

О. Л. Шерстюк

# АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

*Монографія*

Київ 2017

УДК 657.6  
Ш 50

Автор О. Л. Шерстюк, канд. екон. наук, доц.

Рецензенти: Т. Г. Камінська, д-р економічних наук, професор, ректор Київського кооперативного інституту бізнесу і права;  
Ю. Ю. Мороз, д-р екон. наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Житомирського національного агроекологічного університету;  
Ю. Б. Слободяник, д-р екон. наук, доцент, проф. кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Одеського національного економічного університету;  
Ю. С. Бездушна, канд. екон. наук, завідувач відділу обліку та оподаткування Національного наукового центру “Інститут аграрної економіки”, DіrIFR

*Рекомендовано до друку вченою радою Національного наукового центру “Інститут аграрної економіки” (протокол № 13 від “19” грудня 2017р.)*

**Шерстюк О. Л.**

Ш 50 Аудит фінансової інформації : монографія / О. Л. Шерстюк  
— К. : Національний науковий центр “Інститут аграрної економіки”, 2017. — 506 с.

**ISBN 978-966-669-524-9**

У монографії висвітлені основні характеристики фінансової інформації, процесів її підготовки та використання. Охарактеризовано зміст аудиту фінансової інформації, окреслені його завдання та елементи середовища. Досліджено елементи процесу аудиту фінансової інформації, зокрема: обґрунтування професійних суджень аудитора, вибір, застосування та оцінювання результатів аудиторських процедур, реалізація заходів аудиту.

Розроблено пропозиції щодо забезпечення очікуваного рівня упевненості користувачів фінансової інформації за результатами аудиту, які передбачають врахування аспектів відповідальності аудитора та оціночної характеристики аудиторського ризику.

Призначено для наукових співробітників, докторантів, аспірантів, викладачів, студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, працівників суб’єктів аудиторської діяльності.

УДК 657.6

**ISBN 978-966-669-524-9**

© О.Л. Шерстюк, 2017

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	4
Розділ 1. Сучасне значення та проблеми ідентифікації фінансової інформації .....	8
1.1. Аспекти модифікації змісту фінансової інформації...	8
1.2. Формалізація процесу підготовки фінансової інформації.....	35
1.3. Реалізація потреб користувачів фінансової інформації.....	48
Висновки до розділу 1 .....	84
Розділ 2. Організаційні аспекти функціонування аудиту фінансової інформації.....	86
2.1. Трансформація ролі аудиту в забезпеченні довіри до фінансової інформації.....	86
2.2. Ідентифікація мети і завдань аудиту фінансової інформації.....	124
2.3. Формалізація середовища аудиту фінансової інформації.....	144
Висновки до розділу 2 .....	160
Розділ 3. Формалізація методичного забезпечення аудиту фінансової інформації.....	163
3.1. Модифікація змісту професійного судження аудитора.	163
3.2. Аудиторські процедури в контексті виконання завдань аудиту фінансової інформації.....	187
3.3. Процесна ідентифікація аудиту фінансової інформації	209
Висновки до розділу 3 .....	235
Розділ 4. Модифікація процесів забезпечення упевненості користувачів фінансової інформації.....	237
4.1. Формалізація професійної відповідальності аудитора.	237
4.2. Ідентифікація елементів якості аудиту фінансової інформації.....	263
4.3. Аудиторський ризик: ідентифікація та оцінювання...	284
4.4. Модифікація та оцінювання упевненості користувачів фінансової інформації за результатами аудиту.....	321
Висновки до розділу 4 .....	342
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	345
ДОДАТКИ .....	448

## ВСТУП

Сучасний етап розвитку економічних процесів в Україні та світі пов'язаний зі стрімким зростанням обсягу інформації фінансового характеру, модифікацією її змісту, удосконаленням засобів формування, накопичення, збереження, передачі та використання, переглядом її ролі в обґрунтуванні управлінських рішень. Все більше уваги приділяється необхідності своєчасного та адекватного реагування на зміну інформаційних потреб суб'єктів економічних відносин, зокрема — у забезпеченні високого рівня довіри до одержаної ними інформації.

У зв'язку з цим потребують вирішення проблеми, пов'язані з оцінюванням фінансової інформації, що здійснюється незалежними фахівцями (аудиторами) в інтересах користувачів. Зокрема, потребують перегляду концептуальні підходи стосовно ідентифікації змісту, мети і завдань аудиту фінансової інформації, моделювання та реалізації відповідних процесів, застосування аудиторських процедур, обґрунтування професійного судження аудитора.

Актуальність нових підходів до вирішення завдань аудиту обумовлюється також урізноманітненням категорій користувачів фінансової інформації та їх інформаційних запитів. З розвитком ринків капіталу, фінансових послуг, новітніх фінансових інструментів, диверсифікацією можливостей суб'єктів господарювання у залученні ресурсів трансформуються напрями та методи використання фінансової інформації, що потребує додаткових зусиль фахівців, діяльність яких спрямована на забезпечення високого рівня довіри користувачів як до самої інформації, так і до роботи аудиторів.

Необхідність вирішення наведених проблем визнається як на рівні суб'єктів аудиторської діяльності, так і на рівнях її нормативно-правового та професійного регулювання. Зокрема, відповідні заходи передбачаються у проектах змін до Закону України “Про аудиторську діяльність”, нормативних документах, ратифікованих Верховною Радою України для забезпечення реалізації Угоди про асоціацію України та Європейського Союзу, документах, що

приймаються Урядом України, суб'єктами державного регулювання окремих ринків та видів економічної діяльності.

Шляхи вирішення зазначених проблем формуються за результатами проведених наукових досліджень, які знайшли своє відображення у публікаціях вітчизняних та зарубіжних вчених та практикуючих фахівців. Зокрема, актуальні проблеми аудиту та шляхи їх усунення розглядаються в оприлюднених працях вітчизняних (С. В. Бардаша, Ю. С. Бездушної, М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, І. М. Дмитренко, Н. І. Дорош, В. М. Жука, Н. Л. Жук, С. Я. Зубілевич, Т. О. Каменської, А. М. Кузьмінського, Ю. А. Кузьмінського, М. Д. Корінько, Б. В. Мельничука, Є. В. Мниха, С. М. Остапчука, О. А. Петрик, І. І. Пилипенка, В. П. Пантелєєва, І. М. Пожарицької, М. С. Пушкаря, О. Ю. Редька, В. С. Рудницького, В. В. Рядської, В. Савченко, Ю. Б. Слободяник, О. В. Сметанка, Н. М. Столярчук, В. О. Шевчука та ін.) і зарубіжних (Р. Адамса, В. Д. Андрєєва, А. Аренса, М. П. Баришнікова, Н. А. Голощапової, М. Деніса, Ф. Дефліза, Г. Р. Дженіка, Р. Доджа, П. І. Камишанова, Д. Кармайкла, Дж. Лоббека, В. В. Скобари, Я. В. Соколова, Дж. К. Робертсона, О. О. Терехова, ін.) вчених.

У публікаціях оприлюднені результати ґрунтовних досліджень у сфері незалежного і внутрішнього аудиту, аудиту державних фінансів. Серед іншого, досліджуються аспекти теоретичного обґрунтування концепцій розвитку аудиту як форми фінансового контролю, його організаційного та методичного забезпечення. Автори приділяють увагу вирішенню проблем планування, виконання та оцінювання результатів аудиторських процедур, ідентифікації ознак, що можуть свідчити про неефективність функціонування системи внутрішнього контролю, неадекватне оцінювання суттєвості інформації та аудиторського ризику, формування аудиторських звітів. Також у публікаціях актуалізуються проблеми дотримання аудиторами етичних стандартів професії, визнання професійної відповідальності, забезпечення існування та функціонування систем управління якістю тощо.

Водночас, потребують більш детального дослідження проблеми, пов'язані з ідентифікацією та оцінюванням

упевненості користувачів фінансової інформації як результату виконання завдань аудиту. Зокрема, потребують вивчення та обґрунтування підходи щодо визначення основних характеристик упевненості користувачів, ідентифікація чинників, що на неї впливають, а також — оцінювання характеру та величини такого впливу.

Вирішенню окреслених та інших проблем аудиту фінансової інформації було присвячене дослідження, результати якого викладені в цій монографії.

У першому розділі “Сучасне значення та проблеми ідентифікації фінансової інформації” розкриваються її зміст, характеристики, формалізований процес її підготовки, а також визначені особливості реалізації потреб користувачів.

Другий розділ монографії “Організаційні аспекти функціонування аудиту фінансової інформації” розкриває напрями трансформації ролі аудиту в забезпеченні довіри користувачів, аспекти ідентифікації мети і завдань аудиту, а також — елементи середовища їх виконання.

Зміст третього розділу “Формалізація методичного забезпечення аудиту фінансової інформації” присвячений аспектам модифікації професійного судження аудитора, вибору та застосуванню аудиторських процедур.

У четвертому розділі “Модифікація процесів забезпечення упевненості користувачів фінансової інформації” викладені результати дослідження змісту професійної відповідальності аудитора, аспектів ідентифікації та оцінювання аудиторського ризику, а також запропоновані підходи щодо ідентифікації елементів упевненості.

Врахування зазначених аспектів у практичній діяльності суб’єктів аудиту сприятиме досягненню максимально можливого рівня реалізації інформаційних потреб користувачів фінансової інформації, що підвищить обґрунтованість їх рішень та ефективність функціонування окремих суб’єктів.

Монографія може бути використана для цілей наукових досліджень, практичної діяльності аудиторів, підготовки фахівців з вищою освітою.

Автор висловлює глибоку повагу та щиру вдячність за сприяння у визначенні, обґрунтуванні та затвердженні теми монографії доктору економічних наук, професору, академіку Національної академії аграрних наук України, директору Національного наукового центру “Інститут аграрної економіки” НААН Лупенку Юрію Олексійовичу.

За творчу підтримку, сприяння у підготовці монографії, конструктивну критику та обґрунтовані рекомендації автор висловлює щиру подяку:

доктору економічних наук, професору Сергію Володимировичу Бардашу;

рецензентам:

- доктору економічних наук, професору, ректору Київського кооперативного інституту бізнесу і права Тетяні Григорівні Камінській;
- доктору економічних наук, професору, завідувачу кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Житомирського національного агроекологічного університету Юлії Юзефівні Мороз;
- доктору економічних наук, доценту, професору кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Одеського національного економічного університету Юлії Борисівні Слободяник;
- кандидату економічних наук, завідувачу відділу обліку та оподаткування Національного наукового центру “Інститут аграрної економіки” Юлії Сергіївні Бездушній.

Матеріали, викладені у монографії, використовуються під час виконання наукового дослідження за темою “Теоретико-методологічні засади трансформації інституціональних основ бухгалтерського обліку та гармонізації звітності й аудиту в аграрному секторі економіки” (№ ДР 0116U000196).

Автор буде вдячний за надання зауважень та пропозицій, науковий дискурс стосовно висвітлених в монографії нових теоретико-методологічних та практичних рекомендацій.

## Розділ 1.

### Сучасне значення та проблеми ідентифікації фінансової інформації

#### 1.1. Аспекти модифікації змісту фінансової інформації

Сучасні економічні відносини характеризуються значною різноманітністю. Розробка виробниками нових продуктів, розширення асортименту послуг, що надаються суб'єктами господарювання, розвиток технологій зв'язку між постачальником та споживачем потребує удосконалення процесів, пов'язаних зі створенням, збереженням та передаванням інформації.

Зважаючи на це, виникає необхідність обробляти все більший обсяг інформації, зміст якої також зазнає постійних змін, що потребує удосконалення можливостей належного обґрунтування рішень окремих суб'єктів економічних відносин.

Неадекватність прийнятих рішень призводить до невиправданих витрат ресурсів, неповернених втрат економічного та іншого зиску, що у власну чергу, може негативно позначитися на фінансовому становищі суб'єкта економічних відносин, суб'єктів сумісних галузей, а також відповідних ринків, що призводить до суттєвого уповільнення активності суб'єктів господарювання (рис. 1.1).

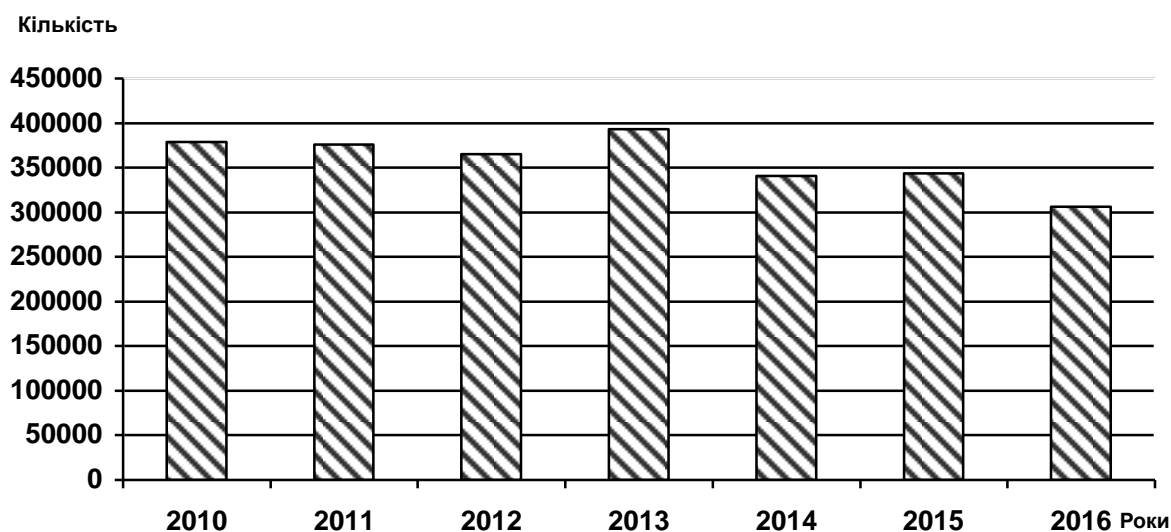


Рис. 1.1. Кількість юридичних осіб-суб'єктів підприємництва у 2010–2016 р.р.  
(станом на 31 грудня)

*(узагальнено автором на підставі [691])*



Дані рис. 1.1 в цілому свідчать про негативну динаміку кількості підприємств, зареєстрованих в Україні. За 2015 рік їх кількість збільшилася лише трохи більше, ніж на 2 тис., проте у 2016 році зменшилася більше, ніж на 37 тис. Зменшення кількості суб'єктів підприємництва, які працюють у статусі юридичної особи, може свідчити, зокрема, і про погіршення умов ведення діяльності, що супроводжується зниженням ефективності використання ресурсів.

Таке припущення підтверджує динаміка рівня рентабельності операційної діяльності підприємств протягом 2010–2016 р.р. (рис. 1.2). Як свідчать дані графіка, рентабельність операційної діяльності протягом досліджуваного періоду змінилася з 4% прибутковості у 2010 р. до 1.05% прибутковості у 2016 р.

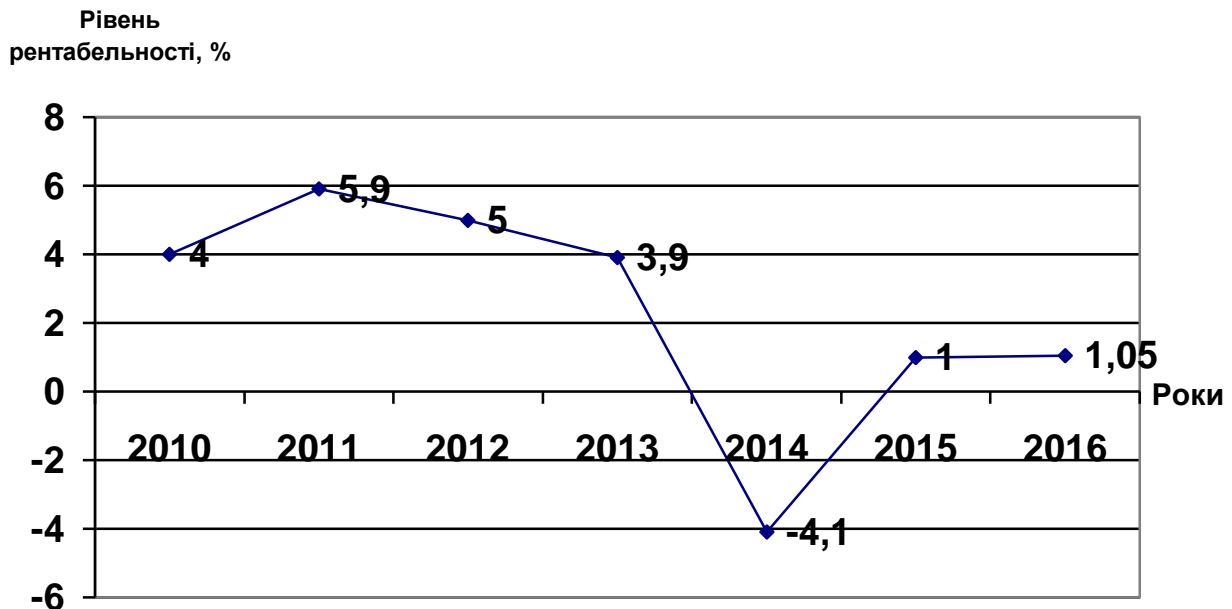


Рис. 1.2. Рівень рентабельності (збитковості) операційної діяльності юридичних осіб-суб'єктів підприємництва у 2010–2016 р.р.  
(узагальнено автором на підставі [691])

Однією з причин означених негативних тенденцій, на нашу думку, є неадекватність прийнятих управлінських рішень, що в умовах економічної кризи може призвести до неефективного використання ресурсів і, як наслідок, масового припинення діяльності суб'єктів господарювання.

Оскільки управлінські рішення приймаються на підставі інформації, зокрема і фінансової, одним із чинників їх

неадекватності може вважатися або неналежне її використання, або низька якість відповідних даних.

Зважаючи на зміни, які відбуваються в економічних відносинах, може змінюватися і сама фінансова інформація. Зокрема, змінюються об'єкти, які вона характеризує, змінюються процедури їх ідентифікації та оцінювання, зазнають змін і процедури відображення даних на відповідних носіях.

З іншого боку, зазначені зміни можуть бути неадекватно зрозумілі користувачам фінансової інформації, через що виникає імовірність невідповідності результатів її використання очікуванням. Зокрема, такі невідповідності можуть виникнути внаслідок визнання неплатоспроможними комерційних банків (рис. 1.3).

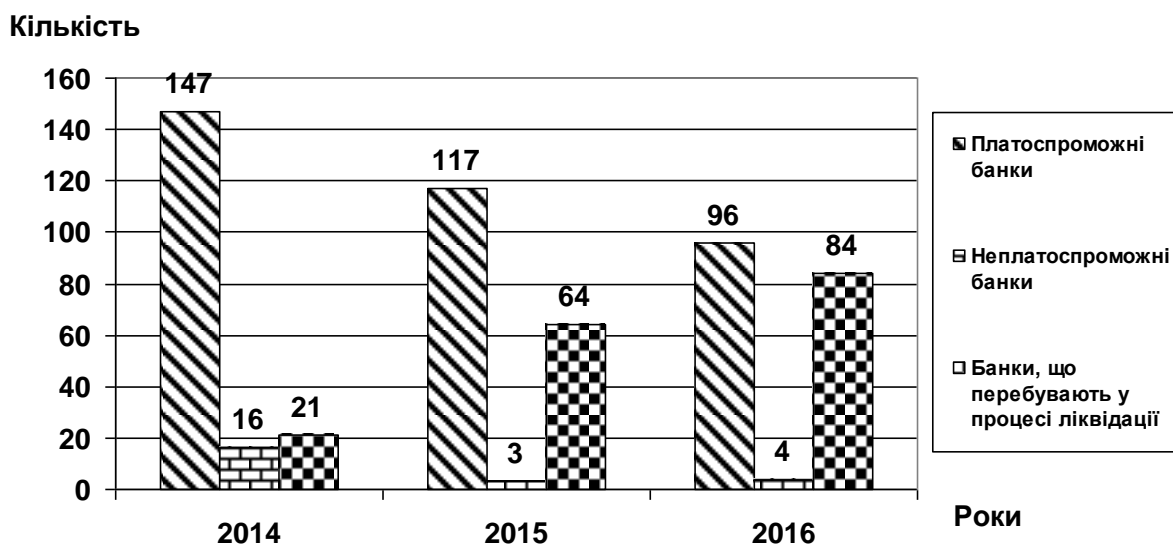


Рис. 1.3. Характеристика платоспроможності банків у 2014–2016 р.р.  
(узагальнено автором на підставі [686])

Динаміка, наведена на рис. 1.3, свідчить про зменшення кількості платоспроможних банків протягом 2014–2016 р.р. майже на 35% з одночасним збільшенням кількості банків, що перебувають у процесі ліквідації у 4 рази. Зазначені тенденції свідчать, з одного боку, про високу питому вагу установ, характеристики яких не відповідають нормативним значенням. З іншого боку, фізичні та юридичні особи, що отримують послуги у відповідних банках, не мали змоги через певні обмеження об'єктивного чи суб'єктивного характеру повністю чи частково ознайомитися з фінансовою інформацією, що призвело до прийняття ними неадекватних

рішень. Наслідками цього, як правило, є понесення додаткових витрат, пов'язаних з необхідністю дострокового повернення ресурсів та погашення зобов'язань клієнтів банків.

Водночас, іншою причиною негативної динаміки кількості суб'єктів підприємництва та результатів їхньої діяльності, на нашу думку, може бути недостатній контроль за формуванням фінансової інформації що призводить до неадекватного розуміння інформації, викладеної у фінансовій звітності, і, як наслідок, — до формування хибних управлінських рішень.

Таким чином, існує необхідність детального дослідження змісту фінансової інформації, порядку її формування, оцінювання та використання для цілей користувачів.

Для ідентифікації змісту фінансової інформації вважаємо за доцільне, насамперед, охарактеризувати термін “Інформація”, що, на нашу думку, дозволить визначити її основні параметри, після чого з'ясувати особливості ідентифікації її окремих видів. На основі цього, вважаємо за можливе теоретично обґрунтувати термін “фінансова інформація” та пояснити її роль в задоволенні інформаційних потреб користувачів.

Визначення терміну “інформація” в контексті нашої наукової роботи не потребує детального аналізу, уточнення та перегляду. Зважаючи на це, розглянемо декілька визначень зазначеного терміну для ідентифікації основних елементів його дефініції з огляду на можливість визначення особливостей фінансової інформації.

У Великій радянській енциклопедії інформація (від лат. — *informatio* — роз'яснення, викладення) визначається як “відомості, що передаються одними людьми іншим усним, письмовим або будь-яким іншим способом..., а також сам процес передачі або отримання цих відомостей”<sup>1</sup>.

На думку С. В. Івахненкова, “в загальному розумінні інформація визначається як відомості про той чи інший бік

---

<sup>1</sup> Большая советская энциклопедия / Гл. ред. А. М. Прохоров. — Т.10. — Третье издание. — М.: Изд-во «Советская энциклопедия», 1972. — с. 353. — ст.1046.

матеріального світу і процесів, які в ньому відбуваються” [175, с. 45].

М.Т. Білуха запропонував наступне визначення інформації: “Інформація — це відомості про події, процеси, які відбуваються у господарській діяльності людей, природі, суспільстві. Інформація є об’єктом збереження, передавання і перетворення для використання в будь-якій сфері людської діяльності” [44, с. 214–215].

Для визначення терміну “Інформація” В. Л. Плєскач, Ю. В. Рогушина та Н. П. Кустова пропонують визнавати її як “одне з фундаментальних понять науки..., невичерпний вид ресурсів” [178, с. 41]. При цьому, інформація, з точки зору авторів, ідентифікується в контекстах передачі даних від оточуючого середовища всередину інформаційної системи, відображення реального світу за допомогою повідомлень; використання знань для орієнтування активних дій та управління.

Визначення терміну “Інформація” міститься також в окремих нормативно-правових документах (табл. 1.1).

Дослідивши аспекти визначення терміну “Інформація” у наукових публікаціях, а також в нормативних документах, ми дійшли висновку, що основними елементами дефініції можуть бути визнані:

- існування певного набору даних або відомостей;
- розкриття у даних процесів та явищ, що відбуваються в матеріальному світі;
- можливість формалізації, зберігання, передачі та використання даних або відомостей.

Наведені елементи, на нашу думку, мають бути деталізовані в інформації будь-якого виду незалежно від змісту даних або відомостей. Зокрема, вважаємо обґрунтованим припущення щодо можливості ідентифікації наведених елементів в інформації, яка характеризує економічні відносини. Така інформація у наукових та довідкових джерелах визначається як економічна.

Таблиця 1.1. Визначення терміну “Інформація” у чинних нормативно-правових документах\*

Нормативний документ	Визначення
Закон України “Про інформацію” [437]	Інформація – будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді.
Закон України “Про обмеження монополізму та недопущення недобросовісної конкуренції у підприємницькій діяльності” [443]	Інформація – відомості в будь-якій формі та вигляді, на будь-яких носіях (у тому числі листування, книги, помітки, ілюстрації (карти, діаграми, органіграми, малюнки, схеми тощо), фотографії, голограми, кіно-, відеофільми, мікрофільми, звукові записи, бази даних комп’ютерних систем або повне чи часткове відтворення їх елементів), пояснення осіб та будь-які інші публічно оголошені чи документовані відомості.
Закон України “Про захист економічної конкуренції” [435]	Інформація – відомості в будь-якій формі й вигляді та збережені на будь-яких носіях (у тому числі листування, книги, помітки, ілюстрації (карти, діаграми, органіграми, малюнки, схеми тощо), фотографії, голограми, кіно-, відео-, мікрофільми, звукові записи, бази даних комп’ютерних систем або повне чи часткове відтворення їх елементів), пояснення осіб та будь-які інші публічно оголошені чи документовані відомості.
Угода між Україною та Королівством Нідерландів про взаємну адміністративну допомогу в митних справах [546]	“Інформація” означає будь-які дані незалежно від того, чи були вони піддані обробці й аналізу, а також документи, звіти й інші повідомлення в будь-якій формі, зокрема електронній, або їхні засвідчені копії.
Міжнародна конвенція про адміністративну взаємодопомогу у сфері митних відносин [293]	“Інформація” означає будь-які дані, незалежно від того, чи проводились їхня обробка та аналіз, а також документи, звіти й інші повідомлення в будь-якій формі, зокрема електронній, або засвідчені чи оригінальні примірники цих матеріалів.

Закінчення табл. 1.1

Нормативний документ	Визначення
Угода між Кабінетом Міністрів України та Урядом Соціалістичної Республіки В'єтнаму про співробітництво та взаємну адміністративну допомогу в митних справах [545]	“Інформація” означає звіти, записи, документи та документацію в електронній або паперовій формі, а також їх копії
Цивільний кодекс України [577]	Інформацією є будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді
Розпорядження антимонопольного комітету України “Про затвердження Положення про порядок подання заяв до Антимонопольного комітету України про попереднє отримання дозволу на концентрацію суб'єктів господарювання (Положення про концентрацію)” [424]	Інформація - відомості в будь-яких формі й вигляді та збережені на будь-яких носіях (у тому числі листування, книги, помітки, ілюстрації (карти, діаграми, органіграми, малюнки, схеми тощо), фотографії, голограми, кіно-, відео-, мікрофільми, звукові записи, бази даних комп'ютерних систем або повне чи часткове відтворення їх елементів), пояснення осіб та будь-які інші публічно оголошені чи документовані відомості
Рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку “Про затвердження Положення щодо порядку взаємодії осіб, що зобов'язані розкривати інформацію на фондовому ринку, з особою, уповноваженою Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку на розміщення інформації в загальнодоступній інформаційній базі даних Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку про ринок цінних паперів” [425]	Інформація – інформація, що підлягає розміщенню у Загальнодоступній інформаційній базі даних про ринок цінних паперів відповідно до вимог законодавства
Постанова Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг “Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з централізованого водопостачання та водовідведення” [385]	Інформація – будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді, звітність

\* Джерело: узагальнено автором на підставі [293; 385; 424; 425; 435; 437; 443; 545; 546; 577]

Враховуючи відсутність необхідності детального аналізу та перегляду підходів щодо визначення терміну “економічна інформація” в контексті проведеного нами дослідження, розглянемо варіанти дефініції зазначеного терміну, запропоновані окремими авторами, виходячи з необхідності отримання розуміння змісту фінансової інформації. В цьому контексті вважаємо за необхідне звернути увагу на те, що у запропонованих визначеннях автори відзначають специфіку предметної області, яку характеризує економічна інформація.

Так, в Економічній енциклопедії “Політична економія” запропоноване наступне визначення терміну “економічна інформація”: “Інформація економічна, соціально-економічна, техніко-економічна – цифри, факти, відомості та інші дані, що на базі попереднього якісного пізнання переважно кількісно відображають соціально-економічні відносини та використовуються для аналізу, управління, планування та прогнозування соціально-економічного розвитку. Відображення суспільно-економічних явищ та процесів являє собою сутність економічної інформації” [658, с. 59].

С. В. Івахненко зазначає, що під економічною (господарською) інформацією звичайно розуміють таку інформацію, яка характеризує виробничі відносини у суспільстві. Більш змістовно економічну інформацію можна охарактеризувати як сукупність відомостей, які пов’язані з функціонуванням та управлінням економікою, тобто, з плануванням, обліком, контролем, регулюванням на економічних об’єктах, які можна фіксувати, передавати, перетворювати та зберігати [175, с. 46]. На думку автора, “економічна інформація є найважливішою складовою управлінської інформації. Вона містить відомості про склад трудових, матеріальних і грошових ресурсів і стан об’єктів управління на певний момент часу. Економічна інформація відображає діяльність підприємств організацій за допомогою натуральних, вартісних та інших показників. Її можна використовувати в процесі планування, обліку, контролю, аналізу на всіх рівнях управління” [175, с. 46–47].

Натомість, В. Л. Плєскач, Ю. В. Рогушина та Н. П. Кустова вважають економічну інформацію сукупністю “будь-яких даних, що відображають явища економічного

стану суспільства. Економічна інформація у сфері матеріального виробництва є інструментом управління” [178, с. 60]. На виробничу і фінансово-господарську діяльність як предметну область економічної інформації акцентує увагу і М. Т. Білуха [44, с. 215].

Таким чином, особливістю економічної інформації є те, що вона характеризує явища та процеси, властиві для економічної діяльності різних груп суб’єктів, з урахуванням аспектів управління нею, а також ідентифікації, реєстрації та обробки відповідних даних.

На наше переконання, одним з видів економічної може вважатися фінансова інформація. Про це, зокрема, свідчать результати досліджень, оприлюднені в низці наукових та довідкових джерел. Так, на важливість фінансової інформації, її роль в системі формування, обґрунтування та реалізації управлінських рішень звертають увагу суб’єкти нормативно-правового регулювання у відповідних документах, науковці та фахівці-практики у сферах ведення бухгалтерського обліку, підготовки фінансової звітності, аудиту, інших форм фінансового контролю, відносин у сферах діяльності фінансових посередників тощо.

На сьогодні питання ідентифікації фінансової звітності в системі понятійно-категоріального апарату аудиту є остаточно невизначеними. Певним доказом даного твердження є результати дослідження, які Бардаш С. В. виклав у публікації [20]. Зокрема, автор встановив, що серед широкого кола наукових публікацій існують такі, в яких їх автори фінансову звітність одночасно розглядають і як об’єкт, і як предмет аудиту [20, с. 58].

Визначення терміну “фінансова інформація” у спеціальній та науковій літературі міститься в декількох джерелах. Зокрема, М. Д. Білик, О. В. Павловська, Н. М. Притуляк, Н. Ю. Невмержицька визначають фінансову інформацію як “набір даних (у систематизованій певним способом формі) про:

- господарські ресурси, зобов’язання та фінансові джерела підприємства;
- рівень прибутку й витрат, які дають змогу оцінити очікувані доходи та пов’язані з ними ризики;



- обороти фірми та якість її активів;
- обсяг і якість потоків грошових коштів” [41].

Наведене визначення терміну “фінансова інформація” впливає зі змісту даних, які, на думку авторів, мають бути відображені, виходячи з інформаційних запитів користувачів. Проте, на нашу думку, запропонований підхід не передбачає ідентифікації основних ознак фінансової інформації, що не дає підстав для визначення її як самостійної категорії. Зокрема, перелік даних, наведений у публікації [41], є характерним не лише для фінансової інформації. Так, дані про господарські ресурси можуть стосуватися їх географічного місця перебування, а обороти фірми можуть бути охарактеризовані тривалістю періоду, протягом якого вони мали місце. При цьому, такі дані не характеризуються вартісною величиною, у зв’язку з чим, на нашу думку, не мають ознак фінансових. Також вважаємо, що категорії “якість активів” та “якість потоків грошових коштів”, є характеристиками, що визначають не сам зміст фінансової інформації, а результати її обробки та оцінювання як окремо, так і в сукупності з не фінансовими даними. Потребують також додаткового обґрунтування визначення в якості фінансових даних щодо рівня (а не обсягу!) прибутку і витрат, як і причинно-наслідковий зв’язок між цими даними та можливістю оцінки на їх основі ризику, пов’язаного з одержанням очікуваного доходу.

Заслуговує на увагу і визначення, запропоноване М. М. Отченаш, яка вважає, що фінансова інформація – це “Інформація про структуру статутного капіталу, номінальну вартість акцій і їхню кількість, інформація про засновників, а також вся інформація, що може вплинути на ціну акцій або частку учасника в статутному капіталі” та “відомості, що містяться в документах бухгалтерського обліку, що фіксують господарські операції, бухгалтерських регістрах, фінансовій звітності, бізнес-планах, фінансових планах тощо” [326; 327]. Таке тлумачення передбачає, що фінансова інформація стосується, з одного боку, одного з важливих маркерів ефективності функціонування підприємства — ціни акцій, з іншого — носіїв, в яких вона міститься. Водночас, вважаємо за недоцільне визнавати фінансовою всю інформацію, яка може

вплинути на ціну акцій. На наше переконання, не може вважатися фінансовою інформація, яка характеризує, зокрема, факт розробки нового продукту, споживчі властивості якого нададуть істотних переваг підприємству, що його вироблятиме, або фактичну адресу перебування засновника чи самого підприємства. Проте, варто погодитися з тим, що носієм фінансової інформації визнаються дані, що формуються в системі бухгалтерського обліку, а також – в процесі планування діяльності підприємства.

Д. А. Ендовицький пропонує визначати термін “фінансова інформація” як “дані про фінансові показники компанії та її інвестиційних програм. До цих інформаційних даних відносяться публічна фінансова звітність підприємства за звітний період та внутрішня фінансова звітність, де зазначається обсяг фінансування інвестицій за рахунок власного, позиченого та залученого капіталу, загальний обсяг витрат (у тому числі за інвестиційною програмою (портфелем), рівень доходності та період окупності проекту” [156, с. 123]. На нашу думку, перевагою запропонованого визначення є визнання провідної ролі фінансових показників у формуванні фінансової інформації. Водночас, не можемо погодитися з тим, що до цих даних віднесено фінансову звітність підприємства, яка є їх носієм, а не еквівалентом. Недостатньо обґрунтованим також вважаємо віднесення до фінансової інформації даних про рівень доходності та період окупності проекту, які є характеристиками, що ґрунтуються на оцінюванні результатів комплексного аналізу фінансових і не фінансових даних.

Інший підхід пропонують Г. Морріс, С. Маккай та А. Оутс. Зокрема, зазначена категорія визначається як “такі дані, як кількість кредитних карт, кредитні рейтинги, залишок на рахунках, та інші вимірювані у грошових одиницях факти про людину або організацію, які використовуються для виписки рахунків, оцінки кредитоспроможності, кредитних операцій та інших фінансових заходів” [695, с. 701]. При цьому, “фінансова інформація повинна бути оброблена для забезпечення функціонування бізнесу, а також для того, щоб забезпечити безпеку для клієнтів, уникнути судові розгляди і погану рекламу, що може впливати з недбалого або

неправильного використання” [695, с. 701]. В цілому погоджуючись з підходом, що передбачає врахування у визначенні терміну “фінансова інформація” необхідності вимірювання фактів про суб’єктів економічних відносин у грошових одиницях, вважаємо за недостатньо обґрунтоване віднесення до фінансової інформації кількості кредитних карт. При цьому, як позитивне, варто оцінити визнання необхідності обробки фінансової інформації для досягнення цілей її використання.

За визначенням, наведеним колективом дослідників під керівництвом Г. Б. Поляк, фінансова інформація визначається як “система фінансових показників, призначених для прийняття рішення і розрахована на конкретних користувачів” [560, с. 587]. Вважаємо, що таке визначення дає можливість врахувати і роль інформації (в тому числі – фінансової) для прийняття рішень, і обмеженість терміну виключно системою фінансових показників.

Натомість, недостатньо обґрунтованим, на наш погляд, є визнання фінансової інформації, що обмежується набором даних щодо “обсягу та якості потоків грошових коштів” [561, с. 33], оскільки фінансова інформація може охоплювати дані не лише про грошові кошти, але й про інші види активів, а також — зобов’язань, власного капіталу, доходів і витрат.

На позитивну оцінку заслуговують визначення фінансової інформації, що надаються, виходячи з можливостей її використання. Так, на думку С. І. Лепського, фінансова інформація може бути ідентифікована як “предмет фінансових розслідувань як виду конкретної діяльності”. Зокрема, у публікації [250] автор зазначає, що “закономірності формування фінансової інформації про злочинну діяльність і її відображення в системах обліку (бухгалтерського, податкового, управлінського, “чорнового”), а також закономірності її використання в діяльності правоохоронних органів і суб’єктів господарювання у протидії злочинам повинні стати предметом фінансових розслідувань” [250, с. 256].

Таким чином, у спеціальній та науковій літературі існують два підходи щодо визначення терміну “фінансова інформація”.

Один з них полягає у фактичному визнанні ідентичності термінів “фінансова інформація” та “фінансова звітність”. Прихильники цього підходу у публікаціях [27; 30; 31; 61; 108; 170; 188; 202; 214; 215; 237; 263; 318 та ін.] роблять акцент на тому, що фінансова інформація обмежується даними фінансової звітності, яка має історичний характер. При цьому, в інформаційному забезпеченні процесів управління діяльністю суб’єктів господарювання надається перевага інформації, яка міститься у формах фінансової, статистичної, податкової звітності, а також – у записах бухгалтерського обліку. Зокрема, О. М. Коробко зазначає, що “розуміння ролі і місця бухгалтерської фінансової звітності в системі інформаційного забезпечення прийняття рішень забезпечує ефективно її використання, а також визначення її структури і змісту ... бухгалтерська фінансова звітність, ґрунтуючись на узагальнених даних бухгалтерського обліку, виступає ланкою зв’язку підприємства із зовнішнім середовищем. Така звітність покликана розкривати ті процеси, що відбуваються у підприємстві з одного боку, та задовольняти вимоги щодо необхідного обсягу інформації, можливостей її засвоєння зовнішніми і внутрішніми користувачами з іншого”[214, с. 5].

Підтримує цей підхід і О. М. Головащенко [108]. Зокрема, вона відзначає наявність залежності ролі і значення фінансової звітності в інформаційному забезпеченні підприємства від ступеня запитуваності інформації, яка формується системою управління. При цьому, “звітна інформація — це основа для прийняття важливих управлінських рішень як у середині підприємства, так і поза ним. Особливу важливість при цьому має саме фінансова звітність, оскільки нею можуть користуватися як внутрішні користувачі, так і зовнішні” [108, с. 8].

Не відкидаючи важливість бухгалтерського обліку та фінансової звітності в інформаційному забезпеченні системи управління, слід звернути увагу на те, що власне звітність та облікові записи можуть розглядатися не як інформація, а як її носії. Підтвердженням цьому, на нашу думку, може вважатися визначення терміну “фінансова звітність” у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [378], згідно з яким “фінансова звітність — це

бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період”. Водночас, інформація, що міститься у звітності, має історичний характер, тобто стосується подій, що відбувалися до моменту складання звітності. При цьому, вважаємо за потрібне наголосити на тому, що система управління виконує, серед іншого, функцію планування, що передбачає необхідність використання інформації, яка стосується майбутніх подій та їх очікуваних результатів.

Історичний характер інформації фінансової звітності визнає Л. В. Гнилицька, яка відзначає “відсутність прогностичних даних про вплив ризику на майновий стан підприємства, а також політику стосовно заходів, які здійснюються менеджментом для мінімізації негативних наслідків ризику. При цьому усі дані відкритої звітності носять фінансовий характер, що унеможлиблює відображення в ній відмінних від фінансових характеристик ризику” [101, с. 20].

Інший підхід до визначення терміну “фінансова інформація” передбачає, що до її складу включається будь-яка інформація, яка може стосуватися фінансово-господарської діяльності і може бути застосована для цілей зовнішніх та внутрішніх користувачів. Зокрема, К. С. Горячева визнає “необхідність інформаційно-аналітичного забезпечення підсистеми управління фінансовою безпекою підприємства, яке має виконуватися організаційно-функціональним комплексом, котрий забезпечує на основі моніторингу цю підсистему інформаційно-аналітичною і прогновною інформацією щодо якісного стану фінансової безпеки, кількісних значень її індикаторів, наявності або потенційності ризиків і загроз, фінансових інтересів і стану їхньої реалізації, здійснення аналізу, планування і вироблення ефективних управлінських рішень стосовно забезпечення належного рівня фінансової безпеки підприємства... Системи інформаційно-аналітичного забезпечення необхідно доповнити прогнозуванням, тобто передбаченням подій (процесів) у фінансовій діяльності на майбутнє, а також — можливостей підтримання фінансової безпеки підприємства

на належному рівні” [116, с. 9]. Запропонований у праці [116] підхід свідчить про важливість комплексної характеристики фінансової інформації, зміст якої визначається функціями системи управління, для реалізації яких вона використовується (історична — щодо стану фінансової безпеки, прогнозна — стосовно можливостей підтримання рівня фінансової безпеки у майбутньому).

Таким чином, підхід до визначення терміну “фінансова інформація”, що ґрунтується на визнанні необхідності використання широкого спектру характеристик фінансово-господарської діяльності та її результатів, а також — необхідності врахування майбутніх подій та очікувань користувачів інформації, на нашу думку, є більш обґрунтованим. Проте, слід відзначити і спільні риси проаналізованих підходів. Насамперед, це стосується обов’язкової наявності вартісного вимірювання показників, сукупність яких складає фінансову інформацію. Інша характеристика зазначеного терміну, яка є спільною для різних варіантів визначення — можливість користувачів використовувати відповідні показники в процесі управління діяльністю суб’єкта господарювання. І, нарешті, слід врахувати наявність певного набору формалізованих підходів до підготовки фінансової інформації. Зокрема, у Концептуальній основі фінансової звітності, затвердженій Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у 2010 році, визначено, що “управлінський персонал суб’єкта господарювання, що звітує, зацікавлений у фінансовій інформації про цей суб’єкт господарювання” [207].

Зважаючи на аналіз змісту фінансової інформації та особливостей її розкриття у наукових публікаціях, вважаємо за доцільне запропонувати наступне визначення: фінансова інформація являє собою сукупність показників, що характеризують діяльність суб’єктів господарювання, мають вартісну оцінку та визначені і систематизовані відповідно до критеріїв реалізації інформаційних запитів користувачів.

Запропоноване визначення враховує аспекти формування та використання фінансової інформації в цілях реалізації інтересів користувачів. Водночас, врахування зазначених аспектів дає можливість ідентифікувати

фінансову інформацію як предмет аудиту, за результатами якого користувач отримує певний рівень упевненості в тому, що вона може (чи не може) бути використана в його інтересах, і дає можливість удосконалити теоретичне забезпечення ідентифікації та вирішення відповідних завдань аудиту. При цьому, варто відзначити, що наведене визначення не суперечить змісту економічної інформації, але певним чином деталізує її.

Насамперед, це стосується предметної області фінансової інформації. Визнаючи пріоритетність ідентифікації характеристик діяльності суб'єктів господарювання, запропоноване визначення визначає 1) необхідність вартісної оцінки відповідних показників та 2) необхідність систематизації сукупності показників у відповідності до критеріїв реалізації інформаційних потреб користувачів. Вартісна оцінка показників, система яких визнається як фінансова інформація, на наше переконання, сприятиме врахуванню їх найбільш загальної (а саме — вартісної) характеристики, яка може бути максимально зрозумілою та доступною для обробки в цілях формування та обґрунтування управлінських рішень. Натомість, врахування інтересів користувачів під час систематизації зазначених показників може стати одним з чинників оптимального вибору обсягу даних та критеріїв їх оцінювання як самими користувачами, так і суб'єктами аудиту. Критерієм оптимальності, на нашу думку, в даному випадку може вважатися зменшення витрачання ресурсів на пошук, відбір та опрацювання відповідних даних.

Зважаючи на викладене, фінансова інформація може бути визначена як окрема складова економічної інформації, якій властиві основні елементи інформації як загальної категорії. Зокрема, на основі даних, об'єднаних на теоретичному рівні категорією “економічна інформація”, визнаються, вимірюються та формалізуються показники, що відповідають ознакам, за якими вони можуть бути віднесені до фінансової інформації. При цьому, зазначені показники внаслідок застосування до них процедур обробки (наприклад, обчислення коефіцієнтів або ідентифікація зв'язку між окремими показниками) можуть втратити відповідність

критеріям фінансової, тому надалі визнаються елементами економічної інформації. Систематизація фінансової інформації здійснюється на відповідних носіях, які в подальшому передаються користувачам і дають можливість використати відповідні дані для реалізації їх цілей. Варто відзначити, що для цілей користувачів можуть бути використані окремі показники, що входять до фінансової інформації, та не потребують систематизації (рис. 1.4).

Таким чином, фінансова інформація може досліджуватися як окрема складова економічної інформації, яка, у власну чергу, є видом інформації як самостійної категорії. Детальніше це відображено на рис. 1.5. Як видно з рис. 1.5, фінансова інформація може включатися до відповідних носіїв трьома методами: окремо; у складі економічної інформації; у складі загальної інформації разом з іншими її видами.



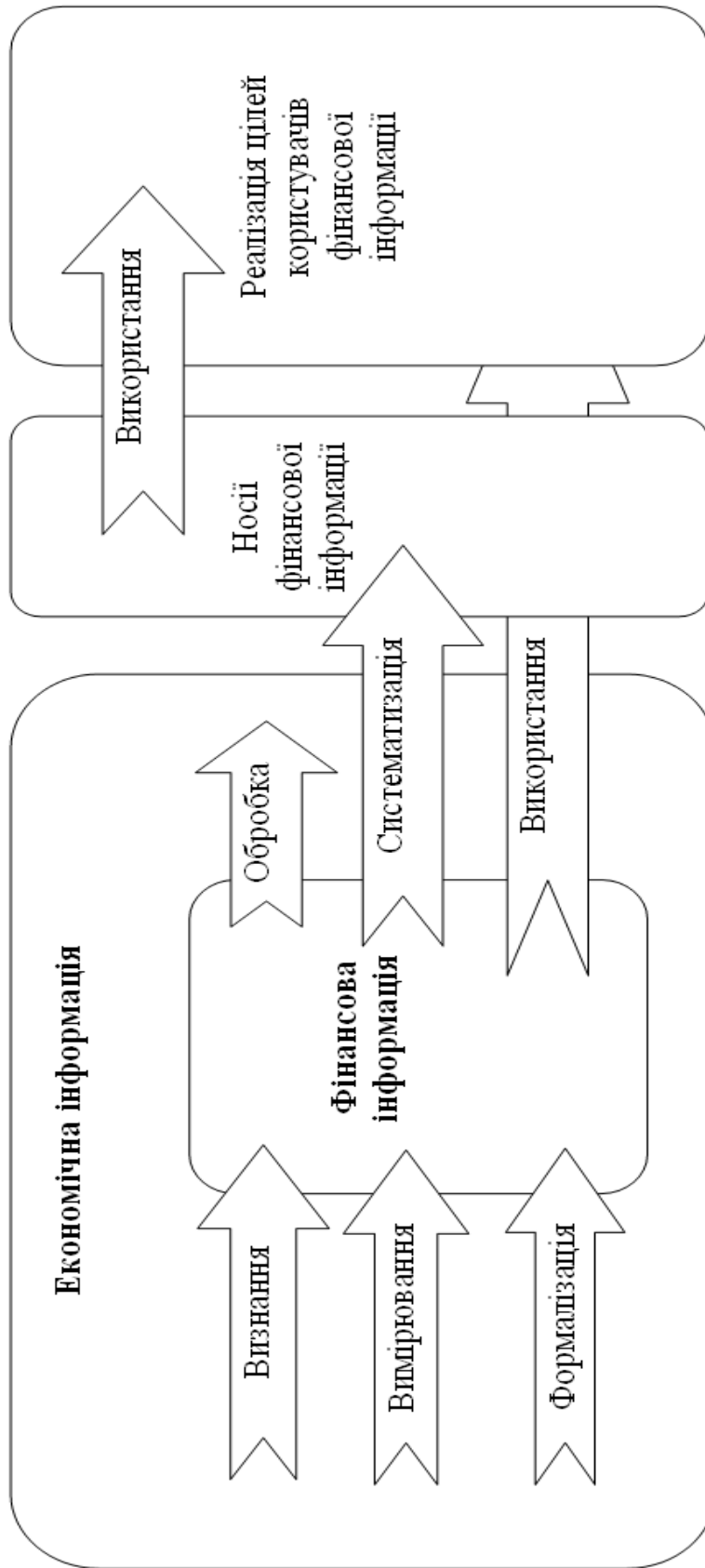


Рис. 1.4. Рух фінансової інформації  
(авторська розробка)

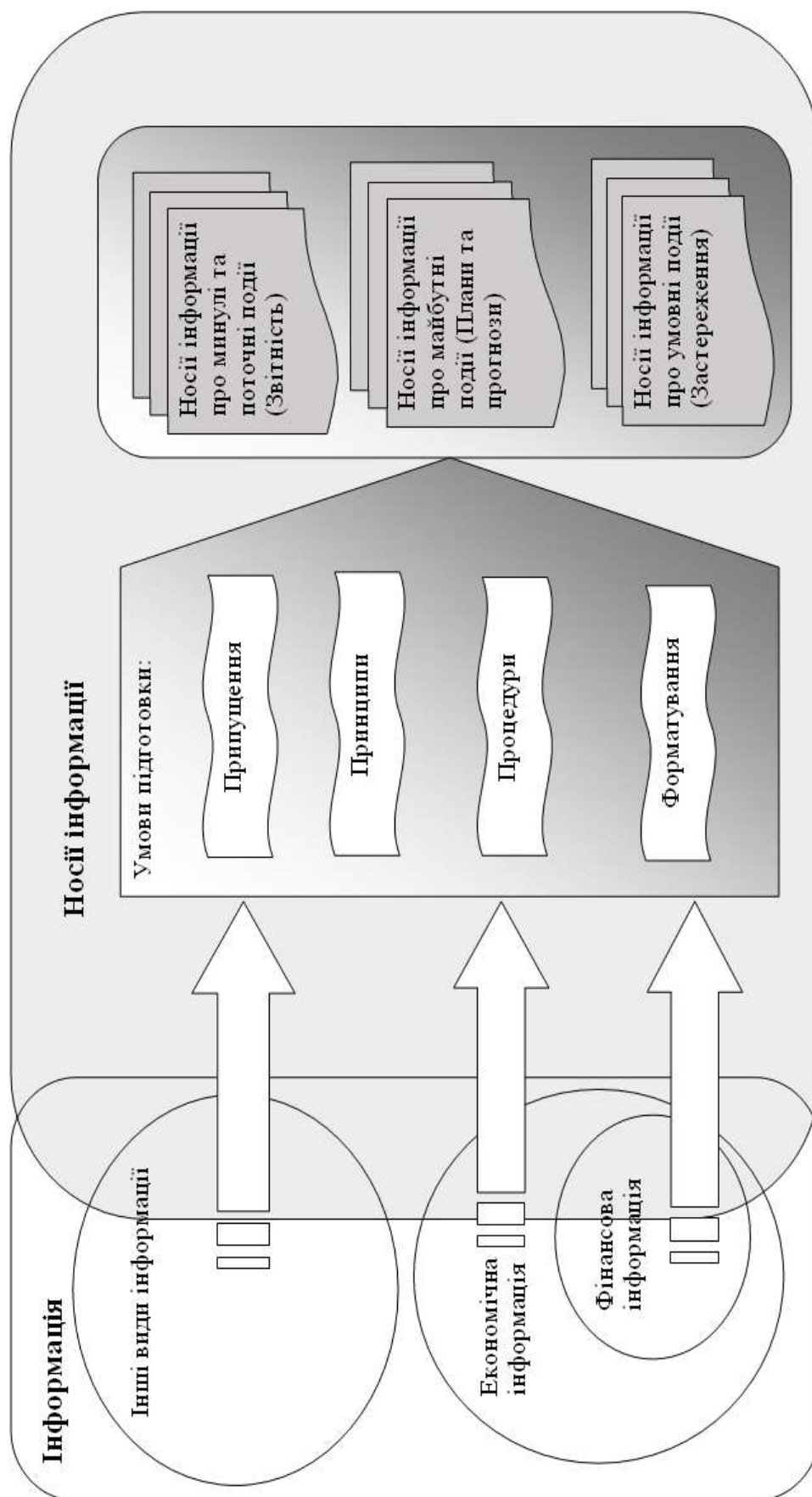


Рис. 1.5. Формування носіїв фінансової інформації  
(авторська розробка)

Варто зауважити, що носіями фінансової інформації, незалежно від методу їх формування, може бути не лише звітність, яка містить дані про минулі події, але й інші носії, що можуть містити дані про майбутні події або застереження стосовно альтернативних варіантів значень показників.

Зазначені носії, як правило, мають формуватися, виходячи припущень, принципів, процедур та заходів форматування, зміст яких визначає емітент інформації. Саме емітент, як особа, що формує фінансову інформацію, має визначати зміст носія, на якому передаватиме інформацію користувачу (особі, яка може використати інформацію для реалізації власних інтересів).

Саме наявність можливості передачі показників від однієї особи (емітента) іншій (користувачу) дає підстави вважати обґрунтованим припущення про те, що елементи, властиві для інформації як окремої категорії, будуть властиві і фінансовій інформації як її окремому підвиду. Відомості та показники, які характеризує фінансова інформація, визначають її змістовну характеристику, яка відрізняє її від інших складових економічної інформації. Змістовні характеристики фінансової інформації, на наше переконання, можуть бути розкриті через визначення об'єктів, параметри яких дають можливість користувачам використати відповідні дані для досягнення власних цілей (рис. 1.6).

Зазначені об'єкти, на нашу думку, умовно можуть бути поділені на об'єкти першого, другого і третього порядку залежно від способу їх ідентифікації для цілей фінансової інформації.

Зокрема, до об'єктів 1 порядку віднесені об'єкти, які можуть бути ідентифіковані, виходячи з їх наявності станом на конкретну дату, яка визначається користувачами. Такими об'єктами пропонується визнавати активи, зобов'язання та власний капітал суб'єктів господарювання.

Об'єктами 2 порядку можуть бути визначені будь-які господарські факти, операції, що здійснюються з активами, а також можуть викликати зміни в зобов'язаннях та у власному капіталі.

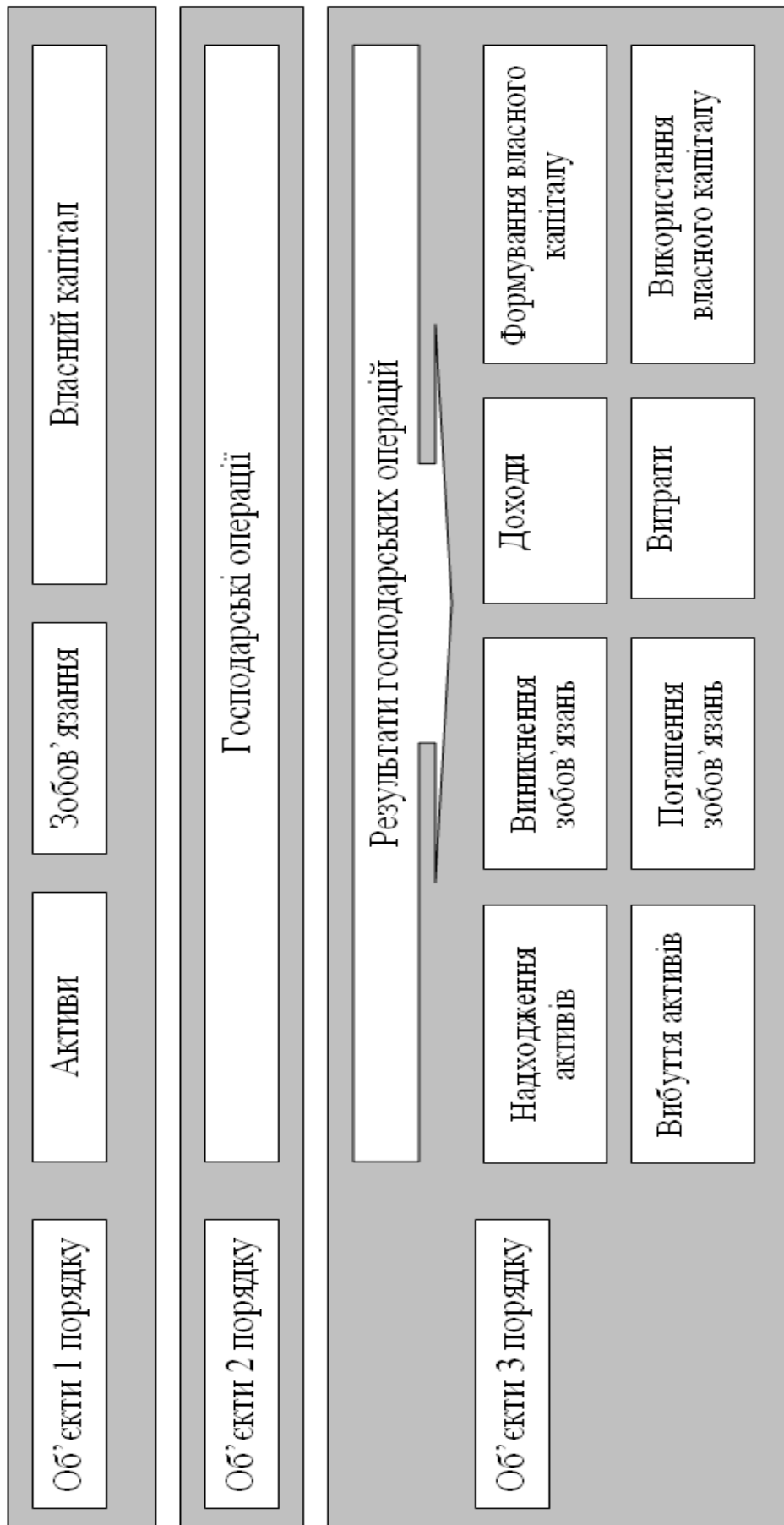


Рис. 1.6. Види об'єктів, що характеризуються у фінансовій інформації  
(авторська розробка)

Результати зазначених операцій можуть бути ідентифіковані як об'єкти 3 порядку, відображені у фінансовій інформації.

Такі результати можуть характеризуватися змінами в обсязі та структурі активів через їх надходження і вибуття, виникнення і погашення зобов'язань, формування та використання власного капіталу, а також виникнення витрат і одержання доходів.

Визначення порядку об'єктів, відображених у фінансовій інформації, дає можливість ідентифікувати не лише їх зміст, але й етапи формування (рис. 1.7).



Рис. 1.7. Етапи формування об'єктів, відображених у фінансовій інформації  
(авторська розробка)

Для об'єктів кожного порядку (крім першого) (рис. 1.7) обов'язковою умовою формування є врахування етапів, властивих для формування об'єктів попередніх порядків. Так,

здійснення господарських операцій завжди супроводжується наявністю активів, зобов'язань та/або елементів власного капіталу, на які відповідні операції спрямовані. У зв'язку з цим, результат будь-якої операції передбачає виникнення змін в об'єктах 1 порядку.

Розуміння зазначених аспектів користувачами інформації має сприяти не лише визначенню послідовності використання інформації щодо відповідних об'єктів, але й встановленню зв'язків між окремими об'єктами фінансової інформації та не фінансовими даними і, як наслідок, підвищенню ефективності їх спільного використання.

Іншим чинником, який сприятиме отриманню адекватного розуміння змісту фінансової інформації, є її класифікація (рис. 1.8).

У наукових публікаціях, на нашу думку, недостатньо розкриті питання класифікації фінансової інформації. Лише у чинній редакції Міжнародних стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання упевненості та супутніх послуг [294] запропоновано розглядати такі види фінансової інформації, як історична, прогнозна та гіпотетична.

Зокрема, відповідно до джерела [294] “історична фінансова інформація може бути визначена як сукупність показників, що мають вартісну оцінку, які відображають характеристики відповідних об'єктів, що мали місце у минулих періодах” [294]. В цілому погоджуючись з наведеним варіантом визначення терміну “історична фінансова інформація”, вважаємо за доцільне асоціювати її з суб'єктом господарювання, результати діяльності якого в ній розкриті. На наше переконання, у визначенні має бути відзначена її систематизація, що дозволить на практиці розглядати відповідний вид фінансової інформації як сукупність систематизованих за певними підходами даних.

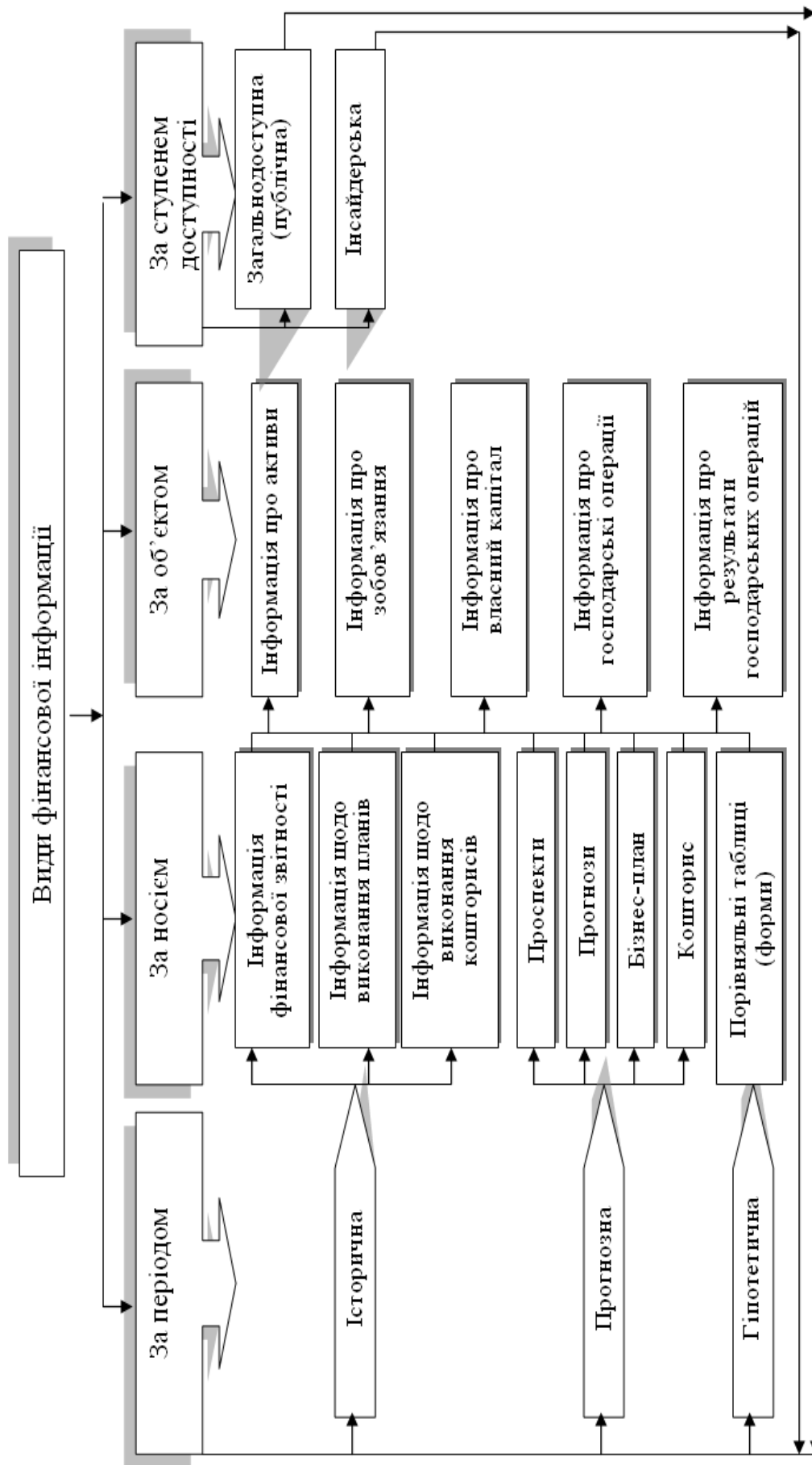


Рис. 1.8. Види фінансової інформації  
(авторська розробка)

Запропонована на рис. 1.8 класифікація може бути застосована для визначення характеристик інформаційних потреб користувачів.

Зокрема, через характеристику виду фінансової інформації, яка має бути отримана користувачем, стане можливою оцінка його інформаційних потреб в розрізі ознак класифікації.

Варто зазначити, що у наукових публікаціях, присвячених вирішенню проблем аудиту, термін “історична фінансова інформація” якщо і вживається, то виключно в контексті посилення на Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання упевненості та супутніх послуг. Натомість, у наукових і професійних публікаціях набуло відносного розвитку дослідження аспектів формування прогностної інформації. Проте, її зміст асоціюється з терміном “прогнозна фінансова звітність”, що знаходить своє підтвердження у роботах таких вчених, як П. О. Куцик [241], П. Етрілл [659], Л. В. Шуклов [653], Р. Афонін [9], Т. В. Федорович [556] та ін. Визнаючи необхідність певної систематизації інформації на визначеному носії (зокрема — звітності), вважаємо недостатньо обґрунтованим обмеження прогностної фінансової інформації звітністю, що містить очікувані дані, оскільки користувачі можуть бути зацікавлені і в інформації, яка міститься і поза межами прогностичних звітів. Зокрема, це може стосуватися величини відсотків, що мають бути сплачені позикодавцю протягом існування кредитних відносин, а не лише у період, окреслений у звітних формах.

Визначення терміну “прогнозна фінансова інформація” як “фінансова інформація, що ґрунтується на припущеннях про події, які можуть відбутися в майбутньому, та про можливі дії суб’єкта господарювання, яка може мати форму прогнозу, перспективної оцінки або їх поєднання, запропонований Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання упевненості та супутніх послуг, на нашу думку, є достатньо обґрунтованим, оскільки враховує необхідність її систематизації (у формах) та асоціювання з суб’єктом господарювання та його діями” [294]. При цьому, прогноз пропонується визначати як



очікувану фінансову інформацію, складену на основі припущень щодо майбутніх подій, які відбудуться за очікуванням управлінського персоналу, та дій, які має намір здійснити управлінський персонал на дату складання такої інформації (припущення про найкращу оцінку) [294].

Деталізація термінів “припущення” та “перспективна оцінка”, наведена у чинній редакції Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання упевненості та супутніх послуг, на наше переконання сприяє адекватному розумінню природи прогностної фінансової інформації та механізму її формування.

Найменш розкритим у наукових та практичних публікаціях є термін “гіпотетична фінансова інформація”. У Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання упевненості та супутніх послуг вона визначається як “фінансова інформація, яку наведено разом з коригуваннями для ілюстрації впливу події або операції, якби така подія сталась або операцію було проведено на більш ранню дату, підбрану для ілюстрації” [294].

Іншими словами, припускається, що “гіпотетичну фінансову інформацію подано у вигляді таблиці, яка включає невідкориговану фінансову інформацію, гіпотетичні коригування та колонку з отриманою гіпотетичною фінансовою інформацією” [294].

У [294] в якості гіпотетичної визначається інформація, “яка включається в проспект емісії, є виключно відображенням впливу важливої події або операції на невідкориговану фінансову інформацію суб’єкта господарювання, якби така подія сталась або операцію було проведено на більш ранню дату, підбрану лише для ілюстрації” [294].

Істотною характеристикою цього виду фінансової інформації є те, що вона не вказує дійсний фінансовий стан, фінансові результати або рух грошових коштів суб’єкта господарювання. Зважаючи на це, вважаємо за доцільне визнати, що гіпотетична інформація може не обмежуватися даними, в яких зацікавлені учасники фондового ринку на етапі підготовки проспекту емісії акцій. На наше переконання, показники гіпотетичного характеру можуть

характеризувати також альтернативні варіанти та результати діяльності суб'єктів господарювання, зокрема — в цілях аналізу сценаріїв, які могли б відбутися, але станом на звітну дату не відбулися у зв'язку з відсутністю необхідних умов.

Таким чином, фінансова інформація являє собою сукупність показників, що характеризують діяльності суб'єктів господарювання, мають вартісну оцінку та визначені і систематизовані відповідно до критеріїв реалізації інформаційних запитів користувачів. Зазначене визначення дозволяє асоціювати фінансову інформацію з суб'єктом господарювання та його діяльністю, а також визнати необхідність систематизації даних у відповідності з інтересами користувачів.

У фінансовій інформації відображаються об'єкти, які, на нашу думку, умовно можуть бути поділені на об'єкти першого, другого і третього порядку залежно від способу їх ідентифікації для цілей фінансової інформації. Зазначене дало змогу визнати фінансову інформацію сукупністю характеристик, що розкривають відповідні об'єкти з точки зору суб'єктів її створення.

Результати дослідження дозволили модифікувати перелік тверджень управлінського персоналу з урахуванням інтересів користувачів, а також — змісту об'єктів, що характеризуються у фінансовій інформації. Модифікований перелік дає можливість удосконалити розуміння окремих показників, що характеризують об'єкти фінансової інформації, як її користувачем, так і аудитором.

На підставі отриманих результатів дослідження було сформульовано модель руху фінансової інформації за участі її емітента та користувача, а також аудитора. Серед іншого, було встановлено, що розширення кола руху фінансової інформації шляхом її перевірки перед поданням користувачам та оцінювання результатів її застосування сприяє зростанню рівня довіри до неї. Таке зростання забезпечує обґрунтованість заходів, що здійснюються під час підготовки, обґрунтування та реалізації рішень користувачів, а також дає можливість емітенту адекватно оцінювати результати застосування у процесі підготовки нової інформації та її актуалізації.

## **1.2. Формалізація процесу підготовки фінансової інформації**

Зміни, що мають місце в економічних відносинах призвели до змін у процесах, пов'язаних з формуванням фінансової інформації. Насамперед, це стосується ідентифікації та визнання об'єктів, які характеризуються через фінансову інформацію, їх оцінювання та розкриття на відповідних носіях.

Урізноманітнення об'єктів, їх якісних характеристик, підвищення питомої ваги операцій, що здійснюються суб'єктом господарювання, та інші аспекти його діяльності призводять до ускладнення процесів реєстрації, накопичення та обробки фінансової інформації. У зв'язку з цим виникає потреба удосконалення методичних підходів, використання яких сприятиме реалізації інформаційних потреб користувачів.

У власну чергу, спостерігається урізноманітнення самих потреб користувачів фінансової інформації. Зокрема, все більше уваги суб'єкти економічних відносин приділяють аспектам, пов'язаним безпосередньо з отриманням економічних вигід внаслідок володіння певними ресурсами. Насамперед, це стосується окремих видів активів, які можуть бути протягом короткого часу трансформовані у найліквідніші форми (грошові кошти та їх еквіваленти). Водночас, набуває подальшого поширення використання власниками суб'єктів підприємництва похідних інструментів забезпечення їх прав власності через механізми опціонів, укладання форвардних та ф'ючерсних угод на придбання корпоративного капіталу.

У сфері залучення та надання позик банківськими установами та не фінансовими підприємствами існує стабільний попит на адекватне оцінювання активів, що можуть бути передані у заставу, ідентифікацію та вимірювання вигід, пов'язаних з наданням позики і формалізованих у відсотковій ставці за використання боргу.

Водночас, потребують удосконалення підходи щодо виокремлення у фінансовій інформації активів, на які накладені обмеження у використанні, визначення термінів

корисного використання окремих ресурсів, забезпечення адекватності застосування елементів облікової політики в контексті необхідності дотримання базових припущень та засад формування інформації.

Ускладнюються аспекти формування інформації прогнозного характеру. Зокрема, зростає потреба інвесторів в адекватному визначенні тривалості окупності проектів, їх рентабельності, умов залучення фінансування, регулярності та динаміки грошових потоків.

Водночас, потребують уточнення підходи щодо визначення горизонту часу, протягом якого прогнозні показники можуть вважатися адекватними, обґрунтування припущень, на яких ґрунтуються відповідні розрахунки. Актуальною залишається необхідність врахування максимально можливої кількості чинників впливу на окремі значення показників, що включені до фінансової інформації.

Важливість інформації прогнозного характеру для потенційних і реальних кредиторів визначає потреби в забезпеченні умов обґрунтованого визначення імовірності своєчасного та повного розрахунку як за основною сумою боргу, так і за відсотками в якості компенсації певних елементів операційних ризиків позикодавця. Зважаючи на це, потребують удосконалення аспекти відображення у прогнозній інформації припущень щодо здатності позичальника генерувати необхідні грошові потоки.

Зацікавленість в удосконаленні підходів щодо формування історичної та прогнозової фінансової інформації має місце і в користувачів, що представляють інтереси держави. Природа такої зацікавленості полягає у необхідності збору повного обсягу податків та інших платежів до бюджету, планування надходжень і видатків бюджетів різних рівнів, обґрунтування прогнозів соціально-економічного розвитку, а також — цінювання ефективності функціонування суб'єктів підприємництва з часткою державної власності у капіталі, учасників реалізації державних програм тощо.

Водночас, у практичній діяльності суб'єктів підприємництва недостатньо використовуються заходи, спрямовані на формування гіпотетичної інформації. Це

пояснюється, насамперед, тим, що користувачі не завжди визнають власну потребу у відповідних даних. Особливо це стосується інвесторів і кредиторів, які, на наше переконання, мають враховувати не лише прогнози, пов'язані з рухом грошових потоків, але й можливі зміни, що можуть відбуватися в обсягах і структурі активів суб'єкта господарювання та джерелах їх фінансування.

З іншого боку, суб'єкти господарювання за звичай ігнорують доцільність розкриття відповідної інформації. При цьому, відповідальні особи, як правило, посиляються на відсутність прямих вимог законодавства щодо такого розкриття, відсутність запитів користувачів (в тому числі і внутрішніх), а також — на необхідність витрачання додаткових ресурсів часу для підготовки відповідних даних.

Зважаючи на викладене, можна зробити висновок, що існує необхідність дослідження аспектів формування історичної, прогнозної та гіпотетичної фінансової інформації з огляду на наявність інформаційних потреб користувачів, реалізація яких сприятиме обґрунтованості їх економічних рішень.

Аналіз наукових публікацій та результатів попередніх досліджень дає змогу дійти висновку про те, що науковці та практикуючі аудитори розглядають два аспекти формування фінансової інформації.

Перший аспект пов'язаний з удосконаленням ведення бухгалтерського обліку окремих активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат. Зокрема, протягом 1999–2017 р.р. серед іншого досліджувалися шляхи вирішення проблем обліку витрат [127; 169], запасів [2; 10; 28; 168], нематеріальних активів [39; 59], інвестицій [46; 47; 93; 110], основних засобів [54; 121], розрахунків з бюджетом [74], вексельних операцій [92], доходів [103], фінансових результатів [114; 119; 239; 246; 248], грошових коштів [118], власного капіталу [287], цінних паперів [367] тощо.

В зазначених та інших роботах пропонуються заходи щодо удосконалення процесів визнання відповідних об'єктів, їх класифікації, оцінювання, відображення на облікових рахунках, розкриття у фінансовій звітності.

Інша група досліджень присвячена вирішенню проблем формування та використання безпосередньо інформації, що міститься у звітних формах. При цьому, розглядаються аспекти формування, переважно історичної інформації [32; 214; 236; 263; 319; 592 та ін.].

З огляду на розповсюдження точки зору, згідно з якою термін “фінансова інформація” ототожнюється з терміном “фінансова звітність”, проблема формування фінансової інформації у переважній більшості наукових публікацій розглядається в контексті ведення бухгалтерського обліку та підготовки фінансової звітності.

Зазначені аспекти дослідники пропонують вирішувати через аналіз застосування облікових процедур, пов'язаних з реєстрацією господарських операцій у первинних документах, систематизацією та узагальненням відповідної інформації щодо активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат у фінансовій звітності.

Підготовка фінансової звітності у наукових роботах розглядається, виходячи з її значення для системи управління. Зокрема, Л. О. Ващенко відзначає, що “моделювання фінансової звітності спрямовано на підвищення її інформаційної місткості, значущості в процесі управління підприємством та об'єктивності наявних в ній даних... Концепція моделювання фінансової звітності базується на її розгляді з двох позицій: елемент інформаційної системи підприємства; інформаційна база для проведення аналізу фінансового стану” [79, с. 8].

Запропонована автором оцінка може вважатися обґрунтованою, оскільки, на нашу думку, створення фінансової інформації у відповідних звітних формах може розглядатися як процес моделювання. Водночас, вважаємо за недоцільне обмежувати визнання фінансової звітності як елемента інформаційної системи підприємства та інформаційної бази для проведення аналізу, оскільки аналіз – один з багатьох інструментів обробки інформації для задоволення потреб користувачів, коло яких не обмежується системою управління.

Вважаємо за доцільне погодитися з твердженням М. Р. Лучка [263], який відзначає залежність змісту та обсягу

фінансової звітності від характеру організації діяльності суб'єкта господарювання, кількісних характеристик його діяльності, а також — вимог застосовної концептуальної основи щодо розкриття фінансової інформації.

Зміст терміну “фінансова звітність” розкривається і у чинній редакції Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання упевненості та супутніх послуг, в яких має місце наступне визначення: “фінансова звітність означає, як правило, повний комплект фінансової звітності, визначений за вимогами застосовної концептуальної основи фінансової звітності, проте може також означати окремий фінансовий звіт” [294]. При цьому, зважаючи на запропоноване нами у п. 1.1 визначення терміну “фінансова інформація”, вважаємо обґрунтованим тлумачення фінансової звітності як способу “структурованого подання історичної фінансової інформації, включаючи відповідні примітки, яке призначене повідомляти про економічні ресурси суб'єкта господарювання або його зобов'язання у певний момент часу або зміни в цих показниках за проміжок часу відповідно до концептуальної основи фінансової звітності, відповідні примітки складаються, як правило, зі стислого опису облікових політик та іншої пояснювальної інформації” [294].

Відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності [295] та Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання упевненості та супутніх послуг [294], основою складання фінансових звітів є їх концептуальна основа.

При цьому, виходячи з цілей аудиту, розрізняються наступні види концептуальних основ фінансової звітності (табл. 1.2).

Концептуальною основою ведення бухгалтерського обліку та подання фінансової звітності в Україні є Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [378], а також національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку [390; 391] та положення (стандарти) бухгалтерського обліку [392–419].

*Таблиця 1.2. Види концептуальних основ фінансової звітності\**

		Залежно від змісту	
		Достовірного подання	Дотримання вимог
Залежно від кола користувачів	Загального призначення	1), 2), 4)	3), 4)
	Спеціального призначення	1), 2), 5)	3), 4), 5)

**Примітки:**

1) підтверджує прямо чи опосередковано, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може бути потрібно надати розкриття інформації, крім тієї, що конкретно вимагає концептуальна основа;

2) прямо підтверджує, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може бути потрібно відхилитися від вимоги концептуальної основи.

3) вимагає дотримання вимог концептуальної основи, але не містить підтверджень стосовно необхідності досягнення достовірного подання фінансової звітності

4) призначена відповідати загальним потребам широкого кола користувачів у фінансовій інформації.

5) призначена для задоволення інформаційних потреб конкретних користувачів.

*\*Джерело:* авторська розробка на підставі [207; 294]

Водночас, фінансова звітність, в якій міститься історична фінансова інформація, потребує удосконалення. Зокрема, Л. В. Гнилицька визнає “невідповідність можливостей сучасної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності вимогам економічної безпеки, спрямованим на задоволення інформаційних потреб різних груп користувачів облікових даних з метою прийняття ними обґрунтованих та своєчасних управлінських рішень при забезпеченні стійкого функціонування підприємства, обумовила пошук інших концепцій та моделей формування звітної інформації” [101, с. 24]. Зважаючи на це, автор пропонує акцентувати увагу на актуальності використання “концепції звітності про вартість” дотримання якої в контексті забезпечення інформаційних потреб економічної



безпеки підприємства дозволить вирішити низку завдань, пов'язаних з ідентифікацією й розкриттям інформації, а також — з оцінюванням та висвітленням у формах звітності ризиків підприємницької діяльності.

Виходячи з цього, автор публікації [101] обґрунтовує необхідність змін у структурі та змісті звітної інформації та удосконалення (перегляду, зміни) принципів підготовки облікової інформації як основи звітності, “серед яких принцип до ризику чутливості, принцип репрезентативності інформації, принцип економічної доцільності обліку, принцип узгодженості грошового та негрошового вимірників, які дозволять забезпечити достовірне відображення інформації фінансового та нефінансового характеру про окремі параметри господарської діяльності та зовнішнього середовища в ретроспективному та перспективному розрізах” [101, с. 25]. Запропонований підхід, на нашу думку, в цілому може вважатися обґрунтованим в контексті можливості реалізації інтересів користувачів фінансової інформації. Водночас, вважаємо за недоцільне ідентифікувати принцип чутливості до ризику, оскільки, на нашу думку, “чутливість до ризику” є властивістю суб'єктів господарювання, що ґрунтується на розумінні системою управління ступеня виникнення можливих наслідків впливу чинників ризику. Зазначена обставина врахована у припущеннях, на яких ґрунтується фінансова звітність, а саме — у принципі обережності.

Принцип репрезентативності інформації, який запропонований автором [101], на наше переконання, також не може бути ідентифікований окремо, оскільки репрезентативність — це критерій якісної характеристика будь-якої інформації, в тому числі і тієї, що міститься у фінансовій звітності, а можливість її використання для оцінювання суб'єкта господарювання та його діяльності в цілому випливає з інших засад і припущень, що формалізовані у відповідних концептуальних основах.

З урахуванням стратегії розвитку України, Рядська В. В. передбачає прискорення темпів поширення публічної не фінансової інформації в цілому та інтегрованої звітності зокрема. “Головною ознакою інтегрованої звітності є

поєднання різних концептуальних основ через встановлення рамкових принципів їх інтеграції, в результаті чого має досягатися кінцева мета — формування достовірної інформації про спроможність підприємства створювати додану вартість (цінність) у коротко-, середньо- та довгостроковій перспективах... Оцінку достовірності цілісної системи інформації інтегрованої звітності можна здійснювати за допомогою мультиплікативного підходу до її розуміння” [492, с. 19]. В цілому погоджуючись з необхідністю інтегрованого підходу до створення фінансової звітності, вважаємо за доцільне зауважити суб’єктивність оцінки можливої інформації щодо спроможності підприємства створювати додану вартість. При цьому, суб’єктивного оцінювання може зазнати не лише результат відповідної процедури, але й сам зміст терміну “додана вартість”, що пояснюється можливими розбіжностями в поглядах емітента інформації та її користувача.

Аспекти формування прогностної фінансової інформації розглядаються науковцями і практиками виключно з точки зору можливості створення прогностних форм звітності. У публікаціях таких вчених, як П. О. Куцик [241], Т. В. Федорович [556], Л. В. Шуклов [653], П. Етрілл [659] та ін. визначаються підходи, що ґрунтуються на використанні даних, включених до історичної інформації, та припущень стосовно власних очікувань персоналу суб’єкта господарювання. Такий підхід, на нашу думку, суттєво обмежує властивості прогностної інформації з точки зору користувачів, оскільки необхідність формалізації у формах звітності не дає можливості врахувати об’єктивні обставини, що визначаються як інтересами користувача, так і змістом самої інформації. Це, наприклад, може стосуватися, об’єктів 3-го порядку, визначених у п. 1.1. Натомість у наукових публікаціях фактично не розглядаються аспекти формування гіпотетичної інформації.

Процес формування фінансової інформації, на нашу думку, безпосередньо впливає на її характеристики. При цьому, варто зазначити, що цей процес характеризується послідовністю заходів, які виконуються уповноваженими особами емітента інформації. Під час аудиту фінансової

інформації врахування впливу кожного із зазначених заходів, на наше переконання, сприятиме вирішенню його завдань і, як наслідок — досягненню відповідної мети. Зважаючи на це, вважаємо за доцільне запропонувати узагальнений алгоритм формування фінансової інформації незалежно від її виду. Формування фінансової інформації, на нашу думку, може бути охарактеризоване алгоритмом, наведеним на рис. 1.9.

До таких заходів може бути віднесена, насамперед, ідентифікація об'єктів, які мають бути охарактеризовані фінансовою інформацією. Ідентифікація підстав для визнання об'єктів здійснюється на основі очікувань користувачів, вимог нормативно-правового регулювання, а також — вибору кількісних та якісних характеристик, властивих зазначеним об'єктам. Врахування зазначених аспектів має на меті забезпечити мінімально можливий набір критеріїв, що мають універсальний характер в контексті прийняття рішення особами, відповідальними за формування фінансової інформації у суб'єктах господарювання.

Водночас, ідентифікація об'єктів, що характеризуються фінансовою інформацією, залежить від дій особи, яка є відповідальною за її підготовку, а саме — від її суб'єктивного ставлення до змісту обставин ідентифікації. Наслідком такої залежності може бути неадекватне розуміння відповідальною особою змісту самих об'єктів. Оскільки етап ідентифікації є першим в алгоритмі, то можливість отримання неадекватного розуміння об'єкта безпосередньо впливатиме на подальші дії відповідальної особи під час формування фінансової інформації.

