації при виконанні програми аудиту

Стадія виконання є основною в процесі аудиту, тому що саме на цьому етапі відбувається збір аудиторських доказів відповідності фінансової звітності вимогам МСФЗ. Отже, документування на цьому етапі повинно бути детальним, відображати здійснені аудиторські процедури, мати висновки, на основі яких буде сформовано аудиторський звіт, та посилання на джерело інформації. При аудиті здійснюється тестування внутрішнього контролю та деталей. У параграфі 3.2 нами було досліджено формування аудиторської документації при тестуванні

контролю. В цьому параграфі ми дослідимо питання формування аудиторської документації при тестуванні деталей. На нашу думку, питання для тестування контролю та деталей повинні відображатися в єдиному робочому документі для кожної сфери аудиту - «Програма аудиту», яка формується на стадії планування аудиту.

В.В. Рядська та Я.В. Петраков надали визначення програмі аудиту як робочого документу: «Програма аудиту - це документ, що містить перелік завдань у визначеній послідовності їх виконання, за допомогою яких отримуються достатні та надійні аудиторські докази у відповідності до мети перевірки щодо відповідного клієнта. Іншими словами, програма аудиту - це докладні інструкції, яких повинні дотримуватися працівники аудиторської фірми в процесі здійснення аудиту фінансової звітності чи виконанні інших завдань» [107]. В свою чергу М.І. Бондар зазначає, що «аудиторська програма допомагає керувати виконавцями аудиту та контролювати їх роботу» [108]. Ми погоджуємося з науковцями, що програма аудиту дійсно є інструкцією для виконання тестування контролю та деталей, яка допомагає контролювати виконання аудиторських процедур та відслідковувати запланований час. Якщо звернутися до економічної енциклопедії, то нам надається наступне визначення: «Програма аудиту – перелік аудиторських процедур, за допомогою яких здійснюється перевірка конкретних об'єктів аудиту і накопичується інформація для аудиторського висновку. Аудиторська програма є розвитком плану аудиту і складається аудитором (керівником аудиторської фірми) у письмовій формі. В аудиторській програмі розробляються конкретні завдання, заходи і процедури для кожного об'єкта аудиту і видів робіт» [109]. Отже, можемо зробити висновок, що програма аудиту є письмовою детальною інструкцією для аудиторської групи.

Нами було розроблено та запропоновано шаблони робочих документів програми аудиту (табл. 3.17). Робочий документ «Програма аудиту» містить: найменування аудиторської процедури; аудиторське твердження; посилання на робочий документ; зазначається виконавець аудиту; кількість запланованого та

фактичного часу, який було витрачено на виконання тестування; примітки, якщо потрібно занотувати важливу для аудиту інформацію.

Таблиця 3.17

Робочий документ «Програма аудиту – Основні засоби»

Суб'єкт аудиторської діяльності:	Аудит S	Виконавець:	Аудитор 1				
Клієнт:	Підприємство А	Нагляд:	Аудитор 3				
Звітний період:	2022 р.	Дата:	05.05.2023				
Дата початку аудиту:	01.06.2022	Огляд:	Контролер якості 1				
Дата закінчення аудиту:	15.03.2023	Дата:	25.10.2023				
Мета: переконатися, що облік та розкриття інформації щодо <i>основних засобів</i> відповідають вимогам МСБО 16 «Основні засоби».							
№	Найменування аудиторської процедури	Твердження	РД	Виконавець	Кількість часу (план)	Кількість часу (факт)	Відхилення (7-6)
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Здійснити тести контролю			Аудитор 1	16	16	-
2	Здійснити тести ІТ- контролю			Аудитор 1	8	8	-
3	Тести деталей			Аудитор 1	172	194	22
3.1	Перевірити арифметичну точність перенесення залишків з детальних відомостей та оборотно-сальдових відомостей.			Аудитор 1	4	4	
3.2	Здійснити вибірку			Аудитор 1	8	8	
3.3	Взяти участь у вибірковій інвентаризації			Аудитор 1	32	40	8
3.4	Перевірити основні засоби на кінець звітного періоду			Аудитор 1	16	16	
3.5	Перевірити балансову вартість основних засобів та нарахування амортизації за період			Аудитор 2	40	50	10
3.6	Перевірити формування первісної вартості основних засобів та своєчасності їх оприбуткування			Аудитор 1	36	36	
3.7	Перевірити правильність оцінки після визнання			Аудитор 1	18	18	
3.7.1	Перевірити правильність відображення переоцінки основних засобів			Аудитор 1	8	8	
3.7.2	Перевірка правильності відображення в обліку дооцінок раніше уцінених об'єктів основних засобів, фіксування виявлених розбіжностей			Аудитор 1	8	8	
3.7.3	Перевірка правильності відображення в обліку уцінок раніше дооцінених об'єктів основних засобів, фіксування виявлених розбіжностей			Аудитор 1	2	2	
3.8	Складання переліку повністю амортизованих основних засобів, перевірка обґрунтованості їх подальшої експлуатації або списання, формулювання висновків стосовно необхідності дооцінки таких об'єктів.			Аудитор 1	6	10	4
3.9	Перевірити облік вибуття основних засобів			Аудитор 1	4	4	
3.10	Перевірити облік капітальних інвестицій			Аудитор 1	4	4	
3.10.1	Перевірити капіталізацію витрат на позики			Аудитор 1	4	4	
3.11	Перевірити, чи правильно було подано та розкрито інформацію			Аудитор 1	2	2	
3.12	Узагальнення коригувань			Аудитор 1	2	2	
Всього:					196	218	22

Джерело: сформовано автором.

Зазначений робочий документ, як і будь-яка аудиторська документація, підлягає нагляду та огляду. Фіксування часу, на нашу думку, є важливою процедурою. Це дозволяє проконтролювати роботу аудиторів, сформулювати та обґрунтувати вартість послуг, визначити ризики.

Для кожної окремої сфери бухгалтерського обліку повинно бути розроблено свою програму, в якій зазначаються відповідні стандарти МСФЗ/МСБО. Нами запропоновано наступний перелік програм аудиту (табл. 3.18).

Таблиця 3.18

Програми аудиту фінансової звітності, складеної за МСФЗ

Сфери бухгалтерського обліку 1	Назва стандарту 2
Основні засоби	МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 36 «Зменшення корисності активів», МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».
Нематеріальні активи	МСБО 38 «Нематеріальні активи», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 36 «Зменшення корисності активів», МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів», ПКТ 32 «Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті».
Інвестиційна нерухомість	МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 36 «Зменшення корисності активів», МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».
Біологічні активи	МСБО 41 «Сільське господарство», МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».
Оренда	МСФЗ 16 «Оренда», МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».
Запаси	МСБО 2 «Запаси», МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».
Фінансові інвестиції	МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів», МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність», МСФЗ 11 «Спільна діяльність», МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання», МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства».
Грошові кошти та їх еквіваленти	МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів», МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».
Торговельна та інша дебіторська заборгованість	МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації», МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання», МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».
Непоточні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність	МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».
Власний капітал	МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації», МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання», МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства», МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».
Кредити та позики	МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації», МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання», МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».
Торговельна та інша кредиторська заборгованість	МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації», МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання», МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Сфери бухгалтерського обліку	Назва стандарту
1	2
Доходи майбутніх періодів	МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу», МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».
Забезпечення, умовні активи та умовні зобов'язання	МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи», МСБО 19 «Виплати працівникам», МСБО 26 «Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення», МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».
Податки	МСБО 12 «Податки на прибуток», МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».
Інші оборотні активи та зобов'язання	МСФЗ в залежності від характеру активу або зобов'язання, МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».
Доходи	МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» та інші МСФЗ, за результатами обліку яких виникають доходи періоду, МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».
Витрати	МСБО 19 «Виплати працівникам», МСБО 26 «Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення» та інші МСФЗ, за результатами обліку яких виникають витрати періоду, МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».
Акції	МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій», МСБО 33 «Прибуток на акцію», МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».
Операційні сегменти	МСФЗ 8 «Операційні сегменти», МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».
Розкриття інформації про пов'язані сторони	МСБО 24 «Розкриття інформації про пов'язані сторони», МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».
Події після звітного періоду	МСБО 10 «Події після звітного періоду», МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».
Розвідка та оцінка запасів корисних копалин	МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин», МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Джерело: сформовано автором [48,50,52,74,77,95,99, 110-140].

Треба зазначити, що програма аудиту фінансової звітності за МСФЗ повинна містити питання та аудиторські процедури в залежності від вимог до обліку міжнародних стандартів. На нашу думку, аудиторські процедури, які зазначаються в програмі аудиту, можна поділити на загальні та спеціалізовані (в залежності від МСФЗ). Загальними є тестування внутрішнього контролю (*тести контролю, тести ІТ-контролю*) та тестування деталей (*перевірка арифметичної точності перенесення залишків з детальних відомостей та оборотно-сальдових відомостей, здійснення вибірки, перевірка правильності розкриття та подання інформації у фінансовій звітності та примітках, узагальнення коригувань*).

Зазначені процедури є стандартними та обов'язковими при виконанні аудиту. Результати дослідження щодо тестування внутрішнього контролю

розкрито у параграфі 3.2. Далі розглянемо формування аудиторської документації при виконанні стандартних процедур.

Метою аудиторської процедури перевірки *перенесення залишків* є підтвердження аудитором, що залишки в детальних та оборотно-сальдових відомостях є ідентичними та арифметично точними (табл. 3.19). При виконанні цієї аудиторської процедури аудитор фіксує залишки за детальною та оборотно-сальдовою відомістю та порівнює дані. Якщо виявлено відхилення, то це обов'язково зазначається у відповідній колонці. Враховуючи те, що джерела інформації є важливими при аудиті, то в робочому документі робиться посилання на детальну відомість.

Таблиця 3.19

Робочий документ «Перевірка арифметичної точності перенесення залишків з детальних відомостей та оборотно-сальдових відомостей»

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:		П.І.Б	
Клієнт:		Нагляд:		Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:		20XX р.	Огляд:	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:		XX.XX.XX			
Дата закінчення аудиту:		XX.XX.XX			
<p>Мета: Перевірка арифметичної точності перенесення залишків з детальних відомостей та оборотно-сальдових відомостей, фіксування виявлених розбіжностей.</p> <p>Процедури: Було застосовано аналітичні процедури та порівняно, перевірено арифметичну точність перенесення залишків з детальних відомостей та оборотно-сальдових відомостей.</p> <p>Висновок:</p>					
Рахунок у ОСВ	Назва рахунку	Залишок по ОСВ	Залишок по детальній відомості	Посилання на детальну відомість	Відхилення
1	2	3	4	5	6
12	Нематеріальні активи	1 250 000	1 200 000	Журнал-ордер 12	50 000

Джерело: сформовано автором.

При виконанні аудиту застосовується ризик-орієнтовний підхід, тому у запропонованому нами підході до формування робочого документа «Програма» має бути зазначено посилання на робочий документ «Вибірка». Ми вважаємо, що робочий документ «Вибірка» має бути частиною оформленої документації за результатами тестів деталей. Аудитор в робочому документі зазначає вибірку, яку було зроблено з генеральної сукупності та за допомогою якого методу (вибірка грошових елементів (MUS), вибірка за професійним судженням (Т), стратифікація (S), проста випадкова вибірка (SRS)). Ця інформація допомагає оцінити якість проведення аудиту та достатність аудиторських доказів щодо зробленого

висновку. Але зазначимо, що підтвердження залишу грошових коштів у касі та на банківських рахунках при тестуванні деталей здійснюється у повному обсязі. Наприклад, якщо аудитор робить вибірку кредиторської заборгованості, то робоча таблиця щодо вибірки буде оформлена наступними чином (табл. 3.20).

Таблиця 3.20

Робочий документ «Вибірка - кредиторська заборгованість»

№	Дата	Контрагент	Договір	Рахунок БО	Сума на 31.12.2023, грн.	Метод вибірки
1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.
1.	01.02.2023	ТОВ «Зірка»	№ 5 від 12.03.2022.	505	1 000 000	MUS
2.	15.03.2023	ФОП Лавінідзе В.В.	№ 16/10 від 01.01.2023	631	958 725	MUS
3.	30.06.2023	ТОВ «Сайл Лайф»	відсутній	631	2 500 000	MUS
4.	27.07.2023	ФОП Сулейманов А.І.	відсутній	631	750 450	MUS
5.	17.10.2023	ПП «Мрія-5»	№ 2005/12/25897	631	1 589 784	MUS

Джерело: сформовано автором

Якщо аудитор перевіряє необоротні активи, то вибірка буде виглядати наступним чином (табл. 3.21).

Таблиця 3.21

Робочий документ «Вибірка щодо необоротних активів»

Дата	Найменування	Документ, що підтверджує придбання	Інвентарний номер	Контрагент	Рахунок БО	Сума придбання, грн.	Метод вибірки
1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
25.01.2023	Трактор DongFeng 404 DHL	Договір № 123/5	11123	АРМАЗ, ТОВ	104	422 375	Т
15.05.2023	Мінітрактор Dongfeng 244 DH,	Договір № 150	11124	ПП «Лайф+»	104	298 375	Т
20.06.2023	Трактор Foton Lovol FT 244 H	Договір № 123/5	11125	АРМАЗ, ТОВ	104	286 750	Т
20.06.2023	Дизельний мотоблок Кентавр МБ 1010ДЕ-8	Договір № 123/5	11126	ПП «Мрія-5»	104	56 459	Т
27.12.2023	Мототрактор Lider T25 New	відсутній	11127	ПП «Лайф+»	104	120 125	Т
27.12.2023	Мототрактор DW 200 SXL	відсутній	11128	ПП «Лайф+»	104	108 306	Т

Джерело: сформовано автором.

Коригування формуються за результатами здійснення тестів деталей, якщо аудитором було виявлено помилки. Аудитор зазначає рахунок бухгалтерського обліку; дебет або кредит рахунку; суму, яка потребує коригування, тип та опис коригування; посилання на робочий документ (вкладку), де було знайдено

помилку; зазначає, чи була помилка виправлена підприємством, та примітки (додаткову інформацію, якщо вона є важливою для аудиту) (табл. 3.22).

Таблиця 3.22

Робочий документ «Коригування помилок»

№	Рахунок БО	Дт./Кт	Сума, грн.	Тип	Опис	Посилання на РД	Виправлено (Так/Ні)
1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
1	131	Дт.	500 000	AJE	На земельну ділянку № 5 нараховано амортизацію	РД 01.01.07	Ні
2	901	Кт.	500 000	AJE	На земельну ділянку № 5 нараховано амортизацію	РД 01.01.07	Ні
3	104	Дт.	90 000	RJE	Мотоблок обліковується у НМА.	РД 02.01.08	Так
4	124	Кт.	90 000	RJE	Мотоблок обліковується у НМА.	РД 02.01.08	Так

Джерело: розроблено автором

У колонці «тип коригування» аудитор вказує, яке саме коригування необхідно здійснити: коригування бухгалтерських записів (AJE), рекласифікація бухгалтерських записів (RJE), елімінування бухгалтерських записів (EJE), коригування минулих періодів (ORE). Описом коригування є об'єкт коригування: рекласифікація овердрафту, визнання фінансової оренди, тощо.

На завершальному етапі аудиту формується робочий документ «Узагальнення викривлень і помилок, та надання рекомендацій». Цей робочий документ містить інформацію про ідентифіковані помилки при здійсненні аудиту, аудитор повинен проаналізувати їх та висловити аудиторську думку щодо фінансової звітності, складеної за МСФЗ (табл. 3.23):

Таблиця 3.23

Робочий документ «Узагальнення викривлень і помилок, та надання рекомендацій»

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:		П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:		П.І.Б	Дата: XX.XX.XX	
Звітний період:		20XX р.	Огляд:		П.І.Б	
Дата початку аудиту:		XX.XX.XX			Дата: XX.XX.XX	
Дата закінчення аудиту:		XX.XX.XX				
Мета: Узагальнити виявлені під час здійснення аудиту викривлення та помилки, а також надати рекомендації щодо їх виправлення.						
№ з/п	Опис коригування		Рахунок БО	Дт./Кт	Сума, грн.	Виправлено (Так/Ні)
1	2		3	4	5	6
1.	На земельну ділянку № 5 нараховано амортизацію		131	Дт	500 000	Ні
2.	На земельну ділянку № 5 нараховано амортизацію		901	Кт	500 000	Ні

№ з/п	Опис коригування	Рахунок БО	Дт./Кт	Сума, грн.	Виправлено (Так/Ні)
1	2	3	4	5	6
3.	Мотоблок (інв. номер 111234) обліковується у НМА	104	Дт	90 000	Так
4.	Мотоблок (інв. номер 111234) обліковується у НМА	124	Кт	90 000	Так
<p><i>Рекомендації: Відповідно до пп. 138.3.1 ПКУ, вартість земельних ділянок, малоцінних необоротних активів, бібліотечних фондів і природних ресурсів не підлягає амортизації в податковому обліку. Нарахування амортизації на земельну ділянку № 5 призводить до завищення витрат та зниження активів. Рекомендація аудиторської групи - відсторнути нараховану амортизацію у сумі 500 000 грн.</i></p>					

Джерело: розроблено автором

Щодо спеціалізованих процедур, нами запропоновано наступний перелік питань (аудиторських процедур) у відповідності до вимог МСФЗ та сформованого нами групування табл. 3.18:

Основні засоби. Аудиторськими процедурами при тестуванні деталей будуть: участь аудитора у вибірковій інвентаризації; перевірка основних засобів на кінець звітного періоду, балансової вартості основних засобів та нарахування амортизації за період, формування первісної вартості основних засобів та своєчасності їх оприбуткування, оцінки після визнання, відображення переоцінки основних засобів, відображення в обліку дооцінок раніше уцінених об'єктів основних засобів, відображення в обліку уцінок раніше дооцінених об'єктів основних засобів, складання переліку повністю амортизованих основних засобів, перевірка обґрунтованості їх подальшої експлуатації або списання, формулювання висновків стосовно необхідності дооцінки таких об'єктів, обліку вибуття основних засобів, обліку капітальних інвестицій, капіталізації витрат на позики.

Нематеріальні активи. Аудиторськими процедурами при тестуванні деталей будуть: прийняття участі у вибірковій інвентаризації; перевірка нематеріальних активів на кінець звітного періоду, ідентифікації, первісної оцінки та визнання нематеріального активу, визначення первісної вартості придбаних нематеріальних активів та своєчасності їх оприбуткування, правильності визначення первісної вартості внутрішньо генерованого нематеріального активу, балансової вартості нематеріальних активів за собівартістю та нарахування амортизації за період, балансової вартості нематеріальних активів за

справедливою вартістю, відображення переоцінки нематеріальних активів, відображення в обліку дооцінок раніше уцінених нематеріальних активів, відображення в обліку уцінок раніше дооцінених нематеріальних активів, обліку ліквідації та вибуття нематеріальних активів, обліку капітальних інвестицій, капіталізації витрат на позики.

Інвестиційна нерухомість. Аудиторськими процедурами при тестуванні деталей будуть: прийняття участі у вибірковій інвентаризації; перевірка інвестиційної нерухомості на кінець звітної періоду, ідентифікації, визначення первісної вартості інвестиційної нерухомості, обліку інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю, балансової вартості інвестиційної нерухомості за собівартістю та нарахування амортизації за період, переведення з однієї категорії в іншу інвестиційної нерухомості, обліку вибуття інвестиційної нерухомості, обліку капітальних інвестицій, капіталізації витрат на позики, розкриття та подання інформації відповідно до вимог МСФЗ (модель собівартості та модель справедливої вартості).

Біологічні активи. Аудиторськими процедурами при тестуванні деталей будуть: прийняття участі у вибірковій інвентаризації; перевірка залишків на кінець звітної періоду, визнання та оцінки біологічних активів, переоцінки біологічних активів рослинництва, переоцінки біологічних активів тваринництва, нарахованої амортизації біологічних активів за собівартістю.

Оренда. Аудиторськими процедурами при тестуванні деталей будуть: перевірка правильності ідентифікації договору, відображення операцій з операційної оренди, обліку фінансової оренди, розкриття та подання інформації орендарем та/або орендодавцем відповідно до вимог МСФЗ.

Запаси. Аудиторськими процедурами при тестуванні деталей будуть: участь аудитора у вибірковій інвентаризації; перевірка залишків на кінець звітної періоду; запасів, що знаходяться (передані) на відповідальному зберіганні; запасів, що знаходяться в дорозі; обліку руху довіреностей за звітний період; руху запасів за період; обліку виробничих запасів; обліку товарів; обліку інших запасів;

оцінки та собівартості запасів; правильності подання та розкриття інформації.

Фінансові інвестиції. Аудиторськими процедурами при тестуванні деталей будуть: перевірка відображення фінансових інвестицій у спільні та асоційовані підприємства; відображення фінансових інвестицій у дочірні підприємства; обліку при об'єднанні бізнесу; елімінування внутрішньогрупових операцій; розкриття та подання інформації щодо фінансових інвестицій відповідно до вимог МСФЗ.

Грошові кошти та їх еквіваленти. Аудиторськими процедурами при тестуванні деталей будуть: перевірка відображення в обліку грошових коштів на рахунках в банках на кінець звітного періоду; розрахунку курсових різниць за грошовими коштами в іноземній валюті; відповідності діяльності клієнта операції по банківських рахунках та касі, проведення тестування журнальних проведеннь (Jet-test); відображення грошових коштів у касі - проведення перерахунку готівки; розкриття та подання інформації щодо грошових коштів та їх еквівалентів відповідно до вимог МСФЗ.

Торговельна та інша дебіторська заборгованість. Аудиторськими процедурами при тестуванні деталей будуть: перевірка відображення в обліку торговельної дебіторської заборгованості та авансів виданих; відображення та виникнення торговельної дебіторської заборгованості; розрахунку та відображення в обліку курсових різниць на дату операції та на кінець звітного періоду; іншої дебіторської заборгованості; відображення в обліку попередньо сплачених витрат; правильність подання та розкриття інформації.

Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність. Аудиторськими процедурами при тестуванні деталей будуть: перевірка правильності ідентифікації, класифікації, оцінки активу; подання та розкриття інформації.

Власний капітал. Аудиторськими процедурами при тестуванні деталей будуть: перевірка Статуту підприємства та формування капіталу; формування статутного капіталу у негрошовій формі; внесків до пайового капіталу;

відображення руху акцій; зміни у капіталі; відображення капіталу у дооцінках; відображення додаткового капіталу; відображення резервного капіталу; розрахунку прибутку на акцію; подання та розкриття інформації.

Кредити та позики. Аудиторськими процедурами при тестуванні деталей будуть перевірка класифікації кредитів і позик на довгострокові та короткострокові; розрахунку та відображення в обліку курсових різниць на дату операції та на кінець звітного періоду; розрахунку та відображення в обліку витрат на користування кредитом; розрахунку та відображення в обліку позик; розрахунку та відображення в обліку фінансового лізингу; подання та розкриття інформації.

Торговельна та інша кредиторська заборгованість. Аудиторськими процедурами при тестуванні деталей будуть: перевірка відображення в обліку кредиторської заборгованості та авансів одержаних; розрахунку та відображення в обліку курсових різниць на дату операції та на кінець звітного періоду; відображення та виникнення кредиторської заборгованості; відповідності даних первинних документів на закупівлю товарів даним складського обліку; іншої кредиторської заборгованості; подання та розкриття інформації.

Доходи майбутніх періодів. Аудиторськими процедурами при тестуванні деталей будуть: перевірка обліку державної допомоги та грантів відповідно до МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу»; обліку інших доходів майбутніх періодів; подання та розкриття інформації.

Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи. Аудиторськими процедурами при тестуванні деталей будуть: перевірка визнання та оцінки забезпечення; визнання компенсації, визначення теперішньої вартості забезпечення; обліку забезпечень за наявних фактах змін, що на них впливають; використання забезпечень; обліку та визнання забезпечення за наявності обтяжливого контракту; обліку та визнання забезпечення за наявності плану реструктуризації; нарахування забезпечення невикористаних відпусток;

інформації про умовні активи, умовні зобов'язання; подання та розкриття інформації.

Податки. Аудиторськими процедурами при тестуванні деталей будуть: перевірка нарахування та сплати податків, а також відображення їх в обліку; відображення в обліку відстрочених податкових активів та зобов'язань; розкриття та подання інформації щодо податків відповідно до вимог МСФЗ; розкриття та подання інформації щодо відстрочених податкових активів та зобов'язань відповідно до вимог МСФЗ.

Інші оборотні активи та зобов'язання. Аудиторськими процедурами при тестуванні деталей будуть: перевірка обліку інших оборотних активів та зобов'язань; подання та розкриття інформації.

Доходи. Аудиторськими процедурами при тестуванні деталей будуть: аналіз доходів в розрізі контрагентів, видів продукції, товарів, робіт, послуг; перевірка відображення в обліку доходів від реалізації товарів (робіт, послуг), наявності усіх документів, що підтверджують відвантаження товарів та надання послуг; визнання доходу відповідно до вимог МСФЗ 15; відповідності ціни реалізації преїскуранту; повноти обліку відвантаження та реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); кількості відвантаженої продукції за даними складського обліку та документів на відвантаження продукції; інших доходів; доходів від участі в капіталі; фінансових доходів; подання та розкриття інформації.

Витрати. Аудиторськими процедурами при тестуванні деталей будуть: перевірка собівартості; обліку незавершеного виробництва; організації аналітичного обліку витрат на виробництва; складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); адміністративних витрат; витрат на збут; інших витрат; фінансових витрат; витрат від участі в капіталі; подання та розкриття інформації.

Акції. Аудиторськими процедурами при тестуванні деталей будуть: перевірка обліку та подання прибутку на акцію, а також подання та розкриття інформації відповідно до МСБО 33 «Прибуток на акцію»; обліку операцій -

платіж на основі акцій, а також подання та розкриття інформації відповідно до МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій».

Операційні сегменти. За операційними сегментами перевіряється розкриття інформації у відповідності до МСФЗ 8 «Операційні сегменти».

Пов'язані сторони. Аудиторами перевіряється розкриття інформації у відповідності до МСБО 24 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін».

Події після звітного періоду. Для підтвердження цієї інформації перевіряється визнання та облік коригувальних подій після звітного періоду; розкриття інформації про події після звітного періоду.

Розвідка та оцінка запасів корисних копалин. Аудиторськими процедурами при тестуванні деталей будуть: перевірка активів розвідки та оцінки корисних копалин; класифікації активів розвідки та оцінки; проведення оцінки на зменшення корисності; розкриття інформації щодо оцінки активів розвідки та оцінки запасів корисних копалин.

Запропоновані аудиторські процедури за об'єктами бухгалтерського обліку не є вичерпними, але є достатніми для формування програми для проведення тестування контролю та деталей для аудиту фінансової звітності за МСФЗ. За результатами зазначених програм аудиту та процедур до них, нами було сформовано шаблони робочих документів, наведені у Додатку М.

Як вже було зазначено, застосування тестів контролю при виконанні аудиту МСФЗ-звітності є дуже важливим. Але більш важливою доказовою базою є тестування деталей. Відповідно до МСА *тести деталей* – аудиторська процедура по суті, призначена для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень для класів операцій, залишків рахунків та розкриття [12]. Отже, метою здійснення тестів деталей є отримання аудитором достатніх доказів щодо відповідності фінансової звітності Концептуальним основам МСФЗ. Базуючись на твердженні, що тестування деталей є суттєвою доказовою базою при здійсненні аудиту, можна зазначити, що формування робочих документів щодо даних процедур є дуже важливим для аудитора.

Процедури по суті неможливо стовідсотково уніфікувати для всіх підприємств, що складають свою звітність за МСФЗ. Проте вони повинні дотримуватися головного принципу: «планування тестування деталей - застосування вимог МСА та МСФЗ - виконання тестування деталей». Отже, зазначена у робочих документах інформація щодо тестування деталей при плануванні направлена на проведення аудиторських процедур для аудиту застосованих в обліку підприємства МСФЗ. В ході дослідження вимог МСА щодо застосування тестування деталей нами було визначено алгоритм формування робочого документу при його здійсненні (рис. 3.6). Для розробки тестування деталей аудитор повинен врахувати такі фактори, як оцінений ризик, тестування внутрішнього контролю, обсяг вибірки, вимоги МСФЗ, запланований термін на виконання процедур, людські ресурси.

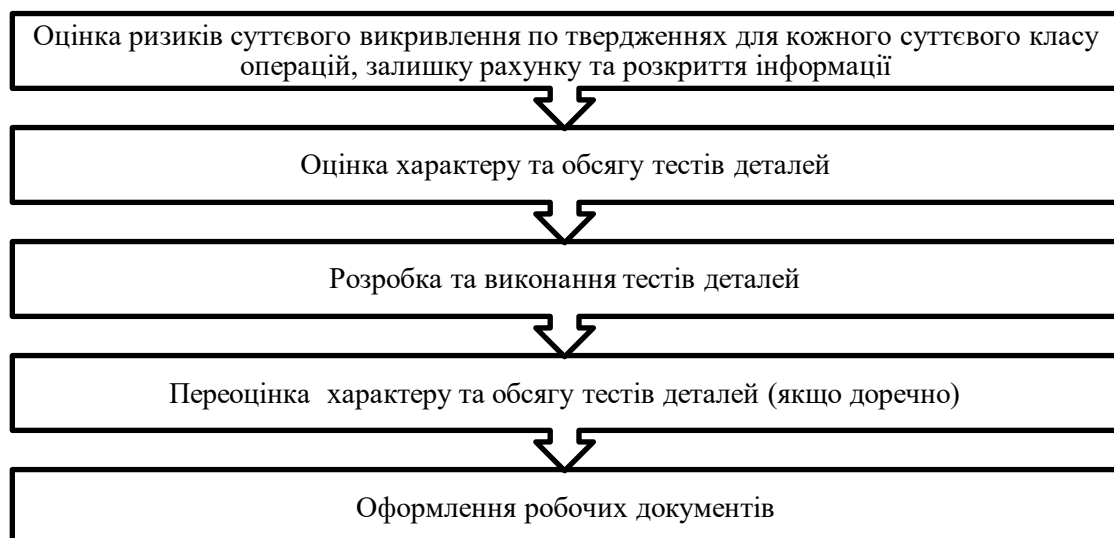


Рис. 3.6 Алгоритм формування робочого документу при тестуванні деталей

Джерело: сформовано автором на основі [12].

Виконуючи тестування деталей аудитор повинен спиратись на вимоги МСФЗ для кожного з об'єктів проведення аудиту. Наприклад, для основних засобів, крім участі в інвентаризації, буде перевірка ідентифікації активу, правильного визначення первісної вартості, нарахування амортизації, перевірка визначення справедливої вартості та переоцінки основного засобу у відповідності до вимог МСБО 16 «Основні засоби» тощо.

При завершенні тестування деталей аудитор повинен оцінити, чи отримано прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі. Під час формулювання думки він повинен розглядати всі доречні аудиторські докази незалежно від того, чи підтверджують вони твердження у фінансовій звітності або суперечать йому. Якщо аудитор не отримав прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі стосовно будь-якого суттєвого твердження у фінансовій звітності, він повинен намагатися отримати подальші аудиторські докази. Якщо аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі, він повинен висловити думку із застереженням або відмовитися від висловлення думки щодо фінансової звітності.

Для підтвердження МСФЗ-звітності важлива якість аудиторських процедур, однією з яких є зовнішні підтвердження. Завдяки процедурі зовнішнього підтвердження можна підтвердити залишки рахунків та їх елементів, обороти за період, вхідні залишки, підтвердження умов договорів, підтвердження додаткової інформації, тощо. До чинників, які впливають на застосування зовнішнього підтвердження як процедури тестування деталей, є попередній висновок аудитора; дата переходу на МСФЗ; чи становить підприємство суспільний інтерес; визначені ризики при плануванні та у ході проведення аудиту; відсутність або незадовільний внутрішній контроль; облік ведеться в різних валютах та/або здійснюється зовнішньоекономічна діяльність. Зовнішні підтвердження допомагають підтвердити не тільки вищезазначену інформацію, але й те, чи правильно обліковуються активи та зобов'язання та чи правильно визнані доходи та витрати за період відповідно до вимог МСФЗ. Кожне зовнішнє підтвердження буде отримуватися аудитором в рамках відповідного стандарту МСФЗ. Нами було згруповано статті фінансової звітності, що потребують зовнішніх підтверджень:

- залишки на банківських рахунках та інша інформація, доречна для роботи із банками - МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів», МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»;
- залишки рахунків дебіторської заборгованості та їх умови – МСФЗ 9

- «Фінансові інструменти», МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання», МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»;
- запаси, утримувані третіми сторонами на митних складах для переробки або консигнації - МСБО 2 «Запаси», МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»;
 - документи на володіння майном, утримувані юристами або фінансистами для безпечного зберігання або як забезпечення - МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 38 «Нематеріальні активи», МСФЗ 15 «Доходи від договорів з клієнтами», МСФЗ 16 «Оренда», МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»;
 - інвестиції, утримувані для відповідального зберігання третіми сторонами, або придбані у біржових брокерів, але не доставлені на дату балансу – МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання»;
 - суми заборгованості позикодавцям, включаючи відповідні умови погашення боргу та обмежувальні умови - МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання».

Зазначення такої інформації в робочому документі буде необхідне при виконанні аудиторської процедури - отримання зовнішніх підтверджень. Нами було сформовано шаблон робочого документу «Зовнішні підтвердження» з урахуванням вимог міжнародних стандартів (табл. 3.24).

Таблиця 3.24

Робочий документ «Зовнішні підтвердження - залишки на банківських рахунках»

Сфера аудиту	МСФЗ	Контрагент	Дата відправлення запиту	Дата отримання відповіді	Дані в обліку	Дані у відповіді	Розбіжності
1	2	3	4	5	6	7	8
Залишки на банківських рахунках та інша інформація	МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів», МСФЗ 9 «Фінансові інструменти».	Банк 1	15.01.2023	20.02.2023	520 000	520 000	
		Банк 2	15.01.2023	Не отримано	870 000	-	
		Банк 3	15.01.2023	20.02.2023	450 000	400 000	(50 000)

Джерело: сформовано автором.

У ході нашого дослідження нами було зроблено висновок, що аудиторська документація повинна включати наступне: (1) зазначення об'єкта бухгалтерського обліку (*наприклад, основні засоби*); (2) назва регулюючого стандарту (*наприклад, МСБО 16 «Основні засоби»*); (3) зазначення вибірки та методу вибірки; (4) тестування деталей (включаючи короткий опис застосованих аудиторських процедур); (5) посилання на зовнішні та інші підтвердження; посилання на джерела інформації (сайт активного ринку, звіт оцінювача, інтерв'ю, внутрішні документи, чине законодавство, тощо); (6) висновки аудитора щодо результатів тестування деталей; (7) узагальнення викривлень і помилок, та надання рекомендацій (якщо доречно).

Аудиторська документація має наочно показувати, що інформація у фінансовій звітності відповідає бухгалтерським записам, на підставі яких вона сформована, або узгоджується з ними, включаючи відповідність або узгодженість розкриття, незалежно від того, чи було отримано цю інформацію з Головної книги та допоміжних книг, чи з інших джерел. Як зазначено вище, формування аудиторської документації повинно базуватися на вимогах МСФЗ, з урахуванням своєї специфіки.

Враховуючи те, що МСФЗ мають відповідні вимоги до розкриття інформації, то аудиторська документація повинна містити результати аудиту розкриття інформації у Примітках до фінансової звітності. Робочий документ «Розкриття інформації» формується при перевірці правильності розкриття інформації у цифровому та описовому форматі (у відповідності до вимог відповідного МСФЗ). На нашу думку, така перевірка буде зручною при відповіді аудитора на контрольні питання.

Формування контрольних питань для аудиторських процедур на відповідність обліку міжнародним стандартам також є ефективним інструментом. Наприклад, тестування деталей щодо оренди. Робочий файл має містити розподіл для орендаря та орендодавця, які мають різні умови для обліку, як того потребує МСФЗ 16 «Оренда». Тестування деталей оренди аудитор розпочинає з робочого

документу «Ідентифікація договору». Цей робочий документ має перелік питань (критеріїв) відповідно до МСФЗ 16, що допомагає аудитору визначити, чи правильно підприємство ідентифікувало договір та, відповідно, перевірити правильність обліку. Для здійснення такої аудиторської процедури аудитору необхідно надати запит підприємству про надання відповідних договорів оренди. Договори оренди є додатковими робочими документами та в робочій таблиці зазначається посилання на них (табл. 3.25).

Таблиця 3.25

Робочий документ «Ідентифікація договору оренди»

№	Критерії	Відповіді	Так/ Ні
1	2	3	4
1.	Чи є актив ідентифікованим?	<i>Договір оренди трактора № 5 від 01.01.2023 р. В договорі чітко визначено Сторона 1 - орендодавець, Сторона 2 - орендар.</i>	Так
2.	Чи має орендар право отримувати в основному всі економічні вигоди від використання активу протягом усього періоду його користування?	<i>Орендар отримує всі економічні вигоди (п. 7.1 Договору № 5).</i>	Так
3.	Чи має право орендар, орендодавець або будь яка сторона керувати тим, як і з якою метою цей актив використовується протягом всього періоду користування? <i>(Зазначити, хто саме має право керувати)</i>	<i>Всі права та контроль за активом переходять орендарю на термін оренди (п.7.3 Договору № 5).</i>	Так
4.	Чи має орендар право використовувати актив протягом всього періоду користування, при цьому орендодавець, не має права змінювати експлуатаційні інструкції?	<i>Всі права та контроль за активом переходять орендарю на термін оренди (п.7.3 Договору № 5). Орендодавець не має право змінювати експлуатаційні інструкції (п.8.1 Договору № 5).</i>	Так
5.	Чи спроєктував орендар актив таким чином, щоб визначити заздалегідь, як і з якою метою використовується актив, протягом усього періоду користування?	<i>В договорі така інформація не зазначена. Проте під час проведення інтерв'ю головний бухгалтер зазначив, що трактор було взято в оренду для збору врожаю: зерна та рапсу.</i>	Так
6.	Чи договір містить ознаки оренди?	<i>Див п.1-5.</i>	Так
7.	Договір оренди є короткостроковим?	<i>Строк дії договору з 01.01.2023 р. по 31.12.2025 р.</i>	Ні
8.	Базовий актив договору оренди є малоцінним?	<i>Вартість трактора становить 850 000 грн. Орендна плата - 15 000 грн.</i>	Ні
9.	Чи правильно визначено договір в обліку?	<i>Ні</i>	
<i>Висновок: В ході проведення аналізу ідентифікації договору оренди аудиторською групою встановлено, що договір оренди трактора № 5 від 01.01.2023 р. є договором фінансової оренди відповідно до критеріїв МСФЗ 16 «Оренда». Зазначений договір в обліку підприємства, який є орендарем, обліковується як договір послуг, та об'єкт оренди не визначено як фінансовий актив, що є порушенням вимог МСФЗ 16 «Оренда».</i>			

Джерело розроблено автором.

