

В.П. БОНДАР

(Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», м. Київ, Україна)

Теорія та практика застосування аудиторських процедур щодо вхідних залишків при виконанні перших завдань з аудиту

Стаття присвячена дослідженню проблем виконання перших завдань з аудиту в контексті застосування аудиторських процедур щодо залишків на початок періоду, передбачених міжнародними стандартами аудиту, та розробці системи їх документально-інформаційного забезпечення. Обґрунтовано важливість робочих документів попереднього аудитора для виявлення відхилень у формуванні залишків на початок періоду та оцінки недоліків систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю підприємства-клієнта. Розроблено програму перевірки залишків на початок періоду та інші форм робочих документів для документального забезпечення процесу аудиту. Це забезпечує оптимізацію ресурсів аудиторської перевірки в ході отримання аудиторських доказів та дозволяє проводити нагляд протягом виконання завдання та контроль якості завершених завдань. Обґрунтовано, що розгляд робочих документів попереднього аудитора слід використовувати для отримання розуміння відношення управлінського персоналу до необхідності внесення коригувань у фінансову звітність за результатами аудиту. Такий підхід сприяє уникненню загроз незалежності аудитора, знижує ризики невиявлення суттєвих викривлень та дозволяє аудитору визначити ступінь довіри до сформованих вхідних залишків.

Ключові слова: аудит, аудиторські процедури, перші завдання з аудиту, вхідні залишки, попередній аудитор.

В.П. БОНДАРЬ

(Национальный научный центр «Институт аграрной экономики», г. Киев, Украина)

Теория и практика применения аудиторских процедур относительно входящих остатков при выполнении первых заданий по аудиту

Статья посвящена исследованию проблем выполнения первых задач аудита в контексте применения аудиторских процедур относительно остатков на начало периода, предусмотренных международными стандартами аудита, и разработке системы их документально-информационного обеспечения. Обоснована важность рабочих документов предварительного аудитора для выявления отклонений в формировании остатков на начало периода и оценки недостатков систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля предприятия-клиента. Разработана программа проверки остатков на начало периода и другие формы рабочих документов для документального обеспечения процесса аудита. Это обеспечивает оптимизацию ресурсов аудиторской проверки в ходе получения аудиторских доказательств и позволяет проводить наблюдение в течение выполнения задания и контроль качества завершенных задач. Обосновано, что рассмотрение рабочих документов предварительного аудитора следует использовать для получения понимания отношения управленческого персонала к необходимости внесения корректировок в финансовую отчетность по результатам аудита. Такой подход способствует избежанию угроз независимости аудитора, снижает риски выявления существенных искажений и позволяет аудитору определить степень доверия к сложившимся входящим остаткам.

Ключевые слова: аудит, аудиторские процедуры, первое задание по аудиту, входящие остатки, предыдущий аудитор.

Theory and Practice of Applying Audit Procedures to Input Balance in Performing the First Tasks of the Audit

The article is devoted to the problems of performing the first tasks of the audit in the context of applying audit procedures to balances at beginning of the period stipulated by the international auditing standards, and developing a system of their documentary and informational support. The importance of working papers of the previous auditor to the detection of deviations in the formation of balances at the beginning of the period, and assessment of the flaws of the accounting and internal control of the client is substantiated. The program for checking balance at the beginning of the period and other forms of working papers for documentary support of the audit process is developed. This provides for the optimization of audit resources to obtain audit evidence and allows for the supervision of the task performance and quality control of completed tasks. It is proved that the review of the working papers of the previous auditor should be used for understanding management's attitude to the need in making adjustments in the financial statements based on the audit results. This approach helps to avoid threats to the independence of the auditor, reduces the risk of not detecting a material misstatement, and allows the auditor to determine the degree of confidence in the existing input balance.

Keywords: audit, audit procedures, first task of the audit, input balance, previous auditor.