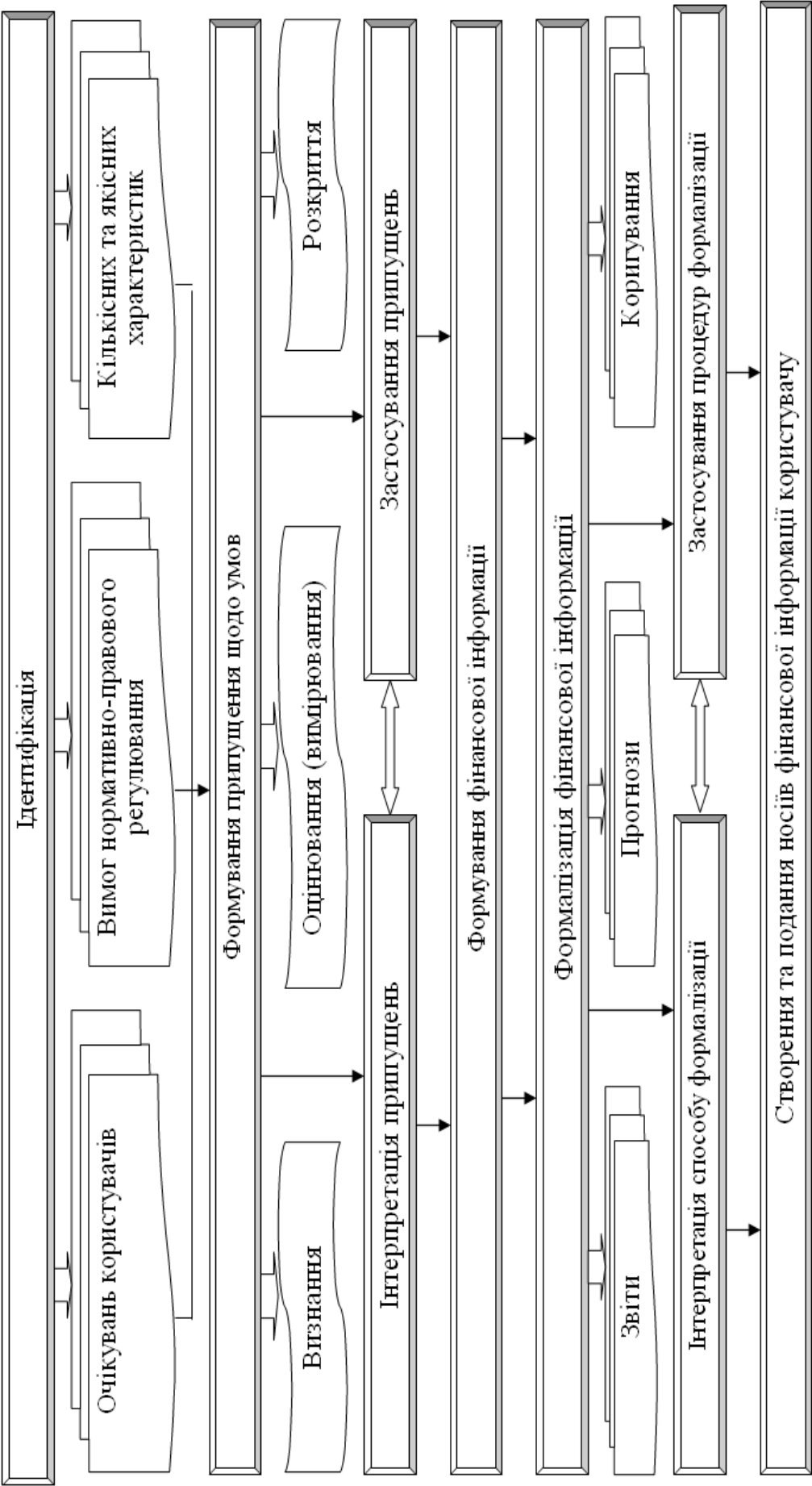


Рис. 1.9. Алгоритм формування фінансової інформації  
(авторська розробка)

Зважаючи на це, дотримання критеріїв ідентифікації об'єктів, які характеризуються фінансовою інформацією, має бути перевірене та оцінене під час її аудиту.

Зокрема, наявність можливості виникнення відхилень від критеріїв ідентифікації, які визначаються очікуваннями користувачів, вимогами нормативно-правового регулювання, а також кількісними та якісними характеристиками об'єктів, безпосередньо впливатимуть на рівень аудиторського ризику, зокрема його елементу, що залежить від зовнішніх обставин формування інформації (п. 4.3). Виходячи з цього, вважаємо обґрунтованим припущення про необхідність виконання аудитором заходів, які б забезпечили формування адекватного професійного судження щодо відповідних обставин, що вплине на зміст та обсяг елементів процесу аудиту, і, як наслідок, вплине на підвищення рівня упевненості, що надається користувачам фінансової інформації за результатами аудиту.

Формування припущень щодо умов визнання, оцінювання (вимірювання) та розкриття об'єктів, які характеризуються фінансовою інформацією, ґрунтується на основі застосування системи процедур, які, на нашу думку, мають бути належним чином формалізовані на рівні суб'єкта господарювання. Так, для формування історичної фінансової інформації прикладом такої формалізації може бути визнане формування і затвердження облікової політики а методики формування звітних документів щодо виконання планів, кошторисів тощо. В контексті підготовки прогнозової фінансової інформації доцільним способом формалізації може бути визнане затвердження методик формування та обґрунтування планових показників діяльності, розрахунку та затвердження показників у цілях бюджетування. Зміст формалізації припущень щодо умов визнання, оцінювання та розкриття об'єктів гіпотетичною фінансовою інформацією може бути охарактеризований через методики щодо коригувань та аналізу альтернативних сценаріїв діяльності емітента інформації.

Спосіб формування припущень щодо визнання, оцінювання та розкриття об'єктів фінансовою інформацією визначається безпосередньо її емітентом. Зважаючи на це, в

контексті виконання завдань аудиту вважаємо за доцільне здійснювати заходи, спрямовані на визначення адекватності вибору системи відповідних показників чи методики їх формування. При цьому, на наше переконання, основним критерієм обґрунтованості такого вибору в цілях аудиту, має бути визначено запити користувачів інформації. Особливо це стосується необхідності адекватного вибору методики для формування прогнозової та гіпотетичної інформації, оскільки переважна більшість історичних показників ґрунтується на регламентованих вимогах нормативно-правового регулювання. Зважаючи на суб'єктивність такого вибору, аудитор має запланувати та реалізувати заходи аудиту, спрямовані на ідентифікацію зовнішніх (запити користувачів) та внутрішніх (розуміння особами, відповідальними за створення інформації) обставин, які визначатимуть оціночну характеристику аудиторського ризику.

Водночас, через необхідність врахування вимог обраних припущень, під час підготовки фінансової інформації в цілях аудиту вважаємо обґрунтованим виконання заходів, які сприятимуть ідентифікації критеріїв визнання, оцінювання та розкриття об'єктів, визначенню адекватності розуміння та інтерпретації їх змісту, а також — визначенню правильності застосування особами, відповідальними за підготовку інформації, відповідних критеріїв. Планування та реалізація аудитором таких заходів дасть можливість оптимізувати використання власних ресурсів для забезпечення можливості обґрунтування і висловлення адекватної думки за результатами аудиту фінансової інформації.

Наступним етапом, відповідно до алгоритму, наведеного на рис. 1.9, є безпосереднє формування системи показників, сукупність яких являє собою фінансову інформацію. Зважаючи на це, відповідальні особи мають визначати повний перелік відповідних показників, що потребує врахування потреб користувачів фінансової інформації. Іншими словами, на цьому етапі формування фінансової інформації має бути формалізований перелік об'єктів, що нею характеризуються, із зазначенням їх вартісних характеристик. Тому, в цілях аудиту, вважаємо за доцільне запропонувати виконання заходів, реалізація яких дозволить аудитору

оцінити повноту формування фінансової інформації, що відповідатиме запитам її користувачів. При цьому, виконання зазначених заходів сприятиме отриманню розуміння аудитором ступеня забезпеченості очікувань користувачів фінансової інформації, що може вплинути на зміст його професійної думки.

Формалізація фінансової інформації здійснюється через механізм підготовки її носіїв. При цьому, обсяг, зміст та структура, за якими фінансова інформація має бути подана у відповідних формах, може визначатися як вимогами нормативно-правового регулювання, так і самостійно її емітентом.

Зважаючи на це, аудитор має, насамперед, запланувати і виконати заходи аудиту, які дадуть підстави оцінити обґрунтованість застосування особами, відповідальними за підготовку фінансової інформації, форм, в яких вона формалізується. При цьому, аудитору необхідно буде дослідити врахування критеріїв, що формуються на основі нормативно-правового регулювання, інформаційних запитів користувачів, а також – припущень щодо умов визнання, оцінювання та розкриття об'єктів.

Водночас, аудитор має оцінити правильність інтерпретації способу формалізації фінансової інформації особою, відповідальною за її підготовку. Така необхідність обумовлюється суб'єктивною природою суджень, на основі яких відповідальна особа обирає та реалізує процедури підготовки фінансової інформації. З причини суб'єктивності суджень відповідальної особи важливою в контексті аудиту фінансової інформації також є реалізація заходів, що здійснюються для оцінювання застосування процедур формалізації фінансової інформації на відповідних носіях.

Останнім етапом алгоритму, наведеного на рис. 1.9, є результат підготовки фінансової інформації, який полягає у створенні відповідних носіїв та подання їх користувачам. Для цілей аудиту вважаємо за доцільне оцінювати відповідні процедури відповідальної особи за критеріями, що стосуються дотримання вимог щодо систематизації об'єктів, що характеризуються фінансовою інформацією, у відповідних формах, а також — дотримання процедур,

своєчасності та повноти надання доступу користувачам до носіїв фінансової інформації.

Таким чином, заходи аудиту фінансової інформації, що мають бути обрані та застосовані аудитором, виходячи з необхідності врахування алгоритму підготовки фінансової інформації, сприятимуть забезпеченню можливості аудитору оцінити окремі елементи аудиторського ризику, визначити адекватність процесу формування інформації на кожному з його етапів, оптимізувати зміст, обсяг та характер заходів аудиту. Зазначене, на наше переконання, стане чинником підвищення рівня упевненості, яка буде надана користувачам результатів аудиту.

### **1.3. Реалізація потреб користувачів фінансової інформації**

Дослідивши аспекти формування фінансової інформації, ми дійшли висновку, що під час виконання відповідних процесів має місце суб'єктивне ставлення відповідальної особи до здійснюваних нею процедур. Наслідком суб'єктивного впливу є імовірність неадекватного формування даних, які у сукупності становлять фінансову інформацію.

Водночас, на етапі використання фінансової інформації користувач має здійснювати відповідні заходи, ґрунтуючись на власному суб'єктивному ставленні до неї. Зважаючи на це, існує імовірність неадекватного використання фінансової інформації, що може призвести до негативних наслідків діяльності суб'єкта прийняття рішень. При цьому, суб'єктивне ставлення користувача інформації може “додатися” до суб'єктивного ставлення особи, відповідальної за її формування. Внаслідок цього, імовірність негативних наслідків використання інформації зростатиме.

Зважаючи на це, існує потреба проаналізувати процес використання фінансової інформації, зважаючи на можливий вплив різноманітних чинників.

Аспекти використання фінансової інформації різного виду досліджуються у наукових публікаціях вітчизняних та закордонних авторів. При цьому, власне термін “користувач”,



визначений у Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання упевненості та супутніх послуг, згідно з якими “користувачі — особа, особи або категорія осіб, для яких фахівець-практик складає звіт із надання упевненості. Відповідальна сторона може виступати одним з визначених користувачів, але не єдиним” [294]. Зазначене визначення наведене, виходячи зі змісту аудиту фінансової звітності як завдання з надання упевненості. Такий підхід не враховує інтереси користувача, його обізнаність щодо змісту та характеристик самої інформації.

Як свідчать дані проведеного дослідження (рис. 1.10), запити користувачів фінансової інформації визначаються зацікавленістю в її достовірності (11%), у дотриманні управлінським персоналом встановлених процедур підготовки та подання інформації (17%), а також – у відповідності фінансової інформації одночасно двом зазначеним критеріям (72%).

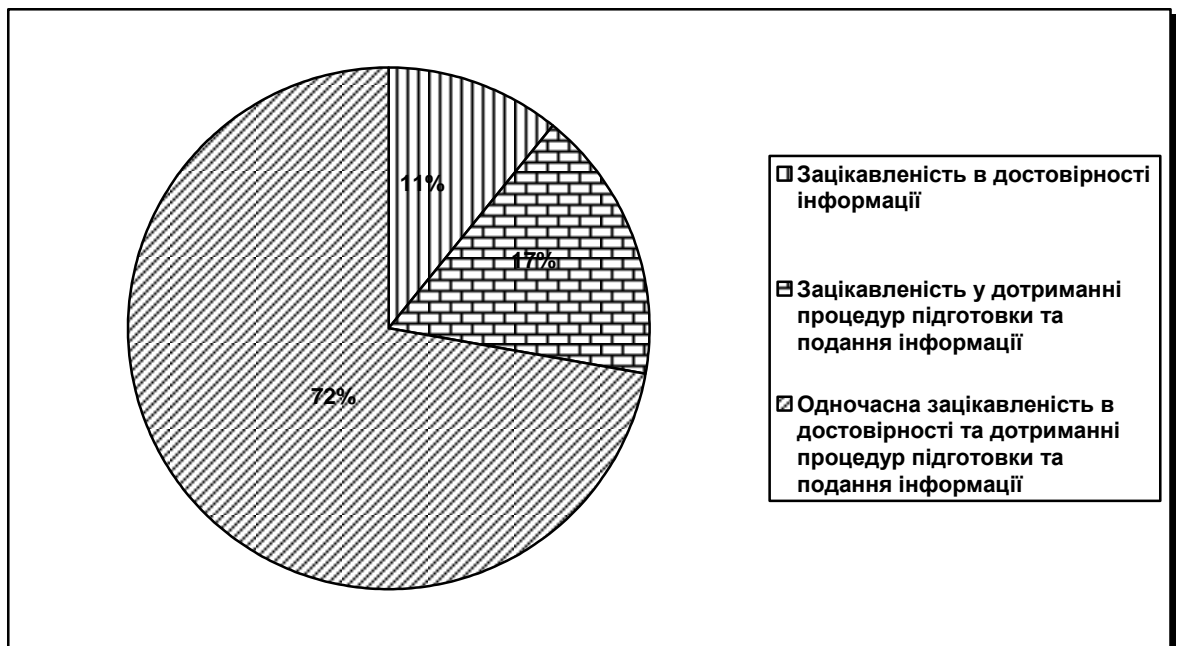


Рис. 1.10. Структура запитів користувачів фінансової інформації  
(узагальнено автором на основі проведеного дослідження)

Серед інформаційних потреб користувачів виділяють дані вартість активів, зобов'язань, величину власного капіталу, доходів і витрат, а також показники, які отримані не безпосередньо з форм звітності, а шляхом їх обробки та проведення відповідних розрахунків. Зазначений підхід, на нашу думку, не є достатньо обґрунтованим. З одного боку, за

формальними ознаками отримані таким чином показники вже не мають грошового вимірника, тому не можуть бути визнані як фінансова інформація. З точки зору перспектив використання наведених даних для прийняття рішень, вони є похідними від даних, які безпосередньо включені до складу фінансової інформації (дод. А).

Аспекти реалізації потреб користувачів фінансової інформації знайшли відображення у наукових публікаціях низки таких вітчизняних та закордонних дослідників як І. В. Замула [3], М. Д. Білик [41], О. В. Будько [61], Н. О. Бурбело [63], Ван Хорн [73], В. П. Вишневський [84], Л. С. Головкова [109], К. С. Горячева [116], О. М. Дериколєнко [131], Т. Дзюба [135], Д. А. Ендовицький [156], Ю. А. Єгупов [158], Н. Ю. Єршова [161], А. О. Закутня [167], С. М. Ілляшенко [176; 177; 480], Т. П. Карлін [185], В. В. Коваленко [192], Є. В. Коломієць [203], Я. Комаринський, І. Яремчук [204], Т. Коупленд, Т. Колер, Дж. Мурин [219], О. О. Кравченко [220], А. Кривцов, С. А. Кузнецова [231], П. О. Куцик, О. М. Мазуренко [240], Т. В. Лівашко [253], І. О. Лубенець [258], І. І. Мазур, В. Д. Шапіро [268], Є. О. Медведкіна [283], Я. І. Мулик [299], Н. А. Остап'юк [323], М. І. Мельник, І. В. Лещух [348], В. Д. Попова [369], П. Р. Пуцентейло, О. О. Гуменюк [468], І. В. Жиглей, В. І. Кузь, О. А. Лаговська, О. В. Олійник [482], Л. В. Семенюк [502], Д. О. Смоленніков [516], О. Стрєлков [526], С. Тєсля, О. Нєстор [538], Л. І. Федулова [557], Л. Цимбал [579], Н. С. Шалімова [585], У. Шарп, Г. Александер, Дж. Бейлі [590], П. Етрїлл [659] та ін.

Варто відзначити, що в наукових публікаціях інформаційні потреби користувачів ідентифікуються з урахуванням різних аспектів. Зокрема, досліджуються питання, пов'язані з визначенням змісту інформаційних потреб для цілей управління підприємством [57; 58; 63; 187; 192; 231; 468; 478; 579 та ін.], його економічною та фінансовою безпекою [116; 194; 258 та ін.], оцінки та контролю бізнес-процесів та реалізації маркетингової стратегії [3; 177 та ін.]. Значна увага приділяється інформаційному забезпеченню управління оборотним

капіталом [73; 83; 185; 204; 560; 561 та ін.], інвестування в основний капітал [73; 156; 185; 204; 560; 561 та ін.], визначення вартості капіталу [73; 204; 531; 560; 561 та ін.], оцінювання його структури [73; 185; 531; 560; 561 та ін.] та дивідендної політики суб'єкта підприємництва [73; 560; 561; 590 та ін.]. У наукових публікаціях також досліджуються потреби користувачів інформації, необхідної для визначення ефективності діяльності учасників ринку капіталу [73; 204; 531; 590 та ін.], аналізу фінансового стану підприємств [79; 185; 204; 316; 560; 561 та ін.], здійснення венчурної діяльності [131; 516 та ін.], управління економічною потужністю [135], планування та прогнозування [158; 161; 220; 242; 253; 499; 531; 538 та ін.], управління інтелектуальним капіталом [176], визначення вартості компаній та їх окремих активів [219; 227 та ін.], реструктуризації компаній [268] тощо.

Серед джерел отримання фінансової інформації окремі автори визначають, переважно фінансову звітність. Зокрема, за результатами проведених досліджень, Л. О. Ващенко зазначає, що “фінансова звітність — головне джерело інформації, необхідної для оцінки фінансового стану; однак її форма та зміст не можуть повною мірою задовольняти потреби аналітиків...” [79, с. 7].

На нашу думку, ідентифікація фінансової звітності як головного джерела інформації, необхідної для оцінки фінансового стану, є обґрунтованим, оскільки саме показники фінансової звітності можуть бути використані для розрахунку та оцінювання відповідних показників.

На думку М. Р. Лучка, “фінансова інформація, наведена у консолідованій фінансовій звітності холдингу, призначена для широкого кола користувачів, включаючи державні органи, кредиторів і менеджерів холдингу. Проте, основним її користувачем виступає інвестор. Розкриття інформації життєво важливе для прийняття ним оптимальних рішень, характер — частково відрізняється особливостями діяльності, а обсяг — принципами релевантності й достовірності” [263, с. 15]. Зазначене твердження, на нашу думку, потребує уточнення. Зокрема, це стосується пріоритетності інтересів інвестора серед інших груп користувачів.

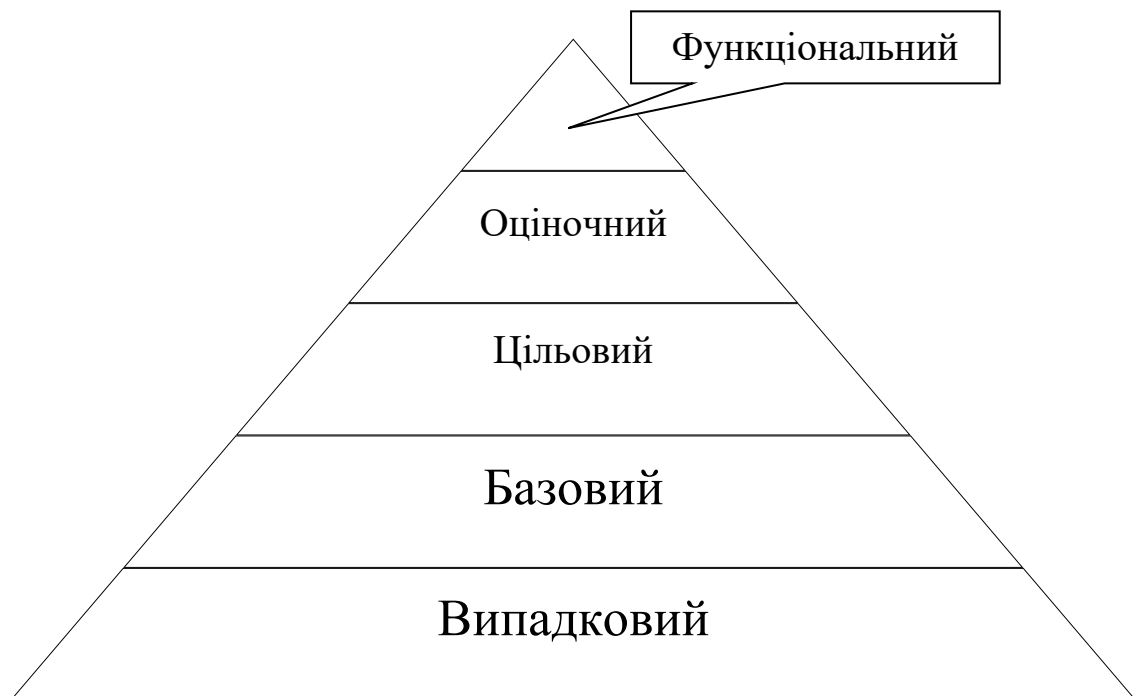
Вважаємо обґрунтованою точку зору В. В. Рядської, згідно якої “для аудиту як незалежного інструмента контролю достовірності та повноти інформаційного ресурсу головною класифікаційною ознакою має бути не здатність користувачів впливати на діяльність суб’єкта господарювання, а зміст та мета використання такого інформаційного ресурсу. З позицій розуміння завдань аудиторської практики класифікацію користувачів потрібно здійснювати за видами предметної сфери, що формує зміст їх інформаційного інтересу. Предмет інформаційного інтересу користувачів не може бути обмежений лише фінансовою інформацією (звітністю)” [492, с. 19]. Загальна тенденція щодо визнання фінансової звітності, що містить історичну інформацію, на нашу думку унеможливлює формування адекватних суджень користувачів відносно подій, які, як очікується, можуть відбутися у майбутньому, або могли б мати місце за певних обставин.

З розвитком економічних відносин в Україні та світі має місце трансформація змісту і форм окремих процесів, змінюється роль їх учасників, уточнюються їх цілі і завдання, зазнають змін способи їх вирішення. Внаслідок цього, змінюється роль інформаційного забезпечення економічних процесів, що є наслідком змін в інформаційних потребах користувачів інформації, удосконаленням засобів її отримання, обробки та використання, перегляду її якісних та кількісних характеристик, виходячи як з зацікавленості користувачів, так і з модифікації завдань, що можуть бути виконані за результатами її використання.

Інформаційні потреби користувачів фінансової інформації можуть відрізнятися залежно від завдань, для вирішення яких планується застосування відповідної інформації, а також готовності користувача до сприйняття певного обсягу інформації, що може бути обумовлене його інтересами як суб’єкта економічних відносин, професійною підготовкою, ресурсним забезпеченням, а також — суб’єктивним ставленням, власним розумінням своєї ролі у відносинах з емітентами фінансової інформації та іншими її користувачами. Враховуючи, що інформація, в тому числі і фінансова, в умовах розвитку економічних відносин набуває

ознак товару, а окремі категорії користувачів можуть розглядатися як його споживачі, можна припустити, що сукупність наведених чинників визначає зміст споживчої поведінки користувача фінансової інформації. При цьому, доцільно таку поведінку розглядати як прояв культури споживання фінансової інформації.

Зважаючи на це, нами пропонується визначити рівні споживчої поведінки користувачів фінансової інформації, охарактеризовані на рис. 1.11.



**Рис. 1.11. Рівні споживчої поведінки користувачів фінансової інформації**  
*[авторська розробка]*

Випадковий рівень споживчої поведінки користувачів фінансової інформації характеризується наявністю інформаційних потреб нерегулярного, імпульсивного характеру, які обмежуються необхідністю володіння даними щодо значень окремих показників, що можуть бути використані для вирішення обмеженого кола завдань, пов'язаних з прийняттям рішень.

При цьому, користувач фінансової інформації не готовий витратити ресурси для отримання будь-якої інформації стосовно необхідних характеристик економічних процесів. Обмежений рівень очікувань стосовно змісту фінансової

інформації може свідчити про низький, переважно рефлексивний, характер культури споживання інформації.

Випадковий рівень споживчої поведінки користувачів фінансової інформації може свідчити про невикористання або неповне використання можливостей інформаційного забезпечення діяльності суб'єктів економічних відносин.

Натомість, базовий рівень споживчої поведінки передбачає зацікавленість користувачів фінансової інформації в отриманні всієї сукупності даних, що характеризують економічні відносини та поведінку їх учасників. При цьому, користувачі інформації готові витратити ресурси лише на отримання мінімально необхідного (часто, визначеного чинним законодавством) обсягу інформації. Проте, незважаючи на обмежений рівень очікувань користувачів, культура споживання фінансової інформації характеризується необхідністю ідентифікації чітко визначених переліку показників, використання яких є обов'язковим, та їх критичних значень.

Базовий рівень споживчої поведінки користувачів свідчить про використання можливостей фінансової інформації в обсязі, що дає загальну уяву про економічні процеси та діяльність їх суб'єктів, проте не передбачає ґрунтового аналізу способів її застосування.

Проте, на цільовому рівні споживчої поведінки користувачі фінансової інформації шляхом співставлення можливостей вирішення завдань через застосування певних видів інформації з її якісними та кількісними характеристиками мають можливість визначити цілі, що можуть бути досягнуті. При цьому, інформаційні потреби таких користувачів передбачають готовність спрямовувати наявні ресурси на ідентифікацію та реалізацію можливостей як самої інформації, так і процедур її обробки. Культура споживання фінансової інформації на цільовому рівні характеризується визнанням необхідності оптимізувати дії користувача, враховуючи як зміст інформації, так і засоби її обробки для вирішення завдань шляхом прийняття та обґрунтування відповідних рішень на її основі.

Більш високий рівень споживчої поведінки користувачів фінансової інформації — оціночний — передбачає їх

зацікавленість у визначенні відповідних значень якісних і кількісних характеристик. Таке визначення здійснюється шляхом ідентифікації критеріїв оцінювання, встановлення можливих показників, що дають можливість тлумачити ознаки позитивного чи негативного значення відповідних характеристик, співставлення фактичних значень характеристик з критичними та тлумачення змісту результатів таких співставлень.

Процеси оцінювання фінансової інформації в інтересах користувачів, серед іншого, передбачають не лише присвоєння певних значень її характеристикам, але й визначення змісту і характеру обставин, під впливом яких відповідні характеристики були сформовані. При цьому, на наше переконання, доцільно в якості критеріїв такого оцінювання використовувати як очікування користувачів фінансової інформації щодо змісту її характеристик, так і можливість використання для прийняття та обґрунтування певних рішень. Зважаючи на це, реалізація оціночного рівня поведінки споживачів фінансової інформації передбачає можливість спрямування ресурсів, необхідних для вибору та застосування інструментарію визначення змісту критеріїв оцінювання, а також — співставлення фактичних характеристик з їх критичними значеннями і тлумачення результатів такого співставлення.

З цією метою користувачі мають спрямувати додаткові ресурси на отримання упевненості (або гарантії) щодо відповідності фінансової інформації критеріям, які свідчать про можливість прийняття на її основі адекватних рішень. При цьому, фінансова інформація в даному випадку може бути визнана як функція, значення якої залежить від впливу низки суб'єктивних та об'єктивних чинників, пов'язаних з її формуванням.

Функціональний рівень споживчої поведінки користувачів фінансової інформації, на наше переконання, має визначатися можливостями її застосування у заздалегідь визначених цілях. При цьому, вважаємо за доцільне враховувати відповідність змісту фінансової інформації ідентифікованим завданням, для вирішення планується її використання, наявний у користувача набір засобів

опрацювання і тлумачення відповідних показників, а також — наявність можливості виявлення та оцінювання зв'язків між характеристиками самої інформації та відповідних завдань.

Користувачі фінансової інформації для прийняття рішення щодо можливості її використання у власних цілях мають отримати певний рівень довіри до відповідних показників. Одним з методів забезпечення довіри до інформації є проведення її аудиту.

На рис. 1.12 наведена динаміка кількості послуг аудиту фінансової звітності у 2010–2016 рр.

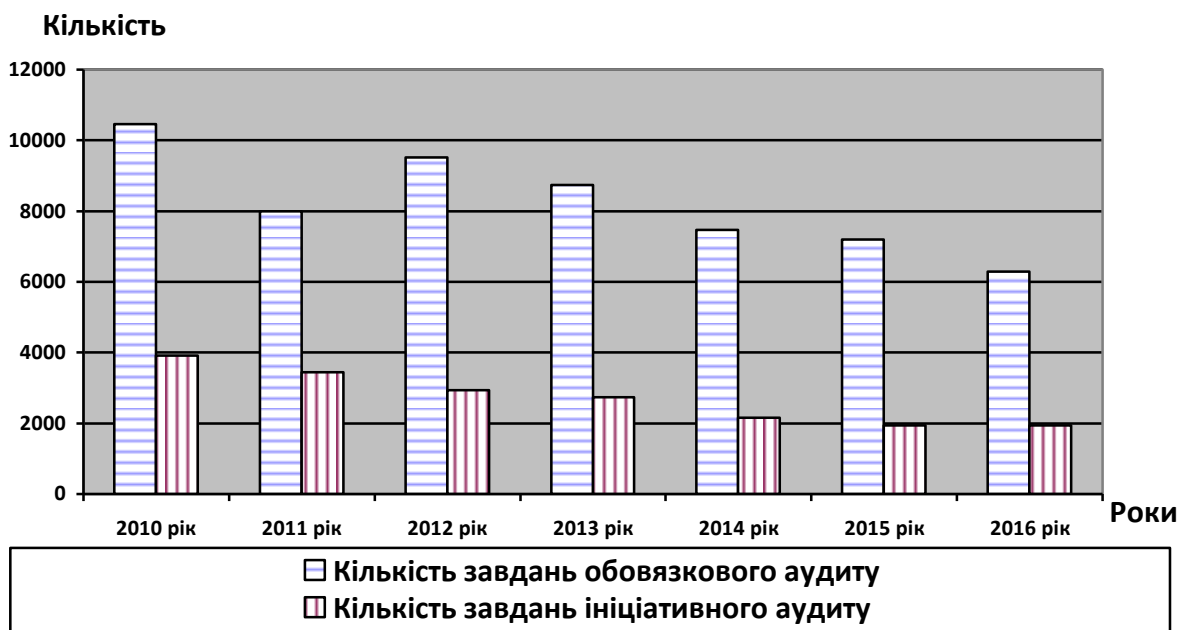


Рис. 1.12. Динаміка кількості наданих послуг з аудиту  
(узагальнено автором на підставі [548 – 554])

Як свідчать дані рис. 1.12, протягом 2010–2016 років мало місце зменшення надання послуг як обов'язкового, так й ініціативного аудиту. Якщо порівняти ці дані з показниками рис. 1.1, 1.2 та 1.3, можна дійти висновку про наявність певного зв'язку між кількістю проведених аудиторських перевірок та результатами діяльності суб'єктів господарювання.

На нашу думку, однією з причин негативних результатів діяльності суб'єктів господарювання протягом досліджуваного періоду можуть бути неадекватні результати послуг з аудиту. На наше переконання, причинами такої



неадекватності можуть бути визнані неякісне виконання аудиторами їхньої роботи або неадекватне тлумачення мети і завдань аудиту.

Аспекти оцінювання якості роботи аудиторів детальніше викладені у розділі 4.

Стосовно можливості неадекватного тлумачення характеристик аудиту вважаємо, що її причиною є виконання завдань, зміст яких визначається дослідженням не фінансової інформації, на основі якої користувачі формують та обґрунтовують власні рішення, а фінансової звітності, тобто — носія фінансової інформації.

На підтвердження зазначеного припущення наведемо дані щодо законодавчого визначення випадків проведення обов'язкового аудиту (табл. 1.3).

Як свідчать дані табл. 1.3, обов'язковому аудиту підлягає, насамперед, фінансова звітність суб'єктів господарювання, а також будь-який інший носій інформації про минулі події або їх результати, який не може бути однозначно ідентифікований як звітність. Також аудиту підлягають окремі показники, що розраховуються на основі минулих подій.

Водночас, заслуговує на увагу визнання в нормативно-правових документів прав учасників господарських відносин на отримання таких носіїв, а не інформації, що може негативно вплинути на якість прийнятих рішень.

Внаслідок зазначених причин є підстави вважати, що результати аудиту фінансової звітності можуть відрізнятися від результатів аудиту фінансової інформації. Іншими словами, існує ймовірність того, що аудит через хибну ідентифікацію його об'єкта не зможе вирішувати поставлені перед ним завдання, пов'язані з наданням довіри користувачам щодо застосовуваної ними інформації.

Для перевірки цього припущення пропонуємо розглянути механізм формування фінансової звітності особою, яка має на це повноваження (рис. 1.13).

Таблиця 1.3. Вимоги нормативно-правових документів щодо обов'язкового проведення аудиту\*

Нормативний документ	Вимоги щодо обов'язкового проведення аудиту
Закон України "Про забезпечення масштабної експансії експорту товарів (робіт, послуг) українського походження шляхом страхування, гарантування та здешевлення кредитування експорту" [381]	Річна фінансова звітність Експортно-кредитного агентства підлягає обов'язковій перевірці незалежним аудитором, який визначається відповідно до законодавства України та статуту Експортно-кредитного агентства
Закон України "Про фінансову реструктуризацію" [458]	Боржник зобов'язаний у порядку, визначеному зборами залучених кредиторів: надавати залученим кредиторам та інвесторам (за наявності) фінансову звітність, що відповідає вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності або національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку,..., а також висновок аудитора або аудиторської фірми (на вимогу залучених кредиторів)
Закон України "Про управління об'єктами державної власності" [455]	... проведення щорічних незалежних аудиторських перевірок фінансової звітності державних унітарних підприємств та господарських товариств, у статутному капіталі яких більше 50 відсотків акцій (часток) належать державі
Закон України "Про Національний банк України" [440]	Аудит річної фінансової звітності Національного банку, складеної за міжнародними стандартами фінансової звітності, проводиться не рідше одного разу на рік
Закон України "Про Суспільне телебачення і радіомовлення України" [452]	Національна суспільна телерадіокомпанія України щороку проходить обов'язковий аудит річної фінансової звітності

Продовження табл. 1.3

Нормативний документ	Вимоги щодо обов'язкового проведення аудиту
Господарський кодекс України [117]	<p>- річна фінансова звітність державного унітарного підприємства може підлягати обов'язковій перевірці незалежним аудитором. Критерії відбору незалежного аудитора та критерії віднесення державних унітарних підприємств до таких, фінансова звітність яких підлягає обов'язковій перевірці незалежним аудитором, визначаються Кабінетом Міністрів України залежно від балансової вартості активів державних унітарних підприємств;</p> <p>- річна фінансова звітність комунального унітарного підприємства може підлягати обов'язковій перевірці незалежним аудитором в порядку, передбаченому рішенням відповідної місцевої ради. Критерії відбору незалежного аудитора та критерії віднесення комунальних унітарних підприємств до таких, фінансова звітність яких підлягає обов'язковій перевірці незалежним аудитором, встановлюються рішенням відповідної місцевої ради</p>
Закон України "Про ринок природного газу" [449]	Річна фінансова звітність оператора газотранспортної системи, оператора газорозподільної системи, оператора газосховища, оператора установки LNG та постачальника "останньої надії" підлягає обов'язковій перевірці незалежним аудитором
Закон України "Про систему гарантування вкладів фізичних осіб" [450]	Достовірність фінансової звітності Фонду гарантування вкладів фізичних осіб підтверджується незалежним аудитором
Закон України "Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг" [456]	Учасники фінансової групи зобов'язані забезпечити проведення щорічної аудиторської перевірки своєї річної фінансової звітності

Продовження табл. 1.3

Нормативний документ	Вимоги щодо обов'язкового проведення аудиту
Закон України "Про політичні партії в Україні" [445]	<p>- щорічний внутрішній фінансовий аудит діяльності політичної партії, її місцевої організації, яка у встановленому законом порядку набула статусу юридичної особи, здійснюється органом (посадовою особою) відповідної політичної партії, місцевої організації політичної партії, уповноваженим здійснювати внутрішньопартійний фінансовий контроль (аудит) за надходженнями та витратами політичної партії (місцевої організації партії);</p> <p>- політична партія, яка була суб'єктом виборчого процесу на виборах Президента України, виборах народних депутатів України або брала участь у чергових чи позачергових місцевих виборах, а також політична партія, яка отримує державне фінансування, зобов'язані пройти зовнішній незалежний фінансовий аудит звітності про майно, доходи, витрати і зобов'язання фінансового характеру в рік, наступний за роком проведення таких виборів чи отримання державного фінансування</p>
Закон України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом" [379]	Господарський суд в ухвалі про порушення справи про банкрутство може зобов'язати боржника провести аудит
Закон України "Про іпотечне кредитування" [438]	Серед документів, що подаються для отримання дозволу на здійснення емісії сертифікатів, визначено бухгалтерську звітність за останній звітний рік, підтверджену аудиторським висновком

Продовження табл. 1.3

Нормативний документ	Вимоги щодо обов'язкового проведення аудиту
Закон України "Про акціонерні товариства" [376]	<ul style="list-style-type: none"> <li>- річна фінансова звітність публічного акціонерного товариства підлягає обов'язковій перевірці незалежним аудитором,</li> <li>- аудиторська перевірка діяльності акціонерного товариства також має бути проведена на вимогу акціонера (акціонерів), який (які) є власником (власниками) більше 10 відсотків простих акцій товариства</li> </ul>
Закон України "Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю" [457]	<ul style="list-style-type: none"> <li>- документи, що подаються для отримання дозволу на здійснення емісії сертифікатів Фонду операцій з нерухомістю, включають фінансову звітність за останній повний звітний рік, підтверджену аудитором,</li> <li>- управитель в інтересах довіритель може, а на письмову вимогу довірителя – зобов'язаний перевіряти фінансовий стан забудовника, вимагати від нього надання фінансових та аудиторських звітів та надавати заявникові інформацію про результати проведеної перевірки,</li> <li>- управитель Фонду операцій з нерухомістю в інтересах власників сертифікатів може, а на письмову вимогу власника сертифікату — зобов'язаний перевіряти фінансовий стан забудовника, вимагати від нього надання фінансових та аудиторських звітів і надавати заявникові інформацію про результати проведеної перевірки</li> </ul>

Продовження табл. 1.3

Нормативний документ	Вимоги щодо обов'язкового проведення аудиту
Закон України "Про страхування" [451]	<ul style="list-style-type: none"> <li>- при укладанні договору страхування страховик має право запросити у страхувальника баланс або довідку про фінансовий стан, підтверджені аудитором (аудиторською фірмою), та інші документи, необхідні для оцінки страховиком страхового ризику;</li> <li>- достовірність та повнота річного балансу і звітності страховиків повинна бути підтверджена аудитором (аудиторською фірмою);</li> <li>- для одержання ліцензії страховик подає до Уповноваженого органу заяву, до якої додаються довідки банків або висновки аудиторських фірм (аудиторів), що підтверджують розмір сплаченого статутного фонду;</li> <li>- довідка про фінансовий стан засновників страховика, підтверджена аудитором (аудиторською фірмою), якщо страховик створений у формі повного чи командитного товариства або товариства з додатковою відповідальністю;</li> <li>- ліквідація, реорганізація та санація страховика передбачає проведення комплексної перевірки фінансово-господарської діяльності страховика, в тому числі обов'язкової аудиторської перевірки</li> </ul>

Закінчення табл. 1.3

Нормативний документ	Вимоги щодо обов'язкового проведення аудиту
Закон України "Про аудиторську діяльність" [377]	<p>Проведення аудиту є обов'язковим для</p> <p>1) підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності публічних акціонерних товариств, підприємств-емітентів облігацій, професійних учасників ринку цінних паперів, фінансових установ та інших суб'єктів господарювання, звітність яких відповідно до законодавства України підлягає офіційному оприлюдненню, за винятком установ і організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету;</p> <p>2) перевірки фінансового стану засновників банків, підприємств з іноземними інвестиціями, публічних акціонерних товариств (крім фізичних осіб), страхових і холдингових компаній, інститутів спільного інвестування, довірчих товариств та інших фінансових посередників;</p> <p>3) емітентів цінних паперів, які здійснюють публічне розміщення, та похідних (деривативів), а також при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів.</p>

\*Джерело: узагальнено автором на основі [117; 376; 377; 379; 381; 438; 440; 445; 449; 450; 451; 452; 455; 456; 457; 458]

Для цілей формування фінансової звітності її емітент, з урахуванням особливостей фінансово-господарської діяльності, власних потреб, вимог нормативно-правового регулювання та запитів користувачів формує відповідну політику.

При цьому, зміст цієї політики, як правило, розкриває основні підходи, засади та процедури трансформації фінансової інформації в процесі її реєстрації за допомогою облікових записів з подальшим внесенням до облікових реєстрів та звітних форм.

Політика емітента фінансової звітності передбачає визначення відповідальної особи, наділення її необхідними повноваженнями з одночасним визнанням певної відповідальності за їх реалізацію.

Відповідальна особа в межах одержаних повноважень має отримати розуміння як політики формування фінансової звітності, так і умов, які на неї впливають. Основою такого розуміння, на наше переконання, можуть бути визнані професійні навички відповідальної особи, які дають можливість виконувати заходи, пов'язані з систематизацією та узагальненням інформації у формах фінансової звітності.

Оскільки професійні навички залежать від готовності відповідальної особи сприймати, оцінювати та використовувати методичні прийоми обробки інформації в цілях підготовки фінансової звітності, можна зробити висновок про їх суб'єктивну природу.

Зважаючи на це, розуміння політики емітента фінансової звітності формування щодо її формування, а також умов, які на таку політику впливають, теж матиме суб'єктивний характер, що, за нашим переконанням, може призвести до невідповідності розуміння фактичним характеристикам параметрів, які мають враховуватися відповідальною особою. Внаслідок цього, виникає ймовірність неадекватного відображення фінансової інформації у формах фінансової звітності.



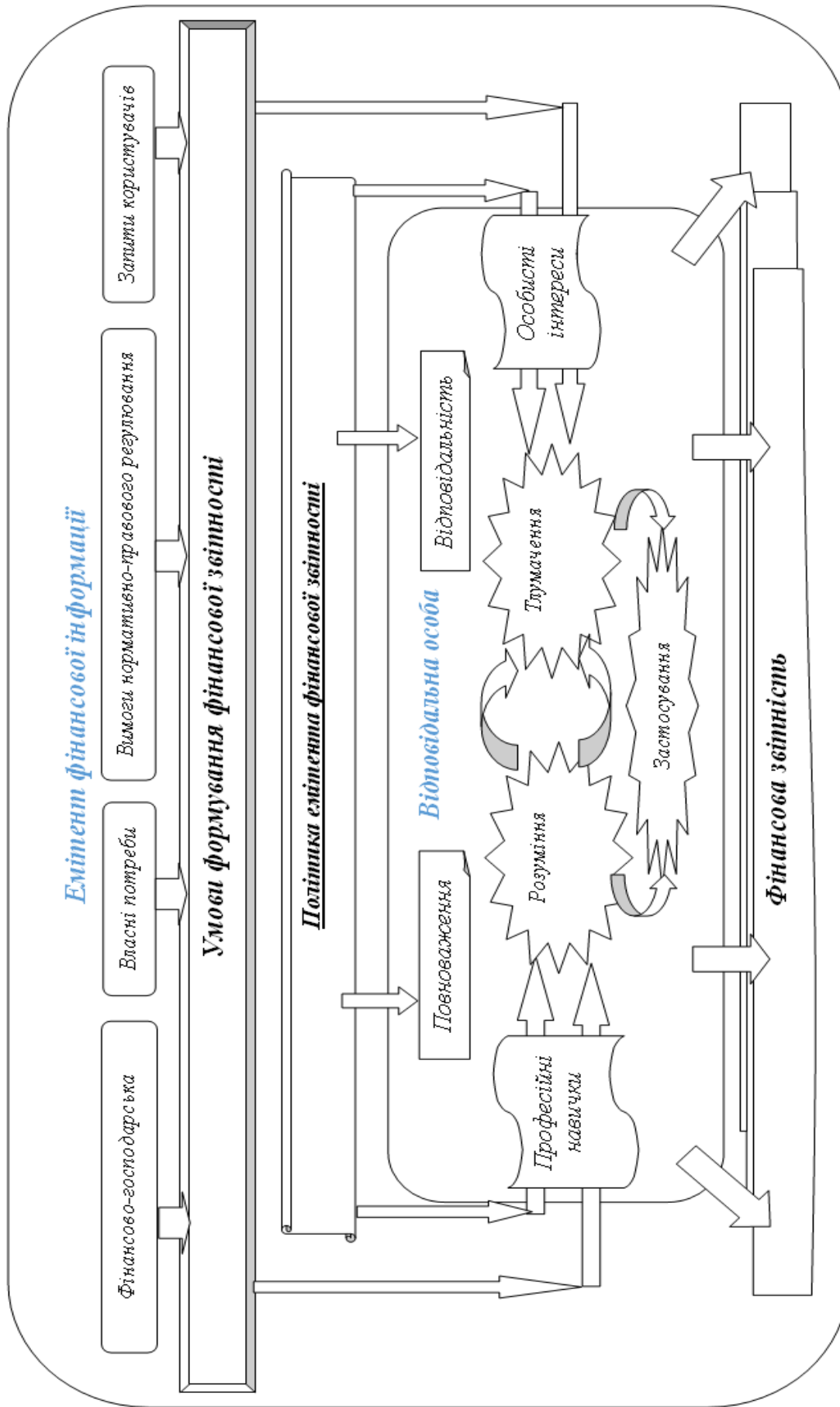


Рис. 1.13. Механізм формування фінансової звітності  
(авторська розробка)

Варто звернути увагу, що розуміння політики формування фінансової звітності та чинників її формування емітентом, може бути отримане внаслідок тлумачення відповідних параметрів на основі особистих інтересів відповідальної особи. До таких інтересів, на нашу думку, можуть бути віднесені, зокрема, її зацікавленість у виконанні делегованих повноважень, пов'язаних з підготовкою звітності, в контексті забезпечення своєчасності та повноти передбачених політикою заходів. Водночас, відповідальна особа може бути зацікавлена у тлумаченні змісту як самої політики, так і чинників, які її обумовлюють, з метою досягнення власних цілей (наприклад, уникнення відповідальності, отримання додаткових переваг самою особою або пов'язаних з нею осіб, застосування альтернативних заходів в разі відсутності документальних підстав для реєстрації фінансової інформації в обліковій системі тощо).

Тлумачення також є результатом суб'єктивного ставлення відповідальної особи до політики формування звітності та чинників, що на неї впливають. Тому, тлумачення відповідних параметрів також, як і розуміння, матиме суб'єктивний характер, який, на наше переконання, впливатиме на можливість неадекватного відображення фінансової інформації у формах звітності.

Характеризуючи результати розуміння та тлумачення, які здійснюються особою, відповідальною за підготовку фінансової звітності, вважаємо за доцільне враховувати їх можливий взаємний вплив. Так, отримання розуміння окремих елементів політики емітента звітності може враховувати особисте тлумачення особою змісту умов ведення фінансово-господарської діяльності, а тлумачення змісту процедур формування звітності може залежати від розуміння запитів її користувачів. Зважаючи на суб'єктивний характер розуміння та тлумачення, можна зробити висновок, що їх взаємний вплив також може стати причиною неадекватності відображення фінансової інформації у фінансовій звітності.

На основі отриманого розуміння та тлумачення політики емітента фінансової звітності та чинників її формування відповідальна особа в цілях підготовки звітності застосовує їх результати шляхом ідентифікації, оцінювання та систематизації відповідних показників. Варто зауважити, що результати застосування також мають суб'єктивний характер, оскільки, з одного боку, ґрунтуються на результатах розуміння та тлумачення, з іншого — сам процес виконується суб'єктом, який має власне ставлення до змісту та послідовності виконання відповідних заходів.

Таким чином, сам процес формування фінансової звітності може бути визнаний причиною неадекватності відображення в ній фінансової інформації. Зазначені причини мають суб'єктивний характер, оскільки визначається діями відповідальної особи, що ґрунтуються на її професійних навичках та особистих інтересах.

Зважаючи на це, можна констатувати, що процес підготовки фінансової звітності містить обставини, через які можуть виникнути факти невірного відображення фінансової інформації. При цьому, аудитор, виконуючи роботу у відповідності з вимогами нормативно-правового регулювання (в тому числі — професійних стандартів) оцінює стан та результати підготовки фінансової звітності, а не фінансової інформації, через що факти її невірного відображення можуть бути не враховані під час формування аудиторської думки.

Фінансова інформація формується її емітентом, виходячи з її змісту та обставин, що визначають характер відповідних заходів. При цьому, підготовлена інформація може бути подана безпосередньо користувачам або передана для оцінювання спеціально підготовленій особі (аудитору) для отримання певного рівня упевненості щодо її відповідності визначеному набору критеріїв.

Емітент та користувач фінансової інформації є суб'єктами, наявність яких є обов'язковою для ідентифікації її руху.

Тому, рух інформації між ними може бути визначений як рух в основному колі, яке не передбачає існування впливу інших осіб, що прямо чи опосередковано можуть надати

інформації нових характеристик. Безпосереднє подання фінансової інформації від емітента користувачеві може бути визначене як її прямий рух.

Подання фінансової інформації користувачеві є одним з елементів інформаційного забезпечення заходів формування, обґрунтування та реалізації його рішень. Зважаючи на це, користувач визначає можливості використання отриманої інформації в контексті досягнення власних цілей, зміст яких визначається з урахуванням різноманітних аспектів діяльності та впливу низки чинників суб'єктивного та об'єктивного характеру.

Реалізація управлінських рішень, на наше переконання, може призвести до змін в об'єктах, які характеризуються фінансовою інформацією. Для ідентифікації таких змін вважаємо за доцільне визнати наявність декількох їх видів:

1) зміни, що відбуваються у кількісних характеристиках об'єктів. Зазначені зміни, на нашу думку, можуть стати наслідком виникнення обставин для ідентифікації нових фізичних одиниць об'єктів або припиненням існування таких обставин для вже існуючих об'єктів;

2) зміни, що відбуваються у вартісних характеристиках об'єктів. На нашу думку, вони можуть бути наслідком зміни обставин, пов'язаних з визначенням вартісної величини окремих фізичних одиниць об'єктів та\або їх групи;

3) комбіновані зміни, причинами яких ми вважаємо одночасні зміни обставин, що призводять до необхідності перегляду як кількісних, так і вартісних характеристик об'єктів.

Результати узагальнення ідентифікованих нами видів змін в об'єктах в контексті впливу на фінансову інформацію викладені у табл. 1.4. Використовуючи дані, наведені у табл. 1.4, аудитор матиме можливість ідентифікувати об'єкти, в яких могли відбутися зміни залежно від наслідків впровадження рішень, користувачів, прийнятих на основі фінансової інформації. При цьому, результати ідентифікації, з

одного боку, можуть бути прийнятими аудитором як критерії, з якими будуть порівнюватися фактичні зміни, що сталися внаслідок актуалізації фінансової інформації з урахуванням реалізованих рішень, так і в якості визначення об'єктів, для дослідження яких мають бути виконані заходи аудиту для виявлення пов'язаних з зазначеними рішеннями об'єктів.

Вважаємо за доцільне звернути увагу на те, що історична фінансова інформація може (але не обов'язково) бути використана емітентами як база для формування очікувань, що стосуватимуться формування прогнозової інформації, або для припущень, на яких може ґрунтуватися гіпотетична фінансова інформація. Зважаючи на це, аудитор при виконанні заходів аудиту прогнозової та гіпотетичної інформації може використати результати перевірки історичної інформації з урахуванням правильності застосування відповідних очікувань та припущень.

Таким чином, зміни в об'єктах, які характеризуються фінансовою інформацією, у власну чергу, мають бути ідентифіковані та оцінені з точки зору доцільності та способів врахування емітентом в подальшому. Така доцільність обумовлює актуалізацію інформації, виходячи зі змісту, характеру та величини змін, що відбуваються у відповідних об'єктах внаслідок прийняття та реалізації рішень користувача. Зміст відповідної актуалізації полягає у визначенні та застосуванні сукупності заходів, пов'язаних з формуванням нової фінансової інформації емітентом, які б дали можливість адекватно визначити, оцінити та розкрити зміни, що відбулися в об'єктах.

Заходи актуалізації фінансової інформації передбачають врахування змін в об'єктах, що нею характеризуються, через переміщення в бік емітента, що дозволяє визначити такий рух як зворотній.

Однією з передумов застосування фінансової інформації в інтересах користувачів є довіра до неї. Від рівня довіри до фінансової інформації залежить сама можливість її використання для досягнення певних цілей.

Таблиця 1.4. Характеристика змін, що можуть відбуватися в об'єктах, які характеризуються фінансовою інформацією \*

Види об'єктів	Зміни у кількісних характеристиках	Зміни у вартісних характеристиках	Комбіновані зміни
Об'єкти 1 порядку	1. Отримання нових активів 2. Вибуття існуючих активів 3. Визнання нових зобов'язань 4. Вибуття існуючих зобов'язань 5. Отримання нових елементів власного капіталу 6. Вибуття існуючих елементів власного капіталу	1. Збільшення загальної вартості активів 2. Зменшення загальної вартості активів 3. Збільшення загальної вартості зобов'язань 4. Зменшення загальної вартості зобов'язань 5. Збільшення вартості елементів власного капіталу 6. Зменшення вартості елементів власного капіталу	1. Отримання нових активів з одночасним зменшенням вартості існуючих активів 2. Вибуття існуючих активів з одночасним збільшенням вартості залишкових активів 3. Визнання нових зобов'язань з одночасним зменшенням вартості існуючих зобов'язань 4. Погашення існуючих зобов'язань з одночасним збільшенням вартості залишкових зобов'язань 5. Отримання нових елементів власного капіталу з одночасним зменшенням вартості існуючих елементів власного капіталу 6. Вибуття існуючих елементів власного капіталу з одночасним збільшенням вартості залишкових елементів власного капіталу
Об'єкти 2 порядку	1. Виконання нових господарських операцій 2. Визнання недійсними попередніх господарських операцій	1. Збільшення вартісної величини виконаних господарських операцій 2. Зменшення вартісної величини виконаних господарських операцій	1. Вибуття існуючих активів з одночасним отриманням нових активів 2. Вибуття існуючих активів з одночасним вибуттям існуючих зобов'язань та/або елементів власного капіталу 3. Отримання нових активів з одночасним визнанням нових зобов'язань та/або елементів власного капіталу 4. Вибуття існуючих зобов'язань з одночасним визнанням нових зобов'язань 5. Вибуття існуючих елементів власного капіталу з одночасним визнанням нових елементів власного капіталу 6. Вибуття існуючих визнання нових зобов'язань з одночасним визнанням нових вибуттям існуючих елементів власного капіталу

Закінчення табл. 1.4

Види об'єктів	Зміни у кількісних характеристиках	Зміни у вартісних характеристиках	Комбіновані зміни
Об'єкти з порядку	1. Визнання нових доходів 2. Відмова від визнання попередніх доходів 3. Визнання нових витрат 4. Відмова від визнання нових витрат	1. Збільшення вартісної величини доходів 2. Збільшення вартісної величини доходів 3. Збільшення вартісної величини витрат 4. Зменшення вартісної величини витрат 5. Збільшення оціночної величини прибутку \ зменшення вартісної величини збитку 6. Збільшення оціночної величини збитку \ зменшення вартісної величини прибутку	1. Визнання нових доходів з одночасним зменшенням вартісної величини попередніх доходів 2. Відмова від визнання попередніх доходів з одночасним збільшенням вартісної величини залишкових доходів 3. Визнання нових витрат з одночасним зменшенням вартісної величини попередніх витрат 4. Відмова від визнання попередніх витрат з одночасним збільшенням вартісної величини залишкових витрат 5. Коригування величини нерозподіленого прибутку \ непокритого збитку

\* Джерело: авторська розробка

Проте, формування фінансової інформації здійснюється, як правило, на основі суб'єктивних припущень емітента щодо ідентифікації, оцінювання та розкриття змісту об'єктів. Суб'єктивна природа таких припущень дає підстави для визнання різних підходів та критеріїв, що застосовуються емітентами під час підготовки подібної інформації в різні проміжки часу. Водночас, суб'єктивність розуміння змісту інформації є властивою не лише для емітента, але й для користувача.

З іншого боку, завжди існує імовірність протиріч в інтересах емітентів та користувачів фінансової інформації внаслідок впливу особистісних, нормативних, організаційних та інших обставин, що може призвести до навмисного чи помилкового внесення неточностей під час формування відповідних даних.

Зважаючи на це, рівень довіри до фінансової інформації з боку її користувачів коливатиметься залежно від їх суб'єктивних оцінок як самої інформації, так і механізмів її формування. Тому, її використання для досягнення певних цілей супроводжуватиметься ризиками, пов'язаними з впливом наведених та інших чинників.

Одним з механізмів зменшення чи нейтралізації ризиків, пов'язаних з використанням фінансової інформації, є делегування незалежній особі, якою є аудитор, права на здійснення оцінювання як самої фінансової інформації, так і заходів, що супроводжують процеси її підготовки та подання користувачам.

Для визначення ролі аудиту фінансової інформації в реалізації охарактеризованих процесів в контексті реалізації цілей осіб, які беруть участь у її формуванні, оцінюванні та використанні, нами запропонована модель руху фінансової інформації, наведена на рис. 1.14.



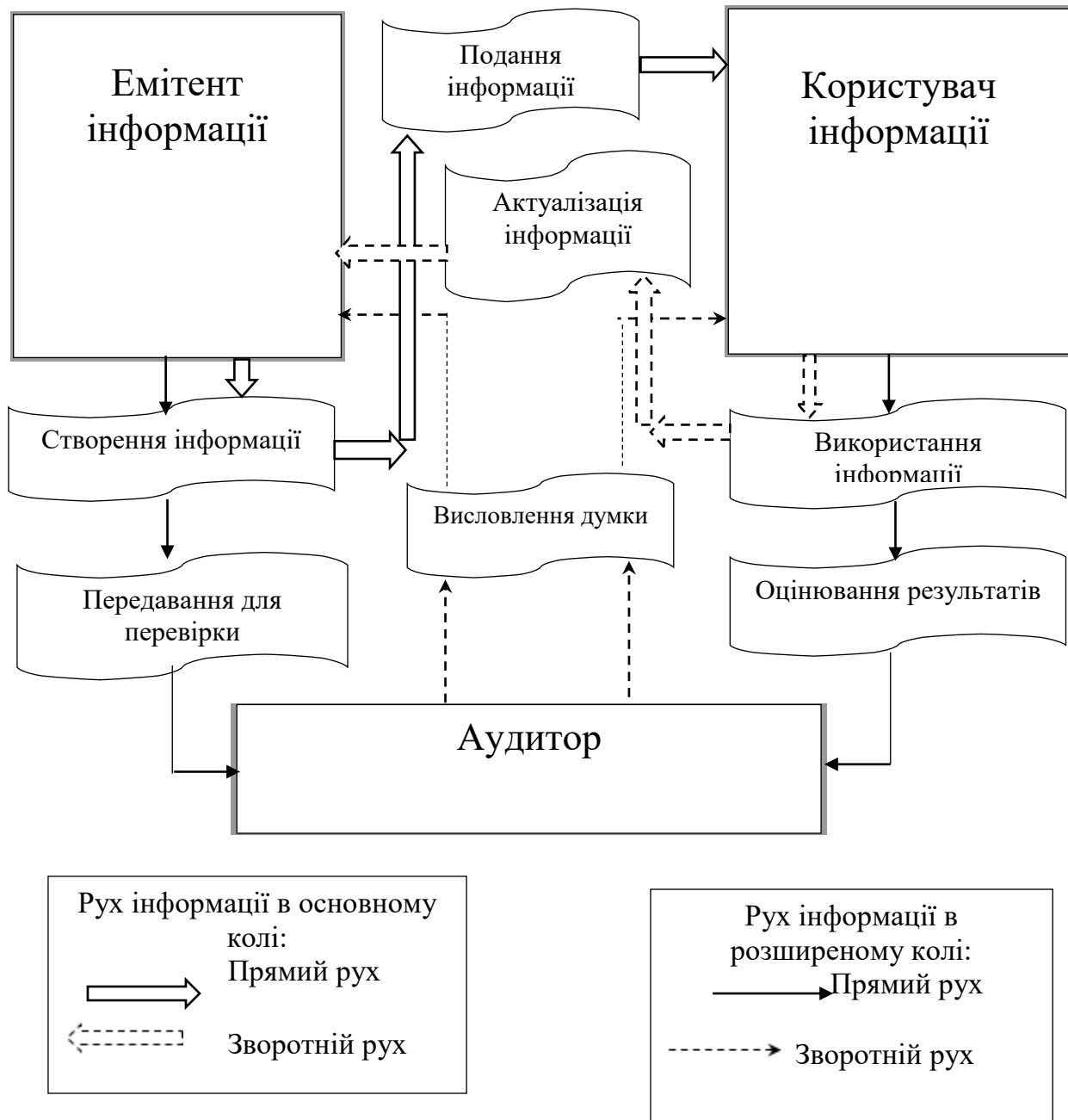


Рис. 1.14 . Модель руху фінансової інформації  
(авторська розробка)

Наведена на рис. 1.14 модель руху фінансової інформації дає можливість охарактеризувати роль її аудиту в контексті застосування в інтересах користувачів. Так, коло руху фінансової інформації розширюється за рахунок включення до нього додаткової особи. При цьому, сама інформація та результати її застосування зазнають оціночного, але не змістовного впливу з боку аудитора. Зважаючи на це, інформація внаслідок дослідження аудитором, не зазнаючи

жодних змін, пов'язаних з відображенням певних об'єктів, набуває додаткової характеристики оціночного змісту.

З точки зору аудитора як особи, що планує, виконує та оцінює результати заходів аудиту, така характеристика має суб'єктивний характер. Проте, беручи до уваги факт того, що безпосередньо аудитор не вживає жодних заходів щодо змін у змісті інформації, його оцінка з точки зору як користувача, так і емітента є об'єктивною.

На підставі зазначеного можна зробити висновок, що думка аудитора щодо фінансової інформації та/або результатів її використання доповнює її характеристики, що можуть вплинути як на поведінку емітента, так і на поведінку користувача. Наявність такого впливу пояснюється саме рівнем довіри, який формується щодо інформації з урахуванням результатів її дослідження аудитором. Причому, наслідки такого впливу, як свідчать результати проведеного дослідження, можуть змінюватися від беззастережного прийняття рішень на основі перевіреної фінансової інформації до такого ж беззастережного відкидання можливості її використання.

В разі залучення до руху фінансової інформації заходів її перевірки та оцінювання аудитором, є підстави визнати наявність розширеного кола її руху. При цьому, величина такого розширення, на наше переконання, може мати три модифікації:

1) розширення з урахуванням перевірки фінансової інформації без оцінювання результатів її застосування в інтересах користувачів;

2) розширення з урахуванням оцінювання застосування інформації в інтересах користувачів без її попередньої перевірки;

3) розширення з урахуванням попередньої перевірки фінансової інформації та результатів її застосування в інтересах користувачів.

Розширення кола руху фінансової інформації з урахуванням її перевірки передбачає передачу відповідних даних для дослідження аудитором з подальшим поверненням емітенту. Такий рух фінансової інформації може бути ідентифікований як прямий, оскільки вона надається для

реалізації завдань аудиту. Натомість, повернення оціненої аудитором інформації емітенту має ознаки зворотного руху, оскільки пов'язане з одержанням результатів перевірки, формалізованих в аудиторському звіті.

Зважаючи на вимоги нормативно-правових документів, а також на інтереси користувачів фінансової інформації, основні її носії доповнюються аудиторським звітом, в якому формалізується думка аудитора за результатом виконання відповідних заходів. Саме професійна думка аудитора і є джерелом довіри до фінансової інформації з боку користувачів. Тому, для забезпечення її належного рівня емітент подає користувачеві разом з носіями фінансової інформації аудиторський звіт.

Слід звернути увагу на те, що аудиторський звіт, який є способом формалізації результатів аудиту, серед іншого, містить інформацію про визнання аудитором відповідальності за результати своєї роботи. Іншими словами, користувач формально на основі аудиторського звіту розподіляє ризики, пов'язані з використанням перевіреної фінансової інформації.

Зазначене дає можливість зробити висновок про наявність позитивного впливу такої модифікації розширеного кола руху фінансової інформації на рівень довіри користувача до неї в контексті використання для реалізації своїх цілей.

Водночас, у випадку наявності високого рівня узгодженості інтересів емітента та користувача фінансової інформації проведення її аудиту позитивно впливатиме і на оцінку роботи емітента. Адекватна оцінка заходів, що супроводжують формування фінансової інформації та її подання користувачам, на нашу думку, сприятиме розумінню відповідних процесів, зокрема – ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, яке здатне не лише забезпечити користувачів необхідною інформацією, але й сприятиме вирішенню завдань, пов'язаних зі збереженням активів, підвищенню ефективності функціонування емітента та оптимізації його організаційної й функціональної структури.

Розширення кола руху фінансової інформації з урахуванням оцінювання результатів її застосування в інтересах користувачів передбачає виконання аудитором

заходів, спрямованих на оцінювання змін, які відбулися внаслідок прийняття рішень на основі отриманої від емітента фінансової інформації. Результати таких рішень також узагальнюються у вигляді інформації, яка, в подальшому, може вплинути на процеси формування нових даних шляхом актуалізації попередніх.

В контексті надання аудитору результатів застосування фінансової інформації для оцінювання, її рух від користувача до аудитора може бути визначений як прямий. Це пояснюється тим, що таке надання передбачає необхідність виконання аудитором певної сукупності заходів, спрямованих на визначення відповідності даних визначеному набору критеріїв. Натомість, формалізована в аудиторському звіті думка аудитора щодо результатів використання інформації, що містить упевненість щодо стану досягнення визначених користувачем цілей, надається користувачу інформації разом з поверненням даних, наданих аудитору для оцінювання, що має ознаки зворотного руху.

Будь-яка реалізація інтересів користувачів на основі використання фінансової інформації спричиняє зміну характеристик об'єктів, які в цій інформації були охарактеризовані. Таким чином, результатом заходів, що виконуються аудитором в цілях оцінювання наслідків використання інформації, є визначення ступеня відповідності отриманих змінених характеристик об'єктів очікуванням користувачів.

Водночас, зміни в якісних та кількісних характеристиках об'єктів потребують врахування під час актуалізації інформації емітентом, що обумовлює необхідність врахування оціночної думки аудитора на етапі підготовки інформації, що стосується наступних періодів. Зважаючи на це, можна зробити висновок про важливість розширення кола руху фінансової інформації за рахунок аудиторського оцінювання результатів її використання як в контексті реалізації інтересів користувачів, так і для належного обґрунтування заходів, що виконуються емітентами.

Ще однією модифікацією кола руху фінансової інформації є його розширення з одночасним урахуванням

перевірки даних, що стосуються самої інформації та результатів її використання.

В даному випадку існуватиме можливість забезпечення аудиторського супроводження руху інформації, починаючи від її підготовки і завершуючи її актуалізацією. При цьому, в інтересах користувачів фінансової інформації аудитор надаватиме оціночні характеристики як інформаційному забезпеченню, так й результатам діяльності користувача.

Натомість, висловлення думки щодо підстав та оцінок впливу чинників актуалізації інформації сприятиме оптимізації заходів, що виконуються її емітентами на етапі формування, а перевірка сформованих даних надасть можливість адекватно оцінити результати таких заходів.

Отже, результати проведеного дослідження свідчать про наявність про необхідність перегляду змісту аудиту в контексті необхідності дослідження фінансової інформації. Зокрема, для цілей аудиту фінансова інформація має бути розглянута як сукупність тверджень управлінського персоналу, в яких міститься конкретизація змісту наведених даних.

Підхід до визначення фінансової інформації в якості сукупності тверджень управлінського персоналу ґрунтується на вимогах концепції виконання завдань з надання упевненості, що передбачає здійснення аудитором заходів, за результатами яких має бути висловлена фахова думка щодо якісних та кількісних характеристик показників, згрупованих за певними ознаками, зокрема у форматі звітності [294].

На нашу думку, твердження управлінського персоналу можуть бути застосовані для оцінки не лише інформації, поданої у звітності, але й будь-якої фінансової інформації, незалежно від носія. Таке припущення ґрунтується на тому, що будь-яка фінансова інформація (історична, прогнозна, гіпотетична) формується на основі заходів, що здійснюються управлінським персоналом відповідного суб'єкта господарювання. Проте, запропонована чинною редакцією Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, іншого надання упевненості та супутніх послуг ідентифіковані твердження, які стосуються виключно фінансової звітності. Це означає, що в цілях аудиту застосування такого переліку можливе лише для дослідження фінансової інформації

історичного характеру, що міститься у носіях, створення яких підпорядковане вимогам застосування певної концептуальної основи. Зазначене, на наше переконання, обмежує можливості аудитора досліджувати фінансову інформацію прогностного та гіпотетичного характеру, а також історичну фінансову інформацію, для підготовки якої не передбачене застосування формалізованої концептуальної основи. Такі обмеження стосуються, насамперед, досягнення мети аудиту фінансової інформації через відсутність формалізованих підходів щодо ідентифікації відповідних тверджень управлінського персоналу клієнта як основи ідентифікації характеристик інформація, які мають бути перевірені.

Водночас, стандартизований перелік тверджень спрямований, насамперед, на визначення правильності дотримання вимог прийнятої клієнтом концептуальної основи, що, на нашу думку, призводить до необхідності використовувати ресурси для дослідження правильності формування носія фінансової інформації, а не її власних характеристик. Наслідками такого використання ресурсів аудитора можуть бути: невірна ідентифікація завдань аудиту фінансової інформації, що реалізуються на його окремих стадіях; вибір заходів, реалізація яких дозволить сформулювати думку аудитора щодо відповідності певним критеріям фінансової звітності, а не інформації, яка в ній використовується. Зазначене невідворотно призведе до зниження якості аудиту фінансової інформації, і, як наслідок, зменшення можливості реалізації потреб її користувачів.

Зважаючи на викладене, можна зробити висновок, що існує необхідність розробки переліку тверджень управлінського персоналу, що можуть використовуватися в цілях аудиту фінансової інформації незалежно від її виду та носія, на якому вона подається користувачам.

Виходячи з аналізу запропонованих Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, іншого надання упевненості та супутніх послуг, ми пропонуємо, насамперед, переглянути їх групування. В цілому погоджуючись з необхідністю ідентифікації окремих груп тверджень щодо інформації, яка стосується окремих дат (перша група) чи певних періодів (друга група), вважаємо за доцільне третю

групу тверджень вважати такою, що характеризує розкриття і подання інформації не лише у формах фінансової звітності, але й на інших носіях. Це сприятиме, з одного боку, досліджувати під час аудиту не тільки історичну, але й прогностичну та гіпотетичну інформацію. Водночас, це надасть можливість застосовувати твердження зазначеної групи й щодо історичної фінансової інформації, носієм якої не є фінансова звітність.

Для обґрунтування віднесення окремих тверджень управлінського персоналу до певної групи в контексті проведення аудиту фінансової інформації пропонуємо дослідити, які твердження властиві для різних об'єктів, що характеризуються фінансовою інформацією.

До об'єктів першого порядку відносяться активи, зобов'язання та елементи власного капіталу, тобто об'єкти, щодо яких можуть бути встановлені характеристики на конкретну дату. Щодо таких характеристик, на нашу думку, можуть бути застосовані твердження щодо існування об'єкта, наявності прав та обов'язків щодо нього з боку суб'єкта господарювання, а також заходів щодо формування вартісної оцінки. Ця група (відповідно до порядку об'єктів, що характеризуються фінансовою інформацією), на нашу думку може бути визначена як Твердження щодо залишків активів, зобов'язань та елементів власного капіталу на визначену дату.

Об'єкти другого (господарські операції) та третього (результати господарських операцій) що характеризуються фінансовою інформацією, формуються та існують протягом певного проміжку часу. Їхні характеристики, на нашу думку, мають висловлюватися у твердженнях щодо наявності, вимірювання та відсічення. Тому вважаємо, що друга група тверджень має бути ідентифікована як Твердження щодо операцій та подій протягом певного періоду.

До третьої групи (Твердження щодо подання і розкриття інформації на відповідних носіях), на наше переконання, мають бути віднесені твердження щодо аспектів відображення фінансової інформації на відповідних носіях. До них можуть бути віднесені повнота, класифікація та зрозумілість.

Виходячи з необхідності застосування тверджень управлінського персоналу в контексті вирішення завдань аудиту історичної, прогнозовної та гіпотетичної фінансової інформації, на нашу думку доцільно визнати, що склад кожної групи тверджень має бути уніфікований незалежно від виду фінансової інформації, яка підлягає аудиту. Це означає, що кожен параметр, щодо якого подається твердження управлінського персоналу, має бути характерним для фінансової інформації незалежно від періоду, який вона характеризує.

Водночас, характеристика змісту кожного з запропонованих тверджень, на нашу думку, має відрізнятися залежно від виду інформації, яка підлягає аудиту. З урахуванням цього, ми пропонуємо характеризувати твердження управлінського персоналу щодо фінансової інформації відповідно до підходу, наведеного у табл. 1.5.



Таблиця 1.5. Твердження управлінського персоналу щодо фінансової інформації\*

Твердження	для аудиту фінансової інформації		
	історичної	перспективної	гіпотетичної
<i>1 група — Твердження щодо залишків акцій, зобов'язань та елементів власного капіталу на визначену дату</i>			
Існування	визнання об'єктів має здійснюватися на підставі факту їх існування	визнання об'єктів має здійснюватися на підставі очікувань щодо умов їх існування в майбутньому	визнання об'єктів має здійснюватися на підставі припущень щодо альтернативних обставин їх існування
Права та зобов'язки	визнання об'єктів має здійснюватися на основі їх юридичної належності та наслідків використання	визнання об'єктів має здійснюватися на основі формалізації очікувань щодо їх юридичного статусу	визнання об'єктів має здійснюватися на основі припущень щодо альтернативних юридичних наслідків їх використання
Оцінка	вартісна оцінка величин, які стосуються об'єктів, має здійснюватися на основі фактичних значень	вартісна оцінка величин, які стосуються об'єктів, має здійснюватися на основі очікуваних значень	вартісна оцінка величин, які стосуються об'єктів, має здійснюватися на основі припущень щодо альтернативних значень
<i>2 група — Твердження щодо операцій та подій протягом певного періоду</i>			
Наявність	визнання об'єктів має здійснюватися на підставі факту їх існування	визнання об'єктів має здійснюватися на підставі ідентифікації очікуваних обставин їх існування в майбутньому	визнання об'єктів має здійснюватися на підставі припущень щодо альтернативних обставин їх існування
Вимірювання	застосування грошового вимірювання величин, які стосуються об'єктів, має здійснюватися на основі фактичних значень	застосування грошового вимірювання величин, які стосуються об'єктів, має здійснюватися на основі очікуваних значень	застосування грошового вимірювання величин, які стосуються об'єктів, має здійснюватися на основі припущень щодо альтернативних значень

Закінчення табл. 1.5

Твердження	для аудиту фінансової інформації		
	історичної	перспективної	гіпотетичної
Відсічення	необхідність визнання об'єктів у періоді їх фактичного виникнення	необхідність визнання об'єктів у періоді, в якому очікується їх виникнення	необхідність визнання об'єктів на основі реалізації сценарію, який передбачатиме їх виникнення
<i>3 група — Твердження щодо подання і розкриття інформації на відповідних носіях</i>			
Повнота	обсяг інформації має визначатися з урахуванням фактичних потреб користувачів	обсяг інформації має визначатися з урахуванням очікувань щодо запитів користувачів	обсяг інформації має визначатися з урахуванням альтернативних запитів користувачів
Класифікація	фінансова інформація має систематизуватися у відповідності з запитом користувачів щодо минулих подій	фінансова інформація має систематизуватися у відповідності з очікуваннями користувачів щодо майбутніх подій	фінансова інформація має систематизуватися у відповідності з запитом користувачів щодо подій, які могли відбутися за альтернативним сценарієм
Зрозумілість	фінансова інформація має розкриватися у відповідності з необхідністю розуміння користувачами минулих подій	фінансова інформація має розкриватися у відповідності з необхідністю розуміння користувачами майбутніх подій	фінансова інформація має розкриватися у відповідності з необхідністю розуміння користувачами альтернативних подій

\* Джерело: авторська розробка

Так, у характеристиках тверджень управлінського персоналу щодо історичної фінансової інформації, мають бути враховані такі параметри, як фактичне існування об'єктів, можливість ідентифікації їх вже існуючих характеристик та спрямованість інтересів користувачів на використання інформації, що характеризує минулі події.

Натомість для тверджень щодо прогнозової інформації характерне врахування очікувань користувачів щодо подій, які можуть відбутися у майбутньому. Виходячи з цього, відповідні твердження спрямовані на визначення обставин, які, як очікуються, впливатимуть на характеристики об'єктів,

що характеризуються фінансовою інформацією станом на прогнозну дату та/або протягом очікуваних майбутніх періодів. Відповідно, твердження управлінського персоналу мають відповідати необхідності інформування користувачів про такі обставини та результати їх очікуваного впливу.

Твердження управлінського персоналу щодо гіпотетичної фінансової інформації, на наше переконання, мають сприяти отриманню користувачами розуміння альтернативних варіантів значень об'єктів. Такі значення могли б бути отримані в разі реалізації інших сценаріїв діяльності суб'єкта господарювання, що призвело б до формування та реалізації альтернативних рішень користувачів.

Запропонований підхід щодо визначення тверджень управлінського персоналу клієнта стосовно фінансової інформації, на відміну від вимог Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання упевненості та супутніх послуг [294], враховує пріоритетність для аудиту саме досліджуваних даних, а не порядку формування одного з їх носіїв. При цьому, основою для ідентифікації груп відповідних тверджень запропоновано вважати характер об'єктів, що характеризуються фінансовою інформацією, а їх змістовна характеристика визначається видом фінансової інформації, що підлягає аудиту. Ідентифікація тверджень третьої групи дозволяє врахувати в контексті аудиту фінансової інформації не лише її характеристики, але й особливості формування носіїв, на яких вона буде подана користувачам.

Застосування запропонованого підходу сприятиме отриманню аудитором можливості комплексного оцінювання фінансової інформації та впливу на неї способів узагальнення і тлумачення управлінським персоналом. Зазначене, у власну чергу, забезпечить оптимізацію заходів аудиту фінансової інформації, що вплине на зниження ризиків аудиту і підвищення ступеня упевненості користувачів його результатів.

## **Висновки до розділу 1**

Проведене дослідження дало можливість ідентифікувати фінансову інформацію як об'єкт аудиту. Зокрема, досліджена роль фінансової інформації у процесах управління діяльністю суб'єктів господарювання, визначені її основні характеристики, що дало підстави уточнити відповідну дефініцію. На підставі цього, було визначено необґрунтованість підходів, що передбачають ототожнення термінів “фінансова інформація” та “фінансова звітність”. Водночас, за результатами проведеного дослідження охарактеризовані визначені основні види фінансової інформації, що досліджується в інтересах її користувачів. До таких видів пропонується відносити історичну, прогнозну та гіпотетичну фінансову інформацію.

Результати проведеного дослідження дали можливість ідентифікувати об'єкти 1, 2 і 3 порядків, які характеризуються фінансовою інформацією, та визначити етапи їх формування. Запропонований підхід може бути використаний, зокрема, під час узгодження змісту завдань аудиту фінансової інформації з урахуванням інформаційних потреб її користувачів.

Проведений під час дослідження аналіз припущень, які враховуються під час підготовки фінансової інформації, та її якісних характеристик дозволив формалізувати на їх основі очікування користувачів, на основі яких можуть бути сформульовані критерії перевірки під час аудиту.

На підставі отриманих результатів дослідження було сформульовано модель руху фінансової інформації за участі її емітента та користувача, а також аудитора. Зокрема, було встановлено, що розширення кола руху фінансової інформації шляхом її перевірки перед поданням користувачам та оцінювання результатів її застосування сприяє зростанню рівня довіри до неї. Таке зростання забезпечує обґрунтованість заходів, що здійснюються під час підготовки, обґрунтування та реалізації рішень користувачів, а також дає можливість емітенту адекватно оцінювати результати застосування у процесі підготовки нової інформації та її актуалізації.

Під час дослідження було досліджено роль аудиту в реалізації потреб користувачів фінансової інформації. Зокрема, обґрунтовано, що ідентифікація в якості об'єкта аудиту не фінансової інформації, а її носія (фінансової звітності) може призвести до неякісного виконання аудитором роботи. Це пояснюється можливим виникненням невідповідностей між фінансовою інформацією та її відображенням у фінансовій звітності. Зважаючи на це, обґрунтована необхідність ідентифікації в якості об'єкта аудиту саме фінансової інформації, а не її носіїв.

Отримані результати дослідження, викладені у розділі 1 монографії, мають теоретичне значення, що полягає у визначенні змісту окремих термінів, їх змістовних та класифікаційних характеристик, а також — у визначенні формалізованих аспектів розуміння процесів, пов'язаних з формуванням та використанням фінансової інформації.

Застосування відповідних розробок у практичній діяльності суб'єктів аудиту фінансової інформації сприятиме удосконаленню підходів щодо узгодження змісту відповідних завдань з замовниками та заходів, які здійснюються на етапі планування аудиту.

## **Розділ 2.**

### **Організаційні аспекти функціонування аудиту фінансової інформації**

#### **2.1. Трансформація ролі аудиту в забезпеченні довіри до фінансової інформації**

Становлення ринку аудиторських послуг в Україні обумовлюється низкою обставин, серед яких можуть бути виділені наступні: вимоги чинного законодавства стосовно обов'язковості проведення аудиту фінансової звітності, інформаційні потреби користувачів фінансової звітності, які приймають рішення на підставі відповідних даних, посилення вимог щодо змісту роботи аудиторів з боку державних регуляторів окремих ринків (страхового, банківського, фондового, інших), а також — посилення контролю за якістю роботи суб'єктів аудиторської діяльності з боку Аудиторської палати України.

Наведені обставини призводять, з одного боку, до зменшення учасників ринку аудиторських послуг, що є причиною його перерозподілу, з іншого — змінюються потреби користувачів результатів роботи аудиторів, що призводить до зміни у їх запитах щодо характеру послуг, які можуть надати аудитори.

Як свідчать дані Аудиторської палати України [548 – 554], наведені протягом 2010–2016 рр спостерігалось зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності з 2252 до 1008. Причиною такої динаміки може бути визначено, зокрема, нестача в аудиторських фірм та аудиторів, які працюють без створення юридичних осіб, ресурсів, необхідних для організації їх роботи. Такі ресурси потрібні, зокрема, для забезпечення дотримання умов допуску до проведення обов'язкового аудиту (наявність мінімальної кількості сертифікованих аудиторів, необхідність функціонування сайту аудиторської фірми, обов'язковість підвищення кваліфікації персоналу, страхування аудиторських ризиків тощо), що призводить до необхідності пошуку можливостей додаткового фінансування діяльності шляхом об'єднання з іншими суб'єктами, отримання позик або виходу з ринку

шляхом відмови від надання послуг з аудиту або припинення діяльності самих суб'єктів.

Водночас, протягом досліджуваного періоду спостерігалися відносно постійні значення показників, що характеризували обсяг ринку аудиторських послуг. Зміна зазначених показників була, переважно позитивною, але незначною. При цьому, протягом 2010–2013 рр спостерігалось зростання ринку з 1,25 до 1,31 млрд грн., подальшим збільшенням до 1,97 млрд.грн. у 2016 році.

Неоднозначною була динаміка змін обсягів реалізації аудиторських послуг. Зокрема, у 2010–2012 рр мало місце збільшення вартості реалізованих послуг з надання упевненості, проте у 2013–2014 рр. зазначений обсяг зменшився, натомість відбулося зростання обсягів реалізації супутніх та інших послуг, після чого у 2015–2016 рр. знову відбулося зростання вартості виконаних завдань з надання упевненості з одночасним зменшенням обсягу інших наданих послуг. Це можна пояснити, насамперед, зміною пріоритетів користувачів результатів роботи аудиторів, що відбулася.

Однією з причин таких змін є зміни у зацікавленості користувачів в незалежному оцінюванні інформації фінансової звітності, натомість відбулося збільшення зацікавленості у таких послугах, як підготовка інформації, консультування, супроводження системи бухгалтерського обліку тощо.

Слід погодитися з твердженням С. В. Бардаша, на думку якого: "... гарантій щодо її достовірності не має жодна категорія зовнішніх користувачів: ні потенційні інвестори, ні кредитори, ні постачальники, ні покупці бізнесу, ні профспілки та їх об'єднання, ні органи місцевого самоврядування, на адміністративній території яких здійснюється господарська діяльність. Це твердження стосується й таких внутрішніх користувачів інформації фінансової звітності, які не мають прямого фінансового інтересу, як трудовий колектив та первинна профспілкова організація" [12, с. 23].

Єдиним виходом з ситуації, що склалася, є збільшення довіри до інституту аудиторства. У зв'язку з цим, існує необхідність дослідити основні змістовні характеристики

аудиту як завдання, спрямованого на забезпечення користувачів фінансової інформації достатнім рівнем упевненості в можливості її застосування для досягнення відповідних цілей, а також можливостей його трансформації.

Таким чином, вважаємо обґрунтованим припущення про те, що коливання у споживчих запитах користувачів аудиторських послуг є наслідком, зокрема, невірного розуміння змісту окремих завдань, які виконує аудитор, зокрема — аудиту фінансової інформації. Зазначене, на наше переконання, свідчить про необхідність визнання потреби у трансформації аудиту в контексті забезпечення інформаційних інтересів користувачів його результатів.

Проблеми трансформації аудиту розкриваються в наукових публікаціях таких дослідників, як С. В. Бардаш [12], Н. І. Беренда [34], Р. В. Бойко [47], В. П. Бондар [49], І. М. Дмитренко [138], Н. І. Дорош [147], А. Г. Загородній та Л. М. Пилипенко [165], О. В. Мельниченко [286], О. А. Петрик [339], І. М. Пожарицька [354], М. С. Пушкар [460], Н. М. Проскуріна [465], О. Ю. Редько [475], В. В. Рядська [491], О. В. Сметанко [514], І. Б. Стефанюк [523] та ін. Зокрема, А. Г. Загородній та Л. М. Пилипенко зазначають, що “значний вплив на еволюцію аудиту... зумовив розвиток ринкової економіки” [165, с. 9]. Натомість, Н. І. Дорош визнає аудит одним з аспектів “підвищення цінності фінансової інформації, ... надання їй більшої достовірності й інтерпретації” внаслідок “посилення контролю над нею” [146, с.30].

На думку І. М. Дмитренко, “вектор розвитку та подальшої еволюції аудиту як інструмента ринкової інфраструктури, здатного сприяти захисту економічних інтересів та задоволенню інформаційних потреб суспільства, завдають сучасні реалії економічного простору України, що характеризуються поглибленням процесів глобалізації, інтеграцією у світове економічне співтовариство, посиленням впливу функціонування компаній корпоративного сектора на формування валового внутрішнього продукту, підвищенням вимог до прозорості їхньої фінансової інформації та розширенням кола інформаційних потреб користувачів для прийняття обґрунтованих економічних рішень” [138, с. 5].