При визначенні тестів деталей аудитор виконує тестування на аудиторські твердження відповідно до табл. 3.10, зазначеної у параграфі 3.2. Наприклад, як було зазначено вище, аудитор здійснив вибірку щодо придбання необоротних активів. Далі робочим документом буде тестування необоротних активів на

наступні аудиторські твердження: існування; повнота; точність, оцінка та розподіл; класифікація; права та зобов'язання; подання. При цьому аудитор в робочій таблиці зазначає найменування необоротного активу, інвентарний номер, рахунок бухгалтерського обліку, дату придбання (надходження), дату початку нарахування амортизації, вартість основного засобу. Зазначені дані є основними для початку здійснення тестів. Далі аудитор здійснює тестування відповідно до тверджень, відповідаючи на питання (табл. 3.26).

Стосовно твердження подання, то воно тестується в робочому документі «Розкриття інформації». Тому, на нашу думку, дане твердження при оформленні робочих документів щодо здійснення тестів деталей на існування, придбання, переміщення, вибуття може не застосовуватись, так як воно тестується окремо.

Таблиця 3.26

Робочий документ «Аудит основних засобів»

Аудиторські твердження	Питання тесту деталей	Відповідь
1	2	3
Існування	Наявність документу, що підтверджує придбання необоротного активу	Так/Ні/ Інформація відсутня
Повнота	Чи придбані необоротні активи у повному обсязі відображено у бухгалтерських регістрах?	Так/Ні/ Інформація відсутня
Точність, оцінка та розподіл	Вартість придбаного необоротного активу відповідно до первинних документів. <i>При здійсненні даного тесту аудитор порівнює вартість відповідно до первинних документів з вартістю, зазначеною в обліку.</i>	Так/Ні/ Інформація відсутня
Класифікація	Чи необоротний актив відображено на правильному рахунку бухгалтерського обліку та із застосуванням правильної кореспонденції рахунків?	Так/Ні/ Інформація відсутня
Права та зобов'язання	Чи має право підприємство визнавати та використовувати необоротний актив?	Так/Ні/ Інформація відсутня
Подання	Чи необоротний актив узагальнено або деталізовано та чітко викладено?	Так/Ні/ Інформація відсутня

Джерело: сформовано автором на основі [12, 136].

Відповідно до вимог МСФЗ деякі активи підлягають переоцінці. Наприклад, якщо підприємство обрало шлях обліку за справедливою вартістю, то активи підлягають переоцінці. Щодо основних засобів, то переоцінка має здійснюватися з регулярністю, достатньою для забезпечення того, що балансова вартість об'єкта суттєво не відрізняється від вартості, яку було б визначено із застосуванням справедливої вартості на кінець звітного періоду. Частота проведення переоцінки

залежить від того, як змінюється справедлива вартість основних засобів. Деякі об'єкти можуть зазнавати суттєвих та довільних змін справедливої вартості, потребуючи щорічної переоцінки. Втім, такі часті переоцінки не потрібні для об'єктів з незначними змінами справедливої вартості, а отже, їх можна переоцінювати кожні три чи п'ять років. Така інформація повинна бути зазначена підприємством в обліковій політиці підприємства. Нематеріальні активи теж можуть підлягати переоцінці. Тому аудитор повинен перевірити таку переоцінку. Також, якщо доречно, аудитор перевіряє, чи проводився підприємством тест на знецінення активів відповідно до МСБО 36. За результатами проведення аудиту переоцінки та знецінення активів аудитор оформлює робочі документи. Обов'язковою аудиторською процедурою при аудиті фінансової звітності, складеної за МСФЗ, є перевірка правильності відображення операцій в іноземній валюті (якщо такі операції існують та це є доречним). В даному випадку аудитор перевіряє правильність обліку відповідно до МСБО 21. Операції в іноземній валюті обліковуються за курсом на дату операції або за середнім курсом (табл. 3.27).

Таблиця 3.27

Робочий документ «Аудит обліку операцій в іноземній валюті»

Рахунок БО	Сума в ін. валюті	Дата операції	Курс на дату операції	Дані клієнта	Дані аудита	Різниця	Валюта
2	3	4	5	5	7	8	9
312.1	5 250	06.10.2023	36,59	191 940	192 098	(158)	USD
312.2	350	09.09.2023	39,15	13 703	13 703		EUR
<i>Висновки: Аудиторською групою виявлено різницю в обліку поточного рахунку в банку Б за рахунок застосування курсу валют не на день операції, а на 03.10.2023.</i>							

Джерело: сформовано автором.

На кінець кожного звітного періоду підприємство повинно переводити монетарні статті, застосовуючи курс при закритті. Немонетарні статті, які оцінюються за історичною вартістю в іноземній валюті, слід переводити, застосовуючи валютний курс на дату операції. Для немонетарних статей, які оцінюються за справедливою вартістю в іноземній валюті, застосовують валютні курси на дату визначення справедливої вартості (табл. 3.28).

Робочий документ «Аудит операцій в іноземній валюті на кінець звітного періоду»

Рахунок БО	Сума в ін. валюті	Дата звіту	Курс на дату звіту	Дані клієнта	Дані аудита	Різниця	Валюта
2	3	4	5	6	7	8	9
302	5 000	31.12.2022	36,57	179 950	182 850	(2 900)	USD
632	20 000	31.12.2022	38,95	774 549	779 000	(4 451)	USD

Висновок: аудиторською групою виявлено заниження справедливої вартості монетарних статей на кінець періоду на загальну суму 7 351 грн. Зазначена сума не відображена у витратах від операційних курсових різниць періоду.

Джерело: сформовано автором.

У ході дослідження тестів деталей та розробки шаблонів робочих документів, зроблено висновок, що здійснення тестів деталей не можливе без додаткових робочих документів, а саме: облікової політики, статуту, внутрішньої документації, договорів, нормативно-правових актів, зовнішніх підтверджень, фотографій, вивантажень інформації з бухгалтерської облікової програми, тощо. Саме ці додаткові робочі документи є підтвердженням, що аудит дійсно відбувався, тому важливо здійснювати на них посилання при оформленні аудиторської документації.

Отже, як було зазначено вище, всі тести деталей базуються на вимогах МСФЗ, включаючи вимоги до первісного визнання, подальшого обліку, вибуття, розкриття інформації. Такі робочі документи допомагають аудитору здійснити якісний аудит у відповідності до міжнародних стандартів фінансової звітності та аудиту. Нами запропоновано робочі документи тестування деталей, які базуються на основних вимогах МСА для здійснення аудиту та враховують специфіку МСФЗ (Додаток М). Шаблони робочих документів мають необхідний мінімум для аудиту (аудит ідентифікації, визнання, обліку, розкриття інформації). Аудит розкриття інформації базується на основі аналітичних процедур. На нашу думку, робочі документи для тестування деталей, як і для тестування внутрішнього контролю, краще представляти окремими робочими документами у форматі xls, так як це також надасть можливість аудитору занотувати всі відповідні аудиторські процедури та обробити достатній об'єм інформації, особливо

враховуючи те, що тестування деталей містить багато розрахунків і для цього необхідні формули. Наявність в Ms Excel необхідних формул полегшує роботу аудитора та оптимізує його ресурси. Цей робочий документ також повинен мати перехресне посилання з робочим документом «Програма аудиту».

Висновки до Розділу 3

1. Особливістю аудиту фінансової звітності, складеної за МСФЗ, є аналіз відповідності такої звітності вимогам міжнародних стандартів. За результатами проведення такого аналізу повинна формуватися аудиторська документація. Проаналізувавши основні принципи формування фінансової звітності за МСФЗ, нами було сформовано шаблони робочих документів для аудиту фінансової звітності за МСФЗ. Робочий документ містить програму аудиту, в якій зазначено перевірку на відповідність МСФЗ Звіту про фінансовий стан, Звіту про прибутки та збитки та інших сукупний дохід, Звіту про зміни у власному капіталі, Звіту про рух грошових коштів, подання Приміток. Нами запропоновано перед аналізом кожного звіту спочатку перевіряти фінансову звітність на відповідність загальним вимогам МСБО 1 «Подання фінансової звітності» та Концептуальної основи. Також в робочому документі запропоновано документувати результати перевірки проміжної фінансової звітності на відповідність МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність» та окремої фінансової звітності вимогам МСБО 27 «Окрема фінансова звітність».

2. Для кожної сфери бухгалтерського обліку повинні розроблятися три основні шаблони документів: програма, тести контролю бухгалтерського обліку та тести ІТ-контролю, тести деталей. Ми пропонуємо підхід до формування шаблону програми, який буде оснований на фіксуванні визначених аудиторських процедур та запланованого і фактичного часу, витраченого на їх виконання. Отже, робочий документ «Програма» повинен містити наступну інформацію: найменування аудиторської процедури, аудиторські твердження, посилання на робочий документ, виконавець аудиторської процедури, кількість часу (план), кількість часу (факт), визначення відхилення у часі, примітки аудитора. Нами запропоновано перелік програм аудиту відповідно до наявних МСФЗ та МСБО.

3. Методичний підхід до документування тестування системи внутрішнього контролю повинен базуватися на формуванні двох шаблонів для кожної сфери бухгалтерського обліку: тести контролю та тести ІТ-контролю. Такий підхід

застосовується для формування окремих контрольних питань для перевірки СВК та окремих контрольних питань для перевірки функціонування ІТ-системи. В епоху диджиталізації застосування програмного забезпечення має відповідні ризики, які можуть вплинути на достовірність фінансової звітності, складеної за МСФЗ. Нами розроблено шаблони для тестування СВК.

4. Формування робочого документу тестування внутрішнього контролю здійснюється за наступним алгоритмом: вивчення СВК, створення переліку засобів контролю, розробка відповідного тесту для кожного аудиту, здійснення тестування контролю, документування результатів тестування. Робочий документ повинен містити наступну інформацію: питання тесту контролю, відповідь на питання, опис здійснення контролю, посилання на джерело інформації (робочий документ), періодичність здійснення контролю, відповідальна особа за здійснення контролю, процедури, кількість тестів контролю, примітки.

5. З метою здійснення якісного тестування СВК нами пропонується проведення тестування контролю на стадії планування та здійснення аудиту. При цьому на стадії планування аудиту визначається кількість тестів контролю. На кількість тестів контролю впливають впроваджений внутрішній контроль та періодичність виконання контролю за звітний період.

6. Документування тестів деталей аудиту фінансової звітності, складеної за МСФЗ, базується на основних вимогах МСА щодо здійснення аудиту та специфіці МСФЗ. Дослідження вимог МСА та МСФЗ допомогло сформуванню шаблонів робочих документів, які мають необхідний мінімум для аудиту: ідентифікація, первісне визнання, подальший облік, розкриття інформації (Додаток М). Шаблони відповідають групуванню програми аудиту та базуються на вимогах відповідних МСФЗ/МСБО - контрольних питаннях відповідності міжнародним стандартам.

Основні положення третього розділу опубліковані у працях [1-4, 13, 16, 19-20].

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення і вирішення наукового завдання, що полягає в удосконаленні теоретичних, методичних та організаційних засад формування аудиторської документації аудиту звітності, складеної за МСФЗ. Результати наукового дослідження, здійсненого відповідно до поставлених завдань, дали змогу дійти таких висновків:

1. Систематизування теоретичних положень і формулювання основних понять, що характеризують формування робочих документів при виконанні завдання з аудиту, допомогло дійти висновку, що аудиторська документація повинна бути простою та зрозумілою для її користувачів, проте чіткою та включати інформацію, яка вимагається МСА та чинним національним законодавством. На формування документації впливає багато чинників, здебільшого це середовище та характеристика підприємства, фінансова звітність якого підтверджується аудитором, а також концептуальна основа бухгалтерського обліку. При формуванні робочої документації аудитор обов'язково повинен враховувати ці чинники. На основі цього твердження проводилося подальше дослідження наукової роботи.

2. Дослідження теоретичних та практичних засад методики та організації процесу формування робочих документів при виконанні завдання з аудиту в Україні допомогло дійти висновку, що з кожним новим періодом вимоги МСА та національного законодавства до формування аудиторської документації в Україні посилюються з метою якісного здійснення аудиту. Безпосередній вплив на це має перехід українських підприємств на МСФЗ. Дослідження встановлених вимог до формування аудиторської документації допомогло конкретизувати поняття «робочі документи аудитора, при аудиті МСФЗ-звітності». Також нами було сформовано шаблон аудиторського звіту для аудиту фінансової звітності за МСФЗ, шаблони робочих документів «Аналіз Звіту про управління (корпоративне управління)» та «Додатковий звіт до аудиторського комітету».

3. Дослідження впливу світових подій на методику формування аудиторської документації в Україні дозволило оновити підхід до робочого документу «Аналіз внутрішнього та зовнішнього середовища», додавши до переліку запитань аналіз впливу на діяльність підприємства застосування Концептуальної основи МСФЗ, пандемії COVID-19 та російської агресії. Аналіз такого впливу повинен бути більш детальним, тому нами було розроблено робочі документи «Аналіз розкриття інформації про вплив COVID-19» та «Аналіз розкриття інформації про вплив російської агресії на діяльність підприємства» відповідно. Запропоновані робочі документи базуються на проведенні аналітичних процедур. На посилення вимог до формування аудиторської документації безпосередньо впливають наступні сучасні світові події: глобалізація, інтеграція, диджиталізація, пандемія, політичні конфлікти тощо. Враховуючи вплив подій, нами було запропоновано оновлення робочого документу «Аналіз внутрішнього та зовнішнього середовища». Цей робочий документ оформлено у вигляді чек-листа, який поділяється на контрольні питання у двох блоках: зовнішнє та внутрішнє середовище. Крім доданих запитань щодо визначення впливу на діяльність підприємств застосування МСФЗ, також додані питання щодо впливу пандемії COVID-19 та російської агресії на діяльність підприємства.

4. Дослідження диджиталізації в сфері українського аудиту дозволило дійти висновку, що національні суб'єкти аудиторської діяльності потребують оптимізації ресурсів не тільки при проведенні аудиту, але й при формуванні аудиторської документації за його результатами. Диджиталізація має значний вплив на формування робочої документації. За результатами дослідження сутності диджиталізації та її впливу на аудит було запропоновано визначення «диджиталізація аудиторської документації». На основі цього запропоновано використання продуктів диджиталізації - соціальних мереж для проведення інтерв'ю та спілкування з відповідними особами підприємства, а також використання ІТ-продуктів для фіксування здійснення альтернативних процедур:

Skype, Zoom, Teams, Meeting, тощо. Також на основі дослідження існуючих програмних продуктів для формування аудиторської документації в Україні зроблено висновок, що ця галузь потребує розвитку та вдосконалення ІТ-програм. Більшість сучасних аудиторів не має ресурсів (фінансових, часових, людських) для придбання, встановлення та використання аудиторських програм для формування аудиторської документації. Запропоновано використання системи Ms Excel як оптимального ресурсного інструменту для формування аудиторської документації на всіх етапах аудиту.

5. Визначення організаційних та методичних аспектів формування аудиторської документації при виконанні аудиту звітності, складеної за МСФЗ, дозволило визначити обліково-аналітичне забезпечення зазначеного аудиту та на основі цього удосконалити методичний підхід при формуванні аудиторської документації за результатами аналізу облікової політики, фінансових показників та першої фінансової звітності, складеної за МСФЗ.

6. Методичний підхід при формуванні аудиторської документації аналізу облікової політики повинен ґрунтуватися на конкретних питаннях відповідності фактичного обліку діяльності підприємства Концептуальній основі міжнародних стандартів, враховуючи вимоги МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». Нами було запропоновано методику формування аудиторської документації при аналізі облікової політики за МСФЗ. Розроблено робочі документи «Аналіз облікової політики на відповідність МСФЗ» та «Розуміння облікової політики за МСФЗ» у вигляді контрольних питань на відповідність облікової політики МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». Також ми пропонуємо додатково перевіряти облікову політику при тестуванні системи внутрішнього контролю для кожної сфери бухгалтерського обліку. Тобто перевірка наявності облікової політики щодо обліку, визнання та розкриття інформації стосовно сфери бухгалтерського обліку повинна бути окремим обов'язковим питанням при тестуванні контролю.

7. Документування результатів аналізу фінансових показників є обов'язковим та важливим при аудиті фінансової звітності, складеної за МСФЗ. Нами запропоновано методичний підхід до документування результатів проведення аналітичних процедур при аналізі фінансових показників підприємства. Аудиторський документ повинен розділятися на документування двох видів аналізу: аналіз коефіцієнтів та аналіз здатності управління ризиками підприємством.

8. Враховуючи те, що фінансових показників є досить багато, нами було згруповано оптимальні показники для здійснення аналітичних процедур щодо аналізу фінансової звітності, складеної за МСФЗ, та сформовано шаблон оформлення результатів.

9. Розрахунок EBITDA є обов'язковим для розкриття інформації у Примітках до фінансової звітності, складеної за МСФЗ. Тому такий робочий документ може включати перевірку розрахунку, наданого у Примітках, та/або розрахунку аудитором показника EBITDA як частини аналізу фінансового показника. Встановленої формули розрахунку EBITDA для підприємств, які складають фінансову звітність за МСФЗ, немає, тому нами було запропоновано застосовувати формулу у відповідності до діяльності підприємства та зовнішніх факторів впливу на його діяльність. Нами запропоновано для українських підприємств застосовувати показник EBITDA з урахуванням отриманої шкоди та збитків від російської агресії, тобто модифікований показник EBITDAW.

10. Аудиторська документація аналітичних процедур повинна мати результати аналізу розкриття інформації щодо управління ризиками. Нами запропоновано робочий документ аудитора при аналізі розкриття інформації щодо управління ризиками. Робочий документ містить контрольні питання щодо основних ризиків діяльності підприємства, що дає змогу порівняти дані підприємства та дані аудиту.

11. Підтвердження відповідності першої фінансової звітності вимогам МСФЗ є важливою складовою перевірки фінансової звітності, складеної за МСФЗ.

Одним із джерел інформації при аудиті першої звітності, складеної за МСФЗ, крім облікової політики, є трансформаційний файл переходу на міжнародні стандарти. Враховуючи те, що більшість підприємств здійснюють перехід на МСФЗ за допомогою файлу трансформації в Ms Excel, для аудитора цей файл є одним з основних джерел аудиторської інформації. Цей файл містить пробний баланс, коригування, узгодження, звітність за МСФЗ, необхідне зіставлення, тощо. Нами запропоновано використання цього файлу як основи для формування аудиторської документації при аудиті МСФЗ-звітності.

12. Методика формування аудиторської документації при аудиті першої фінансової звітності, складеної за МСФЗ, повинна базуватися на аналізі алгоритму оцінки переходу підприємств на МСФЗ та наявних джерелах інформації. На основі визначених джерел інформації для забезпечення аудиту першої фінансової звітності, алгоритму переходу на міжнародні стандарти та вимог МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» нами було розроблено та запропоновано робочий документ «Аналіз першого застосування МСФЗ».

13. За результатами дослідження формування робочої документації при аудиті фінансової звітності, складеної за МСФЗ, було запропоновано шляхи вдосконалення формування аудиторської документації при виконанні аудиту звітності, складеної за МСФЗ. Встановлено, що особливістю аудиту фінансової звітності, складеної за МСФЗ, є аналіз відповідності такої звітності вимогам міжнародних стандартів. За результатами проведення такого аналізу повинна формуватися аудиторська документація. Проаналізувавши основні принципи формування фінансової звітності за МСФЗ, нами було сформовано шаблони робочих документів для аудиту фінансової звітності за МСФЗ. Робочий документ містить програму аудиту, в якій зазначено перевірку на відповідність МСФЗ: Звіту про фінансовий стан, Звіту про прибутки та збитки та інших сукупний дохід, Звіту про зміни у власному капіталі, Звіту про рух грошових коштів, подання Приміток. Нами запропоновано перед аналізом кожного звіту спочатку

перевірити фінансову звітність на відповідність загальним вимогам відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності» та Концептуальній основі. Також в робочому документі запропоновано документувати результати перевірки проміжної фінансової звітності на відповідність МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність» та окремої фінансової звітності вимогам МСБО 27 «Окрема фінансова звітність».

14. Для кожної сфери бухгалтерського обліку повинні розроблятися три основні шаблони документів: програма, тести контролю бухгалтерського обліку та тести ІТ-контролю, тести деталей. Нами запропоновано підхід до формування шаблону програми, який буде заснований на фіксуванні визначених аудиторських процедур та запланованого та фактичного часу, витраченого на їх виконання. Отже, робочий документ «Програма» повинен містити наступну інформацію: найменування аудиторської процедури, аудиторські твердження, посилання на робочий документ, виконавець аудиторської процедури, кількість часу (план), кількість часу (факт), визначені відхилення у часі, примітки аудитора. Нами запропоновано перелік програм аудиту у відповідності до наявних МСФЗ та МСБО.

15. Методичний підхід до документування тестування системи внутрішнього контролю повинен базуватися на формуванні двох шаблонів для кожної сфери бухгалтерського обліку: тести контролю та тести ІТ-контролю. Такий підхід застосовується для формування окремих контрольних питань для перевірки СВК та окремих контрольних питань для перевірки функціонування ІТ-системи. В епоху диджиталізації застосування програмного забезпечення має відповідні ризики, які можуть вплинути на достовірність фінансової звітності, складеної за МСФЗ. Нами розроблено шаблони для тестування СВК.

16. Формування робочого документу тестування внутрішнього контролю здійснюється за наступним алгоритмом: вивчення СВК, створення переліку засобів контролю, розробка відповідного тесту для кожного аудиту, здійснення тестування контролю, документування результатів тестування. Робочий документ

повинен містити наступну інформацію: питання тесту контролю, відповідь на питання, опис здійснення контролю, посилання на джерело інформації (робочий документ), періодичність здійснення контролю, відповідальна особа за здійснення контролю, процедури, кількість тестів контролю, примітки.

17. З метою здійснення якісного тестування СВК нами пропонується проведення тестування контролю на стадії планування та здійснення аудиту. При цьому на стадії планування аудиту визначається кількість тестів контролю. На кількість тестів контролю впливають впроваджений внутрішній контроль та періодичність виконання контролю за звітний період.

18. Дослідження вимог МСА та МСФЗ допомогло удосконалити методику формування аудиторської документації та сформувати шаблони робочих документів для тестування деталей. Отже, методика документування тестів деталей аудиту фінансової звітності, складеної за МСФЗ, заснована на поєднанні вимог МСА щодо здійснення аудиту та специфіки МСФЗ. Аудиторська документація має своє групування у відповідності до об'єкту бухгалтерського обліку та відповідних МСФЗ/МСБО. Зазначена аудиторська документація представлена у вигляді контрольних питань за вимогами відповідних МСФЗ/МСБО, які мають необхідний мінімум для аудиту об'єкту бухгалтерського обліку: ідентифікація, первісне визнання, подальший облік, розкриття інформації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: закон України від 21.12.2017 р. № 2258 (зі змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 29.10.2022).
2. Про затвердження Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг: Рішення Аудиторської палати України від 27.09.2007 р. № 182/4 (втратив чинність) (дата звернення: 29.10.2022).
3. International standard on quality management (ISQM) 1, quality management for firms that perform audits or reviews of financial statements, or other assurance or related services engagements: IAASB Dec 17, 2020 | Handbooks, Standards, and Pronouncements. URL: <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-1-quality-management-firms-perform-audits-or-reviews> (дата звернення: 29.10.2022).
4. International standard on quality management (ISQM) 2, engagement quality reviews: IAASB Dec 17, 2020 | Handbooks, Standards, and Pronouncements. URL: <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-2-enhancing-quality-reviews> (дата звернення: 29.10.2022).
5. МСА 230 «Аудиторська документація». Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2018 року, частина І.С.155-167.
6. МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту». Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2018 року, частина І.С.110-135.
7. МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності». Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2018 року, частина І.С.136-154.

8. МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності». Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2018 року, частина I. С.168-212.

9. МСА 250 (переглянутий) «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності». Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2018 року, частина I. С. 213-232.

10. МСА 260 (переглянутий) «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями». Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2018 року, частина I.С.233-262.

11. МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2018 року, частина I.С.278-290.

12. МСА 315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища». Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2018 року, частина I.С.291-349.

13. МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту». Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2018 року, частина I.С.350-359.

14. МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики». Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2018 року, частина I.С.360-383.

15. МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту». Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2018 року, частина I.С.407-421.

16. МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації». Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2018 року, частина І.С.506-552.

17. МСА 550 «Пов'язані сторони». Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2018 року, частина І.С.553-582.

18. МСА 600 «Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)». Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2018 року, частина І.С.645-696.

19. МСА 610 (переглянутий в 2013 р.) «Використання роботи внутрішніх аудиторів» «Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)». Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2018 року, частина І.С.697-722.

20. МСА 720 (переглянутий) «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації». Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2018 року, частина І.С.897-948.

21. The International Ethics Standards Board for Accountants. URL: <https://www.ifac.org/Ethics> (дата звернення: 30.10.2022).

22. Виноградова М.О., Жидєєва Л.І. Аудит : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури. 2014. 654 с.

23. Жидєєва Л.І., Колісник О.П., Салямон-Міхєєва К.Д. Аудит : навчальний посібник. Ірпінь : Університет ДФС України, 2019. 312 с.

24. Міжнародні стандарти аудиту / Под ред. Ж.А. Кеворкова.- М.: Юрайт, 2013.

25. Курс лекцій з дисципліни “Аудит” для студентів денної і заочної форми навчання спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» /Укл. Завитій О.П. –

Тернопіль: ТНЕУ, 2016 – 96 с.

26. Деревянко С.І., Олійник С.О., Кузик Н.П., Ганяйло О.М. Основи аудиту/ Навчальний посібник - К.: Центр учбової літератури, 2008. - 328 с.

27. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту. – Тернопіль: «Економічна думка», 1998. – 196 с.

28. Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю: офіційна сторінка. URL: <https://www.apob.org.ua> (дата звернення: 30.10.2022).

29. Бондар Ю. В. Розвиток підходів до трактування сутності та ролі документування в аудиті. Облік і фінанси. 2017. № 3 С. 140-147.

30. Аудит: підручник / О.А. Петрик, В.О. Зотов, Б.В. Кудрицький та ін.; за заг. ред. проф. О.А. Петрик. К.: КНЕУ, 2015. 498 с.

31. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит: Вид. 2-ге, перероблене та доповнене. - Львів: Оріяна-Нова, 2004. - 292 с.

32. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16.07.1999 року № 996-XIV (зі змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 31.10.2022).

33. Рядська В.В., Петраков Я.В. Аудит. Навч. пос. - К.: Центр учбової літератури, 2008. - 416 с.

34. М.Ф.Огійчук, І.І. Рагуліна, І.Т.Новіков Аудит : Навч. посібник. Вид. 4-те, перероб. і допов. Київ: Алерта, 2020. – 852 с.

35. Немченко В. В., Редько К. О., Редько О. Ю., Кононенко В. А., Іванченкова Л. В., Скляр Л. Б., Ткачук Г. О. , Хомутенко А. В., Хомутенко В. П. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту). / За ред. проф. Немченко В. В., Редько О. Ю., Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.

36. Про аудиторську діяльність: закон України від 22.04.1993 року № 3125-XII (втратив чинність). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3125-12/ed19930422#Text> (дата звернення: 30.10.2022).

37. МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього

контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу». Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2018 року, частина І.С.265-277.

38. Костирко А.Г., Рожнова І.С., Михайленко Н.С. Організація процесу документування аудиторської перевірки. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит/ Економіка і суспільство. Мукачівський державний університет. 2018 № 18. С. 928-932.

39. Мельник М.В. Сучасний етап розвитку обліково-контрольної та аналітичної діяльності. Облік. Аналіз. Аудит. 2017. № 1. С. 83–90.

40. Сафонова М.Ф. Концепція розвитку аудиту як самостійної форми наукового пізнання. Політематичний мережевий електронний науковий журнал Тернопільського державного аграрного університету. 2015. № 114 592–609 с.

41. Любенко А.М., Карпачова О.В. Показники фінансової стійкості як невід’ємна інформаційна основа фінансової звітності за МСФЗ. Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку [Електронний ресурс]: зб. Матеріалів VI Міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої 20-й річниці створення кафедри аудиту; 10 грудня 2020 р. Київ, КНЕУ, 2020. С. 228-229.

42. Бондар В.П. Робочі документи аудитора та контроль якості аудиту фінансової звітності, що складена на вимогу іноземного інвестора. Статистика України. 2018. № 1. С. 68-76.

43. Бондар В.П., Бондар Ю.В., Нестеренко І.І. Документальне забезпечення аудиту сільськогосподарських підприємств: посібник. Київ: Національний науковий центр “Інститут аграрної економіки”, 2016. 320 с.

44. Карпачова О.В. Вплив covid-19 на складання фінансової звітності за МСФЗ. Розвиток бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні: теорія, практика та професійна етика: збірник тез Всеукраїнської науковопрактичної інтернет-конференції, (м. Ірпінь, 5–6 листопада 2020 року). – Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. – С. 60-62.

45. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2015 року. Ч. 1. / редакційна колегія: О. В. Гачківський (голова) та ін. URL: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1038/Part_1_2015.pdf (дата звернення: 31.10.2022).

46. МСА 505 «Зовнішні підтвердження». Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2018 року, частина I.C.453-465.

47. Highlighting Areas of Focus in an Evolving Audit Environment Due to the Impact of COVID-19: IASSB. Staff Audit Practice Alert March 2020. URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Staff-Alert-Highlighting-Areas-of-Focus-in-an-Evolving-Audit.pdf> (дата звернення: 31.10.2022).

48. МСБО 10 «Події після звітного періоду». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_024#Text (дата звернення: 31.10.2022).

49. Рабцун О./ Журнал «Практика МСФЗ» - № 5 (2020),- К. URL: <https://ibuhgalter.net/articles/536> (дата звернення: 31.10.2022).

50. МСФЗ 9 «Фінансові інструменти». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS_9_Ukrainian-compressed.pdf (дата звернення: 31.10.2022).

51. МСФЗ 9 та COVID-19 «Облік очікуваних кредитних збитків із застосуванням МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» з огляду на поточну невизначеність, що виникає внаслідок пандемії «COVID-19». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%A4%D0%97_9_%D1%82%D0%B0_covid-19.pdf (дата звернення: 31.10.2022).

52. МСБО 36 «Зменшення корисності активів». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_047#Text (дата звернення: 31.10.2022).

53. Карпачова О. Диджиталізація аудиторської документації в Україні. Proceedings of the 2nd International Scientific and Practical Conference «Recent Advances In Science» (October 6-7, 2022, Reykjavik , Iceland). LIU. 2022. P. 9-13.

54. Ю.Б. Слободяник, Н.А. Сиротенко. Digital-технології у підготовці фахівців з обліку та оподаткування. Забезпечення якості вищої освіти: проблеми і

перспективи розвитку. II Міжнародна науково-практична конференція (31 січня - 1 лютого 2019 р.) - Одеса, ОНЕУ. С.144-146.

55. Автоматизація оперативного обліку та контролю міжнародних економічних операцій [Текст] / Ю. А. Кузьмінський ; Київський національний економічний ун-т. - К. : КНЕУ, 2001. - 268 с.

56. Білуха, М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит [Текст] : підручник / М.Т. Білуха, М.Г. Дмитренко , Т.В. Микитенко. - 2-ге вид., перероб і доп. - К. : Українська академія оригінальних ідей, 2006. - 888 с.

57. Кундря-Висоцька О.П. Адаптація облікової системи до умов цифровізації/ Трансформація бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах соціально-економічних викликів: матеріали Міжнародного кругового столу, Том 1. Тернопіль: ЗУНУ, 2021.- С.83-84.

58. Аренс, Э.А. Аудит : [Пер. с англ.] / Э. А. Аренс, Дж. К. Лоббек. - М. : Фінанси та статистика, 1995. - 558 с.

59. Офіційний сайт компанії CaseWare. URL: <https://caseware.com.ua> (дата звернення: 31.10.2022).

60. Офіційний сайт SAP Audit Management. URL: <https://www.sap.com>. (дата звернення: 31.10.2022).

61. В. Селіванов 1С:Аудит-Контроль (+) для України: Автоматизація аудиторської діяльності. Ютуб канал. URL: <https://www.youtube.com/watch?v=mXTfIK5buVQ> (дата звернення: 31.10.2022).

62. В. Селіванов 1С:Аудит-Контроль (+) для України: Автоматизація аудиторської діяльності. Стаття в мережі Facebook. URL <https://www.facebook.com/groups/1011719365608742/> (дата звернення: 31.10.2022).

63. Офіційний сайт ІТ Аудит: Аудит 4.3. URL: audit-soft.ru (дата звернення: 31.10.2022).

64. Офіційний сайт AuditXP Professional/Комплекс Аудит. URL: <http://www.auditxp.ru/contacts.ru> (дата звернення: 31.10.2022).

65. Офіційний сайт Експрес аудит: Проф. URL: http://www.docaudit.ru/programms/obligatory/ea_prof/work_docs. (дата звернення: 31.10.2022).
66. Бондар Ю.В. Глушаченко І.В. Ноєнко І.В. Автоматизовані робочі документи аудитора Програми аудиту Тести контролю/Видання третє. Київ-2018 14 с.
67. Карпачова О.В. Сучасний стан аудиторської документації в Україні. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф., 22 травня 2020 р. Том 1. Тернопіль: ТНЕУ, 2020. С. 179-180.
68. Баєвська Л.Л. особливості облікової політики та її вплив на фінансову звітність інтегрованих підприємств/Л.Л. Баєвська// Облік та Фінанси АПК. – 2005. - № 5 - С.16-21.
69. Бляхарчук М. О. Методичний аспект облікової політики підприємства для цілей управлінського обліку // Економічні та соціальні інновації як фактор розвитку економіки: Зб. матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (4-5 квіт. 2014 р.). У 4-х частинах. – Ч.3. – К. : ГО «Київський економічний центр», 2014. – С. 72-76.
70. Глушаченко А.І. Сучасні аспекти облікової політики сільськогосподарських підприємств та її застосування при аудиті / А.І. Глушаченко // Вісник СНАУ. Економіка та менеджмент. — 2005. — Вип. 6—7. С.150—156.
71. Шот А. П., Гончарук С. М., Приймак С. В. Практичні аспекти імплементації міжнародних стандартів фінансової звітності та принципів облікової політики у бізнесові структури // Проблемы экономики. 2020. № 1 (43). С. 305-311.
72. Карпачова О. В. МСФЗ: короткий курс для практиків : посібник / О. В. Карпачова, С. Я. Зубілевич, О. І. Мазіна, С. А. Рогозний, О. О. Дядюн. — Харків : ТОВ «Фактор-друк», 2020. — 364 с.
73. Пшенична А. Ж. Аудит. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.

74. МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL:https://zakonrada.gov.ua/laws/show/929_020#Text (дата звернення: 31.10.2022).
75. Карпачова О.В. Облікова політика за МСФЗ як інформаційне забезпечення аудитора. Вісник Університету банківської справи 2020 № 2 (38).- С. 69-73
76. Ширкина Е.И. Аудит учетной политики/ Е.И. Ширкина, И.П. Васильевич// М.: Бухгалтерский учет- 2000.- № 15. – С. 41-45.
77. МСБО 1 «Подання фінансової звітності». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text (дата звернення: 31.10.2022).
78. І.І. Рагуліна, І.Т.Новіков, М.М. Рагуліна Методика аудиту дотримання облікової політики на підприємстві. Облік і фінанси АПК: освітній портал. URL:<https://magazine.faaaf.org.ua/metodika-auditudotrimannya-oblikovoi-politiki-na-pidpriemstvi.html> (дата звернення: 31.10.2022).
79. Консолідована фінансова звітність відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності та звіт незалежного аудитора ПрАТ «Київстар» за 2022 рік. С.62.
80. Чижевська, Л.В.; Поліщук, І.Р.; Сарган, С.С.. Облікова політика як інструмент управління фінансовими результатами підприємства/ Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу - Житомир,-2022 - С. 34-40.
81. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009 (дата звернення: 31.10.2022).
82. Любенко А.М., Карпачова О.В. Показники фінансової стійкості як невід’ємна інформаційна основа фінансової звітності за МСФЗ. Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку [Електронний ресурс]: зб. Матеріалів VI Міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої 20-й річниці створення кафедри аудиту; 10 грудня 2020 р. Київ, КНЕУ, 2020. С. 228-229.
83. Костирко Р. О. Фінансовий аналіз: навчальний посібник. Х.: Фактор,

2007. 784 с.

84. Джеймс С. Ванхорн, Джон М. Вахович мл. Основы финансового менеджмента, 12-е изд. / *Fundamentals of Financial Management, 12th Edition* James C. Van Horne, John M Wachowicz Jr. - М.: Издательский дом «Вильямс», 2008.— 1232 с.

85. Савчук В.П. Практическая энциклопедия. Финансовый менеджмент. – 3-е изд. – К.: Companion Group, 2008. – 880 с.

86. Фінансовий аналіз. Навчальний посібник / М. Р. Лучко, С. М. Жукевич, А. І. Фаріон – Тернопіль:, ТНЕУ, – 2016 – 304 с.

87. Кобилецький В. Р., Коефіцієнт абсолютної ліквідності / В. Р. Кобилецький // Онлайн-журнал «Financial Analysis online» [Електронний ресурс]. URL: <https://www.finalon.com/slovník-ekonomichnikh-pokaznikiv/250-koefitsient-absolyutnojji-likvidnosti> (дата звернення: 31.10.2022).

88. Фінанси зарубіжних корпорацій. Підручник / Суторміна В.М.. — К.: КНЕУ, 2004. — 566 с.

89. Денис Стаджі. EBITDA. Коли прибуток вже порахували, але витрати ще не відняли / Онлайн-журнал «Dsnews.ua» [Електронний ресурс]. URL: <https://www.dsnews.ua/ukr/economics/ebitda-kogda-pribyl-uzhe-poschitali-no-rashody-eshche-ne-vychli-22022021-416481> (дата звернення: 31.10.2022).

90. МСА 520 «Аналітичні процедури». Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2018 року, частина I.C.480-487.

91. Lyubenko A., Znak N., Karpachova O. Audit features of the first ifrs financial statements. *Financial and credit activities: problems of theory and practice* 2022 № 1 (42) – С.185-194.

92. МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_004#Text (дата звернення: 01.11.2022).

93. Карпачова О.В. Застосування аналітичних процедур при аудиті МСФЗ

звітності. Вісник Університету банківської справи. № 3 (42), Львів. 2021- 75-80 с.

94. Карпачова О. Етапи аудиту першої фінансової звітності за МСФЗ. Проблеми розвитку фінансово-кредитної системи: збірник тез XX міжнародної наукової конференції молодих вчених, аспірантів та студентів, приуроченої до 80-річчя Львівського інституту ДВНЗ «Університет банківської справи», 2 квітня 2020 року / ЛННІ ДВНЗ «Університет банківської справи». – Львів, 2020. – С.157-158.