Постановка проблеми. На сьогоднішній день в умовах інтенсифікації міжнародного руху капіталу, потреби вітчизняної економіки у залученні іноземних інвестицій посилюється значення формування сприятливого іміджу України як країни, потенційно привабливої для розміщення інвестицій. Проте, вивчення рейтингу Doing Business 2016 вказує на те, що на даний час наша країна знаходиться на край низьких позиціях – 83 місце (у 2015 р. – 87 місце) [7]. Зокрема, одним із елементів, що враховується при визначенні даного індексу, є показник захисту прав міноритарних інвесторів (за даним показником Україна займає 88 місце зі 189, що вказує на відсутність на державному рівні належного організаційно-правового інструментарію захисту міноритарних акціонерів від корисливих злочинів у сфері корпоративних відносин) [6, с. 66]. По суті у світовій економіці, яка все більше характеризується глобалізацією економічних явищ та процесів, захист прав міноритарних інвесторів стає основою для залучення підприємствами стороннього фінансування, необхідного для забезпечення його розвитку, матеріально-технічного та інноваційного оновлення, зниження фінансових ризиків та створення конкурентних переваг.

Одним із інструментів інформаційної підтримки реалізації прав акціонерів у цивілізованій ринковій економіці є розкриття фінансової інформації підприємства згідно з вимогами зацікавлених користувачів та відповідне оприлюднення фінансової звітності. Наприклад, такий елемент вказаного вище індексу, як прозорість угод між зацікавленими особами (індекс розкриття інформації про угоду) у України оцінений у 4 бали з максимальних 10 балів. При його формуванні, зокрема, оцінюється не тільки санкціонування операцій органами корпоративного управління, а й можливість залучення зовнішніх органів для перевірки угод перед їх здійсненням та необхідність розкриття інформації громадськості,

регулюючому органу або акціонерам. Забезпечити більшу прозорість та неупереджене розкриття повної та достовірної інформації про діяльність підприємства дозволяє розвиток аудиторської практики, її організаційно-методичне забезпечення відповідно до професійних стандартів аудиту.

Глибоке опрацювання теорії та значний досвід практичної роботи в сфері аудиту дозволяє говорити про існування проблемних питань встановлення достовірності залишків на початок періоду, що перевіряється, в ході виконання перших завдань з аудиту, що пов'язується зі значними аудиторськими ризиками. Викладені обставини зумовлюють актуальність представленого дослідження

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичним питанням та проблемам застосування міжнародних стандартів аудиту та вітчизняної практики аудиту в Україні свої дослідження присвятили С.В. Бардаш, А.М. Герасимович, Л.В. Гуцаленко, Г.М. Давидова, В.М. Жук [1], А.О. Касич [2], М.Д. Корінко, Б.В. Мельничук [3], О.В. Пасько [5], О.А. Петрик, Н.М. Проскуріна, О.Ю. Редько, В.С. Рудницький, В.В. Рядська Б.Ф. Усач, Н.С. Шалімова, та інші дослідники. Не применшуючи значення наукового внеску вказаних вчених, зауважимо, що невирішеними залишається ряд проблем практичного застосування аудиторських процедур відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту, вирішення яких вбачаємо у науковому обґрунтуванні методичного підходу до їх практичної реалізації.

Метою дослідження є окреслення існуючих проблем виконання перших завдань з аудиту в контексті застосування аудиторських процедур щодо залишків на початок періоду, передбачених міжнародними стандартами аудиту, та розробка системи їх документально-інформаційного забезпечення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Потреба в перевірці аудитором правильності

Аудит, аналіз і контроль

формування залишків станом на початок звітної періоду пов'язана з необхідністю забезпечення порівнянності (зіставності) фінансової звітності. У випадку, коли попередній аудит виконувався тим же аудитором, ризик неправильного перенесення залишків багатократно знижується. Проте, якщо фінансова звітність клієнта перевірялася аудитором з іншої аудиторської фірми або не підлягала аудиторській перевірці взагалі, вважається, що для аудиторської фірми це перше завдання з аудиту, на яке поширюються вимоги Міжнародного стандарту аудиту (далі – МСА) 510 «Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду» [4]. Таким чином, метою аудитора щодо вивчення залишків на початок періоду в ході виконання першого завдання з аудиту у даного клієнта є отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів щодо:

а) існування викривлень у залишках на початок періоду, які суттєво впливають на фінансову звітність поточного періоду. Такі викривлення можуть існувати не тільки з причин недостовірних показників бухгалтерського обліку чи їх невідповідності первинним документам, але й у зв'язку з тим, що аудитор не отримав достатнє розуміння особливостей внутрішнього бізнес-середовища клієнта на початок досліджуваного періоду. Джерелом інформації про відхилення у формуванні залишків на початок періоду є робочі документи попереднього аудитора та зафіксовані у них його спостереження щодо недоліків систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Такі документи необхідно запросити від попереднього аудитора на початку ознайомлення з діяльністю клієнта;