О. Ю. Редько в контексті змін, характерних для контрольному середовища України, елементом якого автор вважає аудиту, виділив наступні причини для трансформації аудиту: “суттєве зростання кількості власників; масовий прихід до управління не фахівців (перш за все перших керівників, бухгалтерів і юристів), особливо у приватному секторі економіки; низькій рівень правових знань та загальне ігнорування принципу законослухняності, особливо серед власників підприємств; високий рівень кримінальності відносин у бізнес-середовищі; певне ігнорування на практиці колишніх бюрократичних засад управління (документування, внутрішнього адміністрування відносин на підприємстві, матеріальної відповідальності посадових осіб, тощо); високий рівень корумпованості у відносинах між бізнесом та владою; впровадження системи оподаткування, яка не сприяє розвитку бізнесу та неадекватна економічній ситуації в країні: впровадження системи так званого податкового обліку; перехід у бухгалтерському обліку від правил до принципів; поява недержавного фінансового контролю — незалежного аудиту; соціальний песимізм та неупевненість у найближчому майбутньому учасників бізнес — процесів (власників)” [475, с. 11].

Р. В. Бойко пов’язує виникнення об’єктивної необхідності удосконалення організації та методики аудиту з потребою “певної адаптації застосування зарубіжного досвіду аудиту до специфіки ведення господарської діяльності в Україні” [47, с. 3].

Водночас, автори наукових робіт в контексті тематики проведених досліджень обґрунтовують необхідність трансформації аудиту наявністю проблем, пов’язаних з неадекватністю визначення змісту мети і завдань аудиту [60; 68; 99; 107; 125 та ін.], неефективністю заходів його планування [147; 148; 162; 236 та ін.]. Інші автори пояснюють необхідність трансформації аудит відсутністю єдиних, науково обґрунтованих підходів щодо оцінювання аудиторського ризику [37; 151; 154; 165; 278; 313; 341 та ін.], вибору, застосування та оцінювання результатів аудиторських процедур [40; 50; 62; 96; 97; 111; 112; 180; 273; 300; 355; 527 та ін.].

За результатами інших досліджень визначаються напрями трансформації аудиту як однієї з форм контролю, виходячи з необхідності перегляду та врахування очікувань користувачів інформації, що має бути перевірена [85; 86; 160; 188; 197; 234 та ін.], удосконалення організаційного забезпечення аудиту [42; 43; 72; 139; 160; 338 та ін.], сприяння підвищенню якості роботи аудиторів та об'єктивності її оцінювання [35; 53; 69; 75; 76; 77; 80; 122; 206; 232; 472; 496; 503; 509 та ін.], врахування впливу відповідальності аудитора на можливість надання належного рівня упевненості користувачам результатів його роботи [105; 106; 189; 199; 201; 252; 472 та ін.].

Таким чином, дослідження наукової літератури дали підстави для графічної формалізації моделі трансформації аудиту (рис. 2.1).

Формалізація наведеної моделі дасть можливість ідентифікувати причини виникнення невідповідності результатів аудиту очікуванням їх користувачів, які, у власну чергу, обумовлюватимуть необхідність трансформації ролі аудиту в забезпеченні їх належним рівнем упевненості щодо інформації, яка може бути використана з метою обґрунтування та реалізації управлінських рішень.

Визначення терміну “аудит” у нормативно-правових документах характеризується різноманітністю підходів, що ґрунтуються, переважно, на баченні ролі аудиту суб'єктами, що відповідають за регулювання фінансово-господарської діяльності.

В Законі України “Про аудиторську діяльність” аудит визначається як “перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів” [377].

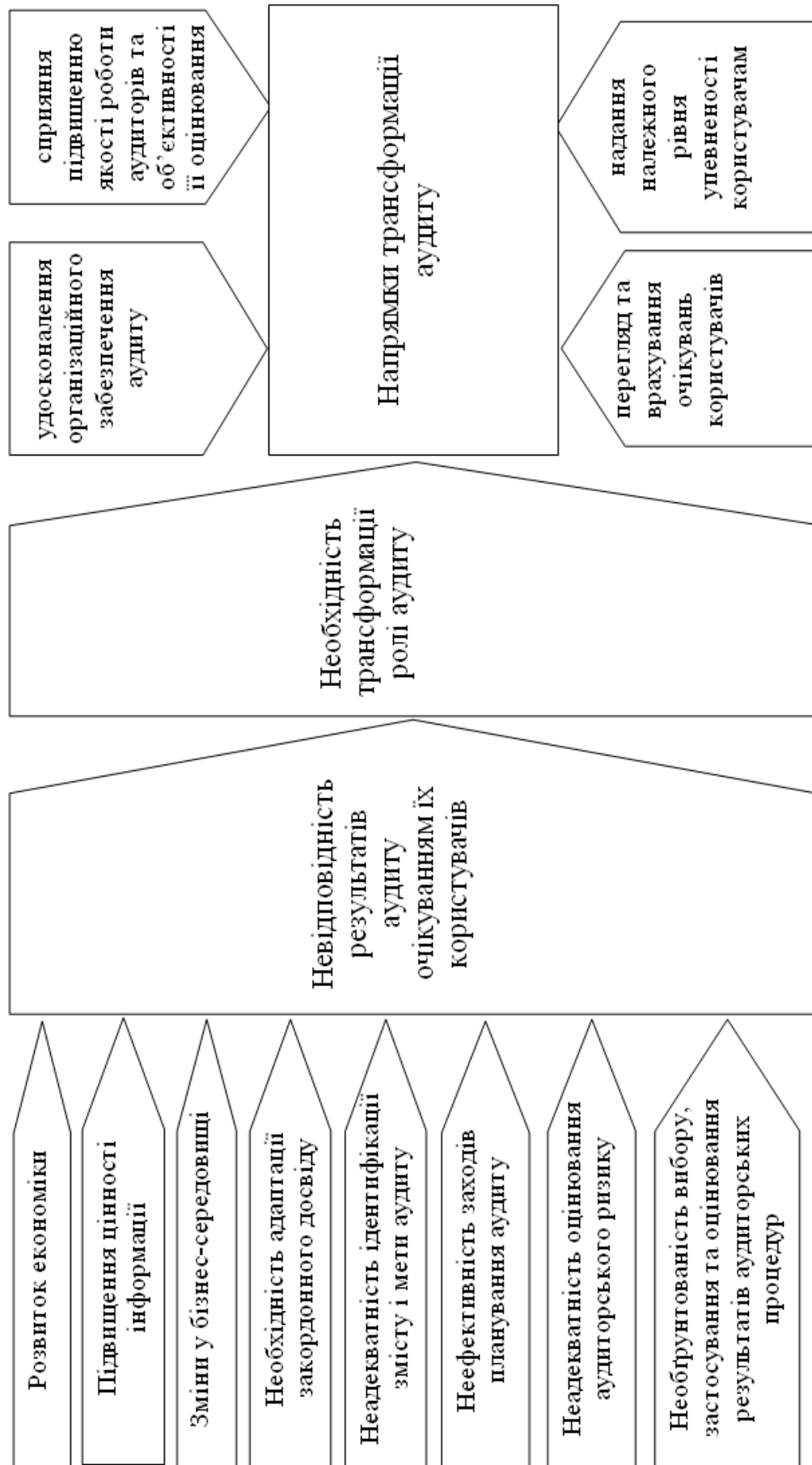


Рис. 2.1. Модель трансформації аудиту  
(авторська розробка)

Вважаємо, що визначення, наведене у Законі, потребує певної деталізації. Насамперед, це стосується предмету, відносно якого передбачене висловлення думки аудитора. У розділі 1 було визначено, що джерелами отримання фінансової інформації, яка використовується під час формування та обґрунтування рішень користувачів, може бути не лише система бухгалтерського обліку та фінансова звітність, які надають історичну інформацію.

Значна кількість рішень користувачів стосуються майбутніх подій та їх наслідків, у зв'язку з чим існує потреба в отриманні перспективної інформації, яка міститься в документах, що визначають очікувані результати функціонування суб'єкта господарювання (бізнес-план, бюджет, касовий план тощо).

Водночас, для певних категорій користувачів важливою може стати інформація гіпотетичного характеру, що дає можливість оцінити умовний вплив певних подій, які можуть чи могли б відбутися і вплинути на показники фінансової звітності.

У Законі України “Про зовнішньоекономічну діяльність” аудит визначається як “перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам” [436]. Таке ж визначення наведене і в чинній редакції Господарського кодексу України [117].

В наведеному варіанті слід відзначити такі особливості.

По-перше, метою аудиту визнано визначення достовірності та повноти, а не висловлення незалежної думки аудитора. Іншими словами, змінюється, порівняно з Законом України “Про аудиторську діяльність”, результат аудиту, який може очікувати користувач. Якщо мета аудиту полягає у висловленні незалежної думки, її досягнення полягає в одержанні відповідної думки користувачем інформації. При

цьому, думка аудитора є джерелом упевненості користувача в оцінених характеристиках інформації, що міститься у фінансовій звітності. Відповідно, наявність висловленої думки передбачає відповідальність аудитора саме за її зміст.

У випадку, коли метою є визначення достовірності або повноти інформації, її досягнення полягає у формуванні певного оціночного судження, яке не передбачає доведення відповідних результатів до користувача інформації. При цьому, відповідальність аудитора обмежується виключно підготовкою результатів відповідних контрольних заходів, а не змістом підготовленого висловлювання.

По-друге, серед критеріїв, за якими здійснюється перевірка інформації в процесі аудиту, Законом України “Про зовнішньоекономічну діяльність” та Господарським кодексом України визначається повнота ведення бухгалтерського обліку. Таке застереження, з одного боку, дозволяє розширити можливості використання аудиту для цілей користувачів облікової інформації. Водночас, це призведе до необхідності планування аудиту таким чином, щоб мінімізувати обсяг неперевірених облікових даних на рівні первинних документів та облікових реєстрів. Виходячи з цього, буде обґрунтованим припущення щодо розширення кола користувачів результатів аудиту за рахунок осіб, зацікавлених не лише в інформації, викладеній у звітності, але й у даних облікового характеру.

По-третє, у даному визначенні не передбачене врахування інтересів користувачів інформації під час проведення аудиту, що зменшує ступінь конкретизації завдань, які має виконати аудитор. Зокрема, неврахування таких потреб може призвести до побудови такої системи критеріїв перевірки та оцінювання інформації, яка, з урахуванням дотримання інших вимог, призведе до надання необґрунтованої переваги критеріям, що їх висувають особи, які підготували відповідну інформацію, або сам аудитор.

Ще одне визначення терміну “аудит” наведене у Положенні про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України [686].

Доцільно звернути увагу, що відповідне визначення безпосередньо пов'язане з функціонуванням банків як суб'єктів господарювання, що здійснюють окремий вид економічної діяльності: “Аудит банку — це визначення стану банку на основі перевірки правильності складання та підтвердження достовірності балансу, обліку прибутків та збитків, аналізу стану обліку, відповідність обліку та дій банку вимогам чинного законодавства, дотримання рівності прав акціонерів (учасників) при розподілу дивідендів, голосуванні, наданні прав на придбання нових акцій тощо та підготовка висновків для надання інформації керівництву, акціонерам (учасникам) банку та іншим користувачам” [686].

Наведений термін передбачає, що аудит полягає у визначенні стану банку, тобто всі заходи, здійснювані аудитором, спрямовані на формування відповідної оцінки. При цьому, у визначенні конкретизовані критерії, за якими здійснюється аудит, серед яких: якісна характеристика однієї з форм фінансової звітності та обліку окремих фінансових результатів, легітимність діяльності банку та її обліку, а також — ступінь захисту прав однієї з груп користувачів інформації.

Розрізняються підходи і до визначення терміну “аудит” і серед науковців і практикуючих фахівців-аудиторів. В одній зі своїх публікацій С. В. Бардаш зазначає, що “на сьогоднішній день є поширеним застосування трьох видів аудиту, а саме:

- аудиту як незалежного виду контролю суб'єктів господарювання з приватним капіталом, який за суттю є підприємницькою діяльністю;

- аудиту як форми внутрішнього контролю (внутрішній аудит), який автоматично (у зв'язку з підпорядкуванням роботодавцю) втрачає ознаку незалежності та не є підприємницькою діяльністю;

- аудиту як форми державного фінансового контролю (державний фінансовий аудит) суб'єктів господарювання, якому притаманна певна незалежність та який не є підприємницькою діяльністю” [23, с. 153].

Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко визначають аудит як підприємницьку діяльність, що “полягає у виконанні комплексу заходів, необхідних для формування та висловлення думки аудитора про достовірність фінансової звітності суб'єкта господарювання” [68, с. 172].

Проте, слід зауважити, що аудит може здійснюватися не лише суб'єктами, діяльність яких спрямовується на одержання прибутку або на підвищення власної ринкової вартості, що є визначальною характеристикою підприємницької діяльності. Зокрема, це не може бути характерним для системи внутрішнього аудиту будь-якого суб'єкта господарювання, оскільки сама система є складовою такого суб'єкта, що унеможлиблює її окреме функціонування.

Не може розглядатися в якості підприємницької діяльності суб'єктів державного аудиту, оскільки такої можливості не передбачає чинне законодавство.

З цієї ж причини, не можемо погодитися з ототожненням термінів “аудиторська перевірка” та “підприємницька діяльність”, яке має місце в роботі О.В. Мандриченка [281, с. 10]. При цьому, на наше переконання, потребує уточнення точка зору автора, згідно з якою аудит є контрольною діяльністю, яка зачіпає інтереси держави, оскільки законодавством передбачені випадки обов'язкового здійснення аудиту.

Безумовно, держава має власний інтерес у становленні та функціонуванні аудиту, оскільки вона є власником певного обсягу фінансових ресурсів, формування та використання яких має бути досліджено для цілей оцінювання за великою кількістю критеріїв, зокрема – легітимності, ефективності, достовірності та ін.

Відповідно, слід погодитися з думкою С. В. Бардаша, який зазначає, що “Держава має виконувати свої

зобов'язання перед різними групами користувачів інформації, зокрема зарубіжними інвесторами. Тому вкрай актуальним є питання пошуку інструментів забезпечення таких гарантій” [12, с. 22]. У цілому варто визнати, що “ні державний, ні комунальний фінансовий контроль не може гарантувати достовірність фінансової звітності підприємств, організацій, установ державної та комунальної форми власності” [12, с. 22].

Водночас, держава може реалізовувати власні інтереси інвестиційного характеру, зокрема, володіючи корпоративними правами, надаючи ресурси у вигляді придбання певної частки власного капіталу суб'єктів підприємництва або надаючи їм позики та фінансові гарантії. Оскільки зазначені процеси потребують оцінювання, то держава зацікавлена в аудиті саме як власник ресурсів, який має власні цілі їх використання.

З іншого боку, наявність аудиту сприяє розвитку інвестиційного клімату, захисту майнових прав великої кількості суб'єктів ринку фінансових та інших ресурсів, удосконаленню процесів його функціонування на біржових та позабіржових інститутах тощо.

Цьому, без сумніву, має сприяти і запровадження обов'язкового аудиту, проте в даному випадку, держава реалізує свої регуляторні функції, сприяючи захисту інтересів інших учасників відносин.

Аналізуючи низку підходів до визначення терміну “аудит”, О. Р. Суха [532, с. 14] зробила щодо аудиту наступні узагальнення:

- аудит представляє собою процес перевірки фінансових звітів суб'єктів господарювання;
- аудит виконують кваліфіковані фахівці-аудитори, які повинні бути незалежними;
- аудиторі висловлюють свою думку про достовірність показників фінансової звітності;
- аудиторська перевірка зменшує інформаційний ризик користувачів фінансової звітності [532, с. 14].



В наведених узагальненнях, робиться акцент на зміст аудиту як процесу перевірки фінансових звітів суб'єктів господарювання, за результатом якого аудитори висловлюють свою думку про достовірність їх показників. Це, як уже зазначалося, обмежує можливості використання аудиту в оцінюванні фінансової інформації.

Водночас, автор зазначає на необхідність незалежності аудитора, що, на нашу думку, потребує уточнення відносно суб'єктів аудиту, які здійснюють свою діяльність від імені органів державного фінансового контролю, а також – суб'єктів внутрішнього аудиту.

При цьому, погоджуючись з можливістю зменшення інформаційного ризику користувачів, вважаємо, що цьому сприяє не сама аудиторська перевірка, а її результати, висловлені аудитором.

Це ж зауваження може стосуватися і твердження Дж. К. Робертсона, який характеризує термін “аудит” як “процес зменшення до прийнятного рівня інформаційного ризику користувачів фінансових звітів” [481, с.5], оскільки зміст самого процесу, що його виконують відповідні особи, на відміну від його результатів, не впливає на характеристики інформаційного ризику.

Зокрема, автором зазначається, що аудит полягає в об'єктивному обстеженні та оцінюванні фінансової звітності організації, щоб переконатися, що записи є справедливими і дають точне уявлення про угоди, які вони представляють. Це може бути зроблено всередині співробітниками організації, або зовнішньої фірми [481, с.7].

Наведене тлумачення змісту аудиту передбачає оцінювання інформації щодо угод, укладених суб'єктом господарювання, та результатів їх виконання, відображених у фінансових звітах. При цьому, акцент робиться на дослідженні облікових записів, що, на нашу думку, також є обмеженням, яке негативно впливає на можливість використання засобів аудиту для зменшення інформаційних

ризиків користувачів фінансової інформації, що міститься в інших джерелах.

В. С. Рудницький також пропонує розглядати аудит як “процес, за допомогою якого компетентний працівник збирає та нагромаджує дані про господарські явища і факти” [488, с. 6].

Водночас, вважаємо за доцільне звернути увагу, що зазначені у наведеному визначенні характеристики аудиту можуть бути характерними і для інших видів діяльності, зокрема — для бухгалтерського обліку.

Недостатньо обґрунтованим є визначення змісту аудиту як “незалежної форми контролю, що досліджує тільки питання, обумовлені у договорі з замовником”, представлене групою авторів під керівництвом з В. М. Тимофєєвим [539, с. 14].

Насамперед, це стосується обмеженості питань, які має дослідити аудитор, умовами договору з замовником. По-перше, крім аудиту, аудитор може надавати замовнику послуги, зміст, обсяг та результати виконання яких не пов’язані з виконанням завдань аудиту (огляд інформації, надання консалтингових послуг, виконання узгоджених процедур, підготовка інформації та ін.). По-друге, про що вже зазначалося, вимога щодо незалежності не може бути реалізована у випадку внутрішнього або державного аудиту.

Р. Адамс, посилаючись на Комітет з аудиторської практики визначає аудит як “незалежний розгляд спеціально призначеним аудитором фінансових звітів підприємства і висловлення думки про них при дотриманні правил, встановлених законом” [1, с. 13].

Достатньо широкий зміст наведеного тлумачення обумовлений, насамперед, врахуванням у ньому обов’язковості врахування вимог чинного законодавства під час розгляду фінансових звітів. Такі вимоги, серед іншого, можуть стосуватися і змісту фінансових звітів, і порядку їх створення, і критеріїв оцінювання. Водночас, і в даному визначенні не враховуються обмеження, що стосуються

незалежності суб'єктів аудиторів та інформації, яка не міститься у фінансових звітах, проте має ознаки фінансової та може бути використана під час підготовки та обґрунтування рішень користувачів.

Перше обмеження певним чином враховано у визначенні, наведеному В. Д. Андрєєвим, яке передбачає перевірку фінансових звітів та фінансової інформації, яка їх стосується [4, с. 13], проте не врахований аспект врегулювання проблеми незалежності суб'єкта, що функціонує або в системі внутрішнього аудиту, або державного аудиту.

Б. В. Кудрицький визначає аудит фінансової звітності як “процес дослідження господарських операцій, процедур збору, обробки та зберігання інформації, ефективності функціонування систем обліку та внутрішнього контролю, підсистем та елементів автоматизованої інформаційної системи з метою висловлення незалежної, компетентної та обґрунтованої думки щодо ступеня відповідності інформації, наведеної у фінансовій звітності, якісним вимогам, що висуваються до неї [230, с. 6].

У запропонованому визначенні, автор враховує не лише зміст процесу аудиту, але і середовище, в якому відбувається формування інформації, що підлягає перевірці, що дає можливість виявити та оцінити вплив основних чинників на процес підготовки фінансової звітності відповідно до визначених критеріїв.

На думку В. В. Рядської, “аудит є самостійно регламентованим процесом, який не може коригуватися ззовні суб'єктом контролю та має завершений технологічний цикл, в якому: критерії для перевірки можуть формуватися як потенційними користувачами фінансової звітності, так і зовнішнім регуляторним середовищем; усі етапи ґрунтуються на професійному судженні, яке передбачає аналіз суттєвості та ризиків суттєвих викривлень” [491, с. 44].

Позитивно можна оцінити визнання у наведеному визначенні ролі професійних суджень в процесі аудиту, а

також можливість формування критеріїв перевірки потенційними користувачами та регуляторами, що дозволить збільшити можливості використання аудиту для цілей, пов'язаних із задоволенням потреб користувачів його роботи.

Обґрунтованим можна визнати визначення, запропоноване Е. А. Аренсом та Дж. К. Лоббеком, які визнають аудит як “Процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник накопичує та оцінює свідчення про інформацію, що піддається кількісній оцінці та стосується специфічної господарської системи, щоб визначити та висловити у своєму висновку ступінь відповідності цієї інформації встановленим критеріям” [6, с. 7].

У наведеному варіанті визначення позитивно можна оцінити врахування процесу накопичування та оцінювання свідчень про інформацію для подальшої оцінки ступеня її відповідності.

Аналіз наведених визначень терміну “аудит” дає можливість зробити низку висновків, найбільш суттєвими серед яких є:

1) у більшості нормативних документів та наукових публікаціях аудит визначається як процес перевірки інформації;

2) дослідження інформації під час аудиту передбачає необхідність визначення критеріїв перевірки, які мають враховувати вимоги нормативно-правового регулювання та запити користувачів інформації, що перевіряється;

3) аудит має виконуватися особами, які є незалежними від користувачів інформації та осіб, які створюють інформацію, що підлягає перевірці. При цьому, виконавці аудиту повинні мати належний рівень фахової підготовки та практичний досвід.

Водночас, слід зауважити, що більшість проаналізованих джерел свідчить про відсутність визначення терміну “аудит фінансової інформації”.

Зокрема, досліджуються аспекти аудиту фінансової звітності, яка має історичний характер, проте не ідентифіковані характеристики процесу аудиту інформації, що за змістом є фінансовою, але не включається до фінансової звітності (перспективна фінансова інформація, гіпотетична фінансова інформація).

Виходячи з результатів проведеного дослідження нормативно-правових документів, а також публікацій науковців та практикуючих аудиторів, маємо можливість запропонувати наступне визначення цього терміну:

аудит фінансової інформації являє собою процес її перевірки, що здійснюється незалежними фахівцями, і полягає у дослідженні її відповідності критеріям, встановленим в інтересах користувачів.

Користувачами результатів аудиту можуть бути визнані особи, які делегують аудитору повноваження на здійснення заходів, результатом яких є висловлення думки щодо якісних та кількісних характеристик перевіреної фінансової інформації. При цьому, делегування таких повноважень може здійснюватися різними групами користувачів результатів роботи аудитора як на ініціативній основі, так і на вимогу інших зацікавлених осіб (рис. 2.2).

Окремого розгляду вимагає склад такої групи користувачів результатів аудиту фінансової інформації як “суб’єкти прийняття рішень”. Традиційно в їх складі виділяють зовнішніх та внутрішніх користувачів, проте їх ідентифікація в науковій літературі, на нашу думку, є неповною. Зазначений недолік може бути усунуто завдяки ідентифікації суб’єктів, які мають інтерес до змісту фінансової інформації. Так, до зовнішніх суб’єктів мають бути віднесені потенційні інвестори, кредитори, постачальники, покупці бізнесу, профспілки та їх об’єднання, органи місцевого самоврядування, на адміністративній території яких здійснюється господарська діяльність емітентів фінансової інформації.

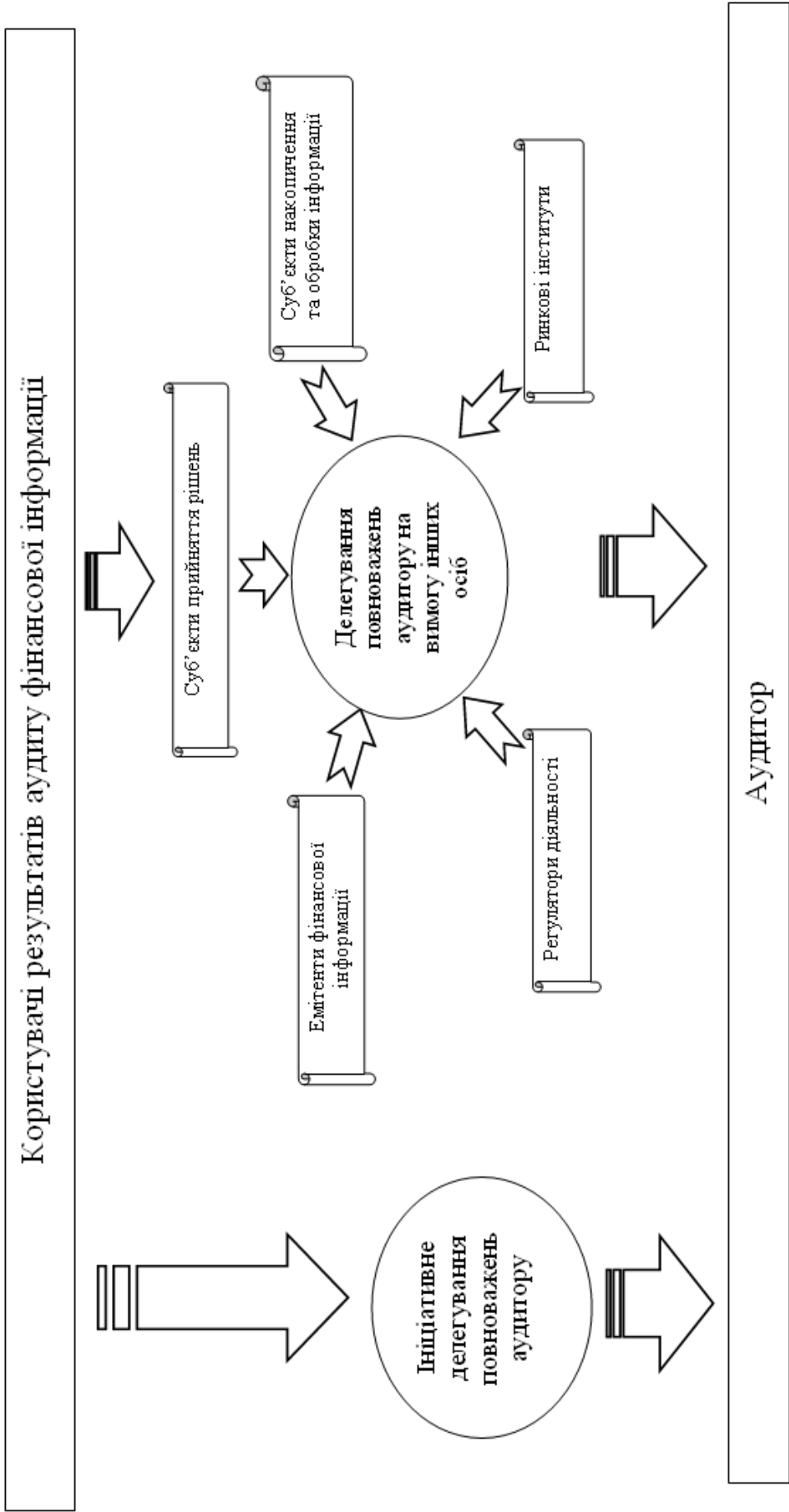


Рис. 2.2. Делегування повноважень аудиторам  
(авторська розробка)

Відповідно до внутрішніх суб'єктів мають бути віднесені трудовий колектив та первинна профспілкова організація.

Інтерес працівників, первинної профспілкової організації полягає у захисті майнових інтересів працівників, оцінці перспектив збільшення фонду заробітної плати, соціальної допомоги, зокрема, під час розробки проекту нового колективного договору.

Інтерес органів місцевого самоврядування в частині оцінки ролі і внеску суб'єктів господарювання усіх форм власності, які здійснюють господарську діяльність на певній адміністративній території, у підвищенні рівня достатку територіальної громади полягатиме у: забезпеченні зайнятості населення, визначенні перспектив її зростання; оцінці впливу на стабільність соціально-економічної ситуації в регіоні.

У зв'язку з цим, для органів місцевого самоврядування фінансова звітність суб'єктів господарювання приватної форми власності є цікавою з позицій показників загального об'єму обсягів реалізації готової продукції, обсягу інвестицій, частки забезпеченості операційної діяльності власними джерелами фінансування, обсягів зборів та податкових надходжень до місцевих бюджетів. Їх значення суттєво впливатиме на прогноз соціально-економічного розвитку територіальної громади.

Інтереси як органів місцевого самоврядування, так і профспілок полягають у достовірності інформації про рівень оплати праці, рівень заборгованості по заробітній платі. Дана інформація складає певний інтерес й для первинної профспілкової організації. Зокрема, профспілкам та їх об'єднанням фінансова інформація потрібна для захисту трудових, соціально-економічних прав та інтересів членів профспілок в органах державної влади та органах місцевого самоврядування, у відносинах з роботодавцями, а також з іншими об'єднаннями громадян. Профспілки та їх об'єднання також мають здійснювати контроль за виконанням колективних договорів, угод. Для реалізації своїх прав профспілки та їх об'єднання також мають право одержувати безоплатно від роботодавців інформацію про результати

господарської діяльності. Зазначена інформація має бути надана не пізніше п'ятиденного терміну. Однак, управлінська цінність такої інформації без гарантій її достовірності є вкрай сумнівною.

Наведений перелік групи “суб’єкти прийняття рішень” є неостаточним, адже, на нашу думку, існують достатні правові підстави для збільшення кола суб’єктів господарювання, відносно фінансової інформації яких має проводитися аудит. Наше переконання ґрунтується на тому, що за своєю правовою природою встановлення аудитором достовірності, повноти та відповідності законодавству фінансової звітності є не що інше, як виконання публічних, а не приватних функцій, тому аудит фінансової інформації має розглядатися як захист публічних інтересів, зокрема таких користувачів її інформації, як: державні органи (Державна служба статистики України, Фонд державного майна України та інші); інвестори (різних секторів національної економіки); органи місцевого самоврядування та місцеві громади; керівники та працівники суб’єктів господарювання; громадські організації тощо.

Зазначена пропозиція ґрунтується й на аналізі нормативно-правових актів, що регламентують діяльність окремих суб’єктів господарювання та організацій, норми яких свідчать, що аудит фінансової звітності слід розглядати як діяльність з надання публічних послуг у сфері незалежного фінансового контролю. Прийняття такого рішення може бути реалізовано за умов широкого обговорення викладеної пропозиції, більш розлогого обґрунтування доцільності її впровадження та її відповідного юридичного оформлення.

Як свідчать результати проведеного дослідження, делегування повноважень аудитору викликане необхідністю підвищити ступінь довіри користувача результатів його роботи до фінансової інформації, яка може бути використана ним або іншими особами під час реалізації заходів господарського характеру. Такі заходи можуть передбачати зміни кількісних і якісних характеристик об’єктів, відображених у фінансовій інформації, що є одним з джерел ризиків, які можуть бути реалізовані під час оцінювання інформації, передбаченої для використання, прийняття



управлінських рішень, здійснення на їх основі господарських операцій та отримання відповідних результатів.

Таким чином, виникає потреба повністю чи частково мінімізувати зазначені ризики. Одним з механізмів такої мінімізації є делегування повноважень щодо оцінювання змісту інформації та (в деяких випадках) можливостей її використання незалежній особі, що володіє кваліфікацією очікуваного рівня та несе відповідальність за якість роботи, на результати якої покладаються зацікавлені особи.

Іншими словами, делегування повноважень аудитором особами, які є користувачами результатів його роботи, передбачає передачу йому відповідальності за виконання заходів, спрямованих на зменшення ризику, пов'язаного з використанням фінансової інформації. Отже, користувачі результатів аудиту очікують визнання відповідальності аудитора за наслідки використання перевіреної ним фінансової інформації.

Зважаючи на це, є підстави для визнання обґрунтованості припущення, що аудитор, приймаючи до виконання завдання аудиту фінансової інформації, визнає та приймає відповідальність щодо ідентифікації її оціночних характеристик. Детальніше зазначений аспект виконання завдань аудиту фінансової інформації викладений у публікації [666].

Водночас, результати проведеного дослідження, а також вимоги Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання упевненості та супутніх послуг [294] спростовують припущення щодо визнання аудитором власної відповідальності за можливості використання фінансової інформації в інтересах її користувачів (в тому числі — користувачів результатів аудиту). Це пояснюється, зокрема, відсутності заходів, спрямованих на обґрунтування та реалізацію рішень користувачів фінансової інформації, у предметній області її аудиту [666].

Адекватний розподіл відповідальності аудитора та користувачів результатів його роботи дає можливість об'єктивно запланувати зміст, обсяг та послідовність виконання заходів аудиту фінансової інформації. Це сприятиме, з одного боку, підвищенню довіри користувачів

до результатів аудиту, з іншого — до підвищення якості аудиту, оптимізації витрат на виконання відповідних завдань та належного обґрунтування вартості аудиторських послуг.

Тому, ідентифікація та подальше оцінювання невідповідності очікувань користувачів результатів аудиту має бути врахована під час реалізації заходів щодо прийняття рішення аудитором щодо співпраці з клієнтом.

Водночас, користувачі результатів аудиту фінансової інформації зацікавлені в отриманні її оцінки, що формалізується у професійній думці аудитора. При цьому, результати такої оцінки можуть бути використані в контексті оцінювання попередньої, поточної та перспективної діяльності емітента фінансової інформації. Зміст оцінки, що надається аудитором, характеризує інформаційну складову очікувань користувачів його роботи.

Важливість інформаційної складової ґрунтується, насамперед, на припущенні будь-якого користувача інформації щодо можливості її подальшого використання для вирішення власних завдань. Зазначені можливості можуть бути охарактеризовані за допомогою ілюстрації, наведеної на рис. 2.3.

Інформаційні очікування користувачів результатів аудиту стосуються, переважно, якісних і кількісних характеристик фінансової інформації. При цьому, виходячи з можливостей застосування інформації, користувачі щодо кожної характеристики визначають власні критерії її оцінювання. Такі критерії визначають можливість ідентифікації значень для кожної з характеристик інформації в контексті формування та розкриття відповідних даних, способів обробки та використання фінансової інформації в інтересах суб'єктів економічної діяльності. Виходячи з цього, користувачі результатів аудиту формують власні очікування щодо функцій та завдань аудиту фінансової інформації.

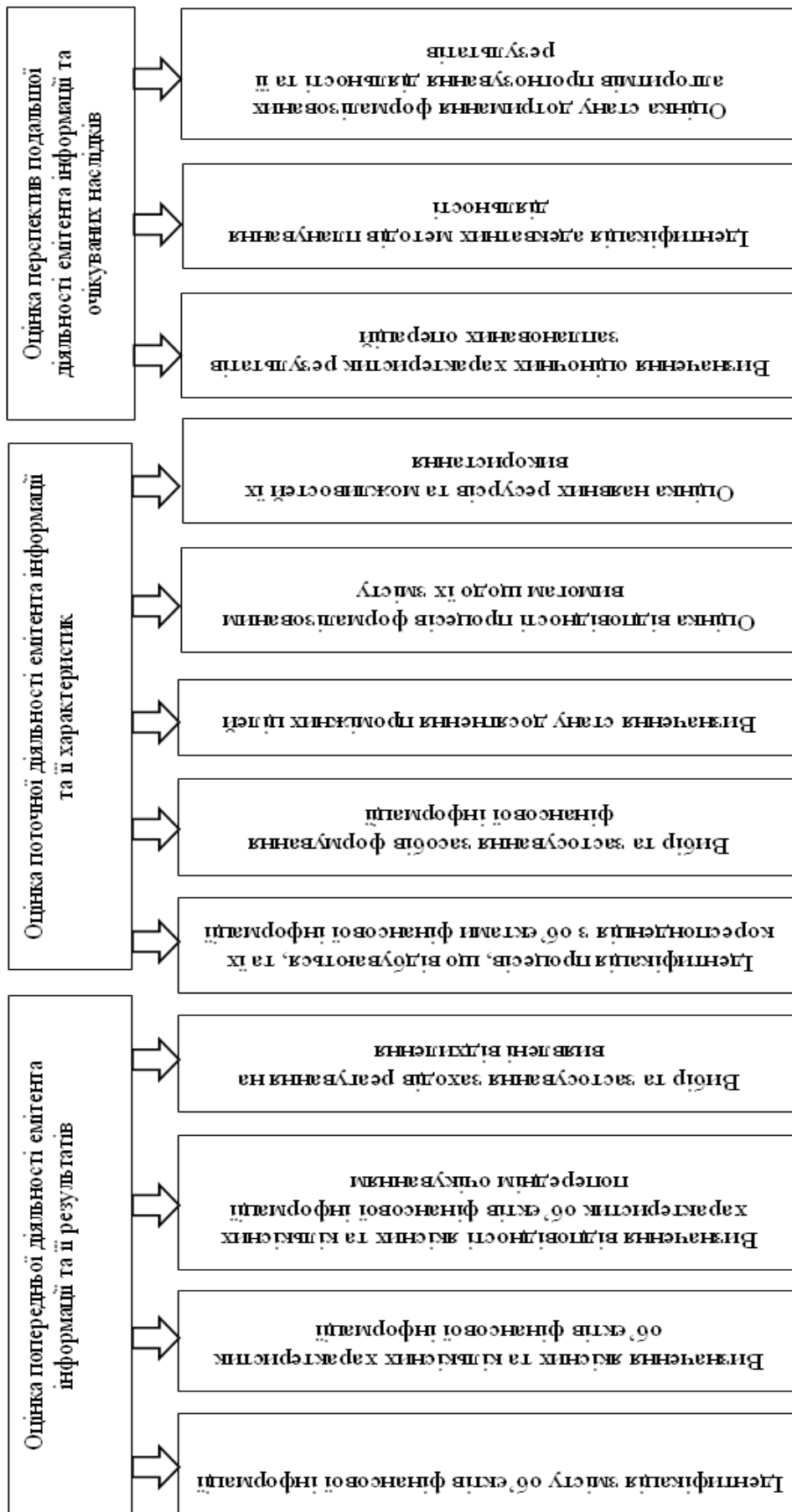


Рис. 2.3. Можливості використання фінансової інформації в інтересах користувачів результатів аудиту  
(авторська розробка)

Реалізація функцій аудиту шляхом вирішення відповідних завдань здійснюється через механізм виконання його заходів, до яких включаються формування та обґрунтування професійного судження аудитора, планування, виконання та оцінювання результатів аудиторських процедур, а також реалізація заходів аудиту.

Аудитор, висловлюючи власне професійне судження за результатами оцінювання фінансової інформації, бере до уваги зміст критеріїв, сформованих користувачами. Проте, критерії оцінювання якісних та кількісних характеристик фінансової інформації в цілях її аудиту формуються з урахуванням суб'єктивної природи професійного судження аудитора. Це призводить до виникнення невідповідності інформаційних очікувань користувачів методичному та організаційному забезпеченню заходів вирішення завдань аудиту фінансової інформації. Зазначена невідповідність стосується не лише характеристик фінансової інформації, але й самих критеріїв, на яких ґрунтуються очікування користувачів результатів аудиту.

Зважаючи на це, в цілях виконання завдань аудиту фінансової інформації аудитор повинен брати до уваги не лише аспекти перерозподілу відповідальності, але й необхідність врахування суб'єктивного ставлення користувачів до заходів формування інформації, обґрунтованості її застосування з метою вирішення тактичних і стратегічних завдань суб'єктів економічної діяльності, а також — механізмів такого застосування. Графічно такі невідповідності охарактеризовані на рис. 2.4.

Після ідентифікації невідповідностей очікувань користувачів результатів аудиту щодо розподілу відповідальності та характеристик фінансової інформації, аудитор має оцінити величину такої невідповідності.

Невідповідності, властиві очікуванням користувачів результатів аудиту, на нашу думку, мають суб'єктивну природу.

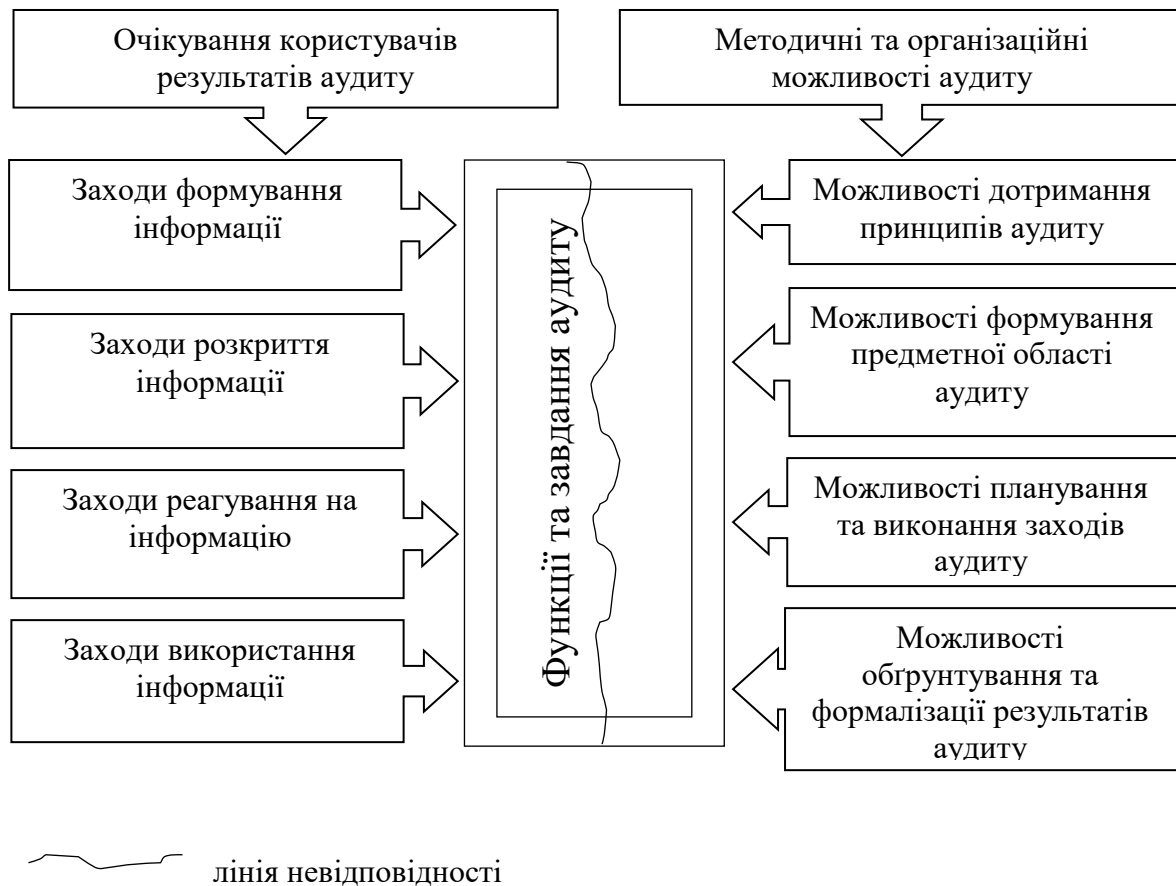
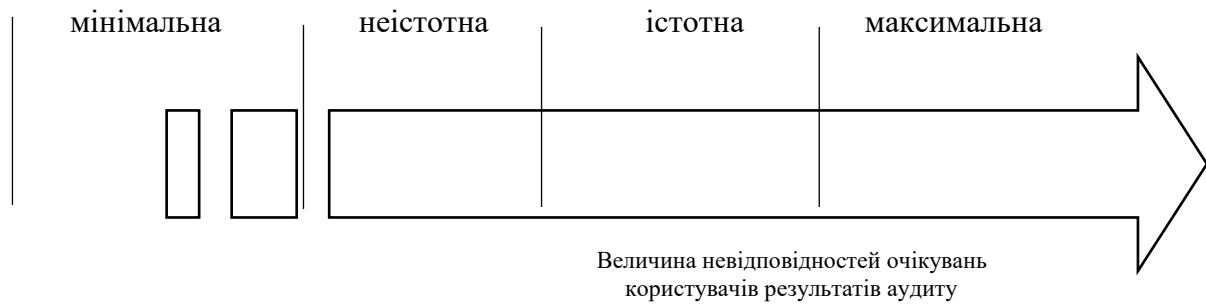


Рис. 2.4. Невідповідності інформаційних очікувань користувачів результатів аудиту його методичним та організаційним можливостям  
(авторська розробка)

Як вже зазначалося, очікування формуються на основі сприйняття роботи аудиторів особами, що планують використовувати її результати для забезпечення власних економічних інтересів. З іншого боку, аудитори під час виконання відповідних завдань враховують власні професійні судження, які також мають суб'єктивну природу.

У зв'язку з цим, оцінювання невідповідностей має враховувати суб'єктивне ставлення аудиторів та користувачів результатів до функцій і завдань аудиту фінансової інформації. З цією метою, пропонуємо використовувати підхід, що ґрунтується на визнанні мінімального, неістотного, істотного та максимального рівнів величини невідповідності. Характеристика зазначеної підходу відображена на рис. 2.5.



**Рис. 2.5. Шкала оцінювання невідповідностей очікувань користувачів результатів аудиту**  
(авторська розробка)

Основою такого вирішення буде надання аудитором клієнту належного розуміння змісту та результатів своєї роботи. При цьому необхідно враховувати доцільність ідентифікації видів аудиту фінансової інформації залежно від її змісту, визначеного у розділі 1, а саме: аудит історичної фінансової інформації, аудит перспективної фінансової інформації та аудит гіпотетичної фінансової інформації.

Застосування наведеного визначення дасть можливість ідентифікувати відповідне завдання, що виконується аудитором, і призначенням якого є надання користувачам фінансової інформації упевненості в тому, що вона може бути використана для формування та обґрунтування адекватних рішень. Зазначене дає підстави для припущення стосовно класифікації такого завдання відповідно до вимог Концептуальної основи надання упевненості [294].

Проте, при побудові класифікації слід враховувати те, що, як визначає С. В. Бардаш, “оскільки множину можна розбивати над підмножини різними способами, вибір системи класифікації є справою практики, через це будь-яка класифікація є штучною й, відповідно, суб’єктивною” [25, с. 67]. У зв’язку з зазначеним, для такої класифікації пропонуємо визначити наявність відповідних елементів концептуальної основи у кожному із ідентифікованих видів аудиту фінансової інформації (табл. 2.1).

**Таблиця 2.1. Ідентифікація ознак завдань з надання упевненості  
відповідно до Концептуальної основи\***

<i>Елементи концептуальної основи</i>	<i>Аудит історичної фінансової інформації</i>	<i>Аудит перспективної фінансової інформації</i>	<i>Аудит гіпотетичної фінансової інформації</i>
Наявність тристоронніх відносин (відповідальна сторона, фахівець- практик, користувач	+	+	+
Мета, що полягає у наданні висновку, який призначений для підвищення ступеня довіри користувачів	+	+	+
Результатом є інформація, отримана через застосування критеріїв	+	+	+
Необхідність дотримання етичних вимог	+	+	+
Наявність доступу фахівця до достатніх і прийнятних доказів	+	+	+
Викладення результатів у звіті, що має письмову форму	+	+	+

\*Джерело: узагальнено автором на підставі [294]

Таким чином, кожна з характеристик, визначених Концептуальною основою завдань з надання упевненості, є характерною для кожного з видів аудиту фінансової інформації, що дозволяє віднести його саме до цієї групи завдань, які виконує аудитор.

У наукових публікаціях також розглядаються основні класифікаційні ознаки та види аудиту (табл. 2.2).

*Таблиця 2.2. Основні класифікаційні ознаки та види аудиту\**

№	Ознаки класифікації	Види аудиту	Джерела
1	За об'єктами	- аудит фінансової звітності - аудит на узгодженість - операційний аудит - фінансовий аудит - аудит на відповідність - аудит охорони довкілля	[532] [532] [532], [146] [146] [146] [146]
2	За характером визначеності вимог	- аудит на предмет відповідності певним конкретним вимогам чи розпорядженням - аудит на предмет відповідності загальній доцільності	[146] [146]
3	За аспектами виробництва і управління	- функціональний (міжфункціональний) аудит - організаційно-технічний аудит - всебічний аудит системи виробництва і управління	[146] [146] [146]
4	За обов'язковістю здійснення	- обов'язковий аудит - ініціативний аудит	[532] [513] [532] [513]
5	За регулярністю	- періодичний аудит - неперіодичний аудит	[532]
6	За секторами економіки	- аудит приватного сектору - аудит державного сектору	[532]
7	За замовниками	- загальний аудит - аудит банківських та фінансових установ - аудит страхових і холдингових компаній - аудит інститутів інвестування та фінансових посередників	[532]
8	За тривалістю співпраці “клієнт-аудитор”	- первинний аудит - повторювальний аудит	[532]
9	Відповідно до вимог законодавства	- обов'язковий аудит - ініціативний аудит	[68]
10	За способом організації	- суцільний аудит - вибіркового аудиту - комбінований аудит	[68]
11	Відповідно до замовника	- первинний аудит - повторний аудит - додатковий аудит	[68]
12	За способом обробки даних	- ручний аудит - комп'ютеризований аудит	[68]



Продовження табл. 2.2

№	Ознаки класифікації	Види аудиту	Джерела
13	За суб'єктами проведення	- зовнішній аудит - внутрішній аудит	[146] [513] [146] [513]
14	Повторюваність контрольних дій	- первинний аудит - повторюваний (узгоджуваний) аудит	[539]
15	Поставлені цілі та склад інформації, яка аналізується	- аудит фінансової звітності - аудит господарської діяльності	[539]
16	За змістом	- операційний аудит - аудит на відповідність - аудит фінансової звітності	[6]
17	Відповідно до наданих контрольних функцій	- фінансовий аудит - перевірки на відповідність - операційний аудит	[146] [146] [146]
18	За змістовними ознаками етапів еволюційного розвитку	- підтверджувальний аудит - системно-орієнтований аудит - ризик-орієнтований аудит	[139] [139] [139]
19	За організаційними ознаками	- регламентований - договірний - внутрішній (відомчий) - державний	[44] [44] [44] [44]
20	За процесуальними ознаками	- однопредметний - багатопредметний - комісійний	[44] [44] [44]
21	За змістом і функціями	- запобіжний - перманентний (оперативний) - ретроспективний (післяопераційний) - стратегічний	[44] [44] [44] [44]
22	За характером замовлення	- обов'язковий аудит - ініціативний аудит - аудит за дорученням державних органів	[460] [460] [460]
23	За організаційними взаємозв'язками контролюючого і підконтрольного об'єкта	- зовнішній аудит - внутрішній аудит	[460] [460]
24	За характером аудиторських послуг	- аудит фінансової звітності - операційний аудит - аудит ефективності - аудит на відповідність вимогам - екологічний аудит	[460] [460] [460] [460] [460]
25	За обсягом спостереження, аналізу і перевірки діяльності	- загальний аудит - спеціальний аудит	[460] [460]

№	Ознаки класифікації	Види аудиту	Джерела
26	За функціями в управлінні фінансово-господарською діяльністю	- запобіжний аудит - перманентний аудит - ретроспективний аудит - стратегічний аудит	[460] [460] [460] [460]
27	За способом проведення	- рутинний аудит - комп'ютеризований аудит	[460] [460]
28	Залежно від обов'язковості	Обов'язковий Добровільний	[34]
29	Залежно від суб'єкта	Внутрішній Зовнішній	[34]
30	Залежно від історичних стадій	стверджуючий (підтверджувальний) системно-орієнтовний аудит аудит, який базується на ризику	[34]
31	Залежно від періодичності перевірки	Первинний періодичний (повторюваний)	[34]
32	Залежно від об'єкту аудиту та виконуваної роботи	Операційний аудит на дотримання нормативних вимог та відповідності діяльності підприємства аудит фінансової звітності	[34]
33	За об'єктом	функціональний, структурний, комбінований	[96]
34	За напрямом	орієнтований на процес, орієнтований на результат	[96]
35	За етапністю	одноетапний, багатоетапний	[96]
36	За систематичністю проведення	системний, точковий	[96]
37	За рівнем управління	стратегічний, операційний	[96]
38	За референтними групами	орієнтований на замовника, орієнтований на кінцевого споживача, орієнтований на внутрішні референтні групи	[96]
39	За суб'єктами проведення	внутрішній, зовнішній, змішаний	[96]
40	За отриманим ефектом	витратний, ринковий	[96]
41	За ступенем складності проведення	комплексний, одиничний	[96]

\*Джерело: узагальнено автором на підставі [6; 34; 44; 68; 96; 139; 146; 460; 513; 532; 539]

Як свідчать дані табл. 2.2, наразі науковцями ідентифіковано понад сорок ознак класифікації аудиту. Застосування різних підходів щодо класифікації видів аудиту є наслідком детальних досліджень, проведених науковцями для вирішення низки теоретичних та практичних проблем аудиту, що виникли внаслідок впливу об'єктивних та суб'єктивних чинників. Зважаючи на це, наведені у табл.2.2 ознаки класифікації, на нашу думку, можуть бути оцінені позитивно в контексті завдань, які вирішувалися в процесі наукових досліджень.

Проте, для оцінювання обґрунтованості виділення окремих ознак класифікації, на нашу думку, доцільно враховувати особливості аудиту, що визначаються його змістовними характеристиками. При цьому, на наше переконання, класифікація має передбачати різноманітність варіантів значень для характеристик, на основі яких ідентифікуються відповідні ознаки.

З урахуванням цього припущення, вважаємо обґрунтованим визнання таких ознак класифікації аудиту, як суб'єкти, об'єкти, обов'язковість здійснення, спосіб обробки даних та регулярність проведення. На підтвердження обґрунтованості зазначених ознак класифікації варто зазначити, що відповідні значення (види аудиту) повторюються в різних запропонованих підходах. Так, аудит на відповідність ідентифікується як один з видів аудиту за ознаками об'єкта, за змістом, відповідно до наданих контрольних функцій

Дискусійною, на нашу думку, є доцільність класифікації аудиту за ознаками тривалості співпраці “клієнт-аудитор” [532], замовника [68] та періодичності перевірки [34], за якими пропонується визнавати первинний та повторюваний аудит. Виконання завдань аудиту має здійснюватися з метою висловлення думки аудитора, яка ґрунтується на результатах виконаних ним заходів. При цьому, у випадку проведення аудиту, який у зазначених публікаціях ідентифікується як “повторюваний”, завдання можуть виконувати або той же аудитор, або інший. Не відкидаючи можливості повторного проведення заходів аудиту аудитором в контексті уточнення змісту отриманих раніше результатів та їх впливу на

висловлювану думку, ми не вважаємо за доцільне визнавати зазначені заходи виконанням самостійного завдання з аудиту, оскільки вони стосуються виключно обсягу виконуваної роботи, а не висловлення нової думки щодо іншого об'єкта.

У випадку залучення для проведення нової перевірки звітності іншого аудитора, його думка стане результатом застосування заходів, що жодним чином не будуть пов'язані з заходами попереднього аудитора та отриманими ним результатами. Зважаючи на це, втрачається обґрунтованість вживання терміну “повторюваність” щодо виконання завдання аудиту.

Не можемо погодитися з ідентифікацією в якості ознаки класифікації аудиту його “етапності” [96]. На наше переконання, процес аудиту передбачає виконання низки завдань, характерних для різних стадій (детальніше стадії процесу аудиту охарактеризовані у п.3.3). При цьому варто брати до уваги, що виконання заходів, пов'язаних, наприклад, з визначенням та оцінюванням аудиторського ризику відбувається на етапі (або стадії) планування аудиту, водночас висловлення думки аудитора, що містить упевненість користувачів результатів його роботи характерне для заключного етапу (стадії). Виконання кожного з наведених для прикладу заходів, відповідно до чинної редакції Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання упевненості та супутніх послуг [294], є обов'язковою умовою для ідентифікації завдань з надання упевненості, одним з яких є аудит. Зважаючи на це, класифікація аудиту за кількістю етапів (в тому числі — виділення так званого “одноетапного” [96] аудиту), на нашу думку, є необґрунтованим.

Вважаємо за недоцільне також використовувати для класифікації аудиту фінансової інформації ознаку способу організації за видами [68]. Необґрунтованість такої класифікації обумовлюється необхідністю висловлення думки аудитором стосовно всього обсягу фінансової інформації, чого неможливо досягнути, застосувавши вибіркового підхід до її дослідження (але не процедури вибіркової перевірки!).

Дослідивши види аудиту, наведені у наукових публікаціях, можна зробити висновок про відсутність серед них аудиту фінансової інформації. Проте, класифікація аудиту свідчить про те, що серед видів ідентифікуються такі, що передбачають дослідження носіїв фінансової інформації історичного характеру, зокрема – інформації, що міститься у фінансових звітах, що передбачається ознаками об'єктів, поставлених цілей та складу інформації, яка аналізується, та за змістом.

Чинним законодавством, серед іншого, передбачене обов'язкове проведення аудиту публічної фінансової звітності низки суб'єктів господарювання. Оскільки фінансова звітність у розділі 1 нами була ідентифікована як один з носіїв фінансової інформації, є підстави вважати обґрунтованим твердження про те, що аудит фінансової інформації може бути класифікований за ознакою обов'язковості здійснення як обов'язковий або ініціативний.

Періодичність здійснення аудиту фінансової інформації обумовлюється регулярністю виникнення потреби у його проведенні. При цьому, слід взяти до уваги, що регулярність може стосуватися не лише періоду часу, що визначається звітним періодом в умовах обов'язкового проведення аудиту. Прикладом підстав для періодичного проведення аудиту може бути визначено регулярне виникнення обставин фінансово-господарської діяльності, які вимагають виконання заходів, спрямованих на надання користувачам упевненості в якісних характеристиках фінансової інформації, зокрема, для цілей отримання та забезпечення кредитної лінії, капіталізації підприємств шляхом регулярного перегляду величини оголошеного капіталу, розподілу в активах сформованих фінансових резервів тощо.

Класифікація аудиту фінансової інформації за ознакою замовників також обумовлюється наявністю вимог чинного законодавства щодо проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності та обставин, що визначають періодичність його проведення. За зазначеною ознакою пропонується виділяти спеціалізований та неспеціалізований аудит фінансової інформації.

Варто звернути увагу на запропоновані в наукових публікаціях ознаки та види аудиту, що стосуються поділу за тривалістю співпраці з клієнтом та повторюваністю контрольних дій. Фактичне дублювання запропонованих видів аудиту передбачає визначення кількості завдань, які були виконані аудитором на замовлення певного клієнта.

Зважаючи на це, пропонуємо уточнити ознаку класифікації як умови співпраці з клієнтом і запропонувати види аудиту фінансової інформації як завдання після прийняття клієнта та завдання з аудиту в умовах продовження співпраці з клієнтом.

Класифікація аудиту фінансової інформації за способом обробки даних може бути застосована на підставі визначення технології виконання завдання, зміст якої залежить від ресурсного забезпечення відповідного суб'єкта аудиторської діяльності.

Визнання видів аудиту фінансової інформації за формою здійснення на зовнішній та внутрішній аудит обґрунтовується можливістю вирішення завдань, пов'язаних з наданням упевненості, як незалежним, так і внутрішнім аудитором суб'єкта господарювання.

Дослідження пропозицій науковців щодо класифікації аудиту, дало можливість зробити висновок, що розглянутими класифікаціями не передбачене дослідження інформації перспективного та гіпотетичного характеру, що потребує визначення відповідної ознаки класифікації.

Водночас, вважаємо за доцільне під час визначення ознак класифікації аудиту фінансової інформації врахувати вимоги щодо суб'єктів аудиту. Зазначені вимоги висувуються, насамперед, суб'єктами регулювання окремих видів діяльності і покликані на формальному рівні забезпечити належну якість роботи аудитора (розділ 4). Окремі вимоги щодо суб'єктів аудиту та організації їх роботи наведені у табл. 2.3.

Таблиця 2.3. Вимоги до суб'єктів аудиту\*

№	Суб'єкти регулювання	Суб'єкти господарювання, інформація про діяльність яких досліджується аудитором	Вимоги, що висуваються до суб'єктів аудиту
1	Кабінет міністрів України [133]	Суб'єкти господарювання державного сектору економіки	статус юридичної особи (аудиторська фірма) наявність досвіду надання відповідних завдань у галузі кількість, досвід та кваліфікація працівників щорічний дохід наявність договору страхування відповідальності
2	Кабінет міністрів України [132; 133]	Суб'єкти господарювання, для яких передбачений обов'язків аудит фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності	досвід виконання завдань обов'язкового аудиту структура капіталу (для аудиторських фірм) структура та повноваження керівного органу управління
3	Міністерство фінансів України [428]	Суб'єкт господарювання, включаючи його структурні і відокремлені підрозділи, які не є юридичними особами, щодо якого органи Держфінінспекції мають повноваження та підстави для проведення аудиту відповідно до законодавства	статус державного аудитора
4	Національний банк України [422]	Комерційні банки	внесення до реєстру
5	Верховна Рада України [440]	Національний банк України	досвід проведення аудиту центральних банків
6	Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку [427]	Професійні учасники ринку цінних паперів	внесення до реєстру кількість штатних працівників

Продовження табл. 2.3

№	Суб'єкти регулювання	Суб'єкти господарювання, інформація про діяльність яких досліджується аудитором	Вимоги, що висуваються до суб'єктів аудиту
7	Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг (внутр.) [432]	Фінансові установи	наявність підпорядкованість
8	Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг [426]	Фінансові установи	внесення до реєстру
9	Виконавча дирекція Фонду гарантування вкладів фізичних осіб [423]	Суб'єкти здійснення тимчасової адміністрації або ліквідації банків	бездоганна ділова репутація кількість штатних працівників проходження контролю якості аудиторських послуг
10	Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку [421]	Фінансові установи, що здійснюють професійну діяльність на фондовому ринку	наявність підпорядкованість кадрове забезпечення
11	Національний банк України та Комітет з питань аудиту банків [657]	Комерційні банки	тривалість роботи аудиторської фірми на ринку тривалість роботи аудиторської фірми в Україні кваліфікаційні вимоги щодо персоналу наявність системи управління якістю результати контролю СУЯ
12	Верховна Рада України [376]	Акціонерні товариства	відсутність афілійованості щодо товариства відсутність афілійованості щодо посадових осіб товариства відсутність фактів надання товариству консультативних послуг



Закінчення табл. 2.3

№	Суб'єкти регулювання	Суб'єкти господарювання, інформація про діяльність яких досліджується аудитором	Вимоги, що висуваються до суб'єктів аудиту
13	Верховна Рада України [445]	Політичні партії	внесення до реєстру досвід надання аудиторських послуг суб'єктам господарювання кадрове забезпечення кваліфікаційні вимоги щодо персоналу наявність мінімального розміру річного доходу наявність договору страхування відповідальності перед третіми особами
14	Верховна Рада України [452]	НСТУ	проходження конкурсу

\* Джерело: узагальнено автором на підставі [132; 133; 376; 421; 422; 423; 426; 427; 428; 432; 440; 445; 452; 657]

Розвиток нормативно-правової бази у сфері регулювання державного та незалежного аудиту, урізноманітнення відносин, що виникають між замовниками аудиторських послуг, емітентами інформації та низка інших обставин обумовили актуальність уточнення класифікації аудиту, зокрема аудиту фінансової інформації.

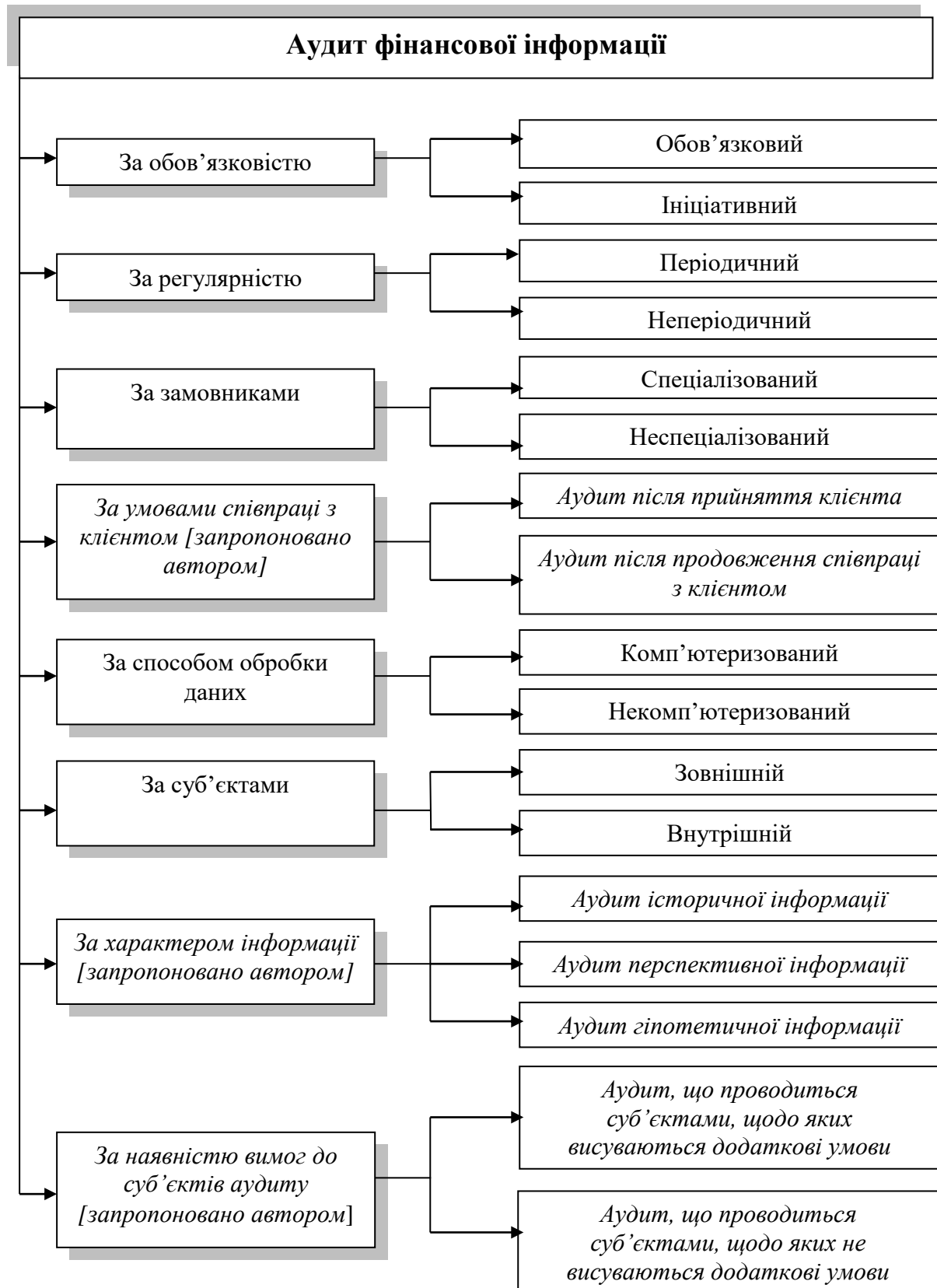
На підставі проведеного дослідження ми отримали змогу систематизувати низку ознак класифікації.

Зважаючи на аспекти виконання завдань аудиту фінансової інформації, які передбачені, серед іншого, вимогами нормативно-правових документів, нами були ідентифіковані наступні ознаки класифікації: обов'язковість, регулярність проведення аудиту, коло замовників послуг, умови співпраці з клієнтом, спосіб обробки даних під час виконання завдань, форма здійснення аудиту, а також характер інформації, яка перевіряється.

Запропоновані підходи щодо удосконалення класифікації аудиту фінансової інформації визначають основні характеристики організаційного забезпечення аудиту фінансової інформації. При цьому, можна констатувати певну системність у визначенні об'єктів, предметної області, суб'єктів аудиту фінансової інформації, що, на нашу думку, дозволяє описати його різноманітні характеристики.

Використання для класифікації таких ознак, як статус завдання з аудиту, характер інформації, що досліджується в цілях аудиту та наявність вимог до суб'єктів аудиту сприятиме теоретичному обґрунтуванню засобів організаційного забезпечення аудиту фінансової інформації, підвищенню обґрунтованості розуміння користувачами фінансової інформації змісту його завдань та результатів, а також – удосконаленню підходів щодо вибору механізмів реалізації очікувань користувачів під час здійснення відповідних заходів.

Враховуючи наведене, нами пропонуються до використання наступні ознаки класифікації аудиту фінансової інформації (рис. 2.6).



**Рис. 2.6. Класифікація аудиту фінансової інформації**  
(Узагальнено та уточнено автором на підставі 6, 34, 44, 68, 96, 139, 146, 460, 513, 532, 539)

Запропонована класифікація конкретизує зміст аудиту фінансової інформації, що сприяє його розумінню з боку ініціаторів аудиту, суб'єктів виконання відповідних завдань та користувачів одержаних результатів.

## **2.2. Ідентифікація мети і завдань аудиту фінансової інформації**

Залучення аудиторів до виконання завдань з надання упевненості, що міститься у фінансових звітах, являє собою один з механізмів реалізації інформаційних потреб користувачів фінансової інформації.

Динаміка показників, що характеризують вартісні характеристики виконаних завдань з надання упевненості різним суб'єктам господарювання, наведені у табл. 2.4 і 2.5 свідчить про те, що попит на такий вид послуг, незважаючи на певне скорочення, залишається високим. При цьому, такі послуги надавалися суб'єктам незалежно від їх організаційної форми та виду економічної діяльності.

Найбільшу частку послуг з надання упевненості, зокрема — аудиту, було надано господарським товариствам (в табл. 2.4 вони представлені публічними та приватними акціонерними товариствами, а також — товариствами з обмеженою відповідальністю), що становила від 74,74% вартості всіх наданих аудиторами послуг даного виду у 2010 р. до 78,1% у 2016 р. При цьому, послугами аудиторів з надання упевненості протягом досліджуваного періоду найбільше користувалися публічні акціонерні товариства та товариства з обмеженою відповідальністю. Водночас, зацікавленість у виконанні відповідних завдань спостерігалася і з боку суб'єктів господарювання, що функціонують як державні підприємства та підприємства, представлені іншими організаційно-правовими формами організації діяльності.

Таблиця 2.4. Структура замовників завдань з надання впевненості за організаційно-правовими формами\*

Рік	Завдання з надання впевненості, всього	Державні підприємства		Комунальні підприємства		Публічні (відкриті) акціонерні товариства		Приватні (закриті) акціонерні товариства		Товариства з обмеженою відповідальністю		Об'єднання підприємств (юридичних осіб)		Об'єднання громадян, профспілки, благодійні організації та інші подібні організації		Інші організаційно-правові форми	
		тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
2010	650879,5	44905,7	6,90	5057,4	0,78	203167,1	31,21	115668,9	17,77	167638,1	25,76	4771,8	0,73	1449,2	0,22	108221,3	16,63
2011	670125,4	39529,8	5,90	4728,4	0,71	220944,0	32,97	95724,6	14,28	194883,7	29,08	36969,6	5,52	2234,1	0,33	75111,2	11,21
2012	674296,2	31720,2	4,70	3969,8	0,59	181751,8	26,95	134421,9	19,94	217957,9	32,32	43155,4	6,40	5177,4	0,77	50732,8	7,52
2013	653460,0	30438,9	4,66	5342,5	0,82	207970,9	31,83	87299,6	13,36	230239,1	35,23	40782,3	6,24	4206,0	0,64	47180,7	7,22
2014	602812,1	15094,4	2,50	4275,5	0,71	200988,1	33,34	71411,1	11,85	204703,2	33,96	43811,0	7,27	5167,9	0,86	57360,9	9,52
2015	771840,1	14780,6	1,9	6006,9	0,8	241104,0	31,2	86240,8	11,2	300620,5	39,0	50808,8	6,6	9759,7	1,3	62618,8	8,1
2016	847171	27809	3,3	6245	0,7	257288	30,4	105024	12,5	298576	35,2	49000	5,8	13017	1,5	90214	10,6

\*Джерело: узагальнено автором на підставі даних [548 – 554]

Таблиця 2.5. Структура замовників завдань з надання впевненості за видами економічної діяльності

Рік	Завдання з надання упевненості, всього	Сільське господарство, лісове господарство, та рибне господарство		Добувна промисловість і розроблення кар'єрів; переробна промисловість	Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря; водопостачання; каналізація, поводження з відходами	Будівництво		Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів; тимчасове розмішування й організація харчування	Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність; інформація та телекомунікації	Фінансова та страхова діяльність		Інші види економічної діяльності					
		Тис. грн.	%			Тис. грн.	%			Тис. грн.	%		Тис. грн.	%			
2010	650879,5	45302,2	6,96	174772,2	26,85	27131,0	4,17	19809,2	3,04	66251,3	10,18	50673,2	7,79	145381,9	22,37	121358,5	18,65
2011	670125,4	48036,2	7,17	158763,4	23,69	36969,5	5,52	16130,0	2,41	83522,2	12,46	37671,8	5,62	138282,7	20,64	150749,6	22,50
2012	674296,2	59664,6	8,85	133054,3	19,73	30312,5	4,50	15896,0	2,36	99247,9	14,72	47805,7	7,09	129498,8	19,21	158816,4	23,55
2013	653460,0	60108,8	9,20	136229,9	20,85	41653,8	6,37	17106,9	2,62	93439,9	14,30	40719,0	6,23	112804,9	17,26	151376,8	23,17
2014	602812,1	43748,1	7,26	129663,1	21,51	30340,3	5,03	16225,2	2,69	78492,5	13,02	48277,5	8,01	124724,3	20,69	131341,1	21,79
2015	771840,1	67005,1	8,7	202730,9	26,3	32620,6	4,2	23114,9	3,0	99480,4	12,9	52470,7	6,8	135934,0	17,6	158463,5	20,5
2016	847171	86355	10,2	172758	20,4	51937	6,1	23303	2,8	132397	15,6	82412	9,7	144045	17,0	153965	18,2

\* Джерело: узагальнено автором на підставі даних [548 – 554]

Аналізуючи галузеву структуру замовників завдань з надання упевненості, наведену у табл. 2.5, варто зауважити, що найбільший попит на відповідні послуги має місце серед суб'єктів господарювання, що функціонують у сферах видобувної промисловості та розроблення кар'єрів, переробної промисловості (питома вага коливалася в межах від 19,73% у 2012 р. до 26,85% у 2010 р.), а також – фінансової та страхової діяльності (від 17,0 у 2016р до 22,37% у 2010 р.).

Визначена структура споживачів послуг з надання упевненості, зокрема аудиту, пояснюється кількома обставинами. Насамперед, це стосується вимог чинного законодавства стосовно обов'язковості проведення аудиту фінансової звітності для певних категорій суб'єктів господарювання. Саме у галузях, які мають значну питому вагу серед замовників аудиту, працює найбільше суб'єктів, звітність яких підлягає обов'язковій аудиторській перевірці.

Водночас, наявність значного попиту на проведення аудиту серед суб'єктів, для яких проведення аудиту не є обов'язковим, може бути пояснене наявністю зацікавленості ініціаторів аудиту в отриманні незалежної оцінки відповідної інформації, що може бути підставою вважати усвідомлення ролі аудитора під час підготовки та обґрунтування адекватних рішень із застосуванням фінансової інформації.

Таке припущення може бути підтверджене і даними, що характеризують структуру послуг, пов'язаних з проведенням аудиту за ознакою його обов'язковості (табл. 2.6).

Зокрема, варто звернути увагу на співвідношення питомої ваги кількості виконаних завдань обов'язкового та ініціативного аудиту та їх вартості. Питома вага кількості завдань обов'язкового аудиту протягом 2010-2016 р.р. змінювалася в межах 69,89% – 78,77%, проте питома вага їх вартості в цілому не перевищувала 36,78%. Наведене співвідношення свідчить про наявність зацікавленості користувачів фінансової інформації у проведенні аудиту незалежно від вимог чинного законодавства, виходячи з власних інформаційних потреб.

Таблиця 2.6. Структура виконаних завдань аудиту\*

Показники	Роки											
	2010		2011		2012		2013		2014		2015	
	обсяг	пит. вага, %	обсяг	пит. вага, %	обсяг	пит. вага, %	обсяг	пит. вага, %	обсяг	пит. вага, %	обсяг	пит. вага, %
Аудит, разом												
Кількість замовлень	14376	100,00	11451	100,00	12455	100,00	9619	100,00	9619	100,00	9135	100,00
Вартість, тис.грн.	547323,8	100,00	575790,0	100,00	588162,1	100,00	524066,3	100,00	524066,3	100,00	656922,5	100,00
Обов'язковий аудит												
Кількість замовлень	10458	72,75	8003	69,89	9520	76,43	7462	76,17	7462	77,58	7196	78,77
Вартість, тис.грн.	94253,7	17,22	124709,6	21,66	157146,6	23,57	192753,3	30,24	192753,3	36,78	212529,8	32,35
Ініціативний аудит												
Кількість замовлень	3918	27,25	3448	30,11	2935	22,42	2157	23,83	2157	22,42	1939	21,23
Вартість, тис.грн.	453070,1	82,78	451080,4	78,34	431015,5	63,22	331313,0	69,76	331313,0	63,22	444392,7	67,65
											488721,0	67,13

\* Джерело: узагальнено автором на підставі даних [548 – 554]



Відповідна зацікавленість спричинила готовність замовників сплачувати більші кошти за роботу аудиторів, тобто є свідченням визнання додаткових витрат, пов'язаних з проведенням аудиту, доцільними з точки зору їх співставлення з можливістю отримання незалежної оцінки якісних характеристик інформації, яка використовується під час підготовки та обґрунтування відповідних рішень.

Таким чином, користувачі інформації, виходячи з власних інтересів, визнають аудит як один з ефективних механізмів перевірки фінансової інформації. При цьому, формування замовлень послуг аудиту, як правило, супроводжується визначенням у відповідних угодах мети і завдань, які узгоджуються, з одного боку, аудитором, з іншого – замовником, кожен з яких керується власними інтересами.

Зважаючи на це, існує імовірність виникнення розбіжностей у розумінні мети аудиту як завдання з надання упевненості користувачам інформації та змісту завдань, які мають бути виконані аудитором для її досягнення.

Отже, існує необхідність у проведенні дослідження, завданням якого є визначення мети і завдань аудиту фінансової інформації.

Розв'язуючи дане завдання слід брати до уваги те, що: "... мета притаманна суб'єкту та може бути ототожнена з результатом пізнавальної діяльності" [24, с. 27] якою є аудит, відповідно "під завданням слід розуміти те, що призначено до виконання у межах певної діяльності" [24, с. 29].

Шляхи вирішення проблеми ідентифікації мети аудиту та пов'язаних з її досягненням завдань, досліджуються у наукових публікаціях вітчизняних і закордонних вчених та практикуючих аудиторів.

На нашу думку, можна визначити такі групи підходів до вирішення зазначеної проблеми.

До першої групи пропонуємо включити підходи, що враховують необхідність та передумови виникнення аудиту. На думку Б. В. Кудрицького, "існування аудиту фінансової звітності пов'язане з потребою економічно активної частини суспільства в отриманні своєчасної фінансової інформації належної якості" [230, с. 6].

Наведене тлумачення обставин, що визначають необхідність існування аудиту, є підставою для визначення в якості його мети надання користувачам своєчасної та якісної фінансової інформації. Для досягнення зазначеної мети мають бути вирішені завдання, пов'язані з визначенням змісту та критеріїв якості цієї інформації. При цьому, розробка таких критеріїв передбачатиме врахування, насамперед, суб'єктивного чинника, що ґрунтуватиметься на інформаційних потребах користувачів інформації і, як наслідок — призведе до неоднозначності їх змісту та розуміння різними зацікавленими особами.

В даному випадку аудитор має врахувати вплив суб'єктивності розуміння відповідних критеріїв при плануванні своєї роботи, зокрема під час визначення характеристик, які мають бути визнані в якості нормативних, а також — під час розробки процедур, спрямованих на оцінювання фінансової інформації на предмет відповідності ним.

Даний підхід до визначення мети і завдань аудиту знайшов відображення і в роботі О. М. Головащенко, який відзначає існування такого недоліку, як “нереальне представлення інформації, що є наслідком суб'єктивізму тих, хто її складає. Часто фінансова звітність показує ту інформацію, яка є вигідною для власника. Особливо це торкається тих власників, у яких значна частина економічного потенціалу їх підприємств знаходиться в тіні” [108, с. 8].

При цьому, є обґрунтованим сам факт визнання нереальності відображення інформації та необхідності його врахування під час формалізації мети і завдань аудиту. Водночас, виникає потреба розробки критеріїв ідентифікації та оцінювання такої характеристики як “реальність” або “нереальність” інформації з урахуванням їх суб'єктивної складової.

Вважаємо доречним визнати необхідність під час ідентифікації мети і завдань аудиту фінансової інформації з урахуванням запропонованого підходу визначення процедур оцінювання критеріїв вигідності інформації для власників, а

також — її взаємозв'язок з інформаційними інтересами інших користувачів.

Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко пропонують визначати сутність аудиту як “надання суспільству інформації про ступінь можливої довіри до тієї чи іншої бухгалтерської звітності підприємства [68, с. 198]”.

Виходячи з зазначеного, метою аудиту може бути визначене надання членам суспільства довіри до перевіреної інформації.

В цілому, поділяючи наведений підхід до визначення мети аудиту, вважаємо за доцільне конкретизувати тлумачення змісту бухгалтерської звітності підприємства. Необхідність такої конкретизації пояснюється тим, що з одного боку, фінансова звітність ґрунтується на інформації, що створюється в системі бухгалтерського обліку, але не може бути ідентифікована як “бухгалтерська звітність”.

Водночас, на даних бухгалтерського обліку ґрунтуються й інші види звітності, що формується персоналом будь-якого суб'єкта господарювання (управлінська, статистична, податкова та ін.). Проте, виходячи з потреб користувачів, до складу публічної звітності включається лише фінансова.

З іншого боку, управлінська, статистична та податкова звітність, не зважаючи на облікове походження їх даних, не досліджується суб'єктами незалежного аудиту. Однією з причин такого обмеження обґрунтовано можна вважати обмеженість інформації, яка міститься у відповідних видах звітів.

Ще одним недоліком запропонованого підходу до визначення мети аудиту є те, що бухгалтерська інформація в силу історичного підходу до її формування не дає можливості користувачам отримати розуміння показників, що стосуються очікуваних результатів діяльності у майбутньому (перспективної інформації) та можливого врахування подій, які прямо чи не прямо могли б чи зможуть вплинути на процес прийняття і зміст відповідних рішень.

Для визначення мети і завдань аудиту, виходячи з передумов їх виникнення можна визнати припущення В. В. Рядської, відповідно до якого “об'єктивною передумовою виникнення аудиту стало розмежування

процесів володіння та управління активами господарюючого суб'єкта внаслідок його розвитку як суб'єкта економічної діяльності” [492, с. 9]. Автор вважає, що “усталене сприйняття аудиту як форми зовнішнього незалежного контролю не забезпечує системного розуміння його функціональних завдань на сучасному етапі розвитку підприємницької діяльності та визначення перспективних напрямів таких завдань” [492, с. 10].

Виходячи з ідентифікованих передумов виникнення аудиту, маємо підстави сформулювати мету аудиту як встановлення інформаційних зв'язків між учасниками процесів володіння та управління активами господарюючого суб'єкта. При цьому, серед завдань, які мають бути виконані для її досягнення, доцільно визначити уточнення змісту інформації, яка має забезпечувати відповідні процеси, а також критерії її оцінювання з урахуванням інтересів зацікавлених користувачів.

Другий підхід щодо визначення мети і завдань аудиту ґрунтується на процедурному аспекті формалізації його результатів.

Зокрема, Дж. К. Робертсон з посиланням на Американський інститут сертифікованих громадських бухгалтерів визначає основну мету аудиту як “складення думки щодо точності, з якою у фінансових звітах представлені фінансовий стан, результати операцій та рух грошових коштів економічної одиниці у відповідності з загальноприйнятими бухгалтерськими принципами” [481, с. 5].

Зазначене визначення передбачає необхідність висловлення аудитором за результатами його роботи відповідної думки.

Проте, наведене визначення мети аудиту, може обмежити коло завдань, які має вирішити аудитор, виключно опрацюванням інформації, що міститься у фінансовій звітності та проігнорувати характеристики інших її джерел.

На думку О. Р. Сухої, метою аудиту є “висловлення думки про достовірність фінансової звітності та її подання відповідно до встановлених принципів і правил” [532, с. 17].

Висловлення думки стосовно “подання фінансової звітності відповідно до встановлених принципів і процедур”, на наше переконання, не варто відзначати безпосередньо у визначенні мети аудиту. Подання фінансової звітності, як правило, регламентується застосовною концептуальною основою, що розробляється і впроваджується суб’єктами нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності. При цьому, дотримання процедур подання фінансової звітності контролюється відповідними суб’єктами, уповноваженими державою у сфері накопичення та оприлюднення інформації щодо різних аспектів функціонування суб’єктів господарювання в цілому (Державна служба статистики), так і за різними організаційно-правовими формами (Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку) та видами економічної діяльності (Національна комісія з регулювання ринків фінансових послуг).

До повноважень зазначених суб’єктів відноситься здійснення заходів щодо отримання фінансових звітів суб’єктів господарювання за визначеним змістом і структурою, при цьому в більшості випадків подання фінансових звітів передбачається вже у сукупності з аудиторським звітом, який містить висловлену аудитором думку. Відсутність чи невідповідність поданої інформації зазначеним критеріям можуть призвести до накладання фінансових санкцій на суб’єктів господарювання.

Подання фінансової звітності вищим органам управління діяльністю суб’єкта господарювання, власникам, потенційним інвесторам, кредиторам та іншим зацікавленим особам, за окремими винятками, також передбачає наявність підготовленого аудиторського звіту як складової самої звітності.

Зважаючи на це, висловлення думки аудитора стосовно правильності подання фінансових звітів не є обґрунтованим.

Формулювання та висловлення думки про достовірність фінансової звітності в якості мети аудиту визначають в колективній монографії Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко [68].

Зазначене визначення мети аудиту обумовлює необхідність визнання достовірності як ключової якісної характеристики, на відповідність якій має оцінюватися фінансова звітність. Проте, як уже зазначалося, визнання в меті необхідності досліджувати лише фінансову звітність без застосування заходів аудиту і висловлення думки аудитора стосовно інших джерел фінансової інформації обмежує можливості її застосування користувачами під час формування та обґрунтування відповідних рішень.

Висловлення думки аудитора ставить за мету і Б. В. Кудрицький [230, с. 6]. Результати аудиту, стосовно яких висловлюється думка, мають характеризувати відповідність інформації, наведеної у фінансовій звітності, якісним вимогам, що висуваються до такої інформації можливими користувачами. Позитивною характеристикою такого визначення є необхідність врахування в критеріях оцінювання якісних вимог, що враховують інтереси користувачів інформації, проте, в зазначеній пропозиції не враховується необхідність дослідження фінансової інформації, що міститься в інших, ніж фінансова звітність, джерелах.