95. МСФЗ 16 «Оренда». URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MU17207> (дата звернення: 31.10.2022).

96. Карпачова О.В. Аудит розкриття інформації у примітках за вимогами МСФЗ. Вплив обліку та фінансів на розвиток економічних процесів: матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції (м. Берегове, 15 червня 2022 р.). - Ужгород : ФОП Сабов А. М., 2022. – С. 119-121.

97. Карпачова О.В. Аудит розкриття інформації у примітках щодо оренди за вимогами МСФЗ. Науковий Вісник Одеського національного економічного університету Збірник наукових праць № 3-4 (292-293), 2022- С. 101-105.

98. Карпачова О.В. Особливості аудиту розкриття інформації про основні засоби у примітках до фінансової звітності за МСФЗ. Проблеми розвитку фінансово-кредитної системи: збірник тез XXI Міжнародної наукової конференції молодих учених, аспірантів і студентів (8 квітня 2021 року) / Університет банківської справи. — Львів, 2021. — С. 165-167.

99. МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_007#Text (дата звернення: 31.10.2022).

100. Давидов Г.М. Аудит: підручник. К: Знання, 2004. 511 с.

101. Редченко К.І. Тестування як інструмент аудиту: стратегічний аспект. Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. Випуск 4. 2015. – С. 1032-1036.

102. Хомуляк Т.І., Любенко А.М., Оцінка внутрішнього контролю при аудиті лізингових операцій. (2020). Соціально-економічні відносини в цифровому

суспільстві, 1 (37). 2020. – С.117–123.

103. Ільїна І.Б. Основи аудиту: навч. посібник. К: Кондор, 2009. 378 с.

104. Карпачова О. Застосування тестів контролю при аудиті фінансової звітності за МСФЗ. Науковий вісник Одеського національного економічного університету Збірник наукових праць № 1-2 (290-291), 2022.- С.54-59.

105. Гойло Н.В. Конспект лекцій «Система внутрішнього контролю». Фінансова академія «Актив», 2021.

106. Article: What are tests of internal controls? URL: <https://gocardless.com/en-us/guides/posts/what-are-tests-of-control-in-auditing/> (дата звернення 01.11.2022).

107. Рядська В.В., Петраков Я.В. Аудит. Навч. пос. - К.: Центр учбової літератури, 2008. - 416 с.

108. Бондар М.І. Аудит в АПК: Навч. посібник. – К.:КНЕУ, 2003. – 188 с.

109. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1. / Редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2000. – 864 с.

110. МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_029#Text (дата звернення: 01.11.2022).

111. МСБО 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_043#Text (дата звернення: 01.11.2022).

112. МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій». URL: https://ips.ligazakon.net/document/view/mu17014?ed=2017_06_30 (дата звернення: 01.11.2022).

113. МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_049#Text (дата звернення: 01.11.2022).

114. МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_051#Text (дата звернення: 01.11.2022).

115. МСФЗ 8 «Операційні сегменти». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_k53#Text (дата звернення: 01.11.2022).

116. МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність». URL:

https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_065#Text (дата звернення: 01.11.2022).

117. МСФЗ 11 «Спільна діяльність». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_066#Text (дата звернення: 01.11.2022).

118. МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011#Text (дата звернення: 01.11.2022).

119. МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_068#Text (дата звернення: 01.11.2022).

120. МСБО 12 «Податки на прибуток». URL: <https://zakon.help/article/mizhnarodnii-standart-finansovoi-zvitnosti-12> (дата звернення: 01.11.2022).

121. МСБО 19 «Виплати працівникам». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011#Text (дата звернення: 01.11.2022).

122. МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_041#Text (дата звернення: 01.11.2022).

123. МСБО 23 «Витрати на позики». URL: <https://zakon.help/article/msbo-23-vitrati-na-poziki-msbo-23-vitrati-na-poziki-ias> (дата звернення: 01.11.2022).

124. МСБО 26 «Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_044#Text (дата звернення: 01.11.2022).

125. МСБО 27 «Окрема фінансова звітність». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_045#Text (дата звернення: 01.11.2022).

126. МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_046#Text (дата звернення: 01.11.2022).

127. МСБО 33 «Прибуток на акцію». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_064#Text (дата звернення: 01.11.2022).

128. МСБО 41 «Сільське господарство». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027#Text (дата звернення: 01.11.2022).

129. МСБО 16 «Основні засоби» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/>

show/929_014#Text (дата звернення: 01.11.2022).

130. МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами». URL: https://ips.ligazakon.net/document/view/mu17027?ed=2019_01_29 (дата звернення: 01.11.2022).

131. МСБО 2 «Запаси». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text (дата звернення: 01.11.2022).

132. МСБО 38 «Нематеріальні активи» URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text (дата звернення: 01.11.2022).

133. МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text (дата звернення: 01.11.2022).

134. МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_022#Text (дата звернення: 01.11.2022).

135. МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу». URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MU12013> (дата звернення: 01.11.2022).

136. МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_023#Text (дата звернення: 01.11.2022).

137. МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_k52#Text (дата звернення: 01.11.2022).

138. МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_007#Text (дата звернення: 01.11.2022).

139. Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління: Наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 р. № 982 (зі змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18#Text> (дата звернення: 03.11.2022).

140. Тлумачення ПКТ 32. Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_030#Text (дата звернення: 01.11.2022).

ДОДАТКИ

Додаток А

Список публікацій здобувача за темою дисертації та відомості про апробацію результатів дисертації

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Dr Wolfgang Müller, Kuznetsova A., Karpachova O., Khrystoforova O., Sulima M. Accounting and auditing according to international standards as a management function. Financial and credit activities: problems of theory and practice 2020 № 4 (35). С. 60-68 (0,63 друк. арк.). (включено до Web of Science). URL: <https://fkd.net.ua/index.php/fkd/article/view/3147/3066> (особистий внесок автора - 0,25 друк. арк.: досліджено та сформовано вимоги до оформлення аудиторської документації при аудиті сегментної звітності відповідно до МСА та стандартів Інституту Аудиторів, Німеччина (IDW Prüfungsstandards (IDW PS))).

2. Lyubenko A., Znak N., Karpachova O. Audit features of the first IFRS financial statements. Financial and credit activities: problems of theory and practice 2022 № 1 (42). С. 186-194. (0,63 друк. арк.). (включено до Web of Science). URL: <https://fkd.net.ua/index.php/fkd/article/view/3690> (особистий внесок автора - 0,45 друк. арк.: досліджено та вдосконалено методику формування аудиторської документації при аудиті першої фінансової звітності, складеної за МСФЗ; а також визначено трансформаційний файл переходу з НП(С)БО на МСФЗ як частину обліково-аналітичного забезпечення при формуванні аудиторської документації).

3. Карпачова О. В. Застосування тестів контролю при аудиті фінансової звітності за МСФЗ. Науковий вісник Одеського національного економічного університету Збірник наукових праць № 1-2 (290-291), 2022.С. 54-59. URL: <http://n-visnik.oneu.edu.ua/collections/2022/290-291/pdf/54-59.pdf> (0,63 друк. арк.).

4. Карпачова О.В. Аудит розкриття інформації у примітках щодо оренди за вимогами МСФЗ. Науковий Вісник Одеського національного економічного

університету Збірник наукових праць № 3-4 (292-293), 2022. С. 101-105. URL: <http://n-visnik.oneu.edu.ua/collections/2022/292-293/pdf/101-106.pdf> (0,63 друк. арк.).

5. Карпачова О.В. Особливості формування додаткового звіту до аудиторського комітету. Вісник Університету банківської справи 2019 № 2–3 (35–36). С. 116-120. URL: <https://ser.net.ua/index.php/SER/article/view/182/193> (0,5 друк. арк.).

6. Карпачова О.В. Облікова політика за МСФЗ як інформаційне забезпечення аудитора. Вісник Університету банківської справи 2020 № 2 (38). С. 69-73. URL: <https://ser.net.ua/index.php/SER/article/view/384/389> (0,5 друк. арк.).

7. Карпачова О.В. Застосування аналітичних процедур при аудиті МСФЗ звітності. Вісник Університету банківської справи 2020 № 3 (41). С. 75-80. URL: <https://ser.net.ua/index.php/SER/article/view/443/440> (0,54 друк. арк.).

8. Карпачова О.В., С.Я. Зубілевич, О.І. Мазіна, Rogoznyy S.A., Дядюн О.О. МСФЗ: Короткий курс для практиків. Посібник. – Х.: ТОВ «Фактор-друк», 2020. – 364 с. (15,0 друк. арк.). *(особистий внесок автора - 3,0 друк. арк.: сформовано алгоритм обліку основних засобів, нематеріальних активів, державних грантів, біологічних активів, орендованих необоротних активів відповідно до вимог МСФЗ, а також зазначено вимоги МСФЗ до формування першої фінансової звітності за міжнародними стандартами).*

9. Карпачова О.В. Курс лекцій з Міжнародних стандартів фінансової звітності. Збірник лекцій науково-практичного характеру. Свідоцтво про реєстрацію авторського права на твір № 94968 від 24.12. 2019 р. URL: <https://sis.nipo.gov.ua/uk/search/detail/1574490/> (7,0 друк. арк.)

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

10. Карпачова О. В. Сучасний стан аудиторської документації в Україні. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали VI

Міжнар. наук.-практ. конф., 22 травня 2020 р. Том 1. Тернопіль: ТНЕУ, 2020. С.179 – 180. URL: [https://lib.lntu.edu.ua/sites/default/files/2021-06/ilovepdf_merged%20\(14\).pdf](https://lib.lntu.edu.ua/sites/default/files/2021-06/ilovepdf_merged%20(14).pdf) (0,083 друк. арк.).

11. Любенко А.М., Карпачова О. В. Основні аспекти аналізу звіту про управління. Розвиток інтегрованої звітності підприємств: тези виступів Міжнар. наук. конф. – Житомир: Житомирська політехніка, 2019. С. 307-308. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/11/307.pdf> (0,083 друк. арк.).
(особистий внесок автора - 0,053 друк. арк.: досліджено вимоги національного законодавства до формування та подання звіту про управління).

12. Карпачова О. В. Етапи аудиту першої фінансової звітності за МСФЗ. Проблеми розвитку фінансово-кредитної системи: збірник тез XX міжнародної наукової конференції молодих вчених, аспірантів та студентів, приуроченої до 80-річчя Львівського інституту ДВНЗ «Університет банківської справи», 2 квітня 2020 року / ЛІННІ ДВНЗ «Університет банківської справи». – Львів, 2020. С.157-158. URL: (0,083 друк. арк.).

13. Любенко А.М., Карпачова О. В. Особливості формування звіту незалежного аудитора. Інтеграція України у європейський та світовий фінансовий простір: збірник тез XIV міжнародної науково-практичної конференції, приуроченої до 80-річчя Львівського інституту ДВНЗ «Університет банківської справи», 21 травня 2020 року / Львівський інститут ДВНЗ «Університет банківської справи». — Львів, 2020. С. 90-91 (0,083 друк. арк.).*(особистий внесок автора - 0,053 друк. арк.: досліджено та сформовано вимоги до формування звіту незалежного аудитора).*

14. Любенко А.М., Карпачова О.В. Показники фінансової стійкості як невід’ємна інформаційна основа фінансової звітності за МСФЗ. Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку [Електронний ресурс]: зб. Матеріалів VI Міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої 20-й річниці

створення кафедри аудиту; 10 грудня 2020 р. Київ, КНЕУ, 2020. С. 228-229. URL: <https://drive.google.com/file/d/1zXFB1wMNfiggfj2tYf2HdMEfHaA1vC9/view> (0,083 друк. арк.). *(особистий внесок автора - 0,053 друк. арк.: досліджено вплив показників фінансової стійкості на формування фінансової звітності, складеної за МСФЗ).*

15. Карпачова О.В. Особливості аудиту розкриття інформації про основні засоби у примітках до фінансової звітності за МСФЗ. Проблеми розвитку фінансово-кредитної системи : збірник тез XXI Міжнародної наукової конференції молодих учених, аспірантів і студентів (8 квітня 2021 року) / Університет банківської справи. — Львів, 2021. С. 165-167 (0,125 друк. арк.).

16. Карпачова О.В. Вплив covid-19 на складання фінансової звітності за МСФЗ. Розвиток бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні: теорія, практика та професійна етика: збірник тез Всеукраїнської науковопрактичної інтернет-конференції, (м. Ірпінь, 5–6 листопада 2020 року). – Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. С. 60-62. URL: http://dSPACE.puet.edu.ua/bitstream/123456789/10703/1/%D0%97%D0%B1%D1%96%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%BA_%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%84_05.06.11.2020_17.11.20.pdf (0,125 друк. арк.).

17. Карпачова О.В. ЗМІ як джерело інформації для виконання аналітичних процедур при аудиті МСФЗ звітності. Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах інформаційного суспільства: Збірник матеріалів VII Міжнародної науковопрактичної конференції, присвяченої 115-річчю «Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана»; 09-10 грудня 2021 року — К.: КНЕУ, 2021. С. 84-86. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/8ae57cf0-bdbe-48fa-96c4-4f04e96c8bce/content> (0,083 друк. арк.).

18. Карпачова О.В. Аудит розкриття інформації у примітках за вимогами МСФЗ. Вплив обліку та фінансів на розвиток економічних процесів: матеріали III

Міжнародної науково-практичної конференції (м. Берегове, 15 червня 2022 р.). - Ужгород : ФОП Сабов А. М., 2022 С.119-121. URL: <http://real.mtak.hu/145719/1/1.%20Conference%20Berehove%2015.06.2022%20%20%20%20%281%29.pdf>

(0,083 друк. арк.).

19. Karpachova O. Диджиталізація аудиторської документації в Україні. Proceedings of the 2nd International Scientific and Practical Conference «Recent Advances In Science» (October 6-7, 2022, Reykjavik , Iceland). LIU. 2022. P. 9-13. (0,21 друк. арк.).

20. Карпачова О.В. Оформлення аудиторської документації при аудиті впливу російської агресії на діяльність підприємства. VIII Міжнародної науково-практичної конференції «Облік, аналіз, аудит, оподаткування та фінансовий моніторинг в умовах глобалізаційних змін» (м. Київ, 08 грудня 2022 року) - КНЕУ. С.228-229 (0,083 друк. арк.).

Відомості про апробацію результатів дисертації:

1. VI Міжнародна науково-практична конференція: *«Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні»* (Тернопіль, 22 травня 2020 р., заочна форма участі).

2. Міжнародна науково-практична конференція: *«Розвиток інтегрованої звітності підприємств»* (Житомир, 4-5 жовтня 2019 р., заочна форма участі).

3. XX Міжнародна наукова конференція молодих вчених, аспірантів та студентів, приурочена до 80-річчя Львівського інституту ДВНЗ «Університет банківської справи» (Львів, 2 квітня 2020 р., заочна форма участі).

4. XIV Міжнародна науково-практична конференція, приурочена до 80-річчя Львівського інституту ДВНЗ «Університет банківської справи»: *«Інтеграція України у європейський та світовий фінансовий простір»* (Львів, 21 травня 2020 р., заочна форма участі).

5. VI Міжнародна науково-практична конференція, присвячена 20-й річниці створення кафедри аудиту КНЕУ імені Вадима Гетьмана: «Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку» (Київ, 10 грудня 2020 р., заочна форма участі).

6. XXI Міжнародна наукова конференція молодих учених, аспірантів і студентів: «Проблеми розвитку фінансово-кредитної системи» (Львів, 8 квітня 2021 р., заочна форма участі).

7. Всеукраїнська науковопрактична інтернет-конференція: «Розвиток бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні: теорія, практика та професійна етика» (Ірпінь, 5–6 листопада 2020 р., заочна форма участі).

8. VII Міжнародна науковопрактична конференція, присвячена 115-річчю «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»: «Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах інформаційного суспільства» (Київ, 09-10 грудня 2021 р., заочна форма участі).

9. III Міжнародна науково-практична конференція: «Вплив обліку та фінансів на розвиток економічних процесів» (Берегове, 15 червня 2022 р., заочна форма участі).

10. Proceedings of the 2nd International Scientific and Practical Conference «Recent Advances In Science» (Рейк'явік (Ісландія), 6-7 жовтня 2022, заочна форма участі).

11. VIII Міжнародна науково-практична конференція «Облік, аналіз, аудит, оподаткування та фінансовий моніторинг в умовах глобалізаційних змін» (Київ, 08 грудня 2022 р., заочна форма участі).

Інші публікації, що засвідчують апробацію результатів дисертації

1. Карпачова О.В., С.Я. Зубілевич, О.І. Мазіна, Рогозний С.А., Дядюн О.О. МСФЗ: Короткий курс для практиків. Посібник. – Х.: ТОВ «Фактор-друк», 2020. – 364 с. (15,0 друк. арк.).

2. Карпачова О.В. Курс лекцій з Міжнародних стандартів фінансової звітності. Збірник лекцій науково-практичного характеру. Свідectво про реєстрацію авторського права на твір № 94968 від 24.12. 2019 р. (7,0 друк. арк.).

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Власникам та керівництву назва Підприємства.

ДУМКА АУДИТОРА

Думка

Ми провели аудит фінансової звітності Підприємства, що складається з балансу станом на 31 грудня 20XX р., та звіту про фінансові результати, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, фінансова звітність Підприємства, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах фінансовий стан Підприємства на 31 грудня 20XX р., його фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до МСФЗ та відповідає вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV щодо складання фінансової звітності.

Думка із застереженням

Ми провели аудит фінансової звітності Підприємства, що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20XX р., та звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі, та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, за винятком впливу питання, описаного в розділі «Основа для думки із застереженням» нашого звіту, фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або надає правдиву та неупереджену інформацію про) фінансовий стан Підприємства на 31 грудня 20XX р., та її фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до МСФЗ та відповідає вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV щодо складання фінансової звітності.

Негативна думка

Ми провели аудит фінансової звітності Підприємства, що складається з консолідованого звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., та звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі, та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, оскільки питання, описане в розділі «Основа для негативної думки» нашого звіту, є значущим, фінансова звітність, що додається, не відображає достовірно (або не надає правдиву та неупереджену інформацію про) фінансовий стан Підприємства на 31 грудня 20XX р., та її фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до МСФЗ та не відповідає вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV щодо складання фінансової звітності.

Відмова від висловлення думки

Нас було залучено провести аудит фінансової звітності Підприємства, що складається з звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20XX р., та звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

Ми не висловлюємо думки щодо фінансової звітності Підприємства, що додається. Через значущість питання, описаного в розділі «Основа для відмови від висловлення думки» нашого звіту, ми не змогли отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для використання їх як основи для думки аудитора щодо цієї фінансової звітності.

ОСНОВА ДЛЯ ДУМКИ

ПОЯСНЮВАЛЬНИЙ ПАРАГРАФ

Ми звертаємо увагу на Примітку X у фінансовій звітності..... Нашу думку не було модифіковано щодо цього питання.

БЕЗПЕРЕРВНІСТЬ ДІЯЛЬНОСТІ

КЛЮЧОВІ ПИТАННЯ АУДИТУ

Ключові питання аудиту – це питання, що, на наше професійне судження, були найбільш значущими під час нашого аудиту фінансової звітності за поточний період. Ці питання розглядалися в контексті нашого аудиту фінансової звітності в цілому та при формуванні думки щодо неї; при цьому ми не висловлюємо окремої думки щодо цих питань. Додатково до питання, описаного в розділі «Основа для думки із застереженням», ми визначили, що описані нижче питання є ключовими питаннями аудиту, які слід відобразити в нашому звіті.

ІНША ІНФОРМАЦІЯ

Управлінський персонал несе відповідальність за іншу інформацію. Інша інформація складається з.....

Наша думка щодо фінансової звітності не поширюється на іншу інформацію та ми не робимо висновок з будь-яким рівнем впевненості щодо цієї іншої інформації.

У зв'язку з нашим аудитом фінансової звітності нашою відповідальністю є ознайомитися з іншою інформацією та при цьому розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією і фінансовою звітністю або нашими знаннями, отриманими під час аудиту, або чи ця інша інформація виглядає такою, що містить суттєве викривлення. Якщо на основі проведеної нами роботи ми доходимо висновку, що існує суттєве викривлення цієї іншої інформації, ми зобов'язані повідомити про цей факт. Ми не виявили таких фактів, які потрібно було б включити до звіту.

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ФІНАНСОВУ ЗВІТНІСТЬ

Управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV щодо складання фінансової звітності, та за таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначає потрібною для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки.

При складанні фінансової звітності управлінський персонал несе відповідальність за оцінку здатності Підприємства продовжувати свою діяльність на безперервній основі, розкриваючи, де це застосовно, питання, що стосуються безперервності діяльності, та використовуючи припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку, крім випадків, якщо управлінський персонал або планує ліквідувати Підприємство чи припинити діяльність, або не має інших реальних альтернатив цьому.

Ті, кого наділено найвищими повноваженнями, несуть відповідальність за нагляд за процесом фінансового звітування Підприємства.

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Нашими цілями є отримання обґрунтованої впевненості, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки, та випуск звіту аудитора, який містить нашу думку. Обґрунтована впевненість є високим рівнем впевненості, проте не гарантує, що аудит, проведений відповідно до МСА, завжди виявить суттєве викривлення, коли воно існує. Викривлення можуть бути результатом шахрайства або помилки; вони вважаються суттєвими, якщо окремо або в сукупності, як обґрунтовано очікується, вони можуть впливати на економічні рішення користувачів, що приймаються на основі цієї фінансової звітності.

ІНША ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЩОДО ЗВІТУВАННЯ

ЗВІТ ЩОДО ВИМОГ ІНШИХ ЗАКОНОДАВЧИХ І НОРМАТИВНИХ АКТІВ

Повне ім'я партнера із завдання (ключовий партнер з аудиту)

Підпис аудитора

Адреса аудитора

Дата звіту

АНАЛІЗ ЗВІТУ ПРО УПРАВЛІННЯ (КОРПОРАТИВНЕ УПРАВЛІННЯ)

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				

Мета: переконатися, що Звіт про управління, Звіт керівництва та Звіт про корпоративне управління відповідає національним вимогам України.

<i>№</i>	<i>Найменування аудиторської процедури</i>	<i>Твердження</i>	<i>Робочий документ</i>	<i>Виконавець</i>	<i>Кількість часу (план)</i>	<i>Кількість часу (факт)</i>	<i>Відхилення (6-7)</i>	<i>Примітки</i>
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Аналіз Звіту про управління						-	
2.	Аналіз Звіту керівництва та Звіту про корпоративне управління						-	

Джерело: сформовано автором на основі [1].

АНАЛІЗ ЗВІТУ ПРО УПРАВЛІННЯ

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				

Мета: перевірити Звіт про управління

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно	
1	2	3	4	5	6	7
1.	Чи наявний Звіт про управління?					
2.	Чи містить Звіт інформацію про організаційну структура та опис діяльності підприємства?					
3.	Чи містить Звіт інформацію про результати діяльності?					
4.	Чи містить Звіт інформацію про ліквідність та зобов'язання?					
5.	Чи містить Звіт інформацію про екологічні аспекти?					
6.	Чи містить Звіт інформацію про соціальні аспекти та кадрова політика?					
7.	Чи містить Звіт інформацію про ризики?					
8.	Чи містить Звіт інформацію про дослідження та інновації ?					
9.	Чи містить Звіт інформацію про фінансові інвестиції ?					
10.	Чи містить Звіт інформацію про перспективи розвитку ?					
11.	Чи містить Звіт інформацію про корпоративне управління (складають підприємства - емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію)?					

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно	
1	2	3	4	5	6	7
12.	Чи розкрито іншу доцільну інформацію у Звіті?					
13.	Якщо підприємство є великим підприємством - середня кількість працівників яких на дату складання річної фінансової звітності перевищує критерій у 500 працівників, рекомендується включати у звіт про управління нефінансові показники діяльності, що містять інформацію щодо впливу його діяльності, зокрема на навколишнє середовище, довкілля, соціальні питання, у тому числі питання соціального захисту працівників підприємства, поваги прав людини, боротьби з корупцією та хабарництвом, а саме:					
13.1	<i>стислий опис моделі діяльності підприємства;</i>					
13.2	<i>опис політики, яку провадить підприємство, щодо зазначених питань;</i>					
13.3	<i>результат такої політики;</i>					
13.4	<i>основні ризики, пов'язані із зазначеними питаннями, що стосуються діяльності підприємства, у тому числі (якщо доречно) ділові відносини, продукція або послуги, які можуть спричинити негативні наслідки у цих сферах, та яким чином підприємство здійснює управління цими ризиками;</i>					
13.5	<i>основні нефінансові показники, що характеризують діяльність підприємства.</i>					
14.	Якщо підприємство не провадить політики щодо зазначених питань, чи зазначено відповідне пояснення у нефінансовій інформації?					

Джерело: сформовано автором на основі [141].

АНАЛІЗ ЗВІТУ ПРО УПРАВЛІННЯ

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				
Мета: перевірити Звіт керівництва та Звіт про корпоративне управління.					

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно	
1	2	3	4	5	6	7
1.	Чи наявний Звіт керівництва?					
2.	Чи містить Звіт вірогідні перспективи подальшого розвитку емітента?					
3.	Чи містить Звіт інформацію про розвиток емітента?					
4.	Чи містить Звіт інформацію про укладення деривативів або вчинення правочинів щодо похідних цінних паперів емітентом, якщо це впливає на оцінку його активів, зобов'язань, фінансового стану і доходів або витрат емітента, зокрема інформацію про: а) завдання та політику емітента щодо управління фінансовими ризиками, у тому числі політику щодо страхування кожного основного виду прогнозованої операції, для якої використовуються операції хеджування; б) схильність емітента до цінових ризиків, кредитного ризику, ризику ліквідності та/або ризику грошових потоків?					
5.	Чи містить Звіт про корпоративне управління?					
6.	Чи містить Звіт про корпоративне управління посилання на: а) власний кодекс корпоративного управління, яким керується емітент; б) кодекс корпоративного управління фондової біржі, об'єднання юридичних осіб або інший кодекс корпоративного управління, який емітент добровільно вирішив застосовувати; в) всю відповідну інформацію про практику корпоративного управління, застосовувану понад визначені законодавством вимоги?					

Джерело: сформовано автором на основі [1,141].

ДОДАТКОВИЙ ЗВІТ

Аудиторському комітету Підприємства

Адреса

Дата

1. ТВЕРДЖЕННЯ ПРО НЕЗАЛЕЖНІСТЬ
2. ПРИЗВИЩЕ, ІМ'Я ТА ПО БАТЬКОВІ КЛЮЧОВОГО ПАРТНЕРА (ПАРТНЕРІВ) З АУДИТУ ТА АУДИТОРІВ, ЯКІ ЗАЛУЧАЛИСЯ ДО ВИКОНАННЯ ЗАВДАННЯ

Ключовий партнер з аудиту	
Аудитор 1	
Аудитор 2	

3. ЗАЛУЧЕННЯ ЗОВНІШНІХ ЕКСПЕРТІВ, ІНШИХ СУБ'ЄКТІВ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ПІДТВЕРДЖЕННЯ ЇХ НЕЗАЛЕЖНОСТІ ВІД ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ, ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЯКОЇ ПЕРЕВІРЯЄТЬСЯ.
4. СПІВРОБІТНИЦТВО ТА ОБМІН ІНФОРМАЦІЄЮ З АУДИТОРСЬКИМ КОМІТЕТОМ АБО ОРГАНОМ (ПІДРОЗДІЛОМ), НА ЯКИЙ ПОКЛАДЕНО ВІДПОВІДНІ ФУНКЦІЇ, З ПОСАДОВИМИ ОСОБАМИ ОРГАНУ УПРАВЛІННЯ ТА НАГЛЯДОВОГО ОРГАНУ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ.
5. ОБСЯГ І СТРОКИ ВИКОНАННЯ ЗАВДАННЯ З ОБОВ'ЯЗКОВОГО АУДИТУ, ЗАЛУЧЕНІ РЕСУРСИ.
6. РОЗПОДІЛ ЗАВДАНЬ МІЖ СУБ'ЄКТАМИ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПРИ ПРИЗНАЧЕННІ БІЛЬШ НІЖ ОДНОГО СУБ'ЄКТА АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ (ЯКЩО ОБОВ'ЯЗКОВИЙ АУДИТ ПРОВОДИТЬСЯ СПІЛЬНО).
7. ІНФОРМАЦІЯ ПРО ЗАСТОСОВАНУ МЕТОДИКУ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ.
8. РІВЕНЬ СУТТЄВОСТІ.

9. БЕЗПЕРЕРВНІСТЬ ДІЯЛЬНІСТЬ.
10. СИСТЕМА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ.
11. ПОРУШЕННЯ ЗАКОНОДАВСТВА АБО ПОЛОЖЕНЬ УСТАНОВЧИХ ДОКУМЕНТІВ.
12. ЗАСТОСОВАНІ МЕТОДИ ОЦІНКИ ЩОДО ГРУП АКТИВІВ ТА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ.
13. ОБСЯГ КОНСОЛІДАЦІЇ ТА КРИТЕРІЇ НЕВКЛЮЧЕННЯ ДОЧІРНИХ ПІДПРИЄМСТВ ДО КОНСОЛІДАЦІЇ.
14. ЗАЛУЧЕННЯ ІНОЗЕМНОГО СУБ'ЄКТА АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ, ЯКИЙ НЕ Є ЧЛЕНОМ АУДИТОРСЬКОЇ МЕРЕЖІ.
15. ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОСАДОВИМИ ОСОБАМИ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ НАДАННЯ ВСІХ НЕОБХІДНИХ ЗАПИТІВ, ПОЯСНЕНЬ ТА ДОКУМЕНТІВ.
16. ЗНАЧНІ ТРУДНОЦІ, ЩО ВИНИКЛИ В ХОДІ ВИКОНАННЯ ЗАВДАННЯ З ОБОВ'ЯЗКОВОГО АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ.
17. СУТТЄВІ ПИТАННЯ, ЩО БУЛИ ПРЕДМЕТОМ ОБГОВОРЕННЯ З ПОСАДОВИМИ ОСОБАМИ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ, ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЯКОЇ ПЕРЕВІРЯЄТЬСЯ.
18. ІНШІ ПИТАННЯ

АНАЛІЗ ЗОВНІШНЬОГО ТА ВНУТРІШНЬОГО СЕРЕДОВИЩА

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				

Мета: дослідити зовнішнє та внутрішнє середовище діяльності підприємства. Визначити можливі ризики на стадії планування.

№	Елементи оцінки	Опис, характеристика	Оцінка ризику (мінімальна, середня, максимальна)	Посилання на РД
1	2	3	4	5
1. Зовнішнє середовище				
1.1	Описати сферу діяльності підприємства. Зазначити та проаналізувати установчі документи, Статут, інші нормативно-правові акти, документи.			
1.2	Значні події, що вплинули або можуть в майбутньому вплинути на діяльність підприємства, включаючи зміну законодавства.			
1.3	Чи існує політична зацікавленість, суспільства, ЗМІ у результатах діяльності підприємства?			
1.4	Чи має підприємство іноземних власників, інвесторів?			
1.5	Чи є підприємство материнською або дочірньою зарубіжною компанією? Зазначити структуру підприємства.			
1.6	Зазначити дату переходу на МСФЗ. Підприємство перейшло до МСФЗ (відповідно до вимог закону, самостійно, відповідно до вимог іноземних інвесторів або власників)?			
1.7	Якщо аудит першої фінансової звітності - перехід відбувався самостійно підприємством або спеціалізованою компанією?			
1.8	Чи було залучено незалежного оцінювача щодо оцінки справедливої вартості та/або доцільної вартості при переході на МСФЗ?			

№	Елементи оцінки	Опис, характеристика	Оцінка ризику (мінімальна, середня, максимальна)	Посилання на РД
1	2	3	4	5
1.9	Зазначити послуги, що надаються аутсорсинговою організацією підприємству. Описати характер послуг.			
1.10	Зазначити відносини та операції із пов'язаними сторонами.			
1.11	Позови та судові процеси, що стосуються підприємства, які можуть спричинити ризик суттєвих викривлень та вплинути на діяльність або безперервність діяльності підприємства.			
1.12	Зазначити вплив пандемії Covid-19 на діяльність підприємства.			<i>РД «Аналіз розкриття інформації про вплив COVID-19»</i>
1.13	Зазначити вплив російської агресії на діяльність підприємства.			<i>РД «Аналіз розкриття інформації про вплив російської агресії на діяльність підприємства»</i>
1.14	Зазначити важливу інформацію зазначену у ЗМІ.			
1.15	Інші важливі зовнішні фактори, що впливають на діяльність підприємства.			
2. Внутрішнє середовище				
2.1	Яка організаційна структура підприємства та діяльність яких структурних підрозділів впливає на його фінансову звітність?			
2.2	Чи були розроблені та затверджені нормативні акти для таких структурних підрозділів і чи регламентовано в них завдання структурних підрозділів?			
2.3	Чи був розроблений план підвищення кваліфікації працівників та чи він виконувався?			
2.4	Чи працівники підприємства, які беруть участь у підготовці фінансової звітності, мають відповідну кваліфікацію?			
2.5	Чи завдання були розподілені між працівниками з урахуванням посадових обов'язків та ступеня відповідальності?			
2.6	Чи завдання щодо підготовки фінансової звітності були розподілені між працівниками таким чином, щоб контроль за принципом «чотирьох очей» забезпечувався стосовно кожної господарської операції?			

№	Елементи оцінки	Опис, характеристика	Оцінка ризику (мінімальна, середня, максимальна)	Посилання на РД
1	2	3	4	5
2.7	Чи на підприємстві розроблені та затверджені правила внутрішнього трудового розпорядку та чи ознайомлені з ними працівники?			
2.8	Чи на підприємстві розроблено та затверджено кодекс етики та чи ознайомлено з ним працівників?			
2.9	Яким чином забезпечується складання достовірної фінансової звітності?			
2.10	Чи розробляються на підприємстві коротко-, середньо- та довгострокові плани діяльності?			
2.11	Чи проводився регулярний нагляд за виконанням планів діяльності та своєчасний їх перегляд з урахуванням оперативних і стратегічних цілей та завдань підприємства?			
2.12	Чи розроблено та впроваджено процедури з управління ризиками?			
2.13	Чи були підприємством виявлені ризики, які можуть вплинути на фінансову звітність за звітний період? Якщо ризики були ідентифіковані, то чи були вжиті підприємством заходи для їх усунення (мінімізації)?			
2.14	Чи має підприємство підрозділ внутрішнього аудиту? Чи було проведено внутрішній аудит за звітний період? Чим регулюється діяльність внутрішнього аудиту? Оцінити діяльність внутрішнього аудиту.			
2.15	Як забезпечується обмін інформацією всередині підприємства, та чи визначені процедури, спрямовані на забезпечення керівництва надійною, своєчасною та повною інформацією?			
2.16	Чи був розроблений та затверджений на підприємстві документообіг?			
2.17	Як забезпечується регулярний нагляд за внутрішнім контролем, запровадженим у процесах, що впливають на достовірність фінансово звітності?			
2.18	Чи забезпечено підприємство своєчасне усунення недоліків системи внутрішнього контролю?			
2.19	Чи затверджено на підприємстві облікову політику за МСФЗ?			
2.20	Чи затверджено інші документи щодо обліку за МСФЗ?			
2.21	Чи був розроблений та затверджений робочий план рахунків?			
2.22	Чи були розроблені та затверджені положення щодо зберігання бухгалтерських записів, документів та реєстрів?			
2.23	Чи оновлювались документи щодо організації бухгалтерського обліку та звітності протягом звітного року? Якщо так, то які розділи?			

№	Елементи оцінки	Опис, характеристика	Оцінка ризику (мінімальна, середня, максимальна)	Послання на РД
1	2	3	4	5
2.24	Чи були комп'ютеризовані облікові реєстри? Якщо так, то яке програмне забезпечення використовується для ведення бухгалтерського обліку?			
2.25	Чи використовуване програмне забезпечення застосовується для всіх облікових реєстрів, чи щось обробляється вручну?			
2.26	Чи ліцензовано програмне забезпечення, яке використовується для ведення бухгалтерського обліку? Якщо так, то чи вказано у ліцензії на програмне забезпечення для ведення бухгалтерського обліку кількість користувачів та чи відповідає фактична кількість користувачів кількості, зазначеній у ліцензії?			
2.27	Чи використовується програмне забезпечення для бухгалтерського обліку лише персоналом підприємства, відповідальним за ведення бухгалтерського обліку?			
2.28	Чи вчасно блокуються права доступу для звільнених працівників? Чи в системі наявні бухгалтерські записи з реквізитами звільненого працівника?			
2.29	Чи забезпечує програмне забезпечення, яке використовується для бухгалтерського обліку, зберігання записів: по кожному твердженню; по кожній модифікації; на дату; вчасно (частота автоматичних збережень); щодо послідовності входів користувачів у програмне забезпечення; про особу, яка робить вхід у програмне забезпечення; облікових даних у форматі MS Excel; для відображення та друкування електронно підготовленого основного документа або даних облікових реєстрів; з резервним копіюванням електронно підготовленого основного документа або даних облікового реєстру?			
2.30	Чи забезпечений захист резервних копій та регулярне тестування відновлення даних із резервних копій?			
2.31	Чи забезпечується ведення реєстрів хронологічного обліку?			
2.32	Чи забезпечується управління систематизованими реєстрами бухгалтерського обліку (головної книги, журнал- ордерів, реєстрів аналітичного та синтетичного бухгалтерського обліку)?			
2.33	Чи розроблена та затверджена процедура заміщення працівників бухгалтерії?			
2.34	Як забезпечується заміна працівників бухгалтерії (під час відпустки, відрядження тощо)?			
2.35	Чи проводиться щорічна інвентаризація в об'єкта контролю: нематеріальних активів; основних засобів; запасів; дебіторської, кредиторської заборгованості; готівки?			
2.36	Чи створено інвентаризаційну комісію, та чи затверджено її члени?			

№	Елементи оцінки	Опис, характеристика	Оцінка ризику (мінімальна, середня, максимальна)	Послання на РД
1	2	3	4	5
2.37	Чи дані зберігаються лише в електронному вигляді?			
2.38	Чи були розроблені та затверджені внутрішні нормативні акти щодо управління ІТ-системою?			
2.39	Чи створено структурний підрозділ, відповідальний за підтримку ІТ-забезпечення (чи призначено відповідального працівника), або ця послуга надається на умовах аутсорсингу?			
2.40	Чи відбулися які-небудь суттєві зміни протягом звітного періоду в нормативно-правових актах або процесах підприємства, що потребує внесення змін до ІТ-системи? Чи забезпечено своєчасне внесення таких змін в ІТ-систему?			
2.41	Чи доступ до ІТ-системи доступний лише обмеженому колу посадових осіб, які потребують цього для виконання своїх посадових обов'язків?			
2.42	Чи розділений доступ до ІТ-системи різними рівнями прав доступу?			
2.43	Чи захищене обладнання, на якому розміщені ІТ-ресурси, від доступу сторонніх осіб та від ризиків зовнішнього середовища?			
2.44	Чи автоматично імпортуються дані в ІТ-систему, в якій здійснюється бухгалтерський облік, з інших інформаційних систем? У випадку, якщо інформаційна система недоступна для обробки даних, чи існує можливість забезпечення обробки (введення) операцій іншими інструментами?			