б) послідовності застосування облікової політики, з використанням якої формувалися залишки на кінець попереднього періоду, у фінансовій звітності поточного періоду. У випадку, якщо в звітному році відбулися зміни облікових політик щодо об'єктів обліку, аудиторі слід встановити, чи знайшли такі зміни належне розкриття інформації та чи враховано їх при формуванні порівняної інформації за попередні періоди. Для виконання цього завдання також доцільний розгляд робочих документів попереднього аудитора та висловленої ним думки щодо

адекватності та прийнятності обраної підприємством облікової політики, оскільки послідовність застосування облікової політики та схильність керівництва до помилкової або упередженої інтерпретації вимог концептуальної основи також вивчалася попереднім аудитором на етапі проведення аудиторських процедур.

Відповідно до п. ДЗ Матеріалів для застосування та інших пояснювальних матеріалів до МСА 510, на характер та обсяг аудиторських процедур, які виконуються аудитором з метою отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів щодо залишків на початок періоду, впливають:

– застосовувана облікова політика клієнта. Її вивчення дозволяє ідентифікувати підходи клієнта до вибору методичного інструментарію бухгалтерського обліку окремих об'єктів, сформувані уявлення про схильність управлінського персоналу, відповідального за формування облікової політики, до довільної (неадекватної) інтерпретації стандартів бухгалтерського обліку та середовища внутрішнього контролю;

– суттєвість залишків на початок звітної періоду відповідно до рівня суттєвості, встановленого обліковою політикою для розкриття інформації у фінансовій звітності, а також рівня суттєвості, визначеного за допомогою професійного судження аудитора та процедур, передбачених МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» [4];

– суб'єкт, що проводив аудит фінансової звітності клієнта за попередній звітний період, а також вид висловленої ним аудиторської думки (при модифікованій думці попереднього аудитора слід додатково встановити підстави для її висловлення, описані в звіті незалежного аудитора та визначити ризик суттєвого викривлення кінцевих залишків у такій звітності, враховуючи підстави для модифікації та всеохопність виявлених попереднім аудитором відхилень).

З урахуванням специфіки середовища формування залишків на кінець попереднього періоду, що вивчаються аудитором в ході вивчення фінансової звітності за звітний період, рекомендуємо складати програму вивчення залишків на початок періоду (табл. 1).

Таблиця 1

Розроблена Програма перевірки залишків на початок періоду в ході аудиту фінансової звітності (форма № 510.1)

Етапи роботи аудитора	Посилання на робочий документ	Завершено, ініціали, дата
1. Оцінка середовища внутрішнього контролю щодо перевірки формування залишків на кінець звітної періоду (процедури тестування)	П. 1 Робочого документу 510.2	
2. Перевірка правильності перенесення вхідних залишків у звітному періоді (процедури тестування)	П. 2 Робочого документу 510.2	
3. Оцінка врахування впливу зміни облікової політики та формування на вхідні залишки у звітному періоді та формування порівняної інформації (процедури тестування)	П. 3 Робочого документу 510.2	
4. Вибір подальших процедур у відповідь на оцінені ризики	Робочий документ 510.3	
5. Подальші аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків: 1) 2) <...>	Робочі документи, передбачені для відповідних аудиторських процедур	

Джерело: розроблено автором.

Використання даної програми, яка є елементом документального забезпечення процесу планування аудиторських процедур щодо підтвердження залишків на початок періоду, забезпечує оптимізацію ресурсів аудиторської перевірки в ході отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів. Посилання на робочі документи, що вказані за кожним передбаченим у даній програмі етапом, дозволяють не тільки систематизувати документальне забезпечення відповідних аудиторських процедур, а й проводити нагляд протягом виконання завдання, здійснювати контроль якості в тому числі при перевірці завершених завдань, відповідно до Міжнародного стандарту контролю якості І «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» [4].