Підхід до визначення мети аудиту, що ґрунтується на процедурному аспекті формалізації його результатів також застосований в Законі України “Про аудиторську діяльність”, що визнає метою аудиту визначається висловлення незалежної думки аудитора про достовірність фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів” [377].

Наведене у Законі визначення мети аудиту передбачає висловлення думки аудитора стосовно достовірності або відповідності фінансової звітності, при цьому чітко визначаються критерії такого оцінювання.

Натомість, визначення мети аудиту, викладене у Законі України “Про зовнішньоекономічну діяльність” [436] та в Господарському кодексі України [117] може розкривати зміст підходу, що передбачає визначення мети аудиту шляхом її ідентифікації за ознакою змісту контрольних заходів. При

цьому, відповідно до наведеного визначення пропонується оцінювати звітність суб'єктів господарювання, вид яких не конкретизований.

Водночас, наведені в законах і Кодексі визначення обмежують мету аудиту необхідністю дослідження інформації, що має історичний характер, у зв'язку з чим не враховується можливість застосування в інтересах користувачів перспективної та гіпотетичної інформації.

Зокрема, Н. О. Бондаренко, В. Д. Понікаров, С. М. Попова зазначають, що метою аудиту фінансової звітності є “перевірка правильності її складання відповідно до встановлених Положень (стандартів) ведення бухгалтерського обліку та формами обов'язкової звітності” [55, с. 37].

Такий підхід передбачає, що метою аудиту має бути визнано саме процес виконання заходів аудиту, а не їх очікуваний результат та способи його використання. Зважаючи на це, саме виконання аудиторських процедур визначає характеристики мети аудиту замість способів її досягнення шляхом вирішення відповідних завдань, що не може вважатися обґрунтованим.

Іншим прикладом застосування такого підходу є пропозиція В. В. Рядської, вважати, що “мета виконання процедур перевірки орієнтована не на виявлення відхилень, а на отримання доказів про їх відсутність” [492, с. 11].

Водночас, зазначений підхід, крім визначення мети аудиту через процедури його виконання, має недолік, пов'язаний з цілеспрямованістю аудиту безпосередньо на пошук доказів, а не на отримання та оприлюднення результатів аудиту.

Аналізуючи пропозицію О. А. Петрик щодо визначення мети аудиту, слід звернути увагу на комплексну характеристику відповідного терміну, наведену в одній з її багато чисельних публікацій [339, с. 8]. Автор визначає мету аудиту у виявленні та оцінюванні різноманітних характеристик системи бухгалтерського обліку, відхилень в ній, якісних характеристик фінансових звітів, ефективності та значимості господарських операцій, управління рівнем інформаційного ризику в інтересах користувачів.

Водночас, зазначене визначення доцільно розглядати, виходячи зі змісту завдань аудиту, зміст яких визначається та узгоджується клієнтом та аудитором, що дозволить конкретизувати мету виконуваного завдання, виходячи зі змісту очікуваного результату роботи аудитора.

Натомість К. О. Закалінська [166] при визначенні мети аудиту робить акцент на необхідності оцінювання систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, обумовлюючи свою точку зору тим, що їх ефективне функціонування знижує імовірність виникнення випадкових помилок або шахрайства.

Водночас, на нашу думку, зазначений підхід до визначення мети аудиту стосується лише процесів формування самої інформації, але не може адекватно охарактеризувати її зміст, оскільки оціночні характеристики процесів не можуть бути виключною підставою для оцінювання результатів їх реалізації.

Варто також врахувати суб'єктивну природу такого оцінювання, що певним чином може вплинути на адекватність професійного судження аудитора і, як наслідок, на результати його роботи (детальніше особливості реалізації заходів аудиту розглянуті у розділі 3).

Для забезпечення досягнення мети аудиту мають бути ідентифіковані його завдання.

У наукових публікаціях визначаються різні види завдань аудиту та джерела їх формування.

Зокрема, О. А. Петрик пропонує ділити завдання аудиту на “три групи: 1) основні, вирішення яких дозволяє досягти мети аудиту; 2) додаткові (специфічні), розв’язання яких пов’язане із особливістю діяльності підприємства-клієнта або певною домовленістю із замовником аудиту; 3) функціональні, серед яких виокремлюються завдання: а) коригування; б) оперативного контролю; в) стратегічні” [339, с. 9].

Запропонована класифікація завдань аудиту, на нашу думку, є достатньо обґрунтованою, оскільки враховує основні складові аудиту, його основні стадії та призначення.

Водночас, вважаємо за недоцільне визначати завдання коригування, оскільки, виходячи зі змісту та мети аудиту,



відповідні заходи передбачають виконання завдань, які не стосуються внесення змін до діяльності суб'єкта господарювання або до інформації про неї. Не зважаючи на те, що результати застосування аудиторських процедур можуть бути підставою для внесення відповідних коригувань, аудитор може тільки ідентифікувати зазначені обставини, оцінити їх вплив на власне судження, інформувати відповідальних осіб клієнта, але з точки зору дотримання умов розподілу відповідальності між аудитором та суб'єктом господарювання, внесення будь-яких змін відноситься до компетенції замовника. При цьому, результат реакції відповідальних осіб на інформацію щодо необхідності внесення певних коригувань також є предметом дослідження аудитора.

О. Р. Суха пропонує класифікувати завдання за об'єктами та критеріями перевірки [532]. Класифікація за об'єктами передбачає визнання таких видів завдань, як аудит фінансової звітності, аудит на узгодженість та операційний аудит. Причиною недосконалості такої класифікації є відсутність виду аудиту, що передбачає дослідження фінансової інформації, а не джерел її отримання. Іншим недоліком наведеної класифікації є неврахування в ній дослідження джерел отримання інформації перспективного та гіпотетичного характеру.

Обґрунтованість класифікації інформації за критеріями перевірки обумовлена спрямованістю виконання аудиторських процедур, а саме – твердженнями управлінського персоналу, які формалізовані у статтях фінансових звітів.

Водночас, запропонований перелік завдань аудиту також стосується фінансової звітності, яка містить історичну інформацію, і не може бути використана для отримання та застосування користувачем інформації перспективного та гіпотетичного характеру.

Такий же недолік є характерним і для завдань аудиту, перелік яких запропонований Ф. Ф. Бутинцем, Н. М. Малюгою, Н. І. Петренко [68].

Проте, перевагою зазначених завдань є врахування основних видів робіт, що виконує аудитор для досягнення

мети аудиту фінансової звітності. Таким чином, за результатами аналізу нормативних документів та наукових публікацій, можна зробити наступні висновки:

1) у чинних нормативних документах та в досліджених публікаціях, представлених науковцями та практикуючими аудиторами, існують різні аспекти визначення мети аудиту. Враховуючи зазначені аспекти, нами були ідентифіковані підходи до формування визначення, які ґрунтуються: на обставинах, що обумовлюють виникнення та існування аудиту; на процедурному аспекті формалізації його результатів; на підставі її ідентифікації за ознакою змісту контрольних заходів;

2) для визначення мети аудиту у досліджених інформаційних джерелах пропонується враховувати низку характеристик аудиту, серед яких — зміст заходів, що виконуються під час виконання завдання, їх спрямування, врахування інтересів користувачів інформації, а також — формальні характеристики процедур узагальнення результатів аудиту та їх доведення до користувачів;

3) у нормативних документах та наукових публікаціях розглядаються визначення мети аудиту джерел історичної інформації, у зв'язку з чим, обмежуються можливості реалізації інтересів користувачів у застосуванні під час обґрунтування відповідних рішень гіпотетичної та перспективної інформації. При цьому, акцент робиться на необхідності дослідження не самої інформації, а її носіїв, що, на наше переконання, необґрунтовано призводить до надання пріоритету не змісту, а формі подання відповідних даних;

4) при формалізації мети аудиту акцент робиться на проведенні дослідження джерел інформації (звітність, системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю), а не самої інформації, що не дозволяє належним чином отримати розуміння характеру та змісту аудиту фінансової інформації її користувачами, що призводить до проблем з тлумаченням ними ролі завдань з аудиту, та безпосередньо аудиторами, що може вплинути на якість їх роботи (детальніше зазначена проблема розкривається у розділі 4).

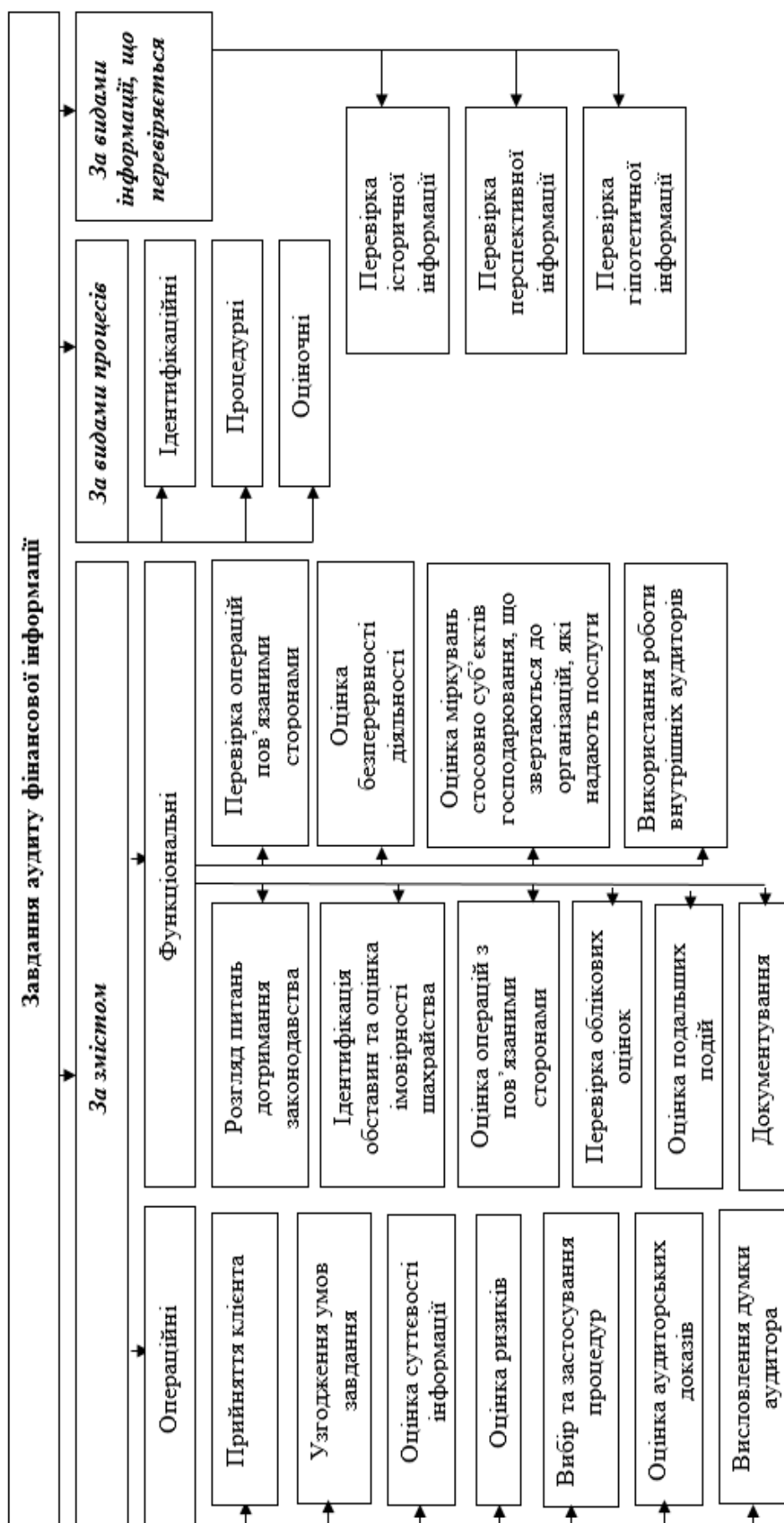
Зважаючи на викладене, а також результати опитувань суб'єктів господарювання, інформація яких була перевірена

аудиторами (дод. Б), вважаємо за доцільне запропонувати інтегральну модель ідентифікації мети аудиту фінансової інформації (рис. 2.7).



Рис. 2.7. **Модель ідентифікації мети аудиту фінансової інформації**  
(авторська розробка)

Застосування наведеної моделі дає можливість обґрунтувати наступне визначення мети аудиту фінансової інформації: метою аудиту фінансової інформації є надання упевненості користувачам фінансової інформації шляхом висловлення думки аудитора, що ґрунтується на оцінюванні відповідності результатів виконання завдань їх очікуванням. Для деталізації завдань, які вирішує аудитор для досягнення мети аудиту фінансової інформації пропонуємо їх уточнену класифікацію (рис. 2.8).



**Рис. 2.8. Завдання аудиту фінансової інформації**  
(узагальнено та уточнено автором на підставі [294])

Для теоретичної формалізації процесу виконання завдань аудиту фінансової інформації нами розроблена модель, за допомогою якої можуть бути визначені основні елементи процесу аудиту (рис. 2.9).

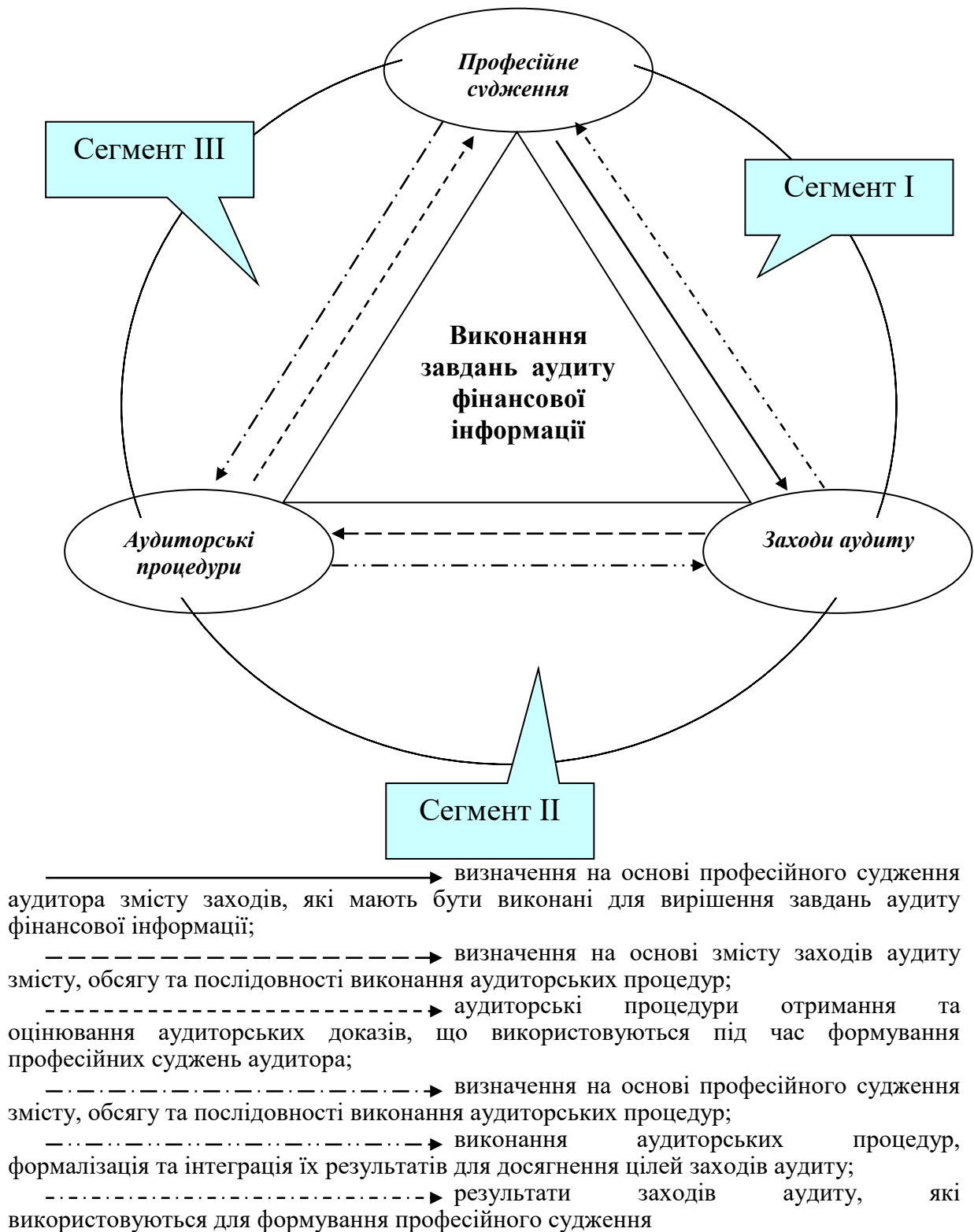


Рис. 2.9. Модель виконання завдань аудиту фінансової інформації  
(авторська розробка)

У графічному відображенні виконання завдань аудиту фінансової інформації визначається, що його основними елементами є формування професійного судження аудитора, реалізація заходів аудиту, планування та виконання аудиторських процедур.

На рис. 2.9 стрілками позначені внутрішній та зовнішній контури моделі. Внутрішній контур у сегменті 1 характеризує визначення на основі професійного судження аудитора змісту заходів, які необхідно виконати для вирішення завдань аудиту фінансової інформації.

Зміст і порядок виконання відповідних заходів детальніше охарактеризований в п. 3.3.

Заходи, які мають бути виконані аудитором, конкретизуються у переліку процедур, зміст і порядок вибору яких наведений у п. 3.2. Визначення переліку, обсягу та послідовності виконання аудиторських процедур, необхідних для реалізації відповідних заходів, характеризується внутрішнім контуром сегменту 2 наведеної моделі.

Внутрішній контур сегменту 3 характеризує результати застосування процедур отримання та оцінювання аудиторських доказів, на підставі яких формується відповідне професійне судження аудитора.

Елементи внутрішнього контуру моделі виконання завдань аудиту фінансової інформації наведені у послідовності, характерній для планування аудиту. При цьому, зважаючи на професійне судження, аудитор може визначити пріоритетність виконання заходів аудиту, їх конкретизацію у можливих процедурах, на підставі чого формується нове професійне судження стосовно обраних процедур та порядку їх застосування.

Отже, внутрішній контур моделі характеризує послідовність виконання аудитором заходів планування. При цьому, сегмент 1 може бути ідентифікований як етап формалізації самих завдань, сегмент 2 — як етап вибору процедур, сегмент 3 — як етап підготовки формалізованих стратегії, плану та програм аудиту фінансової інформації.

Виходячи з цього, професійне судження аудитора, яке буде розглядатися як прикінцевий елемент внутрішнього

контур, може бути визнане як початковий елемент контуру зовнішнього.

При цьому в сегменті 3 відбуватиметься прийняття рішень щодо застосування процедур аудиту фінансової інформації, спрямованих на отримання та оцінювання аудиторських доказів, що характеризується зовнішнім контуром.

У сегменті 2 зовнішній контур передбачає оцінювання отриманих аудиторських доказів у контексті виконання заходів, спрямованих на вирішення завдань аудиту. Формалізуючи інтегровану оцінку отриманих аудиторських доказів у сегменті 2, аудитор має можливість оцінити їхню взаємоузгодженість, а також — достатність та прийнятність для вирішення як окремих завдань аудиту фінансової інформації, так і для досягнення його підсумкової мети — висловлення думки на основі професійного судження.

Результати виконаних заходів оцінюються у сегменті 1 моделі виконання завдань, що завершується формуванням професійного судження. При цьому, професійне судження, за певних обставин, може бути основою для формалізації думки аудитора щодо перевіреної інформації (за зовнішнім контуром).

Таким чином, зовнішній контур можна ідентифікувати як контур виконання запланованих заходів. В даному випадку, сегмент 3 може бути ідентифікований як етап делегування повноважень виконавцям, сегмент 2 — як етап виконання процедур, сегмент 3 — як етап оцінювання результатів роботи виконавців.

Водночас, у випадку, коли аудитор не зможе оцінити отримані аудиторські докази за результатами відповідних заходів, він на підставі професійного судження може прийняти рішення щодо доцільності внесення змін у план та програми аудиту, результатом чого буде повторне виконання заходів, передбачених внутрішнім (планування) та зовнішнім (виконання) контурами моделі виконання завдань аудиту фінансової інформації.

Таким чином, запропонована модель виконання завдань аудиту фінансової інформації дозволяє формалізувати процес аудиту як сукупність елементів, в результаті реалізації яких

формується професійні судження аудитора. При цьому, кожне професійне судження, яке є результатом виконання аудитором попередніх заходів, може розглядатися як підстава для виконання наступних.

Запропоновані визначення мети і завдань враховує необхідність ідентифікації мети аудиту фінансової інформації незалежно від джерел її отримання, що вирішує проблему обмежень аудиту та застосування користувачами інформації перспективного та гіпотетичного характеру. Її застосування дозволить удосконалити процес ідентифікації видів завдань, що виконуються під час аудиту фінансової інформації.

Водночас, визначення мети і завдань аудиту фінансової інформації сприяє отриманню аудитором розуміння відповідних категорій, що сприятиме підвищенню якості його роботи.

### **2.3. Формалізація середовища аудиту фінансової інформації**

Аудит фінансової інформації здійснюється в умовах впливу низки чинників, зміст яких визначається обставинами, за яких здійснюється ідентифікація мети і завдань аудиту, його планування, застосування аудиторських процедур, оцінювання аудиторських доказів, формалізація та висловлення думки аудитора.

Наявні обставини мають вплив на кожну зі стадій аудиту фінансової інформації, при цьому, залежно від впливу, можуть змінюватися заходи, реалізація яких має сприяти досягненню мети аудиту.

Такий вплив обумовлює, зокрема, зміст інформації, яка має бути перевірена, повноваження, якими наділяється суб'єкт аудиту, характер його відповідальності, обсяг і послідовність виконання аудиторських процедур, способи ідентифікації та оцінювання інформації, і, як наслідок — характер результатів аудиту.

Одним з результатів зазначеного впливу може бути визначена неякісне виконання аудитором завдань з надання упевненості користувачам фінансової інформації, ознакою чого може стати висловлення неадекватної думки.



Як свідчить інформація, наведена на рис. 2.10, протягом 2011–2016 рр. наслідком неякісного виконання аудиторами відповідних завдань стало звернення клієнтів до Аудиторської палати України з відповідними скаргами, кількість яких коливалася в межах від 22 до 52.

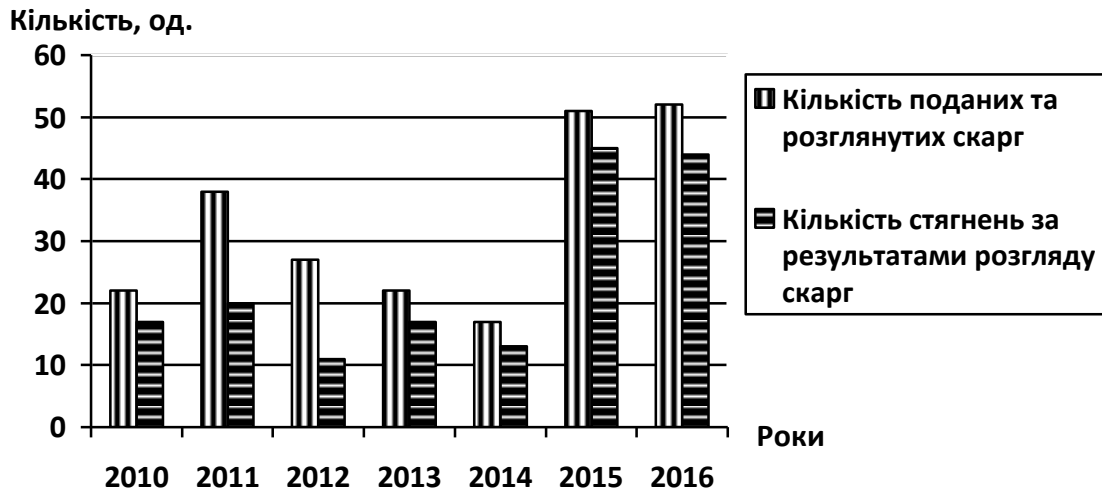


Рис. 2.10. Динаміка кількості скарг на результати роботи аудитора та застосованих санкцій  
(узагальнено автором на підставі даних 548 – 554)

Водночас, результати проведених перевірок поданих скарг засвідчили, що лише певна частина їх була обґрунтована. Це може свідчити про наявність проблеми якісного виконання аудиторами завдань з аудиту. Внаслідок виявлених недоліків, Аудиторською палатою України були застосовані санкції дисциплінарного характеру (попередження, припинення чинності сертифікату, виключення з реєстру суб'єктів аудиторської діяльності тощо).

Зважаючи на це, існує потреба ідентифікації обставин, що впливають на виконання завдань аудиту, оцінювання їх впливу на процес аудиту, що має сприяти отриманню їх достатнього розуміння як аудиторами, так і користувачами результатів їх роботи.

Врахування впливу зазначених чинників на аудит фінансової інформації дасть можливість аудитору вирішити низку проблемних завдань, пов'язаних з використанням

наявних у нього ресурсів та одночасним забезпеченням належної якості виконання завдання.

Користувачі результатів роботи аудитора, на підставі оцінки зазначених обставин та їх впливу, матимуть додаткові підстави для обґрунтування рівня упевненості як в перевірній інформації, так і в рівні довіри до самої роботи аудитора.

Одним з чинників, що впливають на виконання завдань аудиту фінансової інформації є так зване регуляторне середовище.

Особливості організації регуляторного середовища та його вплив на аудит проаналізовано в роботах В. П. Бондаря [49], М. М. Василюка, О. О. Григоріва [77], Н. П. Венгерука [80], О. Ю. Редька [475], В. В. Рядської [491], О. В. Сметанка [514; 515] та ін.

Аналіз наведених та інших публікацій свідчить про те, що автори проводять дослідження, переважно, з проблем легітимізації аудиту, забезпечення його, якості, визначення відповідальності аудитора тощо.

Регуляторне середовище, що впливає на функціонування аудиту фінансової інформації представлене суб'єктами, діяльність яких передбачає регулювання особливостей функціонування безпосередньо аудиту, так і окремих ринків, інформація про учасників яких має публічний характер і, як наслідок, підлягає обов'язковому дослідженню аудиторами.

Як зазначається в наукових публікаціях, суб'єкти нормативно-правового регулювання, залежно від повноважень та статусу, представляють різні рівні регулювання аудиту, серед яких вважаємо за доцільне виділити міжнародний, державний, професійний та рівень саморегулювання.

Роль професійного середовища у функціонуванні аудиту досліджується у наукових публікаціях В. П. Бондаря [49; 50], Ф. Ф. Бутинця [68], О. А. Петрик [339], О. Ю. Редька [475] та ін. Результати оприлюднених досліджень свідчать про те, що функції професійних організацій та об'єднань не обмежується виконанням певних регулятивних завдань.

Розглянуті чинники впливу на аудит у своїй сукупності впливають на формування його змістовних характеристик. До

таких характеристик відносимо: постулати та принципи аудиту фінансової інформації.

Термін “постулат” (від лат. *postulatum* — вимога) — положення, судження, яке приймається в межах будь-якої наукової теорії за істинне, очевидне, і тому відіграє в цій теорії роль аксіоми.

Уточнення цього визначення міститься у роботі Дж. К. Робертсона, який визначив постулати як “аксіоматичні положення аудиторської теорії, які допомагають зрозуміти зміст аудиторських стандартів” [481, с.18].

Інше визначення терміну наводить О. Ю. Редько, який визначає постулати в теорії аудиту як “фундаментальні аксіоматичні твердження, на основі яких встановлюють напрямки діяльності” [475, с.72].

В роботі [481] виділяються три постулати аудиту: імовірне зіткнення інтересів, обмеження на інші види діяльності, професійні обов’язки. Отже, автор запропонував положення, зміст яких впливає з необхідності врахування етичних обмежень, властивих аудиту фінансової інформації, які мають враховуватися під час планування та виконання аудиторських процедур, отримання та оцінювання аудиторських доказів. При цьому, наголошується на необхідності для аудитора забезпечувати їх дотримання, що має визначити якість його роботи та довіру до неї користувачів фінансової інформації.

Розширений перелік постулатів аудиту пропонується В. Д. Андрєєвим [4]. До постулатів автором включені як твердження, пов’язані з необхідністю дотримання аудитором етичних вимог, так і з елементами середовища аудиту, до яких віднесені необхідність відповідності заходів виконання завдань вимогам стандартів, їх узгодженість, неупередженість аудиторських суджень, можливість для доступу аудитору до інформації, суспільна підзвітність аудитора, доступність стандартів тощо.

Таке доповнення переліку постулатів, на нашу думку, є достатньо обґрунтованим, оскільки положення, на яких має ґрунтуватися процес аудиту фінансової інформації, мають враховувати як аспекти роботи безпосередньо аудитора, так і

обставини, які на неї впливають незалежно від якісних і кількісних характеристик самого завдання.

Р. Адамс у роботі [1], з урахуванням результатів досліджень, оприлюднених Р. Мауцем і Х. Шарафом, пропонує перелік постулатів, до яких, крім можливості перевірки фінансової звітності та фінансових даних, наявності конфлікту інтересів аудитора та адміністрації, необхідності задовільної роботи системи внутрішнього контролю, професійного статусу аудитора, визнаються постулати, які впливають зі змісту процедур підготовки фінансової інформації, що перевіряються, так і з змісту самих процедур перевірки.

Зокрема, вважаємо обґрунтованим визнання припущення про те, що фінансова звітність та інша інформація, що підлягає перевірці, не повинні містити викривлень, обумовлених таємною змовою [1, с. 88]. З одного боку, визнання такого припущення забезпечує неупередженість аудитора під час виконання відповідних аудиторських процедур одержання та оцінювання аудиторських доказів. З іншого – аудитор має нести відповідальність не за достовірність фінансової інформації, що міститься у звітності, а за належну якість проведеної перевірки такої інформації, що в сукупності з неупередженістю дає можливість підвищити довіру користувачів як до самої інформації, так і до результатів її перевірки.

Вважаємо також за доцільне включення до переліку постулатів аудиту фінансової інформації необхідність для її емітента постійно дотримуватися загально прийнятих принципів обліку [1, с. 89].

Зважаючи на таке твердження, аудитор має змогу, розуміючи процедури формування фінансової інформації незалежно від звітного періоду, визначити необхідну кількість процедур отримання та оцінювання аудиторських доказів, що ґрунтуватиметься на адекватному оцінюванні рівня суттєвості інформації та аудиторського ризику. Зазначене також сприятиме додатковому обґрунтуванню судження аудитора стосовно перспектив безперервної діяльності емітента інформації протягом певного періоду.

Вважаємо за доцільне також розвинути тлумачення змісту постулату щодо регламентування діяльності аудитора виключно його повноваженнями під час перевірки фінансової інформації з метою висловлення незалежної думки [1, с. 90]. Погоджуючись з організаційною перевагою повноважень аудитора, звертаємо увагу на ідентифікацію в постулаті мети аудиту — висловлення незалежної думки.

Така ідентифікація дає більший ступінь обґрунтованості значення аудиту фінансової інформації та його результатів з точки зору користувачів відповідної інформації, проте, на наше переконання, думка аудитора є лише механізмом реалізації інформаційного інтересу користувачів, який полягає в отриманні необхідного рівня упевненості в результатах роботи аудитора і, як наслідок, у самій інформації.

О. Ю. Редько до постулатів аудиту відносить можливість конфлікту інтересів, виключність аудиторської діяльності як виду, наявність професійних зобов'язань, необхідність проведення верифікації, оцінювання системи внутрішнього контролю та достовірності минулої інформації в майбутньому [475, с. 72].

У роботах вітчизняних та закордонних вчених та практикуючих аудиторів значна увага приділяється функціонуванню суб'єктів регуляторного середовища міжнародного рівня, який представлений організаціями та установами, уповноваженими від імені своїх країн або їх об'єднань приймати нормативні документи, що прямо чи опосередковано впливають на аудит фінансової інформації.

Зокрема, до таких суб'єктів можуть бути віднесені Європейський парламент та Європейська Рада, серед прийнятих документів яких є Директива 2006/43/ЄС [136], що визначає особливості організації аудиту річної звітності та консолідованої звітності. Зазначена Директива має бути імplementована в діяльність суб'єктів аудиту фінансової інформації відповідно до Розпорядження Кабінету міністрів України від 08 квітня 2015 р. № 345-р [453].

Іншими суб'єктами регуляторного середовища функціонування аудиту фінансової інформації в Україні можуть бути визнані Сторони, що підписали Угоду про

асоціацію між Україною, Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами. В зазначеній угоді, серед іншого, визначаються обставини обов'язкового проведення аудиту, його окремі завдання та порядок оприлюднення його результатів.

До суб'єктів державного регулювання відносяться Уповноважені органи законодавчої виконавчої та судової влади. У нормативних документах, які ними приймаються, зазначаються аспекти легітимізації аудиторської діяльності в цілому (визначення змісту, мети, завдань, ідентифікація прав, обов'язків та відповідальності суб'єктів тощо).

Професійний рівень регулятивного середовища аудиту фінансової інформації представлений організаціями, що мають статус професійних та громадських об'єднань, яким на законодавчому або професійному рівні делеговані функції регулювання аудиторської діяльності. Зокрема, до повноважень зазначених організацій відносяться професійна підготовка аудиторів та її оцінювання, підготовка професійних стандартів аудиту, формалізація етичних та методологічних вимог до суб'єктів аудиту, визнання підстав для їх відповідальності.

При цьому слід зазначити, що суб'єкти професійного регулювання аудиту можуть представляти як національний рівень, так і міжнародний.

Зокрема, представниками національного рівня в Україні є Аудиторська Палата України, Спілка аудиторів України, Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, Українська асоціація бухгалтерів і аудиторів, Гільдія професійних внутрішніх аудиторів України, Інститут внутрішніх аудиторів тощо.

Серед міжнародних професійних організацій, діяльність яких впливає на функціонування аудиту в Україні можуть бути визначені Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC), Інститут присяжних бухгалтерів і аудиторів Англії та Вельсу (ICAEW), Федерація Європейських бухгалтерів (FEE), Американський інститут сертифікованих громадських бухгалтерів (AICPA) та ін.

Саморегулювання в аудиті, як правило, здійснюється на рівні окремих суб'єктів аудиторської діяльності (аудиторських фірм). Нормативні документи, які приймаються окремими суб'єктами спрямовані, переважно, на забезпечення формалізації політики контролю якості та процедур її додержання, що також може розглядатися і як окремий елемент середовища функціонування аудиту фінансової інформації.

Регулятивне середовище впливає на аудит фінансової інформації через механізм нормативно-правового регулювання. Нормативно-правове регулювання аудиту фінансової інформації може бути визначене як сукупність засад і принципів, сформульованих у документах, що мають юридичну силу і визначають зміст та нормативні характеристики функціонування суб'єктів аудиту, а також – вимоги щодо використання його результатів.

Результати дослідження змісту низки нормативних документів, прийнятих суб'єктами нормативно-правового регулювання аудиту [117; 132; 133; 136; 376; 377; 381; 421; 422; 423; 426; 428; 432; 440; 445; 451; 452; 456; 458; 657 та ін.] дали змогу зробити низку висновків стосовно нормативно-правового регулювання аудиту фінансової інформації в Україні:

1) завдання нормативно-правового регулювання аудиту в Україні вирішуються відповідними суб'єктами залежно від їх статусу та рівня регулювання.

Зважаючи на це, всі завдання нормативно-правового регулювання аудиту фінансової інформації можуть бути поділені на два види: завдання, які забезпечують реалізацію інтересів користувачів інформації, та завдання, які забезпечують належну якість роботи аудитора (табл. 2.7).

2) нормативно-правове регулювання аудиту фінансової стосується різних аспектів відповідного заходу.

Зокрема, інформація, наведена у табл. 2.8 дає можливість стверджувати, що процес виконання завдання з аудиту зазнає впливу різних рівнів регулювання.

При цьому, вплив нормативно-правового регулювання різних рівнів не є вичерпним: кожен аспект виконання завдання може регулюватися суб'єктами двох і більше рівнів.

**Таблиця 2.7. Завдання нормативно-правового регулювання аудиту фінансової інформації\***

Зміст завдань	Група завдань	Рівень нормативно-правового регулювання
1. Визначення змісту і структури інформації, яка має бути перевірена	Забезпечення реалізації інтересів користувачів інформації	Міжнародний Державний
2. Визначення мінімально необхідного обсягу інформації, що має бути перевірена		
3. Обов'язковість перевірки інформації		
4. Визначення критеріїв перевірки інформації		
5. Визначення підходів щодо прийняття рішень про співпрацю аудитора з емітентом інформації	Забезпечення належної якості роботи аудитора	Професійний Само-регулювання
6. Визначення змісту процесу планування виконання завдання		
7. Вибір змісту, обсягу та послідовності виконання процедур перевірки інформації		
8. Оцінювання результатів виконання процедур перевірки інформації		

\*Джерело: авторська розробка

3) Нормативні документи, в яких сформульовані вимоги стосовно аудиту, здійснюють нормативний (міжнародні угоди, закони, постанови, укази, рішення органів державної влади) та рекомендаційний (стандарти, положення, методичні рекомендації) вплив.

Документи нормативного характеру, як правило, є характерними для міжнародного та державного регулювання аудиту. Проте, документи нормативного характеру можуть бути характерні і для рівнів професійного регулювання та саморегулювання. Зокрема, на рівні професійного регулювання визначаються нормативи щодо дотримання принципів виконання завдань з аудиту, або наявності



документального обґрунтування аудиторських доказів, отриманих під час застосування відповідних процедур.

**Таблиця 2.8. Аспекти виконання завдань з аудиту, що піддаються нормативно-правовому регулюванню\***

<b>Аспекти, на які впливає нормативно-правове регулювання</b>	<b>Рівні регулювання</b>
1. Обов'язковість (для емітента звітності) виконання завдання	Державний
2. Визначення принципів виконання завдання	Професійний
3. Ідентифікація змісту завдання	Міжнародний Державний Професійний Саморегулювання
4. Прийняття рішення щодо виконання завдання	Міжнародний Професійний Саморегулювання
5. Етапи планування завдання та його зміст	Професійний Саморегулювання
6. Зміст, склад і структура інформації, яка має бути перевірена	Міжнародний Державний
7. Визначення критеріїв перевірки інформації	Міжнародний Державний
8. Зміст, обсяг і послідовність виконання процедур перевірки інформації	Професійний Саморегулювання
9. Оцінка результатів виконання процедур	Професійний Саморегулювання
10. Вибір форми і методу узагальнення результатів виконання завдання	Державний Професійний Саморегулювання
11. Вибір змісту і характеру звіту за результатами виконання завдання	Професійний Саморегулювання

\* Джерело: авторська розробка

Саморегулювання на рівні суб'єктів аудиту у нормативному порядку визначає процедури підтвердження розуміння персоналом політики стосовно забезпечення якості роботи. Нормативні документи стосовно аудиту, що приймаються міжнародними організаціями, можуть містити рекомендації стосовно забезпечення високої якості роботи аудиторів з урахуванням вимог національного законодавства.

Отже, нормативно-правове регулювання аудиту забезпечує легітимізацію функціонування суб'єктів аудиту,

сприяє підвищенню якості їх роботи та реалізації інформаційних потреб користувачів фінансової звітності. Проте, слід зазначити відсутність єдиного підходу суб'єктів аудиту до врахування вимог і рекомендацій нормативно-правового регулювання в процесі виконання завдань. Це пояснюється суб'єктивним характером професійного судження аудитора, на підставі якого він приймає рішення стосовно планування, виконання процедур, оцінювання отриманих аудиторських доказів, формулювання звітів і висновків.

Іншим чинником, що впливає на функціонування аудиту фінансової інформації, на нашу думку, є професійне середовище.

До його складу входять професійні громадські об'єднання, що мають повноваження на здійснення заходів регулювання та саморегулювання аудиторської професії. Воно має певний зв'язок з регулятивним середовищем, оскільки відповідні суб'єкти, з одного боку, діють в межах повноважень, визначених чинними нормативно-правовими документами, з іншого — самі виступають в ролі суб'єктів регулятивного середовища, про що вже зазначалося.

Відповідні організації, як правило, мають повноваження, пов'язані з розвитком професійних можливостей суб'єктів аудиту фінансової інформації.

Насамперед, це стосується співпраці з суб'єктами, які здійснюють фінансовий контроль в інших формах, ніж аудит. Така співпраця, зокрема, передбачає делегування представників суб'єктів державного фінансового контролю до складу Аудиторської палати України відповідно до Закону України "Про аудиторську діяльність" [377]. Таке делегування забезпечує можливість врахування в аудиті інтересів суспільства, зокрема тієї його частини, що представлена працівниками органів державного контролю.

Інший аспект співпраці — врахування Аудиторською палатою України в забезпеченні кваліфікаційної підготовки аудиторів вимог суб'єктів регулювання інших ринків, інформація щодо учасників яких має відповідати певному набору якісних критеріїв (зокрема, — ринку цінних паперів, фінансових послуг, банків тощо).

Удосконаленню роботи аудиторів і, як наслідок, — підвищенню довіри суспільства до аудиторської професії, сприяє розробка та впровадження професійними організаціями аудиторів та бухгалтерів програм підготовки, сертифікації та підвищення кваліфікації аудиторів.

Водночас, в межах своїх повноважень, професійні організації мають можливість оцінювати якість роботи аудиторів і, за потреби, застосовувати санкції за неякісно надані послуги клієнтам.

Зважаючи на викладене, можна зробити висновок, що зміст впливу професійного середовища на функціонування аудиту фінансової інформації полягає в створенні та забезпеченні функціонування системи управління якістю аудиту. Її зміст та аспекти функціонування детально досліджені в розділі 4.

Функціональне середовище аудиту фінансової інформації, яке також впливає на особливості виконання завдань, може бути визначене як сукупність обставин, які характеризують процес здійснення аудиту.

Як правило, такими обставинами можуть бути:

- ресурсне забезпечення аудитора;
- процедури, що мають бути виконані під час аудиту фінансової інформації.

Ресурсне забезпечення передбачає наявність наступних видів ресурсів, що використовуються в аудиті фінансової інформації та мають обмежений характер:

- 1) часові ресурси;
- 2) фінансові ресурси;
- 3) трудові ресурси;
- 4) матеріальні ресурси;

Часові ресурси або ресурс часу, відведеного на проведення аудиту фінансової інформації, як правило обмежений, — “це фонд часу для реалізації мети” [564, с. 114]. Таке обмеження обумовлюється угодою на проведення аудиту або, якщо аудитор є представником органу державного фінансового контролю, — вимогами чинного законодавства.

Фінансові ресурси аудиту являють собою джерела фінансування виконання завдань аудиту фінансової

інформації. При цьому обмеження такого ресурсу обумовлено для незалежного аудитора — величиною гонорару, визначеного в угоді про надання послуги, для державного аудитора – величиною оплати його роботи.

Характер забезпечення аудиту фінансової інформації трудовими ресурсами визначається їх кількістю та якісними характеристиками (кваліфікаційна підготовка, досвід роботи тощо), що обумовлюють їх обмеженість.

Матеріальні ресурси, необхідні для виконання завдань аудиту фінансової інформації, характеризуються наявними технічними засобами та можливістю їх використання для досягнення цілей аудиту. Обмеженість аудиту фінансової інформації в матеріальних ресурсах обумовлюється, як правило, потребами осіб, залучених до виконання завдань.

Використання зазначених ресурсів в аудиті фінансової інформації відбувається шляхом застосування аудиторських процедур, зміст, обсяг і послідовність виконання яких визначається на стадії планування. Проблеми, пов'язані з виконанням процедур аудиту фінансової інформації та використанням відповідних ресурсів проаналізовані в розділі 3.

Ще одним чинником, що впливає на виконання завдань аудиту фінансової інформації, є інтереси користувачів його результатів. Інтереси користувачів фінансової інформації, що зацікавлені в результатах аудиту, узагальнюються, переважно, в необхідності отримати думку аудитора стосовно перевіреної ним інформації. При цьому, думка аудитора розглядається як джерело упевненості в тому, що результатам його роботи користувач інформації має довіряти.

Виходячи з цього, інтереси користувача, що впливають на аудит фінансової інформації, формалізуються у вигляді його мети і завдань, зміст яких детально розглянутий в п. 2.2.

Наведені в наукових працях переліки постулатів, на нашу думку, не враховують низку аспектів, наявність яких має бути врахована під час виконання завдань аудиту фінансової інформації. Насамперед, це стосується необхідності застосування в роботі аудитора його професійних суджень. Саме професійне судження аудитора, на нашу думку, лежить в основі кожного заходу, що

відбувається під час аудиту фінансової інформації (детальніше аспекти формування, обґрунтування та застосування професійних суджень аудитора розглянуті у розділі 3).

Іншим аспектом, який також може вважатися базовим для аудиту фінансової інформації, є необхідність розмежування відповідальності аудитора і керівництва клієнта. Необхідність такого розмежування обумовлюється як можливим конфліктом інтересів між аудитором і персоналом суб'єкта господарювання, так і часом виконання аудиторських процедур отримання та оцінювання аудиторських доказів. Це пояснюється тим, що відповідальність за якість виконання завдань аудиту фінансової звітності може мати місце виключно щодо періоду, в якому відповідні процедури виконуються. Водночас, пропонується серед постулатів аудиту фінансової інформації визнати наявність потреби користувача в отриманні належного рівня упевненості в інформації за результатами аудиту (детальніше відповідні аспекти розглянуті у розділі 4).

Таким чином, на підставі проведеного дослідження, пропонується визначити наступний перелік постулатів аудиту фінансової інформації (табл. 2.9).

Постулати аудиту фінансової інформації з метою їх врахування у практичній діяльності, конкретизуються у відповідних принципах, дотримання яких дає можливість забезпечити належний рівень якості роботи аудитора.

Таким чином, нами ідентифіковані основні чинники, що впливають на аудит фінансової інформації. Це дало можливість визначити їх роль та характер впливу на виконання завдань аудиту, враховуючи регуляторні, професійні, функціональні аспекти та інтереси користувачів інформації.

Дослідження зазначених обставин, у більшості публікацій проводилося окремо, залежно від змісту і характеру впливу кожного чинника. Проте, пропонується розглядати наведені чинники в сукупності, як елементи середовища аудиту фінансової інформації.

Таблиця 2.9. Уточнені постулати аудиту фінансової інформації\*

№	Постулати	Джерела
1	Фінансова звітність і фінансові дані можуть бути перевірені	[1], [3], [6]
2	Конфлікт інтересів аудитора та адміністрації суб'єкта господарювання є можливим, але не є неминучим	[1], [6], [475]
3	Фінансова звітність та інша інформація, що підлягає перевірці, не містить обумовлених таємною змовою та інших незвичних викривлень	[3], [6]
4	Задовільна система внутрішнього контролю має попереджати, виявляти та усувати можливі невідповідності	[1], [481]
5	Постійне дотримання загальноприйнятих принципів обліку дозволяє мати об'єктивну уяву про фінансовий стан та результати господарської діяльності	[3], [6]
6	Інформація, яка була справедливою для суб'єкта господарювання в минулому, буде справедливою і в майбутньому, якщо відсутні докази зворотнього	[1], [6]
7	Коли перевірка фінансової інформації виконується з метою висловлення незалежної думки, діяльність аудитора регламентується виключно його повноваженнями	[3], [475], [481]
8	Професійний статус незалежного аудитора є адекватним його професійним обов'язкам	[1], [3], [6], [475], [481]
9	Аудитор під час виконання завдання повинен мати доступ до всієї необхідної для обґрунтування і висловлення думки інформації	[481]
10	Будь-які заходи, що відбуваються в цілях аудиту фінансової інформації, ґрунтуються на професійному судженні аудитора	<i>Запропоновано автором</i>
11	Виконання завдань аудиту фінансової інформації передбачає здійснення розподілу відповідальності між аудитором та емітентом інформації	<i>Запропоновано автором</i>
12	Результатом аудиту фінансової інформації є забезпечення її користувачів належним рівнем упевненості	<i>Запропоновано автором</i>

\*Джерело: узагальнено автором на підставі [1], [3], [6], [475], [481]

Модель середовища аудиту фінансової інформації, запропонована на рис. 2.11, враховує основні чинники впливу, серед яких пропонується виділяти регуляторне

середовище, професійне середовище, функціональне середовище та інтереси користувачів результатів аудиту.

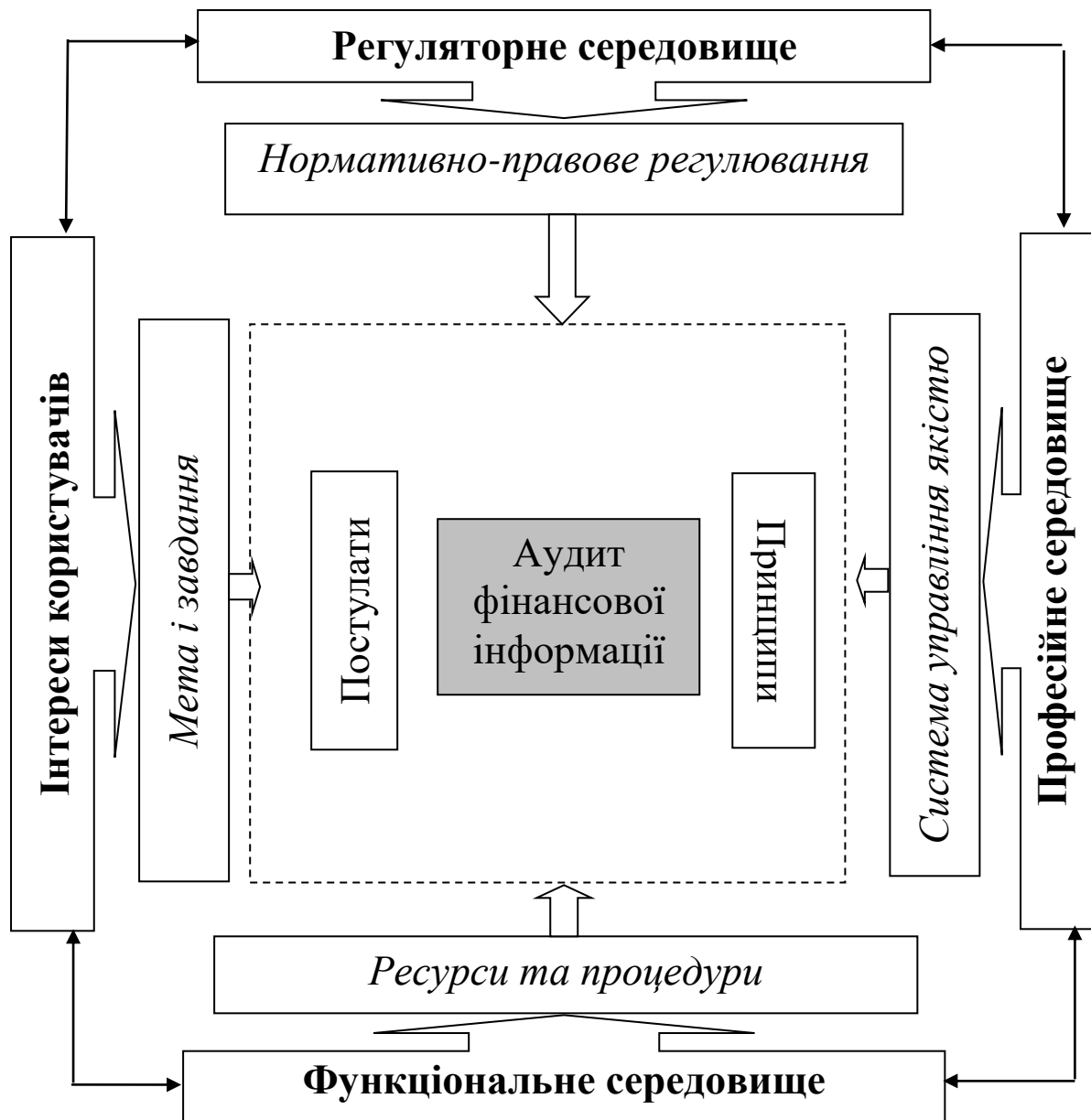


Рис. 2.11. Середовище функціонування аудиту фінансової інформації  
(авторська розробка)

Таким чином, проведене дослідження дозволило отримати низку результатів. Зокрема, за результатами аналізу регуляторного аспекту, були визначені рівні нормативно-правового регулювання аудиту фінансової інформації, завдання, які вирішують суб'єкти регулювання відповідних рівнів, а також — зміст аспектів аудиту, що врегульовані відповідними нормативними документами.

Досліджуючи функціональне середовище аудиту фінансової інформації, було визначено, зокрема, що відповідні завдання виконуються із застосуванням відповідних ресурсів аудитора, що мають обмежений характер. Було визначено, що, на відміну від інших суб'єктів фінансово-господарської діяльності, аудиторі під час виконання своїх функцій, мають враховувати крім матеріальних, фінансових та трудових ще й обмеженість ресурсу часу та інформаційних ресурсів. Таке врахування має сприяти підвищенню ефективності використання інших видів ресурсів, зокрема — шляхом здійснення адекватних заходів планування аудиту.

Під впливом елементів середовища аудиту фінансової інформації формулюються його постулати та принципи.

Дослідивши підходи до визначення постулатів аудиту фінансової інформації, нами було запропоновано доповнити їх перелік постулатами, що враховують роль в аудиті професійного судження аудитора, необхідність розподілу відповідальності між аудитором та емітентами інформації, а також – зацікавленість користувача інформації в одержанні належного рівня упевненості за результатами аудиту.

Формалізація сукупності чинників, які впливають на аудит фінансової інформації, у вигляді моделі середовища аудиту сприятиме отриманню їх достатнього розуміння як аудиторами, так і користувачами результатів їх роботи.

## **Висновки до розділу 2**

Дослідження змістовних характеристик аудиту дали можливість визначити та оцінити аспекти трансформації його ролі в забезпеченні довіри користувачів до фінансової інформації.

Отримані результати дозволили визначити термін “аудит фінансової інформації”, доповнити його класифікаційні ознаки, а також – визначити основні вимоги до фахівців, яким делегуються повноваження щодо реалізації відповідних завдань.

Існування об'єктивних потреб користувачів в отриманні належного рівня упевненості в можливості застосування



фінансової інформації, необхідність врахування зазначених потреб під час реалізації окремих елементів процесу аудиту фінансової інформації, а також відсутність теоретичного визначення відповідного терміну у нормативно-правових документах і наукових публікаціях дали підставу для визначення мети аудиту фінансової інформації. Запропоноване визначення враховує зміст контрольних заходів, процедурних аспектів формалізації результатів аудиту фінансової інформації та аспектів, що обумовлюють необхідність його виникнення та існування.

Результати проведеного дослідження дали можливість визначити основні характеристики очікувань користувачів результатів аудиту фінансової інформації. Ідентифікація очікувань, пов'язаних з перерозподілом відповідальності, а також очікувань щодо характеристик інформації дає можливість вирішити теоретичну проблему визначення змісту та природи самих очікувань та причин їх можливої неадекватності. Серед таких причин, на нашу думку, найважливішими є суб'єктивна природа очікувань користувачів та змісту заходів аудиту фінансової інформації, а також проблеми, пов'язані з розподілом відповідальності між аудитором та користувачами результатів його роботи.

Виходячи з цього, запропонований підхід щодо оцінювання невідповідностей очікувань ґрунтується на визнанні чотирьох оціночних рівнів, що вирішує проблему оптимізації поведінки аудитора на стадії прийняття нового клієнта або продовження співпраці з існуючим.

Запропонований підхід дозволив ідентифікувати завдання аудиту фінансової інформації, які можуть залежати від змісту, видів заходів, що виконуються під час аудиту, а також від видів інформації, що перевіряється.

Наведена характеристика мети і завдань аудиту фінансової інформації дає можливість аудитору враховувати, адекватно визначати та оцінювати інформаційні потреби користувачів, при цьому — на стадіях планування та виконання завдань аудиту забезпечувати виконання відповідних заходів, спрямованих на досягнення визначеної мети.

Для цього пропонується формалізувати середовище виконання завдань аудиту фінансової інформації. В основу такої формалізації закладене визнання існування чотирьох елементів відповідного середовища, а саме: регуляторного середовища, професійного середовища, функціонального середовища та інтересів користувачів.

При цьому, вплив регуляторного середовища пропонується визначати, виходячи з характеристик нормативно-правового регулювання аудиту, вплив професійного середовища – через функціонування системи управління якістю роботи аудитора, функціонального середовища — через використання відповідних ресурсів під час виконання аудиторських процедур, а інтересів користувачів — через механізм ідентифікації мети і завдань аудиту.

Вплив наведених елементів середовища виконання завдань аудиту узагальнюється у постулатах та принципах аудиту фінансової інформації, врахування яких забезпечує можливість реалізації місії аудиту — забезпечення користувачів фінансової інформації належним рівнем упевненості.

Теоретичне значення результатів дослідження, узагальнених у розділі 2 монографії, полягає у вирішенні проблем ідентифікації аудиту фінансової інформації як одного з завдань з надання упевненості користувачам, визначення ознак його класифікації та відповідних видів, а також у створенні теоретичних моделей виконання його завдань та відповідного середовища.

Практичне значення запропонованих підходів визначається можливістю удосконалення змісту заходів аудиту фінансової інформації, що мають бути реалізовані в інтересах користувачів на стадіях планування та виконання відповідних завдань.

### **Розділ 3.**

## **Формалізація методичного забезпечення аудиту фінансової інформації**

### **3.1. Модифікація змісту професійного судження аудитора**

За результатами аудиту фінансової інформації користувач має отримати достатній рівень упевненості в можливості її використання для цілей підготовки, обґрунтування та реалізації управлінських рішень. Джерелом такої упевненості є аудиторський звіт, що ґрунтується на професійному судженні аудитора, сформованого за результатами виконання процедур отримання та оцінювання аудиторських доказів. Таким чином, професійне судження аудитора, як результат його роботи, відіграє провідну роль під час формування думки щодо результатів аудиту. Дані Аудиторської палати України (табл. 3.1) свідчать про те, що протягом 2011-2016 рр. відбувалися зміни в результатах аудиту. Зокрема, зменшилася кількість замовлень і, відповідно, кількість наданих користувачам аудиторських звітів (з 14376 до 8221). При цьому, спостерігалось зменшення питомої ваги звітів, в яких висловлюється безумовно-позитивна думка (з 34,67% до 26,81%) з одночасним збільшенням від 63,52 до 71,03% звітів з умовно-позитивною думкою аудитора.

Зазначена динаміка може свідчити про зростання ризиків, пов'язаних з формуванням професійних суджень аудитора, внаслідок чого у практикуючих фахівців виникає потреба більш ретельного виконання завдань. Зважаючи на це, суб'єкти аудиторської діяльності розглядають різні варіанти мінімізації власних ризиків, одним з яких є модифікація думки стосовно перевіреної інформації з відповідним визнанням такої модифікації в аудиторському звіті.

**Таблиця 3.1. Динаміка результатів аудиту фінансової інформації  
(за даними Аудиторської палати України)\***

Роки	Всього звітів	Види аудиторських звітів							
		Безумовно-позитивні				Умовно-позитивні		Негативні	
		кількість, од.	питома вага, відсотки	кількість, од.	питома вага, відсотки	кількість, од.	питома вага, відсотки	кількість, од.	питома вага, відсотки
2011	14376	4984	34,67	9132	63,52	201	1,40	59	0,41
2012	11451	4002	34,95	7283	63,60	126	1,10	40	0,35
2013	12452	3878	31,14	8373	67,24	142	1,14	59	0,47
2014	9619	2766	28,76	6671	69,35	132	1,37	50	0,52
2015	9135	2474	27,08	6512	71,29	98	1,07	51	0,56
2016	8221	2204	26,81	5839	71,03	127	1,54	51	0,62

\*Джерело: узагальнено автором на підставі [548 – 554]

Водночас, на нашу думку, існує необхідність проведення аналізу змісту професійного судження аудиторів, заходів його формування та обґрунтування, що може сприяти удосконаленню виконання завдань аудиту і, як наслідок, забезпечення можливості користувачів отримувати адекватні результати роботи аудиторів.

Для розуміння змісту професійного судження аудитора пропонуємо розглянути його характеристики, виходячи з припущення, що професійне судження аудитора є окремим випадком професійного судження, яке, у власну чергу, ідентифікується, виходячи з загальних характеристик судження як категорії логіки.

З цією метою, розглянемо варіанти визначення цієї категорії, що пропонуються дослідниками (табл. 3.2).

Як свідчать дані табл. 3.2, судження в логіці розглядається як думка або форма мислення, що може стосуватися окремого чи декількох предметів або явищ, їх існування, ознак та взаємозв'язків.

Зазначені визначення терміну “судження” передбачає обов'язкову наявність його суб'єктів (осіб), предмету, а також способу формалізації.

Проблему суджень у виконанні досліджень наукового характеру та особливості їх застосування у практичній діяльності розглянуто у публікаціях Г. С. Цехмістрової.

Судження автором визначається як “форма мислення, яка шляхом порівняння кількох понять дозволяє стверджувати або заперечувати наявність в об'єктах дослідження певних властивостей, якостей. Інакше, це будь-яке висловлювання, думка про певний предмет чи явище. Його можна отримати при безпосередньому спостереженні будь-якого факту, або опосередковано за допомогою умовиводу. Умовивід - це розумова операція, в процесі якої з певної кількості заданих суджень виводиться інше судження, яке певним чином пов'язане з вихідним” [576, с. 21].

Запропоноване визначення терміну, на нашу думку, в цілому, може відповідати характеристикам професійного судження аудитора.

Таблиця 3.2. Визначення терміну “судження”\*

№	Автор	Визначення терміну “судження”
1	Жеребкін В. Є. [163, с. 62]	Судженням називається думка, в якій утверджується або заперечується що-небудь про предмети та явища об’єктивної дійсності
2	Конверський А. Є. [205, с. 200]	Судження – це така форма мислення, яка розкриває зв'язок між предметом та його ознакою
3	Сластенко Є. Ф., Ягодзінський С. М. [506, с. 30]	Судження – це думка про предмет, у якій за допомогою ствердження або заперечення розкриваються його ознаки чи відношення до інших предметів. Істинність судження визначається його відповідністю об’єктивній дійсності. Судження – це відносно закінчена думка, що відображає предмети, явища реального світу.
4	Пасько Я. І., Білецький В. В., Савенкова М. Є., Бурега В. В. [256, с. 29]	Судження є більш складною за поняття формою мислення, у ній стверджується або заперечується існування предмета як такого, наявність або відсутність у предмета певної ознаки або відношення між предметами.
5	Тофтул М. Г. [542, с. 64]	Судження – форма мислення, в якій засобами ствердження чи заперечення розкриваються зв'язки предметів з їх ознаками або відношення між предметами.
6	Еришев А. А., Лукашевич Н. П., Сластенко Є. Ф. [157, с. 95]	Судження – це думка про предмет, в якій через ствердження або заперечення розкривається його ознака або ставлення до інших предметів
7	Демидов І. В. [129, с. 46]	Судження – це така форма мислення, в якій що-небудь стверджується або заперечується про існування предметів і явищ, про зв'язки між предметами і їх властивостями або про відносини між предметами.

\*Джерело: Узагальнено автором на підставі [129; 157; 163; 205; 256; 506; 542]

Зокрема, це пояснюється тим, що аудитор за результатами виконання завдань аудиту фінансової інформації має висловити власну думку. При цьому, зважаючи на те, що аудит є однією з форм контролю, думка аудитора висловлюється на підставі порівняння, формалізованого в аудиторських процедурах, що виконуються шляхом спостереження за фактами фінансово-господарської діяльності або опосередковано, шляхом

проведення обчислень, застосування елементів аналізу, документальних перевірок, запитів тощо.

Водночас, в аудиті фінансової інформації, як і в наукових дослідженнях “шлях до судження проходить через безпосереднє сприйняття предметів чи явищ, а також їхніх зв'язків. У наукових висновках одне судження змінюється іншим: на основі вже існуючих висновків робляться нові” [576, с. 91].

Група дослідників під керівництвом С. М. Ілляшенка [177] пропонує визнавати судження як одну з характеристик як індивідуальних експертних, колективних експертних методів прогнозування, методу колективної генерації ідей в маркетингових дослідженнях.

На наш погляд, експертні методи прогнозування є характерними і для аудиту фінансової інформації. Зокрема, це стосується оцінювання аудитором достатності та прийнятності аудиторських доказів для формування власної думки, визначення аспектів і характеру впливу на діяльність клієнта зовнішніх і внутрішніх обставин, що може спричинити до їх неадекватного відображення тощо.

Тому, запропонований підхід може бути використаний для формалізації дефініції “Професійне судження аудитора”.

Під час виконання завдань з надання упевненості користувачам, одним з яких є аудит фінансової інформації, аудитор має дотримуватися низки етичних вимог, які передбачають неупереджене, об'єктивне, а часом і критичне ставлення як до інформації, що досліджується, так і до змісту власної роботи. Це дає підстави для визнання актуальною з точки зору визначення терміну “Професійне судження аудитора” точки зору В. П. Вишневського, який зазначає, що “в дослідженнях, які претендують на статус об'єктивних, ціннісні судження відкрито формулюються й аналізуються відповідно до критичних традицій наукового співтовариства (якого типу ці судження, наскільки вони послідовні, які наслідки їх застосування тощо)” [84, с. 13].

Низка проведених досліджень науковців та досвід роботи практикуючих фахівців дозволили охарактеризувати особливості формування професійних суджень.

Зокрема, С. П. Лозовицький визначає професійне судження з точки зору вирішення завдань професійним бухгалтером. Так, на думку автора, “професійне судження – це думка, добросовісно висловлена професійним бухгалтером про господарську ситуацію і корисна як для її опису, так і для ухвалення дієвих управлінських рішень. У цьому визначенні ключовими поняттями виступають: думка професійного бухгалтера; добросовісне висловлювання; господарська ситуація; корисний опис; управлінське рішення” [257, с. 232]. Аналогічне визначення надає і Я. В. Соколов [518].

Зазначений підхід до визначення терміну “професійне судження” ґрунтується, насамперед, на визнанні необхідності вирішення професійних завдань визначеними особами. При цьому, вважаємо за доцільне підкреслити, що зазначені автори пропонують не узагальнювати завдання своєї діяльності в одному, а передбачають їх конкретизацію, що на наш погляд є обґрунтованим з точки зору інтересів зацікавлених осіб. На розвиток охарактеризованого підходу, Л. З. Шнейдман визначає, що професійне судження є “думкою, висновком, який є підставою для прийняття рішення в умовах невизначеності. Воно базується на знаннях, досвіді та кваліфікації відповідних фахівців” [652].

Таким чином, автором визнається необхідність не лише вирішення фахівцями-професіоналами поставлених завдань, але й наявність у них певного рівня теоретичної підготовки та практичного досвіду роботи.

Зазначена точка зору знайшла відображення і в публікації Н. М. Коробової, яка вважає, що “формування якісного професійного судження передбачає серйозну підготовку фахівця, яка можлива тільки при високому рівні професійної бухгалтерської освіти. З одного боку, завдання полягає у підготовці достатньої кількості фахівців, які розуміють концепції і конкретні правила формування інформації в бухгалтерському обліку і звітності та що володіють сучасними навиками ведення бухгалтерського обліку, підготовки і аудиту бухгалтерської звітності” [215].

Зважаючи на це, вважаємо за потрібне констатувати наявність конкретних вимог щодо змісту знань, якими має



володіти фахівець для формування й обґрунтування власного професійного судження. І. М. Пожарицька розглядає професійне судження як ланку, що зв'язує заходи отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів та обґрунтування висновків, на яких базуватиметься думка аудитора щодо фінансової звітності [354, с. 43].

Не заперечуючи обґрунтованості такого твердження, варто звернути увагу на те, що процесу отримання аудиторських доказів передуює вибір аудитором відповідних процедур, їх обсягу та послідовності виконання. Зазначені аспекти також можуть бути визнані предметом професійного судження аудитора.

Отримавши аудиторські докази, аудитор має визначити, чи сприяють вони вирішенню завдань аудиту фінансової інформації, а також — чи є вони достатніми для обґрунтування і висловлення думки аудитора щодо перевіреної інформації. Як і у випадку з вибором процедур отримання аудиторських доказів, такі визначення ґрунтуються на професійних судженнях аудитора.

Водночас, охарактеризувавши основні параметри отриманих аудиторських доказів, аудитор має сформулювати на їх основі думку щодо перевіреної інформації, яка у власну чергу, ґрунтуватиметься на відповідному професійному судженні аудитора.

І. М. Пожарицька запропонувала концептуальну модель професійного судження в аудиті, що ґрунтується на положеннях поведінкової економічної теорії та сучасних досягненнях аудиторської науки [354, с. 44].

До основних елементів такої моделі автором включені чинники, які мають вплив на професійне судження, суб'єкти професійного судження, предмет професійного судження, методичний інструментарій професійного судження.

Водночас, запропонована модель, на нашу думку, потребує певного удосконалення. Насамперед, це стосується необхідності уточнення чинників, які мають вплив на професійне судження аудитора. Зокрема, до їх складу має бути включена необхідність дотримання аудитором всіх етичних вимог, передбачених Кодексом професійної етики та

Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання упевненості та супутніх послуг для виконання відповідних завдань [294].

Вважаємо необґрунтованим включення до складу суб'єктів професійного судження групи з виконання завдання. Професійні судження аудитора формуються на всіх стадіях аудиту фінансової інформації, а на заключній стадії — є основою для професійної думки аудитора, за яку несе відповідальність особа, що її сформулювала та висловила.

Зважаючи на це, група з виконання завдання, яка являє собою сукупність осіб, яким делеговані повноваження щодо здійснення аудиту фінансової інформації, може бути визнаною як один з механізмів обґрунтування професійного судження. При цьому, пропозиції, висловлені учасниками групи, можуть бути повністю або частково враховані чи проігноровані особою, що несе відповідальність за професійне судження і, як наслідок — за результати аудиту.

Ще один підхід до визначення терміну “професійне судження аудитора” наведений у чинній редакції Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання упевненості та супутніх послуг, де зазначений термін визначається як “застосування необхідних навичок, знань і досвіду в контексті аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики при прийнятті обґрунтованих рішень щодо плану дій, які прийнятні за обставинами завдання з аудиту” [294].

Наведене визначення, на нашу думку, потребує уточнення. Це пояснюється тим, що власне застосування навичок, знань і досвіду має розглядатися, швидше, не як процес (або сукупність процесів), а як його (їх) результати, оскільки процес, який не завершився, хоча й передбачає застосування навичок в контексті аудиту (наприклад, триває процедура спостереження за інвентаризацією) не може бути підставою для професійного судження щодо його результатів.

Відповідно до чинної редакції Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання упевненості та супутніх послуг [294], “аудитор повинен застосовувати професійне судження під час планування та виконання аудиту”. Зокрема, необхідність професійного судження

визначається для визначення суттєвості та оцінки аудиторського ризику, визначення характеру, часу та обсягу аудиторських процедур, оцінювання достатності та прийнятності аудиторських доказів, визначення необхідності додаткових заходів, вжиття яких дозволить досягнути загальних цілей аудиту, оцінювання суджень управлінського персоналу, формулювання висновків, які ґрунтуються на одержаних аудиторських доказах тощо.

Застосування професійного судження аудитора ґрунтується на наявності в нього необхідної професійної підготовки, знань та досвіду. Формування професійних суджень здійснюється на основі відомих аудитору фактах та обставинах і має забезпечити компетентне застосування принципів аудиту.

У наукових публікаціях також розкриваються окремі аспекти застосування професійного судження під час виконання окремих завдань аудиту. Так, О. Ю. Редько визначає “методи формування професійного судження у форматі висновку або звіту” і “методи оцінки ризику аудиту” як складові “методичного мінімуму надання професійних аудиторських послуг” [476, с. 11].

Така точка зору враховує необхідність застосування професійного судження на кожній зі стадій аудиту фінансової інформації, проте потребує певного уточнення, оскільки професійне судження формується не лише у форматі звіту або висновку, але й у форматі проміжних результатів виконання окремих процедур, процесів та формалізуються у робочих документах аудитора. Наведений підхід знаходить підтримку у монографії за загальною редакцією І. К. Дрозд, в якій зазначається, що “робота, що її виконує аудитор для формування думки, базується на його судженнях, зокрема, про збирання аудиторських доказів (наприклад, у визначенні характеру, часу та обсягу аудиторських процедур); складання висновків на основі зібраних доказів (наприклад, визначення обґрунтованості оцінок, зроблених управлінським персоналом під час складання фінансових звітів)” [8, с. 50].

Вважаємо обґрунтованим твердження В. П. Мазур, згідно якого “для виконання оцінки факторів, що прямо

впливають на величину властивого ризику як на рівні відображення облікових даних у фінансовій звітності, так і на рівні сальдо рахунків та класів операцій, аудитор застосовує власне професійне судження” [267, с. 28–29]. На думку автора, “у питанні збільшення об’єму аудиторських процедур пріоритет належить професійному судженню” [267, с.30].

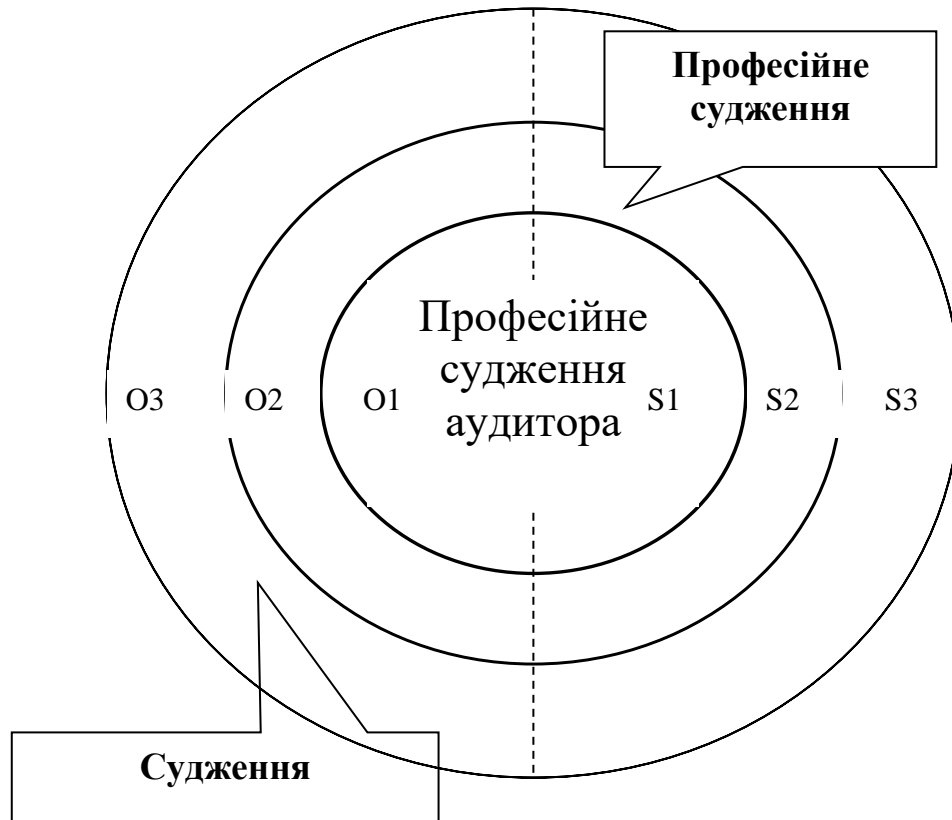
Водночас, у публікаціях висловлюється думка щодо значної ролі в роботі аудитора процесу оцінювання, логічним завершенням якого є формування оціночних суджень.

Зокрема, підтримуємо також твердження І. М. Пожарицької про те, що “характерними особливостями оціночних суджень у різних професіях є суб’єктивний характер висловлення щодо професійного питання, який базується на знаннях, досвіді та навичках, передбачених професійними стандартами поведінки та етики. При цьому у всіх випадках є різні об’єкти оціночних суджень, критерії та форми виразу професійного судження” [354, с. 70]. На думку дослідника, “судження предстает виключно в позитивному оціночному ракурсі, використовується для передачі понять, пов’язаних з високим професіоналізмом фахівців з аудиту” [354, с. 92]. Таким чином, можна зробити висновок, що широкого висвітлення в наукових публікаціях набуло питання обґрунтування необхідності застосування в аудиті оціночних суджень аудитора. Зважаючи на це, пропонуємо розглянути зміст та основні характеристики зазначеної категорії. Для цього пропонуємо врахувати трирівневість структури відповідного терміну (рис. 3.1).

Серед рівнів, які мають бути враховані під час визначення терміну “Професійне судження аудитора”, вважаємо за доцільне виділяти рівні судження (науковий, зовнішній), професійного судження (професійний, середній) та професійного судження аудитора (фаховий, внутрішній).

Виходячи з цього, пропонуємо сформулювати наступне визначення терміну: професійне судження аудитора являє собою комплекс наукових, професійних та фахових характеристик його думки, що формується в результаті застосування ним знань та професійних навичок в контексті вирішення завдань аудиту фінансової інформації. Основою

запропонованого визначення є визнання професійного судження аудитора як результату вирішення окремих завдань аудиту фінансової інформації або їх сукупності.



- O1 – об’єктивна складова професійного судження аудитора;
- O2 – об’єктивна складова професійного судження;
- O3 – об’єктивна складова судження;
- S1 – суб’єктивна складова професійного судження аудитора;
- S2 – суб’єктивна складова професійного судження;
- S3 – суб’єктивна складова судження.

Рис. 3.1. Структура терміну “Професійне судження аудитора”  
(авторська розробка)

Такий підхід передбачає можливість ідентифікації відповідної категорії лише за умови визначення спрямованості дій аудитора змістом і призначенням виконуваних ним заходів. При цьому, характер таких заходів обумовлюється кваліфікацією самого аудитора, що проявляється у його вмінні використовувати професійні знання та навички і, як наслідок, впливатиме на рівень якості його роботи. Водночас, наведене визначення дає можливість теоретичного визнання професійного судження аудитора як

комплексу наукових, професійних та фахових структурних елементів. Зважаючи на це, стає можливою ідентифікація професійного судження як характерного для процесу аудиту фінансової інформації елемента.

Для характеристики професійного судження аудитора пропонуємо визначити наступні параметри:

- 1) природа професійного судження аудитора;
- 2) предмет професійного судження аудитора;
- 3) суб'єкт професійного судження аудитора;
- 4) середовище формування професійного судження аудитора.

Природа професійного судження аудитора, на наше переконання, полягає в необхідності реалізації очікувань користувачів щодо отриманні формалізованої упевненості у фінансовій інформації. Надання такої упевненості здійснюється шляхом висловлення уповноваженою особою (аудитором) думки стосовно характеристик перевіреної інформації. Сама думка визначається власним ставленням аудитора до явищ, процесів формування фінансової інформації та їх результатів. Таке ставлення обґрунтовується результатами виконання певного набору заходів, спрямованих на збір інформації, ідентифікації окремих її характеристик та формування відповідних оцінок.

Зважаючи на це, можна зробити висновок про наявність суб'єктивної складової професійного судження аудитора. Така складова представлена на кожному з трьох рівнів ідентифікації терміну (S1, S2, S3) (рис. 3.1). На зовнішньому рівні S3 суб'єктивна природа професійного судження аудитора пояснюється способом його формалізації (думка людини). На рівні S2 суб'єктивність професійного судження обумовлена розумінням з боку аудитора змісту завдань, які він має виконати. Рівень S1 визначається змістом заходів та окремих процедур, зміст, обсяг та послідовність виконання яких аудитор визначає самостійно.

Об'єктивна складова професійного судження аудитора також є характерною на відповідних рівнях (O1, O2, O3). Об'єктивна характеристика на кожному з наведених рівнів є наслідком того, що професійне судження, яке формується аудитором, є незалежним відносно особи, яка створила

інформацію, що підлягає аудиту. Так, на рівні ОЗ об'єктивна складова судження обумовлюється виключно відсутністю в аудитора будь-яких ознак пов'язаності з інформацією, що перевіряється, та особами, які її створили. Об'єктивна складова професійного судження О2 має місце внаслідок довіри суспільства та його окремих учасників до результатів роботи аудитора. Наявність кваліфікаційних, етичних та інших вимог, що висувуються до практикуючих аудиторів забезпечує певний рівень об'єктивності професійного судження О1.

Для визначення предмету професійного судження аудитора нами були досліджені заходи, які виконуються під час аудиту фінансової інформації. Зокрема, на рис. 3.2 зазначені заходи згруповані за стадіями виконання завдань аудиту.

Відповідно до кожного заходу визначається характер предмету професійного судження. При цьому, окремі заходи передбачають наявність від одного до трьох предметів професійного судження.

Зазначена схема відповідності предмету професійного судження завданням, які мають бути виконані аудитором, дозволяє визначити зміст та обсяг роботи аудитора щодо виконання відповідних завдань, а також – можливі очікувані результати застосування аудиторських процедур.

Виходячи з результатів проведеного дослідження, пропонуємо ідентифікувати в якості суб'єктів професійного судження аудитора фізичних осіб, рівень фахової підготовки та досвід практичної роботи яких засвідчений документально відповідним аудиторським сертифікатом.

Слід зауважити, що суб'єкт, який формує власне професійне судження, несе відповідальність за його адекватність. Проте, відповідальність за результати аудиту фінансової інформації покладається на аудитора. Саме тому, вважаємо за доцільне ідентифікувати серед суб'єктів професійного судження сертифікованих аудиторів, що власним підписом визнають відповідальність за якість виконаної роботи.

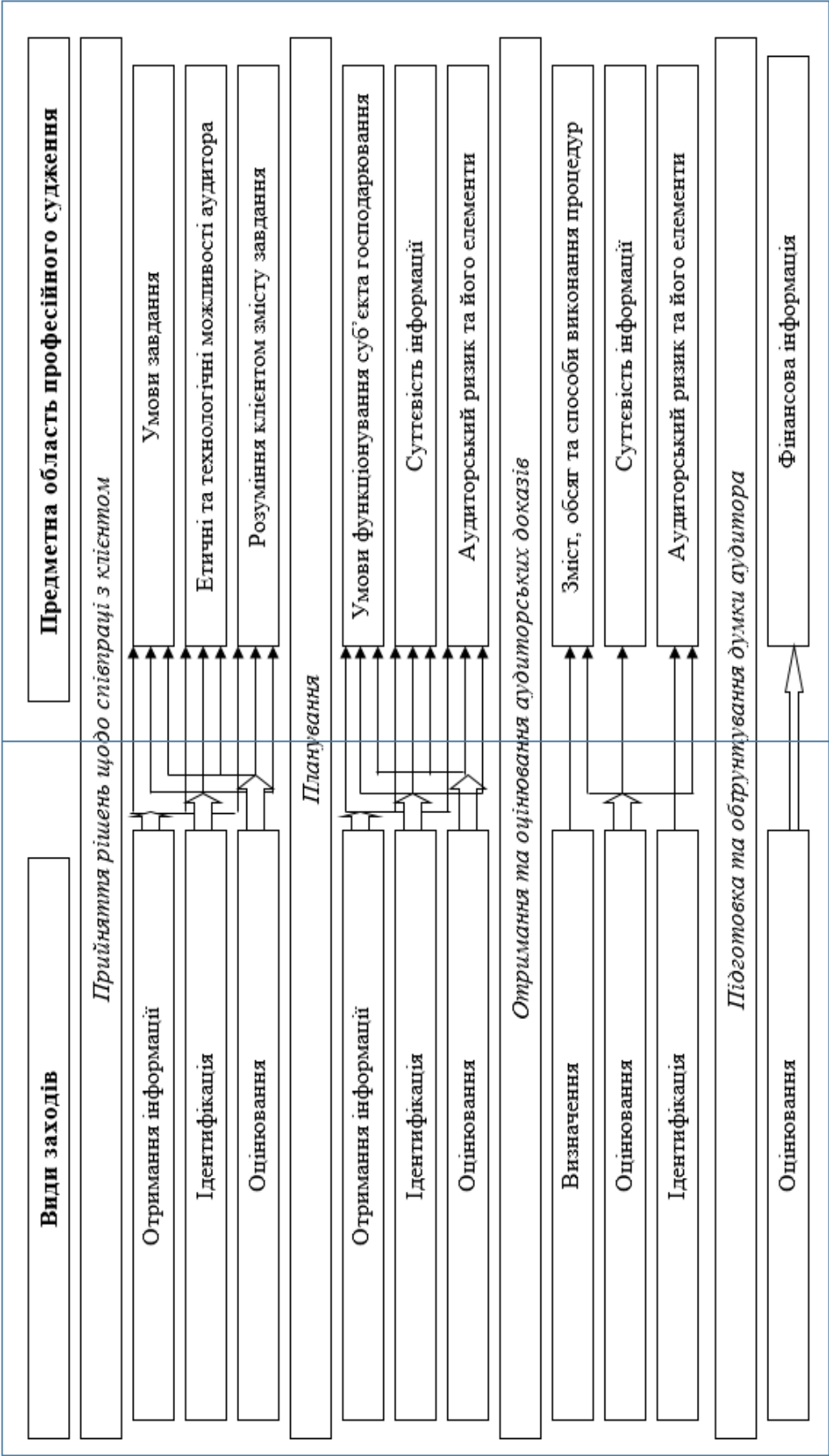


Рис. 3.2. Заходи виконання завдань аудиту фінансової інформації  
(авторська розробка)



Формування професійного судження аудитора здійснюється в середовищі виконання завдань аудиту фінансової інформації.

До елементів зазначеного середовища відносяться регуляторне, професійне, функціональне середовище, а також — інтереси користувачів.

Вплив наведених елементів визначається з урахуванням їх впливу на вирішення завдань аудиту фінансової інформації, детальний зміст яких наведений у п. 2.2.

Професійні судження аудитора, залежно від їх призначення, можуть бути поділені на ідентифікаційні, оціночні та процедурні. Серед суджень аудитора, які він формує та обґрунтовує в процесі виконання завдань аудиту, особливу роль відіграють оціночні судження. Їх зміст полягає у визначенні сукупності параметрів, що визначають характер предмету судження. Результати оціночних суджень дають можливість аудитору не лише отримати певні характеристики досліджуваної інформації, але й сформулювати на їх основі професійну думку, яка міститиме певний рівень упевненості користувачів у можливості її застосування під час обґрунтування, формалізації та реалізації адекватних управлінських рішень.

Зважаючи на це, виникає потреба дослідити зміст оціночних рішень, особливості їх формування та впливу як на роботу аудитора, так і на її результати.

Водночас, вважаємо за потрібне зауважити необхідність більш детального дослідження низки проблем, вирішення яких сприятиме оптимізації роботи аудитора і, серед іншого, забезпечить досягнення нею належного рівня якості. Серед таких проблем можуть бути визначені наступні:

- 1) ідентифікація оціночних суджень, що можуть бути сформульовані на різних стадіях виконання завдань з аудиту;
- 2) характеристика змісту критеріїв оцінювання, що застосовуються аудиторами під час формування оціночних суджень, та особливостей їх вибору;
- 3) формування пропозицій щодо оцінювання результатів порівняння фактичних даних зі значеннями критеріїв;

4) визначити чинники забезпечення належної обґрунтованості оціночних суджень аудитора.