Джерело: сформовано автором на основі [11].

АНАЛІЗ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВПЛИВ COVID-19

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				
Мета: переконатися, що розкриття інформації у Примітках щодо впливу пандемії COVID-19 за вимогами МСФЗ.					

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Чи розкрито вплив пандемії COVID-19 на знецінення необоротних активів?						
2.	Чи розкрито вплив пандемії COVID-19 на знецінення запасів?						
3.	Чи розкрито вплив пандемії COVID-19 на знецінення фінансових інструментів?						
4.	Чи розкрито оцінку очікуваних кредитних збитків від наслідків пандемії COVID-19?						
5.	Чи розкрито міркування керівництва, чи відбудуться зміни у вимірюванні справедливої вартості активів та зобов'язань внаслідок пандемії COVID-19?						
6.	Чи створено та розкрито інформацію про додаткові резерви під збиткові договори від впливу очікуваних наслідків пандемії COVID-19?						
7.	Чи розкрито ризик зміни умов кредитного договору з банками в результаті розвитку пандемії COVID-19?						
8.	Чи розкрито вплив пандемії COVID-19 на безперервність діяльності?						
9.	Чи розкрито інформацію щодо додаткових виплат співробітникам у зв'язку з безробіттям, яке може виникнути як наслідок законодавчо встановленого карантину?						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
10.	Чи розкрито додаткові збитки від пандемії COVID-19?						
11.	Чи розкрито податкові наслідки можливі у діяльності внаслідок розвитку пандемії COVID-19?						
12.	Чи розкрито проблеми, пов'язані з оцінкою грошових потоків від наслідків пандемії COVID-19?						
13.	Чи відображено ризики у ставці дисконтування?						
14.	Чи розкрито орендні та інші пільги у зв'язку з пандемією COVID-19?						

Джерело: сформовано автором.

АНАЛІЗ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВПЛИВ РОСІЙСЬКОЇ АГРЕСІЇ НА ДІЯЛЬНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				

Мета: переконатися, що розкриття інформації у Примітках щодо впливу російської агресії за вимогами МСФЗ.

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно	
1	2	3	4	5	6	7
1.	Чи було зруйновано майно?					
2.	Чи було пошкоджено майно?					
3.	Чи були людські втрати?					
4.	Чи знаходиться /знаходилося майно на тимчасово окупованій території?					
5.	Чи зупинялась робота підприємства? Як довго?					
6.	Чи був вплив на виконання контрактних та інших зобов'язань?					
7.	Чи було скорочення виробництва?					
8.	Чи було звільнення, скорочення штату?					
9.	Чи була реорганізація підприємства?					
10.	Чи була зміна керівного персоналу за час війни?					
11.	Чи було здійснення територіальне переміщення у наслідок бойових дій?					
12.	Чи було знецінення необоротних активів?					
13.	Чи було знецінення запасів?					
14.	Чи був вплив на знецінення фінансових інструментів?					
15.	Чи було нараховано резерв очікуваних кредитних збитків від наслідків війни?					

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно	
1	2	3	4	5	6	7
16.	Чи розкрито міркування керівництва, чи відбудуться зміни у вимірюванні справедливої вартості активів та зобов'язань?					
17.	Чи створено додаткові резерви під збиткові договори від впливу очікуваних наслідків від війни?					
18.	Чи розкрито ризик зміни умов кредитного договору з банками в результаті початку війни?					
19.	Чи розкрито інформацію щодо додаткових виплат співробітникам у зв'язку з безробіттям, фінансовій допомозі, інших виплатах, які можуть виникнути внаслідок війни?					
20.	Чи проводилась оцінка шкоди та збитків? Якщо "так", то за якою методикою?					
21.	Чи було залучено до оцінки шкоди та збитків незалежного суб'єкта оціночної діяльності? Чи наявний звіт такого суб'єкта оціночної діяльності?					
22.	Чи був вплив податкових наслідків внаслідок війни?					
23.	Чи було проведено оцінку грошових потоків від наслідків війни?					
24.	Чи оцінено ризики у ставці дисконтування?					
25.	Чи наявні орендні та інші пільги у зв'язку з війною?					
26.	Чи розкрито у Примітках інформацію щодо п. 1.-15.					
27.	Чи розкрито міркування та заяву керівництва про вплив війни на безперервність діяльності?					

Джерело: сформовано автором.

АНАЛІЗ ІТ-ПРОГРАМ ДЛЯ ФОРМУВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДОКУМЕНТАЦІЇ В УКРАЇНІ

№	Назва ІТ-програми	Переваги	Недоліки
1	2	3	4
1.	CaseWare	<ul style="list-style-type: none"> ➤ оптимізація та планування робочого часу; ➤ спрощення та зменшення паперової роботи; ➤ можливість завантаження даних, синхронізація з 1С, SAP; ➤ віддалена робота аудиторів з локальними копіями файлу клієнта в режимі реального часу; ➤ наявність актуальної нормативної бази міжнародних стандартів; ➤ мінімізація ризику механічної помилки завдяки роботі з цифровими даними; ➤ експорт та імпорт документів; ➤ програма має самостійний продукт - «CaseWare Working Papers». 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ програма затратна та потребує коштів для її оновлення та підтримки; ➤ потрібен час та фінансові ресурси для навчання аудиторів користуванням даною програмою; ➤ для якісного виконання аудиту треба купувати програмні продукти та спеціальні надбудови (як мінімум, CaseWare Audit, CaseWare Connector та CaseWare SmartSync™).
2.	SAP Audit Management	<ul style="list-style-type: none"> ➤ дозволяє спланувати та підготуватись до аудиту та аналізу відповідних результатів, а також задокументувати процес аудиту; ➤ формується аудиторський висновок; ➤ повне покриття дорожньої карти аудиту, включаючи всі етапи аудиту (планування, виконання, звітування та моніторинг); ➤ інтеграція із сторонніми системами, такими як SAP Business Integrity Screening та SAP Risk Management. (проте заявлені системи є вихідними продуктами однієї системи SAP). 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ для виконання ефективного аудиту, треба додатково купувати та встановлювати інші програми однієї системи; ➤ потрібен час та фінансові ресурси для навчання аудиторів користуванням даною програмою.
3.	1С: Аудит - Контроль (+) для України	<ul style="list-style-type: none"> ➤ зручний інтерфейс; ➤ аудиторська програма на базі технологічної платформи «1С:Підприємство 8.2»; ➤ процедура прийняття аудиторського завдання формалізована у відповідності з вимогами МСКЯ 1; ➤ по кожному аудиторському завданню формується пакет робочої документації, набір файлів, результати 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ затрати ресурсів, якщо аудитори не мають навичок та знань роботи з програмою «1С:Підприємство 8.2»; ➤ потребує оновлення програми у зв'язку з оновленням стандартів МСА; ➤ програма не адаптована під аудит фінансової звітності, складеної за МСФЗ.

№	Назва ІТ-програми	Переваги	Недоліки
1	2	3	4
		<ul style="list-style-type: none"> ➤ аналізу звітності, результати аналізу загроз та комплекс попереджувальних заходів, результати оцінки структурних складових аудиторського ризику, склад та структуру аудиторської команди, реєстр вхідної та вихідної процедурної кореспонденції; ➤ по кожному аудиторському завданню робочі документи можуть формуватися за допомогою системи або за допомогою колекції шаблонів робочих документів користувача; ➤ для довільної звітності програма дозволяє здійснити загальний фінансовий аналіз, факторний аналіз (за допомогою метода ланцюгових підстановок); ➤ генеральна сукупність може бути завантажена в програму (вручну або автоматизовано з Excel-файлу); програма має вбудований поштовий клієнт та інтернет-браузер 	<ul style="list-style-type: none"> ➤
4.	ІТ Аудит: Аудит 4.3	<ul style="list-style-type: none"> ➤ проведення зовнішнього та внутрішнього аудиту, включаючи в себе наступний функціонал: підготовка робочих документів, розрахунок фінансових коефіцієнтів, розрахунок суттєвості, планування аудиту, аудиторська вибірка; ➤ завантаження даних із Excel та 1С; ➤ автоматичне заповнення робочих документів; ➤ шаблони більше ніж 450 робочих документів аудитора; ➤ оформлення звіту аудитора та аудиторського висновку; ➤ документування наглядової перевірки контролю якості; ➤ організація віддаленої роботи аудитора; ➤ наявні модулі організації документообігу, постановки задач та доручень та облік зайнятості аудиторів; ➤ робочі документи в програмі мають можливість 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ потребує оновлення програми у зв'язку з оновленням стандартів МСА; ➤ програма не адаптована під аудит фінансової звітності, складеної за МСФЗ; ➤ розробником програми є країна агресор - російська федерація.

№	Назва ІТ-програми	Переваги	Недоліки
1	2	3	4
		електронного підпису; ➤ робочі документи розроблені у відповідності до вимог МСА.	
5.	AuditXP Professional/Комплекс аудит 2010	<ul style="list-style-type: none"> ➤ автоматизація аудиторської діяльності на всіх етапах виконання аудиту; ➤ програма працює в локальному режимі та мережі, що дозволяє користуватися нею більше двом користувачам одночасно; ➤ зберігання робочих документів та копії аудиторських доказів; ➤ має повний комплект робочих документів для всіх етапів аудиту (підготовки, планування, виконання та звітування); ➤ більше 500 бланків, процедур, довідкових таблиць та звітів; ➤ вбудований редактор бланків, який дозволяє міняти існуючі та додавати нові бланки, або повністю поміняти робочі документи під внутрішню методику САД. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ ручна адаптація програми під оновлення стандартів МСА; ➤ програма не адаптована під аудит фінансової звітності, складеної за МСФЗ; ➤ розробником програми є країна агресор - російська федерація.
6.	Експрес Аудит: Проф	<ul style="list-style-type: none"> ➤ всі робочі документи «на виході» представлені в форматі xls. та doc; ➤ Зручне групування робочих документів: підготовка та планування аудиту, проведення аудиту, оформлення результатів аудиту,; ➤ наявність розрахункових модулів. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ потребує оновлення програми у зв'язку з оновленням стандартів МСА; ➤ програма не адаптована під аудит фінансової звітності, складеної за МСФЗ; ➤ розробником програми є країна агресор - російська федерація.

Джерело: сформовано автором на основі [60-66].

АНАЛІЗ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ НА ВІДПОВІДНІСТЬ ЗАГАЛЬНИХ ВИМОГ МСФЗ

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				

Мета: Перевірити подання фінансової звітності на відповідність загальним вимогам МСБО 1 "Подання фінансової звітності" та Концептуальній основі.

Процедури: Аудиторами було протестовано подану фінансову звітність за допомогою відповідей на контрольні питання. Аудиторами було застосовано: (перелік застосованих процедур).

Висновок:

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Чи є інформація зазначена у фінансовій звітності: доречною, має правдиве подання, є суттєвою, є зіставною, її можливо перевірити, є своєчасною, зрозумілою.						
2.	Чи містить фінансова звітність повний комплект фінансової звітності, а саме: а) звіт про фінансовий стан на кінець періоду; б) звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід за період; в) звіт про зміни у власному капіталі за період; г) звіт про рух грошових коштів за період; г) примітки, що містять виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення; га) порівняльну інформацію стосовно попереднього періоду; д) звіт про фінансовий стан на початок найбільш раннього порівняльного попереднього періоду, коли застосовується облікова політика ретроспективно або здійснюється ретроспективний перерахунок статей фін.звітності, або коли перекласифікуються статті фін.звітності?						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
3.	Чи надано фінансовий огляд, складений управлінським персоналом, з описом і поясненням основних характеристик фінансових результатів діяльності та фінансового стану суб'єкта господарювання, а також основних невизначеностей, які пов'язані з ним?						
4.	Чи відповідає фінансова звітність усім вимогам МСФЗ?						
5.	Чи є заява управлінського персоналу при те, що фінансова звітність складена відповідно до вимог МСФЗ?						
6.	Якщо суб'єкт господарювання відхиляється від вимоги МСФЗ, чи розкрито таку інформацію: а) той факт, що, за висновком управлінського персоналу, фінансова звітність справедливо подає фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання; б) той факт, що він дотримувався всіх застосовуваних МСФЗ, окрім відхилення від певної вимоги для досягнення достовірного подання; в) назву МСФЗ, від вимог якого відхилився суб'єкт господарювання, характер відхилення, у тому числі підхід, якого вимагав би цей МСФЗ, причину, через яку такий підхід був би настільки оманливий за цих обставин, що суперечив би меті фінансової звітності, зазначеній у Концептуальній основі, та прийнятий підхід; г) за кожний поданий період – фінансовий вплив відхилення на кожну статтю у фінансовій звітності, яку слід було б подати відповідно до вимоги?						
7.	Чи складено фінансову звітність на основі безперервності?						
8.	Чи складено фінансову звітність (крім інформації про рух грошових коштів) за принципом нарахування?						
9.	Чи подано окремо кожний суттєвий клас подібних статей?						
10.	Чи розкрито окремо у фінансовій звітності активи і зобов'язання, а також дохід та витрати?						
11.	Чи суб'єктом господарювання подано повний комплект фінансової звітності (включаючи порівняльну інформацію) як мінімум щороку?						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
12.	Якщо було змінено дату закінчення звітного періоду та подано фін.звітність за період, довший або коротший, ніж один рік, то чи було розкрито: а) причини використання довшого чи коротшого періоду; б) той факт, що суми, наведені у фін.звітності, не є повністю зіставними?						
13.	Чи подано порівняльну інформацію стосовно попереднього періоду щодо всіх сум, наведених у фін.звітності поточного періоду?						
14.	Чи включено порівняльну інформацію також в описову частину, якщо вона є доречною для розуміння фін.звітності поточного періоду?						
15.	Чи подано, як мінімум, два звіти про фінансовий стан, два звіти про прибутки та збитки та інші сукупні доходи, два окремі звіти про прибутки та збитки (якщо подаються), два звіти про рух грошових коштів та два звіти про зміни у власному капіталі та відповідні примітки?						
16.	Чи подано третій звіт про фінансовий стан на початок попереднього періоду додатково до мінімальної порівняльної фінансової звітності, якщо: а) він застосовує облікову політику ретроспективно, здійснює ретроспективний перерахунок статей у своїй фін.звітності або перекласифіковує статті у своїй фін.звітності; б) ретроспективне застосування, ретроспективний перерахунок або перекласифікація мають суттєвий вплив на інформацію у звіті про фінансовий стан на початок попереднього періоду?						
17.	Чи є такі три звіти про фінансовий стан подані на: а) кінець поточного періоду; б) кінець попереднього періоду; в) початок попереднього періоду?						
18.	Якщо змінено подання або класифікацію статей у своїй фін.звітності, то чи було перекласифіковано порівняльні суми, окрім випадків, коли перекласифікація є неможливою? Якщо перекласифіковано порівняльні суми, то чи розкрито таку інформацію (в тому числі на початок попереднього періоду): а) характер перекласифікації; б) суму кожної перекласифікованої статті або класу статей; б) причину перекласифікації?						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
19.	Коли неможливо перекласифікувати порівняльні суми, чи було розкрито таку інформацію: а) причину, з якої не проведена перекласифікація сум; б) характер коригувань, які були б зроблені, якби суми були перекласифіковані?						
20.	Чи збережено подання та класифікацію статей у фінансовій звітності від одного періоду до іншого?						
21.	Чи чітко можна ідентифікувати фінансову звітність та примітки від іншої інформації в тому самому опублікованому документі?						
22.	Чи наведено наступну інформацію: а) назву суб'єкта господарювання, що звітує, або інші способи ідентифікації та будь-які зміни в цій інформації порівняно з кінцем попереднього звітного періоду; б) ця фінансова звітність стосується одного суб'єкта господарювання чи групи суб'єктів господарювання; в) дату кінця звітного періоду або періоду, охопленого комплектом фінансової звітності та примітками; г) валюту подання, як визначає МСБО 21; г) рівень округлення, використаний при поданні сум у фінансовій звітності?						

Джерело: сформовано автором на основі [77].

АНАЛІЗ ПРОМІЖНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ НА ВІДПОВІДНІСТЬ ВИМОГАМ МСФЗ

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				
Мета: Перевірити подання Проміжної фінансової звітності відповідно до вимог МСБО 34 "Проміжна фінансова звітність".					
Процедури: Аудиторами було протестовано подання Проміжної фінансової звітності за допомогою відповідей на контрольні питання. Аудиторами було застосовано: (перелік застосованих процедур).					
Висновок:					

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Чи Проміжний фінансовий звіт включає, як мінімум, такі компоненти: а) стислий звіт про фінансовий стан; б) стислий звіт або стислі звіти про прибуток або збиток та інший сукупний дохід; в) стислий звіт про зміни у власному капіталі; г) стислий звіт про рух грошових коштів; г) деякі пояснювальні примітки?						
2.	Якщо публікується повний комплект фін.звітності у проміжному фін.звіті, чи форма та зміст цієї звітності відповідають вимогам МСБО 1 до повного комплексу фін.звітності?						
3.	Якщо публікується комплект стислої фін.звітності у проміжному фін.звіті, ця стисла звітність містить, як мінімум, усі заголовки та проміжні підсумки, що були включені в останню річну фін.звітність, а також вибірково окремі пояснювальні примітки?						
4.	Чи подано базисний та розбавлений показники прибутку на акцію за цей період у звіті, в якому подаються компоненти прибутку або збитку за проміжний період (якщо суб'єкт господарювання діє у межах сфери застосування МСБО 33 "Прибуток на акцію")?						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
5.	Чи включено до проміжного фін.звіту пояснення подій та операцій, які є суттєвими для розуміння змін у фінансовому стані та в результатах діяльності після закінчення періоду останньої річної звітності?						
6.	Чи є інформація, що розкривається у зв'язку з такими подіями та операціями такою, що поновлює відповідну інформацію, подану в останньому річному фін.звіті?						
7.	<p>Чи розкрито у Примітках до фін.звітності зазначену далі інформацію:</p> <p>а) зазначення того, що у проміжній фін.звітності дотримувалися тих самих облікових політик і методів обчислення, як і в останній річній фін.звітності, а в разі зміни цих політик або методів – опис характеру та впливу цих змін;</p> <p>б) коментарі з поясненням щодо сезонності або циклічності проміжної діяльності;</p> <p>в) характер і суми статей, що впливають на активи, зобов'язання, власний капітал, чистий прибуток чи на потоки грошових коштів, які не є типовими за своїм характером, обсягом або впливом;</p> <p>г) характер і суми змін в оцінках сум, відображених у попередніх проміжних звітах поточного фінансового року, або змін в оцінках сум у звітах попередніх фінансових років;</p> <p>г) випуски, викупи та погашення боргових і пайових цінних паперів;</p> <p>д) сплачені дивіденди (сукупна сума чи в розрахунку на акцію) окремо за звичайними та іншими акціями;</p> <p>е) наступні дані щодо сегментів:</p> <p>доходи від зовнішніх клієнтів, якщо вони включаються в оцінку прибутку або збитку сегмента, що перевіряється керівником, який приймає операційні рішення, або іншим чином регулярно надаються керівникові, що приймає операційні рішення;</p> <p>міжсегментні доходи, якщо вони включаються в оцінку прибутку або збитку сегмента, що перевіряється керівником, що приймає операційні рішення, або іншим чином регулярно надаються керівникові, що приймає операційні рішення; оцінка прибутку або збитку сегмента; оцінку сукупних активів та зобов'язань для окремого звітного сегменту, якщо ці суми регулярно надаються вищому керівникові з операційних питань та якщо сталася суттєва зміна порівняно з сумою, розкритою в останній річній фін. звітності такого звітного сегмента;</p>						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
7.	<p>(v) опис різниць в основі сегментації чи в базисі оцінки прибутку або збитку сегмента в порівнянні з попередньою річною фінансовою звітністю;</p> <p>(vi) узгодження загальної суми оцінок прибутку або збитку звітних сегментів з прибутком або збитком суб'єкта господарювання до витрат (доходів) за податками та від припиненої діяльності. Однак, якщо суб'єкт господарювання розподіляє на звітні сегменти такі статті як витрати (доходи) за податками, суб'єкт господарювання може узгоджувати загальну суму оцінок прибутку або збитку сегментів із прибутком або збитком після врахування цих статей. Суттєві різниці, виявлені в результаті узгодження, повинні бути визначені та наведені окремо в цьому узгодженні;</p> <p>є) події після проміжного періоду і не відображені у фінансовій звітності за цей проміжний період;</p> <p>ж) вплив змін у структурі суб'єкта господарювання за проміжний період, зокрема об'єднання бізнесу, придбання чи втрата контролю над дочірніми підприємствами, та довгостроковими інвестиціями, реструктуризація чи припинення діяльності. У разі об'єднання бізнесу суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію, подання якої вимагає МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу";</p> <p>з) для фінансових інструментів – розкриття інформації про справедливую вартість;</p> <p>и) для суб'єктів господарювання, які стають або припиняють бути інвестиційними суб'єктами господарювання, як визначено в МСФЗ 10 "Консолідована фінансова звітність", розкриття інформації, вказаної в МСФЗ 12 "Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання".</p> <p>і) дезагрегація доходу від договорів з клієнтами "Дохід від договорів з клієнтами"?</p>						
8.	Якщо проміжний фінансовий звіт суб'єкта господарювання відповідає цьому МСБО 34, чи розкрито інформацію про цей факт?						
9.	Чи визначено суттєвість щодо фінансових даних за проміжний період для визнання, оцінювання, класифікування чи розкриття статей для проміжної фінансової звітності?						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
10.	Чи проміжні звіти включають проміжну фін. звітність за такі періоди: а)звіт про фінансовий стан на кінець поточного проміжного періоду та порівняльний звіт про фінансовий стан на кінець попереднього фінансового року; б)звіти про прибуток та збиток та інший сукупний дохід за поточний проміжний період і наростаючим підсумком за поточний фінансовий рік до дати звітності разом із порівняльними звітами про прибуток та збиток та інший сукупний дохід за порівнювальні проміжні періоди попереднього фінансового року; в)звіт, який відображає зміни у власному капіталі наростаючим підсумком за поточний фінансовий рік до дати звітності разом із порівняльним звітом за зіставний період станом від початку року до дати звітності попереднього фінансового року; г)звіт про рух грошових коштів наростаючим підсумком за поточний фінансовий рік до дати звітності, разом із порівняльним звітом за зіставний період станом від початку року до дати звітності попереднього фінансового року?						
11.	Чи застосовувано у проміжній фін.звітності ті самі облікові політики, які він застосовує в річній фін.звітності, за винятком змін в облікових політиках, які відбулися після дати останньої річної фін.звітності і які мають відобразитися в подальшій річній фін.звітності?						
12.	Чи процедури оцінки, які дотримуються в проміжному фін.звіті, забезпечують достовірність отриманої в результаті інформації та відповідне розкриття всієї суттєвої фінансової інформації?						
13.	Чи зміну облікових політик відображено наступним чином: а) шляхом перерахунку фін.звітності за попередні проміжні періоди поточного фінансового року та за порівнювальні проміжні періоди, які підлягатимуть перерахунку в річній фін.звітності згідно з МСБО 8, або б) в разі коли практично неможливе визначення наростаючим підсумком на початок фінансового року впливу застосування нової облікової політики до всіх попередніх періодів, коригування фін.звітів за попередні проміжні періоди поточного фінансового року і зіставні проміжні періоди попередніх фінансових років для впровадження нової облікової політики проводяться перспективно з найбільш ранньою з практично можливих дат?						

Джерело: сформовано автором на основі [113].

АНАЛІЗ ОКРЕМОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ НА ВІДПОВІДНІСТЬ ВИМОГАМ МСФЗ

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				

Мета: Перевірити подання Окремої фінансової звітності відповідно до вимог МСБО 27 "Окрема фінансова звітність".

Процедури: Аудиторами було протестовано подання Проміжної фінансової звітності за допомогою відповідей на контрольні питання. Аудиторами було застосовано: (перелік застосованих процедур).

Висновок:

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Чи розкрито у окремій фінансовій звітності, усі застосовані МСФЗ?						
2.	Якщо материнське підприємство, вирішує не складати консолідованої фін.звітності, а натомість складати окрему фін.звітність, то воно має розкривати у цій окремій фін.звітності: а) той факт, що ця фін.звітність є окремою фін.звітністю; факт використання звільнення від консолідації; назву та основне місце ведення бізнесу (та країну реєстрації, якщо суб'єкт господарювання зареєстрований не у місці ведення бізнесу) суб'єкта господарювання, консолідована фінансова звітність якого, що відповідає МСФЗ, була складена для оприлюднення; а також адресу, за якою можна отримати цю КФЗ; б) перелік суттєвих інвестицій у дочірні, спільні та асоційовані підприємства із зазначенням і) назви таких об'єктів інвестування, іі) основного місця ведення бізнесу (та країни реєстрації, якщо суб'єкт						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
2.	господарювання зареєстрований не у місці ведення бізнесу) таких об'єктів інвестування; iii) його частки власності (та частки прав голосу, якщо вона відрізняється від частки власності), утримуваної в таких об'єктах інвестування; в) опис методу, використаного для обліку інвестицій, зазначених у підпункті б)?						
3.	Якщо інвестиційний суб'єкт господарювання, який є материнським підприємством, складає, окрему фін.звітність як свою єдину фін.звітність, то чи розкрито цей факт?						
4.	Чи розкрито інформацію про інвестиційні суб'єкти господарювання, якої вимагає 12 "Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання"?						
5.	Якщо материнське підприємство або інвестор, який спільно контролює об'єкт інвестування або чинить суттєвий вплив на нього, складає окрему фін.звітність, то чи материнським підприємством або інвестором вказано фін.звітність, складену відповідно до МСФЗ 10, МСФЗ 11 або МСБО 28, з якою вона пов'язана. Материнське підприємство або інвестор повинні також розкрити у своїй окремій фінансовій звітності: а) той факт, що ця фін.звітність є окремою фінансовою звітністю, і причини їх складання, якщо це не вимагається законодавством; б) перелік суттєвих інвестицій у дочірні, спільні та асоційовані підприємства із зазначенням i) назви таких об'єктів інвестування, ii) основного місця ведення бізнесу таких об'єктів інвестування; iii) їхньої частки власності (та частки прав голосу, якщо вона відрізняється від частки власності), утримуваної в таких об'єктах інвестування; в) опис методу, використаного для обліку інвестицій, зазначених у підпункті б)?						

Джерело: сформовано автором на основі [126].

ШАБЛОНИ АУДИТОРСЬКОЇ ДОКУМЕНТАЦІЇ - ТЕСТУВАННЯ ДЕТАЛЕЙ

Тестування деталей – основні засоби

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				

Існування основних засобів

№	Рахунок БО	Найменування	Інвентарний номер	Місце знаходження	Дата проведення інвентаризації	Матеріально відповідальна особа	Сума, грн. за даними обліку	Сума, грн. за даними інвентаризації	Відхилення	Чи наявний основний засіб (Так/Ні)	Посилання на інвентаризаційний опис
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.											

Підтвердження залишків на кінець звітного періоду

№	Рахунок бухгалтерського обліку	Найменування	Інвентарний номер	Місце знаходження	Дата проведення інвентаризації	Сума, грн. на дату проведення інвентаризації	Рух за період (сума, грн.)				Сума, грн. на кінець звітного періоду	Відхилення		Посилання на РД
							Находження	Вибуття	Переміщення	Модернізація		кількість	сума, грн.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1.														

Перевірка балансової вартості основних засобів та нарахування амортизації за період

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно	
1	2	3	4	5	6	7
1.	Чи амортизується кожна частина об'єкта основних засобів, собівартість якої є суттєвою стосовно загальної собівартості об'єкта?					
2.	Чи визнано амортизаційні відрахування за кожен період у прибутку чи збитку, якщо вони не включені до балансової вартості іншого активу?					
3.	Чи розподілено суму активу, що амортизується, на систематичній основі протягом строку його корисної експлуатації?					
4.	Чи переглядається ліквідаційна вартість та строк корисної експлуатації активу на кінець кожного фінансового року та, якщо очікування відрізняються від попередніх оцінок, та чи зміну (зміни) відображено як зміну в обліковій оцінці відповідно до МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки"?					
5.	Чи амортизацію активу розпочато, коли він стає придатним для використання, тобто коли він доставлений до місця розташування та приведений у стан, у якому він придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом?					
6.	Чи амортизацію припинено на одну з двох дат, яка відбувається раніше: на дату, з якої актив класифікують як утримуваний для продажу (або включають до ліквідаційної групи, яку класифікують як утримувану для продажу) згідно з МСФЗ 5, або на дату, з якої припиняють визнання активу?					

Перевірка правильності визначення первісної вартості основних засобів та своєчасності їх оприбуткування

№	Основний засіб	Інвентарний номер	Дата операції	Документ	Постачальник	Кореспонденція		Сума витрат							Дані аудиту	Дані обліку	Відхилення	Основний засіб визнано за умовою, що є ймовірність, що майбутні економічні вигоди, пов'язані з об'єктом, надійдуть до суб'єкта господарювання та собівартість об'єкта можна достовірно оцінити? (Так/Ні)	Вчасність оприбуткування (Так/Ні)
						Дебет	Кредит	Ціна придбання	Мито	Невідшкодовувані податки	Доставка активу до місця розташування та приведення його в стан	Первісна попередня оцінка витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований	Витрати на позики, які безпосередньо відносяться до придбання, виробництва, будівництва активу	Разом					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
1.																			

Перевірка правильності оцінки після визнання

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Основні засоби обліковувати за його собівартістю мінус будь-яка накопичена амортизація та будь-які накопичені збитки від зменшення корисності?						
2.	Чи основні засоби обліковуються за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки мінус будь-яка подальша накопичена амортизація та подальші накопичені збитки від зменшення корисності?						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
3.	Чи проводяться переоцінки з достатньою регулярністю, так щоб балансова вартість суттєво не відрізнялася від тієї, що була б визначена із застосуванням справедливої вартості на кінець звітного періоду?						
4.	Чи було проведено переоцінку в звітному періоді?						
5.	Чи було залучено незалежного оцінювача?						
6.	Чи є в наявності звіт оцінювача?						
7.	Якщо переоцінюють об'єкт основних засобів, тоді чи переоцінено весь клас основних засобів, до якого належить цей актив?						
8.	Чи правильно відображено в обліку переоцінку?					01.03.08.01	
9.	Чи правильно відображено в обліку дооцінку раніше уціненого основного засобу?					01.03.08.02	
10.	Чи правильно відображено уцінку раніше дооціненого основного засобу?					01.03.08.03	
11.	Чи переглядається балансова вартість активів відповідно до МСБО 36 "Зменшення корисності активів"?						

Перевірка повністю амортизованих основних засобів та обґрунтованості їх подальшої експлуатації або списання

№	Найменування	Інвентарний номер	Первісна вартість	Контрагент	Дата руху основних засобів		Нарахована сума зносу	Причини списання основних засобів	Документ
					Введення	Вибуття			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Перевірка обліку вибуття основних засобів

№	Назва об'єкту	Інвентарний номер	Дата	Документ	Сума за даними обліку	Сума за даними аудиту	Кореспонденція за даними обліку		Кореспонденція за даними аудиту		Відхилення	Чи припинено визнання балансової вартості об'єкта основного засобу після вибуття, або коли не очікують майбутніх економічних вигід від його використання? (Так/Ні)
							Дебет	Кредит	Дебет	Кредит		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

Тестування капітальних інвестицій

№	Рахунок бух обліку		Найменування	Сума, грн.				Находження	Вибуття	Переміщення до основних засобів	Посилання на первинні документи	Чи правильно класифіковано? (Так/Ні)
	Дебет	Кредит		Первісна вартість на 01.01.20XX	Оборот Дебет	Оборот Кредит	Первісна вартість на 31.12.20XX					
1	2	3	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.												
2.												
3.												

Тестування обліку капіталізації витрат на позики

№	Рахунок бухгалтерського обліку		Сума, грн.		Документ	Підстава капіталізації	Дата капіталізації
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит			
1	2	3	4	5	6	7	8
1.							
2.							
3.							

Тестування правомірності капіталізації витрат відповідно до вимог МСБО 23 "Витрати на позики"

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Чи застосовується для кваліфікованого активу капіталізацію витрат на позики?						
2.	Чи є такі витратрати на позики як такі, що призначені для придбання,будівництва або виробництва кваліфікованого активу?						
3.	Чи капіталізування витрати на позики починається як частина собівартості кваліфікованого активу у дату початку капіталізації?						
4.	Чи призупинено капіталізування витрати на позики протягом тривалих періодів, у яких призупинено активну розробку кваліфікованого активу?						
5.	Чи припинено капіталізацію витрат на позики, якщо по суті, вся діяльність, необхідна для підготовки кваліфікованого активу до його передбаченого використання або продажу, завершена?						

Перевірка розкриття та подання інформації відповідно до вимог МСФЗ

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Чи розкрито у фінансовій звітності для кожного класу основних засобів: а) бази оцінки, що їх застосовували для визначення валової балансової вартості; б) застосований метод амортизації; в) застосовані строки корисної експлуатації або норми амортизації; г) валову балансову вартість та суму накопиченої амортизації (разом з накопиченими збитками від зменшення корисності)на початок та кінець періоду; г) узгодження балансової вартості на початок і кінець періоду, що відображає: і) надходження;						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
	<p>ii) активи, класифіковані як утримувані для продажу або включені до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу відповідно до МСФЗ 5, та інші вибуття;</p> <p>iii) придбання в результаті об'єднань бізнесу; iv) збільшення або зменшення протягом певного періоду, які виникають у результаті переоцінок, а також у результаті збитків від зменшення корисності, визнаних або сторнованих в іншому сукупному доході відповідно;</p> <p>v) збитки від зменшення корисності, визнані в прибутку чи збитку відповідно до МСБО 36;</p> <p>vi) збитки від зменшення корисності, сторновані в прибутку чи збитку відповідно до МСБО 36;</p> <p>vii) амортизацію;</p> <p>viii) чисті курсові різниці, що виникають при переведенні фінансової звітності з функціональної валюти в іншу валюту подання, включаючи переведення закордонної господарської одиниці у валюту подання суб'єкта господарювання, що звітує;</p> <p>ix) інші зміни?</p>						
2.	<p>Чи розкриває фінансова звітність:</p> <p>а) наявність та суми обмежень на права власності, а також основні засоби, передані у заставу для забезпечення зобов'язань;</p> <p>б) суму видатків, визнаних у балансовій вартості об'єкта основних засобів у ході його будівництва;</p> <p>в) суму контрактних зобов'язань, пов'язаних із придбанням основних засобів;</p> <p>г) суму компенсації від третіх сторін за об'єкти основних засобів, корисність яких зменшилася, або які були втрачені чи передані, що включається до прибутку чи збитку, якщо суму цієї компенсації не було розкрито окремо у звіті про сукупні доходи?</p>						
3.	Чи розкрито інформацію про методи амортизації і строки корисної експлуатації?						
4.	Чи розкрито суму амортизації за період?						
5.	Чи розкрито суму накопиченої амортизації на кінець періоду?						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
6.	Якщо були зміни у обліковій політиці, чи розкрито інформацію о змінах у: а) сум ліквідаційної вартості; б) попередньо оцінених витрат на демонтаж, переміщення чи відновлення об'єктів основних засобів; в) строків корисної експлуатації; г) методів амортизації?						
7.	Чи розкрито інформацію про основні засоби, корисність яких зменшилась?						
8.	Якщо об'єкти основних засобів наведено за переоціненими сумами, чи розкрито інформацію, якого вимагає МСФЗ 13, а саме: дату набрання чинності переоцінки; чи був залучений незалежний оцінювач; для кожного переоціненого класу основних засобів – балансову вартість, яка була б визнана, якби активи обліковували за моделлю собівартості; дооцінку із зазначенням зміни за період та будь-яких обмежень щодо розподілу залишку акціонерам?						
9.	Чи розкрито у фінансовій звітності: а) балансову вартість основних засобів, що їх тимчасово не використовують; б) валову балансову вартість будь-яких повністю амортизованих основних засобів, які ще використовують; в) балансову вартість основних засобів, які вибули з активного використання та не класифіковані як утримувані для продажу відповідно до МСФЗ 5; г) якщо застосовується модель собівартості, то справедливую вартість основних засобів, якщо вона суттєво відрізняється від балансової вартості?						
10.	Чи розкрито фінансовій звітності: а) суму витрат на позики, капіталізовану протягом періоду; б) норму капіталізації, яка використовується для визначення суми витрат на позики, які підлягають капіталізації?						

Основні засоби	Дані фінансової звітності							Дані аудиту							Розбіжності	Послання на РД
	Земельні ділянки	Будинки та споруди	Машини та обладнання	Транспортні засоби	Інструменти, прилади та інвентар	Інші основні засоби	Об'єкти незавершеного будівництва	Земельні ділянки	Будинки та споруди	Машини та обладнання	Транспортні засоби	Інструменти, прилади та інвентар	Інші основні засоби	Об'єкти незавершеного будівництва та інші капітальні інвестиції		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
<i>Первісна вартість на 01.01.20XX</i>																
<i>Амортизація</i>																
<i>Балансова вартість на 01.01.20xx</i>																
Надходження за період																
Переміщення за період																
Вибуття за період																
Амортизація за період																
Інші зміни за період																
<i>Первісна вартість на 31.12.20XX</i>																
<i>Амортизація</i>																
<i>Балансова вартість на 31.12.20xx</i>																

Джерело: сформовано автором на основі [52,77,119,123,129,134].

Тестування деталей – нематеріальні активи

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				

Перевірка існування нематеріальних активів

№	Рахунок бух обліку	Найменування	Інвентарний номер	Місце знаходження	Дата проведення інвентаризації	МВО	Сума, грн. за даними обліку	Сума, грн. за даними інвентаризації	Відхилення	Чи наявний НМА? (Так/Ні)	Посилання на інвентаризаційний опис
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.											
2.											
3.											