Розглянемо детальніше всі вказані у програмі етапи. Перш за все, аудитор повинен ознайомитися з фінансовою звітністю за попередній звітний період та відповідним звітом попереднього аудитора (якщо такий є), для того, щоб отримати необхідну інформацію про залишки на початок періоду, а також вивчити додаткову інформацію щодо таких залишків, розкриту у примітках до фінансової звітності. Для цілей ідентифікації ризиків щодо сформованих вхідних залишків за звітний період вважаємо за доцільне використовувати процедури тестування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю клієнта. З цією метою запропоновано використовувати розроблену форму Робочого документу аудитора, продемонстровану у таблиці 2.

Таблиця 2

Розроблена форма Робочого документу «Тестування ризиків щодо сформованих вхідних залишків за період, що закінчився 31.12.XX р.» (форма № 510.2)

Тестові запитання	Відповідь (Так/Ні)	Примітки щодо процедур у відповідь на оцінені ризики
1. Моніторинг системи контролю вхідних залишків		
1.1. Чи підлягала фінансова звітність за попередній період аудиту?		Якщо відповідь «Ні» - перехід до питання 1.3
1.2. Чи здійснювався аудит іншою аудиторською фірмою? (МСА 510)		Якщо відповідь «Так» - Запит до попереднього аудитора щодо надання доступу (див. Зразок 1) відповідно до МСА 510 Якщо відповідь «Ні» - Див. Робочий документ 510.3
1.3. Чи функціонує на підприємстві підрозділ внутрішнього аудиту, до повноважень якого входить контроль показників фінансової звітності підприємства? (МСА 610)		Якщо відповідь «Так» - Запит до внутрішнього аудитора щодо надання запевнень (див. Зразок 2) відповідно до МСА 610 Якщо відповідь «Ні» - Див. Робочий документ 510.3
2. Перенесення залишків		
2.1. Чи правильно перенесені вхідні залишки з фінансової звітності за попередній період?		Якщо відповідь «Ні» - перехід до групи питань 3 «Облікова політика»
2.2. Чи розкриті у Примітках до річної фінансової звітності обставини та події, які обумовили класифікацію активів та зобов'язань на кінець попереднього періоду?		
3. Облікова політика		
3.1. Чи змінювалася протягом звітного періоду облікова політика, відображена у залишках на початок періоду?		Якщо відповідь «Ні» - завершення тестування облікової політики
3.2. Чи прийнятні зміни облікової політики в контексті нашого розуміння бізнес-середовища підприємства?		У випадку зміни облікової політики протягом періоду слід отримати письмові запевнення від управлінського персоналу (МСА 580 [4]) щодо причин таких змін та того, що він визнає свою відповідальність за врахування впливу таких змін при розкритті інформації у фінансовій звітності
3.3. Чи було відповідно враховано зміни в обліковій політиці відповідно до застосовної концептуальної основи?		
3.4. Чи було адекватно подано й розкрито зміни в обліковій політиці відповідно до застосовної концептуальної основи?		

Джерело: розроблено автором.

Звертаємо увагу, що у разі ствердної відповіді на питання 1.2 наведеної вище форми, рекомендуємо надсилати Запит до попереднього аудитора щодо надання доступу. Коли аудитор вперше працює з клієнтом, то ще на етапі планування виконання завдання з аудиту, доцільним є отримання запевнень від попереднього аудитора, зокрема, щодо залишків по рахунках. У зв'язку з цим, при ознайомленні аудитор з бізнес-середовищем клієнта, станом його облікової та контрольної систем, необхідно встановити особу попереднього аудитора та ознайомитися з його висновком щодо фінансової звітності за попередній період. Обов'язковим є також

отримання пояснень та запевнень від управлінського персоналу щодо причин відмови від подальшої співпраці з попереднім аудитором. Це дозволить, зокрема, виявити факти або оцінити ризики шахрайства, а також на етапі прийняття клієнта встановити наявність загроз незалежності аудитора.

За результатами проведеного дослідження, рекомендуємо формувати Лист наступного аудитора до попереднього аудитора із запитом про надання доступу до аудиторського файлу щодо завдання з аудиту фінансової звітності за попередній рік. Текст такого Листа приведено на рис. 1 (назви компаній є умовними).

Зразок 1

**ЛИСТ НАСТУПНОГО АУДИТОРА ДО ПОПЕРЕДНЬОГО АУДИТОРА
ІЗ ЗАПИТОМ ПРО ДОСТУП**

12.12.2015 р.

Директору

Аудиторської компанії «Леда Консалт»

пану Денисенку В.В.