Оціночні судження аудитор формує та застосовує у своїй роботі на різних стадіях виконання завдань з надання упевненості.

Зокрема, на стадії ознайомлення з бізнесом клієнта аудитор здійснює оцінювання його діяльності для необхідності розуміння змісту, структури та обсягу інформації, яка має бути досліджена. Водночас, оцінюються ресурси самого аудитора, можливість їх використання під час виконання аудиторських завдань, на підставі чого може бути прийняте рішення щодо прийняття завдання до виконання чи відмови від співпраці з клієнтом.

Результати оцінювання зовнішніх та внутрішніх умов функціонування клієнта дають можливість оцінити низку показників, від яких залежать зміст роботи аудитора та її результати.

Стадія планування завдання з надання упевненості користувачам передбачає визначення, серед іншого, оціночних характеристик суттєвості інформації, яка перевіряється, та аудиторського ризику. На підставі таких оцінок аудитор має можливість оцінити необхідний обсяг аудиторських доказів, які мають бути одержані під час виконання завдання.

Це, у власну чергу, викликає необхідність в оцінюванні змісту та обсягу аудиторських процедур, що також залежать від результатів оцінки наявних ресурсів аудитора.

Виконання аудиторських процедур передбачає оцінювання їх доречності та результатів, які, у власну чергу, дають можливість досягнути мети завдання з надання упевненості, а саме — висловити професійну думку аудитора щодо його оціночного судження перевіреної фінансової інформації.

Особливістю оціночних суджень може бути визначене їх призначення, яке полягає у визначенні та обґрунтуванні ставлення аудитора до досліджуваних ним даних.

Предметом оціночного професійного судження аудитора можуть бути визначені зміст і характер інформації, що досліджується, процеси формування та розкриття інформації,

процедури, що виконуються персоналом клієнта, самим аудитором або іншими особами, а також — результати таких процедур.

Формування оціночного судження передбачає визначення критеріїв, за якими здійснюється оцінювання.

Зміст критеріїв, на нашу думку, визначається предметом професійного судження.

Для оцінювання змісту інформації з метою визначення критеріїв пропонується враховувати спосіб її формування і подання (в автоматизованій чи неавтоматизованій формі, на електронних чи паперових носіях тощо).

Оцінка характеру фінансової інформації в процесі аудиту має враховувати оцінку її змісту і може бути здійснена як за якісними, так і за кількісними критеріями.

В основі якісних критеріїв оцінювання характеру інформації можуть бути визначені якісні характеристики корисної фінансової інформації, визначені у Міжнародних стандартах фінансової звітності [295].

Такими характеристиками визначені доречність та правдиве подання, як основоположні якісні характеристики, а також зіставність, можливість перевірки, своєчасність та зрозумілість (посилювальні якісні характеристики) [295].

Основою кількісних критеріїв може бути визначений діапазон значень, яким мають відповідати досліджувані показники, їх критичні (мінімально чи максимально припустимі) значення, припустимий тренд значень (позитивна чи негативна динаміка або її відсутність протягом визначеного періоду).

Процеси формування та розкриття інформації можуть оцінюватись за критеріями дотримання відповідних процедур, що передбачає реалізацію певним чином формалізованих заходів у заздалегідь визначеній послідовності з дотриманням обмежень у часі та ресурсах.

Зважаючи на це, існує потреба визначення критеріїв і для оцінювання самих процедур. В якості таких критеріїв, як правило, визначаються вимоги, що стосуються вибору даних, які мають бути опрацьовані, методичних прийомів, які для цього можуть бути використані, часу виконання, а також — наявних для цього ресурсів.

Зазначена група критеріїв матиме свої особливості залежно від того, чи є суб'єктом оцінюваних процесів аудитор, чи персонал клієнта.

Процедури, які ініціюються та виконуються аудитором, мають на меті отримання достатньої кількості відповідних аудиторських доказів, на підставі яких може бути сформована думка аудитора стосовно інформації, яка досліджується. Відповідно, критерії оцінювання таких процедур формуються, виходячи з необхідності забезпечення належної якості роботи аудитора.

Натомість головним завданням процедур, що ініціюються та виконуються працівниками клієнта є формування сукупності даних, що призначені для внутрішніх і зовнішніх користувачів та, відповідно до концептуальної основи, підлягають систематизації, узагальненню, розкриттю та незалежній перевірці аудитором. Таким чином, критерії оцінювання таких процедур мають характеризувати способи забезпечення розуміння користувачами інформації, яка оцінюється.

Результати виконання процедур як аудиторами, так і персоналом клієнта, оцінюються, виходячи з мети їх застосування. У зв'язку з цим відповідні критерії мають передбачати можливість оцінювання виконання поставлених завдань.

Для оцінювання результатів процедур, що виконуються аудиторами, мають бути використані критерії, пов'язані з визначенням можливості сформулювати та висловити думку стосовно досліджуваної інформації. Іншими словами, результатами процедур, що виконуються аудиторами, є аудиторські докази. У зв'язку з цим, критерії оцінювання мають забезпечити оцінювання аудиторських доказів.

Заключним етапом формування оціночного судження аудитор має здійснити порівняння параметрів предмету оцінювання з критеріями.

Таке порівняння може бути здійснене для вирішення наступних завдань:

- 1) визначення наявності чи відсутності відхилень фактичних характеристик від обраних критеріїв;
- 2) оцінювання виявлених відхилень;

3) отримання розуміння змісту та ступеня впливу виявлених відхилень на досліджувану інформацію.

Фактичні дані, значення яких порівнюються з критеріями, одержуються шляхом застосування аудиторських процедур.

Наявність чи відсутність відхилень визначається на основі ідентифікації аудитором ознак того, що фактична інформація, що досліджується, не відповідає за однією чи кількома ознаками встановленим критеріям.

В разі виявлення таких ознак, аудитор має переконатися у правильності свого розуміння змісту відхилень, на підставі чого сформулювати відповідне оціночне судження.

В контексті проведеного дослідження, заслуговує на увагу пропозиція Бардаша С. В., згідно якої: “З метою узагальнення негативних наслідків проведення аудиту пропонується замість термінів “помилка”, “відхилення”, “викривлення”, “порушення норм законодавства” поняття “порушення””. На думку автора, “Застосування такого терміну розкриватиме сутність встановленого факту, виникнення якого з огляду на компетенцію та функціональні обов’язки не підлягатиме правовій оцінці та має бути охарактеризованим в обсязі, що відповідає повноваженням аудитора” [21, с. 28].

В цілому погоджуючись з запропонованим С. В. Бардашем тлумаченням виявлених під час аудиту негативних характеристик об’єкта перевірки як “порушення”, вважаємо за доцільне застосовувати зазначений термін для ідентифікації результатів аудиту, що визначені внаслідок оцінювання відповідності фактичних даних критеріям, які можуть мати однозначно вимірювану характеристику (наприклад, дотримання чинного законодавства або облікової політики, прийнятої суб’єктом господарювання, існування чи відсутність підстав для внесення змін до облікових записів, дотримання алгоритму проведення інвентаризації тощо).

Водночас, на наше переконання, для аудиту фінансової інформації, крім зазначених, є характерними заходи, які передбачають оцінювання даних виходячи не лише з дотримання однозначно ідентифікованих та оцінених

критеріїв, але й врахування чинників, що можуть викликати зміни в даних, але не можуть бути однозначно оцінені.

Варто також відзначити, що широкий спектр процедур, які можуть бути застосовані під час виконання завдань аудиту фінансової інформації, не завжди дає можливість одержати однозначний результат перевірки даних. Якщо застосування процедур перевірки документів, запиту, перерахунку дозволить однозначно оцінити наявність підстав для визнання та вимірювання об'єктів фінансової інформації, то необхідність проведення аналітичних процедур в умовах неможливості одержання аудиторських доказів іншим способом може вказати лише на наявність підстав для визнання чи оцінювання об'єктів (див. п. 3.2).

Зважаючи на це, наявність невідповідних значень якісних (відсутність окремих обов'язкових реквізитів у документах або недотримання при реєстрації операцій їх хронологічних характеристик), кількісних (необґрунтоване зменшення кількості документів, які мають бути включені до аудиторської вибірки) та вартісних показників (відмінності у вартості активів, наведеної у фінансовій звітності та в облікових реєстрах) можуть бути ідентифіковані як відхилення, які виникли внаслідок фактів порушення.

Водночас, інформація щодо величини зобов'язань на конкретну дату, отримана не з документів чи з відповідей на запити, а з результатів дослідження руху грошових коштів характеризуватиме підстави для такої оцінки. При цьому, докази, отримані через механізм застосування різних процедур, можуть суперечити один одному, і всі вони можуть суперечити ідентифікаційним та\або оціночним характеристикам об'єктів фінансової інформації.

Зазначене, а також наявність суб'єктивної складової професійного судження аудитора, на наше переконання, може бути підставою для ідентифікації будь-яких невідповідностей, що стали відомі під час аудиту фінансової інформації, як "відхилення", серед причин якого можуть бути і "порушення".

Залежно від змісту виявлених відхилень, аудитору необхідно визначити параметри, за якими вони можуть бути оцінені. Це можуть бути характеристики трендів (збільшення

або зменшення), розрахункових показників (величина зобов'язань або значення фінансового важеля), окремі якісні характеристики (достатність або релевантність), а також — параметри комбінованого характеру (суттєвість).

Характер таких параметрів залежатиме від змісту досліджуваної інформації та критеріїв, обраних для оцінювання.

Отримання розуміння змісту та ступеня впливу виявлених відхилень на досліджувану інформацію передбачає здійснення заходів, в результаті яких буде можливим оцінити, чи впливає наявність відхилення на досліджувану інформацію, в чому полягає такий вплив і яким чином цей вплив може бути вимірний. Наявність впливу виявлених відхилень на досліджувану аудитором інформацію має бути визначена на підставі співставлення змін, які відбулися (або можуть відбутися) в досліджуваній інформації внаслідок виникнення відхилень. При цьому, необхідно визнавати можливість впливу як окремих відхилень, так і їх можливих сполучень. У випадку виявлення впливу відхилень на досліджувану інформацію необхідно з'ясувати характер впливу, що може бути визначений як позитивний, негативний або нейтральний. Позитивний вплив виявлених відхилень матиме місце у випадку, коли відхилення викликають позитивні зміни у характеристиках досліджуваної інформації. Нейтральний вплив може стати наслідком відсутності будь-яких змін в досліджуваній інформації внаслідок виникнення відхилень або взаємної компенсації позитивних та негативних наслідків впливу. Ознаками негативного впливу виявлених відхилень може вважатися наявність негативних змін в інформації. У власну чергу, “позитивний”, “нейтральний” чи “негативний” вплив є також результатом оціночного судження аудитора. Зважаючи на це, необхідно звернути увагу на критерії такого оцінювання.

Оцінка ступеня впливу відхилень на досліджувану інформацію залежить від отриманого розуміння змісту такого впливу, а також від додаткових оціночних суджень, сформульованих стосовно якісних характеристик інформації (зокрема, суттєвості), результатів співставлення оціночних характеристик відхилень та даних, які обробляються в

процесі виконання завдань з надання упевненості, а також, в окремих випадках, — суб'єктивно визначених параметрів (рівень аудиторського ризику, суттєвість інформації, достатність аудиторських доказів тощо).

Формування оціночних суджень аудитора має бути виконане таким чином, щоб дати підстави аудитору вважати їх обґрунтованими. У табл. 3.3 наведені передумови забезпечення такої обґрунтованості. Реалізуючи механізми, наведені у табл. 3.3, аудитор може забезпечити високий, але не абсолютний рівень довіри до власних оціночних суджень.

**Таблиця 3.3. Передумови забезпечення обґрунтованості оціночних суджень аудитора\***

<b>Критерії обґрунтованості оціночних суджень аудитора</b>	<b>Механізми забезпечення</b>
Наявність достатньої кількості відповідних аудиторських доказів	Планування та виконання аудиторських процедур у необхідному обсязі Документування процесу та результатів виконання аудиторських процедур
Наявність належного рівня довіри до джерел отримання аудиторських доказів	Здійснення заходів, спрямованих на отримання розуміння аудитором змісту інформації, яка одержується з відповідних джерел Здійснення заходів, спрямованих на отримання аудитором розуміння процедур формування інформації, що надходить з відповідних джерел Здійснення заходів, спрямованих на отримання розуміння аудитором обмежень у використанні інформації, одержаної з відповідних джерел
Адекватність вибору критеріїв оцінювання	Отримання розуміння природи та змісту інформації, яка оцінюється Формалізація алгоритмів визначення критеріїв та їх значень
Належне виконання процедур отримання та оцінювання аудиторських доказів	Адекватний вибір процедур Дотримання алгоритму виконання процедур Дотримання алгоритму оцінювання результатів процедур

*\*Джерело: розробка автора*



Водночас, зазначені механізми можуть бути ефективними для вирішення проблем формування упевненості користувачів фінансової інформації, основою якої є професійна думка аудитора, формалізована в аудиторському звіті. Таким чином, застосування оціночних суджень аудитора є одним з механізмів досягнення мети аудиту — висловлення адекватної думки аудитора стосовно перевірки фінансової інформації. Формування та обґрунтування оціночних суджень здійснюється на кожній зі стадій аудиту як завдання з надання упевненості користувачам інформації. При цьому важливими елементами наведеного процесу є вибір критеріїв оцінювання, порівняння фактичних даних з критеріями та визначення змісту і впливу виявлених відхилень на досліджувану інформацію. Одночасно, аудитор має здійснювати заходи, спрямовані на забезпечення обґрунтованості оціночних суджень.

Професійні судження аудитор може використати і для цілей ідентифікації (ідентифікаційні судження). Основні аспекти ідентифікаційних суджень наведені у табл. 3.4.

Ідентифікація являє собою процес розпізнавання інформації, явищ, обставин, інших об'єктів на підставі визначення наявності в них відповідних ознак.

Формування будь-якого професійного судження аудитора передбачає, насамперед, отримання інформації, якої воно стосується.

Отримання інформації здійснюється за допомогою аудиторських процедур, основою планування та застосування яких є процедурні судження аудитора.

Процедурні судження аудитора стосуються змісту процедур, які можуть бути застосовані для отримання інформації, а також їх обсяг.

Зміст процедур залежить, як правило, від можливості отримати за їх допомогою інформацію, яка може сприяти вирішенню відповідних завдань аудиту фінансової інформації.

Таблиця 3.4. Ідентифікаційні аспекти професійних суджень аудитора\*

Об'єкти ідентифікації	Предмет ідентифікації	Предмет професійного судження
Зміст аудиту	Завдання	Вид завдання
		Елементи завдання
		Результати завдання
Засоби вирішення завдань аудиту	Процедури аудиту	Тести
		Документування
Характеристики об'єкта аудиту	Інформація	Факти
		Компоненти
		Елементи
		Документи
	Події	Області
		Операції
	Процедури формування	Визнання
		Оцінка
		Реєстрація
		Коригування
Обставини формування та функціонування об'єкта ідентифікації	Концептуальна основа	Умови
		Припущення
	Можливості	Порушення
		Відхилення
	Загрози	Потенційні конфлікти
		Тиск
		Ознаки шахрайства
	Ризики	Ознаки помилок
		Взаємозв'язки
	Чинники	Претензії
Особи, залучені до функціонування об'єкта ідентифікації	Проблеми	Протиріччя
		Інтереси
		Відносини
	Користувачі	
	Виконавці	
	Замовники	

\*Джерело: авторська розробка

Така можливість, у власну чергу, також є предметом професійного судження аудитора, але оціночного характеру. При цьому, при визначенні такої характеристики змісту аудиторських процедур, аудитору необхідно з'ясувати, чи обрані процедура здатна самостійно сприяти отриманню необхідної інформації, чи виключно у сукупності з іншими процедурами.

Таким чином, оцінка можливості отримання за допомогою обраної процедури інформацію, необхідну для

вирішення завдань аудиту, має ґрунтуватися на використанні критерію, що визначає рівень відповідної можливості:

- максимальний рівень, який передбачає можливість отримати інформацію, необхідну для вирішення завдань аудиту, шляхом застосування процедур одного виду;
- середній рівень, який забезпечує можливість отримання необхідної інформації лише шляхом спільного застосування процедур різного виду (двох чи більше);
- мінімальний рівень, що свідчить про мінімальну можливість отримання інформації шляхом застосування обраної процедури;
- відсутність можливості отримання інформації за допомогою обраної процедури.

Зазначені рівні, на нашу думку, можуть бути деталізовані, залежно від кількості джерел отримання необхідної інформації.

Детальніше зміст та особливості вибору аудиторських процедур викладено у п. 3.2.

Таким чином, професійне судження аудитора є результатом виконання певних заходів, який містить характеристику визначеного предмета. При цьому, така характеристика ґрунтується на врахуванні як об'єктивної складової (відокремленість суб'єкта аудиту від осіб, що створюють фінансову інформацію) так і суб'єктивною (власна думка аудитора, що ґрунтується на виконанні та оцінюванні ним результатів заходів та процедур, зміст яких буде розглянуто у наступних пунктах).

### **3.2. Аудиторські процедури в контексті виконання завдань аудиту фінансової інформації**

Дослідивши зміст терміну “професійне судження аудитора” та його призначення в аудиті фінансової інформації, розглянемо методику його формування на підставі застосовуваних аудиторських процедур.

Як вже зазначалося, аудиторські процедури дають можливість отримати та оцінити інформацію, на основі якої формуються професійні судження. Зважаючи на це, можна зробити висновок, що аудиторська процедура потребує більш

детального дослідження як механізм формування професійного судження.

Вивченню проблем застосування аудиторських процедур були присвячені публікації вітчизняних і закордонних науковців, а також — практикуючих аудиторів.

Зокрема, на підставі проведеного змістовного аналізу контрольних прийомів та способів, В. П. Бондар [50, с. 14] запропонував визначати їх відповідність аудиторським процедурам, передбаченим Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання упевненості та супутніх послуг [294].

Аналізуючи окремі елементи рис. 3.3 маємо висловити категоричну незгоду з віднесенням інвентаризації до прийомів господарського контролю, адже інвентаризація є методом внутрішньогосподарського контролю.

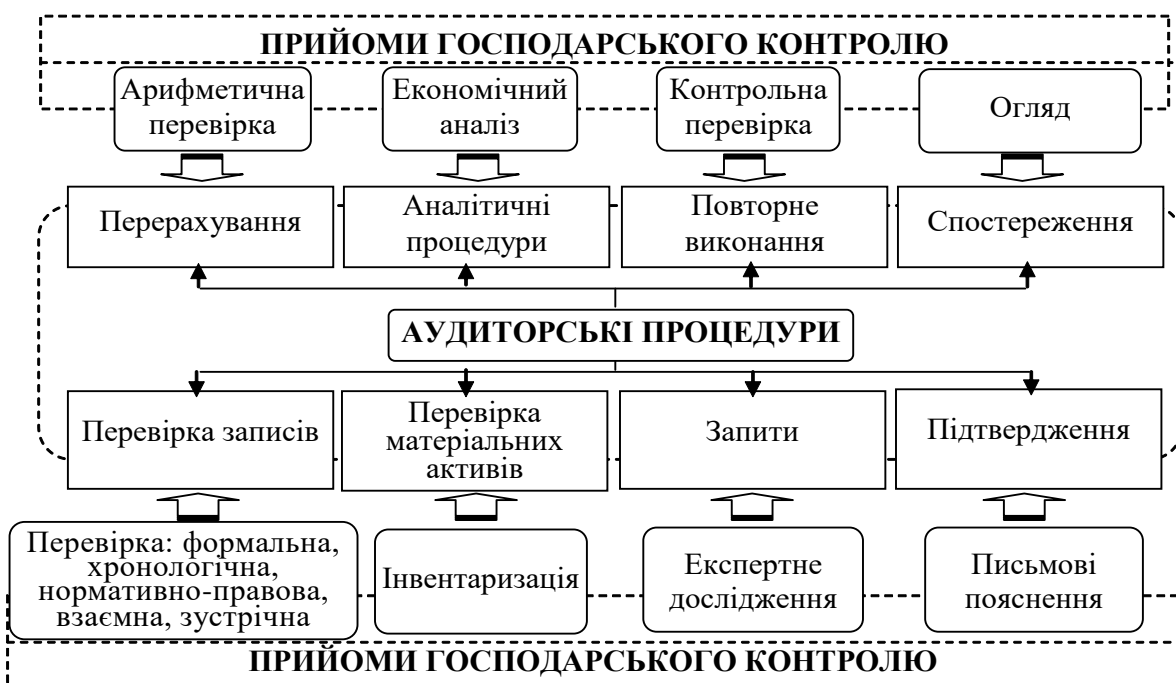


Рис. 3.3. Відповідність між прийомами господарського контролю та аудиторськими процедурами\*

\*Джерело: [50, с. 14]

Як зазначає С. В. Бардаш, в сучасних умовах господарювання інвентаризація “це не лише сукупність органолептичних прийомів, а й застосування багатьох інших прийомів як фактичного, так і документального контролю, які

в свою чергу реалізуються через інвентаризаційні процедури з яких складається інвентаризаційний процес” [22, с. 217].

Ларікова Л. Ф. [244] пропонує визначати зміст аудиторських процедур залежно від етапів проведення аудиту (ознайомлювальний, основний, завершальний).

Проте, погоджуючись з можливістю виділення відповідних видів процедур, слід зауважити, що автором до аудиторських процедур без належного обґрунтування віднесені завдання аудиту, для вирішення яких можуть бути застосовані відповідні процедури. Зокрема, серед запропонованого, до процедур можуть бути віднесені перевірка облікових записів, аналіз результатів перевірки. Проте, інші характеристики етапів аудиту, такі, як визначення об’єму робіт, оцінка величини аудиторського ризику, перевірка фінансової звітності, складання звіту тощо можуть бути визнані не як аудиторські процедури, а як завдання, що має вирішити аудитор.

В. В. Маліков вважає, що на організацію бухгалтерського обліку суттєво впливає специфіка діяльності суб’єктів господарювання, що у свою чергу, “зумовлює необхідність використання спеціальних аудиторських процедур при проведенні аудиту” [278, с. 117]. Проте, на наше переконання, виділення спеціальних аудиторських процедур, які залежать від специфіки функціонування об’єкта аудиту, не може вважатися обґрунтованим з низки причин.

Насамперед, це стосується можливості визначення способів отримання чи обробки інформації для вирішення завдань аудиту, які не будуть характерними для виконання аналогічних завдань щодо інформації, яка створена іншими суб’єктами господарювання, навіть якщо вони функціонують в іншій галузі. Наприклад, можуть змінюватися назви документів, які мають бути досліджені, спосіб їх формування, зміст операцій, проте процедури опрацювання записів у документах будуть спрямовані на вирішення ідентичних за змістом завдань, стосуватимуться інформації, що матиме однакове походження та однакові критерії оцінювання.

Водночас, спосіб виконання набору дій в межах однакових процедур стосовно інформації щодо різних

суб'єктів господарювання буде визначатися не змістом інформації, яка має бути опрацьована, а судженням аудитора щодо доцільності виконання певних дій, виходячи з можливості отримання очікуваних результатів процедур та можливості їх фізичного виконання в умовах обмежених ресурсів.

Зокрема, підготовка запитів до обізнаних осіб залежить від форми такого запиту (усна чи письмова), але не від галузі підприємства, до головного бухгалтера якого відповідний запит надсилається.

За результатами проведеного аналізу дефініцій терміну “аудиторські процедури”, О. А. Подолянчук дійшла висновку, що “в основу визначення “аудиторські процедури” покладено дії аудитора, з чим варто погодитись, оскільки процедура від латинського “procedure” означає послідовність дій” [350, с. 61]. Погоджуючись з такою точкою зору, вважаємо за доцільне заперечити ідентичність термінів “процедури”, “методи” та “прийоми” аудиту, на чому наполягає автор [350].

Питання визначення відмінностей між прийомом, методом, способом, процедурою залишається найбільш дискусійним в методології господарського контролю, у т.ч. аудиту. Варто звернути увагу на те, що протягом останніх 10 років вчені та практикуючі аудитори все частіше апелюють поняттям “процедура”. На нашу думку, це підкреслює праксеологічний зміст аудиту, однак уповільнює розбудову незалежного аудиту як галузі наукових знань.

В контексті вирішення методологічних аспектів аудиту фінансової інформації будемо дотримуватися тверджень, викладених у публікації [17, с. 121–122], а саме:

- метод — це шлях до істини, спосіб організації теоретичного і практичного сприйняття дійсності, зумовлений закономірностями об'єкта дослідження;

- спосіб можна вважати тотожним методу, як певному порядку дій при виконанні дослідження та досягнення теоретичного чи практичного результату у його науковому та практичному аспектах;

- прийом не може вважатися методом пізнання об'єктивної істини та як складова методу, є неподільною на складові дією, яка одночасно є закінченим елементом процесу пізнання;

- процедура — дія або сукупність дій, що виконуються послідовно у певному процесі.

Серед іншого, слід звернути увагу на те, що в наукових публікаціях, у професійному середовищі та в окремих нормативно-правових документах ототожнюються терміни “аудиторські процедури”, та “тести, що виконуються аудитором”.

Зокрема, потребує додаткового обґрунтування і підхід щодо застосування підходу, запропонованого Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання упевненості та супутніх послуг, на основі якого ототожнюються терміни “процедура” та “тестування” [294].

Зазначений підхід має місце і в публікації І. І. Гончара [111, с. 366], який включає до подальших аудиторських процедур, тести заходів контролю і процедури по суті.

Зазначене ототожнення, на наше переконання, не може вважатися обґрунтованим, оскільки термін “процедура” означає дію, що виконується аудитором під час виконання ним завдань, зокрема – аудиту фінансової інформації.

Характер та зміст процедури розкривають технологію обробки інформації незалежно від мети такої обробки. При цьому, процедура характеризує послідовність дій, що мають бути виконані, їх алгоритм, а також — інструментарій, застосування якого є необхідним для їх виконання. Натомість, тести, що виконуються аудитором, можуть бути визначені як процедури, спрямовані на досягнення певної мети (ідентифікація, оцінювання, вимірювання тощо).

Кількість процедур, що можуть бути виконані в межах одного тесту, не обмежується однією. Зокрема, тест системи внутрішнього контролю може охоплювати одну чи більшу кількість процедур, які дають можливість оцінити своєчасність створення первинних документів.

Аудиторські процедури у наукових публікаціях рекомендовані, переважно, для застосування в цілях аудиту фінансової звітності. Оскільки фінансова звітність не може бути ототожнена з фінансовою інформацією (п. 1.1), існує необхідність визначити можливість застосування наведених процедур в цілях аудиту фінансової інформації.

Чинною редакцією Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання упевненості та супутніх послуг, а також у публікаціях Р. Адамса [1], В. Д. Андрєєва [4], Е. Аренса [6], О. Ю. Редька [474; 475], О. А. Петрик, Н. В. Гойло [338], Дж. К. Робертсона [481], В. В. Рядської [491] та ін. науковців і практикуючих аудиторів визнаються аудиторські процедури, спільним для характеристик яких є наступне:

1) аудиторські процедури, як правило, передбачають отримання та/або оцінювання аудиторських доказів стосовно фінансової звітності. Як наслідок, практично не досліджуються процедури, що мають місце під час виконання організаційних заходів аудиту, таких як визначення змісту завдань, ідентифікація обставин його їх виконання, заходи забезпечення якості роботи аудитора тощо;

2) в наукових публікаціях [1; 6; 40; 46; 62; 97; 144; 162; 190; 210; 279; 300; 310; 317; 481; 530; 539; 581 та ін.] аудиторські процедури розглядаються виключно як спосіб отримання та обробки інформації, проте майже не дослідженими залишаються підходи щодо планування та виконання самих процедур. Таке обмеження, на нашу думку, стосується ідентифікації різних видів процедур, виходячи з їх призначення в аудиті фінансової інформації, визначення прийнятності процедур для вирішення завдань аудиту, оцінки можливості їх спільного застосування тощо.

Зважаючи на викладене, пропонуємо, виходячи зі змісту найбільш поширених аудиторських процедур, визначити можливість їх застосування в цілях аудиту фінансової інформації.

1. Перевірка означає вивчення записів або документів, внутрішніх чи зовнішніх у паперовій, електронній або іншій формі або фізичний огляд активу.

Вивчення записів або документів, на нашу думку, може бути реалізоване для цілей аудиту історичної, прогнозної та гіпотетичної фінансової інформації. При цьому, призначення цієї процедури буде змінюватися залежно від виду фінансової інформації, яка підлягає аудиту. Так, при аудиті історичної інформації існуватиме можливість перевірки наявності документів, дотримання процедур їх заповнення, оцінка



змісту, структури тощо для отримання аудиторських доказів щодо обґрунтованості реєстрації господарських операцій, що відбулися. В контексті вирішення завдань аудиту прогнозної гіпотетичної фінансової інформації дослідження документів і записів може бути використане з метою обґрунтування припущень, на яких вона ґрунтується.

Натомість, фізичний огляд активу передбачає його існування в матеріальній формі. Таке існування можливо ідентифікувати лише в момент огляду, який може мати місце виключно по завершенні будь-яких подій, пов'язаних з рухом самого активу та забезпеченням його зберігання у стані, який дає підстави для визнання. Натомість, огляд неможливо провести стосовно активів, існування яких очікується в майбутньому (у випадку аудиту прогнозної інформації) або могло б мати місце, якби реалізовувався альтернативний сценарій фінансово-господарської діяльності (в цілях аудиту гіпотетичної інформації).

2. Спостереження, що являє собою нагляд за процесом або процедурою, які виконують інші особи, наприклад, спостереження аудитора за процесом інвентаризації, що здійснює персонал суб'єкта господарювання, або за виконанням заходів внутрішнього контролю. Ця процедура може сприяти отриманню аудитором розуміння щодо виконання процесу, але обмежується певним періодом часу, в якому відбувається спостереження. Іншим обмеженням застосування спостереження можна визнати той факт, що воно саме впливає на виконання аудиторського процесу чи окремої процедури.

Зважаючи на це, вважаємо обґрунтованою можливість використання спостереження виключно в цілях аудиту історичної фінансової інформації, оскільки нагляд може стосуватися заходів та процедур, що фактично відбуваються. Водночас, у випадку аудиту прогнозної інформації об'єкти спостереження ще відсутні (вони лише очікуються), а в контексті аудиту гіпотетичної інформації об'єкти вже ніколи не виникнуть, оскільки альтернативні сценарії фінансово-господарської діяльності вже не були реалізовані.

3. Запит — це процес звернення за інформацією, як фінансовою, так і нефінансовою, до обізнаних осіб об'єкта

аудиту або поза його межами. Запити можуть бути різного роду — від офіційних письмових запитів до неофіційних усних.

Невід'ємною частиною процесу запиту є оцінювання відповідей на нього. Відповіді на запит можуть надавати аудиторіві інформацію, якою він раніше не володів, або яка підтверджує (чи спростовує) отримані раніше результати аудиторських заходів. В інших випадках відповіді можуть надати інформацію, що істотно відрізняється від отриманої завдяки застосуванню інших процедур. За певних обставин, відповіді на запити можуть стати підставою для зміни чи виконання додаткових аудиторських заходів.

В контексті вирішення завдань аудиту, запити можуть стосуватися історичної, прогнозної та гіпотетичної інформації. Проте, якщо в цілях аудиту історичної інформації запити можуть стосуватися як даних, так і процесів, які виконувалися для їх формування, то для аудиту прогнозної інформації запити можуть бути використані для визначення змісту очікувань щодо обставин, які на думку емітента інформації матимуть місце в майбутньому. Під час аудиту гіпотетичної інформації запити можуть стосуватися припущень щодо існування гіпотетичних обставин, за яких об'єкти, що розкриваються у фінансовій інформації, могли б мати інші характеристики.

4. Повторне обчислення, зміст якого полягає у здійсненні перевірки математичної правильності документів чи записів. Цю процедуру можна виконувати із застосуванням інформаційних технологій, наприклад шляхом отримання електронного файлу.

Водночас, перерахування в аудиті фінансової інформації, на наше переконання, має за результат швидше констатацію правильності чи неправильності визначення розрахункових показників у системі її формування. При цьому, зазначена обставина буде актуальною для цілей аудиту історичної фінансової інформації в контексті дослідження правильності арифметичних розрахунків, пов'язаних з минулими господарськими операціями та формуванням їх результатів.

Застосування повторного обчислення для цілей аудиту прогнозної та гіпотетичної фінансової інформації, на нашу думку, буде обґрунтованим для визначення правильності результатів обчислень, які ґрунтуються відповідно на очікуваннях та припущеннях;

5. Повторне виконання — незалежне виконання аудитором процедур або заходів внутрішнього контролю, які вже виконувалися як частина заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Зважаючи на неможливість повторення процедур і заходів, які ще не відбулися або могли б відбутися за альтернативного сценарію діяльності суб'єкта господарювання, застосування зазначеної процедури, на нашу думку, буде доцільним виключно для цілей аудиту історичної фінансової інформації.

6. Аналітичні процедури являють собою оцінку фінансової інформації через аналіз правдоподібного взаємозв'язку між фінансовими та нефінансовими даними. Вони охоплюють також подальше вивчення відхилень та зв'язків, що суперечать іншій релевантній інформації або відрізняються від прогнозованих сум.

Застосування широкого спектру аналітичних процедур, на нашу думку, може бути обґрунтованим для цілей аудиту історичної, прогнозної та гіпотетичної фінансової інформації. Проте, якщо в аудиті історичної інформації аналітичні процедури виконуватимуться для перевірки існуючих даних, то в аудиті прогнозної та гіпотетичної інформації вони призначатимуться для оцінки обґрунтованості очікувань та припущень щодо майбутніх або альтернативних обставин та їх впливу на фінансову інформацію. Деталізувати охарактеризовані можливості використання аудиторських процедур, на нашу думку, є доречним через визначення тверджень управлінського персоналу, щодо яких зазначені процедури можуть бути застосовані в цілях аудиту фінансової інформації (табл. 3.5).

Водночас, вважаємо за доцільне звернути увагу на те, що у наукових публікаціях [1; 4; 7; 63; 98; 145; 163; 230; 244; 278; 299; 309; 316; 456; 465; 530; 568 та ін.] недостатньо охарактеризований механізм виконання аудиторських процедур. При цьому, визнаючи необхідність їх планування

для забезпечення ефективного використання наявних у аудитора ресурсів, автори наукових публікацій не приділяють відповідним аспектам достатньої уваги. Необхідність планування аудиторських процедур, на нашу думку, є провідним фактором, для припущення, що їх виконання, які здійснюється для отримання та опрацювання всього обсягу інформації для цілей аудиту, аудитор має витратити певні ресурси (часові, трудові, матеріальні, фінансові), що мають обмежений характер.

Зазначені обмеження характеризують вплив обставин, які можуть залежати як від самого аудитора, так і від інших, зовнішніх причин. Загальний характер впливу зазначених обставин на можливості використання ресурсів для цілей аудиту фінансової інформації наведений у табл. 3.6.

З метою усунення існуючих недоліків та прогалин в ідентифікації аудиторських процедур, вважаємо за доцільне визначити їх виключний перелік та на його основі здійснити їх класифікацію за низкою ознак, а саме:

1) за видом професійного судження, яке формується за результатами застосування відповідних процедур:

- процедури ідентифікації, які передбачають підготовку та обґрунтування ідентифікаційних суджень;

- процедури оцінювання, які дають змогу сформулювати та обґрунтувати оціночні судження (зміст ідентифікаційних та оціночних суджень розкривається у п.3.1);

2) за призначенням відповідних аудиторських процедур у заходах вирішення завдань аудиту фінансової інформації:

- процедури забезпечення, призначені для формалізації змісту заходів, які мають бути виконані аудитором, і, як наслідок, дозволять визначити та охарактеризувати організаційні аспекти аудиту фінансової інформації;

- процедури реалізації, що призначені для визначення методичного забезпечення вирішення завдань аудиту.

Таблиця 3.5. Застосування аудиторських процедур стосовно тверджень управлінського персоналу щодо фінансової інформації\*

Твердження	для аудиту фінансової інформації		
	історичної	перспективної	гіпотетичної
<i>1 група — Твердження щодо залишків активів, зобов'язань та елементів власного капіталу на визначену дату</i>			
Існування	вивчення записів або документів фізичний огляд активу запит спостереження	вивчення записів або документів запит аналітичні процедури	вивчення записів або документів запит аналітичні процедури
Права та зобов'язки	вивчення записів або документів запит	запит аналітичні процедури	запит аналітичні процедури
Оцінка	повторне обчислення повторне виконання аналітичні процедури	повторне обчислення аналітичні процедури	повторне обчислення аналітичні процедури
<i>2 група — Твердження щодо операцій та подій протягом певного періоду</i>			
Наявність	вивчення записів або документів запит аналітичні процедури	вивчення записів або документів запит аналітичні процедури	вивчення записів або документів запит аналітичні процедури
Вимірювання	вивчення записів або документів запит повторне обчислення повторне виконання аналітичні процедури	вивчення записів або документів запит аналітичні процедури	вивчення записів або документів запит аналітичні процедури
Відсічення	вивчення записів або документів спостереження запит аналітичні процедури	вивчення записів або документів запит аналітичні процедури	вивчення записів або документів запит аналітичні процедури

Закінчення табл. 3.5

Твердження	для аудиту фінансової інформації		
	історичної	перспективної	гіпотетичної
<i>3 група — Твердження щодо подання і розкриття інформації на відповідних носіях</i>			
Повнота	вивчення записів або документів спостереження запит аналітичні процедури	вивчення записів або документів запит аналітичні процедури	вивчення записів або документів запит аналітичні процедури
Класифікація	вивчення записів або документів спостереження запит аналітичні процедури	вивчення записів або документів запит аналітичні процедури	вивчення записів або документів запит аналітичні процедури
Зрозумілість	вивчення записів або документів запит	вивчення записів або документів запит	вивчення записів або документів запит

\* Джерело: авторська розробка

**Таблиця 3.6. Ресурси аудитора, що використовуються під час виконання аудиторських процедур\***

<b>№</b>	<b>Вид ресурсів</b>	<b>Вплив, що залежить від аудитора</b>	<b>Вплив, що не залежить від аудитора</b>
1	Час	Загальний обсяг часу, визначений умовами угоди	Тривалість виконання завдання
2	Трудові ресурси	Обсяг і структура працівників суб'єкта аудиторської діяльності, залучених до виконання завдання	Кваліфікація працівників суб'єкта аудиторської діяльності Працемісткість процесу виконання завдання
3	Матеріальні ресурси	Обсяг матеріальних ресурсів, що перебувають в розпорядженні	Матеріаломісткість виконання завдань аудиту фінансової інформації
4	Фінансові ресурси	Вартість послуги, що визначається в угоді з замовником	Вартість залучення ресурсів, які можуть бути використані для виконання завдань аудиту фінансової інформації

\*Джерело: авторська розробка

Процедури забезпечення та реалізації у сукупності характеризують організаційні та методичні можливості виконання заходів аудиту. При цьому, зазначені заходи пов'язані з формуванням як ідентифікаційних, так і оціночних суджень аудитора, залежно від стадії самого аудиту. Водночас, виконуючи відповідні заходи організаційного і методичного характеру, аудитор має забезпечити належний рівень якості своєї роботи. З цією метою, ми вважаємо за доцільне визнати ідентифікацію процедур контролю якості аудиту, що, підтверджується, з одного боку, відповідальністю, яку має аудитор перед користувачами результатів своєї роботи, з іншого – необхідністю забезпечення очікуваного рівня такої відповідальності сукупністю певних заходів.

Оскільки, відповідальність аудитора передбачає забезпечення відповідної якості його роботи під час виконання кожної процедури, незалежно від виду професійного судження, яке формується за її результатами, то і процедури контролю якості мають стосуватися як організаційних, так і методичних аспектів формування

відповідного судження, що матиме очікуваний рівень довіри з боку користувача інформації.

Іншим важливим аспектом виконання завдань аудиту фінансової інформації має бути визначене дотримання професійним аудитором відповідних етичних вимог. Як і у випадку із забезпеченням необхідного рівня якості роботи аудитора, дотримання етичних вимог, сформованих у принципах аудиту фінансової звітності, дає можливість її користувачам отримати належний ступінь довіри.

Зважаючи на це, аудитор має здійснювати заходи, спрямовані на визнання та дотримання етичних аспектів аудиту під час своєї роботи.

Для вирішення завдань аудиту фінансової інформації аудитор може обрати та застосувати різні поєднання аудиторських процедур. Зміст таких поєднань залежить, на наше переконання, від набору заходів аудиту фінансової інформації, характерних для різних стадій процесу аудиту. Для характеристики можливих варіантів поєднання різних видів аудиторських процедур нами на рис. 3.4 сформульовано матрицю. Зазначена матриця дає можливість, насамперед, визначити характер процедур, необхідних, з одного боку, для формування та обґрунтування відповідних професійних суджень, з іншого – для ідентифікації змісту стадій процесу аудиту фінансової інформації.

Так, квадрант I визначається процедурами забезпечення та процедурами ідентифікації. Він характеризує заходи аудиту, які є характерними для стадії Стадія прийняття та обґрунтування рішень щодо співпраці з замовником. Заходи, які виконуються на зазначеній стадії, дають можливість зрозуміти зміст і характер послуги, яку має надати аудитор замовнику, що вплине на його подальшу роботу.

Квадрант II, визначений процедурами забезпечення та процедурами оцінювання характеризує стадію планування аудиту фінансової інформації. Відповідні заходи полягатимуть у визначенні можливості та способів використання аудитором наявних в нього ресурсів для вирішення завдань аудиту.

У квадранті III, що визначається процедурами реалізації та процедурами ідентифікації, містяться заходи, пов'язані з



отриманням та оцінюванням аудиторських доказів. При цьому мають бути досліджені заходи, пов'язані з вибором методів дослідження інформації, а також — способом їх застосування (власними силами суб'єкта аудиту або шляхом делегування певних повноважень третім особам, серед яких можуть бути визначені працівники клієнта, його системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, експерти, та інші фахівці).

I, нарешті, квадрант IV, визначений процедурами реалізації та процедурами застосування, характеризуватимуть заходи аудиту, спрямовані на підготовку та обґрунтування думки аудитора стосовно фінансової інформації клієнта.

Дослідження кожного з наведених на рис. 3.6 квадрантів сприятимуть отриманню аудитором можливості охарактеризувати заходи організаційного та методичного характеру, що виконуються для досягнення мети аудиту. При цьому, у відповідному квадранті для здійснення таких заходів можуть бути обрані лише такі процедури, які одночасно можуть бути класифіковані відповідно до видів, які визначають відповідний квадрант. З точки зору реалізації практичних завдань аудиту фінансової інформації це дасть можливість ідентифікувати критерії вибору процедур, застосування яких може бути визначене як доцільне для досягнення мети аудиту. Якщо припустити, що для вирішення завдань аудиту, характерних для його різних стадій, можуть бути обрані процедури з іншого квадранту, то їх застосування може призвести до наступних наслідків:

1) неефективне використання ресурсів аудитора, пов'язаних з плануванням, застосуванням та оцінюванням результатів відповідних заходів. При цьому, витрачені ресурси можуть мати не відновлювальний характер, їх вартість не буде компенсована, проте і очікуваний результат від їх застосування не зможе бути досягнутий;

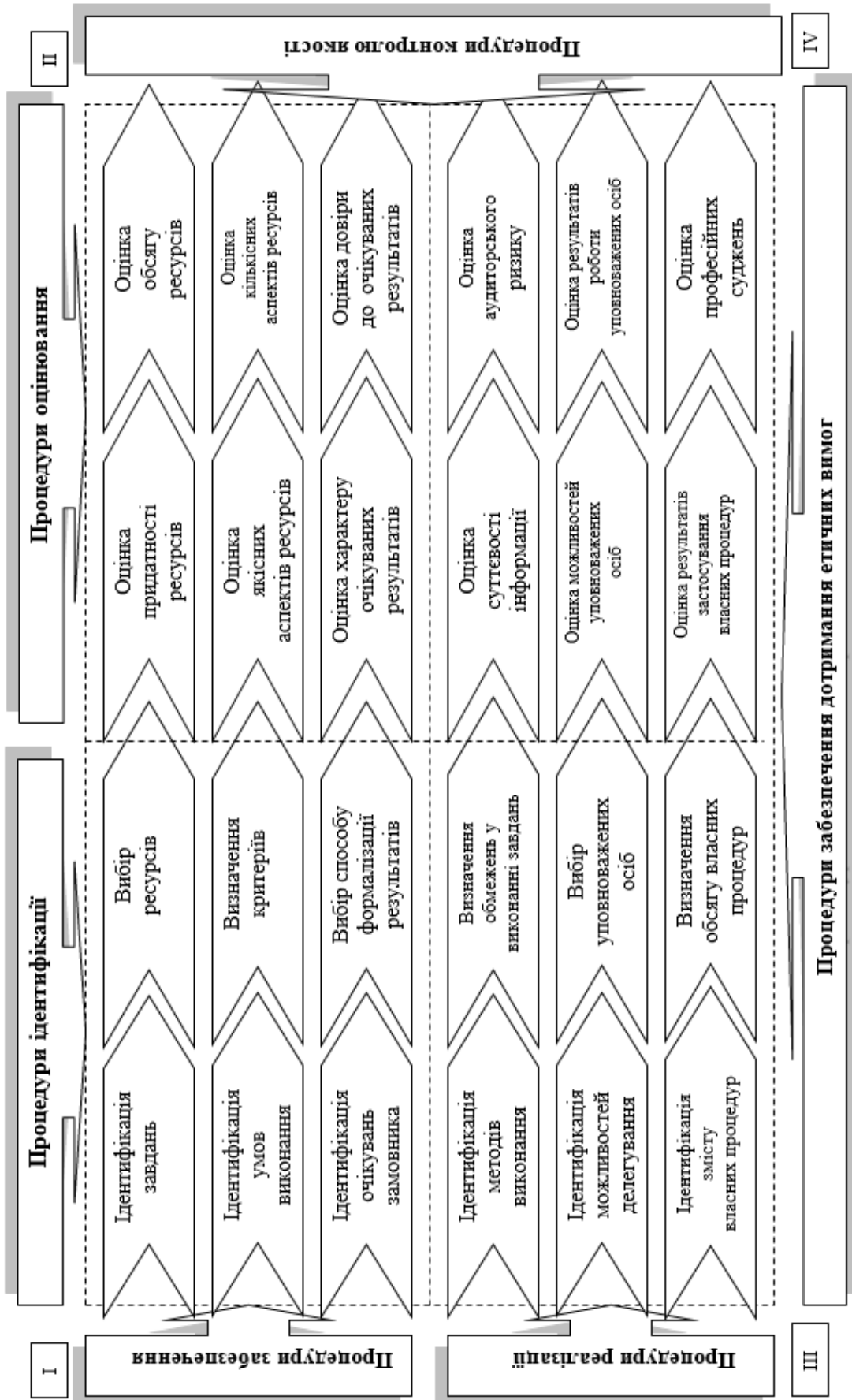


Рис. 3.4. Матриця вибору аудиторських процедур в контексті реалізації заходів аудиту  
(авторська розробка)

2) невирішення або неповне вирішення завдань аудиту фінансової інформації на різних його стадіях призведе до змін у процедурах на інших стадіях, при цьому, такі зміни матимуть суто рефлексивний характер і не зможуть бути належним чином обґрунтовані;

3) неефективне використання ресурсів в сукупності з неможливістю вирішити завдання аудиту фінансової інформації призведе до реалізації аудиторського ризику та його елементів як стосовно окремих завдань, так і аудиту в цілому, що негативно позначиться на якості роботи аудитора, підвищить імовірність настання його відповідальності і, як наслідок, знизить рівень довіри користувачів фінансової інформації до його роботи (а значить — і рівень упевненості).

Таким чином, запропонована на рис. 3.4 матриця сприятиме обґрунтуванню змісту процедур, які може обрати та застосувати аудитор на кожній зі стадій виконання завдання.

Аудитор приймає рішення щодо змісту процедур, їх обсягу та послідовності виконання на основі процедурних суджень (п. 3.1). На підставі запропонованої на рис. 3.4 матриці аудитор матиме можливість обґрунтувати судження відносно змісту аудиторських процедур. Обсяг аудиторських процедур залежить від низки чинників. Насамперед, це стосується можливості отримання за допомогою обраних процедур достатньої кількості прийнятних аудиторських доказів. Наведена можливість, у власну чергу, визначається якісними та кількісними характеристиками самих аудиторських доказів. При цьому, якісна характеристика (прийнятність) визначається можливістю оцінити на підставі доказу інформацію на відповідність обраним критеріям. Водночас, кількісна характеристика (достатність) дає можливість отримати розуміння кількості аудиторських доказів, достатньої для висловлення думки аудитора. Проте, отримання та оцінювання аудиторських доказів стосується, переважно, процедур реалізації заходів аудиту фінансової інформації.

Для результатів інших видів процедур зазначені характеристики (прийнятність та достатність) також можуть бути визнані. Зокрема, пропонуємо прийнятність результатів

процедур для вирішення окремих завдань аудиту визначати на підставі алгоритму, наведеного на рис. 3.5.

В основі запропонованого алгоритму покладено припущення про те, що може існувати імовірність вирішення завдань аудиту фінансової інформації за допомогою застосування певної процедури. При цьому, зазначена імовірність може бути визначена як предмет професійного судження аудитора (оціночного характеру). Зважаючи на це, імовірність вирішення відповідного завдання змінюватиметься в межах від 0% до 100%.

Слід зауважити, що професійне судження аудитора за своєю природою містить суб'єктивну складову. Тому, й оцінка можливості вирішення завдання аудиту фінансової звітності також є результатом суб'єктивного процесу.

Водночас, суб'єктивність визначення прийнятності кожної з процедур для вирішення окремо взятого завдання стосуватиметься не лише загальної оцінки імовірності.

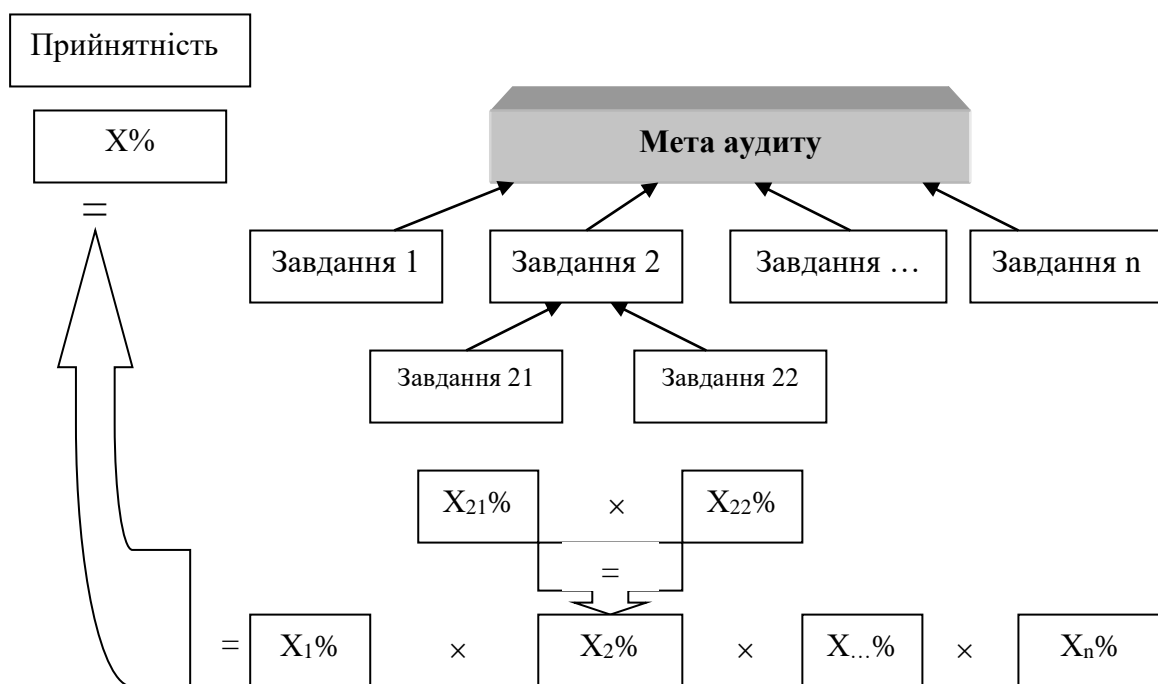


Рис. 3.5. Алгоритм визначення прийнятності результатів аудиторських процедур  
(авторська розробка)

Так, наприклад, аудитор може визначити мінімальний рівень імовірності, який, на його думку, може виявитися прийнятним для застосування конкретної процедури з огляду на доцільність використання для неї обмежених ресурсів (часу, матеріальних, трудових, фінансових).

Зважаючи на це, пропонуємо розрізняти цільову прийнятність аудиторської процедури та її функціональну прийнятність.

Цільова прийнятність аудиторської процедури може бути визначена як загальна імовірність вирішення завдання аудиту фінансової інформації за її допомогою. Особливості її визначення наведені вище. Функціональна прийнятність аудиторської процедури може бути визначена як мінімально необхідний рівень імовірності вирішення завдання за допомогою обраної процедури, за якої аудитор зможе прийняти рішення про доцільність використання для цього обмежених ресурсів. На нашу думку, ключову роль для прийняття рішення щодо прийнятності аудиторської процедури відіграє значення саме функціональної прийнятності. Характеристику функціональної прийнятності аудиторської процедури можна викласти у графічній формі (рис. 3.6).

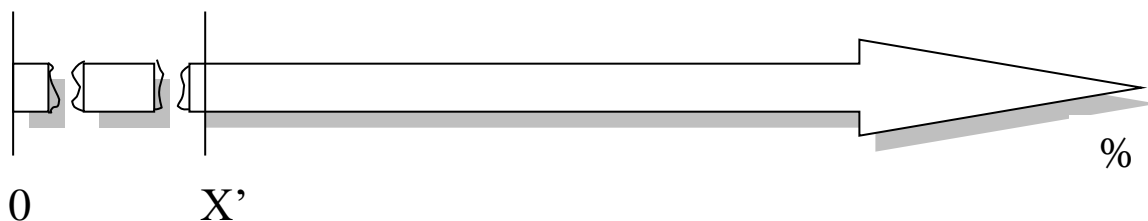


Рис. 3.6. Графічна характеристика функціональної прийнятності аудиторської процедури  
(авторська розробка)

Виходячи з графічної характеристики функціональної прийнятності аудиторської процедури, відображеної на рис. 3.6, можна визначити, що у випадках, коли імовірність вирішення завдання аудиту за її допомогою перебуватиме в інтервалі  $[0; X'\%)$ , аудитор зможе обґрунтувати відмову від виконання такої процедури. Така відмова буде пов'язана з

тим, що вартість витрачених на неї ресурсів не може забезпечити вирішення завдання, наслідком чого стане їх неефективне використання. І, навпаки, в інтервалі значень функціональної прийнятності  $[X'; 100\%)$ , витрати на ресурси, пов'язані із застосуванням процедури, будуть обґрунтовані високим рівнем одержання її очікуваного результату.

Характеризуючи кількісну характеристику (достатність) процедур, які мають бути застосовані для вирішення завдання аудиту, слід брати до уваги такі аспекти, як тривалість одиниці процедури, загальну тривалість заходу, в якому зазначена процедура використовується, а також – можливість сполучення двох чи більше процедур, за допомогою яких може бути вирішене відповідне завдання аудиту фінансової інформації. Зазначені обставини можуть вплинути на обсяг аудиторських процедур як в цілому, виходячи з критерію достатності інформації, яка має бути оброблена, так і кожна окремо. Так, тривалість одиниці процедури може бути різною залежно від її змісту, обсягу ресурсів, які мають бути витрачені на її проведення, фахової підготовки та досвіду роботи аудитора. Проте, зазначений показник має певні обмеження. Найбільш важливими з них є обмежений угодою про надання послуг час на виконання аудиту фінансової інформації та обмежений обсяг ресурсів, які мають бути використані для виконання відповідної процедури.

З іншого боку, для підвищення рівня довіри користувачів фінансової інформації до результатів роботи аудитора, мінімізації аудиторського ризику, а також – для підвищення обсягу відповідальності, яку аудитор готовий визнати, обсяг процедур, за допомогою яких є можливим вирішення завдання, має бути збільшено. Тому, для оцінювання достатності аудиторських процедур пропонуємо визначати залежність їх обсягу від наявних в аудитора обмежених часових, матеріальних, трудових та фінансових ресурсів (рис. 3.7).

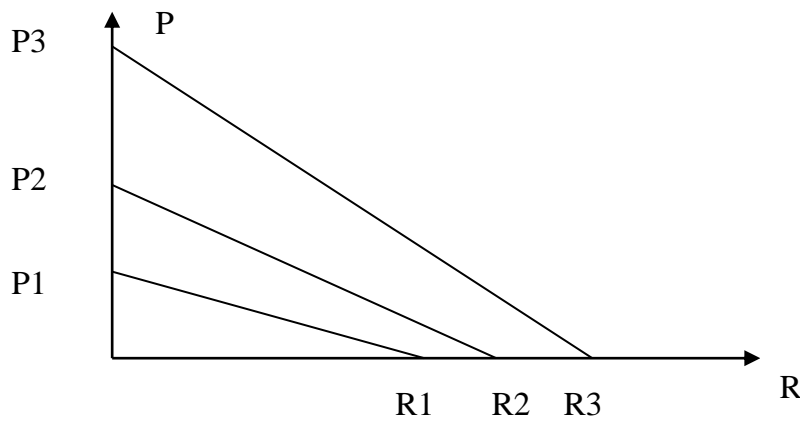


Рис. 3.7. **Графік залежності обсягу аудиторських процедур від обмежених ресурсів аудитора**  
(авторська розробка)

На рис. 3.7 наведено графік залежності обсягу аудиторських процедур (P) від наявних в аудитора обмежених ресурсів (R) для трьох рівнів функціональної прийнятності.

Графік R1P1 характеризує випадок, коли функціональна прийнятність аудиторської процедури є найвищою з трьох наведених. В цьому разі, аудитор буде готовий понести витрати ресурсів у більшому обсязі на одну процедуру, оскільки високо оцінює імовірність вирішення за її допомогою відповідного завдання.

Тому, графік R1P1 свідчить про більший темп змін витрат ресурсів порівняно з темпом змін обсягу аудиторських процедур, які готовий виконати аудитор ( $R1 > P1$ ).

На графіку R2P2 рівень функціональної прийнятності аудиторської процедури є нижчим, порівняно з першим випадком. Це означає, що аудитор очікує меншу імовірність вирішення завдання за допомогою вибраної процедури. У зв'язку з цим, аудитор може оцінити результативність процедури, як таку, що є меншою порівняно з вартістю ресурсів, які мають бути використані, про що свідчать приблизно однакові темпи змін витрат ресурсів і кількості процедур, що готовий виконати аудитор ( $R2 = P2$ ).

На графіку R3P3 обсяг ресурсів, які мають бути використані для виконання аудиторської процедури, змінюється повільніше, ніж обсяг її можливий обсяг. Це є наслідком того, що обсяг та цінність ресурсів для аудитора не є критичними порівняно з очікуваними результатами

аудиторської процедури через те, що імовірність їх отримання (вирішення завдання) є найнижчою з наведених варіантів ( $R3 < P3$ ).

Для кожного з варіантів, наведених на рис. 3.9, максимально можливий обсяг витрачання ресурсів (показники осі R) може бути оцінений як для їх сукупності, так і для кожного окремо (час, фінансові ресурси, матеріальні ресурси, трудові ресурси).

Зважаючи на це, загальний обсяг часу, який обмежує можливість виконання певної кількості аудиторських процедур, визначається точками на відповідних графіках. При цьому, застосовуючи досвід власної роботи, аудитор може оцінити кількість процедур конкретного виду, що можуть бути використані для вирішення завдання, шляхом ділення загального обсягу часу, запланованого на вирішення завдання, на тривалість виконання однієї процедури.

Водночас, вважаємо за доцільне запропонувати методику визначення можливості поєднання двох і більше процедур різного виду для вирішення завдання аудиту фінансової інформації. Насамперед, необхідно визначити зміст процедур, які можуть бути використані для вирішення завдання. Критерієм для цього пропонуємо визначити рівень функціональної прийнятності аудиторських процедур (рис. 3.8).

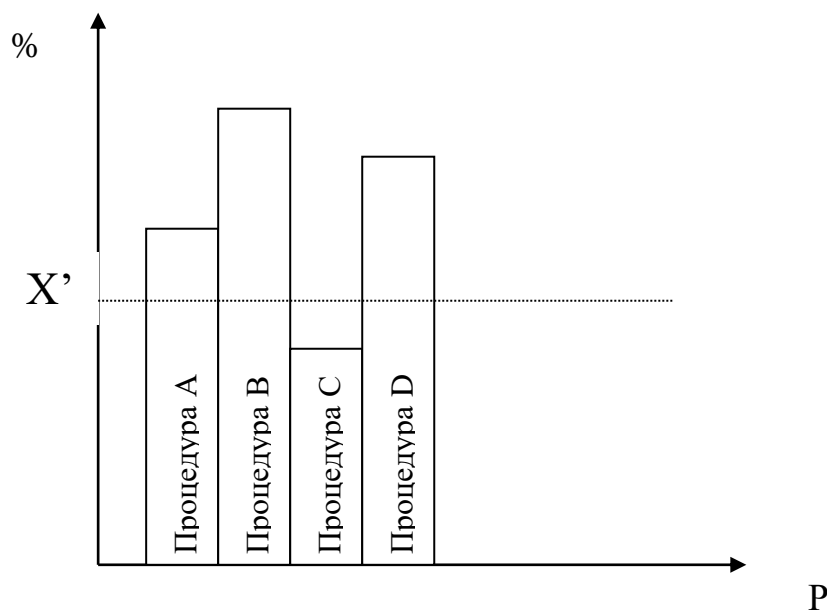


Рис. 3.8. Критерій визначення змісту аудиторських процедур  
(авторська розробка)



На графіку (рис. 3.8)  $X'$  — рівень функціональної прийнятності аудиторських процедур для вирішення одного з завдань аудиту фінансової інформації. Виходячи з наведеного, процедури А, В та D можуть бути застосовані для вирішення завдання, оскільки їх рівень функціональної прийнятності перевищує відповідний показник, визначений аудитором, а процедура С, на думку аудитора, не зможе забезпечити достатню імовірність вирішення завдання. Відповідно, аудитор має прийняти рішення щодо застосування, одного, двох чи всіх трьох процедур з досліджуваних, які, на його думку, з високим рівнем імовірності сприятимуть вирішенню завдання. Критерії відбору, які можуть бути застосовані, на наше переконання, можуть визначатися як з урахуванням залежності кількості процедур одного виду від обсягу ресурсів, наявних в аудитора, за алгоритмом, наведеним на рис. 3.8.

Проте, оскільки зазначені характеристики є предметом професійного судження аудитора, він, виходячи з власного досвіду та рівня фахової підготовки, може застосовувати інші підходи щодо визначення кількості та послідовності виконання процедур різного виду для вирішення відповідного завдання.

### **3.3. Процесна ідентифікація аудиту фінансової інформації**

Аудит фінансової інформації являє собою процес її перевірки, що здійснюється незалежними фахівцями, і полягає у дослідженні її відповідності критеріям, встановленим в інтересах користувачів. Запропонований підхід до визначення аудиту фінансової інформації передбачає, що досягнення його мети може бути здійснене шляхом послідовного виконання його суб'єктами низки дій. Зміст та послідовність таких дій, на наше переконання, визначатиметься змістом завдань, які має виконати аудитор, а також – запитам користувачів результатів його роботи.

Виходячи з цього, а також зі змісту завдань, які мають бути виконані в контексті аудиту фінансової інформації (розділ 2), є підстави визнати, що:

1) ідентифікований перелік завдань передбачає наявність певної хронологічної послідовності їх виконання, оскільки результати реалізації одного завдання чи їх групи можуть бути ідентифіковані як передумови для виконання іншого завдання (чи завдань);

2) оцінка результатів завдань, які мають хронологічну пріоритетність виконання, матиме безпосередній вплив як на виконання наступної групи завдань, так і на його результати;

3) результат аудиту фінансової інформації безпосередньо залежить від змісту та результатів виконання як окремого завдання, так і від їх хронологічної характеристики.

Таким чином, для забезпечення запитів користувачів результатів аудиту фінансової інформації, аудитор має послідовно реалізувати весь комплекс завдань з урахуванням хронології їх виконання та забезпечення належного рівня якісних характеристик отриманих результатів. Тому, на нашу думку, є потреба визначити послідовність виконання завдань аудиту фінансової інформації, що дасть можливість ідентифікувати елементи виконання завдань аудиту фінансової інформації, характерні для кожної стадії, та визначити можливості управління ними з боку аудитора для забезпечення реалізації очікувань користувачів.

Ідентифікація окремих складових процесу аудиту, виходячи з хронологічної послідовності виконання як окремих завдань, так і їх сукупності, незалежно від його об'єкту, знайшла широке відображення в наукових публікаціях. Зокрема, О. В. Басенко [28], Н. М. Бойко [46], О. Л. Міклуха [296], М. М. Орищенко [320], О. В. Петраковська [334], Т. Ф. Плахтій [345], Т. В. Польова [365], К. С. Сурніна [530], Н. В. Сухолитка [535], І. Ю. Чумакова [582], С. В. Шульга [655] та ін. ідентифікують етапи аудиту. У роботах Н. М. Бразілій [59], А. Ф. Гуменюк [121], О. Б. Дорош [152], Х. Р. Хомик [569] та ін. хронологія виконання завдань досліджується в контексті визначених стадій процесу аудиту. Натомість С. В. Візіренко, С. С. Макаріхін [86], К. О. Закалінська [166] в якості ознак хронологічного поділу виконання завдань визначають відповідні фази.

Водночас, Р. В. Бойко [47, с. 14] та Д. Д. Шеховцева [649, с. 147–148] узагальнюють окремі етапи виконання завдань аудиту у стадії, а В. М. Вакаров [72, с. 9] ототожнює терміни “етап” та “стадія” в контексті аудиту.

Водночас, в зазначених та інших публікаціях відсутня хронологічна характеристика аудиту фінансової інформації як процесу. Зважаючи на це, існує необхідність її розробки для теоретичного обґрунтування послідовності вирішення окремих завдань для досягнення мети аудиту.

Для обґрунтування свого ставлення щодо доречності застосування термінів “етап”, “стадія” та “фаза” в цілях визначення хронології виконання окремих завдань (чи їх груп) аудиту фінансової інформації, використаємо тлумачення зазначених термінів в Академічному тлумачному словнику української мови:

“Етап: 4. Окрема частина чого-небудь” [510, с. 490].

“Стадія: 1. Певний момент, період, етап у житті, розвитку кого-, чого-небудь, які мають свої якісні особливості” [511, с. 635].

“Фаза: 1. Період, стадія в розвитку якого-небудь явища, процесу тощо” [512, с. 550].

На нашу думку термін “етап” може тлумачитися як окрема частина процесу аудиту фінансової інформації. Такими етапами, на наше переконання, може бути визнане виконання кожного з операційних завдань, наведених на рис. 2.7.

Водночас, слід зазначити, що послідовне виконання двох і більше завдань може мати на меті одержання проміжних результатів аудиту фінансової інформації, на основі яких аудитор може прийняти рішення одного з двох варіантів:

- 1) відмовитись від виконання подальших завдань;
- 2) виконувати подальші завдання.

Так, за результатами виконання завдань, на основі яких приймається рішення щодо подальшої співпраці з клієнтом може бути прийняте рішення щодо відмови від проведення аудиту. В такому випадку зникне необхідність виконання завдань, пов’язаних з плануванням. В разі виявлення обставин, пов’язаних з неможливістю виконати окремі завдання через обмеження ресурсів аудитора може бути

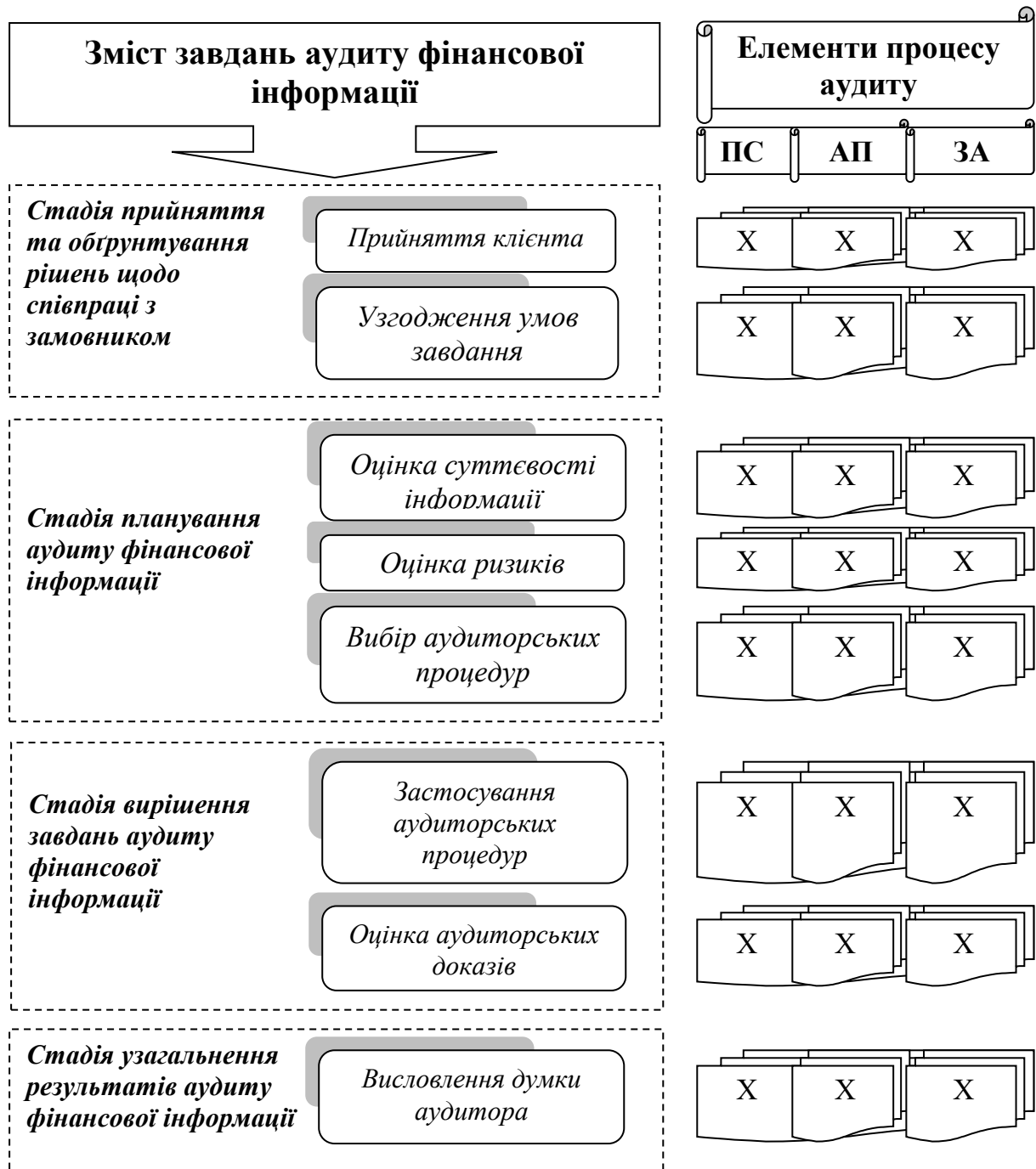
прийняте рішення про відмову від виконання подальших завдань після завершення заходів планування. Обмеженість в доступі до інформації, що виникає під час збирання та оцінювання аудиторських доказів може стати причиною відмови аудитора від формалізації та висловлення думки, яка могла б бути джерелом упевненості користувачів щодо перевіреної інформації.

Отже, за результатом виконання як окремих завдань аудиту фінансової інформації, так і їх груп можуть бути ідентифіковані обставини, що змінюють (на думку аудитора) доцільність виконання подальших завдань. Наявність таких обставин, на наше переконання, є підставою для ідентифікації сукупностей завдань, які можуть складатися з одного або більше етапів і впливати на рішення аудитора щодо продовження його роботи, тобто матимуть власні якісні характеристики (можливість обрання варіанту рішень). В контексті хронологічної характеристики процесу аудиту фінансової інформації такі сукупності завдань, на нашу думку, можуть бути ідентифіковані як його стадії. Вважаємо, що саме наявність якісної характеристики кожної сукупності завдань дає підстави для застосування терміну “стадія”, а не “фаза”.

Хронологічне групування завдань, які мають бути вирішені аудитором для досягнення мети аудиту фінансової інформації дає підстави для визначення елементів, характерних для виконання (рис. 3.9).

Таким чином, серед елементів аудиту фінансової інформації як процесу виконання відповідних завдань важливе значення мають формування та обґрунтування професійного судження аудитора, виконання та оцінювання результатів аудиторських процедур, а також реалізація заходів аудиту. Особливості формування й обґрунтування професійного судження аудитора, а також планування й виконання аудиторських процедур охарактеризовані у п.п.3.1 та 3.2.

Заходи аудиту як самостійні елементи процесу аудиту фінансової інформації, на нашу думку, можуть бути визначені як комплекс суджень, процедур й дій аудитора, що виконуються для забезпечення можливостей досягнення мети аудиту.

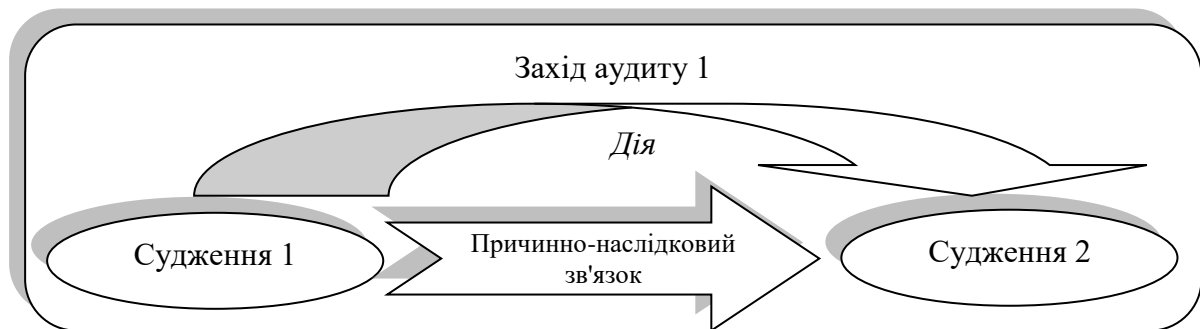


ПС- професійні судження  
 АП – аудиторські процедури  
 ЗА – заходи аудиту

Рис. 3.9. Елементи процесу аудиту фінансової інформації  
 (авторська розробка)

Розглянемо можливі варіанти взаємозв'язку між зазначеними елементами та можливості їх використання в аудиторській практиці.

Насамперед розглянемо наявність в межах одного заходу двох професійних суджень аудитора. Теоретично таке сполучення аудиторського процесу можливе у випадку, коли на підставі одного з суджень виконується дія формування наступного (рис. 3.10).

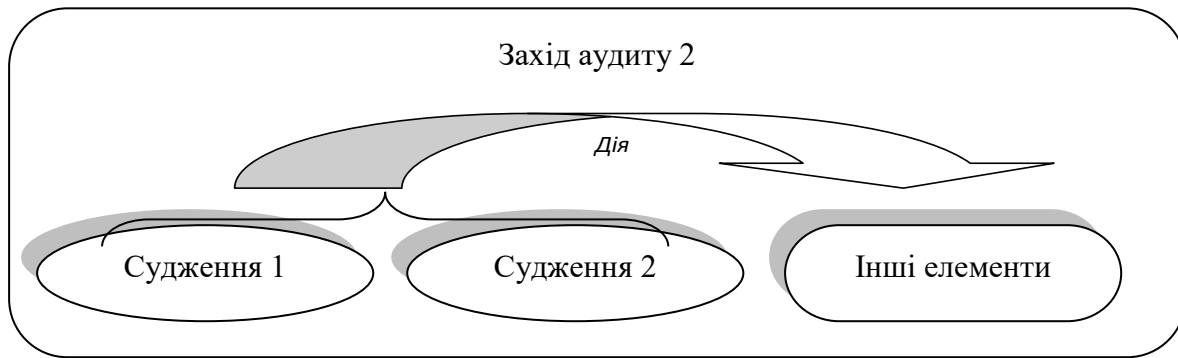


**Рис. 3.10. Модель заходу, що складається з двох професійних суджень з наявним причинно-наслідковим зв'язком**  
(авторська розробка)

Сполучення, наведене на рис. 3.10 може мати місце, коли існує причинно-наслідковий зв'язок між двома характеристиками або показниками, що включені до предметної області професійних суджень. Прикладом такого варіанту є ідентифікація необхідності модифікації аудиторського звіту (судження 2) на основі визнання наявності обставин, що можуть вплинути на рішення користувачів фінансової інформації (судження 1). Необхідність існування причинно-наслідкового зв'язку між елементами предметної області, і, як наслідок, між професійними судженнями аудитора, пояснюється теоретичною складовою цієї категорії, що ґрунтується на визнанні загального рівня, яким є судження взагалі.

Іншим варіантом наявності в межах аудиторського заходу двох професійних суджень може бути варіант, коли зазначені судження не пов'язані одне з одним логічно-наслідковим зв'язком (рис. 3.11), але на їх спільній основі аудитор виконує дії переходу до застосування інших елементів.

У варіанті, відображеному на рис. 3.11, причинно-наслідковий зв'язок між двома судженнями відсутній. Проте, вони можуть бути об'єднані в один захід. Прикладом такого об'єднання є заходи, в яких предметні області професійних суджень не є взаємопов'язаними, як наприклад, при визначенні змісту (судження 1) та обсягу (судження 2) процедур, які мають бути застосовані.



**Рис. 3.11. Модель заходу, що складається з двох професійних суджень за відсутності причинно-наслідкового зв'язку**  
(авторська розробка)

В одному заході можуть бути об'єднані три і більше суджень, при цьому між окремими з них може бути встановлений причинно-наслідковий зв'язок, а між іншими такий зв'язок може бути відсутній (рис. 3.12). При цьому, саме враховуючи зазначені судження, аудитор виконує дії, пов'язані з застосуванням інших елементів процесу.

Прикладом такого сполучення професійних суджень аудитора в одному заході є взаємоузгодженість предметної області лише частини суджень. Таке явище має місце, наприклад, у випадках оцінювання різних груп показників, на основі яких визначаються характеристики різних тверджень фінансової інформації (наприклад, для перевірки твердження “наявність активу” може бути використана послідовність суджень щодо наявності відповідних записів в інвентаризаційному описі (судження 1) та наявності активу (судження 2) або результат ідентифікації активу на підставі фізичної перевірки його наявності (судження 3). Інший елемент, що може бути включений до аудиторського процесу – це аудиторські процедури. Їх наявність в аудиторському процесі пов'язана з необхідністю обробки інформації, що

досліджується, або обробки професійних суджень, результатів інших процедур або результатів інших заходів.

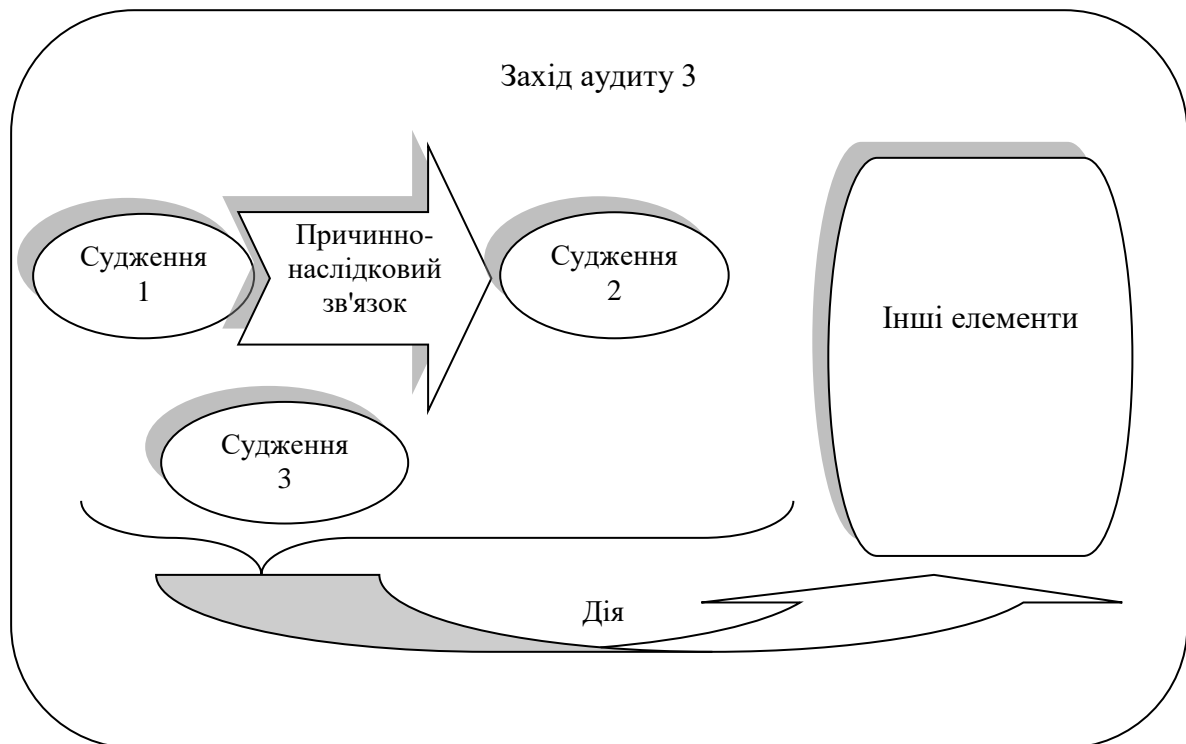


Рис. 3.12. Модель заходу, що складається з професійних суджень за наявності причинно-наслідкового зв'язку лише між окремими з них (авторська розробка)

На рис. 3.13 наведено модель заходу, в межах якого виконується аудиторська процедура. Під час проведення дослідження можливості застосування аудиторських процедур в межах одного заходу послідовно, одна за одною, для цілей вирішення окремо взятого завдання, нами було встановлено, що сам факт виконання аудиторських процедур є результатом професійного судження аудитора. Це ж стосується і змісту необхідних процедур, а також їх обсягу і послідовності застосування.

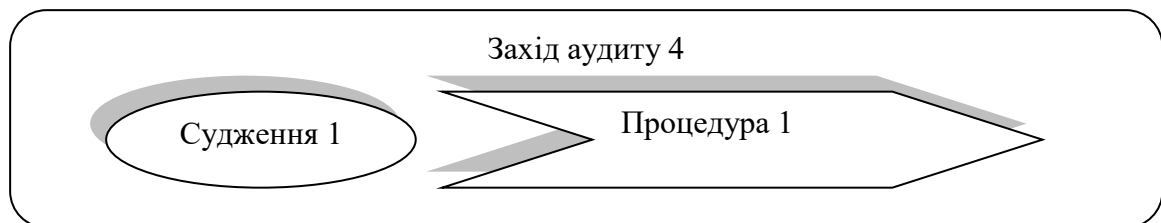


Рис. 3.13. Модель заходу, що включає аудиторську процедуру (авторська розробка)



Таким чином, плануванню, використанню та оцінюванню результатів застосування будь-якої процедури обов'язково передують професійне судження щодо доцільності та інших характеристик її можливого застосування. Отже, будь-який захід аудиту, в якому виконується процедура, передбачає наявність відповідного професійного судження аудитора, на підставі якого визначаються її основні параметри (процедурне судження, див. п. 3.1).

При цьому, кількість суджень, на підставі яких планується та виконується будь-яка процедура, має бути не меншою, ніж кількість її характеристик. Це пояснюється існуванням розгалуженої предметної області професійного судження аудитора. Зокрема, на рис. 3.14 наведено приклад заходу, в якому судження 1 визначає зміст процедури 1, судження 2 визначає обсяг процедури 1, а судження 3 визначає її порядковий номер в заході.

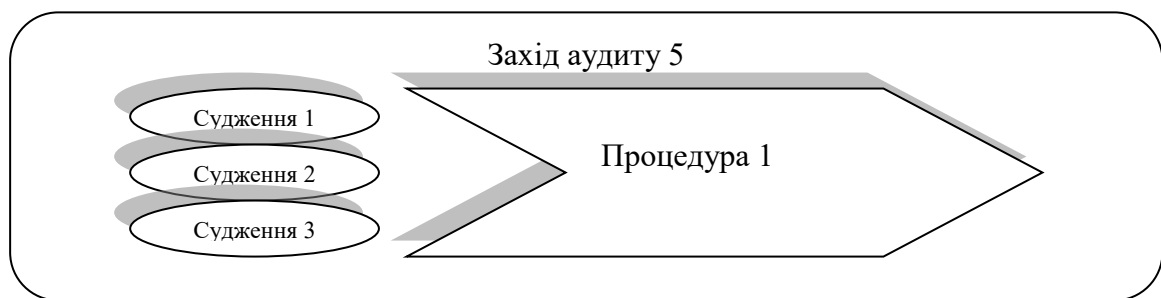
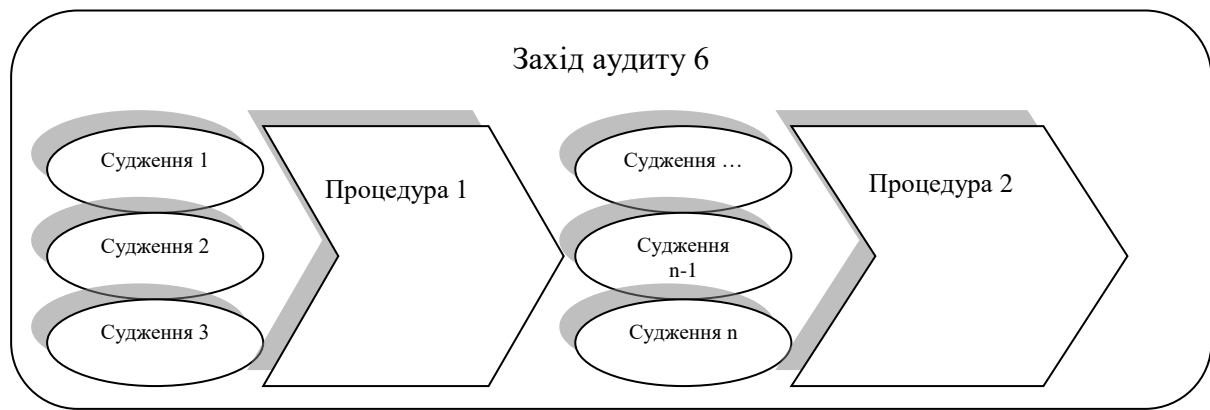


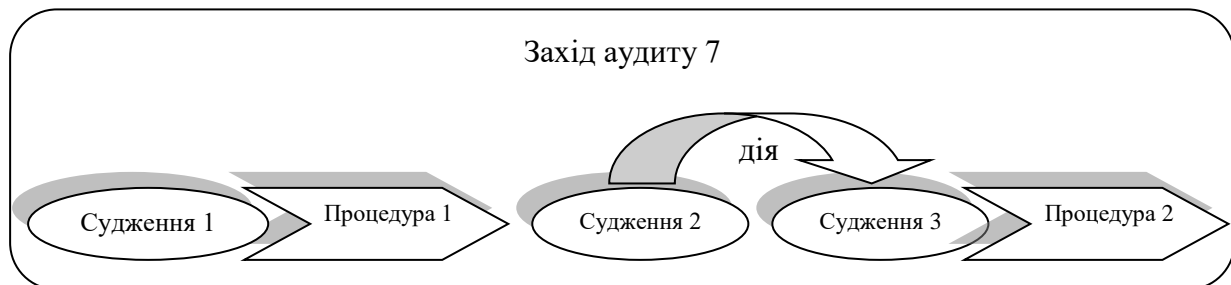
Рис. 3.14. Модель заходу, що включає аудиторську процедуру та судження, які визначають її характеристики  
(авторська розробка)

Необхідність формування судження може також стосуватися послідовного виконання двох чи більшої кількості аудиторських процедур, оскільки кожна наступна процедура потребуватиме формалізації власних параметрів (характеристик), що є предметом професійного судження аудитора. При цьому, кількість таких суджень відповідатиме кількості характеристик, якими наділяє аудитор заплановані аудиторські процедури. Зважаючи на це, модель застосування декількох процедур в одному заході набуде вигляду, наведеного на рис. 3.15.