Перевірка правильності ідентифікації, первісної оцінки та визнання нематеріального активу

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	<p>Чи є нематеріальний актив як таким, якщо він:</p> <p>а) може бути відокремлений, тобто його можна відокремити або відділити від суб'єкта господарювання і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально або разом з пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це, або</p> <p>б) виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання або ж від інших прав та зобов'язань?</p>						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
2.	Чи суб'єкт господарювання має повноваження отримувати майбутні економічні вигоди, що надходять від основного ресурсу, та обмежувати доступ інших до цих вигід?						
3.	Чи є юридичне підтвердження прав на матеріальний актив?						
4.	Чи нематеріальний актив визнано, якщо: а) є ймовірність того, що майбутні економічні вигоди, які відносяться до активу, надходять до суб'єкта господарювання; та б) собівартість активу можна достовірно оцінити?						
5.	Чи придбаний нематеріальний актив оцінено за собівартістю?					02.03.07	
6.	Якщо нематеріальний актив було куплено при об'єднанні бізнесу, чи собівартістю нематеріального активу є його справедлива вартість на дату придбання?						
7.	Чи є наявний нематеріальний актив придбаний безкоштовно або за номінальну компенсацію шляхом державного гранту?						
7.1	<i>Чи було первісно визнано такий актив за справедливою вартістю?</i>						
7.2	<i>Чи було такий актив визнано за номінальною вартістю плюс будь-які видатки, що прямо відносяться до підготовки активу до його використання за призначенням?</i>						
8.	Якщо нематеріальний актив було придбано шляхом обміну, чи визначено первісну вартість за справедливою вартістю?						
9.	Якщо нематеріальний актив було придбано шляхом обміну, чи визначено первісну вартість за балансовою вартістю віддіного активу?						
10.	Чи правильно було визначено первісну вартість внутрішньо генерованого активу?					02.03.08	
11.	Чи відсутні у собівартості видатки, які первісно визнано як витрати?						

Перевірка правильності визначення первісної вартості придбаних нематеріальних активів

№	НМА	Інвентарний номер	Дата операції	Документ	Постачальник	Кореспонденція		Сума витрат								Відхилення	Вчасність оприбуткування (Так/Ні)		
						Дебет	Кредит	Ціна придбання	Мито	Невідшкодовані податки	Витрати на виплати працівникам, які виникають безпосередньо від приведення активу до робочого стану;	гонорари спеціалістам, виплачені безпосередньо в результаті приведення активу до робочого стану	Витрати на перевірку відповідного функціонування такого активу	Витрати на позики, які безпосередньо відносяться до придбання активу	Разом			Дані аудиту	Дані обліку
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
1.																			
2.																			
3.																			

Перевірка правильності визначення первісної вартості первісну вартість внутрішньо генерованого НМА

№	НМА	Інвентарний номер	Документ	Кореспонденція		Сума витрат								Відхилення	
				Дебет	Кредит	витрати на матеріали та послуги, використані чи спожиті під час генерування нематеріального активу;	витрати на виплати працівникам, які виникають унаслідок генерування нематеріального активу;	гонорари за реєстрацію юридичного права	амортизацію патентів та ліцензій, які використовуються для генерування нематеріального активу	Інші витрати, які можна прямо віднести до створення, виробництва та підготовки активу до використання	Витрати на позики, які безпосередньо відносяться до створення активу	Разом	Дані аудиту		Дані обліку
1	2	3	4	7	8	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1.															
2.															

Перевірка балансової вартості нематеріальних активів за справедливою вартістю

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Чи НМА обліковуються за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки мінус будь яка подальша накопичена амортизація та подальші накопичені збитки від зменшення корисності?						
2.	Чи справедлива вартість визначається за посиланням на активний ринок?						
3.	Чи проводяться переоцінки з достатньою регулярністю, так щоб балансова вартість суттєво не відрізнялася від тієї, що була б визначена із застосуванням справедливої вартості на кінець звітного періоду?						
4.	Чи було проведено переоцінку в звітному періоді?						
5.	Чи було залучено незалежного оцінювача?						
6.	Чи є в наявності звіт оцінювача?						
7.	Якщо переоцінюють об'єкт НМА, тоді чи переоцінено весь клас основних засобів, до якого належить цей актив?						
8.	Чи правильно відображено в обліку переоцінку?						
9.	Чи правильно відображено в обліку дооцінку раніше уціненого НМА?						
10.	Чи правильно відображено уцінку раніше дооціненого НМА?						
11.	Чи переглядається балансова вартість активів відповідно до МСБО 36 "Зменшення корисності активів"?						

Перевірка обліку ліквідації та вибуття нематеріальних активів

№	Найменування	Інвентарний номер	Дата	Документ	Сума за даними обліку	Сума за даними аудиту	Кореспонденція за даними обліку		Кореспонденція за даними аудиту		Відхилення	Чи припинено визнання балансової вартості нематеріального активу після вибуття, або коли не очікують майбутніх економічних вигід від його використання? (Так/Ні)	Чи прибуток або збиток, що виникає від припинення визнання нематеріального активу, визначено як різницю між чистими надходженнями від вибуття (якщо вони є) та балансовою вартістю? (Так/Ні)	Чи компенсація, яку можна отримати від вибуття нематеріального активу, первісно визнано за її справедливою вартістю? (Так/Ні)	Чи амортизація нематеріального активу з визначеним строком корисної експлуатації не припинено, коли він більше не використовується, за винятком випадків, коли цей актив був повністю амортизований або коли він класифікується як утримуваний для продажу (або включений до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу) згідно з МСФЗ 5? (Так/Ні)
							Дебет	Кредит	Дебет	Кредит					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16

Перевірка розкриття та подання інформації відповідно до вимог МСФЗ

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	<p>Чи розкрито наступну інформацію для кожного класу нематеріальних активів (розмежовуючи внутрішньо генеровані нематеріальні активи та інші нематеріальні активи):</p> <p>а) чи є строк корисної експлуатації невизначеним або визначеним; якщо він є визначеним – строки корисної експлуатації чи застосовані норми амортизації;</p> <p>б) методи амортизації, застосовані для нематеріальних активів з визначеними строками корисної експлуатації;</p> <p>в) валову балансову вартість та будь-яку накопичену амортизацію (об'єднану з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок та на кінець періоду;</p> <p>г) статтю (статті) звіту про сукупні доходи, в яку (які) включено амортизацію нематеріальних активів;</p>						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
	г) узгодження балансової вартості на початок та на кінець періоду, де вказується: і) надходження, із зазначенням окремо надходжень від внутрішньої розробки, придбаних окремо та придбаних унаслідок об'єднання бізнесу; ii) активи, класифіковані як утримувані для продажу чи включені до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу відповідно до МСФЗ 5, та інші вибуття; iii) збільшення або зменшення протягом періоду, які є результатом переоцінки, та збитків від зменшення корисності, визнаних чи сторнованих в іншому сукупному доході згідно з МСБО 36 (якщо вони є); iv) збитки від зменшення корисності, визнані у прибутку або збитку протягом періоду (якщо вони є) згідно з МСБО 36; v) збитки від зменшення корисності, сторновані у прибутку або збитку протягом періоду (якщо вони є) згідно з МСБО 36; vi) амортизація, визнана протягом періоду; vii) чисті курсові різниці, які виникають від переведення фінансової звітності у валюту подання та від переведення закордонних господарських одиниць у валюту подання суб'єкта господарювання; та viii) інші зміни балансової вартості протягом періоду?						
2.	Чи розкрито згідно з МСБО 36 інформацію про нематеріальні активи, корисність яких зменшилася?						
3.	Чи розкрито інформацію про характер та суму зміни облікової оцінки, яка суттєво впливає у поточному періоді чи, за очікуванням, суттєво впливатиме у подальших періодах?						
4.	Чи розкрито: а) для нематеріального активу, строк корисної експлуатації якого оцінюється як невизначений, балансову вартість цього активу та причини, які підтверджують оцінку строку корисної експлуатації нематеріального активу як невизначеного; б) опис, балансову вартість та період амортизації, що залишився, будь-якого індивідуального нематеріального активу, суттєвого для фінансової звітності суб'єкта господарювання; в) для нематеріальних активів, отриманих за державним грантом та первісно визнаних за справедливою вартістю: і) справедливу вартість, первісно визнану для цих активів; ii) їхню балансову вартість; та iii) чи оцінено їх після визнання за моделлю собівартості, чи за моделлю переоцінки; г) існування та балансову вартість нематеріальних активів з обмеженим правом володіння та балансову вартість нематеріальних активів, заставлених як						

	забезпечення зобов'язань; г) суму договірних зобов'язань з придбання нематеріальних активів?						
5.	Якщо нематеріальні активи обліковуються за переоціненими сумами, чи розкрито таку інформацію: а) за класом нематеріальних активів: і) дату проведення переоцінки; іі) балансову вартість переоцінених нематеріальних активів; та ііі) балансову вартість, яка була б визнана, якби переоцінений клас нематеріальних активів оцінювався б після визнання із застосуванням моделі собівартості; та б) суму дооцінки, яка відноситься до нематеріальних активів на початок та на кінець періоду, вказуючи зміни протягом періоду та будь-які обмеження на розподіл залишку акціонерам?						
6.	Чи розкрито сукупну суму видатків на дослідження та розробки, визнану як витрати протягом періоду?						
7.	Чи розкрито таку інформацію: а) опис будь-якого повністю амортизованого нематеріального активу, який і досі використовується; та б) стислий опис суттєвих нематеріальних активів, контрольованих суб'єктом господарювання, але не визнаних як активи, оскільки вони не відповідали критеріям визнання?						
8.	Чи розкрито фінансовій звітності: а) суму витрат на позики, капіталізовану протягом періоду; б) норму капіталізації, яка використовується для визначення суми витрат на позики, які підлягають капіталізації?						

Нематеріальні активи	Дані фінансової звітності						Дані аудиту						Розбіжності
	Права користування природними ресурсами	Права на комерційні позначення	Права на об'єкти промислової власності	Авторські права та суміжні з ним права	Інші нематеріальні активи	Придбання (створення) НМА	Права користування природними ресурсами	Права на комерційні позначення	Права на об'єкти промислової власності	Авторські права та суміжні з ним права	Інші нематеріальні активи	Придбання (створення) НМА	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
<i>Первісна вартість на 01.01.20XX</i>													
<i>Амортизація</i>													
<i>Балансова вартість на 01.01.20xx</i>													
Надходження за період													
Переміщення за період													
Вибуття за період													
Амортизація за період													
Інші зміни за період													
<i>Первісна вартість на 31.12.20XX</i>													
<i>Амортизація</i>													
<i>Балансова вартість на 31.12.20xx</i>													

Джерело: сформовано автором на основі [77,119,123,129,132,134,140].

Тестування деталей – інвестиційна нерухомість

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				

Перевірка правильності обліку інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Чи визнано прибуток або збиток від зміни в справедливій вартості інвестиційної нерухомості в прибутку або збитку за період, у якому він виникає?						
2.	Чи справедлива вартість інвестиційної нерухомості відображає ринкові умови на кінець звітного періоду?						
3.	Якщо немає поточних цін на активному ринку, то чи суб'єкт господарювання розглядав інформацію, що надходить з різних джерел, а саме: а) поточні ціни на активному ринку на нерухомість різного характеру, стану, місце перебування (або на ту, що перебуває в різних орендних та інших контрактних умовах), скориговані для відображення цих різниць; б) недавні ціни на подібну нерухомість на менш активному ринку, разом з коригуванням, щоб відобразити будь-які зміни економічних умов, які відбулися з дати операцій, що здійснювалися за тими цінами; в) прогнозування дисконтованого грошового потоку, яке базується на достовірних попередніх оцінках майбутніх грошових потоків та підтримується умовами будь-якої існуючої угоди про оренду та інших контрактів, а також базується (якщо можливо) на зовнішніх свідченнях, таких як поточні ринкові орендні платежі за подібну нерухомість, яка перебуває в тій самій місцевості і в тому самому стані, із застосуванням ставок дисконту, що відображають поточні ринкові оцінки невизначеності щодо розміру і часу грошових потоків?						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
4.	Якщо справедливу вартість не можливо визначити, чи застосовує суб'єкт господарювання в цьому випадку модель собівартості до того періоду, коли справедливу вартість можливо буде оцінити?						

Перевірка правильності переведення з однієї категорії в іншу інвестиційної нерухомості

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Чи переведення до інвестиційної нерухомості (або з інвестиційної нерухомості) здійснено тоді, коли відбувається зміна у використанні, що засвідчується: а) початком зайняття власником - у разі переведення з інвестиційної нерухомості до нерухомості, зайнятої власником; б) початком поліпшення з метою продажу - у разі переведення з інвестиційної нерухомості до запасів; в) закінченням зайняття власником - у разі переведення з нерухомості, зайнятої власником, до інвестиційної нерухомості або г) початком операційної оренди іншою стороною - у разі переведення із запасів до інвестиційної нерухомості?						
2.	У випадку переведення з інвестиційної нерухомості, облікованої за справедливою вартістю, до нерухомості, зайнятої власником, або до запасів, собівартість нерухомості, чи є її справедливою вартістю на дату зміни у використанні?						
3.	У випадку переведення нерухомості із запасів до інвестиційної нерухомості, що відображається за справедливою вартістю, чи будь-яка різниця між справедливою вартістю нерухомості на цю дату і її попередньою балансовою вартістю була визнана у прибутках або збитках?						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
4.	Коли суб'єкт господарювання завершив будівництво або поліпшення інвестиційної нерухомості, збудованої самостійно, що обліковується за справедливою вартістю, чи будь-яка різниця між справедливою вартістю цієї нерухомості на цю дату і її попередньою балансовою вартістю була визнана у прибутках або збитках?						

№	Найменування	Інвентарний номер	Балансова вартість	Кореспонденція рахунків		Дата переведення	Причини переведення	Документ	Примітки
				Дт.	Кт.				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Перевірка обліку вибуття інвестиційної нерухомості

№	Назва об'єкту	Інвентарний номер	Дата	Документ	Сума за даними обліку	Сума за даними аудиту	Кореспонденція за даними обліку		Кореспонденція за даними аудиту		Відхилення	Чи припинено визнання інвестиційної нерухомості при вибутті або коли інвестиційна нерухомість вилучається з використання на постійній основі і не очікується жодних економічних вигід від її вибуття? (Так/Ні)	Чи визначено прибутки або збитки, що виникають через вибуття або ліквідацію інвестиційної нерухомості, як різницю між чистими надходженнями від вибуття і балансовою вартістю активу і визнано їх в прибутку або збитках (за винятком випадків, коли МСФЗ 16 вимагає іншого підходу до продажу майна з його зворотною орендою) у періоді вибуття чи ліквідації? (Так/Ні)	Чи відшкодування, отримане від третіх сторін як компенсація інвестиційної нерухомості, корисність якої зменшилася, яка була втрачена або від якої відмовилися, визнано в прибутку чи збитку, коли відшкодування має бути одержаним? (Так/Ні)
							Дебет	Кредит	Дебет	Кредит				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15

Перевірка розкриття та подання інформації відповідно до вимог МСФЗ

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
	Чи розкрито у фінансовій звітності:						
1.	модель, яку він застосовує, - справедливої вартості або собівартості;						
2.	якщо він застосовує модель справедливої вартості - чи класифікуються й обліковуються (якщо так, то за яких обставин) частки нерухомості, утримувані за угодою про операційну оренду як інвестиційна нерухомість;						
3.	якщо класифікацію зробити важко - критерії, якими користується суб'єкт господарювання для розмежування інвестиційної нерухомості і нерухомості, зайнятої власником, та нерухомості, утримуваної для продажу в ході звичайної діяльності;						
4.	методи і суттєві припущення, що застосовуються для визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості, включаючи виклад того, чи було підтверджено визначення справедливої вартості ринковими свідченнями, чи ж воно більше базувалося на інших факторах (які суб'єкт господарювання повинен розкрити) через характер нерухомості і брак зіставних ринкових даних;						
5.	міру, якою справедлива вартість інвестиційної нерухомості (оцінена або розкрита у фінансовій звітності) базується на оцінці, зробленій незалежним оцінювачем, який має відповідну професійну кваліфікацію і недавній досвід оцінки в тій самій місцевості та тієї самої категорії власності. Якщо такого оцінювання не було, чи було розкрито цей факт;						

Перевірка розкриття та подання інформації відповідно до вимог МСФЗ

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
6.	суми, визнані у звіті про прибутки чи збитки, щодо: i) доходу від оренди інвестиційної нерухомості; ii) прямих операційних витрат (включаючи ремонт і обслуговування), що виникають від інвестиційної нерухомості, яка генерує дохід від оренди протягом періоду; iii) прямих операційних витрат (включаючи ремонт і обслуговування), що виникають від інвестиційної нерухомості, яка не генерує доходу від оренди протягом періоду; iv) кумулятивних змін у справедливій вартості, визнаних у прибутку чи збитку після продажу інвестиційної нерухомості з пулу активів, для якого застосовується модель собівартості, до пулу активів, які відображаються за моделлю справедливої вартості;						
7.	існування і суми обмежень щодо спроможності реалізувати інвестиційну нерухомість або перевести дохід і надходження від продажу;						
8.	контрактні зобов'язання купити, збудувати чи забудувати інвестиційну нерухомість або провести ремонт, обслуговування чи поліпшення.						
9.	Чи розкрито фінансовій звітності: а) суму витрат на позики, капіталізовану протягом періоду; б) норму капіталізації, яка використовується для визначення суми витрат на позики, які підлягають капіталізації?						

Перевірка розкриття інформації - модель собівартості

Інвестиційна нерухомість	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6
<i>Первісна вартість на 01.01.20XX</i>					
<i>Амортизація</i>					
<i>Балансова вартість на 01.01.20xx</i>					
Надходження за період					
Вибуття за період					
Амортизація за період					
Інші зміни за період					
<i>Первісна вартість на 31.12.20XX</i>					
<i>Амортизація</i>					
<i>Балансова вартість на 31.12.20xx</i>					

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
	Чи розкрито у фінансовій звітності:						
1.	а) застосовані методи амортизації;						
2.	б) строк корисного використання або ставки амортизації, що застосовуються;						
3.	в) валову балансову вартість і накопичену амортизацію (сукупно з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок і кінець періоду;						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
4.	<p>г) узгодження балансової вартості інвестиційної нерухомості на початок і кінець періоду, що показує таке:</p> <p>i) збільшення, розкриваючи окремо ті збільшення, які виникають у результаті придбання, а також ті, що виникають у результаті капіталізації подальших видатків, визнаних як актив;</p> <p>ii) збільшення, що виникають у результаті придбання внаслідок об'єднання бізнесу;</p> <p>iii) активи, класифіковані як такі, що утримуються для продажу, або ж включені до ліквідаційної групи, класифікованої як така, що утримується для продажу, згідно з МСФЗ 5 та з іншим вибуттям;</p> <p>iv) амортизацію;</p> <p>v) суму визнаних збитків від зменшення корисності і суму сторнованих збитків від зменшення корисності протягом періоду згідно з МСБО 36;</p> <p>vi) чисті курсові різниці, що виникають від переведення фінансової звітності в іншу валюту подання та переведення фінансової звітності закордонної господарської одиниці в валюту подання суб'єкта господарювання, що звітує;</p> <p>vii) переведення до (із) запасів та нерухомості, зайнятої власником;</p> <p>viii) інші зміни;</p>						
5.	<p>г) справедлива вартість інвестиційної нерухомості. У виключних випадках, що описуються в параграфі 53, коли суб'єкт господарювання не може достовірно визначити справедливу вартість інвестиційної нерухомості, він повинен розкривати:</p> <p>i) опис інвестиційної нерухомості;</p> <p>ii) пояснення того, чому справедливу вартість не можна достовірно визначити;</p> <p>iii) якщо це можливо, діапазон оцінок, у якому найбільш імовірно перебуває справедлива вартість.</p>						

Перевірка розкриття інформації - модель справедливої вартості

Інвестиційна нерухомість	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6
<i>Справедлива балансова вартість на 01.01.20XX</i>					
<i>Справедлива балансова вартість на 31.12.20xx</i>					

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
	Чи розкрито у фінансовій звітності:						
1.	а) збільшення вартості, розкриваючи окремо збільшення внаслідок придбання і ті, що виникають у результаті капіталізації подальших видатків, визнаних у балансовій вартості активу;						
2.	б) збільшення вартості внаслідок придбання шляхом об'єднання бізнесу;						
3.	в) активи, класифіковані як такі, що утримуються для продажу або ж включені до ліквідаційної групи, класифікованої як така, що утримується для продажу, згідно з МСФЗ 5 та з іншим вибуттям;						
4.	г) чисті прибутки або збитки від коригування справедливої вартості;						
5.	г) чисті курсові різниці, що виникають при переведенні фінансової звітності в іншу валюту подання або при переведенні фінансової звітності закордонної господарської одиниці у валюту подання суб'єкта господарювання, що звітує;						
6.	д) переведення до (із) запасів та нерухомості, зайнятої власником; е) інші зміни.						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
7.	При суттєвому коригуванні отриманої оцінки інвестиційної нерухомості, чи розкрито узгодження між отриманою і скоригованою оцінками, включеними до фінансової звітності, окремо показуючи сукупну суму будь-яких визнаних за орендою зобов'язань, які були додані, і будь-які суттєві коригування?						
8.	опис інвестиційної нерухомості;						
9.	пояснення того, чому справедливу вартість не можна достовірно оцінити;						
10.	якщо можливо, діапазон оцінок, у якому найбільш імовірно, перебуває справедлива вартість;						
11.	при вибутті інвестиційної нерухомості, що не відображається за справедливою вартістю: і) той факт, що суб'єкт господарювання продав інвестиційну нерухомість, що не відображалася за справедливою вартістю; іі) балансову вартість інвестиційної нерухомості під час продажу; ііі) суму визнаних прибутків або збитків.						

Джерело: сформовано автором на основі [77,119,123,129,133,134,140].

Тестування деталей – біологічні активи

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				

Перевірка обліку біологічних активів на відповідність вимогам МСФЗ

№	Питання	Елемент вибірки	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
			Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Чи визнано біологічний актив або сільськогосподарський тоді, коли: а) суб'єкт господарювання контролює актив у результаті минулих подій; б) існує можливість отримання суб'єктом господарювання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з цим активом; та в) справедливую вартість або собівартість актива можна достовірно оцінити?							
2.	Чи оцінено біологічний актив при первісному визнанні і в кінці кожного звітного періоду за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж, за винятком випадку, коли справедливую вартість не можна виміряти достовірно?							
3.	Чи було оцінено за справедливою вартістю мінус витрати на продаж сільськогосподарську продукцію, зібрану як урожай з біологічних активів на час збирання врожаю? <i>Отримана в результаті такого вимірювання оцінка вважається собівартістю на дату, коли починає застосовуватися МСБО 2 "Запаси" або інший належний Стандарт.</i>							
4.	Чи було включено прибуток або збиток, що виникає при первісному визнанні біологічного актива за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж або внаслідок зміни справедливої вартості біологічного актива за вирахуванням витрат на продаж, в прибуток або збиток за період, у якому він виникає?							

№	Питання	Елемент вибірки	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
			Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2		3	4	5	6	7	8
5.	Чи було прибуток або збиток, що виникає при первісному визнанні сільськогосподарської продукції за її справедливою вартістю з вирахуванням витрат на продаж, включено в чистий прибуток або збиток за період, у якому він виникає?							
6.	Чи було безумовний державний грант, пов'язаний з біологічним активом, оціненим за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж, визнано у прибутку або збитку тоді, коли кошти державного гранту можна отримати?							
7.	Якщо державний грант, пов'язаний з біологічним активом, оціненим за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж, умовний, зокрема коли державний грант вимагає від суб'єкта господарювання не займатися певним видом сільськогосподарської діяльності, чи було тоді визнано державний грант у прибутку або збитку тоді, коли умови надання державного гранту виконані?							

Перевірка визначення справедливої вартості рослинництва на кінець звітного періоду

№	Рахунок бух обліку	Культура	Найменування культури	Залишок на 31.12.20XX у кількісному виразі	Залишок на 31.12.20XX у грн.	Зібрано урожаю за звітний період (кг)	Зібрано урожаю за звітний період в грн	Середня ринкова ціна без ПДВ за кг.	Посилання на ринкову ціну	Справедлива вартість на момент збору урожаю у звітному періоді	Собівартість на момент збору урожаю у звітному періоді	Первісне визнання с/г продукції за справедливою вартістю на момент збору урожаю у звітному періоді		Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності
												Дооцінка	Уцінка			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
1.																
2.																
3.																

Перевірка визначення справедливої вартості тваринництва на кінець звітного періоду

№	Рахунок бухгалтерії	Тварини	Залишок на 31.12.20XX у кількісному виразі (голів)	Залишок на 31.12.20XX у грн.	Кількість на 31.12.20XX у кг.	Середня вага, кг.	Середня ринкова ціна без ПДВ за кг.	Посилання на ринкову ціну	Середня ринкова ціна за шт.	Посилання на ринкову ціну	Справедлива вартість тварин (кг)		Справедлива вартість тварин (шт)		Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності
											Дооцінка	Уцінка	Дооцінка	Уцінка			
1	2	3	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
1.																	
2.																	
3.																	

Перевірка нарахування амортизації за період

№	Рахунок бух обліку	Найменування біологічних активів	Розрахунок річної суми амортизації			Сума амортизації з початку експлуатації	Балансова вартість	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності
			Амортизаційна вартість, грн.	Очікуваний період амортизації, років	Річна сума амортизації					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.										
2.										

Перевірка розкриття та подання інформації відповідно до вимог МСФЗ

Довгострокові біологічні активи	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД
1	2	3	4	5
Тварини				
Інші				

Всього:

Поточні біологічні активи	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД
1	2	3	4	5
Тварини				
Засіяні поля				

Всього:

Тварини	Дані фінансової звітності		Дані аудиту		Розбіжності	Посилання на РД
	Кількість, шт.	Балансова вартість	Кількість,шт.	Балансова вартість		
1	2	3	4	2	4	5
Номенклатура						

Всього:

Засіяні поля	Дані фінансової звітності		Дані аудиту		Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
	Кількість, га	Балансова вартість	Кількість, га	Балансова вартість			
1	2	3	4	5	4	5	6
Номенклатура							

Всього:

Зібраний врожай	Дані фінансової звітності, в тонах (кг)	Дані аудиту, в тонах (кг)	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6
Номенклатура					

Всього:

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Чи розкрито сукупний прибуток чи збиток, що виникає протягом поточного періоду при первісному визнанні біологічних активів чи сільськогосподарської продукції або внаслідок зміни справедливої вартості мінус витрати на продаж біологічних активів?						
2.	Чи надано опис кожної групи біологічних активів (описово або кількісно)?						
3.	Чи розкрито кількісне визначення кожної групи біологічних активів, розділяючи споживні та плодоносні біологічні активи або зрілі та незрілі біологічні активи (якщо доречно)?						
4.	Чи описано: а) характер діяльності, пов'язаної з кожною з груп біологічних активів; б) нефінансові показники або розрахункові показники в натуральному вираженні щодо: і) кожної з груп біологічних активів суб'єкта господарювання на кінець періоду; іі) обсяг виробництва сільськогосподарської продукції протягом періоду?						
5.	Чи розкрито інформацію про: а) наявність та балансову вартість біологічних активів, право володіння якими обмежене, а також балансову вартість біологічних активів, переданих у заставу як забезпечення зобов'язання; б) суму зобов'язань щодо розробки або придбання біологічних активів; в) стратегії управління фінансовими ризиками, пов'язаними з сільськогосподарською діяльністю?						
6.	Чи розкрито інформацію про: а) наявність та балансову вартість біологічних активів, право володіння якими обмежене, а також балансову вартість біологічних активів, переданих у заставу як забезпечення зобов'язання; б) суму зобов'язань щодо розробки або придбання біологічних активів; в) стратегії управління фінансовими ризиками, пов'язаними з сільськогосподарською діяльністю?						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
7.	Для біологічних активів, що оцінюються за їх собівартістю мінус будь-яка накопичена амортизація та будь-які накопичені збитки від зменшення корисності на кінець періоду, чи розкрито: а) опис біологічних активів; б) пояснення, чому неможливо достовірно оцінити справедливую вартість; в) якщо можливо, діапазон попередніх оцінок, у межах якого найімовірніше перебуває справедлива вартість; г) застосований метод амортизації; г) застосовані строки корисної експлуатації чи норми амортизації; та д) валову балансову вартість та накопичену амортизацію (разом з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок та кінець періоду?						
8.	Для біологічних активів, що оцінюються за їх собівартістю за вирахуванням усієї накопиченої амортизації та всіх накопичених збитків від зменшення корисності, чи розкрито будь-який прибуток або збиток, визнаний після вибуття таких біологічних активів, а узгодження, повинне окремо розкривати суми, пов'язані з такими біологічними активами. Крім того, узгодження має містити такі суми, включені до прибутку або збитку, пов'язані із зазначеними біологічними активами: а) збитки від зменшення корисності; б) сторнування збитків від зменшення корисності; в) амортизацію.						
9.	Якщо справедливую вартість біологічних активів, що їх раніше оцінювали за собівартістю мінус будь-яка накопичена амортизація та будь-які накопичені збитки від зменшення корисності, стало можливим оцінити достовірно протягом поточного періоду, то для таких біологічних активів чи було розкрито: а) опис біологічних активів; б) пояснення, чому стало можливим достовірно оцінити справедливую вартість; в) вплив змін?						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
10	Чи розкрито інформацію, пов'язану з сільськогосподарською діяльністю: а) характер та розмір державних грантів, визнаних у фінансовій звітності; б) невиконані умови та інші непередбачені події, що супроводжують державні гранти; в) очікувані значні зменшення розміру державних грантів?						

Біологічні активи оцінені за собівартістю	Дані фінансової звітності				Дані аудиту				Розбіжності
	Рослинництво	Тваринництво	Незрілі біологічні активи	Разом	Рослинництво	Тваринництво	Незрілі біологічні активи	Разом	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<i>Первісна вартість на 01.01.20XX</i>									
<i>Амортизація</i>									
<i>Балансова вартість на 01.01.20xx</i>									
Надходження за період									
Вибуття за період									
Амортизація за період									
Інші зміни за період									
<i>Первісна вартість на 31.12.20XX</i>									
<i>Амортизація</i>									
<i>Балансова вартість на 31.12.20xx</i>									

Джерело: сформовано автором на основі [77,119,128,134].

Тестування деталей – оренда

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				

Перевірка відображення операцій з операційної оренди

№	Орендар/ орендодавець	Договір	Строк дії договору	Сума місячної орендної плати	Інвентарний номер	Нараховано за період, що перевіряється		Відображено в обліку		Відхилення	Примітки
						За даними бухобліку	За даними аудиту	Дт.	Кт.		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.											
2.											
3.											

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Чи визнаються орендні платежі від операційної оренди як дохід у орендодавця, та витрати у орендаря на прямолінійній основі чи будь-якій іншій систематичній основі?						
2.	Чи орендодавець визнає витрати, включаючи амортизацію, понесені при отриманні доходу від оренди, як витрати?						
3.	Чи у орендодавця обліковується об'єкт оренди відповідно до МСБО 16 або МСБО 38?						

Правильності обліку фінансової оренди**Перевірка наявності, формування та аналіз договору, та визначення ринкової ставки**

Критерії	Контрагент :	Договір	Сума за договором	Відсоток за договором	Ринкова ставка на дату формування річна:	Ринкова ставка на дату формування помісячно	Дата початку дії договору	Дата закінчення дії договору	Кількість місяців	Приведена вартість (FV)
Дані про оренду										

Перевірка дисконтування оренди

№	Період	Дата погашення	Щомісячний платіж	До дисконтування	Щомісячний платіж з урахуванням % дисконтування	Сальдо на початок	Платіж по договору	%	Сальдо на кінець
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.									
2.									
3.									

Перевірка відображення операцій щодо фінансової оренди

№	Показники	Сума операцій		Відображення операцій				
		Дані обліку		Дані обліку		Дані аудиту		
		Сума, грн.	Дані аудиту	Дт.	Кт.	Дт.	Кт.	
1	2	2	3	3	4	4	5	
1.	Вартість правокористування активом							
2.	Щомісячна амортизація по активу (витрати)							
3.	Амортизація до 01.01.20XX							

№	Показники	Сума операцій		Відображення операцій			
		Дані обліку	Дані аудиту	Дані обліку		Дані аудиту	
		Сума, грн.	Сума, грн.	Дт.	Кт.	Дт.	Кт.
1	2	2	3	3	4	4	5
4.	Витрати на амортизацію накопичені станом на 31.12.20XX						
5.	Залишкова вартість по договору						
6.	Вартість зобов'язання на 31.12.20XX						
7.	Дохід від первісного визнання						
8.	Фінансові витрати накопичені до 01.01.20XX						
9.	Фінансові витрати за договором накопичені станом на 31.12.20XX						
10.	Виплачено по договору станом до 01.01.20XX						
11.	Виплачено по договору станом на 31.12.20XX						
12.	Фактично нараховано по договору станом на 31.12.20XX						

Перевірка витрат з відсотків, нарахованих за зобов'язаннями по оренді що включалися до фінансових витрат у Звіті про прибутки і збитки (фінансова оренда)

Витрати з відсотків, нарахованих за зобов'язаннями по оренді що включалися до фінансових витрат у Звіті про прибутки і збитки:	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
	Дані за звітний період				
Земельні ділянки					
Будинки та споруди					
Машини та обладнання					
Транспортні засоби					
Разом:					

Перевірка руху активів з права користування (фінансова оренда)

Активи з права користування	Дані фінансової звітності					Дані аудиту					Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
	Земельні ділянки	Будинки та споруди	Машини та обладнання	Транспортні засоби	Разом	Земельні ділянки	Будинки та споруди	Машини та обладнання	Транспортні засоби	Разом			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
<i>Первісна вартість на 01.01.20XX</i>													
<i>Амортизація</i>													
<i>Балансова вартість на 01.01.20xx</i>													
Надходження за період -об'єкт													
Надходження за період - амортизація													
Переміщення за період													
Вибуття за період - об'єкт													
Вибуття за період - амортизація													
Амортизація за період													
<i>Первісна вартість на 31.12.20XX</i>													
<i>Амортизація</i>													
<i>Балансова вартість на 31.12.20xx</i>													

Перевірка загального вибуття грошових коштів по договорам оренди (фінансова оренда)

Загальне вибуття грошових коштів по договорам оренди:	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
	Дані за звітний період				
Земельні ділянки					
Будинки та споруди					
Машини та обладнання					
Транспортні засоби					
<i>Разом:</i>					

Перевірка майбутніх мінімальних орендних платежів за договорами оренди і теперішня вартість чистих мінімальних орендних платежів (фінансова оренда)

Майбутні мінімальні орендні платежі за договорами оренди і теперішня вартість чистих мінімальних орендних платежів:	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
	Дані на кінець звітного періоду				
Мінімальні орендні платежі, включаючи:					
Поточна частина (менше ніж 1 рік)					
Від 1 до 5 років					
Всього мінімальні орендні платежі:					
<i>За вирахуванням майбутньої вартості фінансування</i>					
Приведена вартість мінімальних орендних платежів, включаючи:					
Поточна частина (менше ніж 1 рік)					
Від 1 до 5 років					
Всього приведена вартість мінімальних орендних платежів					

Перевірка загального вибуття грошових коштів по договорам оренди (операційна оренда)

Витрати пов'язані з короткостроковими договорами оренди, що не підлягають дисконтуванню	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
	Дані за звітний період				
Земельні ділянки					

Контрольні питання щодо розкриття інформації орендарем

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	<p>Чи розкрито інформацію про такі суми за звітний період:</p> <p>а) амортизаційні відрахування щодо активів з права користування за класом базового активу;</p> <p>б) процентні витрати за зобов'язаннями з оренди;</p> <p>в) витрати, пов'язані з короткостроковою орендою;</p> <p>г) витрати, пов'язані з орендою малоцінних активів;</p> <p>г) витрати, пов'язані зі змінними орендними платежами, не включеними в оцінку зобов'язань з оренди;</p> <p>д) дохід від суборенди активів з права користування;</p> <p>е) загальний обсяг відтоку грошових коштів за оренду;</p> <p>є) надходження активів з права користування;</p> <p>ж) прибутки або збитки, що виникають внаслідок операцій з продажу та зворотної оренди; та</p> <p>з) балансову вартість активів з права користування на кінець звітного періоду за класом базового активу?</p>						
2.	Чи розкрито аналіз строків погашення зобов'язань з оренди?						
3.	<p>Чи розкрито наступну інформацію:</p> <p>а) природу орендної діяльності орендаря;</p> <p>б) майбутній відтік грошових коштів, які потенційно можуть виникнути і які не відображені в оцінці орендних зобов'язань. Це включає ризик, що виникає внаслідок</p> <p>(i) змінних орендних платежів;</p> <p>(ii) можливостей припинення оренди та можливостей продовження оренди;</p> <p>(iii) гарантій ліквідаційної вартості; та</p> <p>(iv) оренди, яка ще не розпочалася, але щодо якої орендар взяв на себе зобов'язання.</p> <p>в) обмеження або умови, накладені орендою; та</p> <p>г) операції з продажу та зворотної оренди?</p>						
4.	Чи розкрито факт обліку короткострокової оренди або оренди малоцінних активів?						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
5.	Якщо орендар оцінює активи з права користування за переоціненими сумами, застосовуючи МСБО 16 "Основні засоби", то чи розкрито наступну інформацію?						
5.1	<i>дату набрання чинності переоцінки;</i>						
5.2.	<i>залучення незалежного оцінювача;</i>						
5.3.	<i>методи та значні припущення, застосовані під час попередньої оцінки справедливої вартості об'єктів;</i>						
5.4	<i>міру, якою справедлива вартість об'єктів була визначена безпосередньо шляхом посилання на спостережні ціни на активному ринку або нещодавні ринкові операції між незалежними сторонами або попередньо визначена із застосуванням інших методів оцінки вартості;</i>						
5.5	<i>для кожного переоціненого класу основних засобів - балансову вартість, яка була б визнана, якби активи обліковували за моделлю собівартості;</i>						
5.6	<i>дооцінку із зазначенням зміни за період та будь-яких обмежень щодо розподілу залишку акціонерам.</i>						

Контрольні питання щодо розкриття інформації орендодавцем

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Чи зазначено у Примітках стислий виклад облікової політики щодо оренди? Якщо "так", чи відповідає зазначена облікова політика вимогам МСФЗ?						
2.	Чи узгоджуються розкриті суми у примітках з фінансовою звітністю?						
Операційна оренда							
3.	Чи розкрито наступну інформацію?						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
3.1	дохід від оренди, окремо розкриваючи дохід, пов'язаний зі змінними орендними платежами, які не залежать від індексу або ставки;						
3.2	природу орендної діяльності орендодавця;						
3.3	управління ризиком, пов'язаним з будь-якими правами, збережених в базових активах (зокрема, стратегію управління ризиками, у тому числі будь-які засоби, завдяки яким орендодавець зменшує цей ризик);						
3.4	аналіз орендних платежів за строками, показуючи недисконтовані орендні платежі, які мають надходити щорічно протягом мінімум кожного з перших п'яти років та загальну суму за роки оренди, що лишилися.						
3.5	Чи застосовано до активів, що надаються в операційну оренду, вимоги щодо розкриття інформації, викладені в МСБО 16, МСБО 36, МСБО 38, МСБО 40 та МСБО 41?						
3.6	Чи відокремлено в кожному класі основних засобів активи, що надаються в операційну оренду, та активи, що не надаються в операційну оренду?						
Фінансова оренда							
4.	Чи розкрито наступну інформацію?						
4.1	<i>прибуток або збиток від продажу;</i>						
4.2	<i>фінансовий дохід від чистої інвестиції в оренду;</i>						
4.3	<i>дохід, пов'язаний зі змінними орендними платежами, не включеними в оцінку чистої інвестиції в оренду;</i>						
4.4	<i>якісне та кількісне пояснення значних змін балансової вартості чистої інвестиції у фінансову оренду;</i>						
4.5	<i>аналіз строків погашення дебіторської заборгованості за орендними платежами, показуючи недисконтовані орендні платежі, які мають надходити щорічно протягом мінімум кожного з перших п'яти років та загальну суму за роки оренди, що лишилися;</i>						
4.6	<i>зіставлення недисконтованих орендних платежів з інвестицією в оренду.</i>						

Джерело: сформовано автором на основі [77,95].