Щодо надання інформації, що стосується аудиту ПАТ «Транс-сервіс»

Наша компанія була належним чином призначена аудитором ПАТ «Транс-сервіс» (далі – Компанія).

Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, для цілей нашої аудиторської перевірки ми просимо надати нам доступ до наступної інформації:

1. Аудиторської документації, складеної Вами в ході аудиту фінансової звітності Компанії за попередній звітний рік, яка розкриває відхилення у залишках на кінець досліджуваного періоду.

2. Письмові запевнення управлінського персоналу Компанії щодо його згоди з коригуваннями та бухгалтерські проведення, які були запропоновані Вами впродовж аудиту, а у випадку незгоди – письмові запевнення про визнання своєї відповідальності за розгляд впливу всіх невідкоригованих помилок, виявлених впродовж аудиту, та за врахування рівня їх суттєвості при розкритті показників фінансової звітності.

3. Опис підстав для модифікації аудиторської думки щодо фінансової звітності Компанії за попередній період та їх можливого впливу на існування викривлень у залишках на початок звітного періоду.

Ми також можемо запросити роз'яснення від Вас у зв'язку з розглядом вищевказаної інформації на тій же основі.

Ми з нетерпінням чекаємо Вашого листа з підтвердженням у відповідь на це прохання.

З повагою, директор

Аудиторської компанії «Аудит Плюс»

*Рис. 1. Зразок запиту щодо надання доступу до аудиторського файлу щодо завдання
з аудиту фінансової звітності за попередній рік*

Джерело: розроблено автором.

Використання робочих документів попереднього аудитора є для аудитора цінним джерелом інформації про діяльність підприємства-клієнта у попередніх періодах, оскільки міститимуть спостереження та суттєві питання, на які він звернув увагу під час аудиту. Така документація та письмові запевнення, надані попередньому аудитору, можуть бути використані також в контексті отримання розуміння відношення управлінського персоналу підприємства до необхідності внесення коригувань у показники фінансової звітності за результатами її аудиту. Це дозволить уникнути в подальшому загроз незалежності аудитора, встановити існування ризиків шахрайства та надати аудиторі незалежні професійні свідчення відносно облікових практик та систем внутрішнього контролю підприємства, що в

цілому сприятиме визначенню ступеня довіри аудитора до сформованих на початок періоду залишків.

На виконання п. 6 МСА 510 аудитору також слід виконати інші процедури для отримання аудиторських доказів щодо існуючих залишків на початок звітного періоду. Проте, необхідність та специфіка проведення таких процедур зумовлюються особливостями об'єктів бухгалтерського обліку, залишки яких перевіряються (при цьому слід враховувати матеріальність форми таких об'єктів, монетарний характер, можливість отримання за конкретними об'єктами аудиторських доказів з незалежних джерел). Оцінювання аудитором необхідності здійснення подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики слід

фіксувати в аудиторській документації. Це дозволить підтвердити обрану аудитором методику аудиторського дослідження, а також оцінити ступінь його ретельності при виконанні аудиторських

процедур. За результатами дослідження розроблено форму відповідного робочого документу аудитора (табл. 3).

Таблиця 3

Розроблена форма Робочого документу «Оцінка необхідності виконання додаткових процедур щодо сформованих вхідних залишків за період, що закінчився 31.12.XX р.»(форма № 510.3)

Аудиторські процедури	Чи необхідно виконати додаткові процедури отримання аудиторських доказів щодо вхідних залишків (відповідь «Так»/«Ні»)				
	ОЗ, НМА	Запаси	ДЗ, КЗ, З	ГК	ВК
Оцінка подальших надходжень та платежів	X	X			
Зовнішні підтвердження (згідно з МСА 505)	X	X	*		*
Проведення інвентаризації на дату аудиту (згідно з МСА 501)	*	*	X	*	X
Розгляд результатів інвентаризації на дату балансу (згідно з МСА 501)	*	*	*	*	X
Повторне обчислення			**		
Перевірка записів та документів					*

Примітки:

* – більш надійні аудиторські процедури для підтвердження залишків на початок періоду;

** – аудиторські процедури для підтвердження залишків довгострокових та поточних забезпечень на початок періоду.

Умовні позначення: ОЗ – основні засоби, НМА – нематеріальні активи, ДЗ – дебіторська заборгованість, КЗ – кредиторська заборгованість, З – забезпечення, ГК – грошові кошти та їх еквіваленти, ВК – власний капітал.