**Рис. 3.15. Модель заходу, що передбачає послідовне виконання аудиторських процедур**  
(авторська розробка)

У власну чергу, професійне судження аудитора може бути результатом застосування однієї чи кількох процедур отримання та оцінювання аудиторських доказів. Зважаючи на це, модель заходу аудиту може бути формалізована наступним чином (рис. 3.16). При цьому аудитор виконує дії переходу до застосування у виконанні завдання інших елементів процесу.



**Рис. 3.16. Модель заходу, що передбачає послідовне формування професійних суджень аудитора**  
(авторська розробка)

Таким чином, процес 7 передбачає формування професійного судження 1 аудитора щодо застосування аудиторської процедури 1, результати якої дають можливість сформулювати судження 2. На підставі судження 2 аудитор може дійти висновку щодо необхідності застосування процедури 2, для чого необхідно у судженні 3 визначити її основні характеристики тощо. При цьому, кількість процедур і відповідних суджень аудитора визначатиметься кількістю елементів, які мають бути включені до аудиторського заходу.

Зважаючи на зміст моделей, викладених на рис. 3.10 - 3.16, можна зробити висновок, що професійне судження аудитора відіграє роль поєднувальної ланки як між аудиторськими процедурами, так і між процедурами та іншими професійними судженнями.

Результати дослідження діяльності суб'єктів аудиту дали можливість визнати, що окремі заходи аудиту фінансової інформації (1 – 7) можуть бути елементами інших заходів.

Наприклад, визначення перспектив безперервної діяльності підприємства може включати в себе заходи ідентифікації та оцінювання окремих груп чинників, заходи оцінювання аудиторського ризику можуть бути ідентифіковані як складова заходів планування, які, у власну чергу, можуть бути визнані елементом загального процесу аудиту фінансової інформації. Зважаючи на це, маємо розглянути моделі, які передбачають формалізацію заходів різного рівня, серед елементів яких є інші заходи. Такий вид заходів має комплексний характер, у зв'язку з чим їх ідентифікація та дослідження вимагатимуть, насамперед, визначення та оцінювання елементів аудиту, які використовуються для реалізації окремих заходів.

Рішення щодо виконання відповідних заходів також ґрунтується на судженні аудитора. При цьому, і будь-який результат будь-якого заходу оцінюється, виходячи з професійного судження. Іншими словами, ключовим елементом заходів аудиту є професійне судження аудитора, яке не лише виступає в ролі ланки, що забезпечує зв'язок між іншими елементами (процедурами та заходами).

Крім структурної будови заходів аудиту заслуговує на увагу їх функціональна характеристика. З цієї точки зору пропонуємо розглянути аспекти призначення заходів аудиту, їх взаємозв'язок між собою та результати реалізації. Виходячи з призначення, заходи аудиту можуть бути, на нашу думку, умовно поділені на заходи вирішення завдань аудиту та заходи реалізації стадій аудиту. Заходи аудиту фінансової інформації, на нашу думку, можуть бути ідентифіковані як сукупність елементів, зміст яких визначається характером завдань аудиту фінансової інформації, наведених у п. 2.2 (рис. 3.17).



Рис. 3.17. Заходи аудиту, спрямовані на вирішення завдань аудиту фінансової інформації  
(авторська розробка)

Ідентифікація наведених заходів дає можливість визначити їх спрямування, зокрема – під час планування аудиторських процедур, визначення змісту необхідної інформації, джерел отримання аудиторських доказів, формалізації критеріїв оцінювання даних.

Водночас, ідентифікація цієї групи елементів дозволить аудитору визначити ступінь відповідності його розуміння реальним характеристиками очікувань користувачів фінансової інформації і, відповідно, можливості підвищення рівня упевненості, що надається за результатами аудиту.

З іншого боку, невірне тлумачення заходів аудиту фінансової інформації, їх неадекватне виконання може стати джерелом виникнення аудиторського ризику, створити загрози неналежного виконання завдання і, як наслідок, сприятиме зменшенню довіри користувачів як до змісту перевіреної інформації, так і до характеристик роботи самого аудитора.

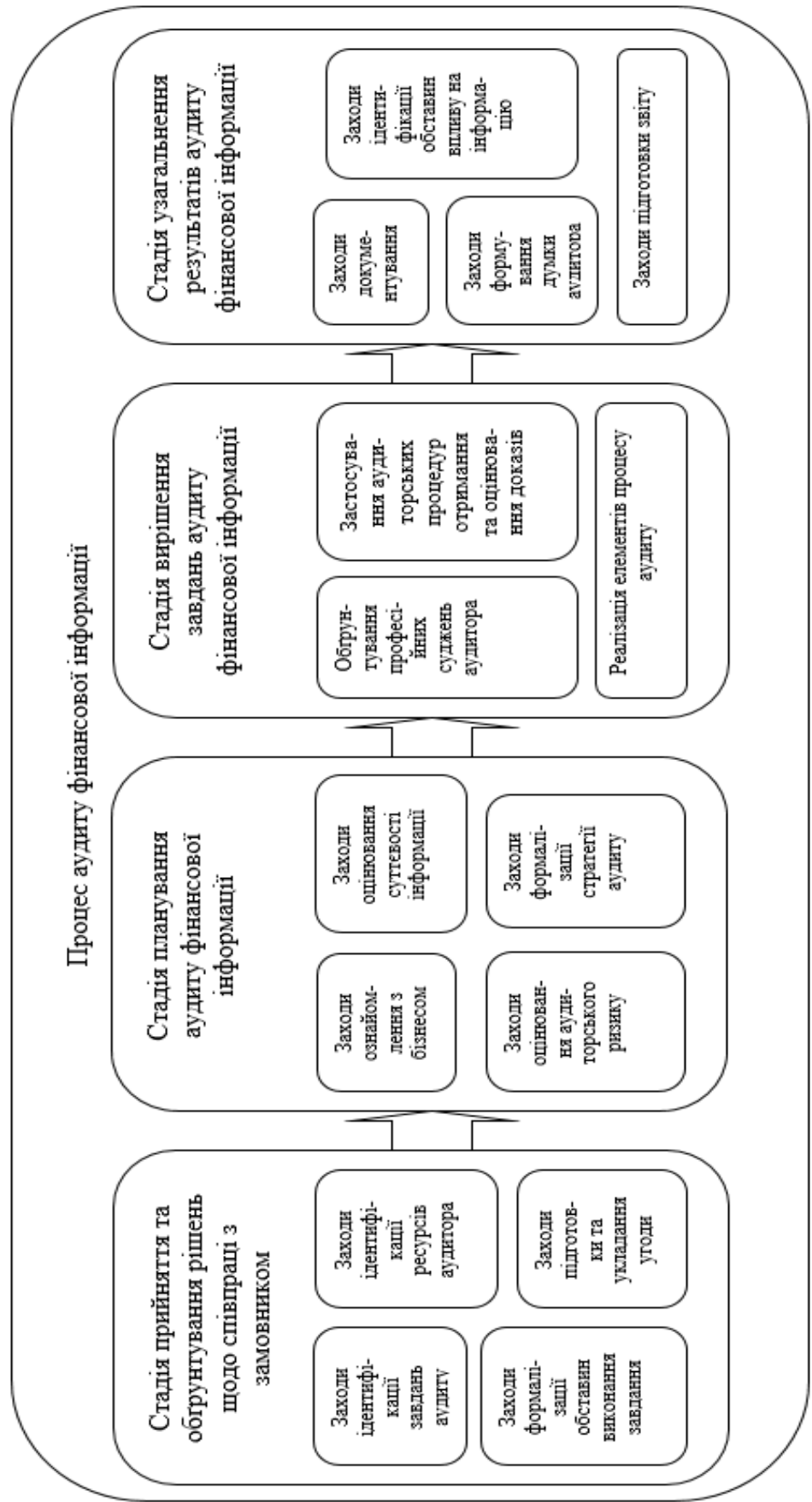
Іншою перевагою ідентифікації таких видів заходів аудиту є можливість її використання для визначення пріоритетності їх реалізації з точки зору вирішення завдань аудиту фінансової інформації. Зокрема, реалізація заходів, пов'язаних з оцінкою перспектив безперервної діяльності суб'єкта господарювання, на нашу думку, потребуватиме більшого зосередження ресурсів аудиту, що вплине і на формування суджень стосовно обсягу аудиторських процедур, що мають бути спрямовані на вирішення окремих завдань в умовах обмеженості ресурсів аудитора.

Для адекватного планування виконання завдань аудиту фінансової інформації нами пропонується ідентифікувати заходи реалізації стадій аудиту. З цією метою вважаємо за доцільне визначити наступні стадії аудиту фінансової інформації:

- 1) прийняття та обґрунтування рішень щодо співпраці з замовником;
- 2) планування аудиту фінансової інформації;
- 3) вирішення завдань аудиту фінансової інформації;
- 4) узагальнення результатів аудиту фінансової інформації.

Виходячи з цього, маємо можливість побудувати відповідну модель аудиторського процесу (рис. 3.18).

Використання наведеної моделі дає можливість розподіляти ресурси аудитора на реалізацію заходів, які відповідають вирішення завдань аудиту фінансової інформації на різних стадіях. Наведена модель визначає зміст заходів, які мають бути реалізовані на кожній зі стадій аудиту.



**Рис. 3.18. Модель процесу аудиту фінансової інформації на основі заходів, що застосовуються на різних стадіях**  
(авторська розробка)

Дослідивши особливості окремих елементів процесу аудиту фінансової інформації, ми змогли ідентифікувати низку їх характеристик, до яких можуть бути віднесені призначення, ресурсне забезпечення та результати виконання.

Визначення призначення кожного з наведених видів заходів полягає у формалізованому викладі очікувань аудитора щодо можливих результатів групи елементів процесу аудиту фінансової інформації. При цьому, незалежно від видів та структури заходів аудиту, які реалізуються в межах кожної зі стадій, їх призначення, на наше переконання, має стосуватися виключно конкретного завдання, яке вирішується за їх допомогою на конкретній стадії аудиту.

Для ідентифікації призначення заходів, що відбуваються на стадії прийняття та обґрунтування рішень стосовно співпраці з замовником аудиту, необхідно брати до уваги очікування аудитора стосовно відповідей на низку питань, серед яких, на наше переконання, найважливішими є наступні:

1) чи є легітимним звернення замовника, пов'язане з ініціюванням проведення аудиту?

2) чи існує узгодженість в розумінні замовником та аудитором мети і завдань аудиту?

3) чи володіє аудитор достатнім обсягом ресурсів, необхідних для вирішення завдання з надання упевненості?

4) чи існують обмеження етичного або технологічного характеру, які, на думку аудитора, можуть перешкодити вирішенню завдань аудиту?

На зазначені питання відповіді, на нашу думку, можуть бути надані в результаті заходів, наведених у відповідному блоку, визначеному як “Стадія прийняття та обґрунтування рішень щодо співпраці з замовником”, наведеному на рис. 3.18. При цьому, невиконання хоча б одного з наведених заходів може бути підставою для оцінювання ідентифікації призначення відповідних стадій як неповного або недостатнього. Це, у власну чергу, може призвести до низької оцінки якості виконання роботи аудитора.

Сукупність заходів, об'єднаних у блоку “Стадія планування аудиту фінансової інформації” дає можливість аудиторі вирішити питання, пов'язані з використанням

наявних ресурсів під час вирішення завдань аудиту. При цьому, аудитор має визначити обсяг, зміст та послідовність застосування відповідних заходів, враховуючи проблеми обмеженості наявних ресурсів та необхідності своєчасного якісного виконання відповідних завдань.

Зважаючи на це, виконання визначених заходів має всіляко сприяти оцінюванню реальної кількості ресурсів, визначенню можливості їх використання для виконання завдань в контексті їх прийнятності, а також – можливості усунення дублювань у заходах, спрямованих на отримання та оцінювання даних під час виконання завдань з надання упевненості.

Таким чином, ще одним призначенням заходів, що стосуються планування аудиту, може бути визначення необхідності залучення додаткових ресурсів для вирішення певних завдань. При цьому, ідентифікація призначення відповідних заходів може бути досягнута виключно шляхом комплексної реалізації наведених у відповідному блоці заходів аудиту фінансової інформації.

Як і у випадку з ідентифікацією призначень заходів, спрямованих на прийняття рішень щодо співпраці з замовником, невиконання всього обсягу передбачених заходів може призвести до неадекватної оцінки призначення заходу планування.

Призначення заходів, пов'язаних з вирішенням завдань аудиту фінансової інформації, на нашу думку, також вимагає їх комплексної реалізації. При цьому, варто звернути увагу на те, що саме на основі результатів заходів, характерних для стадії вирішення завдань аудиту фінансової інформації, формуються професійні судження аудитора, що містять результати аудиту.

Зважаючи на це, можна зробити висновок, що призначенням заходів, об'єднаних у відповідну групу, може бути визначене забезпечення отримання достатньої кількості відповідних аудиторських доказів стосовно фінансової інформації. Цього можна досягти шляхом адекватного вибору та застосування аудиторських процедур, формування та обґрунтування професійних суджень аудитора і, як наслідок, застосування заходів перевірки як самої фінансової



інформації, так і процесу її підготовки. Невиконання або часткове виконання заходів аудиту групи “Процес вирішення завдань аудиту фінансової інформації”, на наш погляд, може призвести не лише до отримання неадекватної ідентифікації їх призначення, але й сприятиме в подальшому формуванню неадекватних результатів аудиту.

Стадія “Узагальнення результатів аудиту фінансової інформації” передбачає формування, обґрунтування та формалізації професійної думки аудитора. Зважаючи на це, відповідні заходи аудиту мають бути спрямовані на забезпечення адекватності змістовної (професійна думка аудитора, яка є джерелом упевненості користувачів результатів її роботи) та формальної (спосіб формалізації, викладення та подання професійної думки аудитора, її тип і вид).

Отже, призначення відповідних заходів полягатиме у комплексному сприянні отриманню користувачем результатів роботи аудитора достатнього рівня упевненості щодо фінансової інформації. Саме тому, зазначені заходи мають реалізовуватися комплексно, що дасть можливість адекватного вирішення проблем, пов’язаних з реалізацією місії аудиту.

Ресурсне забезпечення реалізації розглянутих заходів аудиту передбачає визначення обсягу, змісту та послідовності використання ресурсів, необхідних для їх виконання. Оскільки виконання заходів, серед іншого, передбачає виконання певних аудиторських процедур, то можна припустити, що зазначені характеристики використання відповідних ресурсів формуватимуться на підставі процедурного наповнення відповідних заходів. Таким чином, для оцінки ресурсного забезпечення виконання заходів аудиту маємо підстави запропонувати оцінювання використання матеріальних, фінансових ресурсів, ресурсів праці і ресурсів часу. При цьому, на наше переконання, для оцінювання ресурсного забезпечення заходів аудиту фінансової інформації необхідно враховувати те, що ресурси аудитора мають обмежений характер.

Обмеження ресурсів праці має суб’єктивну природу, оскільки їх обсяг і кваліфікацію визначає аудитор під час

прийняття на роботу відповідного персоналу. Оцінюючи обмеження ресурсів праці, аудитор має визначити, скільки працівників він може залучити для виконання завдання та якою має бути їхня кваліфікація.

В разі, якщо для виконання певних заходів працівників відповідної кваліфікації не вистачає, аудитор може прийняти рішення щодо відмови від виконання завдання або залучення до виконання аудиту додаткового персоналу, інших аудиторів, персоналу клієнта, експертів, або (на умовах субпідряду) інших суб'єктів аудиторської діяльності. В цьому випадку, аудитору необхідно враховувати власні фінансові можливості.

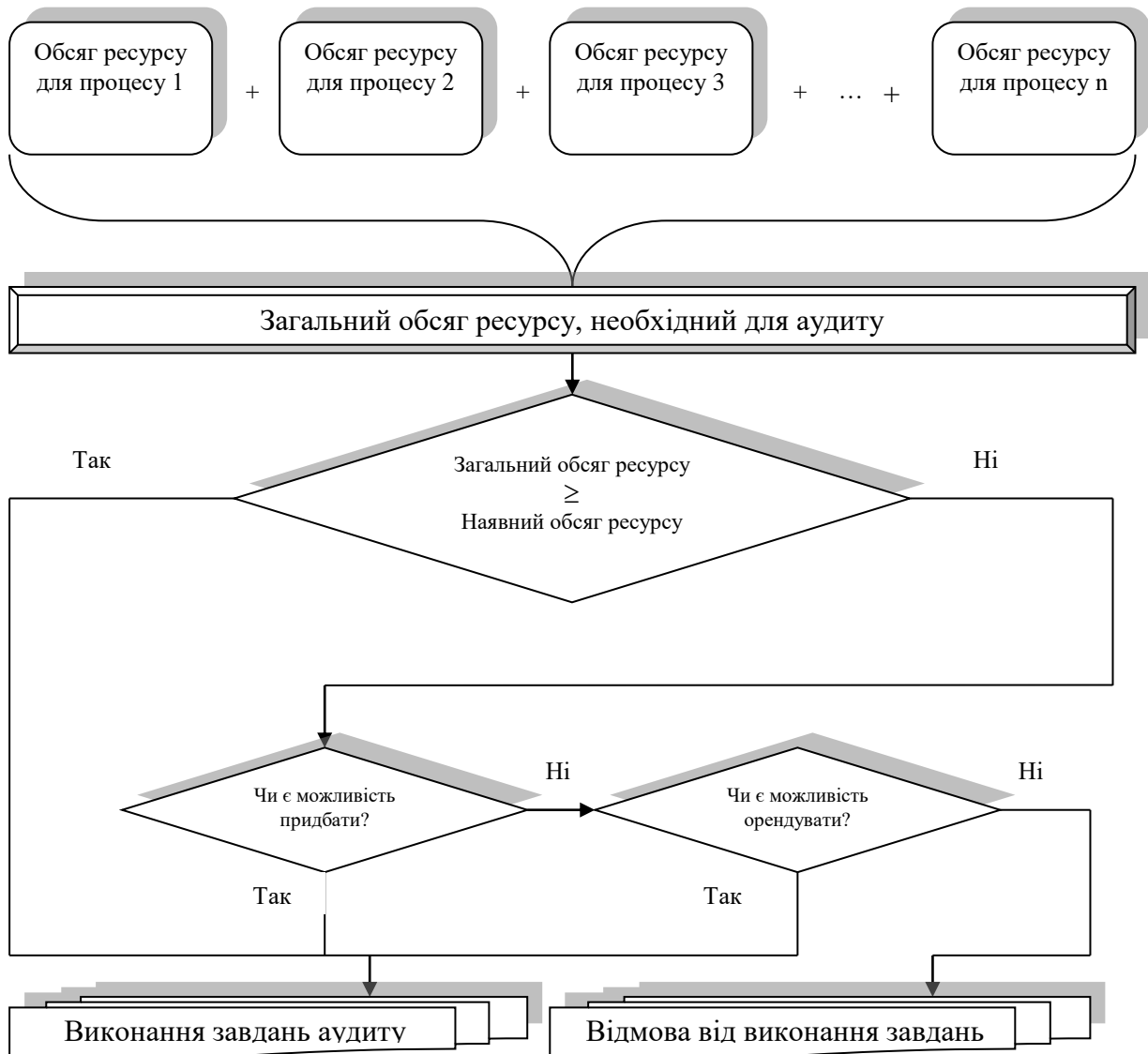
Суб'єктивна природа обмеженості матеріальних ресурсів також пояснюється тим, що їх обсяг і склад формуються, виходячи з інтересів аудитора та його фінансових можливостей. Так же, як і у випадку з ресурсами праці, аудитору необхідно визначити наявність матеріальних ресурсів, придатних для використання під час виконання завдань аудиту.

У випадку нестачі цієї категорії ресурсів аудитор може прийняти рішення щодо відмови від виконання завдання, придбання нових ресурсів або оренди у інших суб'єктів фінансово-господарської діяльності.

Обмеженість ресурсів часу пояснюється наявністю відповідних домовленостей про тривалість аудит між замовником і аудитором. При цьому, така тривалість, як правило, формалізується у відповідних документах і може бути змінена виключно за згодою замовника. Зважаючи на це, можна зробити висновок щодо об'єктивного характеру обмеженості цього ресурсу.

Особливістю визначення обсягу матеріальних ресурсів та ресурсів праці, необхідних для виконання завдань аудиту фінансової інформації є те, що він має визначатися як математична сума можливих витрат (у натуральному вимірнику), пов'язаних з виконанням заходів в межах кожного заходу.

При цьому, отримане значення загального обсягу ресурсів, що мають бути використані, порівнюється з наявними обсягами відповідних ресурсів аудитора (рис. 3.19).



**Рис. 3.19. Алгоритм оцінювання матеріальних ресурсів та ресурсів праці, необхідних для аудиту фінансової інформації**  
(авторська розробка)

Натомість, тривалість виконання аудиту, яка визначається в угоді між аудитором та замовником, як уже зазначалося, має об'єктивну природу. Тому, ресурси часу, пов'язані з реалізацією окремих заходів, мають бути визначені, виходячи з можливості його розподілу між ними.

Розподілений час порівнюється з нормативом його використання для виконання кожного заходу (рис. 3.20).

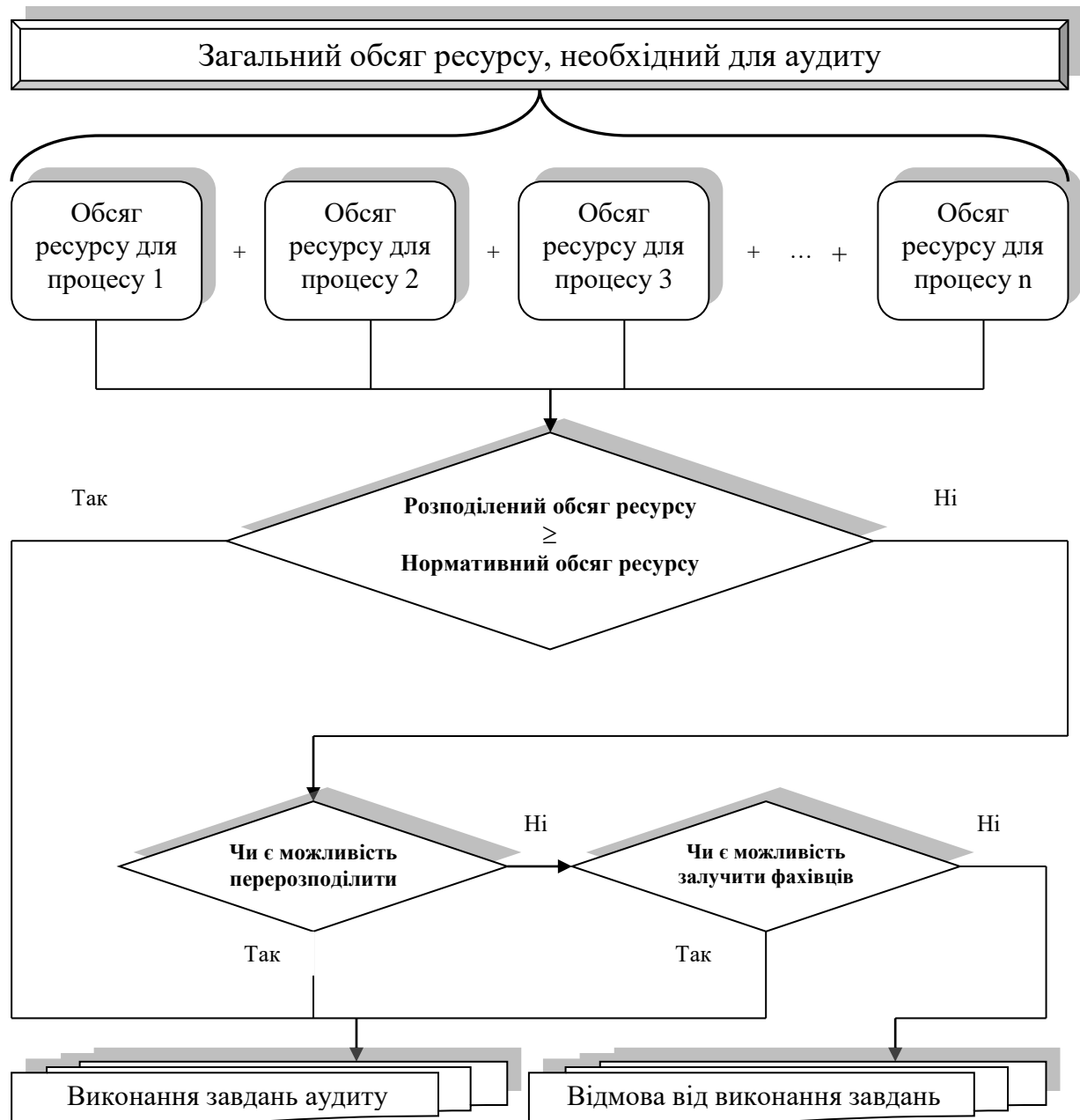


Рис. 3.20. Алгоритм оцінювання матеріальних ресурсів часу, необхідних для аудиту фінансової інформації  
(авторська розробка)

У разі, коли запланований обсяг часу є більшим, ніж нормативне значення, аудитор може прийняти рішення щодо використання надлишку для виконання інших заходів. Якщо розподілений обсяг часу є меншим за нормативне значення, аудитор може прийняти рішення щодо відмови від виконання завдання, використання надлишків часу, розподіленого на інші заходи або залучення додаткових фахівців на платній

(інші аудитори, експерти) чи безоплатній (персонал клієнта) основі.

Обсяг фінансових ресурсів, необхідних для забезпечення належного виконання завдань аудиту фінансової інформації залежить від обсягу матеріальних (канцелярські приналежності, комп'ютерна техніка та витратні матеріали, приміщення, що використовуються аудитором тощо).

Варто звернути увагу на те, що використання трудових і матеріальних ресурсів для вирішення завдань аудиту фінансової інформації передбачає також здійснення суб'єктами аудиту додаткових витрат. Зокрема, для підтримання належного рівня кваліфікації персоналу аудитор має, серед іншого, оплачувати послуги щодо їх навчання, підвищення кваліфікації, проходження сертифікації тощо. З іншого боку, аудитор має компенсувати своїм працівникам витрати, пов'язані з відрядженнями під час проведення аудиту.

Експлуатація приміщень, в яких працює аудитор, (якщо деякі заходи аудиту здійснюються поза межами об'єкта аудиту) потребує оплати послуг сторонніх організацій (комунальних підприємств, зв'язку, охорони тощо). Використання комп'ютерної техніки для цілей аудиту не є можливим без відповідного програмного забезпечення, яке ідентифікується як нематеріальний ресурс.

Потребують оплати і послуги, які надаються іншими аудиторами та експертами для цілей аудиту фінансової інформації.

Зважаючи на це, аудитору необхідно оцінити загальний обсяг фінансових ресурсів, необхідних для оплати вартості матеріальних та нематеріальних ресурсів, ресурсів праці, а також оплати послуг залучених фахівців та інших суб'єктів фінансово-господарської діяльності. Водночас, необхідно визначити джерела надходження фінансових ресурсів, необхідних для цього.

Для цього пропонується побудувати бюджет формування та використання фінансових ресурсів, необхідних для проведення аудиту фінансової інформації (форма бюджету наведена у дод. В).

Застосування запропонованої форми бюджету, на нашу думку, дозволить, з одного боку, попередньо оцінити величину фінансових ресурсів, які мають бути спрямовані на проведення аудиту, з іншого – оцінити можливість отримання необхідних ресурсів з різних джерел.

Так, покриття витрат, пов'язаних з проведенням аудиту фінансової інформації, за рахунок коштів замовника передбачає необхідність врахування відповідної суми під час визначення величини гонорару аудитора. Це безпосередньо вплине на вартість аудиторської послуги та можливість її обґрунтування в контексті забезпечення дотримання етичних вимог, що висуваються до учасників ринку аудиту. При цьому, в разі потреби сума гонорару може бути переглянута за погодженням аудитора та клієнта.

Водночас, фінансові ресурси можуть надійти і у формі компенсації окремих витрат, пов'язаних з проведенням аудиту. При цьому, існує потреба оцінки імовірності дотримання етичних вимог при обумовленні можливості здійснення таких компенсацій клієнтом. Така ж потреба існує і за наявності інших надходжень від клієнта.

Використання фінансових джерел самого суб'єкта аудиторської діяльності може свідчити про недостатню обґрунтованість (у бік заниження) вартості аудиторської послуги, що може бути негативно оцінене з точки зору етики аудитора. З іншого боку, наявність відповідного джерела може бути наслідком непередбачених під час обговорення з клієнтом обставин, які були виявлені після укладання угоди про проведення аудиту.

Залучення позикових коштів може свідчити про необхідність термінового придбання окремих видів ресурсів аудитором для виконання як конкретного завдання, так і для проведення двох і більше аудитів фінансової інформації.

Результати виконання заходів аудиту, на наше переконання, можуть бути оцінені за наступними аспектами:

- досягнення мети їх застосування в умовах наявного ресурсного забезпечення;
- якість виконання завдань аудиту фінансової інформації.

Питання оцінювання досягнення мети окремих заходів може бути вирішене шляхом визначення відповідності

одержаного результату меті, яка очікувалася аудитором, а саме: отримання достатньої кількості аудиторських доказів, забезпечення їх доречності, достовірності та своєчасності одержання.

Питання якості аудиту фінансової інформації детальніше розглянуто у розділі 4.

Зазначені характеристики окремих елементів, а точніше — груп заходів, які за загальною сукупністю формують процес аудиту фінансової інформації, на наше переконання дозволять адекватно ідентифікувати їх зміст, що, у власну чергу, сприятиме

Взаємозв'язок між заходами аудиту фінансової інформації має місце внаслідок інтегрування його мети і завдань, що мають бути вирішені. Виходячи з цього, може бути ідентифікований рух ресурсів аудитора, спрямованих на реалізацію відповідних заходів як між окремими заходами, так і між їх елементами.

Саме, виходячи зі змісту і характеру такого руху ресурсів пропонується ідентифікувати та оцінювати взаємозв'язок між заходами аудиту.

На нашу думку, всі види зв'язків між заходами можуть бути класифіковані на прямі, які визначаються наявністю безпосереднього руху ресурсів між двома чи більшою кількістю заходів, та непрямі (або умовні), що передбачають наявність руху ресурсів лише за певних обставин.

Зокрема, прикладом прямого руху ресурсів, спрямованих на реалізацію окремих заходів, може бути визнана послідовність їх спрямування на оцінювання рівня суттєвості інформації, після чого — на ідентифікацію та оцінювання запланованого рівня аудиторського ризику. Натомість, умовний рух ресурсів аудитора можна спостерігати під час узагальнення результатів аудиту, а саме — визначення необхідності та напряму використання ресурсів аудиту буде залежати від ідентифікації причини виявлених відхилень у фінансовій інформації (ідентифікація ознак шахрайства вимагатиме від аудитора виконання додаткових заходів, що будуть формалізовані як в окремих елементах (судження, процедури), так і в цілих заходах.

Відповідно до викладеного, зв'язок між заходами аудиту також може бути визнаний як прямий або умовний.

Інший метод визначення руху ресурсів, спрямованих на реалізацію заходів аудиту, на нашу думку, ґрунтується на визначенні способу руху. Зокрема, способи руху ресурсів, спрямованих на реалізацію заходів аудиту фінансової інформації, можуть бути ідентифіковані як рух без трансформації ресурсів, і рух з трансформацією ресурсів.

Перший спосіб руху є характерним для випадків, коли аудитор використовує заздалегідь запланований обсяг ресурсів відповідно до попередньо визначеної структури. Для другого способу є характерним здійснення заміни ресурсів одного виду на інший або зміна їх структури. Це може бути пояснене можливістю використання різних видів аудиторських процедур з урахуванням якісних і кількісних характеристик очікуваних аудиторських доказів, а також — змістом наявних ресурсів аудитора.

При цьому, пропонуємо ідентифікувати функціональну та організаційну трансформацію ресурсів. Функціональна трансформація матиме місце у випадках прийняття рішення аудитором щодо зміни обсягу і структури ресурсів, виходячи з необхідності зміни підходів до отримання та оцінювання аудиторських доказів у межах суб'єкта аудиту. Натомість функціональна трансформація є характерною, коли аудитор приймає рішення використовувати у своїй роботі результати, отримані іншими аудиторами, системами внутрішнього аудиту чи внутрішнього контролю клієнта, залученими для виконання завдань експертами. В даному випадку, трансформація ресурсів відбувається через те, що аудитор може спрямувати замість всієї сукупності ресурсів лише один з їх видів (наприклад — фінансові для оплати роботи експерта), зекономивши власний часовий, матеріальні та трудові ресурси. Зважаючи на це, зв'язок між заходами може бути визнаний як звичайний або трансформаційний.

Ще однією ознакою зв'язку між заходами, на наше переконання, є спосіб його визнання. Такий підхід ґрунтується на застосуванні професійного судження аудитора, на підставі якого аудитор може припустити або аксіоматичну наявність зв'язку між аудиторськими заходами,



або визнати необхідність доведення його наявності (теоретичний). При цьому, результати дослідження дають змогу стверджувати про наявність комбінованого підходу до ідентифікації зв'язків між заходами, що ґрунтуються на професійних судженнях.

Узагальнення видів зв'язку між окремими заходами наведено на рис. 3.21.



Рис. 3.21. Види зв'язків між заходами аудиту фінансової інформації  
(авторська розробка)

Механізм реалізації зв'язків між заходами аудиту визначається, виходячи з ролі професійного судження аудитора, на основі якого ідентифікується відповідний вид зв'язку. Проте, до предметної області професійного судження аудитора, як уже зазначалося, відносяться, серед іншого, і визначення виду руху ресурсів, і його спосіб. Таким чином, для зв'язків між заходами, що ідентифікуються на основі руху ресурсів, також провідну роль відіграє професійне судження.

Використання запропонованої схеми у практичній діяльності, на наш погляд, сприятиме оптимізації заходів, що виконуються для вирішення завдань аудиту фінансової інформації.

Зокрема, це може стосуватися заходів, які виконуються на стадії планування аудиту, коли існує необхідність найбільш ефективного розподілу наявних у аудитора ресурсів для забезпечення належного рівня якості виконання роботи.

Залежно від змісту і призначення заходів аудиту, розрізнятиметься зміст їх результатів. Зважаючи на це, пропонується визначати дві групи аудиторських заходів: підсумкові та проміжні.

Підсумкові заходи забезпечують отримання результатів, які не передбачають подальшого опрацювання. Іншими словами, результати таких заходів, за змістом, можуть бути ототожнені з результатом аудиту фінансової інформації в цілому.

Натомість проміжні заходи аудиту забезпечують отримання результатів, які потребують подальшого опрацювання шляхом реалізації інших заходів аудиту. До таких заходів можуть бути віднесені всі заходи, що передують формуванню та висловленню професійної думки аудитора в аудиторському звіті. При цьому, спосіб відповідного опрацювання є предметом професійного судження аудитора, що підтверджує його базову роль у виконанні заходів аудиту фінансової інформації, оскільки є не лише самостійним елементом процесу та інших заходів, але й забезпечує зв'язок між ними.

Таким чином, аудиторські заходи є способом узагальнення окремих елементів аудиту фінансової інформації. З одного боку, таке узагальнення дає можливість змодельовати роботу аудитора, спрямовану на вирішення ідентифікованих завдань, з іншого — сприяє оптимізації ресурсів, якими володіє аудитор, для досягнення мети аудиту.

Водночас, варто звернути увагу на те, що зміст самих заходів, їх реалізація, оцінювання отриманих результатів визначаються на підставі професійного судження аудитора, що має суб'єктивний характер. Виходячи з цього, існує необхідність визнання професійної відповідальності аудитора за заходи, комплекс яких складає процес аудиту фінансової інформації, за ідентифікацію їх елементів, адекватне оцінювання відповідних результатів. При цьому, зазначене може бути підставою для визнання аудиторського ризику,

пов'язаного з формалізацією, реалізацією та оцінюванням результатів аудиторських процесів і, як наслідок, впливу характеристик заходів аудиту та їх реалізації на рівень упевненості користувачів фінансової інформації.

### **Висновки до розділу 3**

Вирішення завдань аудиту фінансової інформації передбачає виконання заходів, пов'язаних з формуванням та обґрунтуванням професійних суджень аудитора, плануванням, виконанням та застосуванням аудиторських процедур, а також — реалізацією заходів аудиту.

За результатами дослідження природи та змісту професійного судження аудитора нами було запропоноване його уточнене визначення, що враховує його структуру, яка визнає наявність трьох елементів: судження як категорія філософії та логіки, професійне судження та професійне судження аудитора.

Це дало можливість ідентифікувати об'єктивну та суб'єктивну складові професійного судження аудитора, уточнити його класифікаційні ознаки, визначити предметну область з урахуванням змісту заходів, під час яких відповідні професійні судження аудитора застосовуються.

Проведений аналіз аспектів вибору та застосування аудиторських процедур дав можливість припустити, що в основі їх виконання є використання набору часових, матеріальних, трудових та фінансових ресурсів аудитора. При цьому, за результатами проведеного дослідження встановлено, що всю сукупність аудиторських процедур можна умовно класифікувати за кількома ознаками, що дає можливість ідентифікувати, серед іншого, процедури ідентифікації, процедури оцінювання, процедури забезпечення, процедури реалізації, процедури контролю якості аудиту та процедури дотримання етичних вимог.

Зважаючи на це, нами було запропоновано підхід щодо оцінювання призначення та можливості застосування аудиторських процедур, виходячи з різних можливостей сполучення їх різних видів на різних стадіях виконання завдання.

Для вирішення проблеми вибору аудиторських процедур пропонується запровадити категорії їх цільової та функціональної прийнятності, а також модель їх оцінювання.

За результатами дослідження змісту елементів процесу аудиту фінансової інформації було визначено, що вони можуть бути формалізовані як професійне судження, аудиторська процедура та заходи аудиту. При цьому, професійне судження може, на нашу думку, розглядатися як самостійний захід або як окремий елемент аудиторського процесу. Аудиторська процедура застосовується виключно у сукупності з професійними судженнями аудитора в межах аудиторського процесу. Натомість, заходи аудиту можуть включати в себе як елементи професійні судження, аудиторські процедури та інші заходи в різних сполученнях.

Водночас, заходи аудиту характеризуються низкою ознак, серед яких можуть бути виділені механізми їх взаємозв'язку. При цьому, проведене дослідження дало підстави для обґрунтування гіпотези про те, що зв'язок між заходами аудиту ґрунтується на застосуванні професійного судження аудитора, що може свідчити про його фундаментальну роль в реалізації заходів аудиту фінансової інформації. Водночас, будь-який захід, пов'язаний з реалізацією такого зв'язку, характеризується перерозподілом ресурсів аудитора.

Викладені у розділі 3 результати проведеного дослідження дають можливість на теоретичному рівні обґрунтувати пріоритетність професійного судження аудитора у виконанні заходів, спрямованих на вирішення завдань аудиту фінансової інформації. Водночас, практичне застосування запропонованих підходів сприятиме вирішенню проблем, що виникають на стадії планування аудиту, виконання реалізації відповідних заходів та оцінювання їх результатів в контексті забезпечення належної якості роботи аудитора.

## **Розділ 4.**

### **Модифікація процесів забезпечення упевненості користувачів фінансової інформації**

#### **4.1. Формалізація професійної відповідальності аудитора**

В умовах змін, що відбуваються в економічних відносинах, характеристиках фінансової інформації щодо них, інформаційних запитах і поведінці суб'єктів економічних відносин, а також у зв'язку зі змінами в організації та методиці аудиту як інструменту надання упевненості користувачам фінансової інформації, особливої актуальності набуває професійна відповідальність аудиторів.

Відповідальність аудитора визначається у нормативно-правових документах загального (Закон України “Про аудиторську діяльність” [377]) та професійного (Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання упевненості та супутніх послуг [294]).

Аналіз аспектів професійної відповідальності аудиторів постійно проводиться вітчизняними та зарубіжними науковцями і практикуючими аудиторами.

Так, В.П. Бондар за результатами проведених досліджень відзначає, що “кожен автор має власний підхід до розкриття видів відповідальності. Разом з тим, більшість виділяє основні сфери відповідальності, які включають відповідальність перед професійними організаціями, юридичну відповідальність перед державою та юридичну відповідальність перед третіми особами” [49, с. 335].

В.В. Головач у своїх публікаціях [105; 106; 107] аналізує відповідальність аудитора, виходячи з її нормативно-правового регулювання. Зокрема, автор відзначає можливість притягнення аудитора до відповідальності, виходячи з виду послуг, які він надає, результатів його роботи, покладених на нього додаткових обов'язків (зокрема – виконання завдань фінансового моніторингу), а також внаслідок дій, що можуть бути кваліфіковані як адміністративне правопорушення або кримінальний злочин.

Аналізу вимог нормативно-правових документів стосовно відповідальності аудитора присвячена і публікація

О. Козки [201]. Серед іншого, у статті характеризуються передбачені чинним законодавством види відповідальності, що застосовуються до аудитора у випадку неналежного виконання ним своїх обов'язків.

А. Климов пропонує розглядати професійну відповідальність аудиторів, виходячи з розподілу відповідальності на відповідальність суб'єкта підприємництва (аудитора чи аудиторської фірми) та суб'єкта професійної діяльності [189]. При цьому, автор звертає увагу на неврегульованість аспектів дисциплінарної відповідальності аудиторів, що призводить до проблем застосування санкцій до аудиторів, що порушили етичні вимоги.

Колектив авторів під керівництвом Ф. Ф. Бутинця визнають необхідність особистої відповідальності аудитора за наданий аудиторський висновок, оскільки “він надає висновок від свого імені на підставі власних досліджень відповідно до його спеціальних знань” [68, с. 446].

В публікаціях науковців і практикуючих аудиторів визначаються підстави виникнення і механізми притягнення аудитора до юридичної відповідальності.

Такі механізми досліджуються в роботах Е. Аренса, Дж. Лоббека [6], які визнають наявність юридичної відповідальності аудитора перед клієнтом та третіми сторонами.

Р. Адамс [1] ідентифікує низку рівнів відповідальності, серед яких: відповідальність згідно з законодавством, відповідальність за загальним правом, відповідальність за умовами договору, відповідальність перед третіми особами, які, у власну чергу, передбачають відповідальність за виявлення помилок і зловживань

Натомість, у роботі Н. І. Дорош пропонується ідентифікувати підстави для настання відповідальності. Зокрема, автор відзначає: “Щодо професійної відповідальності аудиторів умотивовано, що юридично визначити неякісне проведення аудиту може тільки суд. Тому Аудиторська палата України може анулювати свідоцтво про внесення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності та сертифікат тільки на підставі рішення суду. Тільки в тому разі, коли суд визнає якість проведеної перевірки

незадовільною аудитор (аудиторська фірма) за його рішенням відшкодовує замовнику понесені ним збитки в повному обсязі, а також витрати на проведення повторної перевірки іншим суб'єктом аудиторської діяльності” [150, с. 14].

Отже, розглядаючи питання професійної відповідальності, слід враховувати те, що поняття “відповідальність” розглядається у декількох дискурсах (табл. 4.1).

Таблиця 4.1. Поліморфність поняття “відповідальність”\*

	Вид дискурсу	Сутність поняття
1	економічний	це “система правил, встановлених державою для юридичних і фізичних осіб, різних ланок органів державного управління та місцевого самоврядування з метою недопущення конфліктності їхніх інтересів, у т.ч. через відшкодування заподіяних збитків тощо” [298, с. 107–108]
2	соціальний	це “схильність людини поводитись відповідно до інтересів інших людей і соціальних груп, дотримуватися прийнятих норм і виконувати вибрані рольові обов’язки” [467, с. 60]
3	філософсько-соціологічний	це “філософсько-соціологічне поняття, яке характеризує міру відповідності поведінки особи, групи, прошарку, держави наявним вимогам, діючим соціальним нормам, правилам співжиття, правовим законам; співвідношення обов’язку і міри його виконання суб’єктом) особою, групою, класом” [536, с. 86]
4	юридичний	це “встановлений законодавством і забезпечений державою юридичний обов’язок правопорушника зазнати позбавлення певних благ, належних йому цінностей (позбавлення волі, позбавлення права займати певну посаду, позбавлення майна шляхом його конфіскації, шляхом стягнення штрафів тощо) [562, с. 550]

\*Джерело: узагальнено автором на підставі [298; 467; 536; 562]

Також виділяються моральний, політичний, екологічний, партійний дискурси відповідальності.

Найбільш важливим при розгляді відповідальності аудитора є один з її можливих проявів, — юридична відповідальність, яка може бути кримінальною, адміністративною, дисциплінарною, цивільно-правовою та іншою.

Розглядаючи питання юридичної відповідальності аудитора, слід виходити з того, що “це форма впливу на порушників, реакція держави на допущенні порушення правових норм, на посягання на соціальні інтереси суспільства, права особи” [536, с. 355]. Отже, однією з головних передумов виникнення юридичної відповідальності аудитора є встановлений факт порушення аудитором певних норм та визнання аудитора порушником цих норм.

Правопорушення як фактична підстава юридичної відповідальності в господарському праві має свої особливості.

Типовим складом правопорушення є наявність чотирьох елементів: протиправної поведінки; негативних наслідків такої поведінки; причинного зв'язку між протиправною поведінкою та настанням негативних наслідків; вини правопорушника. Проте в господарському праві наявність всіх чотирьох елементів є необхідною для застосування, як правило, однієї форми відповідальності – відшкодування збитків. Якщо у результаті господарського порушення відсутній факт завдання матеріальної шкоди та відповідно не виникає зобов'язання відшкодовувати збитки, для визнання відхилення від норми господарським порушенням достатньо лише наявності протиправної поведінки. Якщо ж господарське порушення тягне за собою застосування до суб'єкта порушення штрафних санкцій у його складі обов'язково має бути вина суб'єкта господарського порушення, тоді таке порушення слід розглядати як господарське правопорушення. Сама протиправна поведінка, як основний елемент складу господарського правопорушення, є дією, або сукупністю дій які завдають шкоду правам як окремим особам, так і суспільству в цілому. Отже, склад порушення у сфері господарювання може бути різним (рис. 4.1, 4.2, 4.3).

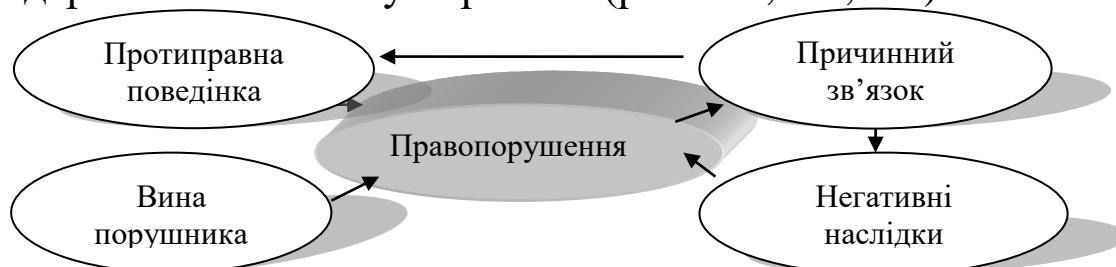


Рис. 4.1. Склад правопорушення із завданням збитків  
(кримінальний злочин)  
(авторська розробка)

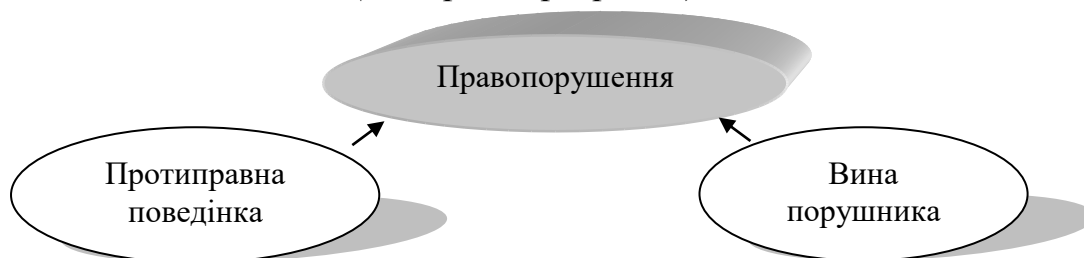


Рис. 4.2. Склад правопорушення, що тягне за собою штрафні санкції (адміністративне правопорушення)  
(авторська розробка)



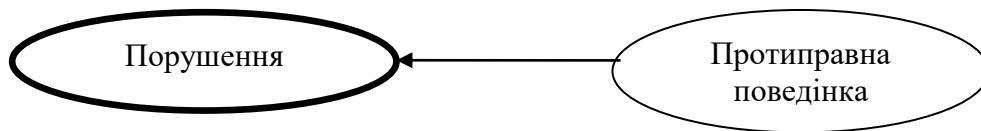


Рис. 4.3. Склад порушення  
(авторська розробка)

Підстави відповідальності, в тому числі і господарсько-правової, — проблема, яка посідає чільне місце в теорії юридичної відповідальності. Проведений аналіз праць з юриспруденції, результати якого оприлюднені у роботі С.В. Бардаша [19] дозволив визначити ознаки виникнення юридичної відповідальності аудитора (рис. 4.4).

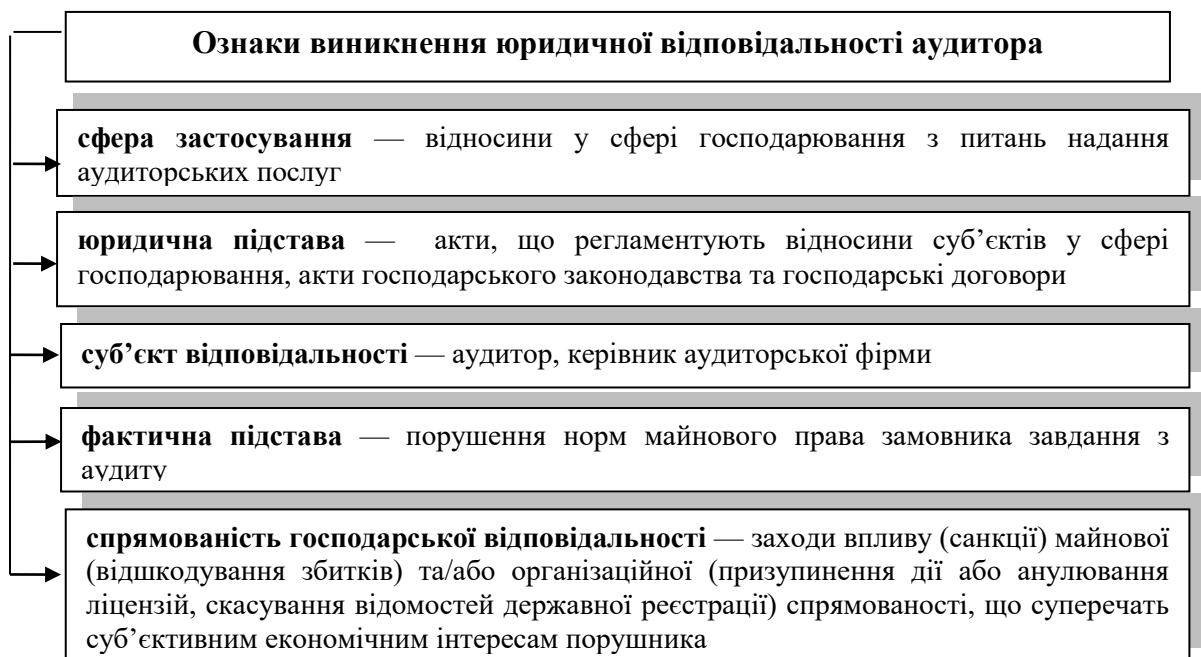


Рис. 4.4. Ознаки виникнення юридичної відповідальності аудитора  
(на підставі [19])

За результатами проведеного дослідження встановлено, що будь-яка юридична відповідальність (дисциплінарна, адміністративна, кримінальна) настає лише вразі документально оформлених правовідносин.

На нашу думку, ототожнення професійної відповідальності аудитора з його можливою юридичною відповідальністю є необґрунтованим. Насамперед, це пояснюється змістом завдань аудиту, які передбачають реалізацію неформалізованих очікувань користувача.

Така реалізація є можливою лише шляхом застосування професійних підходів до виконання поставлених завдань, які

ґрунтуються на суб'єктивному розумінні аудитором їх змісту та призначення. Зважаючи на це, юридичні аспекти відповідальності аудитора, властиві для суб'єкта економічних відносин, не можуть розповсюджуватися на відповідальність, виникнення якої пов'язане із застосуванням професійних, а не юридично встановлених підходів виконання завдань аудиту фінансової інформації.

Таким чином, у переважній більшості наукових досліджень, професійна відповідальність аудитора ототожнюється з його юридичною відповідальністю як суб'єкта підприємництва або виконавця певного виду роботи.

Натомість, вважаємо за доцільне визнати, що професійна відповідальність аудитора не може бути повністю еквівалентною до наведених категорій. Насамперед, це пояснюється змістом завдань аудиту, які передбачають реалізацію неформалізованих очікувань користувача. Така реалізація є можливою лише шляхом застосування професійних підходів до виконання поставлених завдань, які ґрунтуються на суб'єктивному розумінні аудитором їх змісту та призначення. Зважаючи на це, юридичні аспекти відповідальності аудитора, властиві для суб'єкта економічних відносин, не можуть розповсюджуватися на відповідальність, виникнення якої пов'язане із застосуванням професійних, а не юридично встановлених підходів виконання завдань аудиту фінансової інформації.

На нашу думку, відповідальність аудитора може бути охарактеризована за низкою параметрів, які об'єднуються в модель, наведену на рис. 4.5.

Вважаємо за доцільне характеризувати професійну відповідальність аудитора через способи її формалізації, зміст її категорій, елементів, механізмів реалізації та вплив на упевненість користувачів фінансової інформації.

Формалізація професійної відповідальності аудиторів здійснюється нормативно-правовими документами, що формуються в межах нормативно-правового та професійного регулювання, які представляють собою відповідні елементи середовища аудиту фінансової інформації, визначені у розділі 2.

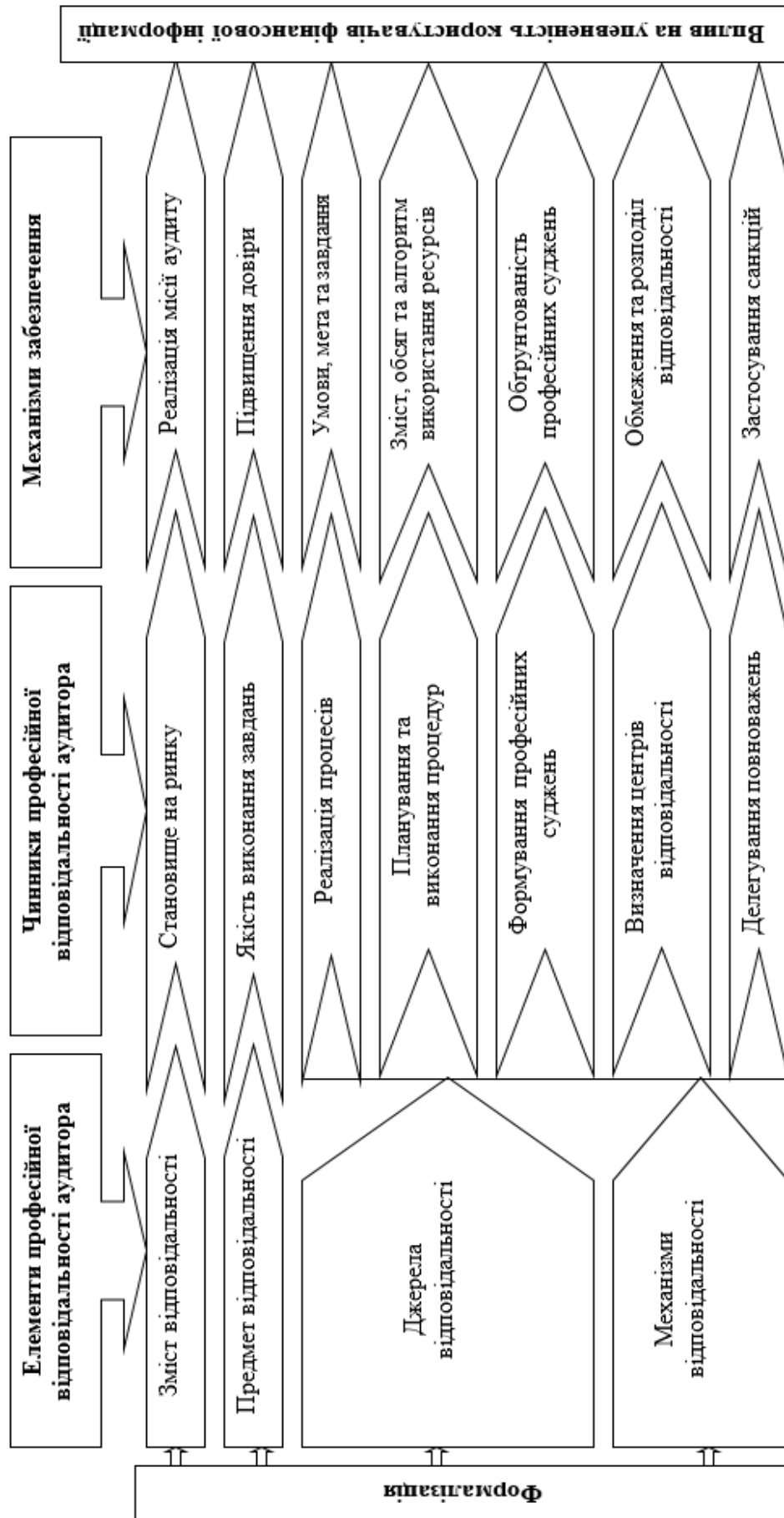


Рис. 4.5. Параметри професійної відповідальності аудитора  
(авторська розробка)

Аналіз нормативно-правових документів [208; 294; 357; 358; 359; 360; 370; 377; 421; 422; 428; 432 та ін.], а також наукових публікацій [35; 37; 50; 52; 56; 70; 78; 106; 134; 150; 165; 193; 209; 262; 284; 306; 342; 463; 477 та ін.] дає підстави ідентифікувати лінгвістичний аспект формалізації професійної відповідальності аудитора, що реалізується наступною термінологією: “аудитор несе відповідальність...”, “аудитор відповідає за...”, “аудитор зобов’язаний...”, “аудитор повинен...”, “аудитор має...”, “аудитору необхідно...”, “існує необхідність...”, а також – їх альтернативні варіанти “аудитор не несе відповідальності...”, “аудитор не відповідає за...”, “аудитор не зобов’язаний...”, “аудитор не повинен...”, “аудитор не має...” тощо. Зазначені словосполучення потребують фахової інтерпретації з точки зору можливості їх застосування для формалізації професійної відповідальності аудиторів. Зокрема, наведені словосполучення можуть характеризувати пряму (безпосередню) відповідальність аудитора та непряму (або функціональну) відповідальність.

Пряма відповідальність передбачає визначення обставин її виникнення через їх безпосередню ідентифікацію (в більшості випадків це стосується якості виконання завдань аудиту). Натомість, непряма (або функціональна) відповідальність аудитора визначається через зміст дій, виконання або невиконання яких призведе до ідентифікації обставин неналежного виконання завдань аудиту фінансової інформації.

Водночас, у відповідних нормативних документах зазначені словосполучення можуть застосовуються як в безумовній формі (у випадку, коли відсутні додаткові обставини настання відповідальності) або в умовній формі (якщо аудитором мають бути реалізовані чи не реалізовані окремі заходи лише у випадках, коли існують додаткові умови).

Дослідження також дали можливість зробити висновок про те, що словосполучення, які визначають пряму відповідальність аудитора, характеризують, переважно, загальну констатацію невідворотності певних заходів в разі незабезпечення належної якості виконання завдань аудиту.

Натомість, словосполучення, за допомогою яких формалізується непряма відповідальність, характеризують наслідки неналежного виконання чи невиконання окремих стадій завдань.

До категорій професійної відповідальності аудитора пропонується відносити зміст, предмет, джерела та механізми відповідальності. Зміст зазначених категорій розкривається у відповідних елементах професійної відповідальності, кожен з яких потребує власного механізму реалізації.

Зміст професійної відповідальності аудитора, на нашу думку, має визначатися наслідками неналежного (неякісного) виконання завдань аудиту фінансової інформації. Такі наслідки визначаються становищем суб'єкта аудиту на ринку аудиторських послуг, яке характеризується низкою обставин, серед яких найважливішими є імідж суб'єкта аудиту (серед потенційних замовників, у професійному середовищі, в колі користувачів фінансової інформації), довіра до результатів роботи аудитора, можливість якісного і своєчасного виконання ним завдань аудиту тощо.

За умов позитивного тренду зазначених характеристик в роботі суб'єкта аудиту буде більше зацікавленості серед учасників економічних відносин, що використовують у власній діяльності фінансову інформацію, що, у власну чергу, призведе до зростання вартості відповідних послуг. В разі негативної оцінки роботи аудитора скоротиться попит на його послуги, погіршиться його фінансовий стан, а також зросте імовірність обмеження доступу аудитора до ринку аудиторських послуг через накладання професійних обмежень суб'єктами саморегулювання аудиторської професії.

Для мінімізації можливих негативних наслідків, пов'язаних з виникненням зазначених загроз, аудитор має сприяти реалізації місії аудиту фінансової інформації, а саме — надати упевненість користувачам фінансової інформації в тому, що робота аудитора, пов'язана з її оцінюванням, виконана належним чином, а її якість відповідає очікуванням самого користувача. Саме якість виконання аудитором завдань аудиту фінансової інформації є елементом, який розкриває предмет його професійної відповідальності.

Здатність аудитора забезпечити високу якість виконання своєї роботи є одним з чинників забезпечення довіри користувачів як до інформації, так і до її оцінювання з боку аудитора. Зважаючи на це, саме від рівня якості роботи аудитора має залежати ідентифікація обставин, що визначають настання відповідальності, її характер та обсяг.

При цьому, якість роботи аудитора визначається низкою елементів, що передбачають формування відповідного середовища, визначення та здійснення певного набору заходів, реалізація яких, у власну чергу, дасть можливість забезпечити відповідний рівень довіри користувачів до роботи аудитора та її результатів.

Важливою категорією професійної відповідальності аудитора є її джерела. Виходячи з характеристики виконання завдань аудиту фінансової інформації, наведеної у розділі 3, нами було визначено обставини, існування яких, з одного боку, забезпечує достатній рівень якості роботи аудитора, з іншого – пов'язане з чинниками, які безпосередньо обумовлюють наявність професійної відповідальності аудитора. Такі обставини ідентифікуються нами як джерела відповідальності, до яких відносяться реалізація процесів аудиту фінансової інформації, планування та виконання аудиторських процедур, а також – формування професійних суджень аудитора.

Оскільки саме зазначені елементи є основою виконання завдань аудиту фінансової інформації, існує необхідність їх дослідження для визначення чинників професійної відповідальності. Детальний аналіз виконання завдань аудиту фінансової інформації, результати якого наведені у розділі 3, дав можливість визначити наступні обставини, що можуть визначати професійну відповідальність (табл. 4.2).

Як свідчать дані табл. 4.2, джерелами відповідальності є заходи, які виконуються аудитором під час виконання завдань аудиту фінансової інформації.

Таблиця 4.2. Елементи джерел професійної відповідальності аудитора\*

Елементи виконання завдань аудиту	Заходи	Джерела професійної відповідальності
Виконання заходів аудиту	1) визначення мети 2) визначення змісту 3) оцінка результатів	1.1) розуміння призначення 1.2) розуміння завдань, які мають бути виконані 2.1) вибір видів, обсягу та послідовності виконання процедур 3.1) вибір критеріїв оцінювання 3.2) порівняння фактичних результатів з критерієм 3.3) формування висновку щодо результатів процесу
Планування та виконання аудиторських процедур	1) вибір процедури 2) прийняття рішення щодо застосування 3) застосування процедури 4) оцінювання результатів	1.1) розуміння призначення 1.2) оцінка можливості вирішення певного завдання 1.3) оцінка ресурсів, необхідних для виконання 2.1) оцінка можливості отримання достатньої кількості прийнятних аудиторських доказів 3.1) визначення алгоритму 3.2) дотримання алгоритму 4.1) визначення наявності достатньої кількості аудиторських доказів 4.2) визначення прийнятності аудиторських доказів
Формування професійного судження аудитора	1) визначення виду судження 2) ідентифікація елементів судження 3) формування судження 4) оцінювання судження	1.1) розуміння призначення 1.2) визначення очікувань 2.1) визначення обставин, що впливають на судження 3.1) формалізація судження 4.1) визначення обґрунтованості судження

\*Джерело: авторська розробка

Оскільки кожна дія аудитора ґрунтується на його професійному судженні, формалізується у вигляді аудиторських процедур, сукупність яких складає аудиторські процеси, то, відповідно, і відповідальність аудитора виникає внаслідок виконання відповідних заходів та їх етапів.

При цьому, для характеристики обставин забезпечення професійної відповідальності аудитора, пропонується

використовувати параметри, що визначають зміст та результати таких заходів.

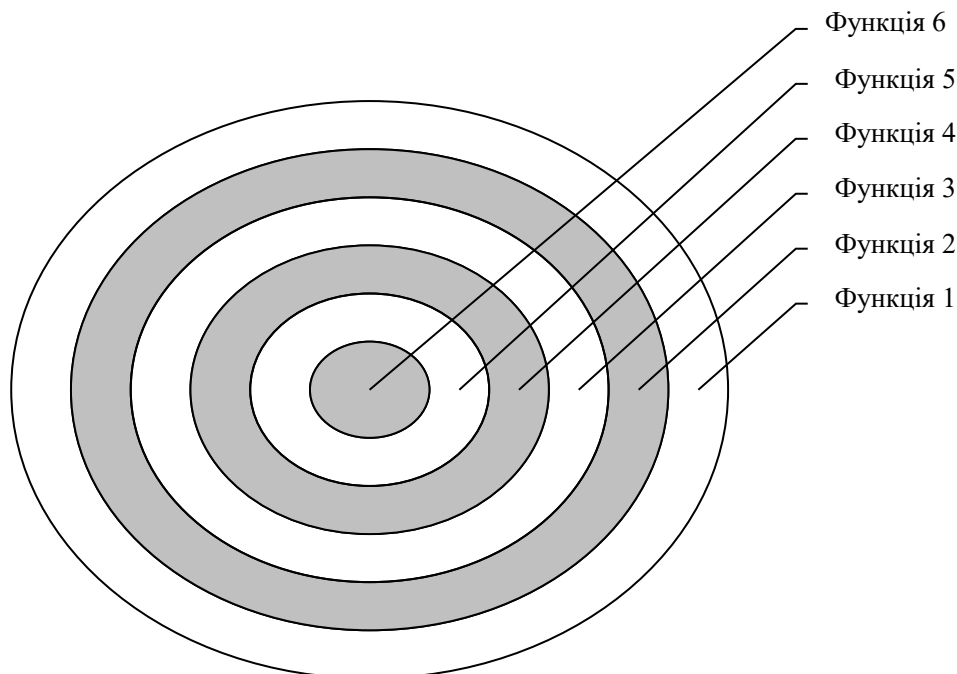
Так, для оцінки забезпечення професійної відповідальності аудитора під час виконання аудиторських процесів пропонується застосовувати умови їх виконання, мету та завдання, що мають бути вирішені за їх результатами. Критеріями забезпечення професійної відповідальності під час планування та виконання аудиторських процедур можуть бути визнані зміст, обсяг та алгоритм використання ресурсів, які є в розпорядженні аудитора. Для оцінки забезпечення професійної відповідальності під час формування професійного судження аудитора вважаємо за доцільне використовувати ступінь його обґрунтованості. Джерела професійної відповідальності, пов'язані з реалізацією процесів аудиту, плануванням та виконанням аудиторських процедур та формуванням професійного судження, передбачають реалізацію певних етапів, на кожному з яких можуть мати місце обставини, які свідчать про можливість забезпечення відповідальності.

Ще однією категорією професійної відповідальності аудитора, що потребує наукового аналізу, є її механізми. Результати проведеного дослідження свідчать про те, що механізми професійної відповідальності аудитора розкриваються через елементи, пов'язані з визначенням центрів відповідальності, та делегування їм відповідних повноважень, реалізація яких сприятиме вирішенню завдань аудиту фінансової інформації. Визначення центрів професійної відповідальності, на наш погляд, має враховувати зміст функцій, за вирішення яких відповідають окремі учасники виконання завдань аудиту фінансової інформації. Зважаючи на це, пропонуємо наступне визначення:

Центром професійної відповідальності в аудиті фінансової інформації є функціональна одиниця, що входить до складу суб'єкта аудиту фінансової інформації та бере участь у вирішенні завдань відповідно до делегованих з цією метою повноважень.



Види центрів професійної відповідальності визначаються, виходячи зі змісту делегованих повноважень (функцій), основні види яких наведені на рис. 4.6.



- Функція 1 – прийняття клієнта
- Функція 2 – забезпечення якості роботи
- Функція 3 – планування
- Функція 4 – делегування повноважень
- Функція 5 – збір та оцінювання аудиторських доказів
- Функція 6 – оцінка та формалізація результатів

**Рис. 4.6. Функції, що виконуються центрами професійної відповідальності в аудиті фінансової інформації**  
(авторська розробка)

Зміст наведених на рис. 4.6 функцій визначається відповідними функціональними завданнями аудиту фінансової інформації, охарактеризованими у розділі 2.

Дослідивши організаційну структуру суб'єктів аудиторської діяльності, порядок формування груп для виконання завдань аудиту та зміст повноважень, якими наділяються виконавці, ми дійшли висновку по те, що

зазначені завдання вирішуються особами, уповноваженими на виконання певних заходів, зміст яких визначається, виходячи з адміністративної ієрархії та розподілу функціональних обов'язків. При цьому, необхідно враховувати обмеження, визначені угодою про надання послуг з аудиту (час виконання завдання, оплата роботи клієнтом), а також — ресурсні обмеження суб'єкта аудиту (часових, людських, матеріальних, фінансових).

Це призводить до необхідності залучення до виконання окремих завдань аудиту осіб, зміст повноважень яких має бути достатнім для реалізації окремих заходів. Такі заходи, як оцінювання суттєвості інформації та аудиторського ризику, визначення змісту, обсягу, послідовності виконання аудиторських процедур, оцінювання їх результату та формування на їх основі професійних суджень є типовими для виконання окремих завдань аудиту (планування, отримання та оцінювання доказів, формування думки аудитора).

Вони можуть стосуватися, наприклад, оцінювання ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, дослідження причин виникнення відхилень (пошук ознак, які б свідчили про наявність фактів шахрайства), оцінювання перспектив безперервної діяльності суб'єкта господарювання, ідентифікацію обставин необхідності модифікації думки аудитора тощо).

Водночас, обсяг наведених та інших заходів, результати їх реалізації та оцінювання змінюватимуться залежно від обсягу повноважень їх безпосередніх виконавців. Зважаючи на обсяг повноважень (функцій) осіб, які можуть залучатися до виконання завдань, на нашу думку можуть бути виділені чотири рівні виконавців:

рівень 1 — рівень суб'єкта аудиту, який виконує функції, пов'язані з прийняттям клієнта, делегуванням повноважень особі, що відповідає за виконання завдання, а також забезпечення належної якості роботи в інтересах замовника. Як правило, зазначений рівень представлений керівником суб'єкта аудиту;

на рівні 2 має бути забезпечена реалізація функцій делегування повноважень аудиторам, планування, збору та оцінювання аудиторських доказів, оцінки та формалізації результатів процесів та окремих аудиторських процедур, а також – забезпечення якості виконання завдань аудиту. При цьому, центром відповідальності може бути визнана особа, відповідальна за виконання завдання аудиту фінансової інформації;

для цілей вирішення завдань аудиту фінансової інформації центри професійної відповідальності рівня 3 (аудитори) в межах наданих їм повноважень здійснюють планування та виконання окремих видів аудиторських процедур, делегують повноваження асистентам, експертам, працівникам клієнта, іншим аудиторам щодо збирання аудиторських доказів, оцінюють результати виконаної роботи, делегованої іншим особам, та сприяють забезпеченню належної якості виконання завдання;

відповідно до делегованих повноважень, центри відповідальності рівня 4, мають сприяти реалізації функцій отримання та оцінювання аудиторських доказів та забезпечення належної якості виконання завдання. До центрів 4 рівня, на наше переконання, можуть бути віднесені асистенти аудитора та інші особи, робота яких використовується для реалізації зазначених функцій (інші аудитори, експерти, персонал клієнта).

Таким чином, можна зробити висновок про те, що для центрів професійної відповідальності різних рівнів в аудиті фінансової інформації властиві різні набори делегованих їм функцій.

При цьому, виконання окремих функцій на різних стадіях аудиту здійснюється різними центрами відповідальності, що відображено на рис. 4.7.

Слід зауважити, що реалізація функції забезпечення якості виконання завдання з аудиту фінансової інформації передбачена для суб'єктів кожного з ідентифікованих рівнів відповідальності. Це, на нашу думку, має забезпечити належну якість роботи кожного виконавця, що в цілому

сприятиме досягненню рівня якості та відповідатиме очікуванням користувачів.

Доцільно також звернути увагу на ієрархію центрів професійної відповідальності, наведену на рис. 4.7. Підпорядкованість центрів нижчого рівня центрам вищого має визначатися безпосередньо змістом функціонального підпорядкування, що забезпечуватиме, з одного боку, можливість делегувати певні повноваження, з іншого — оцінити якість роботи центрів, яким зазначені повноваження були делеговані. При цьому, відповідно до делегованих повноважень (функцій), відповідним центрам має бути делегована і відповідальність за їх виконання. Саме наявність повноважень щодо реалізації функцій дає можливість визнати відповідальність відповідних центрів за забезпечення належної якості реалізації делегованих функцій.

Зважаючи на викладене, використання запропонованого розподілу функцій між центрами професійної відповідальності (рис. 4.7) у практичній діяльності, сприятиме можливості:

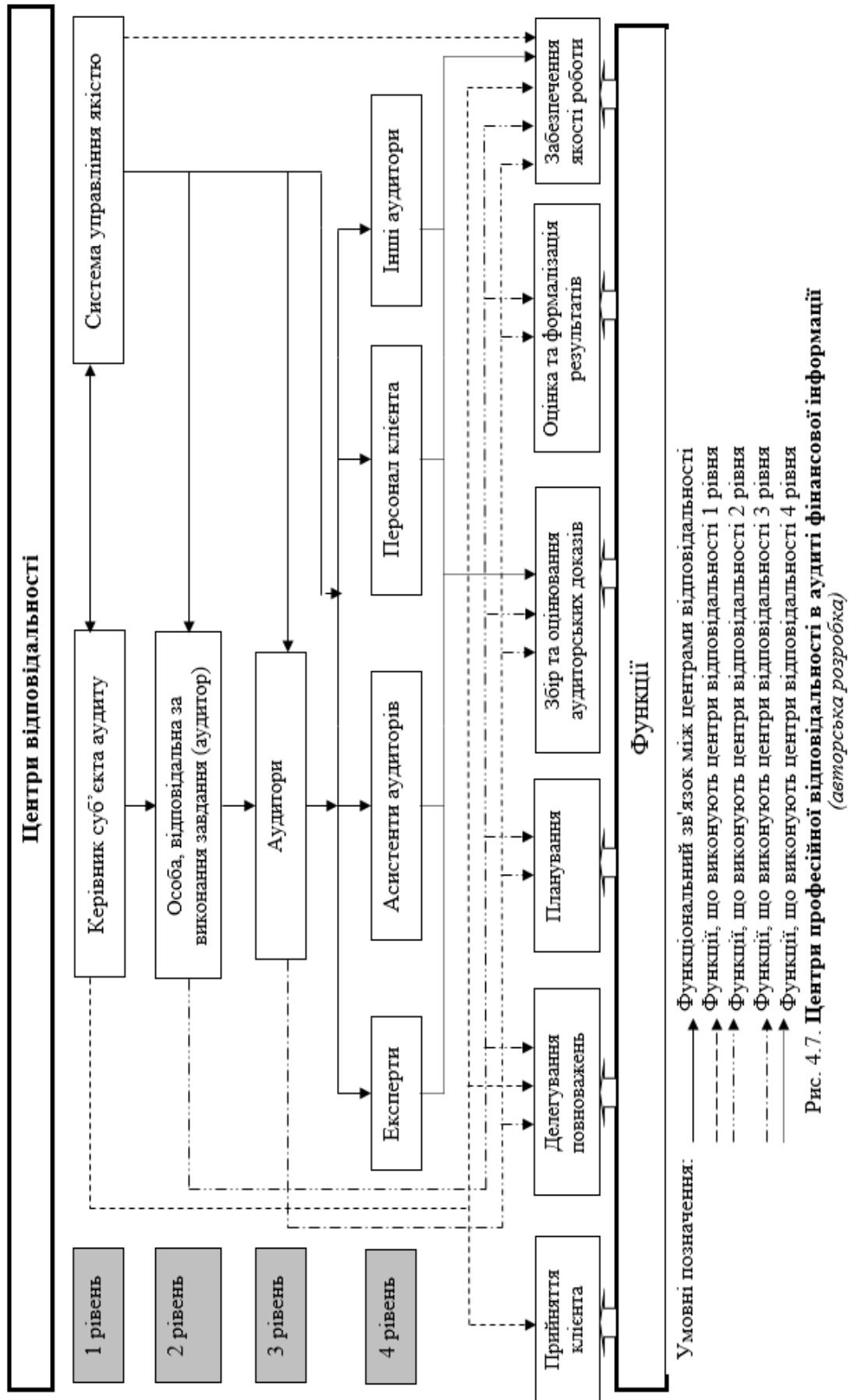
1) ідентифікації підзвітності окремих центрів та осіб, що можна використати при оптимізації системи управління діяльністю суб'єкта аудиту;

2) визначення (делегування) повноважень представникам центрів відповідного рівня, враховуючи їх ресурсне забезпечення;

3) забезпечення контролю за виконанням кожної делегованої функції особою, що здійснила делегування.

Таким чином, є можливим здійснення обмеження та розподілу відповідальності як засобу забезпечення елементів її механізму.

Обмеження відповідальності стосується, зокрема, змісту функцій, які не мають бути обов'язково реалізовані представниками конкретного центру відповідальності.



Як правило, таке обмеження зможе бути визнаним у випадку, коли представник центру відповідальності будь-якого рівня звільниться від обов'язкового виконання певних заходів для цілей реалізації відповідних функцій, але не звільняється від забезпечення реалізації таких функцій. Зокрема, залучені експерти відповідають за якість виконання делегованих ним видів робіт, але звільняються від оцінювання їх результатів, оскільки відповідальність за результати аудиту, і відповідно, за можливість і порядок врахування роботи експерта несе особа, відповідальна за виконання завдання.

Обмеження можуть стосуватися і відповідальності суб'єкта аудиту в цілому, коли ідентифікується предмет відповідальності під час укладання договору про виконання завдань з аудиту. Інший вид обмеження професійної відповідальності — обмеження у часі. Такі види обмежень можуть бути ідентифіковані у випадку, коли після передачі результатів виконання завдання замовнику у фінансову інформацію, що пройшла аудит, були внесені зміни. Також, за певних обставин, відповідальність аудитора може бути обмежена у часі, зокрема – при визначенні періоду, щодо якого, на думку аудитора, може бути застосоване припущення про безперервність діяльності підприємства.

У табл. 4.3 наведені основні аспекти, що можуть вплинути на обмеження професійної відповідальності аудиторів.

Виходячи з даних, наведених у табл. 4.3, можна зробити висновок про те, що обмеження професійної відповідальності, в цілому, залежать від рівня повноважень щодо реалізації певних функцій, делегованих до відповідного центру.

Зокрема, для рівня 1, властиві обмеження, які пов'язані зі змістом предмету відповідальності, що визначається під час встановлення стосунків з клієнтом та визначення змісту завдань, що мають бути виконані.

Таблиця 4.3. Чинники обмежень професійної відповідальності аудитора\*

Центри відповідальності	Чинники обмежень, пов'язані з виконанням окремих заходів	Чинники обмежень, пов'язані з реалізацією окремих функцій	Чинники обмежень у часі
Керівник суб'єкта аудиту	- зміст заходу	- предмет відповідальності суб'єкта аудиту	- тривалість повноважень - тривалість дії сертифікату - внесення змін до фінансової інформації після оприлюднення звіту - наявність обмежень у застосуванні припущень щодо фінансової інформації - обмеження відсутні
Система управління якістю	- обмеження відсутні	- обмеження відсутні	
Особа, відповідальна за виконання завдання	- відсутність доступу до інформації	- обмеження відсутні	- тривалість повноважень - тривалість дії сертифікату - внесення змін до фінансової інформації після оприлюднення звіту - наявність обмежень у застосуванні припущень щодо фінансової інформації - тривалість повноважень - тривалість дії сертифікату
Аудитори	- відсутність доступу до інформації - зміст заходу	- зміст функцій	
Асистенти аудитора	- зміст заходу	- зміст функцій та способів використання результатів її виконання	- тривалість повноважень
Експерти*	- зміст заходу	- зміст функцій та способів використання результатів її виконання	- тривалість повноважень - професійні вимоги щодо застосування окремих методик
Персонал клієнта*	- зміст заходу	- зміст функцій та способів використання результатів її виконання	- тривалість повноважень
Інші аудитори*	- зміст заходу	- зміст функцій та способів використання результатів її виконання	- тривалість повноважень

\* Джерело: авторська розробка

Водночас, приймаючи рішення щодо подальшої співпраці з потенційним клієнтом, керівник суб'єкта аудиту має виконати заходи, спрямовані на забезпечення дотримання низки умов, насамперед – наявності необхідних ресурсів та відсутності загроз незалежності. Зміст зазначених заходів і визначає характер обставин, через які може бути обмежена відповідальність керівника як представника центру відповідальності рівня 1.

Натомість, варто звернути увагу, що наявність і функціонування системи управління якістю у суб'єкта аудиту є однією з передумов реалізації очікувань користувачів результатів роботи суб'єкта. Зважаючи на це, обґрунтованим можна визнати відсутність будь-яких обмежень у відповідальності зазначеного центру відповідальності рівня 1.

Для представників центрів відповідальності рівня 2 (особи, відповідальні за виконання завдань), характерними є обмеження, пов'язані з відсутністю доступу до будь-якої інформації, що може бути використана під час формування звіту за результатами аудиту. Таке обмеження стосується необхідності висловлення думки у випадку, коли за результатом виконання окремих заходів аудитор не може її сформулювати через відсутність достатньої кількості необхідної для цього інформації. Натомість, особа, яка відповідає за виконання завдання завжди визнає відповідальність за виконання делегованих їй функцій, що підтверджується її підписом в аудиторському звіті.

Для центру відповідальності рівня 3 (аудитор) також є властивою причиною обмеження відсутність доступу до інформації. При цьому, визнання цієї причини обумовлюється, насамперед необхідністю отримання та оцінювання аудиторських доказів, на основі яких особа, відповідальна за виконання завдання, прийматиме рішення щодо оцінювання окремих характеристик фінансової інформації. Зважаючи на це, до центрів відповідальності рівня 3 делегується виконання функцій і окремих заходів. Тому, саме зміст відповідних заходів і функцій, а також відсутність доступу до окремої інформації можуть вплинути на обмеження відповідальності.



Характер заходів, делегованих функцій та особливості їх використання в аудиті фінансової інформації можуть стати причиною обмеження відповідальності для представників центру рівня 4. Оскільки зазначені центри отримують повноваження на отримання та оцінювання інформації, що буде використана в роботі центрів вищого рівня, саме зазначені аспекти необхідно враховувати під час визнання можливості обмеження професійної відповідальності виконавців. Обмеження професійної відповідальності в аудиті фінансової інформації у часі стосуються, за винятком системи управління якістю, всіх центрів.

Система управління якістю не повинна мати обмежень у зв'язку з необхідністю її існування та функціонування незалежно від наявності завдань, які мають бути виконані аудитором, характеру зазначених завдань та заходів щодо їх виконання. Обмеження професійної відповідальності у часі для інших її центрів визначаються, насамперед, тривалістю їх повноважень, визначених як договірними умовами, так і професійними (тривалість чинності сертифікатів аудитора, свідоцтва про внесення в реєстр суб'єктів аудиторської діяльності, професійні обмеження в роботі залучених експертів тощо).

Водночас, обмеження професійної відповідальності виконавців завдань аудиту фінансової інформації у часі визначається і окремими обставинами виконання самого завдання. З одного боку, відповідальність може бути обмежена у часі заходами, які вживаються управлінським персоналом клієнта до моменту оприлюднення фінансової інформації та аудиторського звіту (наприклад, при визначенні терміну дії припущень про тривалість безперервної діяльності суб'єкта господарювання, які мають бути оцінені аудитором). З іншого – обмеження професійної відповідальності в аудиті фінансової інформації у часі може виникнути внаслідок внесення змін до інформації після оприлюднення аудитором звіту за результатами виконаного завдання. Обмеження у часі виникають також в момент припинення виконання аудитором функцій, пов'язаних з отриманням та оцінюванням аудиторських доказів та початку підготовки аудиторського звіту. При цьому, відповідальність

стосується лише результатів тих заходів, які були виконані аудитором до моменту початку підготовки звіту. Розподіл професійної відповідальності в аудиті фінансової інформації, на нашу думку, може здійснюватися за кількома методами:

1) за функціями, які виконують окремі центри різного рівня. Відповідальність в даному випадку настає лише за виконання делегованих функцій, що мають бути реалізовані відповідними центрами;

2) за способом розподілу. Пропонується ідентифікувати такі види розподілу професійної відповідальності в аудиті:

- адміністративний, що ґрунтується на визначенні відповідальності з урахуванням змісту делегованих функцій. Як правило, здійснюється на рівні суб'єкта аудиту між центрами відповідальності;

- юридичний, що ґрунтується на вимогах нормативно-правових документів і здійснюється між суб'єктом аудиту і клієнтом, інформація якого досліджується;

- фінансовий, що здійснюється шляхом страхування відповідальності суб'єкта аудиту страховою компанією, яка приймає на себе частину ризиків виконавця завдань аудиту фінансової інформації шляхом, висловлених у вартісному виразі.