Тестування деталей – запаси

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				

Переконалися у існуванні запасів

№	Рахунок бух. обліку	Найменування	Місце знаходження (склад, приміщення)	Дата проведення інвентаризації	МВО	Залишок за даними обліку		Залишок за даними інвентаризації		Відхилення		Посилання на інвентаризаційний опис	Примітки
						Кількість	сума, грн.	Кількість	сума, грн	Кількість	сума, грн.		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1.													
2.													
3.													

Підтвердити залишки на кінець звітного періоду

№	Рахунок бух. обліку	Найменування	Місце знаходження (склад, приміщення)	Дата проведення інвентаризації	Залишок на дату проведення інвентаризації		Рух за період		Залишок на кінець звітного періоду		Відхилення		Посилання на РД	Примітки
					Кількість	сума, грн.	Кількість	сума, грн	Кількість	сума, грн.	Кількість	сума, грн.		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1.														
2.														
3.														

Підтвердження запасів, що знаходяться (передані) на відповідне зберігання

№	Назва суб'єкта, що контролює актив	Підстава для зберігання	Найменування запасу	Одиниця виміру	Кількість	Вартість запасів, грн.	Дата прийняття	Номер накладної	Місце зберігання	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.											
2.											
3.											

Підтвердити запаси, що знаходяться в дорозі

№	Назва постачальника	Найменування запасу	Одиниця виміру	Кількість	Вартість запасів, грн.	Договір	Товарно-транспортна накладна та/або інші відповідні документи	Чи термін доставки відповідає договору? (Так/Ні)	Якщо товар не було доставлено вчасно, які заходи було вжито підприємством, щодо пошуку товару?	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.										
2.										
3.										

Перевірка організації обліку збереженням та використанням довіреностей

№	Залишок на 01.01.20XX		Придбано протягом поточного року					Списано протягом поточного року				Залишок на 31.12.20XX		Примітки	
	Кількість	Сума, грн.	Дата документу	Номер документу	Кількість	з номеру по номер	Сума, грн.	Використано	Повернуто, як невикористані	Зіпсовано	Втрачено	Сума, грн.	Кількість		Сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1.															
2.															
3.															

Тестування рух запасів за період

№	Залишок на 01.01.20XX				Дебет рахунку	Кредит рахунку	Рух за період									Залишок на 31.12.20XX		Підстава для руху запасів (документ)	Посилання на документ	Чи наявні запаси без руху за період? (Так/Ні)	Примітки
	Рахунок бухгалтерського обліку	Найменування	Кількість	Сума, грн.			Надходження			Переміщення			Вибуття (списання)			Кількість	Сума, грн.				
							Дата	Кількість	Сума, грн.	Дата	Кількість	Сума, грн.	Дата	Кількість	Сума, грн.						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22
1.																					
2.																					
3.																					

Тестування запасів без руху

№	Рахунок БО	Найменування	Кількість	Дебет на 01.01.20XX	Кредит на 01.01.20XX	Оборот за період Дебет	Оборот за період Кредит	Дебет на 31.12.20XX	Кредит на 31.12.20XX	Чи наявні запаси без руху за період? (Так/Ні)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.										
2.										
3.										

Тестування відібраних елементів на відповідність вимогам МСФЗ

(Перевірити правильність групування виробничих запасів; Перевірити правильність обліку виробничих запасів; Перевірити наявність та формування первинних документів; Перевірити наявність операцій з пов'язаними сторонами.)

Тестування виробничих запасів (товару, інших запасів)

№	Дата	Документ	Контрагент	Договір	Номенклатура	Кількість	Дебет	Кредит	Сума всього на 31.12.20XX, грн.	Наявність первинного документа (Так/Ні)	Наявність підписів (Так/Ні)	Відповідність відображення в обліку (Так/Ні)	Операції з пов'язаними сторонами (Так/Ні)	Підтвердження	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16

Перевірка правильності групування виробничих запасів відповідно до картки рахунку та журнал-ордеру

Суб рахунок	Товари	Сума грн.		Відхилення
		Дані фін. звітності	Дані аудиту	
1	2	3	4	5
201	Сировина й матеріали			
202	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби			
203	Паливо			
204	Тара, тарні матеріали			
205	Будівельні матеріали			
206	Матеріали, передані в переробку			
207	Запасні частини			
208	Матеріали сільськогосподарського призначення			

Перевірка правильності групування товарів відповідно до картки рахунку та журнал-ордеру

Суб рахунок	Товари	Сума грн.		Відхилення
		Дані фін. звітності	Дані аудиту	
1	2	3	4	5
281	Товари на складі			
282	Товари в торгівлі			
283	Товари на комісії			
284	Тара під товарами			
285	Торгова націнка			

Перевірка правильності групування інших запасів відповідно до картки рахунку та журнал-ордеру

Суб рахунок	Інші запаси	Сума грн.		Відхилення
		Дані фін. звітності	Дані аудиту	
1	2	3	4	5
209	Інші матеріали			
22	МПП			

Тестування обліку запасів на відповідність вимогам МСФЗ

№	Питання	Номер елемента вибірки	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
			Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Чи оцінюються запаси за меншою з таких двох величин: собівартість та чиста вартість реалізації?							
2.	Чи включає собівартість запасів всі витрати на придбання, переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місце знаходження та приведення їх у теперішній стан?							

№	Питання	Номер елемента вибірки	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
			Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
3.	Чи включено до витрат на придбання запасів ціну придбання, ввізного мита та інших податків (окрім тих, що згодом відшкодовуються суб'єктові господарювання податковими органами), а також з витрат на транспортування, навантаження і розвантаження та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням готової продукції, матеріалів та послуг? <i>Торговельні знижки, інші знижки та інші подібні їм статті вираховуються при визначенні витрат на придбання.</i>							
4.	Чи включено до витрат на переробку запасів витрати, прямо пов'язані з одиницями виробництва, наприклад оплата праці виробничого персоналу, а також включають систематичний розподіл постійних та змінних виробничих накладних витрат, що виникають при переробці матеріалів у готову продукцію?							
5.	Чи включаються інші витрати в собівартість запасів лише тією мірою, якою вони були понесені при доставці запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення в теперішній стан (<i>наприклад, невиробничі накладні витрати або витрати на проектування продукції для конкретних клієнтів</i>)?							
6.	Якщо у виконавця послуг є запаси, чи вони оцінюються за витратами на їх виробництво? <i>Такі витрати складаються переважно з витрат на оплату праці та інших витрат на персонал, безпосередньо зайнятий наданням послуг, включаючи керівний персонал, і з відповідних накладних витрат.</i>							
7.	Чи застосовано метод стандартних витрат як метод визначення собівартості?							
8.	Чи застосовано метод роздрібних цін як метод визначення собівартості?							
9.	Чи застосовано метод ФІФО?							
10.	Якщо застосовано іншу формулу? Надати короткий опис.							
11.	Чи застосовується одна і та ж сама формула для собівартості всіх запасів однаково характеру та використання?							

№	Питання	Номер елемента вибірки	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
			Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
12.	Чи частково списуються запаси, що визначені як нижче собівартості до чистою вартості реалізації?							
13.	Коли запаси реалізовані, чи визнається їхня балансова вартість витратами періоду?							

Перевірка розкриття та подання інформації відповідно до вимог МСФЗ

Запаси	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6
Виробничі запаси					
Незавершене виробництво					
Напівфабрикати					
Готова продукція					
Продукція сільськогосподарського виробництва					
Товари					
Інші					

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Чи розкрито у фінансовій звітності: а) облікові політики, прийняті для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості; б) загальну балансову вартість запасів та балансову вартість згідно з класифікаціями, прийнятими для суб'єкта господарювання; в) балансову вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації мінус витрати на продаж; г) суму запасів, визнаних як витрати протягом періоду; г) суму будь-якого часткового списання запасів, визнану як витрати протягом періоду; д) суму будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, визнану як зменшення суми запасів, яка визнана як витрати періоду; е) обставини або події, що спричинили сторнування часткового списання запасів; та е) балансову вартість запасів, переданих під заставу для гарантії зобов'язань?						

Джерело: сформовано автором на основі [77,131,134].

Тестування деталей – фінансові інструменти

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				

Перевірка правильності відображення фінансових інвестицій у спільні та асоційовані підприємства

№	Назва АП, СП	Рахунок бух.обліку	Сальдо на початок		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду		Дохід від інвестицій в асоційовані та спільні підприємства		Втрати від інвестицій в асоційовані та спільні підприємства		Відхилення	Посилання на РД	Примітки
			Дт.	Кт.	Дт.	Кт.	Дт.	Кт.	Сума, грн	Рахунок бух.обліку	Сума, грн	Рахунок бух.обліку			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1.															
2.															
3.															

Перевірка правильності відображення фінансових інвестицій у дочірні підприємства

№	Назва ДП	Рахунок бух.обліку	Дата придбання	Собівартість інвестиції	Справедлива вартість інвестиції	Сальдо на початок		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду		Дохід від інвестицій в дочірні підприємства		Втрати від інвестицій в дочірні підприємства		Відхилення	Посилання на РД	Примітки
						Дт.	Кт.	Дт.	Кт.	Дт.	Кт.	Сума, грн	Рахунок бух.обліку	Сума, грн	Рахунок бух.обліку			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
1.																		
2.																		
3.																		

№	Питання	Номер елемента вибірки	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
			Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Чи контролює інвестор об'єкт інвестиції?							
2.	Чи має інвестор права на змінні результати діяльності об'єкта інвестування або зазнає пов'язаних з ними ризиків та може впливати на ці результати завдяки своїм владним повноваженням щодо об'єкта інвестування?							
3.	Чи материнське підприємство готує консолідовану фінансову звітність, застосовуючи єдині облікові політики для подібних операцій та інших подій за подібних обставин?							
4.	Чи материнське підприємство подає неконтрольовані частки участі в консолідованому звіті про фінансовий стан у власному капіталі, окремо від капіталу власників материнського підприємства?							

Перевірка правильності обліку при об'єднанні бізнесу

№	Питання	Номер елемента вибірки	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
			Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Чи суб'єкт господарювання обліковує кожне об'єднання бізнесу із застосуванням методу придбання?							
2.	Чи чітко можна визначити: а) покупця; б) дати придбання; в) визнання та оцінку ідентифікованих придбаних активів, прийнятих зобов'язань та будь-якої неконтрольованої частки в об'єкті придбання; г) визнання та оцінки гудвілу чи прибутку від вигідної покупки?							
3.	Чи покупцем оцінено ідентифіковані придбані активи та прийняті зобов'язання за їхньою справедливою вартістю на дату придбання?							

№	Питання	Номер елемента вибірки	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
			Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
4.	Чи покупець визнає гудвіл станом на дату придбання, оцінений як перевищення а) над б), наведених далі: а) сукупна сума: і) переданої компенсації, оціненої відповідно до цього МСФЗ, який, як правило, вимагає справедливої вартості на дату придбання; іі) суми будь-якої неконтрольованої частки в об'єкті придбання, оціненої відповідно до цього МСФЗ; ііі) при поетапному об'єднанні бізнесу - справедливої вартості на дату придбання частки участі в капіталі, раніше утримуваної покупцем в об'єкті придбання. б) сальдо сум на дату придбання ідентифікованих придбаних активів і прийнятих зобов'язань, оцінених відповідно до цього МСФЗ?							
5.	Чи розкрито інформацію, яка дає змогу користувачам його фінансової звітності оцінити строк платежу та фінансовий вплив об'єднання бізнесу, що відбувається: а) протягом поточного звітного періоду, б) після кінця звітного періоду, але до затвердження фін.звітності до випуску?							
6.	Чи покупець розкриває інформацію, яка дозволяє користувачам його фінансової звітності оцінити фінансовий вплив коригувань, визнаних у поточному звітному періоді, що стосуються об'єднання бізнесу, яке відбулося в поточному або попередньому звітному періодах?							

Перевірити елімінування внутрішньогрупових операцій

№	Компанія 1	Дт./Кт.	Рахунок бух. обліку	Сума, грн	Компанія 2	Дт./Кт.	Рахунок бух. обліку	Сума, грн	Сума за даними аудиту	Сума за даними обліку	Різниця	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1.													

Перевірка розкриття інформації щодо інвестицій в асоційовані та спільні підприємства (дочірні підприємства)

Фінансові інвестиції	Частка участі, %	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
		На кінець звітного періоду	На кінець звітного періоду			
1	2	3	4	5	6	7
Назва асоційованого, С(Д)П						
....						
Разом:						

Контрольні питання щодо розкриття інформації щодо фінансових інвестицій відповідно до вимог МСФЗ

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Чи розкрито інформацію про важливі судження та припущення, які він зробив (та зміни у таких судженнях та припущеннях), визначаючи: а) контроль над іншим суб'єктом господарювання, тобто об'єктом інвестування; б) спільний контроль над угодою або чинить суттєвий вплив на інший суб'єкт господарювання; в) тип спільної угоди (тобто, спільна операція чи спільне підприємство), якщо угоду структуровано в окреме утворення?						
2.	Чи розкрито суб'єктом господарювання важливі судження та припущення, зроблені у процесі визначення, що а) він не контролює інший суб'єкт господарювання навіть якщо він утримує більше половини прав голосу іншого суб'єкта господарювання; б) він контролює інший суб'єкт господарювання, навіть якщо він утримує менше половини прав голосу іншого суб'єкта господарювання; в) він є агентом або принципалом; г) він не чинить суттєвий вплив, навіть якщо він утримує 20 відсотків або більше прав голосу іншого суб'єкта господарювання; г) він чинить суттєвий вплив, навіть якщо він утримує менше ніж 20 відсотків прав голосу іншого суб'єкта господарювання?						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
3.	Якщо материнське підприємство визначає, що воно є інвестиційним суб'єктом господарювання, чи розкрито інформацію про важливі судження та припущення, зроблені ним у процесі визначення, чи є він інвестиційним суб'єктом господарювання?						
4.	Чи розкрито інформацію про вплив зміни статусу на фінансову звітність за поданий період, в тому числі: а) сукупну справедливу вартість, на дату зміни статусу, дочірніх підприємств, консолідацію яких припинено; б) сукупний прибуток або збиток (якщо він є); в) рядок (рядки) у статтях прибутку або збитку, у яких визнано прибуток або збиток (якщо він не поданий окремо)?						
5.	Чи розкрито інформацію, яка дозволить користувачам консолідованої фінансової звітності а) зрозуміти: (i) склад групи; та (ii) яку неконтрольовані частки участі мають у діяльності групи та її грошових потоках; та б) оцінити: (i) характер та масштаби суттєвих обмежень на його здатність мати доступ до активів (або використовувати їх) та погашати зобов'язання групи; (ii) характер ризиків, пов'язаних з його частками участі у консолідованих структурованих суб'єктах господарювання, та зміни таких ризиків; (iii) наслідки змін у його частках власності в дочірньому підприємстві, що не призводять до втрати контролю; та (iv) наслідки втрати контролю над дочірнім підприємством протягом звітного періоду?						
6.	Якщо фінансову звітність дочірнього підприємства, використану при складанні консолідованої фінансової звітності, складено на дату або за період, що відрізняється від дати або періоду консолідованої фінансової звітності, то чи розкрито дату кінця звітного періоду фінансової звітності такого суб'єкта господарювання; та причину використання іншої дати або періоду?						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
7.	<p>Чи розкрито для кожного зі своєї дочірніх підприємств, що мають неконтрольовані частки участі, які є суттєвими для суб'єкта господарювання, що звітує:</p> <p>а) назву дочірнього підприємства;</p> <p>б) основне місце бізнесу (та країну реєстрації, якщо вона відрізняється від основного місця бізнесу) дочірнього підприємства;</p> <p>в) пропорційний відсоток часток власності, утримуваних неконтрольованими частками;</p> <p>г) пропорційний відсоток прав голосу, утримуваних неконтрольованими частками, якщо він відрізняється від пропорційного відсотка утримуваних часток власності;</p> <p>г) прибуток або збиток, віднесений до неконтрольованих часток дочірнього підприємства протягом звітного періоду;</p> <p>д) накопичені неконтрольовані частки дочірнього підприємства на кінець звітного періоду;</p> <p>е) зведену фінансову інформацію про дочірнє підприємство?</p>						
8.	<p>Чи розкрито:</p> <p>а) суттєві обмеження (наприклад, статутні, контрактні та регуляторні обмеження) на його здатність мати доступ до активів або використовувати їх чи погашати зобов'язання групи, наприклад, такі: (i) що обмежують здатність материнського підприємства або його дочірніх підприємств передавати грошові кошти або інші активи іншим суб'єктам господарювання (або від інших суб'єктів господарювання) групи;</p> <p>(ii) як гарантії або інші вимоги, що можуть обмежувати виплати дивідендів та інші виплати капіталу або позики чи авансові платежі, видані або такі, що погашаються, іншим суб'єктам господарювання (або іншими суб'єктами господарювання) у групі;</p> <p>б) характер та ступінь, до якого права захисту неконтрольованих часток можуть значно обмежити здатність суб'єкта господарювання мати доступ до активів або використовувати їх та погашати зобов'язання групи (такі, як, наприклад, коли материнське підприємство зобов'язане погасити зобов'язання дочірнього підприємства перш ніж погашати свої власні зобов'язання, або коли для доступу до активів або для погашення зобов'язань дочірнього підприємства необхідна ухвала неконтрольованих часток);</p> <p>в) балансова вартість у консолідованій фінансовій звітності активів та зобов'язань, до яких застосовуються обмеження?</p>						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
9.	Чи розкрито умови будь-яких контрактних угод, які можуть вимагати від материнського підприємства чи його дочірніх підприємств надати фінансову підтримку консолідованому структурованому суб'єктові господарювання, в тому числі події чи обставини, що можуть призвести суб'єкт господарювання до збитку?						
10.	Якщо протягом звітного періоду материнське підприємство або будь-яке з його дочірніх підприємств (не маючи контрактного зобов'язання на це) надало фінансову або іншу підтримку консолідованому структурованому суб'єктові господарювання, то чи розкрито: а) вид та обсяг наданої підтримки, включаючи ситуації, у яких материнська компанія або її дочірні підприємстванадали допомогу структурованому суб'єкту господарювання в отриманні фінансової підтримки; б) причини надання підтримки?						
11.	Якщо протягом звітного періоду материнське підприємство або будь-яке з його дочірніх підприємств надали фінансову або іншу підтримку раніше неконсолідованому структурованому суб'єктові господарювання, не маючи контрактного зобов'язання зробити це, і це надання підтримки привело до того, що суб'єкт господарювання контролює структурований суб'єкт господарювання, чи розкрито пояснення відповідних чинників, які спричинили прийняття такого рішення?						
12.	Чи розкрито будь-які поточні наміри надати фінансову або іншу підтримку консолідованому структурованому суб'єктові господарювання, в тому числі наміри допомогти структурованому суб'єктові господарювання в отриманні фінансової підтримки?						
13.	Чи подано графік, який показує впливи на власний капітал, що відносяться до власників материнського підприємства, будь-яких змін його частки власності у дочірньому підприємстві, що не приводять до втрати контролю?						
14.	Чи розкрито прибуток або збиток (якщо він є), та: а) частину такого прибутку або збитку, що відноситься до оцінювання будь-якої інвестиції, збережений у колишньому дочірньому підприємстві за справедливою вартістю на дату, коли контроль втрачено; та б) статтю (статті) прибутку або збитку, у яких прибуток або збиток визнається (якщо він не подається окремо)?						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
15.	Чи розкрито для кожного неконсолідованого дочірнього підприємства інвестиційний суб'єкт господарювання : а) назву дочірнього підприємства; б) основне місце бізнесу (а також країну, в якій воно зареєстроване, якщо це не країна основного місця бізнесу) дочірнього підприємства; та в) частку власності, утримувану інвестиційним суб'єктом господарювання, якщо вона відрізняється від утримуваної ним частки голосів?						
16.	Чи розкрито: а) природу та ступінь будь-яких значних обмежень здатності неконсолідованого дочірнього підприємства передавати кошти інвестиційному суб'єктові господарювання у формі грошових дивідендів або погашати позики чи аванси, надані неконсолідованому дочірньому підприємству інвестиційним суб'єктом господарювання; та б) будь-які поточні зобов'язання чи наміри надати фінансову або іншу підтримку неконсолідованому дочірньому підприємству, в тому числі зобов'язання чи наміри допомогти дочірньому підприємству в отриманні фінансової підтримки?						
17.	Якщо протягом звітного періоду інвестиційний суб'єкт господарювання або будь-яке з його дочірніх підприємств надали, не маючи контрактного зобов'язання на це, фінансову чи іншу підтримку неконсолідованому суб'єктові господарювання, то чи розкрито: а) тип та обсяг підтримки, наданої кожному неконсолідованому суб'єктові господарювання; та б) причини надання такої підтримки?						
18.	Чи розкрито умови будь-яких контрактних угод, які можуть вимагати від суб'єкта господарювання або його неконсолідованих дочірніх підприємств надати фінансову підтримку неконсолідованому, контрольованому, структурованому суб'єктові господарювання, у тому числі події чи обставини, які можуть поставити суб'єкт господарювання, що звітує, під загрозу збитку?						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
19.	Якщо протягом звітного періоду інвестиційний суб'єкт господарювання або будь-яке з його неконсолідованих дочірніх підприємств надали, не маючи на те контрактного зобов'язання, фінансову або іншу підтримку неконсолідованому, структурованому суб'єктові господарювання, який не був об'єктом контролю інвестиційного суб'єкта господарювання, і якщо таке надання підтримки до появи контролю структурованого суб'єкта господарювання з боку інвестиційного суб'єкта господарювання, то чи наведено пояснення відповідних чинників, які спричинили прийняття рішення про надання такої підтримки?						
20.	Чи розкрито інформацію, яка надає можливість користувачам його фінансової звітності оцінити: а) характер, масштаби та фінансові впливи його часток власності у спільних угодах або асоційованих підприємствах, у тому числі характер та впливи його контрактних відносин з іншими інвесторами, що мають спільний контроль над спільними угодами та асоційованими підприємствами або чинять суттєвий вплив на них; та б) характер та зміни ризиків, пов'язаних з його частками участі у спільних та асоційованих підприємствах?						
21.	Чи розкрито: а) зобов'язання, які він має стосовно своїх спільних підприємств, окремо від суми інших зобов'язань; б) відповідно до МСБО 37 "Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи", окрім випадків, коли ймовірність збитку є віддаленою, – умовні зобов'язання, понесені у зв'язку з його частками участі у спільних чи асоційованих підприємствах (в тому числі його частку умовних зобов'язань, понесених спільно з іншими інвесторами, які мають спільний контроль над спільними чи асоційованими підприємствами або здійснюють суттєвий вплив на них), окремо від суми інших умовних зобов'язань?						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
22.	<p>Чи розкрито:</p> <p>а) для кожної спільної угоди та асоційованого підприємства, що є суттєвими для суб'єкта господарювання, що звітує:</p> <p>(i) назву спільної угоди або асоційованого підприємства (ii) характер відносин суб'єкта господарювання зі спільною угодою або асоційованим підприємством;</p> <p>(iii) основне місце бізнесу (і країну реєстрації, якщо це доречно та якщо вона відрізняється від основного місця бізнесу) спільної угоди або асоційованого підприємства;</p> <p>(iv) пропорційну частину частки власності або частки участі, утримуваної суб'єктом господарювання, та пропорційну частину утримуваних прав голосу, якщо ці величини різні (якщо доречно);</p> <p>б) для кожного спільного або асоційованого підприємства, яке є суттєвим для суб'єкта господарювання, що звітує:</p> <p>(i) чи оцінена інвестиція у спільне або асоційоване підприємство за методом участі у капіталі або за справедливою вартістю;</p> <p>(ii) узагальнену фінансову інформацію про спільне або асоційоване підприємство;</p> <p>(iii) якщо спільне або асоційоване підприємство обліковується за методом участі у капіталі, – справедливу вартість його інвестиції у спільне чи асоційоване підприємство, якщо для інвестиції є оголошена ринкова ціна;</p> <p>в) фінансову інформацію про інвестиції суб'єкта господарювання у спільні чи асоційовані підприємства, кожне з яких, взяте окремо, не є суттєвим:</p> <p>(i) сукупно для всіх спільних підприємств, кожне з яких, взяте окремо, не є суттєвим; (ii) сукупно для всіх асоційованих підприємств, кожне з яких, взяте окремо, не є суттєвим?</p>						
23.	<p>Чи розкрито інформацію, яка надасть змогу користувачам його фінансової звітності:</p> <p>а) зрозуміти характер та масштаби його часток участі у неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання; та</p> <p>б) оцінити характер та зміни ризиків, пов'язаних з його частками участі у неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання?</p>						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
24.	<p>Чи розкрито:</p> <p>а) характер та масштаби будь-яких важливих обмежень здатності спільних або асоційованих підприємств передавати кошти суб'єктові господарювання у вигляді дивідендів у грошовій формі або погашати позики чи авансові платежі, взяті суб'єктом господарювання;</p> <p>б) якщо фінансова звітність спільного або асоційованого підприємства, використана у методі участі у капіталі, складена на дату або за період, що відрізняється від дати чи періоду суб'єкта господарювання:</p> <p>(i) дату закінчення звітного періоду фінансової звітності такого спільного чи асоційованого підприємства; та</p> <p>(ii) причину використання відмінної дати чи періоду?</p> <p>в) невизнану частку збитків спільного чи асоційованого підприємства, – за звітний період та з початку року, якщо суб'єкт господарювання припинив визнання своєї частки у збитках спільного чи асоційованого підприємства, застосовуючи метод участі у капіталі?</p>						
25.	<p>Чи розкрито якісну та кількісну інформацію про свої частки участі у неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання, зокрема, характер, мету, розмір та вид діяльності структурованого суб'єкта господарювання та про те, як цей структурований суб'єкт господарювання фінансується?</p>						
26.	<p>Якщо суб'єкт господарювання спонсорував неконсолідований структурований суб'єкт господарювання, то чи розкрито:</p> <p>а) інформацію про те, як він визначив, які структуровані суб'єкти господарювання він спонсорував;</p> <p>б) дохід від таких структурованих суб'єктів господарювання протягом звітного періоду, в тому числі опис типів поданого доходу; та</p> <p>в) балансову вартість (на час передачі) всіх активів, переданих таким структурованим суб'єктам господарювання протягом звітного періоду?</p>						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
27.	Чи розкрито в узагальненому вигляді у табличній формі, окрім випадків, коли інша форма є більш доречною, а) балансову вартість активів та зобов'язань, визнаних у його фінансовій звітності стосовно його часток участі у неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання; б) статті у звіті про фінансовий стан, за якими ці активи та зобов'язання визнані; в) суму, що найкраще представляє максимальний для суб'єкта господарювання ризик збитку від його часток участі у неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання, в тому числі те, як визначено максимальну величину ризику. Якщо суб'єкт господарювання не може кількісно оцінити свій максимальний ризик збитку від своїх часток участі у неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання, чи розкрито цей факт та його причини; г) порівняння балансових вартостей активів та зобов'язань суб'єкта господарювання, що стосуються його часток участі у неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання, та максимального ризику збитку від таких суб'єктів господарювання, на який наражається суб'єкт господарювання?						
28.	Якщо протягом звітного періоду суб'єкт господарювання надав, не маючи на це контрактного зобов'язання, фінансову або іншу підтримку неконсолідованому структурованому суб'єктові господарювання, у якому він раніше мав або зараз має частку участі, то чи розкрито: а) тип та обсяг наданої підтримки, в тому числі ситуації, у яких суб'єкт господарювання допомагав структурованому суб'єктові господарювання в отриманні фінансової підтримки; та б) причини надання підтримки?						
29.	Чи розкрито будь-які нинішні наміри надати фінансову чи іншу підтримку неконсолідованому структурованому суб'єктові господарювання, в тому числі наміри надавати допомогу структурованому суб'єктові господарювання в отриманні фінансової підтримки?						

Джерело: сформовано автором на основі [50,77,110,116-118,126,134,138].

Тестування деталей – грошові кошти та їх еквіваленти

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				

Перевірка правильності відображення в обліку грошових коштів на рахунках в банках на кінець звітного періоду

№	Назва банку	Рахунок	Валюта	Дані обліку		Дані підтвердження від банку		Розбіжності	Дата запису	Дата відповіді	Посилання на РД, відповідь банку	Посилання на договір	Примітки
				Сальдо на 01.01.20XX	Сальдо на 31.12.20XX	Сальдо на 01.01.20XX	Сальдо на 31.12.20XX						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1.													
2.													
3.													

Перевірка правильності розрахунку курсових різниць за грошовими коштами в іноземній валюті

№	Рахунок бух. обліку	Сума в інвалюті	Валюта	Дата звіту	Курс на дату	Дата останньої операції	Курс на дату операції	Курсова різниця			Примітки	
								дані клієнта	дані аудита	відхилення		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
1.												
2.												
3.												

Перевірка відповідності діяльності клієнта операції по банківських рахунках та касі. Проведення Jet-test

№	Дата	Документ	Аналітика	Договір	Контрагент	Дт. Рахунок	Дт. Сума	Кт. Рахунок	Кт. Сума	Разом сальдо	Операції у вихідні дні	Операції у свята	Суми за критерієм "000"	Суми за критерієм "999"	Пояснення відповідальної особи, керівництва
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1.															

Перевірка відображення грошових коштів у касі

№	Дата	Сума на початок дня	Надходження за день	Видаток за день	Сума на кінець дня	Здано в банк		Підтвердження
						Виписка банку	Касові документи	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.								
2.								
3.								

Перевірка розкриття інформації щодо грошових коштів та їх еквівалентів

Грошові кошти та їх еквіваленти на 31.12.XX	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Примітки
	31.12.20XX	31.12.20XX		
1	2	3	4	5
Грошові кошти на банківських рахунках у національній валюті				
Грошові кошти на банківських рахунках у іноземній валюті				
Готівка в касі у національній валюті				
Готівка в касі у іноземній валюті				
Грошові кошти в дорозі в національній валюті				
Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті				
Грошові документи в національній валюті				
Грошові документи в іноземній валюті				
Електронні гроші, номіновані в національній валюті				
Разом				

Джерело: сформовано автором на основі [77,99,134].

Тестування деталей – дебіторська заборгованість

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				

Перевірка правильності відображення в обліку торговельної дебіторської заборгованості та авансів виданих

№	Контрагент	Дебетове сальдо на 01.01.20XX	Обороти за період		Дебетове сальдо на 31.12.20XX	Номер договору	Валюта	Дата запити	Дата відповіді	Дані контрагента			Розбіжності	Посилання на відповідь
			Дт	Кт.						Обороти за період Дт.	Обороти за період Кт.	Заборгованість на 31.12.20XX		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1.														
2.														
3.														

Перевірка правильності відображення та виникнення торговельної дебіторської заборгованості

№	Контрагент	Рахунок бухгалтерії	Номер договору	Умови оплати за договором	Заборгованість на 31.12.20XX	Не прострочена дебіторська заборгованість	Прострочена, але не знецінена				Прострочена		Дії керівництва на прострочену дебіторську заборгованість
							0-60 днів	60-90 днів	90-120 днів	121-365 днів	Більше 365 днів	Примітка	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1.													
2.													
3.													

Перевірка правильності розрахунку та відображення в обліку курсових різниць на дату операції та на кінець звітного періоду

№	Контрагент	Номер договору	Балансовий рахунок	Валюта	Сума в іноземній валюті	Операція		Сума в грн.			Перерахунок на звітну дату		Сума в грн.			Залишок у валюті на 31.12.20XX		Залишок у грн. на 31.12. 20XX		Відхилення
						Дата	Курс	Дані аудиту	Дані обліку	Відхилення	Дата	Курс	Дані аудиту	Дані обліку	Відхилення	Дані аудиту	Дані обліку	Дані аудиту	Дані обліку	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
1.																				
2.																				
3.																				

Перевірка іншої дебіторської заборгованість

№	Контрагент	Рахунок бухгалтерії	Договір	Сума заборгованості	Опис заборгованості	Сума за даними аудиту	Розбіжності	Причини розбіжностей	Посилання на документи	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.										
2.										
3.										

Перевірка правильності відображення в обліку попередньо сплачені витрати (витрати майбутніх періодів)

№	Найменування витрат	Дата виникнення	Підстава для визнання	Відображено в обліку		Сума, грн.		Відхилення	Примітки
				Дт	Кт	за даними обліку	за даними аудиту		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.									
2.									
3.									

Перевірка розкриття інформації щодо торговельної дебіторської та іншої заборгованості на кінець звітного періоду

Торговельна дебіторська заборгованість	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
	На кінець звітного періоду	На кінець звітного періоду			
1	2	3	4	5	6
Торговельна дебіторська заборгованість					
Резерв під очікувані кредитні збитки					
Разом:					

Перевірка розкриття інформації щодо торговельної дебіторської заборгованості

Торговельна дебіторська заборгованість	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
	На кінець звітного періоду	На кінець звітного періоду			
1	2	3	4	5	6
Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками					
Розрахунки з іноземними покупцями та замовниками					
Разом:					

Перевірка розкриття інформації щодо торговельної дебіторської заборгованості за періодами

Торговельна дебіторська заборгованість за періодами	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
	На кінець звітного періоду	На кінець звітного періоду			
1	2	3	4	5	6
Не прострочена дебіторська заборгованість					
<i>Прострочена, але не знецінена дебіторська заборгованість</i>					
60-90 днів					
90-120 днів					
більше 120 днів					
Разом					

Середня тривалість заборгованості, днів

Перевірка розкриття інформації щодо резерву очікуваних кредитних збитків

Резерв під очікувані кредитні збитки за торговою дебіторською заборгованістю	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
	На кінець звітного періоду	На кінець звітного періоду			
1	2	3	4	5	6
На початок року					
Відрахування до резерву					
Списання резерву					
Разом					

Розкриття інформації щодо іншої дебіторської заборгованості

Інша дебіторська заборгованість	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
	На кінець звітного періоду	На кінець звітного періоду			
1	2	3	4	5	6
Аванси видані					
Податковий кредит					
Попередньо сплачені витрати					
Інша дебіторська заборгованість					
Разом					

Джерело: сформовано автором на основі [50,77,110,134,138].

Тестування деталей – непоточні активи, класифіковані як утриманих для продажу

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				

Тестування відібраних елементів на відповідність вимогам МСФЗ

№	Питання	Номер елемента вибірки	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
			Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Чи відповідає актив наступним критеріям: 1. придатний до негайного продажу у його теперішньому стані лише на умовах, які є звичними та засновані на досвіді продажу таких активів (або ліквідаційних груп); 2. ймовірність його продажу є високою (керівництво уклало зобов'язуючий план продажу; розпочато активну програму визначення покупця; продаж, за певним винятком, очікується впродовж дванадцяти місяців; було здійснено активну ринкову пропозицію активу за прийнятною ціною; дії, необхідні для завершення продажу, свідчать, що план не буде суттєво змінено або скасовано)?							
2.	Чи оцінено непоточний актив (або ліквідаційну групу), класифікований як утримуваний для продажу, за нижчою з оцінок: або за балансовою вартістю, або за справедливою вартістю з вирахуванням витрат на продаж?							
3.	Якщо очікується, що продаж здійснюватиметься довше ніж рік, чи було оцінено витрати на продаж за їх теперішньою вартістю?							
4.	Чи визнає суб'єкт господарювання збиток від зменшення корисності при будь-якому первісному чи подальшому списанні активу (або ліквідаційної групи) до справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж (якщо доречно)?							

№	Питання	Номер елемента вибірки	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
			Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
5.	Чи було визнано прибуток при будь-якому подальшому збільшенні справедливої вартості активів мінус витрати на продаж) (<i>але цей прибуток не повинен перевищувати кумулятивний збиток від зменшення корисності, визнаний відповідно до цього МСФЗ або раніше відповідно до МСБО 36 "Зменшення корисності активів"</i>)?							
6.	Чи було нараховано амортизацію непоточного активу на час, коли він класифікується як утримуваний для продажу, або коли він є частиною ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу?							
7.	Чи було визнано відсотки та інші витрати, що відносяться до зобов'язань ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу?							
8.	Чи суб'єкт господарювання оцінює непоточний актив (або ліквідаційну групу), який більше не класифікується як утримуваний для продажу або як призначений для розподілу власникам (або більше не входить до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу, або як призначена для розподілу власникам) за нижчою з оцінок: а) балансової вартості активу (або ліквідаційної групи) до того, як він був класифікований як утримуваний для продажу або як призначений для розподілу власникам, скоригованої з огляду на амортизацію або переоцінку, які були б визнані, якби актив (або ліквідаційна група) не був би класифікований як такий, що утримується для продажу або як призначений для розподілу власникам, або б) суми очікуваного відшкодування на дату подальшого рішення щодо відмови від продажу або розподілу?							
9.	Чи було суб'єктом господарювання включено будь-яке необхідне коригування балансової вартості непоточного активу, який більше не класифікується як утримуваний для продажу або як призначений для розподілу на користь власників, до складу прибутків та збитків від діяльності, що триває, протягом періоду?							

№	Питання	Номер елемента вибірки	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
			Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
10.	Чи було змінено фінансову звітність за всі періоди з моменту класифікації активу як утримуваного для продажу, або як призначеного для розподілу власникам, якщо група вибуття або непоточний актив, який більше не класифікується як утримуваний для продажу, або утримуваний для розподілу власникам, є дочірнім підприємством, спільною операцією, спільним підприємством, асоційованим підприємством, або частиною частки участі у спільному підприємстві чи асоційованому підприємстві?							
11.	Якщо протягом звітного періоду було вилучено окремий актив або зобов'язання із ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу, чи решта активів та зобов'язань ліквідаційної групи, які підлягають продажу, продовжують оцінюватись як група?							
12.	Чи є факт подовження періоду, необхідного для завершення продажу, що не заважає класифікації активу (або ліквідаційної групи) як утримуваного для продажу, якщо ця затримка викликана подіями чи обставинами, що перебувають поза контролем суб'єкта господарювання, та є достатнє свідчення того, що суб'єкт господарювання продовжує виконувати план продажу активу (або ліквідаційної групи)?							