Джерело: розроблено автором.

Звертаємо увагу, що аудитор повинен розглядати не лише існуючі на початок періоду залишки по рахунках бухгалтерського обліку, але й вивчити існування інших обставин, які призвели до розкриття відповідних залишків за статтями фінансової звітності. Прикладами таких обставин за вказаними у таблиці 3 об'єктами обліку є:

1) існування сумнівної або безнадійної дебіторської заборгованості та кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності. В цьому випадку такі види заборгованості перестають відповідати критеріям визнання активів та зобов'язань відповідно, а отже, повинні бути виключені з їх складу. Найбільш доцільним варіантом аудиторських процедур в цьому випадку буде вивчення даних інвентаризації такої заборгованості на дату балансу – перевірка наявності та змісту актів взаємозвірки розрахунків, а також виконання процедур зовнішнього підтвердження за найбільшими дебіторами та кредиторами. Це дозволить не тільки отримати аудиторські докази із зовнішніх джерел, керуючись професійним скептицизмом, але й провести моніторинг системи внутрішнього контролю підприємства-клієнта;

2) невизначеність майбутніх витрат та платежів, під які створюються забезпечення. Передумовою достовірного розкриття інформації та дотримання принципів фінансової звітності є перегляд необхідності та величини створених забезпечень майбутніх витрат і платежів на дату балансу, встановлення доцільності їх донарахування або коригування. Відповідно доречною аудиторською процедурою в цьому контексті стане перегляд облікової політики підприємства щодо створення та

оцінки таких забезпечень, а також здійснення повторних обчислень їх величини;

3) існування обмеження щодо зняття депозиту. Якщо наявне обмеження на зняття коштів протягом трьох і більше місяців з дати балансу, відповідні залишки по депозитам слід класифікувати як інші оборотні активи, а не як гроші та їх еквіваленти, хоча залишок таких коштів в обліку показується на рахунку 313 або 314. Це означає, що вивчення існуючих на дату балансу обставин щодо статусу та умов цього депозиту є обов'язковою умовою для отримання розуміння міркувань як управлінського персоналу, відповідального за формування фінансової звітності, так і попереднього аудитора, який висловлював думку про її достовірність, оскільки саме існування договірної обмеження щодо користування депозитом спричинило виключення таких коштів зі складу грошових коштів;

4) наявність заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу, що буде видно за залишками неоплаченого або вилученого капіталу. Нагадаємо, що правомірність такої заборгованості за внесками аудитору слід дослідити окремо, оскільки існує ризик порушення підприємством вимог чинного цивільного законодавства щодо формування статутного капіталу. Крім того, аудитору слід оцінити відповідність величини резервного капіталу визначеним вимогам (встановлені для акціонерних товариств). У зв'язку з цим доцільними будуть процедури вивчення статутних документів та змін до них, даних реєстраторів цінних паперів, а також офіційної інформації щодо емісії акцій, яка розкривається емітентами в обов'язковому порядку.

Вивчення та врахування аудитором викладених вище обставин складають основу для правильної їх інтерпретації при класифікації активів та зобов'язань на початок періоду, а також розкриття інформації про їх зміну чи перекласифікацію протягом періоду, що перевіряється.

Вивчення теоретичних та практичних аспектів застосування аудиторських процедур щодо вхідних залишків при виконанні перших завдань з аудиту дозволило дійти наступних **висновків**:

1. Посилення міжнародного руху капіталу на тлі глобалізації всіх економічних процесів вимагає адаптації корпоративних механізмів вітчизняних суб'єктів господарювання до міжнародної практики розкриття фінансової інформації з метою підвищення їх інвестиційної привабливості як для українських, так і зарубіжних інвесторів. Функціонування та розвиток інституту професійного аудиту в Україні дозволить підвищити прозорість та неупереджене розкриття повної та достовірної інформації про діяльність підприємства, у зв'язку з чим посилюється необхідність розробки належного організаційно-методичного забезпечення практичної діяльності вітчизняних аудиторів.