Забезпечення елементу професійної відповідальності суб'єктів аудиту фінансової інформації, пов'язаного з розподілом повноважень, здійснюється шляхом застосування санкцій, рівень яких відповідає делегованим повноваженням.

При цьому, зміст таких санкцій визначається на рівнях суб'єкта аудиту (стосовно персоналу, якому делеговані відповідні повноваження), клієнта (замовника) аудиту (стосовно аспектів, які визначаються на підставі відповідних угод та листів-зобов'язань), а також нормативно-правового регулювання (стосовно суб'єкта аудиту або його окремих працівників). Чинники, що визначають зміст зазначених санкцій, наведено у табл. 4.4.

Для розуміння механізмів забезпечення відповідальності, на підставі проведеного дослідження, нами пропонується визнати, що професійна відповідальність аудитора має виключно об'єктивний характер, оскільки:

**Таблиця 4.4. Чинники, що визначають зміст санкцій як елементів механізму реалізації професійної відповідальності в аудиті фінансової інформації \***

<b>Рівень</b>	<b>Об'єкт застосування санкцій</b>	<b>Чинники</b>
Суб'єкт аудиту	Персонал окремих центрів відповідальності	Відповідно до умов найму працівника
Відносини “аудитор”-”клієнт (замовник)”	Суб'єкт аудиту фінансової інформації	Відповідно до умов домовленостей, передбачених угодою та листом-зобов'язанням
Нормативно-правове регулювання	Суб'єкт аудиту або його окремі центри відповідальності	Відповідно до вимог чинного законодавства

*\* Джерело: авторська розробка*

1) настає незалежно від його бажання в момент прийняття до виконання завдання аудиту фінансової інформації;

2) визначається очікуваннями користувачів фінансової інформації та результатів роботи самого аудитора;

3) її зміст формалізується вимогами, що висувуються до аудитора середовищем, в якому реалізуються завдання аудиту фінансової інформації.

Зважаючи на це, обґрунтованим можна вважати припущення, що рівень відповідальності також ґрунтується на вимогах, визначених елементами середовища. При цьому, оскільки зміст роботи, що її має виконати аудитор, є величиною постійною, тобто не змінюється в процесі її виконання (якщо вносяться зміни до умов завдання — вони стають невід'ємною частиною нового постійного змісту) то і рівень відповідальності, яка виникає внаслідок прийняття аудитором відповідного завдання, буде визначений заздалегідь і не змінюватиметься до отримання формалізованих результатів його виконання.

Водночас, аудитор, приймаючи до виконання завдання аудиту фінансової інформації, визнає свою професійну відповідальність за якість роботи, яка має бути виконана. Це дає можливість сформулювати припущення про те, що через об'єктивну природу професійної відповідальності аудитора та суб'єктивність її визнання та оцінювання з боку виконавця

завдань аудиту, рівень визнаної аудитором відповідальності може не відповідати її об'єктивно визначеному рівню. Графічно це може бути представлено у вигляді діаграми, наведеної на рис. 4.8.

Проблема визнання аудитором власної професійної відповідальності може бути розглянута з точки зору вжиття заходів щодо забезпечення відповідальності власне суб'єктом виконання завдання аудиту фінансової інформації та забезпечення відповідальності через вжиття заходів іншими відносно аудитора особами.

Для вирішення цієї проблеми пропонуємо визначити роль способів забезпечення професійної відповідальності, визначених на рис. 4.8.

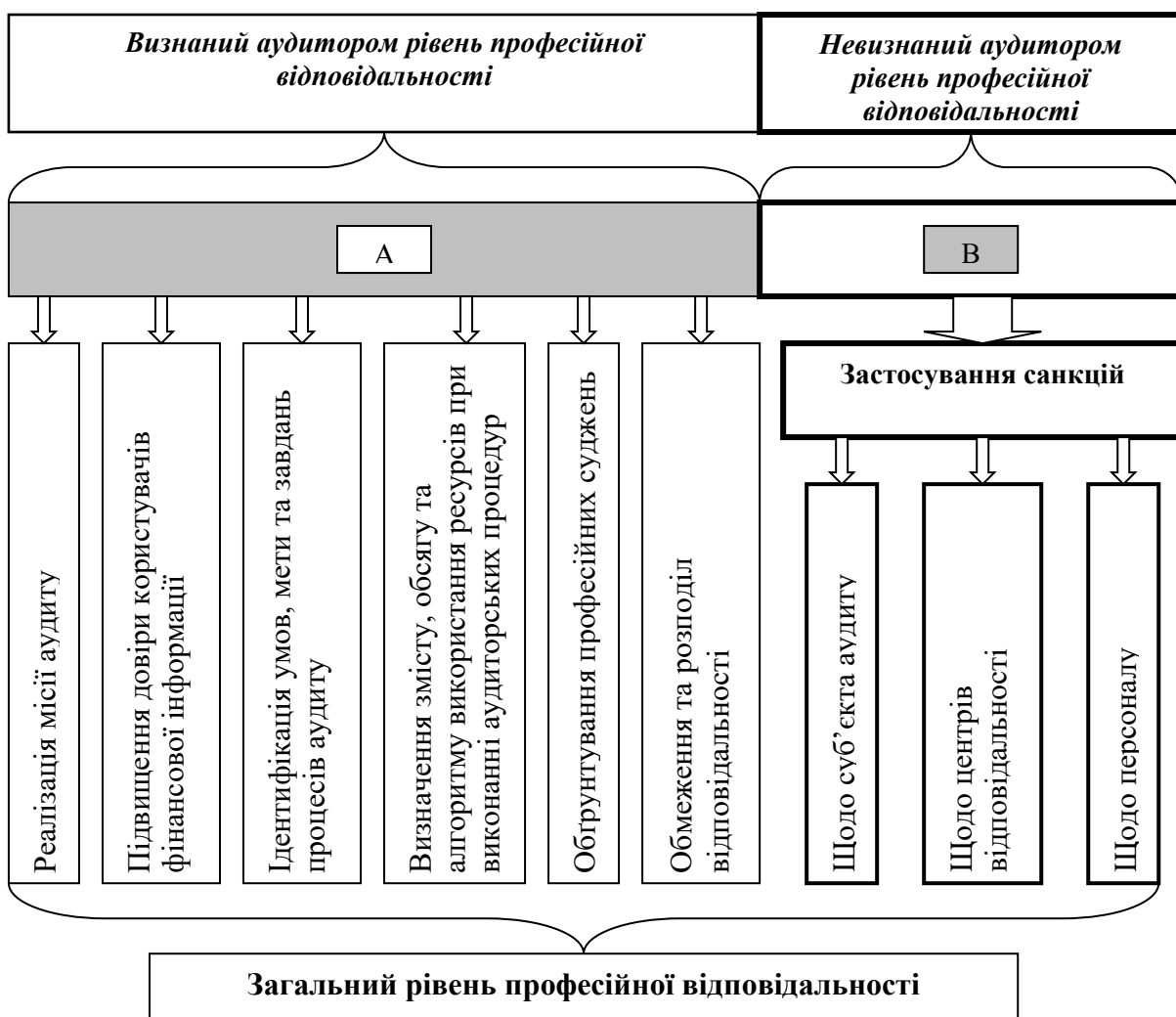


Рис. 4.8. Рівень професійної відповідальності аудитора  
(авторська розробка)

До таких способів пропонуємо відносити: реалізацію місії аудиту; підвищення довіри користувачів фінансової інформації; ідентифікацію умов, мети та завдань процесів аудиту; визначення змісту, обсягу та алгоритму використання ресурсів при виконанні аудиторських процедур; обґрунтування професійних суджень; обмеження та розподіл відповідальності; застосування санкцій.

Використання зазначених способів у загальній сукупності свідчить про те, що аудитор та інші особи спільно визнають професійну відповідальність аудитора (на рис. 4.8 це математично може бути визначене як “A+B”) та реалізують можливості забезпечити очікуваний користувачами фінансової інформації рівень відповідальності.

При цьому, наявність очікуваного рівня користувачами рівня відповідальності визнає і аудитор, що проявляється у формалізації ознак відповідальності в підписаних ним угодах, листах-зобов’язаннях, меморандумах та в аудиторських звітах. Тобто, для повної величини відповідальності характерне формальне визнання з боку виконавця аудиту фінансової інформації.

Формально визнаючи повну величину відповідальності, що очікується користувачами, аудитор через здійснення заходів забезпечення визнає необхідність реалізувати відповідні очікування користувачів. Здійснення зазначених заходів сприяє збільшенню частини відповідальності, яка визначається розумінням аудитором її змісту і рівня (“A”), і, відповідно, зменшенню частини, яку аудитор, в силу власного суб’єктивного розуміння, не може ідентифікувати (“B”).

Таким чином, можна стверджувати, що має місце визнання професійної відповідальності, яке забезпечується виконанням аудитором покладених на нього функцій, реалізація яких сприяє досягненню мети аудиту, тобто функціональне визнання.

Якщо між формальним та функціональним визнанням аудитором професійної відповідальності виникає розбіжність, аудитор має компенсувати цю різницю шляхом задоволення вимог користувачів (у матеріальній — через

компенсацію збитків, чи моральній — через втрати певних позитивних характеристик власного іміджу, формі) та суспільства (через механізм втрати певної частини активів, а також — через виникнення додаткових обмежень у доступі до ринку аудиторських послуг).

Користувачі фінансової інформації очікують від аудитора отримання упевненості в тому, що вона може бути використана в економічній діяльності для прийняття адекватних рішень. Зважаючи на суб'єктивний характер такого очікування, вважаємо, що ступінь його задоволення може бути оцінений лише за наявністю певних ознак неформального характеру, що можуть сприйматися користувачем. Однією з таких ознак, на наш погляд, може бути визнано ступінь відповідності формального та неформального визнання аудитором власної професійної відповідальності.

З точки зору користувача фінансової інформації, що підлягає аудиту, загальний рівень професійної відповідальності виконавців завдань аудиту (“А” + “В”) визначає можливість забезпечення максимально можливого (а з точки зору користувача інформації, навіть, абсолютного) рівня упевненості. Водночас, наявність невідповідності між формальним та функціональним визнанням аудитором професійної відповідальності свідчить про те, що очікуваний рівень довіри користувача інформації, а отже й упевненості не може бути досягнутий. Це дає підстави вважати, що відповідальність аудитора впливає на рівень упевненості користувачів фінансової інформації, що підлягає аудиту.

З точки зору аудитора, наявність невідповідності між формальним та функціональним визнанням професійної відповідальності не є очевидною. Це пояснюється суб'єктивним ставленням аудитора до її основних характеристик. Зважаючи на це, аудитор може не передбачити всіх обставин, які мають бути враховані при визначенні обсягу відповідальності, очікуваного користувачами. У зв'язку з цим, заходи забезпечення професійної відповідальності, що вживаються аудитором, можуть виявитися неадекватними для виконання завдання з аудиту. Наслідком цього може стати висловлення неадекватної думки

в аудиторському звіті. Іншими словами, має місце аудиторський ризик, пов'язаний з розбіжностями між формальним та функціональним визнанням професійної відповідальності аудитора. Таким чином, наявність зазначених розбіжностей має бути врахована при плануванні рівня аудиторського ризику.

#### **4.2. Ідентифікація елементів якості аудиту фінансової інформації**

Зацікавленість користувачів фінансової інформації в адекватних результатах роботи аудитора викликає необхідність у виконанні заходів, пов'язаних з забезпеченням створення та функціонування у суб'єктів аудиторської діяльності системи управління якістю.

Наявність такої системи дає можливість забезпечити дотримання аудитором основних етичних і технічних вимог, що висуваються до виконання завдань аудиту. При цьому, результатом такого виконання є можливість забезпечення обґрунтованості результатів аудиту, зростанню ефективності виконання відповідних заходів, а саме — планування, виконання та оцінювання результатів процесів аудиту, що охоплюють аудиторські процедури, формування, обґрунтування та застосування адекватних професійних суджень аудитора.

Водночас, наявність і функціонування системи управління якістю роботи аудитора може свідчити про його готовність забезпечити більший рівень довіри користувачів фінансової інформації і, відповідно, належного рівня упевненості в ній.

Система управління якістю є складовою професійного елементу середовища виконання завдань аудиту фінансової інформації. При цьому, необхідність її наявності та функціонування розглядається у професійних стандартах аудиту [294], а також в нормативних документах, що приймаються суб'єктом професійного регулювання аудиторської професії — Аудиторською палатою України [290; 333; 357; 358; 359; 360; 361; 362; 363; 364; 370 та ін.].

Слід зазначити, що аспекти надання аудиторських послуг зацікавленим особам, зокрема – користувачам фінансової інформації, знаходять широке відображення в публікаціях вітчизняних і зарубіжних вчених і практиків. Так, в роботах Р. Адамса [1], А. Аренса [6], С. В. Бардаша [12], В. П. Бондаря [52; 53], С. М. Бичкової [69; 70], О. А. Петрик [339], Н. М. Проскуріної [462; 463; 466], О. Ю. Редька [477], Дж. Робертсона [481] та інших фахівців і дослідників у сфері аудиту розкриваються шляхи вирішення проблем, пов'язаних із забезпеченням належного рівня упевненості користувачів фінансової інформації. Одним з таких напрямків, на нашу думку, є забезпечення наявності та функціонування системи управління якістю роботи аудиторів.

Актуальність вирішення проблем управління якістю роботи аудитора обумовлює необхідність забезпечення її належного контролю з боку суспільних інститутів. Зокрема, О. Макєєва відзначає, що “система забезпечення якості повинна знаходитися під відповідним суспільним контролем. Його цілі – це нагляд за управлінням системою забезпечення якості (планування та контроль), оцінка висновків перевірок із якості, схвалення публічної звітності про результати проведеного контролю якості, які повинні бути опубліковані належним чином. Це також є способом вираження суспільної довіри до систем забезпечення якості” [273].

На доповнення цієї точки зору, вважаємо за доцільне акцентувати увагу на тому, що довіра до систем забезпечення якості впливає на довіру до результатів роботи аудитора і, як наслідок, до фінансової інформації, яка ним досліджується. Іншими словами, система забезпечення якості може вважатися одним з чинників забезпечення упевненості користувачів інформації.

На думку М. М. Василюк і О. О. Григорів, “категорія якості аудиту ґрунтується на тому, що якісний аудит — це аудит, проведення якого повністю відповідає вимогам стандартів аудиту, бо саме тільки завдяки якості можна забезпечити адекватність думки аудитора фактичній оцінці стану справ замовника” [77].

Ототожнення якості аудиторських послуг з дотриманням вимог стандартів аудиту або ідентифікація дотримання



відповідних вимог в якості “свідчення якості аудиторських послуг, інструмента професійного та державного регулювання аудиторської діяльності” має місце і в поглядах Н. І. Дорош [150, с. 12].

Запропоноване тлумачення змісту якості аудиту, на наше переконання, не відповідає функціональним можливостям аудиту, які визначаються характером середовища виконання його завдань. Стандарти аудиту, на яке посилаються автори запропонованого підходу, є елементом нормативно-правового регулювання аудиту, що передбачає, серед іншого, створення та впровадження суб'єктами регулювання ринку аудиторських послуг (міжнародними та національними) документів, переважно, рекомендаційного характеру, до яких відносяться професійні стандарти. Водночас, до середовища виконання завдань аудиту фінансової інформації мають бути віднесені професійне середовище, функціональне середовище та інтереси користувачів фінансової інформації, вплив яких має бути врахований під час виконання завдань аудиту.

Г. С. Тусібаєва пропонує застосовувати термін “якість аудиторської послуги”, який, на думку автора, може бути визначений як “характеристика аудиторської діяльності, що проявляється в сукупності теоретичних, методологічних та організаційних властивостей аудиторської послуги, здатних задовольняти потреби зацікавлених користувачів і підвищує довіру до аудиту” [544, с. 43]. На нашу думку, ідентифікація якості як сукупності властивостей аудиторської послуги дозволяє визнати іманентність такої характеристики, її об'єктивний характер.

Водночас, ми не можемо погодитися з визначенням терміну “якість аудиту”, наведеним автором як “ступінь необхідного і достатнього рівня довіри до думки аудитора з боку користувачів відносно достовірності інформації у фінансовій звітності клієнта” [544, с. 44]. Дискусійність такого твердження обумовлюється, зокрема, тим, що аудит є одним з видів аудиторських послуг, тобто зміст його якості має безпосередньо кореспондувати з якістю аудиторської послуги. Разом з цим, ступінь довіри користувачів, на наше переконання, є не змістом якості аудиту, а одним з чинників, що впливають на її оцінку, як і низка інших.

Д. В. Єременко пропонує розглядати “якість аудиторських послуг ... як їх здатність задовольняти потреби замовника та суспільства в отриманні достатнього рівня упевненості у фінансовій інформації, що виступає предметом аудиту. Забезпечення якості аудиторських послуг можливе через запровадження нормативних базових вимог та внутрішніх регламентів щодо формування і запровадження системи управління якістю в аудиторських фірмах. Вдосконалення базових регламентів необхідно здійснювати зважуючи на вимоги міжнародних стандартів та директив Європейського Союзу” [160, с. 9].

На думку В. Є. Козака та А. А. Пономарьова, “якість аудиторських послуг — це відповідність в усіх суттєвих аспектах виконаних аудиторських процедур вимогам стандартів аудиту, прийнятій програмі надання послуг, умовам договору з замовником, обґрунтованість результатів, отриманих від надання професійних послуг, а також відсутність у діях аудиторської фірми чи її персоналу ознак правопорушень” [200, с. 220].

Таким чином, у наукових публікаціях розкриваються різноманітні підходи щодо ідентифікації якості роботи аудитора та аспектів, від впливу яких залежить її оцінка. При цьому, у зазначених та інших джерелах відсутня ідентифікація та підходи до оцінювання аудиту саме фінансової інформації. Зважаючи на це, існує необхідність визначення терміну “якість аудиту фінансової інформації” та визначити основні характеристики, через які може бути ідентифікований її зміст. Результати проведеного дослідження дали нам підстави сформулювати визначення терміну “якість аудиту фінансової інформації” як іманентна характеристика результатів аудиту та процесу їх отримання, що являє собою ступінь відповідності критеріям, зміст яких визначається отриманням можливості застосування таких результатів в інтересах користувачів.

Зважаючи на запропоноване визначення, мають бути ідентифіковані чинники, від змісту та характеристик яких залежить якість аудиту фінансової інформації. На наше переконання, до таких чинників можуть бути віднесені параметри, що характеризують ставлення користувачів до

результатів аудиту, та параметри, які визначаються змістом роботи суб'єктів аудиту. Під час визначення якості аудиту фінансової інформації вплив зазначених чинників має бути формалізований у певних показниках, їх критичних значеннях, джерелах їх отримання, способах та послідовності застосування. Для формалізації зазначених характеристик пропонуємо використовувати модель якості аудиту фінансової інформації (рис. 4.9).

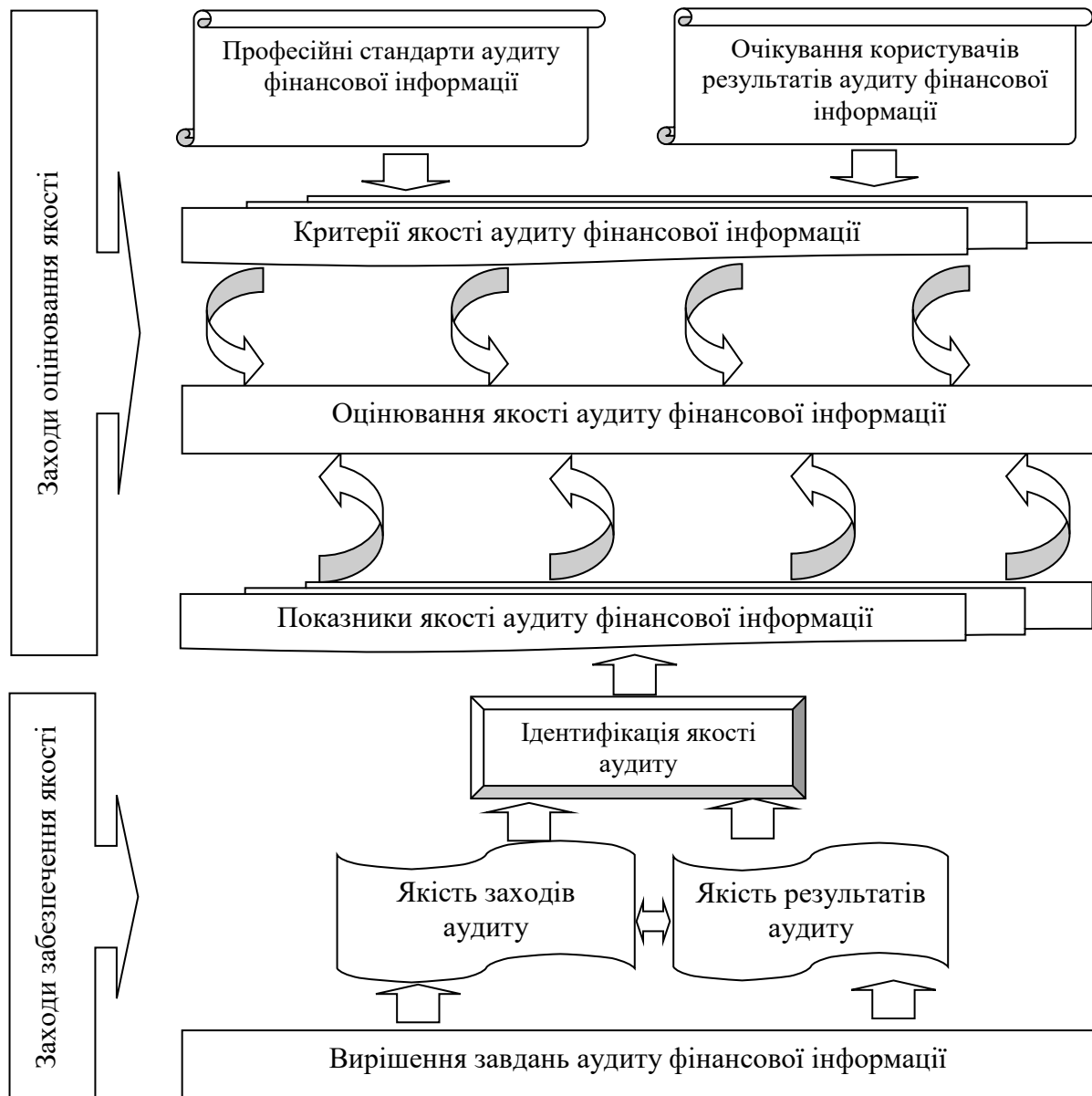


Рис. 4.9. Модель якості аудиту фінансової інформації  
(авторська розробка)

Запропонована модель складається з двох блоків: заходів забезпечення якості та заходів оцінювання якості аудиту фінансової інформації.

Заходи забезпечення якості ґрунтуються на вирішенні завдань аудиту фінансової інформації. Вирішення завдань передбачає виконання заходів аудиту та отримання відповідних результатів, що дає можливість ідентифікувати відповідні складові якості. При цьому, доцільно звернути увагу на взаємозв'язок якості заходів та якості отриманих результатів. Його наявність пояснюється наступними обставинами:

1) результати аудиту можуть бути ідентифіковані тільки по завершенні окремих заходів, до яких відносяться формування професійного судження, планування та виконання аудиторських процедур і реалізація процесів аудиту фінансової інформації. Відповідно, обґрунтованим може вважатися припущення про те, що якість отриманих результатів має залежність від якості виконання заходів аудиту;

2) заходи аудиту виконуються у певній хронологічній послідовності, у зв'язку з чим зміст, обсяг та послідовність виконання окремих заходів залежить від результатів заходів, виконаних раніше. Таким чином, якість наступних заходів має залежність від якості отриманих раніше результатів.

Проте, на нашу думку, характер (пряма, зворотна, ін.) та ступінь такої залежності можуть бути визначені, ґрунтуючись на суб'єктивному судженні аудитора, що має бути враховане при виконанні заходів, спрямованих на забезпечення якості його роботи, зокрема при ідентифікації якості аудиту в цілому.

При цьому, мають бути визначені показники, які характеризують якість аудиту фінансової інформації. Зміст зазначених показників, спосіб їх формалізації, а також порядок застосування, як правило, залежать від суб'єктів оцінювання якості, оскільки саме вони здійснюють заходи, спрямовані на визначення відповідності фактичного рівня якості аудиту очікуваному користувачами. Саме цим пояснюється включення показників, що характеризують якість аудиту фінансової інформації до блоку заходів її

оцінювання на рис. 4.9. З іншого боку, суб'єктами оцінювання якості аудиту фінансової інформації визначаються критерії якості, що ґрунтуються, насамперед, на дотриманні професійних стандартів аудиту та формалізованих і неформалізованих очікуваннях користувачів. Проте, розуміння змісту і порядку застосування стандартів аудиту, а також тлумачення очікувань користувачів визначається суб'єктивним ставленням до відповідних категорій суб'єктами оцінювання якості. Таким чином, зміст критеріїв оцінювання та порядок їх застосування також має суб'єктивну природу.

На наше переконання, можуть бути ідентифіковані два джерела формування відповідних критеріїв, а саме — професійні стандарти аудиту фінансової інформації та очікування користувачів результатів аудиту. Водночас, тлумачення професійних стандартів аудиту та очікувань користувачів результатів аудиту має суб'єктивну та об'єктивну складові.

Походження суб'єктивної складової критеріїв оцінювання якості аудиту пояснюється розумінням змісту відповідних характеристик з боку аудитора, що ґрунтується на його професійній підготовці, рівні кваліфікації та практичному досвіді. Зокрема, розуміння змісту професійних стандартів аудиту визначається особливостями сприйняття аудитором визначених у ній категорій, їх призначення, аспектів застосування та тлумачення впливу на одержані результати аудиту. Розуміння аудитором очікувань користувачів результатів аудиту також має визначатися з урахуванням його фахових, кваліфікаційних характеристик та накопиченого досвіду практичної діяльності. Таке розуміння очікувань стосується змісту і характеру результатів, які, на думку аудитора, мають бути досягнуті за наслідками виконання ним певного набору завдань, а також способів формалізації таких результатів та механізмів ознайомлення з ними користувачів.

Таким чином, суб'єктивна складова критеріїв якості аудиту фінансової інформації має бути визначене, виходячи з аспектів виконання відповідних завдань, оцінювання та подання їх результатів користувачам.

Об'єктивна складова тлумачення професійних стандартів аудиту та очікувань користувачів його результатів, на відміну від суб'єктивної, визначається не аудитором як виконавцем відповідних завдань, а користувачем результатів, який може бути представлений як замовником послуг аудитора, так і особою, в інтересах якої можуть діяти інші замовники аудиту фінансової інформації. На нашу думку, саме функціональне розмежування завдань аудитора та користувачів результату аудиту може бути визнане підґрунтям для об'єктивності формування, формалізації та інтерпретації критеріїв оцінювання якості аудиту фінансової інформації. При цьому, розуміння відповідних характеристик користувачем результатів стосуватиметься тих же аспектів, що і розуміння аудитора, проте відрізнятимуться змістовним наповненням і логічною послідовністю застосування.

Якщо аспекти вибору та застосування заходів аудиту фінансової інформації виконавцем визначаються необхідністю забезпечення належної якості аудиту фінансової інформації, то з точки зору користувачів результатів аудиту визначальною, на наше переконання, є необхідність одержання адекватних результатів аудиту, які можуть бути використані в подальшому для досягнення певних цілей. Виходячи з цього, можна зробити висновок про те, що природа суб'єктивної та об'єктивної складових критеріїв якості аудиту фінансової інформації визначатиме різні підходи до ідентифікації та оцінювання одних і тих же характеристик, що визначають якість роботи аудитора (рис. 4.10).

Враховуючи суб'єктивну та об'єктивну складові, можуть бути ідентифіковані критерії якості аудиту фінансової інформації. При цьому, на нашу думку, необхідно брати до уваги параметри, критичні значення яких мають бути охарактеризовані.

Зміст таких параметрів також може бути визначений на основі суб'єктивного розуміння аудитора та об'єктивного сприйняття користувачів результатів аудиту.

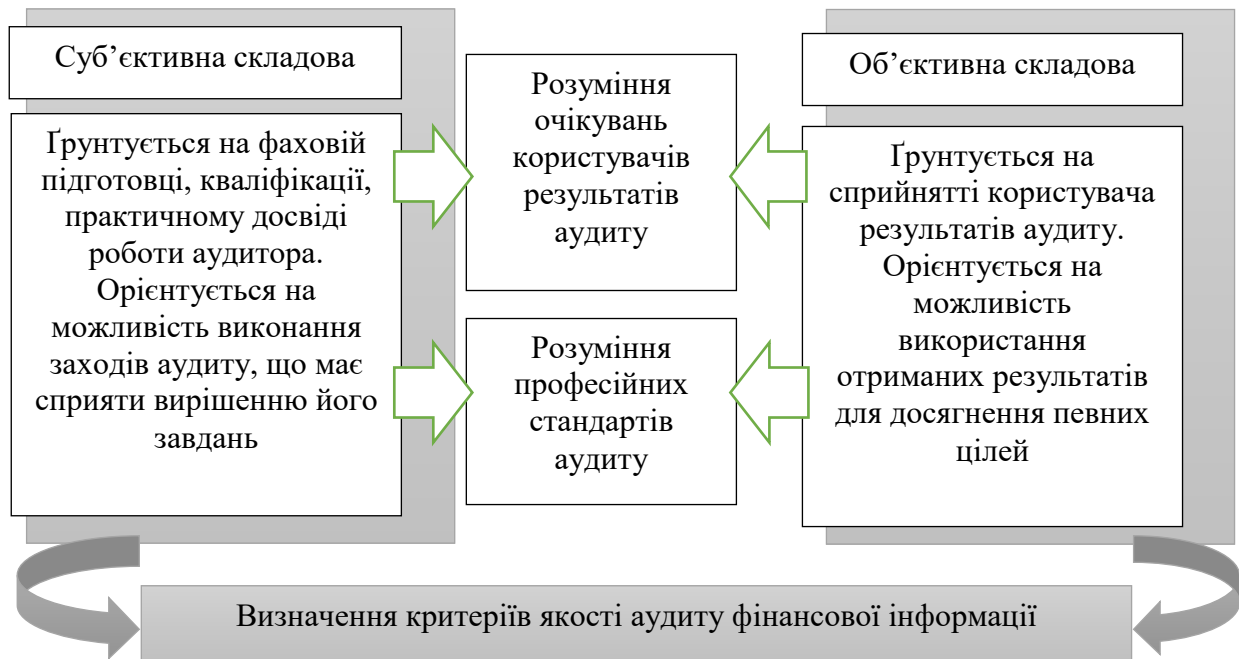


Рис 4.10. Суб'єктивна та об'єктивна складові критеріїв якості аудиту фінансової інформації  
(авторська розробка)

Параметри, які має охарактеризувати за допомогою критеріїв аудитор, повинні визначатися змістом відповідних заходів, і, серед іншого, можуть характеризувати:

- ідентифікацію завдань аудиту фінансової інформації;
- ідентифікацію та формалізацію процесів аудиту;
- вибір, застосування та оцінювання результатів аудиторських процедур;
- формування та обґрунтування професійних суджень аудитора, що супроводжують виконання завдань;
- дотримання етичних та технічних стандартів виконання завдань;
- ідентифікацію та оцінювання аудиторського ризику;
- визнання власної професійної відповідальності тощо.

При цьому, аудитор при формуванні власних критеріїв якості аудиту, як правило, припускає, що користувачі його результатів адекватно розуміють зміст і мету аудиту та, як наслідок, формують адекватні очікування.

Натомість, параметри, які має охарактеризувати користувач результатів аудиту фінансової інформації, можуть характеризувати його очікування, серед яких можуть бути виділені повнота і своєчасність виконання завдання, належне оформлення результатів, адекватність їх формалізації та

доступність для розуміння. Водночас, користувачі мають підстави сподіватися, що аудитор, визнаючи власну професійну відповідальність, вживає всіх належних заходів щодо отримання належного розуміння очікувань користувачів, що призведе до адекватного виконання ним відповідних заходів, спрямованих на вирішення завдань аудиту фінансової інформації.

Зважаючи на викладене, можна зробити висновок про те, що ідентифікація параметрів, відносно яких формуються критерії якості аудиту фінансової інформації, здійснюється на основі взаємних очікувань аудитора та користувачів результатів аудиту (рис. 4.11).

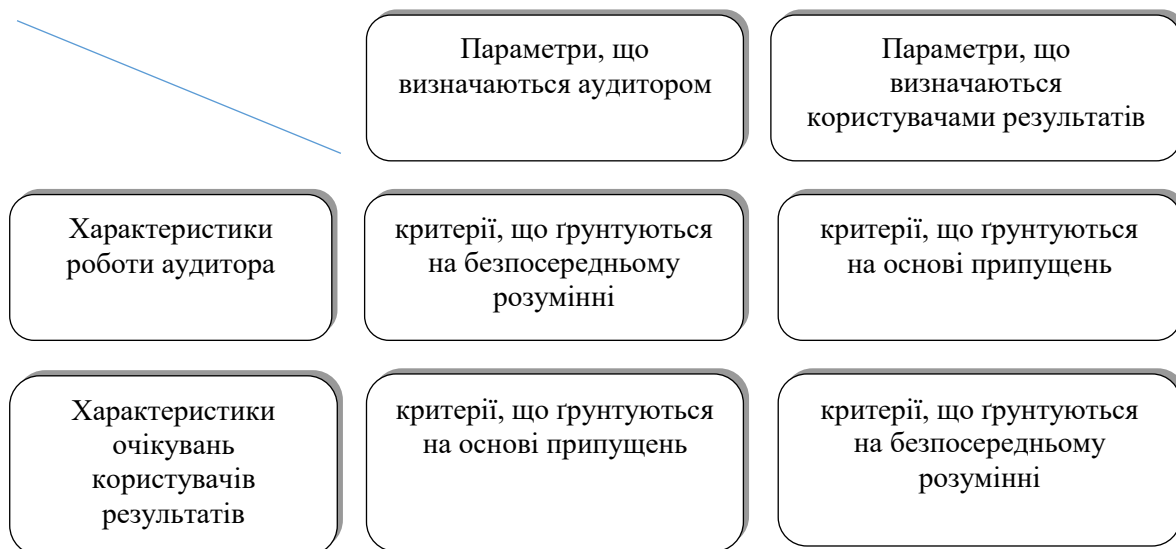


Рис. 4.11. Матриця визначення критеріїв якості аудиту фінансової інформації  
(авторська розробка)

Як видно з рис. 4.11, параметри, відносно яких розробляються критерії якості аудиту фінансової інформації, впливають на спосіб їх формування. При цьому, критерії, що розробляються аудитором відносно параметрів, що ним визначаються, ґрунтуються на безпосередньому розумінні аудитором процесів виконання завдання, що ним здійснюються.

Розуміння аудитором очікувань користувачів результатів аудиту ґрунтуватиметься виключно на формалізованих або неформалізованих припущеннях, оскільки аудитор не бере



безпосередньої участі в їх формуванні. Зважаючи на це, розроблені аудитором критерії щодо параметрів його власної роботи матимуть більший ступінь адекватності порівняно з критеріями, що стосуватимуться очікувань користувачів результатів аудиту.

Користувач, що формує власні очікування, може запропонувати критерії щодо відповідних параметрів, ґрунтуючись на безпосередньому їх розумінні. Проте, характеристики роботи аудитора користувач її результатів зможе ідентифікувати та оцінити, виходячи з припущень, а не власної участі у виконанні завдань аудиту.

Реалізацію моделі якості аудиту фінансової інформації, на нашу думку, можна охарактеризувати через такий елемент його середовища, як принципи аудиту.

Чинною редакцією Кодексу етики професійних бухгалтерів [668] сформульовано низку фундаментальних принципів аудиту, які мають виконуватися аудиторами під час виконання завдань, пов'язаних з наданням упевненості користувачам фінансової інформації.

Слід зазначити, що питання ідентифікації та класифікації принципів господарського контролю, у т.ч. аудиту завжди були включені до сфери дослідження науковцями. Це обумовлено тим, що розвиток аудиту як галузі наукових знань не може визначатися та обмежуватися МСА. Не претендуючи на беззаперечну об'єктивність вважаємо, що найбільш суттєвий внесок у ідентифікацію та класифікацію принципів контрольної діяльності здійснив Бардаш С. В., який описав 50 принципів та виділив їх 10 видів. У контексті дослідження принципів аудиту фінансової інформації певну цінність складатимуть виділені принципи незалежного контролю (принцип процесного підходу, незалежності, компаративності, достовірності результатів, об'єктивності, зворотного зв'язку, повноти охоплення, відповідальності, оптимальності, оперативності, прозорості здійснення, плановості, правового захисту суб'єктів контролю та учасників відносин у сфері господарювання, регламентації норм діяльності учасника відносин у сфері господарювання, регламентації норм контрольних дій суб'єкта контролю) та принципи етики

(чесності (сумлінності), конфіденційності, професійної компетентності та належної ретельності, професійної поведінки)” [14, с. 7].

На нашу думку, безпосередній вплив на якість виконання аудиту фінансової інформації мають такі принципи як чесність, об’єктивність, професійна компетентність і належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка та дотримання технічних стандартів. Зважаючи на це, існує необхідність дослідження характеру такого впливу, що дасть можливість визначити відповідні критерії для оцінювання якості роботи аудитора.

Принцип чесності передбачає, що аудитор має бути відвертим та чесним, надаючи професійні послуги. При цьому, аудитору слід бути справедливим та не дозволяти собі необ’єктивності та неупередженості, конфлікту інтересів та впливу інших осіб, які шкодитимуть його об’єктивності.

Відзначається також необхідність виконання аудитором професійних послуг (зокрема – завдань аудиту фінансової інформації) з належною ретельністю, компетентністю та старанністю. Для цього він зобов’язаний постійно підтримувати професійні знання та навички на рівні, потрібному для надання клієнтові переваг компетентної особи, яка спирається на сучасні тенденції у практиці, законодавстві та методах роботи.

Кодексом [668] також встановлюється необхідність дотримання конфіденційності інформації, одержаної у процесі надання професійних послуг, та неприпустимість використання (чи розголошення) такої інформації без належних та визначених повноважень або якщо немає юридичного чи професійного права чи обов’язку розкривати цю інформацію. Зміст професійної поведінки аудитора визначається необхідністю поводити себе таким чином, щоб це відповідало добрій репутації професії. При цьому необхідно утримуватися будь-якої поведінки, яка могла б дискредитувати професію. Зазначені принципи, на наше переконання, можуть бути ідентифіковані як етичні принципи аудиторської професії.

Водночас, Кодексом [668] визначається необхідність надавати професійні послуги згідно з відповідними технічними і професійними стандартами.

Таким чином, для оцінювання якості роботи аудиторів існує потреба охарактеризувати стан дотримання вимог, формалізованих у стандартах аудиту як принципи, суб'єктами аудиту фінансової інформації. З цією метою пропонуємо визначити основні ознаки (елементи) імплементації принципів у практичну діяльність. Проведене дослідження досвіду суб'єктів аудиторської діяльності щодо імплементації ними принципів аудиту фінансової інформації дозволило нам визначити основні її елементи (рис. 4.12).



Рис. 4.12. Елементи імплементації принципів аудиту фінансової інформації  
(авторська розробка)

Як свідчить інформація, наведена на рис. 4.12, кожен з елементів імплементації аудиту фінансової інформації має об'єктивну та суб'єктивну складові. При цьому, об'єктивну складову, як правило, визначають встановлені формалізовані нормативи та/або користувачів фінансової інформації та результатів роботи аудитора. Суб'єктивна складова елементів імплементації характеризується діяльністю самого аудитора та її результатами.

Визначення елементів імплементації принципів аудиту та ідентифікація їх об'єктивних і суб'єктивних складових, на нашу думку, дозволить, з одного боку, визначати обставини, від яких залежатимуть критерії якості роботи аудитора, з іншого — дії аудитора, які мають бути досліджені для оцінювання відповідності його роботи зазначеним критеріям. При цьому, виходячи з того, що дотримання принципів, відповідно до професійних стандартів, є обов'язковим для всіх суб'єктів аудиту, такі обставини і дії можуть бути визнані універсальними джерелами даних, що використовуються в контексті як формалізації очікувань користувачів результатів аудиту, так і мінімально необхідного набору елементів виконання його завдань.

Таким чином, суб'єкти оцінювання якості аудиту фінансової інформації отримають уніфікований механізм розробки та реалізації підходів щодо ідентифікації, тлумачення та дослідження характеристик діяльності аудиторів в контексті необхідності задоволення потреб користувачів результатів їх роботи. Ідентифікація змісту принципу передбачає визначення його основних характеристик, до яких, на наше переконання, можуть бути віднесені очікування щодо поведінки суб'єкта аудиту та мета, яку він має бути досягнути (табл. 4.5).

Зважаючи на це, ідентифікація змісту принципів аудиту через очікування щодо поведінки аудитора дає можливість сформулювати характеристику аудиту фінансової інформації, що ґрунтуватиметься на оцінюванні виконаних аудитором заходів.

Таблиця 4.5. Ідентифікаційні характеристики принципів аудиту фінансової інформації\*

Принцип	Очікування щодо поведінки суб'єкта аудиту	Мета
Чесність	<ul style="list-style-type: none"> <li>- висвітлення повної характеристики перевіреної інформації;</li> <li>- висвітлення реальної характеристики перевіреної інформації</li> </ul>	Формування та висловлення адекватної думки щодо перевіреної інформації
Об'єктивність	<ul style="list-style-type: none"> <li>- формування суджень щодо перевіреної інформації виключно на основі отриманих та оцінених аудиторських доказів;</li> <li>- ігнорування впливу інших осіб під час планування, виконання та оцінювання результатів аудиторських заходів</li> </ul>	Забезпечення належного рівня довіри до результатів аудиту фінансової інформації
Професійна компетентність і належна ретельність	<ul style="list-style-type: none"> <li>- підтримання достатнього для виконання завдань аудиту рівня кваліфікації, що ґрунтується на теоретичних знаннях та практичних навичках;</li> <li>- виконання заходів аудиту в обсягу, достатньому для належного обґрунтування професійної думки</li> </ul>	Забезпечення належного рівня довіри користувачів фінансової інформації до інституту аудиту як інструменту захисту інформаційних потреб
Конфіденційність	<ul style="list-style-type: none"> <li>- дотримання вимог щодо обмежень у доступі до інформації, яка отримується під час аудиту, для третіх осіб</li> </ul>	Захист інтересів суб'єкта господарювання
Професійна поведінка	<ul style="list-style-type: none"> <li>- забезпечення видимості та належної формалізації незалежності суб'єкта аудиту;</li> <li>- застосування підходу до оцінювання інформації та процесів її формування з точки зору професійного скептицизму</li> </ul>	Забезпечення неупередженості аудитора під час виконання та оцінювання результатів аудиторських заходів
Дотримання технічних стандартів	<ul style="list-style-type: none"> <li>- реалізація уніфікованих підходів щодо виконання та оцінювання результатів заходів аудиту</li> </ul>	Забезпечення мінімізації розбіжностей у тлумаченні змісту, виконанні та оцінюванні результатів заходів аудиту

\*Джерело: авторська розробка

Оскільки поведінка аудитора з відповідними характеристиками очікується користувачами як фінансової інформації, так і результатів його роботи, можна зробити висновок про те, що така характеристика розкриває об'єктивну складову ідентифікації відповідних принципів як елемента їх імплементації.

Ідентифікація змісту принципів аудиту фінансової інформації через мету їх застосування дає можливість навести його результатну характеристику. При цьому, виконання (чи невиконання) аудитором відповідних очікувань може призвести до досягнення (чи недосягнення) мети застосування відповідних принципів. Зважаючи на те, що досягнення чи недосягнення мети є наслідком дій аудитора, то відповідні результати його поведінки характеризують суб'єктивну складову ідентифікації принципів аудиту в контексті їх імплементації.

Користувачі фінансової інформації та результатів роботи аудитора приймають рішення про проведення аудиту, припускаючи, що аудитор дотримується всіх вимог, що висуваються до його поведінки професійними стандартами, в яких, серед іншого, визначаються принципи виконання завдань з надання упевненості.

Таким чином, користувачі, інтереси яких певним чином скомпільовані у формалізованих принципах у вигляді очікувань щодо поведінки та мети застосування, передбачають виконання кожного принципу незалежно від стадій роботи аудитора та відповідних аудиторських заходів.

Водночас, дослідження роботи суб'єктів аудиторської діяльності надали можливість припустити, що дотримання різних принципів може бути доречним лише під час виконання окремих заходів або на окремих стадіях. На основі проведеного дослідження нами ідентифіковані наступні межі застосування принципів аудиту фінансової інформації (рис. 4.13).

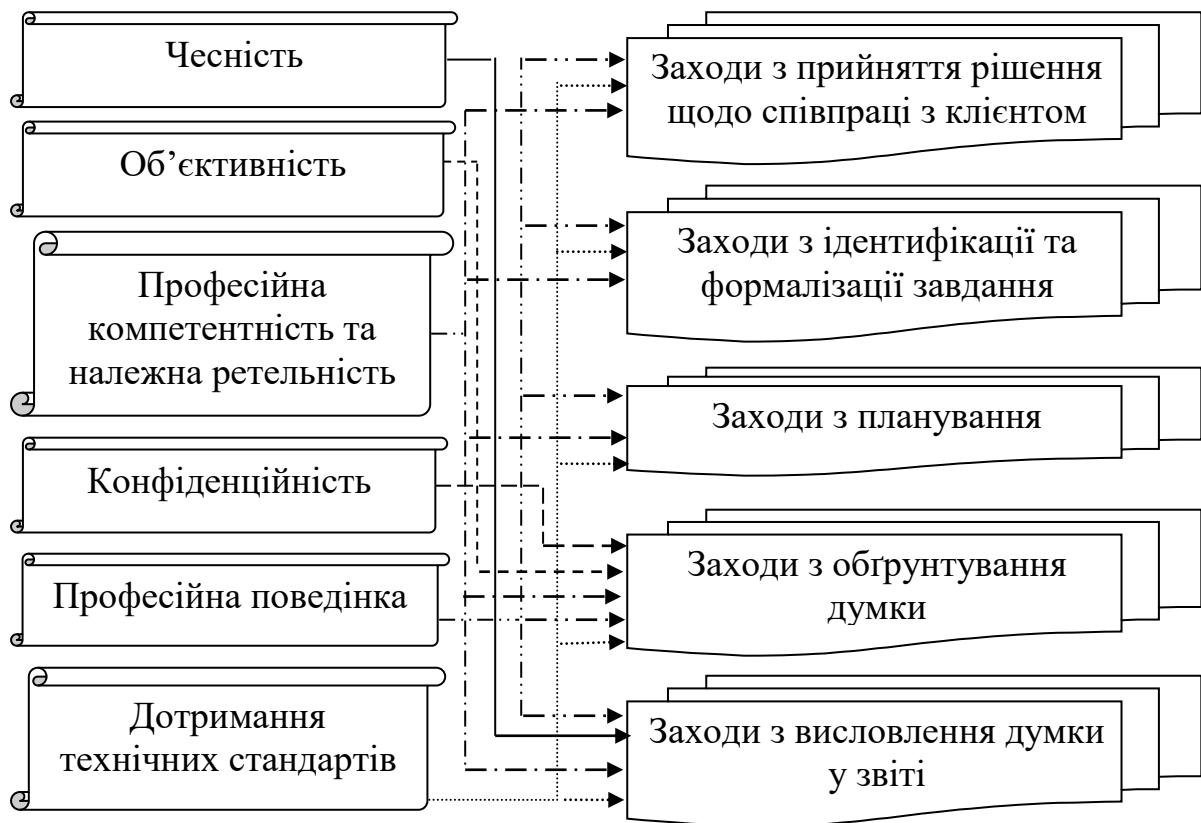


Рис. 4.13. Межі застосування принципів аудиту фінансової інформації  
(авторська розробка)

Як свідчать дані рис. 4.13 принцип чесності може бути застосований під час висловлення думки у звіті за результатами аудиту фінансової інформації, оскільки саме на даній стадії існує інформаційний зв'язок між аудитором і користувачем результатів його роботи. Оскільки чесність передбачає дотримання певних етичних вимог саме під час передачі інформації аудитором, а не її оцінювання і не отримання від інших осіб, під час реалізації інших заходів роботи аудитора застосування цього принципу не може вважатися доречним.

Натомість, принцип об'єктивності може бути визнаний доречним під час обґрунтування думки аудитором. Це пояснюється необхідністю його неупередженого ставлення до отриманих аудиторських доказів. Натомість, під час реалізації інших заходів принцип об'єктивності, на нашу думку, не може бути застосований, оскільки він передбачає оцінювання інформації, а не її збирання або передачу.

Застосування принципу конфіденційності, на наше переконання, можна вважати доречним лише в контексті реалізації заходів, на яких аудитор вже має доступ до інформації, щодо доступу та використання якої існують певні обмеження. Такими заходами є обґрунтування думки аудитора та її висловлення в аудиторському звіті.

Вимоги, що передбачені принципами професійної компетентності та належної ретельності, професійної поведінки та дотримання технічних стандартів можуть бути реалізовані під час впровадження всіх видів заходів, що мають місце під час роботи аудитора.

Виходячи з зазначеного, суб'єктивна складова, що визначає межі застосування принципів аудиту фінансової інформації, характеризується змістом заходів, що виконуються аудитором на відповідних стадіях його роботи.

Заходи застосування принципів аудиту, на нашу думку, визначаються змістом завдань, які являють собою об'єктивну складову цього елемента імплементації. Об'єктивність визначеного завдання пояснюється узгодженням його змісту аудитором і замовником аудиту, що формалізується у відповідних документах (угодах, листах-зобов'язаннях тощо). При цьому, змінити зміст завдань аудитор матиме можливість виключно за погодженням з замовником.

На підставі ідентифікації завдання аудиту фінансової інформації аудитор має розробити заходи, спрямовані на його виконання. У табл. 4.6 нами запропоновані окремі заходи, спрямовані на дотримання визначених принципів аудиту.

Таким чином, основними заходами застосування принципів аудиту фінансової інформації є документування як загальних підходів, спрямованих на їх реалізацію, так і результатів, одержаних під час кожної зі стадій виконання завдання.

Результатами таких заходів є формалізація їх результатів у робочих документах аудитора та в аудиторському звіті, які характеризують суб'єктивну складову відповідного елемента імплементації.



Таблиця 4.6. Умови застосування принципів аудиту фінансової інформації\*

Принцип	Заходи застосування
Чесність	Визначення критеріїв відповідності думки аудитора, сформульованої у звіті, результатам її обґрунтування
Об'єктивність	Визначення критеріїв відповідності думки аудитора, сформульованої у звіті, змісту аудиторських доказів
Професійна компетентність та належна ретельність	Підвищення кваліфікації аудиторів Поточна перевірка змісту стратегії, плану та програм аудиту, внесення в разі потреби відповідних коригувань Підготовка робочих документів аудиторів
Конфіденційність	Ознайомлення персоналу суб'єкта аудиту з політикою конфіденційності Встановлення алгоритму обробки та передачі даних, що використовуються для цілей аудиту
Професійна поведінка	Ознайомлення персоналу суб'єкта аудиту з політикою у сфері забезпечення незалежності Створення документації, що підтверджує незалежність працівників суб'єкта аудиту
Дотримання технічних стандартів	Створення робочих документів аудиторів

\*Джерело: авторська розробка

Натомість формалізована в аудиторському звіті упевненість користувачів фінансової інформації, що надається за результатами аудиту, з точки зору самого користувача містить (у явній чи неявній формі) формалізовану ознаку дотримання аудитором відповідних принципів.

Відповідно, на підставі формалізованих характеристик фінансової інформації, отриманих під час проведення аудиту, аудитором висловлюється професійна думка.

Висловлення такої думки свідчить про те, що аудитор виконав певні аудиторські заходи, що дозволило йому досягти мети аудиту.

При цьому, формалізована в аудиторському звіті думка ґрунтується на заявах аудитора, викладених у різних параграфах, про дотримання певних критеріїв виконання завдання з надання упевненості.

На основі цього, справедливим, на наше переконання, буде висновок про те, що професійна думка, що міститься в

аудиторському звіті, може розглядатися як визнання й повідомлення на адресу користувачів того факту, що аудитор під час виконання своєї роботи застосував відповідні принципи. Виходячи з суб'єктивної думки аудитора, викладеної в аудиторському звіті, користувач визнає певний рівень довіри до результатів роботи аудитора, який являє собою об'єктивну складову відповідного елементу імплементації принципів аудиту.

Шляхом порівняння фактичних значень показників якості аудиту фінансової інформації з критеріями визначається їх відповідність. При цьому, ступінь такої відповідності може бути визначена, виходячи з розуміння суб'єкта оцінювання, тобто також характеризується суб'єктивністю природи та оцінки.

Розглянуті елементи моделі якості аудиту фінансової інформації, наведеної на рис. 4.9, дають можливість визначити основні ознаки, через які може бути охарактеризований її зміст. При цьому, варто брати до уваги, що сама якість є іманентною, властивою характеристикою аудиту фінансової інформації. Водночас, заходи забезпечення та оцінювання якості аудиту ґрунтуються на суб'єктивній природі суджень відповідних осіб. Зважаючи на це, при здійсненні ідентифікації та оцінювання якості аудиту необхідно визнавати імовірність виникнення ризиків, пов'язаних з отриманням неадекватної оцінки. На наше переконання, елементи процесу імплементації принципів аудиту можуть бути ідентифіковані як елементи якості аудиту фінансової інформації (рис. 4.14).

Запропонований підхід, на нашу думку, сприятиме можливості адекватного розуміння та оцінювання окремих елементів якості аудиту фінансової інформації.

Отже, за результатами проведеного дослідження, нами було визначено зміст якості аудиту фінансової інформації, що дозволило ідентифікувати зазначену категорію як іманентну характеристику результатів аудиту та процесу їх отримання, що являє собою ступінь відповідності критеріям, зміст яких визначається отриманням можливості застосування таких результатів в інтересах користувачів.



Рис. 4.14. Ідентифікація елементів процесу імплементації принципів через елементи якості аудиту  
(авторська розробка)

При цьому були визначені елементи якості, сукупність яких об'єднується у складі відповідної моделі.

Це дало підстави для визначення основних елементів моделі якості аудиту, що узагальнюються у блоках її забезпечення та оцінювання. Зазначені елементи мають суб'єктивну природу, оскільки їх зміст визначається на підставі розуміння суб'єктами, що здійснюють відповідні заходи, їх характеру та призначення.

Оцінка відповідності суб'єктивного розуміння обставин, що впливають на якість аудиту фінансової інформації, її іманентним характеристикам має передбачати визнання ризику, пов'язаного з можливою неадекватністю відповідних оцінок. Саме визначення такого відхилення шляхом проведення подальших досліджень може сприяти, на наш погляд, вирішенню проблеми ідентифікації очікувань користувачів фінансової інформації.

### **4.3. Аудиторський ризик: ідентифікація та оцінювання**

Роль аудитора в оцінюванні фінансової інформації клієнтів передбачає надання можливості її користувачам отримати достатній рівень упевненості в тому, що аудитор за результатами виконання завдання висловить адекватну думку.

Водночас, думка аудитора стосовно перевіреної фінансової інформації, як зазначалося у розділі 3, ґрунтується на комплексі професійних суджень, що формулюються на різних стадіях виконання завдання.

Однією з характеристик професійного судження аудитора є його суб'єктивна природа, що призводить до можливості формування та обґрунтування неадекватних оцінок, причиною яких є зовнішні (обмеження часу виконання завдання) та внутрішні (обмеження, пов'язані з кваліфікацією аудитора) обставини.

Серед наслідків впливу таких обставин — імовірність отримання користувачами фінансової інформації необґрунтованого рівня упевненості стосовно неї. Це може спричинити різного виду неадекватні рішення, які у власну чергу, можуть призвести до негативних результатів діяльності суб'єктів господарювання або відхилень фактичних наслідків прийнятих рішень від очікуваних.

Свідченнями таких наслідків може бути динаміка кількості суб'єктів підприємництва, для яких аудит фінансової звітності як джерела фінансової інформації є обов'язковим (рис. 4.15).

Дані рис. 4.15 свідчать про наявність тенденції до зменшення кількості суб'єктів господарювання, фінансова звітність яких підлягає обов'язковому аудиту. При цьому, варто зауважити, що зменшення кількості суб'єктів може бути наслідком впливу чинників, пов'язаних з негативними характеристиками національної економіки України, неефективності системи управління, посилення критеріїв, дотримання яких дає допуск суб'єктам на відповідні ринки.

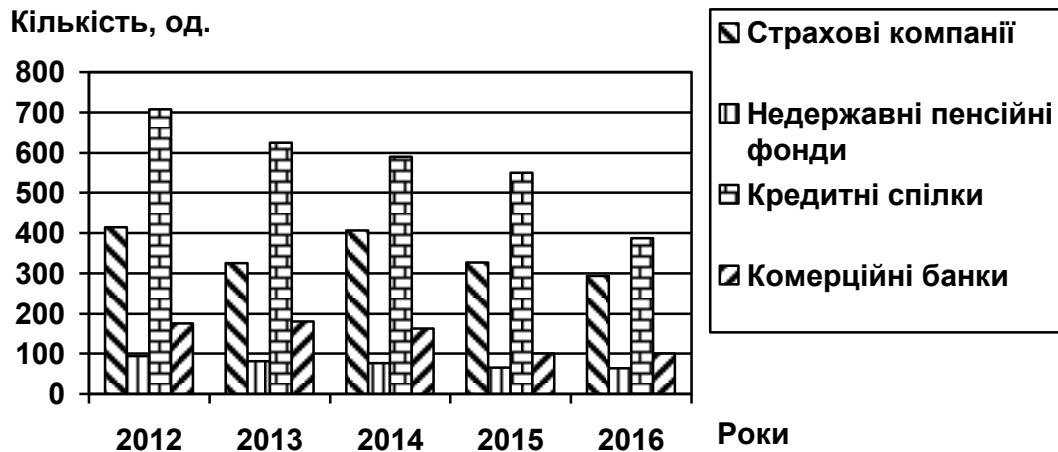


Рис. 4.15. Динаміка кількості окремих видів суб'єктів господарювання у 2012-2016 р.р. станом на 31 грудня\*

\* Складено автором на підставі даних [681; 686]

Разом з тим, скорочення кількості суб'єктів господарювання може бути наслідком прийняття користувачами відповідної фінансової інформації на основі її неадекватної оцінки аудитором. Зважаючи на це, користувачі послуг аудиторів, що прийняли неадекватні рішення за результатами їх роботи, мають можливість звернутися до Комітету з контролю Аудиторської палати України зі скаргою на неналежну якість аудиту (рис. 4.16).

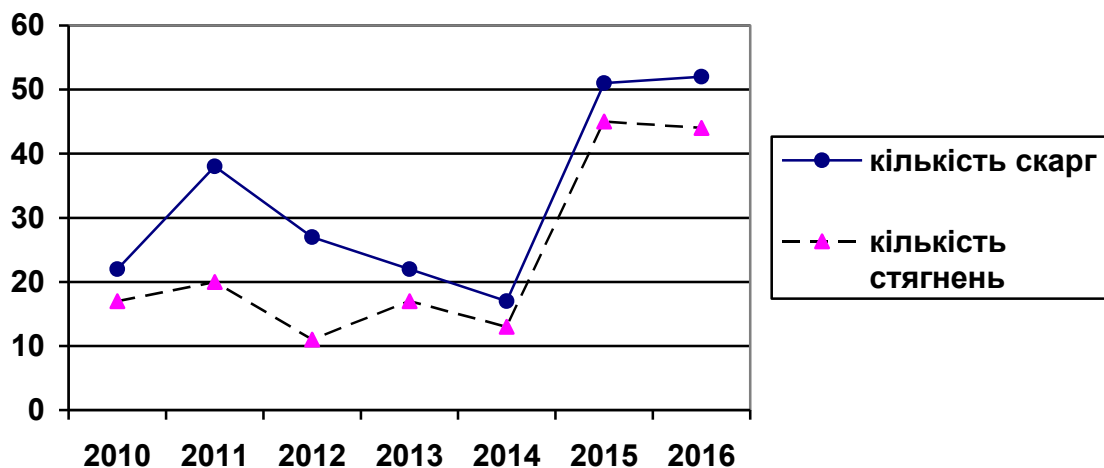


Рис. 4.16. Динаміка розгляду скарг Комітетом з контролю у 2010 – 2016 рр.\*

\* Складено на підставі даних [548 – 554]

Як свідчать результати, наведені на рис. 4.16, більшість скарг клієнтів на результати роботи аудиторів обґрунтовуються під час перевірки контролю якості, тобто, за результатами аудиту були висловлені неадекватні думки аудиторів стосовно фінансової інформації. Зважаючи на це, може бути сформульоване припущення, що аудитори не змогли адекватно оцінити імовірність надання користувачам неякісного результату своєї роботи, що свідчить про необхідність більш ґрунтовного дослідження проблеми ідентифікації та оцінювання аудиторського ризику.

Вирішення зазначеної проблеми сприятиме, на нашу думку, підвищенню ефективності роботи суб'єктів аудиторської діяльності шляхом забезпечення більш високого рівня довіри користувачів до думки аудитора, а також — безпосередньо фінансової інформації, стосовно якої така думка висловлюється.

Таким чином, наше припущення ґрунтується на тому, що рівень аудиторського ризику, тобто — імовірності висловлення неадекватної думки аудитора, і рівень упевненості користувача в результатах роботи аудитора і у фінансовій інформації, яка підлягає аудиту, є взаємозалежними величинами.

Для перевірки такої гіпотези вважаємо за доцільне розглянути особливості ідентифікації та оцінювання аудиторського ризику і його елементів.

Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання упевненості та супутніх послуг визначають аудиторський ризик як “ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку в разі, якщо фінансова звітність суттєво викривлена” [294].

Таке тлумачення змісту аудиторського ризику, хоча і вважається базовим для аудиторської практики, на наш погляд потребує певного доповнення. Це стосується необхідності визнати, що аудитор може висловити невідповідну думку у випадку, якщо перевірена фінансова звітність не бути містити жодних відхилень, але аудитор, внаслідок впливу певних обставин, вважатиме, що такі відхилення присутні і визнає підстави для модифікації (п. 4.4).

Слід зазначити, що питання ідентифікації та оцінювання аудиторського ризику завжди входило до кола досліджень, що виконувалися провідними зарубіжними та вітчизняними науковцями. Найбільш вагомих результатів було одержано такими вченими, як Р. Адамс [1], А. Аренс, Дж. Лоббек [6], С. В. Бардаш, О. Л. Шерстюк [18], І. М. Белоусова, С. П. Макаренко [37], В. П. Бондар [49; 51], О. В. Бондаренко [56], Бичкова [71], В. М. Вакаров [72], О. С. Гавриловський [93], М. І. Гордієнко [114], І. Дерун [669], І. Дмитренко [137], О. Дорош [151], А. Г. Загородній, Л. М. Пилипенко [165], Г. Я. Калюжна [181], Т. В. Кожухова [198], В. П. Мазур [267], О. А. Мазур [269], О. Ю. Редько [476] та ін.

Разом з тим, повного та об'єктивного вирішення проблем ідентифікації та оцінювання аудиторського ризику не було одержано. Зокрема, відсутній єдиний підхід стосовно визначення терміну “аудиторський ризик”, про що, зокрема, свідчать дані табл. 4.7.

Таблиця 4.7. Визначення терміну “аудиторський ризик”, запропоновані у наукових публікаціях\*

Автори	Визначення
Р. Адамс [1, с.117]	небезпека, що аудитор зробить неправильний висновок з виконаних ним аудиторських процедур, тобто за невірно складеною фінансовою звітністю буде поданий аудиторський висновок без застережень, і навпаки
Е. Аренс та Дж. Лоббек [6, с. 241]	коли аудитор доходить висновку, що фінансова звітність складена правильно і висловлює в аудиторському висновку думку без застережень, а насправді фінансова звітність містить суттєві неточності
І. М. Белоусова та С. П. Макаренко [37, с. 43]	аудиторський ризик як ризик формування невірної думки; аудиторський ризик як ризик підприємницької аудиторської діяльності; аудиторський ризик як ризик невиявлення та аудиторський ризик як ризик суттєвих викривлень на рівні тверджень
М. Т. Білуха [44, с. 180].	помилкове підтвердження аудитором достовірності фінансової звітності, яка в подальшій перевірці не підтверджена іншими аудиторами або контрольними органами

Автори	Визначення
В. П. Бондар [49, с. 265]	оцінка ризику неефективності перевірки, що ґрунтується на встановленні ступеня надійності системи обліку клієнта й ефективності його системи внутрішнього контролю в цілях захисту інтересів зовнішніх користувачів
О. В. Бондаренко [56, с. 229]	підприємницький ризик аудитора (аудиторської фірми), він означає ймовірність наявності в бухгалтерській звітності економічного суб'єкта невиявлених істотних помилок та (або) спотворень після підтвердження її достовірності або ймовірність визнання істотних викривлень у ній, тоді як насправді такі спотворення відсутні
В. М. Вакаров [72, с. 10].	ймовірність того, що бухгалтерська звітність господарського суб'єкта може містити невиявлені суттєві помилки чи перекручення дійсності після підтвердження її достовірності аудитором
О. А. Галань, В. М. Чубай [95, с. 197]	ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку, використовуючи при цьому фінансову звітність, яка може містити як істотно викривлену, так і достовірну інформацію
Н. І. Дорош [146, с. 171]	небезпека того, що аудитор зробить неправильний висновок щодо фінансової звітності після виконання ним аудиторських процедур, тобто за неправильно складеною фінансовою звітністю буде представлений аудиторський висновок без застережень, і навпаки
А. Г. Загородній і Л. М. Пилипенко [165, с. 13]	ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку, в разі якщо фінансові звіти містять суттєво викривлену інформацію
Г. Я. Калюжна [181]	аудитор може висловити неадекватну думку у тих випадках, якщо в документах бухгалтерської звітності існують суттєві недоліки
Ю. П. Кравченко [222, с.48]	ймовірність того, що висловлена думка аудитора буде невідповідною
Д. К. Маліновська [279, с.869]	ризик того, що аудитор висловить невідповідну думку у випадку, коли інформація з предмету завдання містить суттєві викривлення
Я. Я. Назаренко [304, с. 347]	ризик того, що аудитор може висловити невідповідну думку про документи бухгалтерської звітності, тобто за неправильно підготовлену звітність буде надано аудиторський висновок без зауважень



Закінчення табл. 4.7

Автори	Визначення
Р. Ю. Овчарик [313, с. 3]	ризик, який бере на себе аудитор, даючи висновок про повну достовірність даних фінансової звітності, в той час, як там можливі помилки, які невиявлені аудитором
В. В. Рядська [491, с. 145]	ризик виникнення професійної відповідальності за умови дотримання професійних стандартів аудиту
В. Є. Слюсаренко [513, с.97]	аудитор може позитивно оцінити баланс та інші форми звітності, тоді як вони приховують у собі істотно непевну інформацію, яка не відповідає реальності

*\*Джерело:* узагальнено автором на основі [1; 6; 37; 44; 49; 56; 72; 95; 146; 165; 181; 222; 279; 304; 313; 491; 513]

На основі табл. 4.7, можна виділити декілька аспектів, що беруться до уваги під час надання визначення терміну “аудиторський ризик”. Насамперед, вважаємо за доцільне відзначити, що в наведених та інших джерелах ідентифікуються дії аудитора, або їх результати, внаслідок яких виникає аудиторський ризик. Серед таких дій визначаються перевірка, встановлення ефективності систем обліку клієнта й ефективності його системи внутрішнього контролю, виконання аудиторських процедур, дотримання професійних стандартів, формування аудиторського висновку, формування та висловлення думки аудитора, здійснення аудитором підприємницької діяльності, а також – оцінювання форм звітності.

Зазначені дії аудитора, на нашу думку, відповідають заходам аудиту фінансової інформації, ідентифікованих нами у розділі 3, характерним для окремих стадій аудиторського процесу. Це, на наше переконання, дає підстави визнати присутність обставин, які обумовлюють виникнення аудиторського ризику протягом всього процесу аудиту фінансової інформації.

Іншою обставиною, наявність якої обумовлює виникнення аудиторського ризику, у наукових публікаціях визначається існування відхилень в об’єкті аудиту (фінансовій та\або бухгалтерській звітності). Характеристика таких відхилень надається за допомогою термінів “помилки”,

“перекручення”, “неправильне або невірне складання звітності”, “неточності”, “спотворення”, “помилки”, “недоліки”, “непевна інформація” тощо. При цьому, зазначені характеристики у запропонованих варіантах визначень аудиторського ризику мають певні кількісні та якісні характеристики (суттєві, істотні тощо).

Вважаємо за доцільне відзначити, що в більшості випадків серед об’єктів аудиту, які можуть містити відхилення, в публікаціях, зазначених у табл. 4.7, визначаються фінансова або бухгалтерська звітність та її форми. Такий підхід, на наше переконання, не враховує можливої наявності відхилень безпосередньо у фінансовій інформації, а не в її носіях, що може вплинути на ідентифікацію та оцінювання аудиторського ризику.

Запропоновані у табл. 4.7 визначення передбачають можливість невиявлення охарактеризованих відхилень, внаслідок чого результати дій аудитора можуть відрізнятися від їх характеристик, що мали б місце, якби аудитор такі відхилення виявив. У зв’язку з цим, виникає потреба визнання необхідності змін у результатах заходів аудиту та їх розуміння аудитором внаслідок виявлення відхилень. При цьому, зміст аудиторського ризику має розкриватися, виходячи з припущень про те, що аудитором зазначені відхилення не будуть виявлені, що призведе до формування неадекватної думки аудитора за результатом виконаної ним роботи.

Водночас, вважаємо за потрібне звернути увагу на те, що можливість виникнення зазначених обставин у наведених визначеннях характеризується термінами “ймовірність”, “ризик”, “небезпека” тощо. При цьому, зазначені характеристики, в більшості публікацій стосуються наслідків невиявлення відхилень, які можуть бути формалізовані як “формування неправильного висновку”, “помилкове підтвердження достовірності”, надання “позитивної оцінки балансу та іншим формам звітності”, висловлення “неадекватної” або “невідповідної” думки, “висловлення думки без застережень” тощо.

Існують також пропозиції щодо ідентифікації аудиторського ризику, виходячи з результатів роботи

аудитора та інших суб'єктів контролю. Зокрема, М. Т. Білуха визначив аудиторський ризик як “помилкове підтвердження аудитором достовірності фінансової звітності, яка в подальшій перевірці не підтверджена іншими аудиторами або контрольними органами” [44, с. 180]. На наше переконання, не підтверджена достовірність фінансової звітності іншими аудиторами або контрольними органами не може бути ознакою помилкового результати роботи аудитора. Це пояснюється, насамперед, суб'єктивною природою думки аудитора, яка є результатом виконаних ним заходів. З цієї ж причини не можуть бути визнані безпомилковими результати роботи інших суб'єктів контролю.

Водночас, вважаємо концептуально невірним встановлення залежності оцінки роботи аудитора від результатів контрольних заходів, виконаних щодо об'єкта аудиту іншими суб'єктами незалежного, внутрішнього чи державного контролю взагалі та в контексті оцінювання аудиторського ризику зокрема. На нашу думку, аудиторський ризик може бути визнаний виключно в момент висловлення думки аудитора, в якій формалізуються результати його роботи. Натомість, виконання майбутніх контрольних заходів іншими суб'єктами жодним чином не впливатиме на можливість виявлення відхилень під час попереднього аудиту і, як наслідок, — на наявність чи відсутність аудиторського ризику попереднього аудитора.

Недостатньо обґрунтованим, на нашу думку, є визначення аудиторського ризику як “оцінки ризику неефективності перевірки, що ґрунтується на встановленні ступеня надійності системи обліку клієнта й ефективності його системи внутрішнього контролю в цілях захисту інтересів зовнішніх користувачів”, запропоноване В. П. Бондарем [49, с. 265]. Неефективність перевірки, на наше переконання, може бути оцінене, виходячи з критерію досягнення мети аудиту. Метою аудиту фінансової інформації є висловлення аудитором думки. При цьому, відсутність можливості в аудитора таку думку висловити чи висловлення недостатньо обґрунтованої або неадекватної думки вже свідчить про те, що була (чи не була) забезпечена ефективність перевірки, здійсненої аудитором. Натомість, на

наше переконання, аудиторський ризик стосується, швидше не можливості висловлення думки, а її обґрунтованості та адекватності.

В. М. Вакаров пропонує визначати аудиторський ризик як “ймовірність того, що бухгалтерська звітність господарського суб’єкта може містити невиявлені суттєві помилки чи перекручення дійсності після підтвердження її достовірності аудитором” [72, с. 10]. Наведене визначення, на нашу думку, обмежує тлумачення змісту аудиторського ризику. Насамперед, вважаємо за доцільне відзначити, що суттєвість — результат суб’єктивної оцінки кількісної характеристики інформації (будь-якої, а не лише фінансової і не лише тієї, що міститься у звітності), що надає можливість визначення різними аудиторами різного рівня суттєвості. Зважаючи на це, а також враховуючи незмінність інтересів окремого користувача інформації щодо можливості її використання, ігнорування несуттєвих помилок чи перекручень для цілей ідентифікації аудиторського ризику, на нашу думку, є недостатньо обґрунтованим.

Водночас, залежно від концептуальної основи, за якою формуються носії фінансової інформації (зокрема — звітність), достовірність може не бути критерієм її оцінювання, внаслідок чого застосування запропонованого визначення призведе до невизнання наявності аудиторського ризику, якщо носії інформації складатимуться на основі припущень не достовірності, а, наприклад, відповідності вимогам або обґрунтованості припущень тощо.

Необґрунтованим також вважаємо запропонований підхід до визначення аудиторського ризику, що ґрунтується на використанні, а не перевірці фінансової звітності, викладений у роботі О. А. Галань та В. М. Чубай [95, с. 197]

Потребують уточнення визначення аудиторського ризику, запропоновані в роботах А. Г. Загороднього, Л. М. Пилипенка [165, с.13], Г. Я. Калужної [181], Д. К. Маліновської [279, с.869], Я. Я. Назаренко [304, с.347], Р. Ю. Овчарик [313, с.3], В. Є. Слюсаренко [513, с.97]. Пропозиції зазначених авторів передбачають визнання наявності аудиторського ризику лише у випадках, коли аудитор висловлює неадекватну або невірну думку внаслідок

невиявлення існуючих відхилень. Водночас, на наше переконання, неадекватною може вважатися думка аудитора і у випадках, коли аудитор висловлює будь-яку модифіковану думку, але насправді підстав для такої модифікації не існує. Це може статися внаслідок неякісного виконання роботи аудитором на кожній з її стадій, що пояснюватиметься неналежним виконанням заходів аудиту.

Натомість В. В. Рядська визначає аудиторський ризик як “ризик виникнення професійної відповідальності за умови дотримання професійних стандартів аудиту” [491, с. 145]. В цілому погоджуючись з існуванням зв’язку між наявністю аудиторського ризику та відповідальністю аудитора, вважаємо за доцільне відзначити, що професійна відповідальність має місце на всіх стадіях аудиту фінансової інформації, а ризик виникає внаслідок впливу низки чинників лише на стадії формування та висловлення думки аудитора. Зважаючи на це, можна вважати обґрунтованим припущення про те, що аудиторський ризик не може ототожнюватися з професійною відповідальністю аудитора.

Варто відзначити й визначення аудиторського ризику як підприємницького ризику аудиторів та аудиторських фірм, запропонованих у роботах [37; 56]. На нашу думку, існують підстави для визнання аудиторського ризику як одного з численних чинників впливу на ризик підприємницької діяльності учасників ринку аудиторських послуг, але ці категорії не можуть бути ототожнені. Це пояснюється тим, що надання аудиторських послуг не завжди передбачає висловлення аудитором думки щодо перевіреної інформації, як за результатами аудиту, а аудиторський ризик, як свідчать дані аналізу публікацій, виникає саме за внаслідок висловлення неадекватної думки. Якщо ж думка не висловлюється, зникає одна з передумов існування аудиторського ризику, хоча інші умови, за якими оцінюється підприємницький ризик (досягнення чи недосягнення певного рівня рентабельності, наявність ймовірності втрачання ринку, вибір та застосування політики ціноутворення тощо), продовжують існувати.

Водночас, висловлення неадекватної думки за результатами аудиту, на наше переконання, може негативно

вплинути на оціночну характеристику якості роботи суб'єкта аудиторської діяльності, що сприятиме зменшенню його ринкових переваг і, як наслідок — до втрати певної частини клієнтів. Саме через це ми вважаємо за доцільне розглядати аудиторський ризик лише як один з чинників підприємницького.

Дослідивши наведені у науковій літературі визначення терміну “аудиторський ризик”, вважаємо за доцільне визначити основні передумови, що мають бути враховані в цілях ідентифікації цієї категорії:

1) наявність результату роботи аудитора, що формалізується під час формування та висловлення його неадекватної думки щодо фінансової інформації;

2) наявність підстав для формування та висловлення неадекватної думки, серед яких можуть бути ідентифіковані невиявлення відхилень у фінансовій інформації або хибна ідентифікація таких відхилень;

3) визнання можливості висловлення неадекватної думки. При цьому, таке визнання, на наше переконання, матиме місце внаслідок очікувань аудитора щодо існування невиявлених відхилень та\або обставин, які до них могли б призвести. Такі обставини можуть залежати від виконання заходів аудиту, формування суджень, застосування аудиторських процедур аудитором, а також — від наявності обмежень в доступі до інформації, що створюються клієнтом, чи неадекватним реагуванням системи внутрішнього контролю на виявленні аудитором відхилення, як це розкрито у публікації [13]. Саме на основі відповідних очікувань, аудитор планує свою роботу для забезпечення її належної якості в контексті власної професійної відповідальності.

Зважаючи на викладене, вважаємо за доцільне запропонувати наступне визначення аудиторського ризику в контексті виконання завдань аудиту фінансової інформації:

Аудиторський ризик являє собою очікувану аудитором можливість висловлення неадекватної думки за результатами аудиту фінансової інформації, що полягатиме у неврахуванні чи неналежному врахуванні існуючих в інформації відхилень або в їх хибній ідентифікації.

Запропоноване визначення, на нашу думку, дозволяє врахувати аспекти, властиві саме для аудиту фінансової інформації, а не для аудиту її носіїв (зокрема — фінансової звітності). Його застосування на теоретичному рівні сприятиме мінімізації обмежень, які властиві більшості визначень терміну “аудиторський ризик”, що виходять з ідентифікації в якості об’єкта аудиту не інформації, а її носія. Це, у власну чергу, сприятиме оптимізації виконання заходів аудиту, дозволить забезпечити адекватне планування та виконання аудиторських процедур, підвищить обґрунтованість професійних суджень аудитора.

Водночас, варто відзначити врахування у наведеному визначенні можливості хибної ідентифікації відхилень. Внаслідок хибної ідентифікації аудитор може припуститися необґрунтованої зміни власної думки через те, що за результатами виконаних процедур дійде висновку, що перевірена інформація містить відхилення, які мають бути враховані при формуванні аудиторського звіту, хоча фактично такі відхилення відсутні.

Серед переваг запропонованого визначення вважаємо за доцільне відзначити відсутність необхідності оцінювання суттєвості невиявлених або хибно ідентифікованих відхилень, що також сприятиме забезпеченню адекватності висловлюваної аудитором думки за результатами аудиту фінансової інформації. При цьому, стане можливим універсальний підхід до забезпечення користувачів фінансової інформації та результатів роботи аудиторів відповідним рівнем упевненості, що не залежатиме від змісту їх інформаційних потреб, оскільки будь-яке відхилення в інформації може тлумачитися як таке, що впливатиме на відповідні рішення. Зазначене, у власну чергу, дозволить оптимізувати заходи планування аудиту фінансової інформації шляхом зменшення витрат ресурсів, які, на відміну від аудиту фінансової звітності, не будуть спрямовуватися на оцінювання рівня суттєвості.

Іншою позитивною характеристикою наведеного визначення вважаємо визнання очікувань аудитора щодо можливості висловлення неадекватної думки. Зазначене, на наше переконання, підкреслює необхідність врахування

аудитором такої можливості в контексті виконання завдань аудиту фінансової інформації. Зважаючи на це, робота виконавців окремих елементів процесу аудиту фінансової інформації має оцінюватися, виходячи з адекватності таких очікувань, що сприятиме підвищенню рівня упевненості користувачів результатів аудиту.

Запропонований підхід до визначення терміну “аудиторський ризик” обумовлює необхідність перегляду та уточнення заходів його оцінювання.

Аспекти оцінювання аудиторського ризику розкриваються в наукових публікаціях Р. Адамса [1], Е. Аренса, Дж. Лоббека [6], І. М. Белоусової, С. М. Макаренко [37], В. П. Бондара [49; 51], О. В. Бондаренко [56], С. М. Бичкової [71], В. М. Вакарова [72], О. С. Гавриловського [93], М. І. Гордієнко [114], І. Дерун [669], І. Дмитренко [137], О. Дорош [151], А. Г. Загороднього, Л. М. Пилипенка [165], Г. Я. Калюжної [181], В. П. Мазур [267], О. А. Мазур [269], Д. К. Маліновської [279], Я. Я. Назаренко [304], Р. Ю. Овчарик [313], О. Ю. Редька [476], В. Є. Слюсаренко [513] та ін.

У зазначених та інших публікаціях основою для оцінювання аудиторського ризику пропонується визнавати моделі, які ґрунтуються на початковій ідентифікації його елементів. Характеристика зазначених елементів наведена у табл. 4.8.

Варто зазначити, що, у переважній більшості, зміст складових аудиторського ризику визначається, виходячи з припущень, що характеризують аудит фінансової звітності, а не аудит фінансової інформації.

При цьому, виділяються аспекти, що передбачають наявність підстав для визнання можливості: виникнення та існування відхилень у формах фінансової звітності внаслідок впливу зовнішніх та внутрішніх чинників діяльності суб’єктів господарювання; існування проблем, пов’язаних з наявністю та функціонуванням системи внутрішнього контролю, внаслідок чого зазначені відхилення не можуть бути попереджені, виявлені та усунені; існування проблем з виявленням зазначених відхилень в процесі виконання аудиторських процедур.



Таблиця 4.8. Характеристика елементів аудиторського ризику\*

Компоненти аудиторського ризику	Визначення
Ризик суттєвих викривлень	ризик суб'єкта господарювання, вони існують незалежно від аудиторської перевірки фінансових звітів [491, с. 147]
Властивий ризик	<p>здатність залишку по певному бухгалтерському рахунку або певній категорії операцій до суттєвих перекручень, або здатність до перекручень по цих показниках у комплексі з перекрученнями по інших рахунках чи операціях, з припущенням, що до них не застосовувалися заходи внутрішнього контролю підприємства [38, с. 43]</p> <p>ризик того, що статті фінансової звітності за своєю природою, без наявності заходів внутрішнього контролю, можуть містити суттєві помилки [49, с. 265]</p> <p>ризик викривлення залишку чи обороту рахунку, які (викривлення) можуть бути суттєвими окремо або разом з викривленням залишків чи оборотів інших рахунків у разі відсутності відповідних заходів внутрішнього контролю [165, с. 16]</p> <p>всі ризики, пов'язані з підприємницькою діяльністю, які перебувають під впливом зовнішніх і внутрішніх факторів, здебільшого прямо не пов'язані з контрагентом підприємця, а також загальною організацією і структурою підприємства, господарсько-управлінською та фахово-штатною політикою, кваліфікацією кадрів [146, с. 173]</p> <p>імовірність виникнення суттєвих помилок під час обліку операцій підприємства, що перевіряється, та складання звітності [279, с. 879]</p> <p>здатність залишку по певному бухгалтерському рахунку або певній категорії операцій до суттєвих перекручень показників фінансової звітності підприємства, або здатність до перекручень за цими показниками у комплексі з перекрученнями в інших рахунках чи операціях, з припущенням, що до них не застосовувалися заходи внутрішнього контролю підприємства [304]</p>

Продовження табл. 4.8

Компоненти аудиторського ризику	Визначення
Внутрішній ризик	ризик, існування якого обумовлене характеристиками компанії-клієнта та умовами оточуючого середовища її діяльності, які неможливо перевірити засобами внутрішнього контролю [1, с. 117] можливість наявності у звітності помилок, що перевищують припустиму величину, до перевірки системи внутрішнього контролю [513, с. 100]
Ризик контролю	небезпека, що внутрішній контроль не попередить чи не виявить суттєвих помилок [1, с. 117] міра очікування аудитора, що помилки в сегменті, які перевищують припустиму величину, не будуть ані попереджені, ані виявлені в системі внутрішньогосподарського контролю клієнта [6, с. 242] системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю не завжди можуть функціонувати настільки ефективно, щоб помилки, які можуть трапитися в бухгалтерських записах, могли бути своєчасно попереджені, викриті та своєчасно виправлені персоналом підприємства [37, с. 43] оцінка аудитором структури внутрішньогосподарського контролю клієнта з метою визначення її ефективності при попередженні чи виявленні помилок в обліку та звітності [49, с. 265] ризик того, що викривленню залишку чи обороту рахунку, які (викривлення) могли б виникнути і які могли би бути суттєвими окремо або разом із викривленнями залишків чи оборотів інших рахунків, не можна бути своєчасно запобігти (або виявити та виправити) за допомогою систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю [165, с. 16] оцінка ефективності системи внутрішнього контролю клієнта з точки зору її здатності попереджати і виявляти помилки [146, с. 182] ризик неефективності внутрішнього контролю [304] невиявлення помилок системою внутрішнього контролю підприємства [513, с. 98]
Внутрішньогосподарський ризик	міра очікування аудитором того, що існує помилка в сегменті і що вона перевищує припустиму величину до перевірки системи внутрішньогосподарського контролю [6, с. 242]

Продовження табл. 4.8

Компоненти аудиторського ризику	Визначення
Ризик, пов'язаний із невідповідністю функціонування внутрішнього контролю	Ризик того, що процес внутрішнього контролю є неефективним чи, може, взагалі відсутній [279, с. 880]
Ризик невиявлення	<p>небезпека, що процедури перевірки, що виконуються аудитором, та виконуваний ним аналіз фінансової звітності не виявлять суттєвих помилок [1, с. 117]</p> <p>міра готовності аудитора визнати, що аудиторські докази, які мають бути отримані щодо того чи іншого сегмента, не дозволять виявити помилки, що перевищують припустимі величини, якщо такі помилки мають місце [6, с. 242]</p> <p>та частка похибки аудиторської перевірки, яку аудитор може собі дозволити при системах обліку та внутрішнього контролю, що склалися на підприємстві-клієнті, у разі додержання умов якості проведення робіт і відповідності їх установленим аудиторським нормативам [49, с. 267]</p> <p>ризик того, що аудиторські процедури по суті не виявлять викривлення залишку чи обороту рахунку, які (викривлення) можуть бути суттєвими окремо або разом з викривленнями залишків чи оборотів інших рахунків [165, с. 17]</p> <p>ризик, який аудитор готовий взяти на себе щодо невиявлення суттєвих помилок у фінансовій звітності за допомогою аудиторських процедур, припускаючи, що в системі внутрішнього контролю їх не змогли виявити і виправити [146, с. 185]</p> <p>аудиторські процедури підтвердження не завжди можуть виявити помилки, які існують у залишку на певному рахунку або в комплексі з перекрученнями в інших залишках бухгалтерських рахунків чи операцій [304]</p> <p>пов'язаний з характером, часом та обсягом аудиторських процедур, які визначає аудитор для зменшення аудиторського ризику до прийнятної низького рівня [491, с. 147]</p> <p>суб'єктивна ймовірність того, що процедури, які застосовуються аудитором в процесі перевірки, не дозволять виявити існуючі в організації суттєві порушення [513, с. 99]</p>

Закінчення табл. 4.8

Компоненти аудиторського ризику	Визначення
Ризик невиявлення помилок бухгалтерських записів	аудиторські процедури підтвердження не завжди можуть виявити помилки, що існують в бухгалтерських записів [37, с. 43]
Ризик невиявлення помилок та перекручень	ризик того, що аудитор не виявить суттєві викривлення наданої інформації про об'єкт перевірки [279, с. 880]
Ризик неефективності аналітичних процедур	небезпека, що процедури аналізу не виявлять суттєвих помилок [1, с. 117] імовірність того, що аналітичні процедури не зможуть виявити суттєвих помилок [37, с. 43]
Ризик неефективності детальних тестів	імовірність того, що детальні тести не зможуть виявити суттєвих помилок [37, с. 43]
Ризик інформаційних систем	суб'єктивно встановлений рівень ризику, який відображає вірогідність появи додаткових суттєвих викривлень у фінансовій звітності при використанні на підприємстві неефективної комп'ютерної системи та недостатніх здібностей аудитора оцінити ступінь цієї неефективності [37, с. 43]
Ризик при перевірках по суті	небезпека, що існуючі помилки не будуть виявлені в процесі виконання процедур перевірки [1, с. 117]
Ризик вибіркового дослідження	небезпека, що вибірка операцій для проведення перевірки не відобразить істотних помилок [1, с. 117]

\* Джерело: узагальнено автором на підставі [1; 6; 37; 49; 146; 165; 279; 304; 491; 513]

Зазначений підхід ґрунтується на положеннях Міжнародних стандартів контролю якості, огляду, іншого надання упевненості та супутніх послуг [294], що передбачає використання наступної базової моделі визначення рівня аудиторського ризику, охарактеризованої у [491]:

$$AP = PCV \times PH \quad (4.1)$$

де AP — аудиторський ризик;

PCV — ризик суттєвих викривлень (ризик здійснення помилки або зловживання з боку клієнта [72]);

PH — ризик невиявлення (ризик невиявлення помилок [37] або ризик невиявлення помилок та перекручень [279]).