Перевірка розкриття та подання інформації відповідно до вимог МСФЗ

Сфера фінансової звітності	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6
Непоточні активи, класифіковані як утримані для продажу та припинена діяльність					

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Чи подано у фін.звіті непоточний актив, класифікований як утримуваний для продажу, та активи групи вибуття окремо від інших активів?						
2	Чи подано зобов'язання групи вибуття, класифікованої як утримувана для продажу, подаються у звіті про фінансовий стан окремо від інших зобов'язань?						
3	Чи було згорнуто суми зазначені у п.1 та п.2? <i>(Такі суми не згортаються)</i>						
4	Чи розкрито єдину суму в звіті про сукупні доходи, що включає загальну суму прибутків або збитків від припиненої діяльності після оподаткування та прибутків або збитків, визнаних при оцінці за справедливою вартістю мінус витрати на продаж при ліквідації активів або ліквідаційних(ої) груп(и), які являють собою припинену діяльність?						
5	Чи розкрито аналіз єдиної суми, визначеної в пункті 4., у: і) доходах, витратах та прибутках чи збитках від припиненої діяльності після сплати податків; іі) витратах, пов'язаних з податком на прибуток; ііі) прибутках або збитках, визнаних при оцінці за справедливою вартістю мінус витрати на продаж при ліквідації активів або ліквідаційних(ої) груп(и), які являють собою припинену діяльність?						
6	Чи було розкрито інформацію про активи непоточний актив, класифікований як утримуваний для продажу, та активи групи вибуття, класифікованої як утримувана для продажу окремо у Примітках?						
7	Чи розкрито опис непоточного активу (або групи вибуття)?						
8	Чи розкрито опис фактів та обставин продажу або обставин, що ведуть до очікуваної ліквідації, а також очікуваного способу та часу цієї ліквідації?						
9	Чи розкрито прибутки або збитки, та заголовок у звіті про сукупні доходи, який містить інформацію про прибутки та збитки, якщо вони не були подані окремо у звіті про сукупні доходи?						
10	Чи розкрито, сегмент, у якому непоточний актив (або ліквідаційна група) подається згідно з МСБО 8 "Операційні сегменти"?						
11	Якщо прийнято рішення щодо зміни плану продажу непоточного активу (або ліквідаційної групи), чи розкрито інформацію, яка стосується фактів та обставин, що привели до цього рішення, та впливу цього рішення на результати діяльності за цей період та будь-який із попередніх поданих періодів?						

Джерело: сформовано автором на основі [77,136,119,134].

Тестування деталей – капітал

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				

Перевірка структури статутного капіталу відповідно до статутних документів

№	Акціонер	Кількість акцій	Номинальна вартість	Частка у статутному капіталі, %	Сума, грн.	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8
1.							
2.							
3.							

Перевірка формування статутного капіталу у негрошовій формі

№	Найменування	Дата випуску	Справедлива вартість (оцінка згідно рішення засновників)	Залишкова вартість	Класифікація	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8
1.							
2.							
3.							

Перевірка правильності формування капіталу пайовими внесками

№	П.І.Б.	№ документа, дата, назва	Сума внесків за даними				Посилання на РД	Примітки
			Документів пайовиків	Відомості прийому пайових внесків	Книги аналітичного обліку	Головної книги		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.								
2.								

Перевірка руху акцій за період

№	Дата	Викуп акцій				Різниця	Продаж акцій				Відхилення	Посилання на РД	Примітки	
		Номінал		Факт			Номінал		Факт					
		Кількість	Сума	Кількість	Сума		Кількість	Сума	Кількість	Сума				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
1.														
2.														
3.														

Перевірка руху капіталу за період

№	Найменування	Сума на 01.01.20XX	Коригування залишку на початок року	Виплати власникам (дивіденди)	Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	Відрахування до резервного капіталу	Внески до капіталу	Погашення заборгованості капіталу	Викуп акцій (часток)	Перепродаж викуплених акцій (часток)	Анулювання викуплених акцій (часток)	Вилучення частки в капіталі	Інші зміни в капіталі	Сума на 31.12.20XX	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
1.	Статутний (зареєстрований) капітал															
2.	Капітал у дооцінках															
3.	Додатковий капітал															
4.	Неоплачений капітал															
5.	Резервний капітал															
6.	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)															
7.	Вилучений капітал															

Перевірка визнання та облік капіталу у дооцінках

№	Капітал у дооцінках	Сума на 01.01.20XX	Сума на 31.12.20XX	Різниця	Чи правильно відображено дооцінку (уцінку)? Так/Ні	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Дооцінка (уцінка) основних засобів						
2.	Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів						
3.	Дооцінка (уцінка) фінансових активів						
4.	Інший капітал у дооцінках						

Перевірка обліку та визнання додаткового капіталу

№	Додатковий капітал	Сума на 01.01.20XX	Сума на 31.12.20XX	Різниця	Джерело виникнення	Підтверджуюча документація	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Емісійний дохід							
2.	Інший вкладений капітал							
3.	Накопичені курсові різниці							
4.	Безоплатно одержані необоротні активи							
5.	Інший додатковий капітал							

Перевірити облік та визнання резервного капіталу

№	Найменування	Сума на 01.01.20XX	Сума на 31.12.20XX	Різниця	Чи прописано в Статуті або інших нормативних документах відсоток формування резервного капіталу (Так/Ні)	Чи відповідає сформований капітал зазначеному відсотку? (Так/Ні)	Чи прописано в Статуті або інших нормативних документах відсоток щорічних відрахувань у резервний капітал? (Так/Ні)	Чи відповідає сума нарахування зазначеному відсотку? (Так/Ні)	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.	Резервний капітал									

Перевірка обліку та розрахунку прибутку на акцію відповідно до МСБО 33 "Прибуток на акцію"

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Чи було обчислено суму базисного прибутку на акцію за прибутком або збитком, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства і, в разі їх подання, за прибутком або збитком від діяльності, що триває, які відносяться до цих утримувачів звичайних акцій?						
2.	Чи базисний прибуток на акцію обчислено за допомогою ділення прибутку або збитку, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства (чисельник), на середньозважену кількість звичайних акцій, які перебувають в обігу протягом періоду (знаменник)?						
3.	Чи обчислено суму розбавленого прибутку на акцію за прибутком або збитком, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства і, в разі їх подання, за прибутком або збитком від діяльності, що триває, які відносяться до цих утримувачів звичайних акцій?						
4.	Чи було при обчисленні розбавленого прибутку на акцію відкориговано прибуток або збиток, який відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, та середньозважену кількість акцій в обігу з урахуванням впливу всіх розбавляючих потенційних звичайних акцій?						
5.	Чи було у звітному періоді ретроспективне коригування базисного та/або розбавленого прибутку на акцію у наслідок збільшення акцій, бонусної емісії або дроблення акцій?						
6.	Чи правильно було здійснено таке коригування?						

Перевірка розкриття та подання інформації відповідно до вимог МСФЗ

Сфера фінансової звітності	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6
Статутний (зареєстрований) капітал					
Капітал у дооцінках					
Додатковий капітал					
Неоплачений капітал					
Резервний капітал					
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)					
Вилучений капітал					

Всього:

Найменування власників	Частка у статутному капіталі, %		Частка у статутному капіталі, грн.		Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Дані фінансової звітності	Дані аудиту			
1	2	3	4	5	6	7	8

Всього:

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Чи розкрито доречно інформацію щодо капіталу підприємства для користувачів фінансової звітності (якщо доречно)?						
2.	Чи розкрито інформацію про прибуток на акцію?						
2.1	<i>суми, використані як чисельники при обчисленні базисного та розбавленого прибутку на акцію, а також узгодження цих сум з сумами прибутку або збитку, які відносяться до материнського підприємства, за певний період. Зазначене узгодження має окремо включати вплив кожного класу інструментів, що впливає на прибуток на акцію;</i>						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
2.2.	<i>середньозважену кількість звичайних акцій, використану як знаменник при обчисленні базисного та розбавленого прибутку на акцію, а також узгодження цих знаменників один з одним. Зазначене узгодження має окремо включати вплив кожного класу інструментів, що впливає на прибуток на акцію;</i>						
2.3	<i>інструменти (в тому числі акції, випуск яких залежить від наявності певних подій), які потенційно можуть розбавити базисний прибуток на акцію в майбутньому, але не були включені в обчислення розбавленого прибутку на акцію через їх антирозбавляючий вплив у відображеному періоді (періодах);</i>						
2.4	<i>опис операцій зі звичайними акціями або з потенційними звичайними акціями, які відбуваються після звітнього періоду і які могли б суттєво змінити кількість звичайних або потенційних звичайних акцій в обігу на кінець періоду, якби ці операції відбулися б до кінця звітнього періоду.</i>						
3.	Чи правильно подану інформацію про прибуток на акцію?						
3.1	<i>Чи подано у звіті про сукупні доходи базисний та розбавлений прибуток на акцію безпосередньо за прибутком чи збитком від діяльності, що триває, який відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, та за прибутком чи збитком, що відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, за період для кожного класу звичайних акцій, що надають різні права на частку в прибутку за певний період?</i>						
3.2	<i>Чи розкрито суми базисного та розбавленого прибутку на акцію з однаковим рівнем деталізації за всі відображені періоди?</i>						
3.3	<i>Чи прибуток на акцію подано за кожний період, за який подається звіт про сукупні доходи?</i>						
3.4	<i>Якщо суб'єкт господарювання, відображає у звіті припинення діяльності, чи було подано базисні і розбавлені суми, що припадають на акцію внаслідок припинення діяльності, в звіті про сукупні доходи або в примітках до фінансової звітності?</i>						
3.5	<i>Чи було подано базисний та розбавлений прибуток на акцію, навіть якщо розкриті суми є від'ємними (тобто є збиток на акцію)?</i>						

Джерело: сформовано автором на основі [50,77,110,126,134,138].

Тестування деталей – кредити та позики

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				

Перевірка правильності класифікації кредитів і позик на довгострокові та короткострокові

№	Номер кредитної угоди або позики	Дата кредитної угоди або позики	Загальна сума кредитної угоди або позики, грн.	Відсоткова ставка	Номер договору	Опис застави, гарантії, поручительства, тощо	Оціночна вартість застави за договором, тощо	Залишок основної суми заборгованості на 31.12.20XX р.	Термін погашення згідно договору	Період прострочки	Поточна заборгованість	Чи була модифікація договору в звітному періоді? (Так/Ні)	Чи є відсоткова ставка за договором ринковою? (Так/Ні)	Чи є договір довгостроковим? (Так/Ні)	Посилання на договір
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1.															
2.															
3.															

Перевірити правильність розрахунку та відображення в обліку курсових різниць на дату операції та на кінець звітного періоду

№	Контрагент	Номер договору	Балансовий рахунок	Валюта	Сума в іноземній валюті	Операція		Сума в грн.			Перерахунок на звітну дату		Сума в грн.		
						Дата	Курс	Дані аудиту	Дані обліку	Відхилення	Дата	Курс	Дані аудиту	Дані обліку	Відхилення
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1.															
2.															
3.															

Перевірка правильності розрахунку та відображення в обліку витрат на користування кредитом

№	Контрагент	Номер договору	Сума кредиту	Кредитна ставка, %	Користування кредитом			Сума відсотків згідно розрахунку	Сума відсотків згідно обліку	Відхилення	Дані аудиту		Дані обліку	
					Дата одержання	Дата повернення	Період користування				Дт.	Кт.	Дт.	Кт.
1	2	3	4	5	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1.														
2.														
3.														

Перевірка правильності обліку позик

№	Період	Сальдо на початок	Сума надання позики, грн.	Сума повернення позики, грн.	Сальдо на кінець, грн.	Річна ринкова ставка, %	Кількість періодів дисконтування (днів)	Ставка дисконтування, %	Дисконтована вартість кожного траншу	Витрати періоду	Дисконтована накопичена вартість на кінець періоду	Доходи періоду	Сума в грн.		
													Дані аудиту	Дані обліку	Відхилення
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1.															
2.															
3.															

Перевірка правильності відображення операцій щодо позик

№	Найменування операції	Сума грн.	Сума надання позики, грн.	Дані аудиту		Дані обліку	
				Дт.	Кт.	Дт.	Кт.
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Відображення позики в обліку						
2.	Відображення доходу від первісного визнання						
3.	Фінансові витрати за період						
4.	Сплата позикодавцю						
5.	Поточна частина на кінець періоду						

Перевірка правильності розрахунку та відображення в обліку фінансового лізингу

№	Лізингодавець	Номер договору	Дата початку дії договору	Дата завершення дії договору	Період лізингу	Об'єкт лізингу	Ставку відсотку за договором	Сума, що відшкодує при кожному платежі частину вартості об'єкта лізингу, що амортизується	Сума, що сплачується лізингодавцю як залучений ним кредит для придбання майна за договором лізингу	Платіж, як винагорода лізингодавцю за отримане у лізинг майно	Відшкодування страхових платежів за договором страхування об'єкту лізингу, якщо об'єкт застрахований лізингодавцем	Інші витрати лізингодавця, передані договором лізингу	Сума в грн.			Дані аудиту		Дані обліку	
													Дані аудиту	Дані обліку	Відхилення	Дт.	Кт.	Дт.	Кт.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
1.																			

Перевірка розкриття інформації щодо кредитів та позик на кінець звітного періоду

Кредити та позики	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД
	На кінець звітного періоду	На кінець звітного періоду		
1	2	3	4	5
Довгострокові зобов'язання				
Банківські кредити				
Фінансовий лізинг				
Позики				
Векселі видані				
Облігації				
Разом:				
Поточні зобов'язання				
Поточна частка банківських кредитів				
Поточна частка фінансового лізингу				
Поточна частка позик				
Короткострокові банківські кредити				
Короткострокові позики				
Короткострокові векселі видані				
Разом:				
Разом зобов'язань:				

Перевірка розкриття інформації щодо кредитів та позик за валютами

Кредити та позики за валютами	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД
	На кінець звітного періоду	На кінець звітного періоду		
1	2	3	4	5
Кредити та позики в національній валюті				
Кредити та позики в іноземній валюті, EUR				
Кредити та позики в іноземній валюті, USD				
Разом				

Перевірка розкриття інформації щодо витрат за кредитами та позиками

Витрати за кредитами та позиками звітний період	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД
	На кінець звітного періоду	На кінець звітного періоду		
1	2	3	4	5
Витрати на сплату відсотків за кредитами та позиками				
Кредити та позики в національній валюті				
Кредити та позики в іноземній валюті, EUR				
Кредити та позики в іноземній валюті, USD				
Витрати на виплату тіл кредитів та позик				
Кредити та позики в національній валюті				
Кредити та позики в іноземній валюті, EUR				
Кредити та позики в іноземній валюті, USD				
Разом				

Перевірка розкриття інформації щодо умов та строків погашення кредитів та позик

Умови та строки погашення	Валюта	Номінальна процентна ставка	Рік погашення	Дані обліку		Дані обліку		Посилання на РД
				Номінальна вартість	Балансова вартість	Номінальна вартість	Балансова вартість	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Банківський кредит								
Позика								
Фінансовий лізинг								
Разом								

Джерело: сформовано автором на основі [50,77,110,134,138].

Тестування деталей – кредиторська заборгованість

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				

Перевірка правильності відображення в обліку торговельної кредиторської заборгованості та авансів одержаних

№	Контрагент	Кредитове сальдо на 01.01.20XX	Обороти за період		Кредитове сальдо на 31.12.20XX	Номер договору	Валюта	Дата запити	Дата відповіді	Дані контрагента			Розбіжності	Посилання на відповідь
			Дт	Кт.						Обороти за період Дт.	Обороти за період Кт.	Заборгованість на 31.12.20XX		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1.														
2.														
3.														

Перевірка правильності розрахунку та відображення в обліку курсових різниць на дату операції та на кінець звітного періоду

№	Контрагент	Номер договору	Балансовий рахунок	Валюта	Сума в іноземній валюті	Операція		Сума в грн.			Перерахунок на звітну дату		Сума в грн.			Залишок у валюті на 31.12.20XX		Залишок у грн. на 31.12. 20XX		Відхилення
						Дата	Курс	Дані аудиту	Дані обліку	Відхилення	Дата	Курс	Дані аудиту	Дані обліку	Відхилення	Дані аудиту	Дані обліку	Дані аудиту	Дані обліку	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
1.																				
2.																				
3.																				

Перевірка правильності відображення та виникнення торговельної кредиторської заборгованості

№	Контрагент	Рахунок бухгалтерського обліку	Номер договору	Умови договору	Заборгованість на 31.12.20XX	Чи є кредиторська заборгованість три роки без руху? (Так/Ні)	Чи планує керівництво впродовж поточного року розрахуватися з контрагентом? (Так/Ні)	Заборгованість підлягає списанню? (Так/Ні)	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.									
2.									
3.									

Перевірка відповідності даним первісних документів на закупівлю товарів даним складського обліку

№	Контрагент	Номер і дата накладної згідно з обліком	Назва товару за накладною	Сума за накладною	Номер картки складського обліку та дата запису	Сума, вказана у картці	Розбіжності між накладною та картою	Причини розбіжностей	Посилання на документи	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.										
2.										
3.										

Перевірка іншої кредиторської заборгованості

№	Контрагент	Рахунок бухгалтерського обліку	Договір	Сума заборгованості	Опис заборгованості	Сума за даними аудиту	Розбіжності	Причини розбіжностей	Посилання на документи	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.										
2.										
3.										

Перевірка розкриття інформації щодо торговельної кредиторської та іншої заборгованості на кінець звітного періоду

Торговельна та інша кредиторська заборгованість	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
	На кінець звітного періоду	На кінець звітного періоду			
1	2	3	4	5	6
Торговельна кредиторська заборгованість					
Аванси одержані					
Розрахунки з учасниками					
Податковий кредит					
Інші зобов'язання					
Разом:					

Перевірка розкриття інформації щодо торговельної кредиторської заборгованості

Торговельна кредиторська заборгованість	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
	На кінець звітного періоду	На кінець звітного періоду			
1	2	3	4	5	6
Розрахунки з вітчизняними постачальниками					
Розрахунки з іноземними постачальниками					
Разом					

Джерело: сформовано автором на основі [50,77,110,134,138].

Тестування деталей – доходи майбутніх періодів

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				

Перевірити облік державної допомоги та грантів відповідно до МСБО 20 "Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу"

№	Дата	Вид операції	Договір	Умови за договором	Найменування	Рахунок бух.обліку		Залишок на 01.01.20XX	Надійшло протягом звітного року	Нараховано амортизацію	Рахунок бух.обліку		Інші обороти за Кт.	Залишок на 31.12.20XX		Розбіжності	Чи виконуються умови за договором? (Так/Ні)	Посилання на первинні документи
						Дт.	Кт.				Дт.	Кт.		Дані обліку	Дані аудиту			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
1.																		

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно	
1	2	3	4	5	6	7
1.	Чи визнаються державні гранти при обґрунтованій впевненості в тому, що усі необхідні умови для надання будуть виконанні та гранти будуть одержані?					
2.	Чи державні гранти визнаються у прибутку або збитку на систематичній основі протягом періодів, у яких суб'єкт господарювання визнає як витрати відповідні витрати, для компенсування яких ці гранти призначалися?					
3.	Державні гранти визнаються за методом капіталу?					
4.	Державні гранти визнаються за методом доходу?					
5.	Чи державний грант, який стає дебіторською заборгованістю як компенсація за витрати або збитки, які вже були понесені, або метою якого є надання негайної фінансової підтримки суб'єктові господарювання без майбутніх пов'язаних із ним витрат, визнається у прибутку або збитку за той період, у якому він стає дебіторською заборгованістю?					

Перевірка обліку інших доходів майбутніх періоді

№	Дата	Вид операції	Договір	Найменування	Сальдо на 01.01.20XX		Обороти по Дт.	Обороти по Кт.	Сальдо на 31.12.20XX		Дані обліку	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на первинні документи	Примітки
					Дт.	Кт.			Дт.	Кт.					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1.															
2.															
3.															

Перевірка розкриття та подання інформації відповідно до вимог МСФЗ

Доходи майбутніх періодів	Дані фінансової звітності		Дані аудиту		Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
	На кінець звітного періоду		На кінець звітного періоду				
1	2		3		4	5	6
....							
<i>Разом:</i>							

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Чи розкрито облікову політику, прийнята для державних грантів, включаючи методи подання, прийняті для фінансових звітів?						
2.	Чи розкрито характер та обсяг державних грантів, визнаних у фінансовій звітності, а також зазначення інших форм державної допомоги, від яких суб'єкт господарювання має пряму вигоду?						
3.	Чи розкрито невиконані умови та інші умовні зобов'язання, пов'язані з державною допомогою, що була визнана?						
4.	Чи розкрито суму інших доходів майбутніх періодів?						
5.	Чи розкрито інформацію про інші доходи майбутніх періодів (якщо доречно)?						

Джерело: сформовано автором на основі [77,122,134].

Тестування деталей – забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				

Тестування елементів забезпечення на відповідність вимогам МСФЗ

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Чи визначено забезпечення, якщо: а) підприємство має існуюче зобов'язання (юридичне чи конструктивне) внаслідок минулої події; б) ймовірно, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для і виконання зобов'язання; в) можна достовірно оцінити суму зобов'язання?						
2.	Чи правильно визначено та розраховано суму забезпечення?						
3.	Чи сума, визнана як забезпечення, є найкращою оцінкою видатків, необхідних для погашення існуючого зобов'язання на кінець звітного періоду?						
4.	Чи для отримання найкращої оцінки забезпечення було враховано ризики та невизначеності, які пов'язані з відповідними подіями та обставинами (якщо доречно)?						
5.	У випадках, коли вплив вартості грошей у часі суттєвий, чи сума забезпечення є теперішньою вартістю видатків, які, як очікується, будуть потрібні для погашення зобов'язання?						
6.	Чи ставка (або ставки) дисконтування є ставкою (ставками) до оподаткування, яка відображає (які відображають) поточні ринкові оцінки вартості грошей у часі та ризиків, притаманних зобов'язанню?						
7.	Чи майбутні події, які можуть впливати на суму, потрібну для погашення зобов'язання, відображаються в сумі забезпечення, коли є достатні об'єктивні свідчення того, що такі події відбудуться?						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
8.	Чи сума забезпечення враховує прибутки від очікуваного вибуття активів?						
9.	Якщо очікується, що деякі або всі видатки, потрібні для погашення забезпечення, компенсуються іншою стороною, чи компенсацію визнано тоді, коли існує цілковита впевненість, що компенсація буде отримана, якщо підприємство погасить зобов'язання?						
10.	Чи розглянуто компенсацію як окремий актив?						
11.	Чи сума компенсації не перевищує суму забезпечення?						
12.	Чи у звіті про прибутки та збитки витрати, пов'язані із забезпеченням, наведено за вирахуванням суми, визнаної для компенсації?						
13.	Чи було переглянуто забезпечення на кінець кожного звітного періоду та відкориговано для відображення поточної найкращої оцінки?						
14.	Якщо вже немає ймовірності, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, буде потрібним для погашення зобов'язання, чи було забезпечення відсторновано?						
15.	Коли застосовується дисконтування, чи балансову вартість забезпечення було збільшено у кожному періоді для відображення плину часу? Чи визнано це збільшення як витрати на позики?						
16.	Чи забезпечення було використано лише для тих видатків, для яких це забезпечення було створено з самого початку? Чи лише видатки, пов'язані з забезпеченням, під які воно було створено, були згорнуті з ним?						
17.	Чи не було визнано забезпечення для майбутніх операційних збитків?						
18.	Чи було для обтяжливого контракту, існуюче зобов'язання за цим контрактом визнано та оцінено як забезпечення?						
19.	Чи забезпечення витрат на реструктуризацію визнано тільки тоді, коли задовольняються загальні критерії визнання забезпечення?						
20.	Чи є в наявності план реструктуризації?						
21.	Чи забезпечення реструктуризації включено лише прямі видатки?						

Перевірка правильності нарахування та відображення забезпечення невикористаних відпусток у звітному періоді

№	Підрозділ	Табельний номер	П.І.Б співробітника	Посада	Дата прийому на посаду у звітному періоді	Дата звільнення з посади у періоді	Кількість невикористаних днів відпустки	Нарахована зарплата за розрахунковий період, грн.	Кількість календарних днів у розрахунковому періоді	Кількість календарних днів у розрахунковому періоді	Середньоденна зарплата, грн.	ЄСВ, грн.	Разом, грн.	Рахунок затрат	Рахунок відображення
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1.															
2.															
3.															

Перевірка руху забезпечень невикористаних відпусток у періоді

№	Підрозділ	Табельний номер	П.І.Б співробітника	Посада	Нарахований резерв на 01.01.20XX	Викристана сума резерву за звітний період, грн.	Нараховано за звітний період, грн.	Сума нарахованого резерву на 31.12.20XX, грн.	Посилання на РД
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.									
2.									
3.									

Перевірка умовних активів на відповідність вимогам МСФЗ

№	Питання	Номер елемента вибірки	Варіанти відповіді				Посилання на РД
			Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно	
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Чи відповідає умовний актив визначенню відповідно до МСФЗ?						
2.	Визначити події, що передували виникненню умовних активів.						
3.	Чи є надходження економічних вигід ймовірним?						
4.	Чи оцінюються умовні активи з необхідною регулярністю?						

Перевірка умовних зобов'язань на відповідність вимогам МСФЗ

№	Питання	Номер елемента вибірки	Варіанти відповіді				Посилання на РД
			Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно	
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Чи відповідає умовне зобов'язання визначенню відповідно до МСФЗ?						
2.	Визначити причини, що передували виникненню умовного зобов'язання.						
3.	Чи оцінюються умовні зобов'язання з необхідною регулярністю?						

Перевірка розкриття та подання інформації відповідно до вимог МСФЗ

Забезпечення	Дані фінансової звітності				Дані аудиту				Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
	Відновлення земельних дільнок	Гарантійні зобов'язання	Невикористан і відпустки	Інші забезпечення	Відновлення земельних дільнок	Гарантійні зобов'язання	Невикористан і відпустки	Інші забезпечення			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Станом на 01.01.20XX											
Нарахування за період											
Використано протягом періоду											
Станом на 31.12.20XX											

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Чи для кожного класу забезпечення розкрито інформацію про: а) балансову вартість на початок і кінець періоду; б) додаткові забезпечення, здійснені протягом періоду, включаючи збільшення існуючих; в) використані суми протягом періоду; г) невикористані суми, сторновані протягом періоду; г) збільшення протягом періоду дисконтованої суми, яка виникає з плином часу, і вплив будь якої зміни ставки дисконту?						
2.	Чи розкрито таку інформацію для кожного класу забезпечення: а) стислий опис сутності зобов'язання і визначення очікуваного часу будь-якого відповідного вибуття економічних вигід; б) інформацію про невизначеність щодо суми або часу такого вибуття. Там, де необхідно чи розкрито основні припущення щодо майбутніх подій; в) суму будь-якої очікуваної компенсації із зазначенням суми будь-якого активу, визнаного для цієї очікуваної компенсації?						
3.	Чи розкрито інформацію, якщо можливість будь-якого вибуття при погашенні не є віддаленою, для кожного класу умовного зобов'язання на кінець звітного періоду стислу інформацію про сутність умовного зобов'язання і, якщо можливо: а) наближену оцінку його фінансового впливу; б) інформацію про невизначеності щодо суми або часу будь-якого вибуття; в) можливість будь-якої компенсації?						
4.	Чи розкрито інформацію про умовні зобов'язання?						
5.	Чи розкрито інформацію про умовні активи?						
6.	Чи правильно згруповано забезпечення та умовні зобов'язання?						
7.	Чи розкрито інформацію із зазначенням зв'язку між забезпеченням і умовним зобов'язанням, у випадках, коли забезпечення і умовне зобов'язання виникають з тієї самої сукупності обставин?						
8.	Чи розкрито стислу інформацію про сукупність умовних активів на кінець періоду і (якщо можливо) оцінку їхнього фінансового впливу, коли надходження економічних вигід є ймовірним?						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
9.	Чи розкрита інформації про умовні активи, має ознаки того, що є не достовірною та вводить в оману?						
10.	У випадках, коли будь-яка інформація, щодо забезпечення, умовних активів та умовних зобов'язань, не розкривається, тому що це неможливо, чи було вказано на цей факт?						
11.	Чи розкрито загальний характер суперечки, а також той факт, що інформація не була розкрита, і причини цього, коли у надзвичайно рідкісних випадках можна очікувати, що розкриття деякої або всієї інформації, завдасть серйозної шкоди позиціям підприємства в суперечці з іншими сторонами щодо предмету забезпечення, умовного зобов'язання чи умовного активу?						

Джерело: сформовано автором на основі [77,114,121,124,134].

Тестування деталей – податки

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				

Перевірка правильності нарахування та сплату податків, в також відображення їх в обліку

№	Назва податку	Рахунок	Нараховано за даними бухгалтерії	Сплачено за даними бухгалтерії	Нараховано за даними електронного кабінету	Сплачено за даними електронного кабінету	Різниця по нарахуванню	Різниця по сплаті	Пояснення, різниця з електронним кабінетом	Сума на у податковій декларації	Посилання на РД, звірку, податкові декларації	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1.												
2.												
3.												

Перевірити правильність нарахування та відображення їх в обліку відстрочених податкових активів та зобов'язань

№	Найменування статей	База бух. облік	База податкового обліку	Різниця	Ставка податку	Дані аудиту				Дані обліку				Примітки
						Тимчасові ВПА	Тимчасові ВПЗ	Дт.	Кт.	Тимчасові ВПА	Тимчасові ВПЗ	Дт.	Кт.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1.														
2.														
3.														

Перевірка розкриття інформації щодо податків

Розрахунки за податками	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
	На кінець звітного періоду	На кінець звітного періоду			
1	2	3	4	5	6
Поточні податкові активи					
Податок на додану вартість					
Податок на прибуток					
Податок на доходи фізичних осіб					
Інші податкові активи					
Разом:					
Поточні податкові зобов'язання					
Податок на доходи фізичних осіб					
Податок на прибуток					
Інші податкові зобов'язання					
Разом:					

Перевірка розкриття інформації щодо податку на прибуток

Податок на прибуток	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
	На кінець звітного періоду	На кінець звітного періоду			
1	2	3	4	5	6
Поточні витрати з податку на прибуток					
Відстрочені податкові витрати щодо тимчасових різниць					
Разом доходи (витрати) з податку на прибуток					

Перевірка розкриття інформації щодо узгодження податкових відрахувань за рік та прибутку

Узгодження податкових відрахувань за рік та прибутку, відображеного у Звіті про прибутки чи збитки та інший сукупний дохід	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
	На кінець звітного періоду	На кінець звітного періоду			
1	2	3	4	5	6
Прибуток (збиток) до оподаткування					
Теоретичний податок за нормативною ставкою					
Податковий ефект:					
Ефект від статей, що не є оподаткованими					
Відстрочені податкові витрати щодо тимчасових різниць					
Разом					

Контрольні питання щодо розкриття інформації щодо податків відповідно до вимог МСФЗ

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
	Чи розкрито окремо наступну інформацію про основні компоненти податкових витрат (доходу):						
1.	поточні податкові витрати (дохід);						
2.	усі коригування, визнані за період щодо поточного податку попередніх періодів;						
3.	сума вигоди, що виникає від раніше не визнаного податкового збитку, податкової пільги або тимчасової різниці попереднього періоду, яка використовується для зменшення поточних податкових витрат;						
4.	сума вигоди від раніше не визнаного податкового збитку, податкової пільги або тимчасової різниці попереднього періоду, яка використовується для зменшення відстрочених податкових витрат						
5.	сума податкових витрат (доходу), що відноситься до тих змін облікової політики та помилок, які включаються в чистий прибуток чи збиток згідно з МСБО 8, оскільки їх не можна обліковувати ретроспективно.						
6.	сукупний поточний і відстрочений податок, пов'язаний зі статтями, що відображаються безпосередньо за дебетом або кредитом власного капіталу						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
7.	суму податку на прибуток, що відноситься до кожного компонента іншого сукупного прибутку						
8.	роз'яснення взаємозв'язку між податковими витратами (доходом) та обліковим прибутком. Таке роз'яснення подається формах одній з наведених нижче форм або в обох формах, а саме: і) числове узгодження сум податкових витрат (доходу) та добутку облікового прибутку, помноженого на ставку (ставки) оподаткування, що їх слід застосовувати, розкриваючи також інформацію про основу, за якою обчислювалися ставки оподаткування, які слід застосовувати, або іі) числове узгодження сум середньої діючої ставки оподаткування та ставки оподаткування, що її слід застосовувати, розкриваючи також інформацію про основу, за якою обчислювалася ставка оподаткування, яку слід застосовувати.						
9.	роз'яснення змін ставок оподаткування, що їх слід застосовувати, порівняно з попереднім обліковим періодом;						
10.	суму податкових наслідків доходу від виплати дивідендів акціонерам суб'єкта господарювання, які були запропоновані або оголошені до моменту затвердження фінансової звітності до випуску, але не визнані як зобов'язання у фінансовій звітності;						
11.	якщо об'єднання бізнесу, в якому суб'єкт господарювання є покупцем, спричиняє зміну в сумі, визнану для попереднього придбання ним відстроченого податкового активу, суму цієї зміни						
12.	щодо припиненої діяльності - податкові витрати, пов'язані з: і) прибутком або збитком від припинення діяльності; та іі) прибутком або збитком від звичайної діяльності, пов'язаної з припиненою діяльністю за період, разом з поданням відповідних сум за кожний попередній період.						

Перевірка розкриття інформації щодо відстрочених податкових активів та зобов'язань

Відстрочені податкові активи та зобов'язання у Звіті про фінансовий стан на 31.12.20XX	Дані фінансової звітності			Дані аудиту			Розбіжності	Посилання на РД
	01.01.20XX	Визнано у прибутку чи збитку	31.12.20XX	01.01.20XX	Визнано у прибутку чи збитку	31.12.20XX		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
<i>Податковий ефект тимчасових різниць, який зменшує суму оподаткування:</i>								
....								
<i>Податковий ефект тимчасових різниць, який збільшує суму оподаткування:</i>								
....								
Разом відстрочені податкові активи								
Разом відстрочені податкові зобов'язання								
Визнані відстрочені податкові активи								

Контрольні питання щодо розкриття інформації щодо податків відповідно до вимог МСФЗ

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
	Чи розкрито окремо наступну інформацію про основні компоненти податкових витрат (доходу):						
1.	сума відстрочених податкових витрат (доходу), що відноситься до виникнення та сторнування тимчасових різниць;						
2.	сума відстрочених податкових витрат (доходу), що відноситься до зміни ставок оподаткування або введення нових податків;						
3.	відстрочені податкові витрати, що виникають від списання або сторнування попереднього списання відстроченого податкового активу;						
4.	сукупний відстрочений податок, пов'язаний зі статтями, що відображаються безпосередньо за дебетом або кредитом власного капіталу;						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
5.	суму (та дату закінчення терміну використання) тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових пільг, за якими у звіті про фінансовий стан відстрочений податковий актив не визнаний;						
6.	сукупну суму тимчасових різниць, пов'язаних з інвестиціями в дочірні підприємства, відділення та асоційовані підприємства, а також із частками в спільних підприємствах, щодо яких не визнані відстрочені податкові зобов'язання;						
7.	для кожного типу тимчасової різниці та кожного типу невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових пільг: і) суму відстрочених податкових активів і зобов'язань, що визнані в поданому звіті про фінансовий стан за кожний період; іі) суму відстроченого податкового доходу чи витрат, що визнані у прибутку або збитку, якщо вони не є очевидними зі змін сум, визнаних у звіті про фінансовий стан;						
8.	якщо відстрочені податкові вигоди, придбані при об'єднанні бізнесу, не визнаються на дату придбання, але визнаються після цієї дати, опис події або зміни в обставинах, які спричинили до визнання відстрочених податкових вигід;						
9.	використання відстроченого податкового активу залежить від майбутніх оподаткованих прибутків, які перевищують прибутки, що виникають від сторнування існуючих тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню;						
10.	суб'єкт господарювання зазнав збитків у поточному або в попередньому періоді в податковій юрисдикції, до якої відноситься відстрочений податковий актив;						
11.	інформацію про характер потенційних податкових наслідків доходу, які спричинять виплати дивідендів його акціонерам;						
12.	інформацію про суми потенційних податкових наслідків доходу, які можна визначити, а також про те, чи є потенційні податкові наслідки доходу такими, що їх не можна визначити.						

Джерело: сформовано автором на основі [77,120,134].

Тестування деталей – інші оборотні активи та зобов'язання

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				

Перевірка обліку інших оборотних активів (зобов'язань)

№	Дата	Договір	Контрагент	Аналітика	Сальдо на 01.01.20XX		Обороти по Дт.	Обороти по Кт.	Сальдо на 31.12.20XX		Дані обліку	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на первинні документи	Примітки
					Дт.	Кт.			Дт.	Кт.					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1.															
2.															
3.															

Перевірка розкриття та подання інформації відповідно до вимог МСФЗ

Інші оборотні активи	Дані фінансової звітності		Дані аудиту		Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
	На кінець звітного періоду		На кінець звітного періоду				
1	2		3		4	5	6
....							
Разом:							

Джерело: сформовано автором на основі [77,134].

Тестування деталей – доходи

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				

Аналіз доходу в розрізі контрагентів, видів продукції (товарів, робіт, послуг)

Аналіз структури продажу по контрагентах

Субрахунок	Стаття	Контрагент	Договір	Сума, грн.	Вид продукції	Структура, %
1	2	3	4	5	6	7
701	Готова продукція					
702	Реалізовані товари					
703	Реалізовані роботи та послуги					

Всього:

Аналітика доходу від реалізації

№	Субрахунок	Контрагент	Договір	Дохід, грн.	Собівартість, грн.	Кількість продукції	Націнка, грн.	Маржа, %	Вид продукції	Операції з пов'язаними сторонами (Так/Ні)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Перевірка правильності відображення в обліку доходів від реалізації товарів (робіт, послуг), наявності усіх документів, що підтверджують відвантаження товарів та надання послуг

№	Субрахунок	Дата	Документ	Контрагент	Договір	Вид продукції, товарів, робіт, послуг	Дебет сума, грн.	Кредит сума, грн.	Сума всього з ПДВ, грн.	ПДВ, грн.	Сума всього без ПДВ, грн.	Підтвердження (Договір, акт, транспортні накладні, тощо)	Чи правильно класифіковано дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

Тестування відібраних елементів на відповідність вимогам МСФЗ

№	Зміст питання	Договір (номер, дата)	Контрагент	Варіанти відповіді				Посилання на РД
				Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Чи обліковується договір тоді, коли виконуються всі перелічені далі критерії: а) сторони договору схвалили договір і готові виконувати свої зобов'язання; б) суб'єкт господарювання може визначити права кожної сторони відносно товарів або послуг, які будуть передаватися; в) суб'єкт господарювання може визначити умови оплати за товари або послуги, які будуть передаватися; г) договір має комерційну сутність; г) цілком імовірно, що суб'єкт господарювання отримає компенсацію, на яку він матиме право в обмін на товари або послуги, які будуть передані клієнту?							