2. Цінним джерелом інформації про відхилення у формуванні залишків на початок періоду є робочі документи попереднього аудитора та зафіксовані у них його спостереження щодо недоліків систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Запит до попереднього аудитора щодо надання доступу до аудиторської документації відносно досліджуваного клієнта та її розгляд дозволяє аудитору отримати з незалежних джерел свідчення щодо середовища формування залишків на початок періоду, а також адекватності та прийнятності обраної підприємством облікової політики та її відповідності обраній концептуальній основі складання фінансової звітності.

3. Використання розробленої програми перевірки залишків на початок періоду та інших розроблених форм робочих документів як частини документального забезпечення процесу аудиту забезпечує оптимізацію ресурсів аудиторської перевірки в ході отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів та дозволяє проводити нагляд протягом виконання завдання та контроль якості завершених завдань.

4. Розгляд робочих документів попереднього аудитора разом з наданими йому письмовими запевненнями управлінського персоналу доцільно використовувати для отримання розуміння відношення управлінського персоналу до необхідності внесення коригувань у показники фінансової звітності за результатами її аудиту, що сприяє уникненню загроз незалежності аудитора, знизить ризики невиявлення суттєвих викривлень та дозволить аудитору визначити ступінь його довіри до сформованих на початок періоду залишків.

4 Список використаної літератури

1. Жук, В. М. Інституціональне забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні [Текст] / В. М. Жук // Фінанси України. – 2010. – № 11. – С. 101-110.

2. Касич, А. О. Розвиток ринку аудиторських послуг в Україні [Текст] / А. О. Касич, І. М. Гноєва // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1. – С. 76-80.

3. Мельничук, Б. В. Розвиток аудиторського обслуговування аграрного сектору України [Текст] / Б. В. Мельничук // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 2. – С. 69-72.

4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Текст]. Частина I: Видання 2014 року / Пер. з англ. мови О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, 2014, Аудиторська палата України, 2015. – 986 с.

5. Пасько, О. В. Модифікації думки та пояснювальні параграфи в аудиторських звітах публічних компаній України, акції яких котируються на Варшавській фондовій біржі [Текст] / О. В. Пасько, М. І. Гордієнко // Облік і фінанси. – 2014. – № 3(65). – С. 125-135.

6. Doing Business 2016: Measuring Regulatory Quality and Efficiency. Economy Profile 2016 Ukraine // A World Bank [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine/~media/giawb/doing%20business/documents/profiles/country/UKR.pdf?ver=3>

7. Ease of Doing Business in Ukraine // A World Bank [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine/>

4 References

1. Zhuk, V. M. (2010). Instytutsionalne zabezpechennia rozvytku bukhgalterskoho obliku v Ukraini [The institutional provision of accounting development in Ukraine]. *Finansy Ukrainy*, No. 11, 101-110.

2. Kasych, A. O. & Hnoieva, I. M. (2011). Rozvytok rynku audytorskykh posluh v Ukraini [The development of audit services market in Ukraine]. *Oblik i finansy APK*, No. 1, 76-80.

3. Melnychuk, B. V. (2011). Rozvytok audytorskoho obsluhovuvannia aharnoho sektoru Ukrainy [The development of audit services for agrarian sector of Ukraine]. *Oblik i finansy APK*, No. 2, 69-72.

4. Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh [The international standards on quality control, auditing, review, other assurance and related services]. Part I: Edition 2014 / Translate by O. L. Olkhovikova, O. V. Seleznev. Kyiv: Mizhnarodna federatsiia bukhhalteriv, Audytorska palata Ukrainy.

5. Pasko, O. V. & Hordiienko, M. I. (2014). Modyfikatsii dumky ta poiasniuvalni paragrafy v audytorskykh zvitakh publichnykh kompanii Ukrainy, aksii yakykh kotuiutsia na Varshavskii fondovii birzhi [Modifications to the auditor's opinion & emphasis of matter paragraphs in the auditor's reports of Ukrainian public companies whose shares are listed on the warsaw stock exchange]. *Oblik i finansy*, No. 3(65), 125-135.

6. A World Bank Group. (2016). *Doing Business 2016: Measuring Regulatory Quality and Efficiency. Economy Profile 2016 Ukraine*. Retrieved from www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine/~media/giawb/doing%20business/documents/profiles/country/UKR.pdf?ver=3 (accessed 1 March 2016).

7. A World Bank Group. (2016). *Ease of Doing Business in Ukraine*. Retrieved from www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine/ (accessed 1 March 2016).