№	Зміст питання	Договір (номер, дата)	Контрагент	Варіанти відповіді				Посилання на РД
				Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
2	Чи визнається дохід, коли (або у міру того, як) суб'єкт господарювання задовольняє зобов'язання щодо виконання, передаючи обіцяний товар або послугу (тобто актив) клієнтові. Актив передається, коли (або у міру того, як) клієнт отримує контроль над таким активом?							
3	Чи оцінюється керівництвом, головним бухгалтером прогрес на шляху до повного задоволення зобов'язання щодо виконання?							
4	Чи розкрито всі зазначені далі величини за звітний період, якщо ці суми не подаються окремо у звіті про сукупний дохід відповідно до інших Стандартів дохід, визнаний як дохід від договорів з клієнтами, який суб'єкт господарювання має розкривати окремо від інших джерел доходу?							
5	Чи розкрито інформацію, достатню для того, щоб користувачі фінансової звітності могли зрозуміти взаємозв'язки між розкритою інформацією про дезагрегованим доходи та інформацією про дохід, що розкривається за кожним звітним сегментом, якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 8 "Операційні сегменти"?							

Тестування інших доходів

№	Субрахунок	Дата	Контрагент	Договір	Дебет Рахунок	Кредит Рахунок	Дебет сума, грн.	Кредит сума, грн.	Сума всього, грн.	Чи витрати було визнано у правильному звітному періоді (своєчасно) (Так/Ні)	Чи правомірно було визнання доходу (Так/Ні)	Чи правильно було сформовано інші доходи (Так/Ні)	Операції з пов'язаними сторонами (Так/Ні)	Підтвердження
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15

Перевірка формування інших доходів

№	Вид доходу	Формування	Сума грн.		Відхилення
		Рахунок/кор.	Дані фін. звітності	Дані аудиту	
1	2	3	4	5	6
1	Первісне визнання та зміна вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю				
2	Купівля-продаж іноземної валюти				
3	Реалізація інших оборотних активів				
4	Операційна оренда				
5	Операційні курсові різниці				
6	Одержані штрафи, пені, неустойки				
7	Відшкодування раніше списаних активів				
8	Списання кредиторської заборгованості				
9	Безоплатно одержані оборотні активи				
10	Реалізація фінансових інвестицій				
11	Відновлення корисності активів				
12	Неопераційна курсова різниця				
13	Безоплатно одержані активи				
14	Інші доходи				

Всього:

Тестування доходу від участі в капітал

№	Субрахунок	Дата	Аналітика	Контрагент	Дебет Рахунок	Кредит Рахунок	Дебет сума, грн.	Кредит сума, грн.	Сума всього, грн.	Чи втрати було визнано у правильному звітному періоді (своєчасно) (Так/Ні)	Чи правомірно було включення до доходу (Так/Ні)	Чи правильно було сформовано дохід від участі в капіталі (Так/Ні)	Підтвердження
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

Тестування фінансового доходу

№	Субрахунок	Дата	Аналітика	Контрагент	Дебет Рахунок	Кредит Рахунок	Дебет сума, грн.	Кредит сума, грн.	Сума всього, грн.	Чи витрати було визнано у правильному звітному періоді (своєчасно) (Так/Ні)	Чи правомірно було включення до витрат (Так/Ні)	Чи правильно було сформовано фінансові витрати (Так/Ні)	Операції з пов'язаними сторонами (Так/Ні)	Підтвердження
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15

Перевірка розкриття та подання інформації відповідно до вимог МСФЗ

Доходи від реалізації	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6
Готова продукція					
Товари					
Роботи, послуги					

Разом:

Доходи від реалізації на території України та за кордоном	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6
Дохід від реалізації на території України					
Дохід від реалізації за кордоном					

Разом:

Дохід від участі в капіталі	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6
Інвестиції в асоційовані підприємства					
Спільна діяльність					
Інвестиції в дочірні підприємства					

Інші доходи	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6
Первісне визнання та зміна вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю					
Купівля-продаж іноземної валюти					
Реалізація інших оборотних активів					
Операційна оренда					
Операційні курсові різниці					
Одержані штрафи, пені, неустойки					
Відшкодування раніше списаних активів					
Списання кредиторської заборгованості					
Безоплатно одержані оборотні активи					
Реалізація фінансових інвестицій					
Відновлення корисності активів					
Неопераційна курсова різниця					
Безоплатно одержані активи					
Інші доходи					

Разом:

Інші фінансові доходи	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6
Дивіденди одержані					
Відсотки одержані					
Фінансові доходи дисконтованої вартості					
інші доходи від фінансових операцій					

Разом:

Джерело: сформовано автором на основі [50,77,130,134].

Тестування деталей - витрати

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				

Перевірка правильності групування собівартості відповідно до картки рахунку та журнал-ордеру

Субрахунок	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	Сума, грн. (аудит)	Сума, грн. (фін звітність)	Різниця
1	2	3	4	5
901	Готова продукція			
902	Реалізовані товари			
903	Реалізовані роботи та послуги			

Всього:

Тестування собівартості

№	Субрахунок	Дата	Аналітика	Контрагент	Дебет Рахунок	Кредит Рахунок	Дебет сума, грн.	Кредит сума, грн.	Сума всього, грн.	Чи витрати було визнано у правильному звітному періоді (своєчасно) (Так/Ні)	Чи правомірно було включення до витрат (Так/Ні)	Чи правильно було сформовано собівартість (Так/Ні)	Операції з пов'язаними сторонами (Так/Ні)	Підтвердження
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15

Перевірка формування собівартості

№	Вид собівартості	Рахунок/ субрахунок	Формування*		Сума грн.		Відхилення	Вид витрат
			Дт.	Кт.	Дані фін. Звітності	Дані аудиту		
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Всього:

* Для оцінки формування аудитом розглядається та аналізуються 23 рах. "Виробництво", 26 рах. "Готова продукція", 28 рах. "Товари", 91 рах. "Загальновиробничі витрати", та інші за необхідністю

Тестування організації обліку незавершеного виробництва

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно	
1	2	3	4	5	6	7
1	Чи ведеться аналітичний облік: - за видами виробництва; - за статтями витрат і групами або видами продукції; - за підрозділами підприємства; - за центрами витрат і відповідальності?					
2	Чи ведеться аналітичний облік витрат обслуговуючих виробництв в розрізі наступних виробництв та господарств: - житлово-комунальні (утримання гуртожитків, житлових будинків, тощо); - науково-дослідні та конструкторські підрозділи; - майстерні побутового обслуговування (ательє, перукарні); - їдальні, буфети, магазини; - будинки відпочинку, санаторії, спортивні клуби, тощо; - дитячі дошкільні установи.					
3	Чи відповідає калькулювання виробничої собівартості вимогам нормативних документів щодо планування, обліку і калькулювання, наявність галузевих рекомендацій, відповідність.					

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
4	Чи відповідає нормативним документам розподіл витрат, зібраних на калькуляційних рахунках виробництва між готовою продукцією і незавершеним виробництвом.						
5	Чи уточнюється розмір незавершеного виробництва при проведенні інвентаризацій.						

Перевірка відповідність залишків у синтетичних і аналітичних регістрах обліку

Показники	Дата				Різниця
	31.03	30.06	30.09	31.12	
1	2	3	4	5	6
Залишок у журнал-ордері					
Залишок у Головній книзі					
Залишок у фінансовій звітності					

Перевірка організації аналітичного обліку витрат на виробництво та він відповідає обліковій політиці

№	Зміст питання	Прийняті обліковою політикою способи організації аналітичного обліку				Посилання на РД
		Відповідають обліковій політиці	Не відображено в обліковій політиці	Ведеться с порушеннями	Не застосовно	
1	2	3	4	5	6	7
1	За видами витрат					
2	За видами продукції (робіт, послуг)					
3	Групування витрат за місцями виникнення та іншими ознаками					
4	Калькуляційний облік здійснення в окремій системі рахунків					
5	За підрозділами підприємства					
6	За іншими ознаками					

Тестування адміністративних витрат/ витрат на збут/інших витрат/фінансових витрат

№	Субрахунок	Дата	Аналітика	Контрагент	Дебет Рахунок	Кредит Рахунок	Дебет сума, грн.	Кредит сума, грн.	Сума всього, грн.	Чи витрати було визнано у правильному звітному періоді (своєчасно) (Так/Ні)	Чи правомірно було включення до витрат (Так/Ні)	Чи правильно було сформовано витрати (Так/Ні)	Операції з пов'язаними сторонами (Так/Ні)	Підтвердження
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15

Тестування втрат від участі в капіталі

№	Субрахунок	Дата	Аналітика	Контрагент	Дебет Рахунок	Кредит Рахунок	Дебет сума, грн.	Кредит сума, грн.	Сума всього, грн.	Чи втрати було визнано у правильному звітному періоді (своєчасно) (Так/Ні)	Чи правомірно було включення до втрат (Так/Ні)	Чи правильно було сформовано втрати від участі в капіталі (Так/Ні)	Підтвердження
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

Перевірка розкриття та подання інформації відповідно до вимог МСФЗ

Собівартість	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6
Матеріали					
Заробітна плата					
Соціальне страхування					
Послуги					
Амортизація					
Мито					
Оренда					
Інші витрати					

Разом:

Адміністративні витрати	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6
Заробітна плата					
Послуги					
Амортизація					
Соціальне страхування					
Матеріали					
Операційна оренда					
Банківські послуги					
Витрати на факторинг					
Страхування					
Податки					
Інші адміністративні витрати					

Разом:

Витрати на збут	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6
Заробітна плата					
Соціальне страхування					
Матеріали					
Амортизація					
Брокерські послуги					
Транспортні послуги					
Маркетингові послуги					
Інші витрати на збут					

Разом:

Інші витрати операційної діяльності	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6
Первісне визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю					
Дослідження, розробки					
Купівля-продаж іноземної валюти					
Собівартість реалізованих виробничих запасів					
Сумнівні та безнадійні борги					
Операційні курсові різниці					
Знецінення запасів					
Нестачі і витрати від псування цінностей					
Визнані штрафи, пені, неустойки					
Зміна вартості фінансових інструментів					
Собівартість реалізованих фінансових інвестицій					
Зменшення корисності активів					
Неопераційні курсові різниці					
Уцінка необоротних активів та фінансових інвестицій					
Списання необоротних активів					
Інші витрати					

Разом:

Фінансові витрати	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6
Відсотки за кредит					
Фінансові витрати дисконтованої вартості					
Інші фінансові витрати					

Разом:

Втрати від участі в капіталі	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6
Інвестиції в асоційовані підприємства					
Спільна діяльність					
Інвестиції в дочірні підприємства					

Разом:

Джерело: сформовано автором на основі [50,77,121,124,134].

Тестування деталей – акції

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				

Аудит обліку та подання прибутку на акцію відповідно до МСБО 33 "Прибуток на акцію"

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Чи суб'єктом господарювання обчислено суму базисного прибутку на акцію за прибутком або збитком, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства і, в разі їх подання, за прибутком або збитком від діяльності, що триває, які відносяться до цих утримувачів звичайних акцій?						
2.	Чи базисний прибуток на акцію обчислено за допомогою ділення прибутку або збитку, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства (чисельник), на середньозважену кількість звичайних акцій, які перебувають в обігу протягом періоду (знаменник)?						
3.	Чи з метою обчислення розбавленого прибутку на акцію суб'єкт господарювання коригує прибуток або збиток, який відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, та середньозважену кількість акцій в обігу з урахуванням впливу всіх розбавляючих потенційних звичайних акцій?						
4.	Чи подано у звіті про сукупні доходи базисний та розбавлений прибуток на акцію безпосередньо за прибутком чи збитком від діяльності, що триває?						
5.	Чи суб'єктом господарювання, який відображає у звіті припинення діяльності, подано базисні і розбавлені суми, що припадають на акцію внаслідок припинення діяльності, в звіті про сукупні доходи або в примітках до фінансової звітності?						
6.	Чи суб'єктом господарювання подано базисний та розбавлений прибуток на акцію, навіть якщо розкриті суми є від'ємними (тобто є збиток на акцію)?						

Аудит розкриття інформації відповідно до МСБО 33 "Прибуток на акцію"

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Чи розкрито суми, використані як чисельники при обчисленні базисного та розбавленого прибутку на акцію, а також узгодження цих сум з сумами прибутку або збитку, які відносяться до материнського підприємства, за певний період? <i>Зазначене узгодження має окремо включати вплив кожного класу інструментів, що впливає на прибуток на акцію</i>						
2.	Чи розкрито середньозважену кількість звичайних акцій, використану як знаменник при обчисленні базисного та розбавленого прибутку на акцію, а також узгодження цих знаменників один з одним? <i>Зазначене узгодження має окремо включати вплив кожного класу інструментів, що впливає на прибуток на акцію.</i>						
3.	Чи розкрито інструменти (в тому числі акції, випуск яких залежить від наявності певних подій), які потенційно можуть розбавити базисний прибуток на акцію в майбутньому, але не були включені в обчислення розбавленого прибутку на акцію через їх антирозбавляючий вплив у відображеному періоді (періодах)?						
4.	Чи розкрито опис операцій зі звичайними акціями або з потенційними звичайними акціями, за винятком тих операцій, які відображаються в обліку, які відбуваються після звітного періоду і які могли б суттєво змінити кількість звичайних або потенційних звичайних акцій в обігу на кінець періоду, якби ці операції відбулися б до кінця звітного періоду?						

Аудит обліку операцій платіж на основі акцій відповідно до МСФЗ 2 "Платіж на основі акцій"

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Чи визнано товари або послуги, отримані або придбані в результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, у момент отримання зазначених товарів або послуг?						
2.	Якщо товари чи послуги отримані в результаті операцій, платіж за якими здійснювався на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, то чи визнано відповідне збільшення власного капіталу?						
3.	Якщо товари чи послуги придбані в результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів, то чи визнано зобов'язання?						
4.	Якщо товари чи послуги, придбані або отримані в результаті операції, платіж за якою здійснюється на основі акцій, не підлягають визнанню як активи, то чи визнанні як витрати?						
5.	Чи для обліку операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, оцінено отримані товари чи послуги, а також відповідне збільшення власного капіталу за справедливою вартістю отриманих товарів чи послуг, за винятком випадків, коли цю справедливую вартість неможливо оцінити достовірно?						
6.	Чи для операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів, оцінено придбані товари чи послуги і прийняті зобов'язання за справедливою вартістю таких зобов'язань?						
7.	Доки зобов'язання не погашене, чи переоцінюється справедлива вартість такого зобов'язання на кінець кожного звітного періоду та на дату погашення, визнаючи будь-які зміни справедливої вартості у складі прибутків або збитків за відповідний період?						

Аудит розкриття інформації відповідно до МСФЗ 2 "Платіж на основі акцій"

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Чи розкрито інформацію, яка дасть змогу користувачам фінансової звітності зрозуміти характер і обсяг угод, платіж за якими здійснюється на основі акцій, чинних протягом відповідного періоду?						
2.	Чи надано опис кожного виду угоди, платіж за якою здійснюється на основі акцій, що існувала в будь-який момент протягом відповідного періоду, включаючи загальні умови кожної з угод, як-от вимоги для набуття права, максимальний строк наданих опціонів і метод розрахунку?						
3.	Чи розкрито кількість і середньозважені ціни виконання опціонів на акції за кожною з наведених далі груп опціонів: i) невиконані на початок періоду; ii) надані протягом періоду; iii) вилучені протягом періоду; iv) виконані протягом періоду; v) строк яких закінчився протягом vi) невиконані на кінець періоду; vii) такі, що підлягають виконанню станом на кінець періоду?						
4.	Чи розкрито для опціонів на акції, які були виконані протягом періоду, – середньозважену ціну акції на дату виконання?						
5.	Чи розкрито для невиконаних опціонів на акції станом на кінець періоду – діапазон цін виконання і середньозважений строк дії, що залишився згідно з контрактом. Якщо діапазон цін виконання широкий, тоді невиконані опціони слід розподілити на категорії, які дадуть змогу оцінити кількість і строк можливого випуску додаткових акцій, а також суму грошових коштів, яка може бути отримана внаслідок виконання цих опціонів?						
6.	Чи розкрито інформацію, яка дасть змогу користувачам фінансової звітності зрозуміти, як визначалася справедлива вартість товарів чи послуг, отриманих протягом періоду, або справедлива вартість інструментів власного капіталу, наданих протягом періоду?						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
7.	<p>Чи розкрито для опціонів на акції, наданих протягом періоду, – середньозважену справедливу вартість цих опціонів на дату оцінки та інформацію щодо способу оцінки цієї справедливої вартості, у тому числі:</p> <p>i. застосовану модель ціноутворення опціону, включаючи середньозважену ціну акції, ціну виконання, очікувані цінові коливання, строк чинності опціону, очікувані дивіденди, безризикову ставку відсотка та будь-яку іншу інформацію, використану у моделі, в тому числі застосований метод і припущення, зроблені для відображення впливів у результаті очікуваного дострокового виконання;</p> <p>ii. спосіб, у який були визначені очікувані цінові коливання, включаючи пояснення міри, якою очікувані коливання ґрунтувались на історичних коливаннях; та</p> <p>iii. інформацію про те, чи були враховані при оцінці справедливої вартості інші характеристики наданого опціону, такі як стан ринку?</p>						
8.	<p>Чи розкрито щодо інших інструментів власного капіталу, наданих протягом періоду (тобто інструментів, інших ніж опціон на акції), – кількість та середньозважену справедливу вартість цих інструментів власного капіталу на дату оцінки та інформацію щодо методу оцінки цієї справедливої вартості, у тому числі:</p> <p>i) інформацію про спосіб визначення справедливої вартості, якщо її оцінка не базувалася на наявній ринковій ціні;</p> <p>ii) інформацію про те, чи були включені до оцінки справедливої вартості очікувані дивіденди і як саме; та</p> <p>iii) інформацію про те, чи були враховані при оцінці справедливої вартості будь-які інші характеристики наданих інструментів власного капіталу, і як саме?</p>						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
9.	Чи розкрито для угод, платіж за якими здійснюється на основі акцій, та до яких були внесені зміни протягом періоду: і) пояснення стосовно цих змін; іі) додаткову справедливу вартість надану (як результат цих змін); та ііі) інформацію щодо способу оцінки наданої додаткової справедливої вартості, відповідно до вимог, що наведені вище в пунктах а) і б) (якщо це доречно)?						
10.	Якщо протягом періоду суб'єкт господарювання прямо оцінював справедливу вартість отриманих товарів чи послуг, чи розкрито, як була визначена така справедлива вартість?						
11.	Чи розкрито інформацію, яка дасть змогу користувачам фінансової звітності зрозуміти вплив операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, на прибутки чи збитки за період і на фінансовий стан?						
12.	Чи розкрито загальну суму витрат за період, що виникли в результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, і за якими отримані товари чи послуги не відповідали критеріям визнання як активи, у результаті чого вони були негайно визнані як витрати; включаючи окреме розкриття тієї частки загальних витрат, яка виникає в результаті операцій, відображених в обліку як операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу?						
13.	Чи розкрито щодо зобов'язань, які виникають у результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій: і) загальну суму балансової вартості на кінець періоду; іі) загальну внутрішню вартість на кінець періоду тих зобов'язань, за якими на кінець періоду контрагент набув право на отримання грошових коштів або інших активів?						

Джерело: сформовано автором на основі [77,112,127,134].

Тестування деталей – операційні сегменти

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				

Аудит розкриття інформації відповідно до МСФЗ 8 "Операційні сегменти"

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Чи розкрито інформацію про кожен операційний сегмент?						
2.	Чи правильно застосовано критерії угруповання?						
3.	Чи правильно застосовано кількісні пороги?						
4.	Чи наведено кількісну інформацію про операційні сегменти?						
5.	Чи наведено інформацію щодо кожного операційного сегмента про доходи/витрати, прибутки/збитки, активи/зобов'язання, основну оцінку?						
6.	Чи наведено узгодження загальних сум доходів сегмента, відображеного в звітності прибутку або збитку сегмента, активів сегмента, зобов'язань сегмента та інших суттєвих показників сегмента з відповідними сумами суб'єкта господарювання?						
7.	Чи розкрито таку загальну інформацію: а) чинники, використані для визначення звітних сегментів, включаючи основу організації (наприклад, чи визначає управлінський персонал організацію суб'єкта господарювання, беручи за основу відмінності продуктів та послуг, географічних регіонів, правового середовища, або комбінації декількох чинників, та чи об'єднувались операційні сегменти); аа) судження, складені управлінським персоналом при застосуванні критеріїв агрегування. б) види продуктів і послуг, від яких кожен звітний сегмент отримує доходи?						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
8.	Чи відображено в звітності доходи від зовнішніх клієнтів за кожним продуктом та послугою, чи кожною групою подібних продуктів і послуг, крім випадків, коли необхідна інформація є недоступною та витрати на її розробку будуть надмірними; у такому випадку розкривається інформація про цей факт?						
9.	Чи відображено в звітності географічну інформацію, крім випадків, коли необхідна інформація є недоступною та витрати на її розробку будуть надмірними?						
10.	Чи надає інформацію про ступінь залежності від своїх основних клієнтів? Чи розкрито інформацію факт, загальну суму доходів від кожного такого клієнта, та назву сегменту чи сегментів, у яких відображено такі доходи, якщо доходи від операцій з одним зовнішнім клієнтом досягають 10% (або більше) доходів суб'єкта господарювання?						

Джерело: сформовано автором на основі [77,132,134].

Тестування деталей – пов'язані сторони

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				

Аудит розкриття інформації відповідно до МСБО 24 "Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін"

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Чи розкрито інформації про відносини між материнським підприємством та його дочірніми підприємствами, незалежно від наявності операцій між ними?					24.03.02.01	
2.	Чи розкрито назву материнського підприємства, а також фактичної контролюючої сторони, якщо вона має іншу назву?						
3.	Якщо жодна з цих сторін не складає консолідованої фінансової звітності, що оприлюднюються, чи зазначено назву материнського підприємства вишого рівня, яке складає таку звітність?						
4.	Чи розкрито відносини між пов'язаними сторонами там, де існує контроль, незалежно від наявності операцій між пов'язаними сторонами?						
5.	Чи розкрито інформацію щодо компенсації провідному управлінському персоналу, яка подається загальною сумою, а також окремо для кожної із наведених далі категорій: а) короткострокові виплати працівникам; б) виплати по закінченні трудової діяльності; в) інші довгострокові виплати працівникам; г) виплати при звільненні; г) платіж на основі акцій?					24.03.02.01	
6.	Чи розкрито суми, витрачені суб'єктом господарювання на забезпечення послуг провідного управлінського персоналу, які надаються окремим управлінським суб'єктом господарювання?						

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
7.	<p>Якщо було здійснено операції з пов'язаними сторонами протягом періодів, що охоплюються фінансовою звітністю, чи розкрито інформацію про характер відносин з пов'язаними сторонами, а також інформацію про такі здійснені операції та залишки заборгованості, у тому числі загальні зобов'язання, яку потребують користувачі для розуміння потенційного впливу цих відносин на фінансову звітність? Розкриття інформації має, щонайменше, включати:</p> <p>а) суму операцій;</p> <p>б) суму залишків заборгованості, у тому числі загальні зобов'язання, а також:</p> <p>i) його строки та умови, включаючи інформацію про наявність забезпечення і характер відшкодування, яке буде надане при погашенні, та</p> <p>ii) детальну інформацію щодо будь-яких гарантій, наданих чи отриманих;</p> <p>в) резерв сумнівних боргів, пов'язаних із сумою залишків заборгованості;</p> <p>г) витрати, визнані протягом періоду стосовно безнадійної або сумнівної заборгованості пов'язаних сторін.</p>						
8.	<p>Чи інформацію, розкриття відповідно до п. 6, подано окремо за наступними категоріями:</p> <p>а) материнське підприємство;</p> <p>б) суб'єкти господарювання, які спільно контролюють певний суб'єкт господарювання або мають суттєвий вплив на нього;</p> <p>в) дочірні підприємства;</p> <p>г) асоційовані підприємства;</p> <p>г) спільні підприємства, у яких даний суб'єкт господарювання виступає контролюючим учасником;</p> <p>д) провідний управлінський персонал суб'єкта господарювання або його МП;</p> <p>е) інші пов'язані сторони?</p>						
9.	Чи розкрито участь МП або ДП у визначеній програмі виплат, яка розподіляє ризики між підприємствами групи, та є операцією між пов'язаними сторонами?						
10.	Чи розкрито інформації про те, що операції з пов'язаними сторонами були здійснені на умовах, еквівалентних умовам, що домінують в операціях між незалежними сторонами, здійснюється тільки за можливості обґрунтування таких умов?						

Закупівля у пов'язаних сторін	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6
<i>Найменування пов'язаної сторони</i>					
Разом:					

Продаж пов'язаним сторонам	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6
<i>Найменування пов'язаної сторони</i>					
Разом:					

Торгова дебіторська заборгованість	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6
<i>Найменування пов'язаної сторони</i>					
Разом:					

Торгова кредиторська заборгованість	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6
<i>Найменування пов'язаної сторони</i>					
Разом:					

Аванси видані	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6
<i>Найменування пов'язаної сторони</i>					
Разом:					
Аванси одержані	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6
<i>Найменування пов'язаної сторони</i>					
Разом:					
Інша дебіторська заборгованість	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6
<i>Найменування пов'язаної сторони</i>					
Разом:					
Інша кредиторська заборгованість	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6
<i>Найменування пов'язаної сторони</i>					
Разом:					
Виплати ключовому менеджменту	Дані фінансової звітності	Дані аудиту	Розбіжності	Посилання на РД	Примітки
1	2	3	4	5	6
<i>Виплата заробітної плати управлінському персоналу</i>					
<i>Соціальні витрати, пов'язані з управлінським персоналом</i>					
<i>Інші виплати</i>					
Разом:					

Джерело: сформовано автором на основі [77,111,134].

Тестування деталей – події після звітнього періоду

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				

Аудит визнання та обліку коригувальних подій після звітної дати

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно	
1	2	3	4	5	6	7
1.	Чи є події після звітної дати коригувальними?					
2.	Чи було відкориговано суми та визнано раніше невизнані статті у звітності?					

Аудит розкриття інформації відповідно до МСБО 10 "Події після звітнього періоду"

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно	
1	2	3	4	5	6	7
1.	Чи розкрито інформацію про дату затвердження фін.звітності до випуску та про те, хто дав дозвіл на таке затвердження?					
2.	Якщо власники або інші особи мають повноваження вносити зміни до фін.звітності після випуску, чи розкрито інформацію про цей факт?					
3.	Якщо після звітнього періоду було отримано інформацію про умови, які існували на кінець звітнього періоду, чи було оновлено розкриття інформації, пов'язаної з цими умовами, з урахуванням нової інформації?					
4.	Чи було розкрито інформацію про кожну суттєву категорію подій, які не вимагають коригування після звітнього періоду: а) характер подій; б) попередня оцінка їх фінансового впливу або констатація, що така оцінка неможлива?					
5.	Чи було розкрито інформацію про вплив Covid-19?					
6.	Чи було розкрито інформацію про вплив російської агресії проти України?					

Джерело: сформовано автором на основі [77,48,134].

Тестування деталей – розвідка та оцінка запасів корисних копалин

Суб'єкт аудиторської діяльності:		Виконавець:	П.І.Б		
Клієнт:		Нагляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Звітний період:	20XX р.	Огляд:	П.І.Б	Дата:	XX.XX.XX
Дата початку аудиту:	XX.XX.XX				
Дата закінчення аудиту:	XX.XX.XX				

Аудит оцінки, визнання та класифікацію активів розвідки та оцінки запасів корисних копалин

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно	
1	2	3	4	5	6	7
1.	Чи оцінено активи розвідки та оцінки за собівартістю?					
2.	Чи розроблено суб'єктом господарювання облікову політику, що встановлює, які видатки визнаються як активи розвідки та оцінки, і послідовно застосовувати? Чи враховано в обліковій політиці, якою мірою видатки можуть бути пов'язані з пошуком конкретних запасів корисних копалин?					
3.	Чи визнано суб'єктом господарювання будь-які зобов'язання щодо демонтажу основних засобів та відновлення природних ресурсів на відповідній території, що виникають протягом певного періоду внаслідок проведення розвідки та оцінки запасів корисних копалин?					
4.	Чи застосовано після визнання активів розвідки та оцінки щодо них модель собівартості або модель переоцінки? Яку саме модель застосовано? Чи правильно зроблено оцінку після визнання?					
5.	Чи була у звітному періоді зміна обліковій політики щодо видатків на розвідку та оцінку? Чи є така зміна такою, що робить фін.звітність доречнішою для потреб користувачів у прийнятті ними економічних рішень і не менш достовірною?					
6.	Чи була зміна зроблена відповідно до вимог МСБО 8?					
7.	Чи було класифіковано активи розвідки та оцінки як матеріальні або нематеріальні активи та послідовно застосовано прийнятту класифікацію?					
8.	Чи було актив розвідки та оцінки перекласифіковано, коли доведено технічну здійсненність та комерційну доцільність видобування корисних копалин?					
9.	Чи було проведено оцінку зменшення корисності активів розвідки та оцінки перед рекласифікацією?					

Аудит оцінки оцінку на зменшення корисності

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Чи було оцінено на предмет зменшення корисності активи розвідки та оцінки, коли факти та обставини дозволяють припускати, що балансова вартість активу розвідки та оцінки може перевищити суму його очікуваного відшкодування?						
2	Чи було оцінено, подано та розкрито інформацію про будь-який збиток, що виникає від зменшення корисності?						
3	Чи визначено в обліковій політиці порядок віднесення активів розвідки та оцінки до одиниць, які генерують грошові кошти, або груп одиниць, які генерують грошові кошти, з метою оцінювання зменшення корисності таких активів (якщо доречно)?						

Аудит розкриття інформації щодо активів розвідки та оцінки запасів корисних копалин відповідно до МСФЗ 6 "Розвідка та оцінка запасів корисних копалин"

№	Питання	Варіанти відповіді				Посилання на РД	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	Не застосовно		
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Чи було розкрито інформацію, яка визначає та пояснює суми, визнані в фінансовій звітності в результаті розвідки та оцінки запасів корисних копалин?						
2	Чи розкрито облікові політики щодо видатків на розвідку та оцінку, включаючи визнання активів розвідки та оцінки?						
3	Чи розкрито суми активів, зобов'язань, доходу та витрат, а також грошових потоків у результаті операційної та інвестиційної діяльності, що виникають внаслідок розвідки та оцінки запасів корисних копалин?						
4	Чи представлено активи розвідки та оцінки як окремий клас активів і розкрито інформацію відповідно до вимог МСБО 16 або МСБО 38, залежно від класифікації активів?						

Джерело: сформовано автором на основі [77,134,137].

ДОВІДКИ ПРО ВПРОВАДЖЕННЯ



Товариство з обмеженою відповідальністю
«ВСЕСВІТ-АУДИТ»

Номер реєстрації 4260 в Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, розділ «Суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності»

вул. Кондратюка, 4, к. 266
м. Київ, Україна, 04201
www.finance-audit.com.ua

vsesvit@finance-audit.com.ua
+38 067 159 49 04

№ 10 від 27 січня 2023 року

ДОВІДКА
про впровадження результатів дисертаційного дослідження
на здобуття наукового ступеня доктора філософії в аспірантурі
за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування
Карпачової Ольги Володимирівни

Довідка видана про те, що пропозиції Карпачової Ольги Володимирівни щодо структури та формату шаблонів аудиторської документації є актуальними для виконання аудиту МСФЗ звітності. Запропоновані шаблони сформовані таким чином, що дозволяють провести аудит фінансової звітності відповідності вимогам МСФЗ, оптимізуючи ресурси суб'єкта аудиторської діяльності. Запропонований підхід до акцентування уваги при плануванні аудиту МСФЗ звітності на аналізі фінансових показників та впливу зовнішнього середовища, зокрема пандемії Covid-19 та російської агресії на діяльність українських підприємств має високу науково-практичну цінність.

Довідка видана для представлення у спеціалізовану Вчену раду за місцем захисту дисертації.

Керуючий партнер
Аудиторської компанії
ТОВ «ВСЕСВІТ-АУДИТ»

О.В. Джуренко



№ 16012023
від 16 січня 2023 року

ДОВІДКА
про впровадження результатів дисертаційного дослідження
на здобуття наукового ступеня доктора філософії в аспірантурі
за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування
Карпачової Ольги Володимирівни

Довідка видана Карпачовій О.В. про впровадження аналізу впливу російської агресії на діяльність підприємств як частину ризик-орієнтованого підходу при плануванні аудиту МСФЗ звітності. Для здійснення якісного аудиту для підтвердження МСФЗ звітності необхідно визначити потенційні ризики на стадії планування. Одним з таких ризиків є отримана шкода від російської агресії, яка здійснює значний вплив на діяльність українських підприємств. Запропонований Карпачовою О.В. методологічний підхід до такого аналізу та оформлення його результатів є актуальним та має практичну цінність для виконання аудиту МСФЗ звітності.

Партнер з аудиту
Аудиторської компанії
ТОВ «КРЕСТОН ДЖІ СІ ДЖІ АУДИТ»



В.Г. Деменко



No. 12/22 dated December 30, 2022

Mersin, Turkey

REFERENCE

**on the dissertation research results implementation
to obtain the scientific of Doctor of Philosophy degree
in specialty 071 - Accounting and taxation by Olga V. Karpachova**

The reference is issued stating that the company DIMAX SULTAN 2699 İNŞAAT GAYRİMENKUL SAĞLIK TURİZMİ OTOMOTİV SANAYİ TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ has considered and implemented the suggestions of Olga V. Karpachova regarding the methodological approach to the working documentation formation to audit IFRS financial statements. The working documentation templates in the Ms Excel program proposed by Olga V. Karpachova were used by internal auditors to check the correctness of the preparation of the IFRS financial statements first package; as well as the working document "Financial indicators analysis" in the analysis of our company's activities in the preparation of management reporting for 2022.

The audit documentation templates and approaches to auditing IFRS reporting proposed by the PhD student have a high scientific and practical value.

Financial director

Huseyn Asgarov

DIMAX SULTAN 2699
İNS. DAY. SAN. TURİZMİ OTOMOTİV SAN. TIC. LTD. ŞTİ.
MERSİN İLİ MERSİN İLİ MERSİN İLİ
MERSİN İLİ MERSİN İLİ MERSİN İLİ
MERSİN İLİ MERSİN İLİ MERSİN İLİ
MERSİN İLİ MERSİN İLİ MERSİN İLİ



№ 12/22 від 30 грудня 2022 року

м. Мерсін, Туреччина

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
на здобуття наукового ступеня доктора філософії в аспірантурі
за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування
Карпачової Ольги Володимирівни

Довідка видана про те, що компанією DIMAX SULTAN 2699 İNŞAAT GAYRİMENKUL SAĞLIK TURİZMİ OTOMOTİV SANAYİ TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ було розглянуто та впроваджено пропозиції Карпачової Ольги Володимирівни щодо методологічного підходу до формування робочої документації аудиту фінансової звітності за МСФЗ. Запропоновані Карпачовою Ольгою Володимирівною шаблони робочих документів в програмі Ms Excel були використані внутрішніми аудиторами для перевірки правильності підготовки першого пакету фінансової звітності за міжнародними стандартами, а також робочий документ «Аналіз фінансових показників» при аналізі діяльності нашої компанії при підготовці управлінської звітності за 2022 рік.

Запропоновані аспіранткою шаблони аудиторської документації та підходи до здійснення аудиту МСФЗ звітності мають високу науково-практичну цінність.

Фінансовий директор

Хусейн Асгаров

DIMAX SULTAN 2699
İNŞ. GAY. MEN. TURİZM OTOMOTİV SAN. TIC. LTD. ŞTİ.
MERSİN İZMİR
KURUMSAL İZMİR
T.C. İZMİR İZMİR
T.C. İZMİR İZMİR



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
MINISTRY OF EDUCATION AND SCIENCE OF UKRAINE
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ІВАНА ФРАНКА
IVAN FRANKO NATIONAL UNIVERSITY OF LVIV

вул. Університетська, 1, м. Львів, 79000, Україна
тел./факс (032) 261-60-48, тел. 260-34-02
http://www.lnu.edu.ua, e-mail: lnu@lnu.edu.ua
Код ЄДРПОУ 02070987 Державна казначейська служба України
МФО 820172, р.р. UA 468201720343101002200001061
№ свідоцтва 17701483, ін. под. № 020709813029
Валютний рахунок UA613223130000026009000028110,
UA273223130000026005000028567 в Укресімбанку
м. Львів МФО 322313

1, Universytetska Str., Lviv, 79000, Ukraine
Phone/Fax: +38 (032) 261-60-48, 260-34-02
http://www.lnu.edu.ua, e-mail: lnu@lnu.edu.ua
Code EDRPOU 02070987 State Treasury Service of Ukraine
MFC 820172, Settlement Acc. UA 468201720343101002200001061
Certificate No. 17701483, Tax. IN 020709813029
Foreign Currency Acc. No. UA613223130000026009000028110,
UA273223130000026005000028567
in Lviv Branch of Ukreximbank MFO 322313
на № _____ від _____

№ 2734-Н від 26.10.2023

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційної роботи Карпачової Ольги Володимирівни на тему «Організаційні та методичні аспекти формування робочих документів аудитора» в навчальний процес Львівського національного університету імені Івана Франка

Науково-практичні розробки дисертаційної роботи Карпачової Ольги Володимирівни, проведеної відповідно до тематики науково-дослідних робіт Львівського національного університету імені Івана Франка, знайшли своє відображення у науковій темі кафедри облікових технологій та оподаткування: «Обліково-аналітичне і контрольне забезпечення системи бізнес комунікацій» (номер державної реєстрації 0121U109219), «Обліково-аналітичне забезпечення сталого розвитку бізнесу в умовах цифрової економіки» (номер державної реєстрації 0121U114604) та використані при викладанні окремих дисциплін з підготовки бакалаврів і магістрів за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування.

Результати дисертаційної роботи впроваджено як удосконалення викладання таких дисциплін:

- «Аудит», теми: «Планування аудиту», «Аудиторські докази», «Робочі документи аудитора»;
- «Організація і методика аудиту», теми: «Документування результатів аудиту», «Робоча документація аудитора»;
- «Фінансова звітність за міжнародними стандартами», теми: «Загальні вимоги до подання фінансової звітності», «Виправлення помилок у фінансовій звітності».

Застосування у навчальному процесі Львівського національного університету імені Івана Франка цих впроваджень дало змогу удосконалити згадані дисципліни відповідно до сучасних тенденцій розвитку економіки, поглибити їх теоретико-методичні основи та загалом підвищити якість підготовки фахівців.

Проректор з наукової роботи
академік НАН України, професор

Роман ГЛАДИШЕВСЬКИЙ