Враховуючи, що за вимогами [294] до складу ризику суттєвих викривлень входять властивий ризик (в окремих публікаціях — внутрішній ризик або внутрішньогосподарський ризик) та ризик контролю (або ризик, пов'язаний з невідповідністю функціонування внутрішнього контролю), наведена модель може мати форму, запропоновану у публікаціях [1; 6; 49; 165; 513]:

$$AP = BP \times PK \times PH \quad (4.2)$$

де AP — аудиторський ризик;

BP — властивий ризик (внутрішній [1; 513] або внутрішньогосподарський [6] або притаманний [72]);

PK — ризик контролю (ризик, пов'язаний із невідповідністю функціонування внутрішнього контролю [279]);

PH — ризик невиявлення (ризик здійснення помилки аудитором [72]).

Подальша деталізація моделі з урахуванням змісту аудиторських процедур, які використовує аудитор, дозволяє трансформувати базову модель у вигляд, викладений у публікаціях [1; 37]

$$AP = BP \times PK \times PHAП \times PHДТ \quad (4.3)$$

де AP — аудиторський ризик;

BP — властивий ризик;

PK — ризик контролю;

PHAП — ризик неефективності аналітичних процедур;

PHДТ — ризик неефективності детальних процедур (в деяких джерелах — ризик при перевірках по суті).

Інший варіант модифікації базової моделі дозволяє врахувати для застосування аудиторських процедур вибірковий метод відбору інформації, що досліджується під час аудиту [1]:

$$AP = BP \times PK \times PH \times PVD \quad (4.4)$$

де AP — аудиторський ризик;

BP — властивий ризик;

PK — ризик контролю;

PH — ризик невиявлення;

PVD — ризик вибіркового дослідження.

І. М. Белоусова та С. П. Макаренко у публікації [37] пропонують додатково враховувати для формування моделі визначення рівня аудиторського ризику ризик інформаційних систем, проте автори не запропонували свого бачення відповідної моделі.

Натомість, у публікації С. В. Івахненкова запропоновано визначати додатковий аудиторський ризик в умовах застосування КІСП, що складається з ризиків, пов'язаних з технічними аспектами ( $R_h$ ), з програмними аспектами ( $R_s$ ), з інформаційними аспектами ( $R_i$ ), з організацією бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю при використанні КІСП ( $R_o$ ) та ризиків, пов'язаних з кваліфікацією аудитора  $K(R_e)$ . Модель визначення додаткового аудиторського висновку, запропонована автором [175, с. 270], має вигляд (4.5)

$$R = R_h * R_s * R_i * R_o * R_e \quad (4.5)$$

Запропоновані моделі та їх модифікації передбачають врахування чинників аудиторського ризику, що має місце в аудиті фінансової звітності. Оскільки у фінансовій звітності міститься історична фінансова інформація аудитор не може застосовувати зазначену модель в цілях аудиту перспективної (прогнозної) та гіпотетичної фінансової інформації. Це пояснюється, насамперед, тим, що відрізняються процедури формування зазначених видів інформації (п.п. 1.2). Це означає, що для оцінювання аудиторського ризику в контексті дослідження прогнозної та гіпотетичної інформації мають враховуватися інші чинники (зокрема – наявність та зміст очікувань, припущень та оцінок

замість застосування облікової політики під час формування даних, зміна акцентів системи внутрішнього контролю в бік обґрунтування та застосування оціночних характеристик, спрямованих у майбутнє, модифікація заходів аудиту, виходячи зі змін, що стосуються критеріїв перевірки тощо).

Водночас, варто зазначити, що й історична фінансова інформація може бути представлена не лише у фінансовій звітності, але й на інших носіях, створення яких не передбачає застосування такого терміну як “облікова політика” чи “облікові процедури”.

Зважаючи на це, існує необхідність перегляду не лише чинників, що можуть впливати на оціночний рівень аудиторського ризику, але й змісту самої моделі, що дозволить аудитору враховувати аспекти проведення аудиту фінансової інформації, а не її носіїв.

Вважаємо, що оцінювати імовірність формування неадекватного судження аудитора під впливом зовнішніх і внутрішніх чинників можна, виходячи зі змісту фінансової інформації, яка досліджується аудитором, характеру і ступеня впливу на неї відповідних чинників, а також рівня її суттєвості. Зміст фінансової інформації, стосовно якої аудитор планує висловити свою думку, визначається характером завдання з надання упевненості. Зокрема, це стосується умови, яка характеризує об’єкт завдання. Це може бути інформація, яка міститься у фінансових звітах, а також інша інформація, яка має розкриватися для користувачів у звітності підприємств фінансового і не фінансового характеру. Зміст зазначеної інформації узагальнений в табл. 4.9.

Зазначена у табл. 4.9 інформація необхідна користувачам для прийняття управлінських рішень, що в подальшому впливатимуть на діяльність підприємства. Саме тому, аудитор має висловити власну думку стосовно її достовірності та можливості належного використання.

Водночас, оцінювання зазначеної інформації потребує ідентифікації обставин її формування та їх впливу. Обставини формування інформації, які мають бути ідентифіковані аудитором для оцінювання аудиторського ризику, визначаються запитами користувачів, організаційни-

ми і методичними підходами до формування та обробки інформації, наявністю відповідних технічних засобів та персоналу, який володіє необхідною підготовкою. Саме зазначені обставини прямо чи опосередковано здатні вплинути на зміст і характер інформації, за результатами перевірки якої аудитор ризикує висловити неадекватну думку. Вплив наведених чинників на інформацію, яка перевіряється аудитором, пропонуємо визначати за такими критеріями:

- 1) змістом впливу (об'єктивний чи суб'єктивний);
- 2) характером впливу (прямий чи непрямий);
- 3) динамікою (збільшенням чи зменшенням) імовірності неадекватного формування інформації.

Об'єктивний вплив чинників пояснюється зовнішніми обставинами, які не залежать від відповідальних осіб, але водночас визначають зміст і характер процедур підготовки інформації.

Таблиця 4.9. Зміст інформації, що досліджується аудитором\*

Фінансова інформація	Інформація нефінансового характеру
Інформація про фінансово-майновий стан підприємства	Інформація стосовно обмежень, які впливають на діяльність підприємства (застава майна, обсяг мінімального залишку на банківських рахунках, арешт активів тощо)
Інформація про формування фінансових результатів діяльності підприємства	Інформація стосовно соціальних аспектів функціонування підприємства (впровадження політики набору кадрів, забезпечення гарантій соціального характеру працівникам, участь у підприємства в реалізації державних соціальних гарантій на умовах партнерства тощо)
Інформація про рух грошових потоків підприємства	Інформація стосовно екологічних аспектів діяльності підприємства (впровадження енерго- та ресурсозберігаючих технологій, мінімізація відходів, зокрема шкідливих, інвестування у програми відновлення навколишнього природного середовища тощо)
Інформація про склад і структуру власного капіталу підприємства	Інформація стосовно використання сучасних інформаційних технологій в процесах управління діяльністю підприємства, отримання та використання ресурсів, збуту готової продукції, створення фінансової та іншої звітності
	Інформація стосовно використання підприємством послуг сторонніх суб'єктів для організації та виконання завдань (на умовах аутсорсингу та косорсингу, отримання послуг разового характеру тощо)
	Додаткова інформація, що розкриває особливості відображення фінансової інформації на носіях

\*Джерело: авторська розробка



Прикладами таких чинників можуть бути наявність чи відсутність стандартів підготовки інформації, вимог нормативних документів стосовно змісту інформації, процедур її накопичення, обробки, систематизації та зберігання. Об'єктивний вплив, зокрема, може бути характерним для вимог концептуальної основи підготовки фінансової звітності, представленої положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Натомість, суб'єктивний вплив чинників на формування і зміст інформації, яка перевіряється аудитором, є наслідком дій, які вживаються або не вживаються особами, відповідальними за підготовку інформації. Такий вплив може бути результатом суб'єктивного розуміння виконавцями своїх завдань, ставлення до отриманих даних, прийняття рішень щодо доцільності, результативності та ефективності застосування необхідних процедур та оцінка їх результатів. Суб'єктивність є характерною, наприклад, під час підготовки наказу керівника підприємства "Про облікову політику", яка містить деталізацію облікових підходів, зважаючи на умови функціонування бухгалтерської служби конкретного підприємства.

Прямий вплив чинників на інформацію, яка досліджується аудитором, полягає у виникненні змін в ній безпосередньо під впливом зміни обставин. Наприклад, прямий вплив матимуть на структуру інформації стандарти фінансової звітності, які визначають зміст звітних форм і порядок відображення в них відповідних статей. Водночас, непрямий вплив на зміст і обсяг інформації про екологічну діяльність підприємства потреба інвесторів або кредиторів в адекватній оцінці відповідних витрат, що зрештою впливають на фінансові результати діяльності.

Ще одним критерієм, за яким може бути оцінений вплив чинників на формування інформації, є можливість змінити оцінку імовірності неадекватного формування інформації. Зокрема, чинниками, що збільшують таку імовірність, можуть бути визнані збільшення обсягу самої інформації під впливом запитів користувачів, ускладнення процедури її розкриття через відсутність відповідних стандартів, відсутність або зниження вимог до кваліфікації працівників, відповідаль-

них за підготовку інформації, неналежне ставлення управлінського персоналу до необхідності підготовки та певної деталізації інформації тощо. Водночас, такі чинники, як наявність необхідних технічних засобів для підготовки інформації, наявність адекватної системи контролю якості, формалізація процедур збирання, систематизації та оцінювання інформації забезпечують можливість мінімізації імовірності виникнення в ній неточностей.

Суттєвість інформації також може вплинути на імовірність висловлення аудитором неадекватної думки стосовно її достовірності. Суттєвість інформації розглядається аудитором як критерій зміни управлінського рішення. У зв'язку з цим, інформація, яка досліджується аудитором, має враховувати будь-які дані, що можуть вплинути на рішення користувачів. При зменшенні рівня суттєвості інформації, яка перевіряється аудитором, тобто при зменшенні вартісного значення показника, на підставі якого змінюється рішення користувача, будь-яке відхилення, не виявлене аудитором під час перевірки, отримає більшу імовірність перевищити це значення. Це означає, що аудитор більше ризикує висловити неадекватну думку стосовно інформації, оскільки користувачі, за результатами аудиту, не будуть ознайомлені як з фактом існування суттєвого відхилення, так і з його впливом на всю інформацію. І навпаки, збільшення вартісної величини межі суттєвості, яка розділяє два різні управлінські рішення користувачів, призводить до того, що зменшується імовірність впливу невиявлених аудитором відхилень на якість перевіреної ним інформації. Внаслідок цього, зазначені відхилення, навіть якщо і не будуть виявлені, не спричиняють зростання імовірності висловлення аудитором неадекватної думки, оскільки від їх наявності та розміру не залежить зміст і характер рішення користувачів.

Наявність впливу зовнішніх і внутрішніх обставин, як і характер такого впливу на процес підготовки аудиторського висновку, є предметом професійного судження аудитора. Професійне судження аудитора, як і будь-яке судження, має суб'єктивний характер, тобто визначається особистим ставленням людини до інформації, процедур її обробки та

результатів оцінювання. Зважаючи на це, аудиторський ризик залежить від адекватності суджень аудитора, що формулюються під час реалізації заходів щодо виконання завдань з надання упевненості, зокрема, — аудиторської перевірки. Зміст таких суджень наведений в табл. 4.10.

Таблиця 4.10. Судження аудитора, що можуть вплинути на аудиторський ризик\*

Заходи	Зміст суджень
Прийняття рішення стосовно співпраці з клієнтом або відмови від неї	1. Наявність чи відсутність загроз незалежності аудитора 2. Наявність чи відсутність ресурсів, необхідних для виконання завдання
Планування виконання завдання	1. Оцінка систем формування інформації 2. Визначення критеріїв оцінювання інформації (за потреби) 3. Оцінка необхідності використання роботи системи внутрішнього аудиту, інших аудиторів та залучення експертів до виконання завдання 4. Визначення змісту та обсягу процедур, необхідних для виконання завдання 5. Обґрунтування необхідності внесення змін до плану і програм аудиту
Застосування аудиторських процедур	1. Визначення послідовності виконання процедур 2. Визначення ефективності виконаних процедур 3. Оцінка необхідності застосування альтернативних процедур 4. Оцінка якості виконаних процедур
Оцінка отриманих аудиторських доказів	1. Визначення факту наявності чи відсутності відхилень 2. Оцінка відхилень 3. Ідентифікація причин відхилень
Оцінка додаткових обставин, що можуть вплинути на інформацію	1. Дотримання концептуальної основи підготовки інформації 2. Оцінка ставлення управлінського персоналу до факту виявлення відхилень
Формування аудиторського звіту (висновку)	1. Ідентифікація фактів, що можуть вплинути на думку користувачів перевіреної інформації 2. Ідентифікація фактів, що можуть вплинути на думку аудитора 3. Визначення підстав для модифікації аудиторського звіту

\*Джерело: авторська розробка

Для оцінювання впливу таких суджень на аудиторський ризик (табл. 4.10) пропонується досліджувати вплив суб'єктивних суджень аудитора на рівень аудиторського ризику за низкою критеріїв, наведених в табл. 4.11.

**Таблиця 4.11. Критерії оцінювання впливу суб'єктивних суджень на аудиторський ризик\***

<b>Параметри якості роботи аудитора</b>	<b>Критерії зменшення аудиторського ризику</b>	<b>Критерії збільшення аудиторського ризику</b>
Вибір процедур, необхідних для виконання завдання	1. Адекватний вибір змісту процедур 2. Адекватний вибір обсягу процедур 3. Адекватний вибір послідовності виконання процедур	1. Неадекватний вибір змісту процедур 2. Неадекватний вибір обсягу процедур 3. Неадекватний вибір послідовності виконання процедур
Застосування процедур	1. Застосування процедур у відповідності з технічними стандартами 2. Дотримання алгоритму виконання процедур 3. Наявність моніторингу виконання аудиторських процедур	1. Застосування процедур з порушенням вимог технічних стандартів 2. Порушення алгоритму виконання процедур 3. Відсутність моніторингу виконання аудиторських процедур
Тлумачення результатів виконання процедур	1. Ґрунтується на дотриманні принципів аудиту 2. Ґрунтується на політиці забезпечення якості суб'єкта аудиторської діяльності 3. Ґрунтується на отриманих аудиторських доказах та критеріях їх оцінювання	1. Наявність загроз дотриманню професійних принципів і стандартів 2. Ґрунтується на неперевірених інформації та припущеннях аудитора

*\*Джерело: авторська розробка*

При цьому, за результатами оцінювання аудиторського ризику аудитор може визначити зміст, обсяг та послідовність виконання необхідних процедур, чим безпосередньо вплинути на можливість появи обставин, які призведуть до збільшення (чи зменшення) самого аудиторського ризику. Такі ж обставини можуть утворитися внаслідок виявлення нової інформації в процесі аудиторської перевірки, що стане можливою в результаті застосування альтернативних чи додаткових процедур, спрямованих на зменшення попередньої оцінки аудиторського ризику.

Водночас, слід зауважити, що оцінка зазначених обставин також має імовірнісний характер і є предметом професійного судження аудитора. Зважаючи на це, можна дійти висновку про необхідність постійного коригування попередньої оцінки аудиторського ризику.

Аудиторський ризик визначається кількісними і якісними характеристиками інформації, яка перевіряється аудитором, його суб'єктивним ставленням до інформації та процедур її обробки, а також обставинами її формування.

Проте, варто зазначити, що через обмеження об'єктивного (час виконання завдання) та суб'єктивного (застосування професійного судження) характеру, аудиторський ризик не може бути оцінений як нульовий. Тому, оцінка аудиторського ризику, має визначати ту імовірність надання неадекватного аудиторського звіту, яку погодиться прийняти користувач інформації, перевіреної аудитором. Таким чином, для оцінювання аудиторського ризику необхідно брати до уваги ступінь довіри користувача до якості роботи аудитора.

У власну чергу, довіра користувачів залежить від досвіду роботи аудитора, що може розкриватися у мінімізації кількості невиявлених відхилень у перевірній інформації, на підставі якої були прийняті адекватні управлінські рішення.

Отже, можна зазначити, що оцінка аудиторського ризику має враховувати не тільки обставини, що впливають на думку аудитора, але й власний вплив на них.

Таким чином, оцінка аудиторського ризику не є самотійним параметром, що використовується в аудиті. Її залежність від низки чинників, а також її вплив на них

дозволяють зробити висновок про те, що відповідний параметр має бути врахований на кожній зі стадій виконання аудиторської перевірки.

Виходячи з наведеного, пропонуємо наступну модель оцінювання аудиторського ризику (4.6)

$$AP = PI \times PFI \times POI \times PBI \quad (4.6)$$

де

AP — рівень аудиторського ризику;

PI — рівень ризику інформації, що визначається її змістом;

PFI — рівень ризику формування інформації, що визначається суб'єктивним ставленням виконавців до самої інформації та процедур її підготовки;

POI — ризик оцінювання інформації;

PBI — ризик змін впливу чинників внаслідок визначення попередньої оцінки.

Ризик інформації може бути визначений як імовірність виникнення відхилень в даних, що надходять на підприємство ззовні, до моменту їх включення до системи формування інформації. Ця складова аудиторського ризику має враховувати вплив обставин, які не залежать від аудитора і підприємства-клієнта. Зважаючи на це, в процесі визначення аудиторського ризику аудитор матиме ідентифікувати зміст, характер та величину впливу таких обставин на можливість висловлення неадекватної думки за результатами аудиту фінансової інформації.

Оцінювання з боку аудитора потребуватимуть і обставини, що визначають зміст ризику формування інформації. Це стосується процесів збору, обробки, зберігання та руху інформації, яка формується безпосередньо у суб'єкта господарювання. При цьому, такі процеси можуть передбачати не лише наявність чи відсутність концептуальної основи формування фінансової інформації та ефективність засобів забезпечення її дотримання, але й визнання можливості неадекватності суб'єктивних оцінок персоналу клієнта, який ідентифікує, оцінює та вводить до системи формування фінансової інформації дані, що надходять на підприємство з зовнішнього середовища.

Ризик оцінювання інформації виникає внаслідок реалізації заходів аудиту фінансової інформації, що здійснюються аудитором на стадії оцінювання отриманих аудиторських доказів. На відміну від попередніх складових, аудитор може вплинути на імовірність виникнення обставин, пов'язаних з вибором, застосуванням та оцінкою результатів окремих елементів процесу аудиту (заходів, процедур, суджень), виходячи з власного досвіду роботи та наявних ресурсів. Саме через це, ризик оцінювання інформації, на нашу думку, має найбільший рівень суб'єктивізму, що пояснюється не лише виконанням, але й вибором та оцінюванням результатів заходів аудиту самим аудитором. Зважаючи на це, можна зробити висновок, що ця складова аудиторського ризику є визначальною в контексті виконання завдань аудиту фінансової інформації, оскільки результатом суб'єктивного вибору аудитором необхідних заходів та оцінювання їх можливих результатів під час визначення рівня аудиторського ризику буде формування суджень щодо подальших дій аудитора, в тому числі — стосовно змісту, обсягу та послідовності виконання аудиторських процедур.

Ризик змін впливу чинників внаслідок визначення попередньої оцінки може бути визначений як імовірність невірної тлумачення результатів попереднього оцінювання обставин, що впливають на рівень аудиторського ризику. Необхідність врахування зазначеної складової пояснюється, з одного боку, можливістю змін в заходах, пов'язаних з отриманням клієнтом зовнішніх даних та включенням їх до системи підготовки фінансової інформації, що може бути характерним, зокрема, для реагування системи внутрішнього контролю на виявлені раніше відхилення у фінансовій інформації [18]. З іншого боку, ризик змін впливу чинників може бути характерним і для результатів таких змін (наприклад, при оцінюванні подій, що відбулися після дати звітності або дати складання прогнозу і вплинуть на відповідно історичні та перспективні показники). В цьому випадку існує можливість того, що аудитор неадекватно оцінить зазначені зміни, що може призвести до формування та висловлення неадекватної думки щодо фінансової інформації.

Основною перевагою запропонованої моделі оцінювання аудиторського ризику є, на наше переконання, визначення його елементів, виходячи з основних аспектів формування та оцінювання фінансової інформації. При цьому, зазначені аспекти мають бути досліджені під час аудиту історичної, прогнозованої та гіпотетичної фінансової інформації. Зважаючи на це, модель (4.6) може застосовуватися в контексті вирішення завдань аудиту всіх зазначених видів фінансової інформації, що дозволить аудиторам визначати рівень аудиторського ризику, використовуючи досліджуючи його типові елементи. Розрізнятимуться лише чинники, що впливатимуть на окремі елементи аудиторського ризику, характерні для формування та дослідження різних видів фінансової інформації.

Водночас, варто відзначити, що застосування моделі (4.6) під час аудиту історичної фінансової інформації враховує можливість її розміщення не лише у фінансовій звітності, але й на інших носіях. Зважаючи на це, аудитор матиме потребу оцінювати різні підходи для її формування, в тому числі й ті, для яких не передбачається наявності облікової політики. При цьому, матиме місце розширення переліку обставин, які мають бути досліджені для ідентифікації та оцінювання аудиторського ризику та його елементів.

Таким чином, застосування запропонованої моделі дасть можливість усунути обмеження, властиві для визначення аудиторського ризику під час виконання аудиту фінансової звітності. При цьому, ідентифікація складових аудиторського ризику, виходячи з необхідності перевірки фінансової інформації, а також розширення переліку чинників, які на них впливають, на наше переконання, сприятиме підвищенню якості роботи аудиторів. Це стане можливим у зв'язку з досягненням достатнього рівня обґрунтованості оціночних характеристик аудиторського ризику та його складових, що сприятиме оптимізації заходів аудиту і, як наслідок, забезпеченню належного рівня упевненості користувачів фінансової інформації.

Останнім часом набули розповсюдження сучасні засоби обробки даних, використання яких під час формування



фінансової інформації та виконанні аудиторських процедур вирішує низку проблем, пов'язаних з якістю і швидкістю формування, накопичення, передавання і використання інформації. Тому, аудиторам все частіше доводиться мати справу з комп'ютеризованим бухгалтерським обліком, формуванням показників фінансової звітності, а також виконанням аудиторських процедур в умовах застосування комп'ютерних інформаційних систем (KІС).

Чинні Міжнародні стандарти якості контролю, аудиту, оглядів, інших послуг, пов'язаних з наданням упевненості [294] передбачають, що аудитор на стадії планування своєї роботи має оцінити рівень аудиторського ризику, що визначається як імовірність висловлення неадекватного професійного судження стосовно перевіреної інформації. Зважаючи на це, аудитор має оцінити вплив застосування клієнтом та самим аудитором під час обробки інформації KІС на рівень аудиторського ризику. Водночас, не існує єдиної методики оцінювання такого впливу. Тому, зазначена проблема потребує певного наукового обґрунтування. Її вирішення сприятиме розв'язанню таких практичних завдань, як оптимізація процесу планування виконання завдань за надання упевненості (в тому числі — аудиту), підвищення обґрунтованості застосування аудиторських процедур, а також – забезпечення адекватності професійного судження аудитора за наслідками їх виконання.

Власне, застосування комп'ютерних інформаційних систем у процесі підготовки інформації та її аудиторської перевірки має безпосередній вплив на кожен з наведених компонентів. Саме тому вирішення проблеми ідентифікації та оцінювання зазначеного впливу має бути одним з ключових завдань, що має бути вирішене аудитором на стадії планування.

Серед аспектів, які мають бути досліджені для вирішення наведеного завдання, визначаються:

- надання оцінки ролі застосування KІС в аудиті;
- визначення елементів аудиторського ризику, через які застосування KІС впливає на його рівень;
- розкриття характеру такого впливу.

Для оцінки ролі КІС в аудиті варто розглянути два варіанти:

1) КІС застосовується клієнтом для формування інформації фінансової звітності;

2) КІС застосовується аудитором для виконання завдання з надання упевненості.

У випадку, коли КІС є складовою системи бухгалтерського обліку клієнта, аудитору необхідно, насамперед, оцінити вплив самої КІС на процеси формування, систематизації, узагальнення та розкриття інформації.

Для такого впливу характерне наступне:

- зміни порівняно з некомп'ютеризованим способом ведення бухгалтерського обліку, стосуються способу обробки, зберігання даних та передачі фінансової інформації, що може впливати на системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю клієнта.

- відсутність слідів операцій. В деяких комп'ютерних системах корисні з точки зору аудитора контрольні записи про виконання операцій існують або нетривалий час або лише в машиночитаемому вигляді.

- єдина обробка операцій. Комп'ютерна обробка передбачає використання одних і тих же команд для виконання ідентичних операцій бухгалтерського обліку.

- відсутність розподілу функцій. Комп'ютерна система може здійснювати велику кількість процедур внутрішнього контролю, що в неавтоматизованих системах виконуються різними фахівцями.

- потенційні можливості появи помилок і похибок. Комп'ютерні системи більш доступні і відкриті для несанкціонованого доступу та для прихованої зміни даних.

- потенційні можливості посилення управління контролем з боку адміністрації. Комп'ютерні системи дають адміністрації широкий набір аналітичних засобів, що дозволяють оцінювати та контролювати діяльність підприємства.

- залежність інших засобів контролю від комп'ютерної обробки. При здійсненні процедур фізичного (ручного)

контролю можна використовувати звіти та інші матеріали, створені за допомогою машинної обробки.

Зазначені характеристики впливу КІС на процеси накопичення, систематизації та розкриття інформації є властивими безпосередньо для системи бухгалтерського обліку клієнта і не стосуються процесів планування та застосування аудиторських процедур, оцінювання їх результатів та формування професійного судження аудитора.

Водночас, коли КІС застосовується аудитором для виконання завдання з надання упевненості, для впливу такого застосування на процес аудиту є характерними наступні аспекти:

- використання в обліку комп'ютерних інформаційних систем потребує додаткових витрат часу та інших ресурсів, пов'язаних з ознайомленням із функціонуванням самих систем, оцінкою їх надійності та адекватності;
- обробка великого обсягу даних за допомогою комп'ютера надає аудитору можливість застосовувати технології і методи при проведенні аудиторських тестів;
- вплив на зміст аудиторських процедур, що застосовуються у процесі отримання та обробки інформації про систему бухгалтерського обліку і звітності, внутрішнього контролю суб'єкта, аналізу властивого ризику і ризику системи контролю, розробки і виконання тестів контролю і процедур перевірки за змістом;
- використання КІС під час виконання завдань з надання упевненості може вимагати від аудитора залучення фахівців, знайомих з комп'ютерними технологіями, що застосовуються установами та підприємствами, а також — з основними цілями аудиту;
- КІС дозволяють збільшити глибину обробки інформації, підвищити якість її обробки і, як наслідок — забезпечити отримання більш адекватних результатів аудиту.

Наведені обставини є характерними для процесів, що виконуються безпосередньо аудитором, і не залежать від особливостей функціонування клієнта. Таким чином, при визначенні впливу на аудиторський ризик процесів, пов'язаних із застосуванням КІС, різні аспекти такого впливу можна умовно поділити за їх напрямками, а саме — аспекти

впливу на процеси, які відбуваються в системі бухгалтерського обліку клієнта і не залежать від аудитора, та аспекти впливу на процеси, які виконуються аудитором і не залежать від клієнта. Такий поділ дозволить ідентифікувати елементи аудиторського ризику, які зазнають впливу застосування КІС. З цією метою, пропонуємо використовувати наступні ознаки поділу впливу застосування КІС на окремі складові аудиторського ризику (табл. 4.12).

**Таблиця 4.12. Ознаки поділу впливу застосування КІС на окремі складові аудиторського ризику\***

<b>№</b>	<b>Складові аудиторського ризику</b>	<b>Ознаки поділу впливу застосування КІС</b>
1	ризик інформації, що визначається її змістом	1) організація системи створення фінансової інформації 2) зміст фінансово-господарської діяльності клієнта 3) середовище фінансово-господарської діяльності клієнта
2	ризик формування інформації, що визначається суб'єктивним ставленням виконавців до самої інформації та процедур її підготовки	1) система створення фінансової інформації 2) середовище контролю 3) процедури контролю
3	ризик оцінювання інформації	1) вибір процедур обробки інформації 2) застосування процедур обробки інформації 3) оцінка результатів застосування процедур та формування професійного судження аудитора

*\*Джерело: авторська розробка*

Спосіб обробки, зберігання даних та передачі фінансової інформації, що може впливати на системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю клієнта, є елементом організації ведення бухгалтерського обліку, тобто безпосередньо впливає на ризик інформації, що визначається її змістом.

Існування корисних контрольних записів про виконання операцій або нетривалий час або лише в машиночитаемому

вигляді пов'язане з послабленням можливостей системи внутрішнього контролю через неможливість (або обмежену можливість) доступу системи до необхідної інформації.

Це може свідчити про неадекватності середовища контролю, тобто відсутності належних умов для його функціонування. Отже, існує вплив на рівень ризику формування інформації, що визначається суб'єктивним ставленням виконавців до самої інформації та процедур її підготовки.

На ризик формування інформації, що визначається суб'єктивним ставленням виконавців до самої інформації та процедур її підготовки впливає й той факт, що комп'ютерна обробка передбачає використання одних і тих же команд для виконання ідентичних операцій бухгалтерського обліку. Це дає можливість системі внутрішнього контролю попереджати та своєчасно виявляти відхилення, що можуть статися внаслідок несанкціонованого втручання в роботу КІС шляхом введення (навмисно чи ненавмисно) некоректних або непередбачених у певних випадках команд.

Зважаючи на те, що комп'ютерні системи більш доступні і відкриті для несанкціонованого доступу та для прихованої зміни даних, можна зробити висновок про вплив застосування КІС на процедури контролю, які мають забезпечувати попередження несанкціонованого доступу. Тобто, зазначена обставина також впливає на рівень ризику формування інформації, що визначається суб'єктивним ставленням виконавців до самої інформації та процедур її підготовки.

Як вже зазначалося, комп'ютерні системи дають керівництву клієнта широкий набір аналітичних засобів, що дозволяють оцінювати та контролювати діяльність підприємства. Це відбувається шляхом удосконалення відповідних контрольних процедур, що безпосередньо впливає на ризик формування інформації, що визначається суб'єктивним ставленням виконавців до самої інформації та процедур її підготовки.

Водночас, при здійсненні процедур фізичного (ручного) контролю можна використовувати звіти та інші матеріали, створені за допомогою машинної обробки. Оскільки

залежність інших засобів контролю від комп'ютерної обробки є наслідком організації ведення бухгалтерського обліку, зазначений аспект впливатиме на рівень ризику інформації, що визначається її змістом.

Таким чином, всі обставини, пов'язані із застосуванням КІС для планування, виконання аудиторських процедур, оцінювання їх результатів та формування професійного судження аудитора, безпосередньо впливають на рівень ризику оцінювання інформації.

На відміну від інших складових аудиторського ризику, ризик змін впливу чинників внаслідок визначення попередньої оцінки є наслідком попереднього оцінювання інших чинників аудитором, у зв'язку з чим є підстави констатувати відсутність його залежності від застосування КІС.

Характер впливу обставин, пов'язаних з використанням КІС, на елементи аудиторського ризику пропонуємо визначати за критеріями збільшення та/або зменшення рівня аудиторського ризику.

За результатами проведеного дослідження, нами визначено наступні характеристики впливу застосування комп'ютерних інформаційних систем на рівень аудиторського ризику, наведені у табл. 4.13.

Отже, під час оцінювання аудиторського ризику необхідно враховувати наступні умови:

1) будь-яка оцінка аудиторського ризику являтиме собою характеристику очікувань аудитора стосовно виникнення впливу на процес формування аудиторського судження зовнішніх і внутрішніх чинників;

2) будь-яка оцінка аудиторського ризику матиме суб'єктивний характер, тобто залежатиме від суб'єктивного сприйняття аудитором інформації, яка використовується в процесі аудиту;

3) існує необхідність оцінювання аудиторського ризику як величини, що є складовою системи показників, що впливає на процеси планування, виконання аудиторських процедур та оцінювання отриманих аудиторських доказів.

**Таблиця 4.13. Характеристика впливу застосування КІС на рівень аудиторського ризику\***

<b>№</b>	<b>Чинник</b>	<b>Елемент аудиторського ризику</b>	<b>Характер впливу на аудиторський ризик</b>
1	Спосіб обробки, зберігання даних та передачі фінансової інформації	ризик інформації, що визначається її змістом	1. Збільшення 2. Зменшення
2	Відсутність слідів операцій	ризик формування інформації, що визначається суб'єктивним ставленням виконавців до самої інформації та процедур її підготовки	Збільшення
3	Єдина обробка операцій	ризик формування інформації, що визначається суб'єктивним ставленням виконавців до самої інформації та процедур її підготовки	Зменшення
4	Відсутність розподілу функцій	ризик формування інформації, що визначається суб'єктивним ставленням виконавців до самої інформації та процедур її підготовки	Збільшення
5	Потенційні можливості появи помилок і похибок	ризик формування інформації, що визначається суб'єктивним ставленням виконавців до самої інформації та процедур її підготовки	Збільшення
6	Потенційні можливості посилення управління контролем з боку адміністрації	ризик формування інформації, що визначається суб'єктивним ставленням виконавців до самої інформації та процедур її підготовки	Зменшення

Закінчення табл. 4.13

№	Чинник	Елемент аудиторського ризику	Характер впливу на аудиторський ризик
7	Залежність інших засобів контролю від комп'ютерної обробки	ризик інформації, що визначається її змістом	1. Збільшення 2. Зменшення
8	Потреба у додаткових витратах часу та інших ресурсів	ризик оцінювання інформації	Збільшення
9	Можливість застосовувати новітні технології і методи при проведенні аудиторських тестів	ризик оцінювання інформації	Зменшення
10	Вплив на зміст аудиторських процедур	ризик оцінювання інформації	1. Збільшення 2. Зменшення
11	Необхідність залучення фахівців, знайомих з комп'ютерними технологіями	ризик оцінювання інформації	Збільшення
12	Збільшення глибини та підвищення якості обробки інформації	ризик оцінювання інформації	Зменшення

\*Джерело: авторська розробка

Оскільки, оцінка аудиторського ризику безпосередньо пов'язана з якістю роботи аудитора, врахування наведених умов надасть можливість забезпечити відповідний рівень упевненості користувачів перевіреної аудитором інформації в можливості її використання під час прийняття управлінських рішень.

Таким чином, оцінка рівня аудиторського ризику визначає одну з істотних функцій процесу планування аудиту — спонукання аудитора до виконання аудиторського завдання таким чином, аби максимально зменшити імовірність отримання неадекватних результатів аудиту.

Забезпечення реалізації цієї функції може сприяти належному вибору змісту та обсягу аудиторських процедур,



послідовності їх виконання, адекватному оцінюванню отриманих аудиторських доказів.

#### **4.4. Модифікація та оцінювання упевненості користувачів фінансової інформації за результатами аудиту**

Основною місією аудиту фінансової інформації є надання користувачам упевненості в оцінці можливості її використання під час підготовки, обґрунтування та реалізації управлінських рішень.

Джерелом упевненості користувачів є професійна думка аудитора, яка формується за результатами виконаних ним процедур, і висловлюється в аудиторському звіті.

Чинною редакцією міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання упевненості та супутніх послуг [294] передбачено, що за результатами аудиту користувач фінансової звітності може отримати позитивну упевненість високого, але не абсолютного рівня, а за результатами аудиторської перевірки перспективної інформації – негативну упевненість щодо забезпечення припущеннями її обґрунтованої підстави. В публікаціях вітчизняних та зарубіжних науковців, а також практикуючих аудиторів, що оприлюднюються професійними об'єднаннями аудиторів та бухгалтерів (Р. Адамса [1], Ф. Аренса [6], С. В. Бардаша [12], Ф. Ф. Бутинця [68], В. В. Головача [107], І. М. Дмитренко [139], Н. І. Дорош [146; 147; 150], Т. Ю. Климко [188], В. П. Коваленко [193], Т. В. Лівощко [253], О. В. Мандриченка [281], О. В. Мельниченка [286], О. А. Петрик [339], О. Ю. Редька [475], Дж. Робертсона [481], В. Є. Слюсаренко [513], О. В. Сметанка [515], І. Б. Стефанюка [523], Н. С. Шалімової [585; 586] та ін.) багато уваги приділено організаційним та методичним ідентифікації потреб користувачів фінансової інформації, що міститься на різних носіях, а також розкриттю ролі аудиту в їх вирішенні.

Зокрема, С. В. Бардаш відзначає, що “відповідно до сучасної парадигми бухгалтерського обліку метою складання фінансової звітності є надання користувачам повної,

правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності тощо, яка має бути зрозумілою, достовірною (виділено автором) і мати однозначне трактування” [12, с.21].

На думку І. К. Дрозд, В. М. Іванков, Г. Б. Назарової та Н. С. Шалімової, “розуміння мети аудиту передбачає визначення необхідного рівня надійності фінансової звітності з боку користувачів” [8, с. 49]. Натомість, Н. І. Беренда та М. С. Ялигіна в контексті ідентифікації факторів необхідності проведення аудиту відзначають, що “потреба в послугах аудиторських фірм виникла у зв'язку з такими обставинами:

- можливість необ'єктивної інформації з боку адміністрації у випадках конфлікту між нею і користувачами цієї інформації (власниками, інвесторами, кредиторами);
- залежність наслідків прийнятих рішень (а вони можуть бути дуже значні) від якості інформації;
- необхідність спеціальних знань для перевірки інформації;
- часткова відсутність у користувачів інформації доступу для оцінки її якості.

Ці проблеми дає змогу вирішити незалежний аудит” [34, с. 643]. На думку Р. Адамса, “можна припустити, що аудит — це:

- гарантія того, що звітність є точною та не містить суттєвих помилок;
- гарантія відсутності невиявлених зловживань і засіб попередження зловживань у майбутньому;
- гарантія чесності адміністрації;
- прогноз вартості підприємства (на основі балансу, що пройшов аудит)” [1, с. 17]. Водночас, Е. Аренс та Дж. К. Лоббек зазначають, що “при аудиті бухгалтерських даних визначається, чи правильно відображає записана інформація ті економічні події, які відбулися протягом періоду, що перевіряється” [6, с.10].

В. П. Бондар вважає, що “фінансова звітність, підтверджена аудитором, повинна задовольняти потреби багатьох суб'єктів економічних відносин. Зовнішні користувачі потребують не просто інформацію, а достовірну інформацію, яка міститься у фінансовій звітності та інших

даних” [49, с. 288]. Група дослідників під керівництвом проф. Є. В. Мниха відзначає, що “фінансовий аудит суб’єктів господарювання застосовується:

для перевірки правильності ведення бухгалтерського обліку...;

для перевірки звітності перед здачею до органів державного управління України” [564, с. 9].

Заслуговує на увагу й думка М. Й. Гедза, який визнає, що “інтереси власників (акціонерів) в контролі над корпорацією є невід’ємною частиною економічних відносин. При відсутності прав контролю відбувається експлуатація акціонерами-мажоритарниками частки меншості. Одним із головних завдань аудиту є встановлення відповідності внутрішніх процедур корпоративних відносин вимогам чинного законодавства. Досягнення такої мети можливе шляхом оцінки концентрації прав власності, прозорості (доступності) інформації про структуру капіталу, впливу власників і відсутності ризику конфліктів між основними групами суб’єктів при різних моделях корпоративних відносин” [99, с. 814].

Таким чином, проблеми аудиту фінансової інформації, які розкриваються у наукових публікаціях вітчизняних та закордонних авторів, у більшості випадків розглядаються, виходячи з необхідності висловлення аудитором думки, яка є джерелом упевненості користувачів щодо можливості її використання. При цьому, в більшості наукових публікацій має місце акцентування саме на тому, що аудит – є одним із завдань з надання упевненості, виходячи з визначення, викладеного у чинній редакції Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання упевненості та супутніх послуг [294]. Водночас, в наукових публікаціях, на нашу думку, недостатньо уваги приділено аспектам ідентифікації упевненості, визначенню її елементів, критеріям та процедурам її оцінювання.

Серед іншого, у наукових публікаціях розглядаються проблеми планування, вибору та виконання аудиторських процедур, особливостей оцінювання виявлених фактів, узагальнення результатів контрольних заходів, оцінювання якості їх проведення тощо. Водночас, в наукових та

практичних публікаціях, зрештою, як і в нормативно-правових документах, недостатньо уваги приділяється вирішенню проблем оцінювання упевненості, яку отримує користувач фінансової інформації за результатами аудиту.

Дослідивши аспекти, пов'язані з визначенням змісту фінансової інформації (розділ 1), ідентифікацією мети і завдань її аудиту (розділ 2), а також характером заходів, пов'язаних з їх виконанням (розділ 3), ми дійшли висновку, що упевненість користувачів фінансової інформації може бути визначена наступним чином:

- упевненість користувача, що надається за результатами аудиту, є його неформалізованим ставленням до фінансової інформації, основою якого визнається довіра до процедур її створення, подання та можливості використання.

Виходячи з наведеного визначення, є можливість ідентифікувати характеристики упевненості користувачів фінансової інформації (рис. 4.17).

Такими характеристиками, на наше переконання, можуть вважатися критерії упевненості, види упевненості, елементи упевненості, форма упевненості, рівень упевненості та термін упевненості.

Критерії упевненості, що її отримують користувачі фінансової інформації, можуть бути визначені як ознаки інформації, на відповідність яким вона досліджується.

Основні критерії упевненості користувачів фінансової інформації можуть бути поділені на 2 групи: критерії, що висуваються до власне фінансової інформації, а також критерії, що стосуються забезпечення якісної роботи аудиторів (рис. 4.18).

Як правило, такі ознаки визначаються на основі очікувань користувачів. Як свідчать результати проведеного опитування користувачів фінансової інформації, найважливішими критеріями є її достовірність або відповідність вимогам щодо порядку її створення та подання. При цьому, результати дослідження дають підстави стверджувати, що більшість користувачів фінансової інформації (72%) зацікавлені в її оцінюванні одночасно за критеріями достовірності та дотримання вимог щодо підготовки та подання, 17% зацікавлені в отриманні оцінки

за критерієм лише дотримання вимог щодо підготовки та подання і 11% очікують оцінювання за критеріями достовірності (рис. 1.10, розділ 1). Така структура очікувань користувачів фінансової інформації пояснюється низкою обставин суб'єктивного характеру.

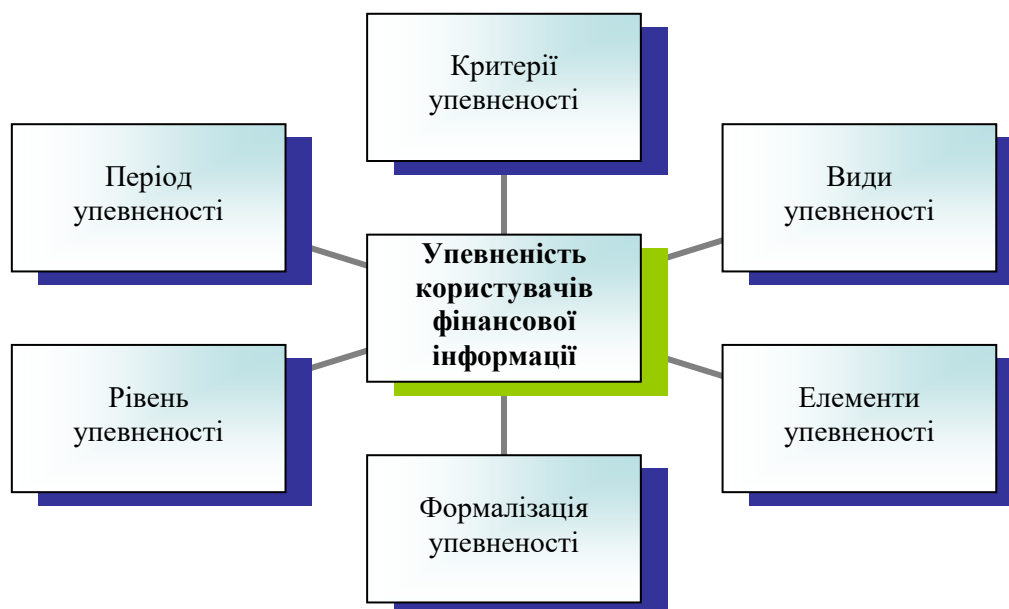


Рис. 4.17. Характеристики упевненості користувачів фінансової інформації  
(авторська розробка)

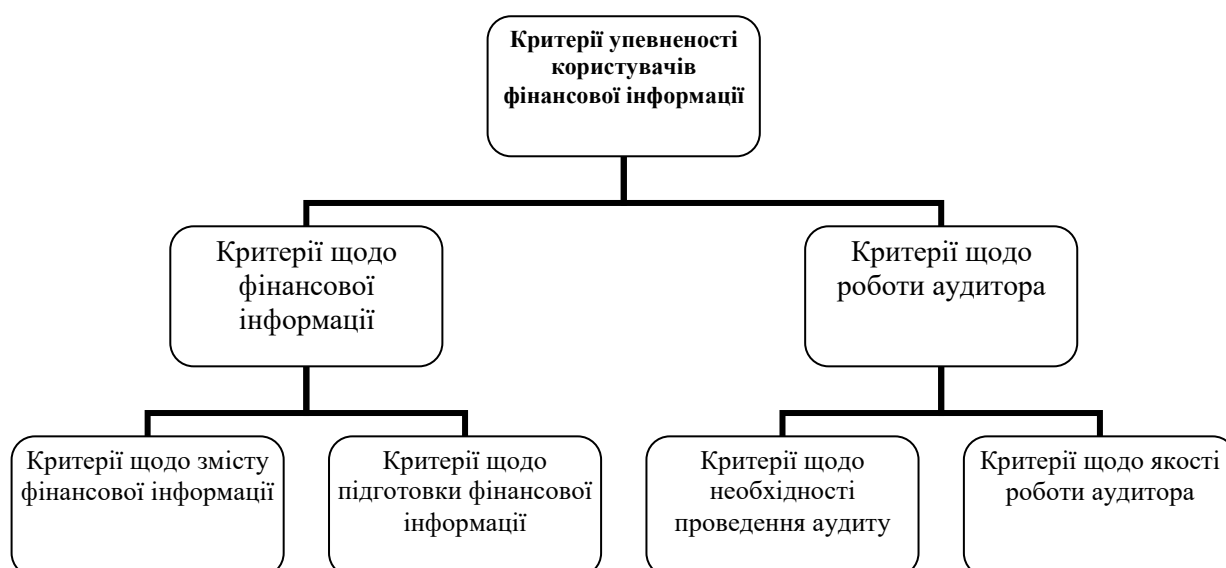


Рис. 4.18. Критерії упевненості користувачів фінансової інформації  
(авторська розробка)

Насамперед, це стосується суб'єктивного ставлення користувачів до процесів підготовки фінансової інформації, зокрема — на основі застосованої концептуальної основи під час підготовки історичної фінансової інформації, або припущень, які використовуються під час підготовки інформації прогностного характеру (детальніше аспекти формування та використання фінансової інформації розглянуті в розділі 1). Зважаючи на це, можна зробити висновок про те, що зміст очікувань користувачів, переважно, має суб'єктивний характер, що призводить до імовірності їх неадекватного формування і висловлення.

Водночас, аудитор для ідентифікації змісту завдань аудиту фінансової інформації має визначити зміст таких очікувань. У зв'язку з цим виникає необхідність врахування впливу суб'єктивного розуміння користувачем фінансової інформації власних очікувань для цілей визнання професійної відповідальності (детальніше — у п. 4.1), забезпечення належного управління якістю надання послуг (п. 4.2), а також — ідентифікації та об'єктивного оцінювання запланованого рівня аудиторського ризику (п. 4.3).

Іншою групою критеріїв, за якими може бути надана упевненість користувачам фінансової інформації, є критерії щодо роботи аудитора. При цьому, користувачі, як правило, розглядають в якості таких критеріїв необхідність (в тому числі – обов'язковість) проведення аудиту, а також — якість проведеної аудитором роботи. Проте, слід зазначити, що термін “якість роботи аудитора” з точки зору користувача обмежується виключно його власним розумінням як мети аудиту, так і змісту заходів, які реалізуються аудитором для її досягнення. Водночас, для аудитора термін “якість роботи” узгоджується, насамперед, з термінами “Професійна відповідальність” (детальніше — у п.4.1) та “аудиторський ризик” (п.4.3). Таким чином, отримання аудитором розуміння очікувань користувача щодо упевненості залежить не лише від його інформаційних потреб та обізнаності в особливостях формування фінансової інформації різних видів, але й від розуміння змісту роботи, пов'язаної з оцінюванням відповідної інформації. Виходячи з цього, можна визначити наступний алгоритм формалізації очікувань користувачів

фінансової інформації на основі критеріїв, за якими може бути надана упевненість (рис. 4.19).

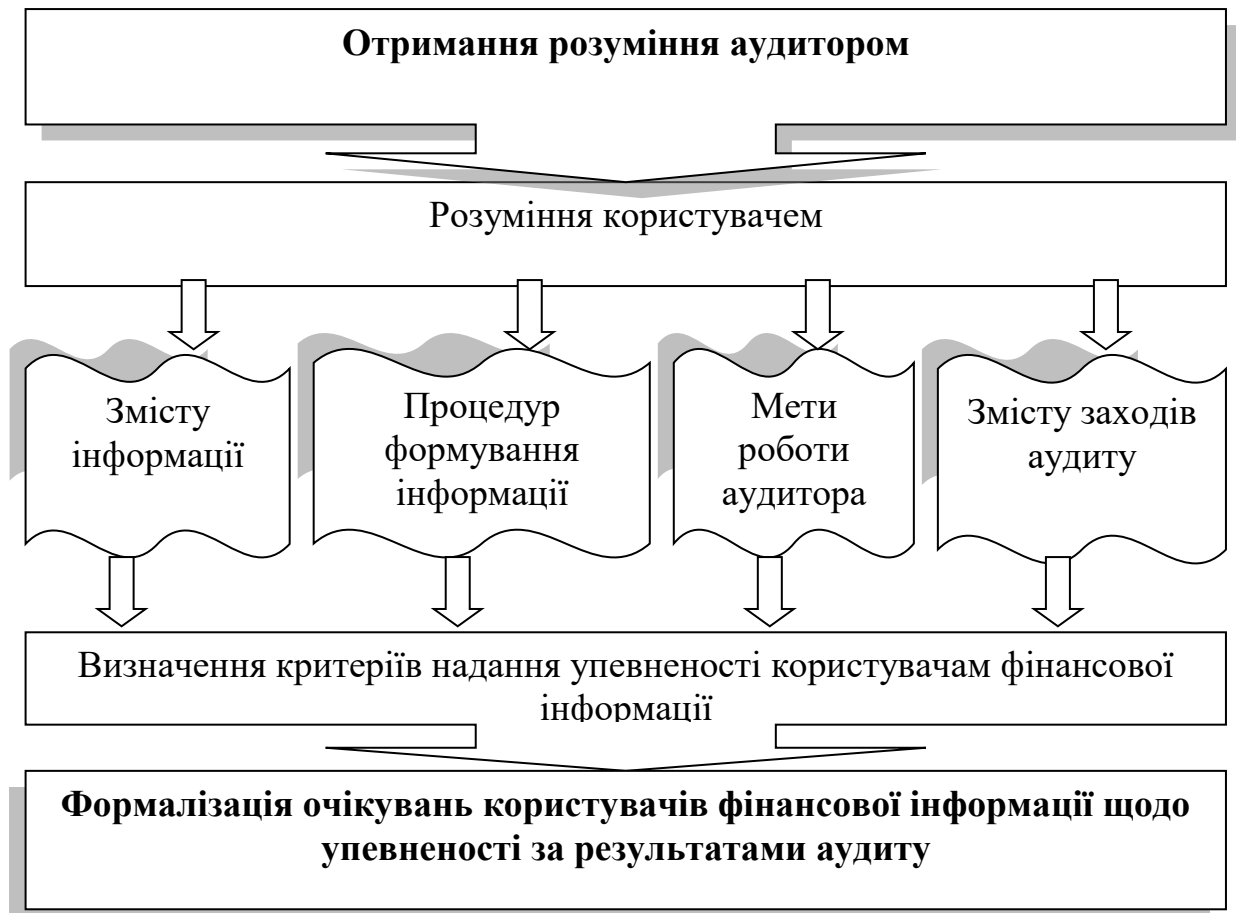


Рис. 4.19. Алгоритм формалізації очікувань користувачів фінансової інформації  
(авторська розробка)

Іншою характеристикою упевненості користувачів фінансової інформації, що надається за результатами її аудиту, є види упевненості. Упевненість користувачів фінансової інформації, виходячи з відповідних критеріїв, може бути сформульована, з урахуванням змісту завдань аудиту. Зокрема, за кожним з розглянутих критеріїв може бути запропоновано щонайменше два способи оцінювання інформації: прямий (позитивний) та непрямий (негативний).

Позитивний спосіб оцінювання фінансової інформації, що здійснюється під час аудиту, передбачає констатацію фактичної характеристики (наприклад, наявність чи відсутність відхилень, достовірність чи недостовірність інформації тощо). В даному випадку упевненість, яка надається користувачам фінансової інформації, може бути

визнана як позитивна. Альтернативний (непрямий) спосіб застосовується у випадку, коли існує необхідність визначення не характеристик фінансової інформації, а наявності чи відсутності їх ознак. Як правило, такий підхід дає можливість надати користувачам негативну упевненість.

Розбіжність в підходах щодо формування позитивної та негативної упевненості призводить до розбіжностей в оцінюванні отриманих результатів (табл. 4.14).

Ще однією характеристикою упевненості користувачів фінансової інформації, що надається аудитором, є її елементи.

Види елементів, відносно яких надається упевненість користувачам, на наш погляд, можуть бути визначені, виходячи зі змісту завдань, які виконуються аудитором, а також — зі змісту заходів, що здійснюються в процесі виконання.

У розділі 2 охарактеризовані основні завдання аудиту фінансової інформації, що мають бути вирішені для досягнення його мети. Виходячи зі змісту та характеру зазначених завдань існує можливість ідентифікації елементів упевненості, що її може отримати користувач фінансової інформації за результатами аудиту. Це дає нам підстави запропонувати наступні елементи упевненості стосовно фінансової інформації (рис. 4.20).

Наведені на рис. 4.20 елементи упевненості як окремо, так і у своїй сукупності безпосередньо впливають на визначення рівня упевненості в цілому. При цьому, слід відзначити, що наведені елементи не розглядаються користувачами окремо один від одного, а, у більшості випадків складають відповідний інтерес лише для цілей визначення загального рівня упевненості.



Таблиця 4.14. Порівняльна характеристика результатів застосування позитивного та негативного підходів до формування впевненості\*

Підходи до формування впевненості користувачів	Види оцінок	Критерії стосовно			
		змісту інформації	процедур формування інформації	мети роботи аудитора	заходів аудиту
Прямий (позитивний)	позитивна	відповідність змісту інформації визначеним критеріям	відповідність процедур формування інформації встановленим вимогам	відповідність мети роботи аудитора очікуванням користувача	відповідність заходів аудиту визначеній меті
	негативна	невідповідність змісту інформації визначеним критеріям	невідповідність процедур формування інформації встановленим вимогам	невідповідність мети роботи аудитора очікуванням користувача	невідповідність заходів аудиту визначеній меті
Непрямий (негативний)	позитивна	відсутність ознак невідповідності інформації визначеним критеріям	відсутність ознак невідповідності процедур формування інформації встановленим вимогам	відсутність ознак невідповідності мети роботи аудитора очікуванням користувача	відсутність ознак невідповідності заходів аудиту визначеній меті
	негативна	наявність ознак невідповідності інформації визначеним критеріям	наявність ознак невідповідності процедур формування інформації встановленим вимогам	наявність ознак невідповідності мети роботи аудитора очікуванням користувача	наявність ознак невідповідності заходів аудиту визначеній меті

\* Джерело: авторська розробка

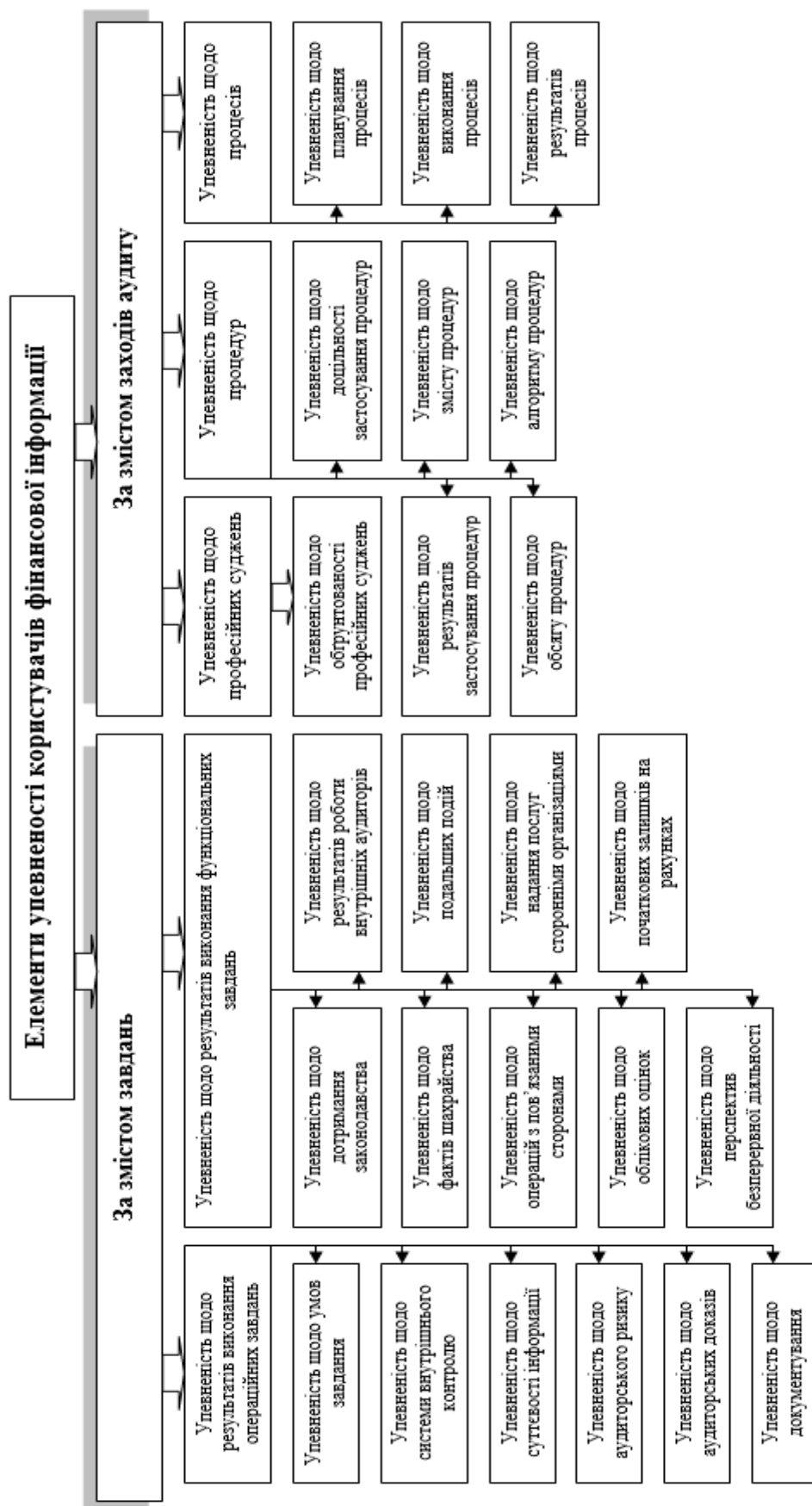


Рис. 4.20. Елементи упевненості користувачів фінансової інформації  
(авторська розробка)

На основі отриманої упевненості аудитор може розробити критерії щодо оцінювання інших характеристик фінансової інформації та окремих її показників. Зокрема, упевненість щодо інформації про перспективи безперервної діяльності суб'єкта господарювання дає підстави для визначення критеріїв для перевірки правильності обчислення вартості активів, ідентифікація ознак шахрайства призводить до необхідності виконання аудитором додаткових заходів, а оцінка отриманих аудиторських доказів може вплинути на загальну думку аудитора щодо фінансової інформації. Оцінка реагування системи внутрішнього контролю на виявлення відхилень зовнішнім аудитором [18] може забезпечити зміну рівня довіри до неї з боку виконавця завдань аудиту і, як наслідок, перегляд змісту та обсягу процедур.

З іншого боку, користувачі можуть бути зацікавлені в упевненості щодо окремих даних як за власною ініціативою (наприклад, наявність чи відсутність ознак можливого припинення безперервної діяльності) так і відповідно до вимог чинного законодавства (зокрема — щодо оцінювання фінансового стану суб'єктів ринків фінансових послуг). Наявність ознак навмисних дій управлінського персоналу для внесення необґрунтованих змін до інформації може свідчити з точки зору потенційного інвестора про можливість неефективного використання ресурсів або їх незаконного привласнення іншими особами.

Важливим аспектом виконання завдань аудиту фінансової інформації є обґрунтованість застосування професійних суджень аудитора, належне планування та виконання аудиторських процедур та оцінювання їх результатів, реалізація аудиторських процесів, спрямованих на вирішення відповідних завдань. Іншими словами, упевненість у здійснених аудитором заходах також може бути визнана чинником упевненості користувачів фінансової інформації. Таким чином, ідентифікація елементів упевненості користувачів, перелік яких наведений на рис. 4.19, має здійснюватися комплексно, з урахуванням аспектів, що характеризують саму інформацію, результати її дослідження, а також — пов'язані з таким дослідженням

відповідні заходи, що здійснюються аудитором. Комплексна ідентифікація відповідних елементів сприятиме підвищенню довіри користувачів до результатів роботи аудитора, його оцінки перевіреної інформації та до самої інформації.

Необхідність прийняття рішення щодо використання фінансової інформації, реалізації необхідних для цього заходів, що викликає потребу користувачів у незалежному виконанні аудитором відповідних заходів, обумовлює потребу формалізації упевненості, що надається за результатами аудиту. Така формалізація здійснюється аудитором із застосуванням робочих документів та аудиторських звітів, у яких висловлюється думка щодо результатів проведення аудиту фінансової інформації.

Результати проведеного дослідження змісту аудиторських висновків та звітів (дод. Б), а також інформація, отримана під час опитування суб'єктів аудиторської діяльності дали нам можливість ідентифікувати наступні аспекти формалізації упевненості користувачів фінансової інформації (табл. 4.15).

Як свідчать дані, наведені у табл. 4.15, спосіб формалізації упевненості, що надається користувачам фінансової інформації, залежить від доступу користувача до відповідного носія інформації.

Зокрема, всі елементи, щодо яких користувачу надається упевненість, містяться у робочих документах аудитора. При цьому, відповідна інформація, на основі якої надається упевненість, реєструється аудитором під час здійснення ним заходів виконання завдань аудиту. Робочі документи та інформація, що в них міститься, є основою для формування думки аудитора, яка є джерелом упевненості користувачів. Водночас, оскільки зміст, обсяг і структура робочих документів є предметом професійного судження аудитора, який володіє правом власності на них, то й інформація, що в них міститься, може бути доведена до користувачів лише за умови прийняття аудитором відповідного рішення. З іншого боку, аудитор створює за результатами роботи аудиторський звіт, в якому міститься його підсумкова думка щодо перевіреної інформації.

Таблиця 4.15. Аспекти формалізації упевненості користувачів фінансової інформації за результатами аудиту\*

Елементи	Спосіб формалізації	Документ	Примітка
Упевненість щодо умов завдання	прямий	аудиторський звіт робочі документи аудитора	надається користувачам, визначеним у звіті
Упевненість щодо системи внутрішнього контролю	непрямий	робочі документи аудитора	надаються користувачам за рішенням аудитора
Упевненість щодо суттєвості інформації	непрямий	робочі документи аудитора	надаються користувачам за рішенням аудитора
Упевненість щодо аудиторського ризику	непрямий	робочі документи аудитора	надаються користувачам за рішенням аудитора
Упевненість щодо аудиторських доказів	непрямий	робочі документи аудитора	надаються користувачам за рішенням аудитора
Упевненість щодо документування	непрямий	робочі документи аудитора	надаються користувачам за рішенням аудитора
Упевненість щодо дотримання законодавства	прямий	аудиторський звіт робочі документи аудитора	надається користувачам, визначеним у звіті
Упевненість щодо фактів шахрайства	прямий	аудиторський звіт робочі документи аудитора	надається користувачам, визначеним у звіті
Упевненість щодо операцій з пов'язаними сторонами	непрямий	робочі документи аудитора	надаються користувачам за рішенням аудитора
Упевненість щодо облікових оцінок	прямий	аудиторський звіт робочі документи аудитора	надається користувачам, визначеним у звіті
Упевненість щодо перспектив безперервної діяльності	прямий	аудиторський звіт робочі документи аудитора	надається користувачам, визначеним у звіті
Упевненість щодо результатів роботи внутрішніх аудиторів	непрямий	робочі документи аудитора	надаються користувачам за рішенням аудитора
Упевненість щодо подальших подій	прямий	аудиторський звіт робочі документи аудитора	надається користувачам, визначеним у звіті
Упевненість щодо надання послуг сторонніми організаціями	прямий	аудиторський звіт робочі документи аудитора	надається користувачам, визначеним у звіті

Закінчення табл. 4.15

Елементи	Спосіб формалізації	Документ	Примітка
Упевненість щодо початкових залишків на рахунках	прямий	аудиторський звіт робочі документи аудитора	надається користувачам, визначеним у звіті
Упевненість щодо обґрунтованості професійних суджень	непрямий	робочі документи аудитора	надаються користувачам за рішенням аудитора
Упевненість щодо доцільності застосування процедур	непрямий	робочі документи аудитора	надаються користувачам за рішенням аудитора
Упевненість щодо змісту процедур	непрямий	робочі документи аудитора	надаються користувачам за рішенням аудитора
Упевненість щодо алгоритму процедур	непрямий	робочі документи аудитора	надаються користувачам за рішенням аудитора
Упевненість щодо обсягу процедур	непрямий	робочі документи аудитора	надаються користувачам за рішенням аудитора
Упевненість щодо результатів застосування процедур	непрямий	робочі документи аудитора	надаються користувачам за рішенням аудитора
Упевненість щодо планування процесів	непрямий	робочі документи аудитора	надаються користувачам за рішенням аудитора
Упевненість щодо виконання процесів	непрямий	робочі документи аудитора	надаються користувачам за рішенням аудитора
Упевненість щодо результатів процесів	прямий	аудиторський звіт робочі документи аудитора	надається користувачам, визначеним у звіті

\* Джерело: авторська розробка

При цьому, у відповідній думці міститься оцінка, що ґрунтується на матеріалах, зареєстрованих в робочих документах. Виходячи з цього, аудитор, формуючи звіт, може прямо (якщо результати його роботи без формальних змін переносяться з робочих документів до звіту, а саме — у параграфах, де викладається думка аудитора чи пояснення до неї) чи непрямо (у випадку, коли дані робочих змін у звіті модифікуються, узагальнюються та систематизуються в окремих параграфах аудиторського звіту).

При цьому, обсяг інформації, що має бути включена до аудиторського звіту, а також спосіб її подання визначаються як професійними стандартами, так і вимогами, визначеними в нормативно-правових документах.

Зміст результатів аудиту фінансової інформації, що відображаються в аудиторському звіті, залежить від можливості врахування аудитором отриманих аудиторських доказів. Слід зазначити, що формалізація упевненості не залежить від отриманих результатів аудиту та обставин, які дали можливість їх отримати. Іншими словами, упевненість користувачів стосується будь-яких оціночних характеристик, сформульованих за результатом роботи аудиторів. Таким чином, упевненість користувачів у результатах роботи аудитора може бути ідентифікована як довіра до оціночних характеристик, наданих виконавцем завдань аудиту фінансової інформації.

Зазначені характеристики формуються на основі виконаних аудитором процесів, пов'язаних з ідентифікацією обставин, що здатні вплинути на рішення користувачів фінансової інформації, а також — на рішення самого аудитора.

Водночас, вважаємо за доцільне звернути увагу на те, що зміст упевненості, що формалізується в аудиторському звіті, має, переважно, комплексний характер.

Відповідно до чинної редакції Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, оглядів, інших завдань з надання упевненості та супутніх послуг, аудиторські звіти містять в собі декілька параграфів, серед яких виділяють: заголовок, адресат, вступний параграф, відповідальність управлінського персоналу, відповідальність аудитора, аудиторська думка,

інша відповідальність аудитора щодо звітності, підпис аудитора, дата аудиторського звіту, адреса аудитора.

Дослідивши зміст вимог до аудиторського звіту, викладений у [294], а також зміст аудиторських звітів, складених за результатами аудиту господарських товариств, наведених у дод. Б, ми дійшли висновку, що відповідні параграфи характеризують обставини формування та обґрунтування аудиторських звітів. При цьому, аудиторами окремо зазначаються аспекти, що стосуються не лише самої думки аудитора та чинників, що вплинули на її формування, але й обставин, які визначають комплексний характер упевненості, що надається користувачам фінансової інформації.

Зокрема, наявність параграфу “Заголовок” дає змогу користувачу отримати інформацію про те, що поданий документ є способом формалізації упевненості, яку за результатами роботи надає аудитор.

Відповідно до змісту параграфа “Адресат” може бути ідентифіковане обмеження щодо кола осіб, які можуть використовувати у своїх цілях аудиторський звіт. Іншими словами, в даному параграфі визначається обмеження у наданні упевненості особам, які не визначені як отримувачі упевненості щодо перевіреної аудитором фінансової інформації.

У вступному параграфі наводиться інформація, що дає можливість ідентифікувати емітента інформації, її складові, та особливості політики формування окремих показників. Зважаючи на це, користувач має можливість отримати упевненість стосовно того, що аудитором була перевірена інформація, підготовлена за певний період у відповідності до попередньо визначених процедур певною особою.

У параграфах “Відповідальність управлінського персоналу”, “Відповідальність аудитора” та “Інша відповідальність аудитора щодо звітності” зазначається інформація, на підставі якої користувач отримує розуміння того, що упевненість висловлюється щодо інформації, відповідальність за підготовку якої несе управлінський персонал суб’єкта господарювання, а не аудитор. При цьому, зміст відповідних параграфів дозволяє користувачу отримати



додаткове розуміння повноважень (а також функціональних можливостей) аудитора під час виконання завдання за надання упевненості.

“Аудиторська думка” характеризує переважно, оціночну характеристику інформації, перевіреній аудитором. Саме зазначена оціночна характеристика і визначає можливість використання перевіреної фінансової інформації в інтересах користувачів. При цьому, передбачена можливість наведення додаткових роз’яснень користувачам у випадках, коли, на думку аудитора, певна інформація може вплинути на їх рішення.

“Підпис аудитора”, “Дата аудиторського звіту” та “Адреса аудитора” дає можливість користувачеві результатів його роботи ідентифікувати терміни і місце проведення заходів аудиту фінансової інформації, про що повідомляє аудитор.

Таким чином, комплексний характер упевненості, що формалізується в аудиторському звіті, визначається сукупністю даних, які супроводжують думку аудитора в окремих параграфах.

Структуру комплексної характеристики упевненості користувачів фінансової інформації, що надається за результатами аудиту, можна відобразити у вигляді схеми, наведеної на рис. 4.21.

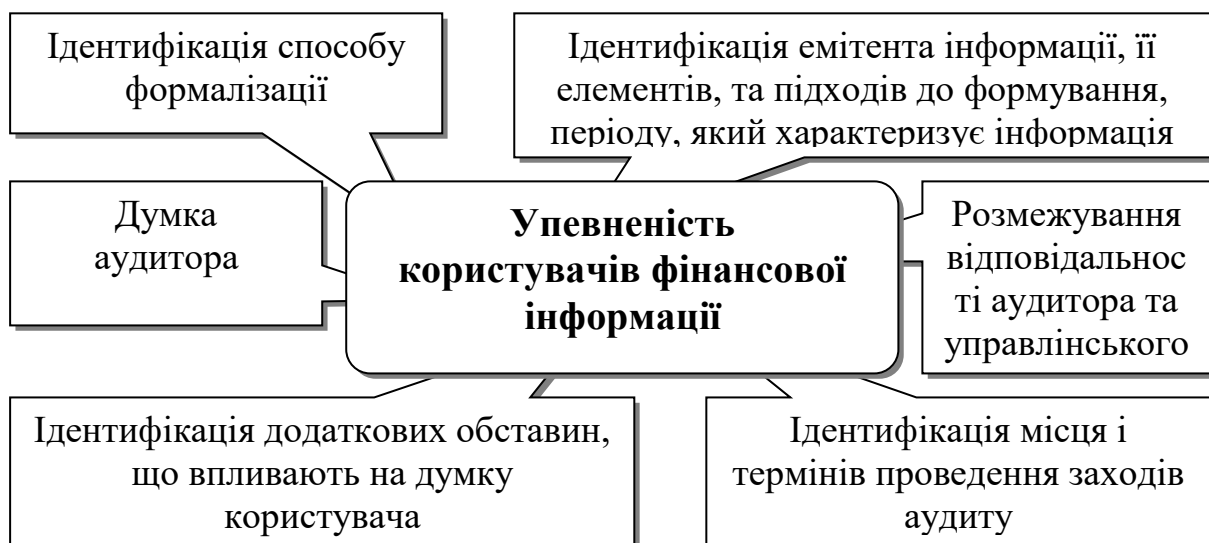


Рис. 4.21. Комплексна характеристика упевненості користувачів фінансової інформації  
(авторська розробка)

Елементи, що визначають комплексну характеристику упевненості користувачів фінансової інформації, зазначені на рис. 4.21, на нашу думку є невід’ємними. Вилучення хоча б одного з них може призвести, з одного боку, до неповноти викладення результатів проведеного аудиту, з іншого – до неналежного їх розуміння користувачем.

Внаслідок цього матиме місце відповідно кількісна (через обмеження у змісті) та якісна (через неналежне розуміння) неадекватність упевненості, що надається за результатами аудиту фінансової інформації.

За результатами дослідження нами пропонується проект методичних рекомендацій для визначення аспектів вибору змісту аудиторського звіту щодо перевіреної фінансової інформації (дод. Г).

Ще однією характеристикою упевненості користувачів фінансової інформації, що надається за результатами аудиту, є її рівень.

Рівень упевненості, на нашу думку, визначається ступенем довіри користувача до інформації, результатів її оцінювання та можливості її використання.

Результати проведеного дослідження дали можливість припустити, що оцінювання упевненості користувачів фінансової інформації за критерієм “висока – помірна – відсутня” потребує деталізації.

Дослідивши природу упевненості користувачів фінансової інформації, вважаємо за доцільне визнати, що оцінка упевненості користувача має об’єктивну та суб’єктивну складові (аспекти).

Об’єктивна складова, з точки зору користувача, пояснюється тим, що упевненість надається через механізм висловлення професійної думки незалежним, а отже — незацікавленим в результатах оцінки фахівцем.

Водночас, будь-яка оцінка, що висловлюється фахівцем є результатом певних процесів, які плануються, виконуються та оцінюються на основі суб’єктивного розуміння і ставлення людини, що має певні теоретичні знання та практичні навички, що визначає зміст суб’єктивної складової упевненості, що надається користувачам фінансової інформації.

Одним із результатів впливу суб'єктивних обставин виконання завдань з надання упевненості є існування аудиторського ризику, тобто імовірності висловлення аудитором неадекватної думки.

Рівень такої імовірності визначається аудитором на стадії планування своєї роботи, при цьому, аудитор визнає припустиму кількісну характеристику можливості отримання користувачем неадекватних результатів роботи аудитора.

Таким чином, величину аудиторського ризику, який визначається як імовірність, можна застосовувати як величину, що є зворотною до величини упевненості користувачів. Якщо рівень аудиторського ризику аудитором визнається у  $X\%$ , то оціночний рівень упевненості, яку може отримати користувач дорівнюватиме

$$A = 100 - X\% \quad (4.7)$$

у рівнянні (1)  $A$  — (assurance) — упевненість.

Отже, упевненість може бути визначена математично у відсотках імовірності отримання користувачем адекватної думки аудитора щодо перевіреної інформації.

Аудитор має можливість певним чином мінімізувати аудиторський ризик. Для цього аудиторі необхідно запланувати, виконати та оцінити результати певних процедур. Здійснюючи відповідні заходи, аудитор таким чином визнає власну професійну відповідальність перед користувачем інформації за якість виконаної роботи.

Зважаючи на це, можна припустити, що відповідальність, яку визнає аудитор перед замовником, а точніше – її обсяг, є ще однією величиною, що може бути використана для оцінювання упевненості користувачів. При цьому, на відміну від рівня аудиторського ризику, зазначена величина напряду характеризує рівень упевненості.

Величиною, яка може виміряти упевненість користувача фінансової інформації на основі визнаної аудитором відповідальності, може бути визначена його готовність до понесення витрат, пов'язаних з можливим фактом настання відповідальності (наприклад, шляхом її страхування), а також – величина відповідних витрат. При цьому, готовність

аудитора визнати можливість витрат може бути кваліфікована як якісний показник переважно об'єктивного характеру, оскільки є сигналом до зовнішніх контрагентів аудитора, а величина витрат — суб'єктивною характеристикою, що розкриває зміст вартісного показника упевненості.

Зміст процедур, що плануються та виконуються аудитором, в цілому, має відповідати політиці управління якістю надання аудиторських послуг, як того вимагають професійні стандарти. Наявність відповідних вимог, серед іншого, має передбачати і наявність критеріїв їх дотримання, а також — можливості перевірки такого дотримання.

Зважаючи на це, результати перевірки дотримання аудитором політики та процедур забезпечення якості роботи дає можливість отримати оцінку можливості довіри до результатів аудиту суб'єктами контролю. Оскільки такими суб'єктами є, переважно, зовнішні по відношенню до аудитора особи, то виконана ними оцінка дає підстави для об'єктивної характеристики результатів роботи аудитора, а отже, і рівня упевненості, що може бути надана для користувачів.

Оціночна величина упевненості користувачів фінансової інформації буде тим більшою, чим вищою буде оцінка системи управління якістю аудиторських послуг.

Таким чином, існує можливість виконання оцінювання упевненості користувачів, виходячи з її об'єктивних та суб'єктивних аспектів. Їх врахування дозволяє визначити певні кількісні обчислювальні математично значення, та, шляхом порівняння і співставлення з якісними (не обчислювальними) характеристиками, конкретизувати оцінку довіри користувачів фінансової інформації до результатів її аудиту.

Результати проведеного дослідження дали підстави ідентифікувати серед характеристик упевненості користувачів фінансової інформації її період.

Як уже зазначалося, упевненість стосується процесів, пов'язаних з формуванням фінансової інформації, її використанням, а також — оцінюванням під час виконання завдань аудиту.

Узагальнюючи основні характеристики зазначених процесів, слід звернути увагу на їх хронологічну послідовність.

Процеси створення фінансової інформації ґрунтуються на обставинах, які в цей період мали місце. Зокрема, могли діяти визначені положення облікової політики, на основі наявних даних могли бути ідентифіковані припущення, необхідні для підготовки прогнозової інформації, очікувалися події, які мали б бути враховані для цілей формування гіпотетичної інформації. При цьому, кожна з наведених обставин може діяти протягом визначеного періоду часу.

З іншого боку, інформація, підготовлена на основі відповідних даних може втратити свою актуальність з точки зору користувачів. Так, після дати фінансової звітності може бути змінена облікова політика, під впливом макроекономічних чинників можуть змінитися припущення щодо прогнозової динаміки окремих показників, зміниться зміст і характер обставин, про імовірність настання яких має знати користувач. Проте, незалежно від виду фінансової інформації, користувачі мають отримати упевненість про те, що певні оціночні характеристики, хоча і з певними часовими обмеженнями, але відповідають критеріям, зміст яких було розглянуто вище. Іншими словами, існує потреба у визначенні періоду, протягом якого рівень упевненості може бути незмінним.

Зважаючи на це, нами пропонується ідентифікація наступних періодів упевненості:

1) період необмеженої упевненості, тривалість якого не визначена, оскільки фінансова інформація, створена на основі припущень та концептуальних основ, що діяли у минулому, не потребує коригувань у зв'язку з їх змінами або такі зміни не очікуються. Упевненість, що надається аудитором в цьому випадку, може стосуватися інформації, характеристики та умови формування якої не змінюються з плином часу і, як наслідок, не потребують внесення коригувань до думки аудитора. Відповідно, зазначена інформація може бути використана у незмінному вигляді протягом нескінченно тривалого періоду у майбутньому;

2) період умовно обмеженої упевненості, протягом якого, як очікується, інформація може бути використана в майбутньому лише за умов внесення коригувань відповідно до змін, яких зазнають припущення, на основі яких вона сформована;

3) період обмеженої упевненості триває, як правило, протягом визначеного періоду часу. Можливість використання фінансової інформації на основі такої упевненості втрачається у визначений момент часу у майбутньому у випадку, коли змінюється будь-яке припущення, на основі якого така інформація була підготовлена.

У випадку виникнення обмежень умовного чи безумовного характеру відповідальність за використання фінансової інформації без урахування відповідних змін у припущеннях несе виключно користувач. При цьому, аудитор у власному звіті може визначити межі відповідних періодів (зокрема, ґрунтуючись на припущенні щодо перспектив безперервної діяльності суб'єкта господарювання або обрію прогнозування).

Використання запропонованих характеристик упевненості у практичній діяльності суб'єктів аудиту може сприяти максимально можливому узгодженню очікувань користувачів фінансової інформації та їх розуміння аудитором. При цьому, ступінь такої узгодженості кожен з суб'єктів може визначати, ґрунтуючись на різних підходах.

## **Висновки до розділу 4**

Проведене дослідження, результати якого викладені у розділі 4, дали можливість обґрунтувати припущення, що реалізація місії аудиту фінансової інформації, — надання користувачам належного рівня упевненості може бути забезпечена через наступні механізми:

1) визнання аудитором власної професійної відповідальності;

2) забезпечення наявності та функціонування системи управління якістю роботи аудитора;

3) управління аудиторським ризиком.

Нами були ідентифіковані наступні параметри професійної відповідальності аудитора, серед яких пропонується виділяти елементи, чинники, механізми забезпечення професійної відповідальності, її формалізацію та вплив на упевненість користувачів фінансової інформації.

Водночас, на основі функцій, що виконуються окремими учасниками виконання завдань аудиту, було запропоновано ідентифікацію центрів професійної відповідальності, та визначені чинники її обмеження. Запропонований підхід дав можливість формалізувати модель оцінювання професійної відповідальності аудитора, виходячи з його можливості визнати її наявність і готовність забезпечити виконання необхідних заходів.

Визнання професійної відповідальності аудитора безпосередньо пов'язане з забезпеченням функціонування системи управління якістю його роботи. Зважаючи на це, нами були визначені елементи якості аудиту фінансової інформації, що, на наше переконання, включають заходи забезпечення якості та заходи її оцінювання.

Запропонована модель дає можливість забезпечити побудову та адекватне функціонування системи управління якістю суб'єкта аудиту, зважаючи на якість заходів та якість результатів, зміст показників якості, критеріїв та механізмів їх оцінювання.

Дослідивши природу аудиторського ризику, ми отримали можливість визнати та обґрунтувати наявність таких його елементів, як:

- рівень ризику інформації, що визначається її змістом;
- рівень ризику формування інформації, що визначається суб'єктивним ставленням виконавців до самої інформації та процедур її підготовки;
- ризик оцінювання інформації;
- ризик змін впливу чинників внаслідок визначення попередньої оцінки.

На основі цього була модифікована модель оцінювання аудиторського ризику, що визначається вимогами чинних професійних стандартів.

На основі дослідження аспектів визнання та оцінювання упевненості користувачів фінансової інформації було ідентифіковано та проаналізовано наступні її складові: види, елементи, формалізація, рівень, період та критерії. За результатами аналізу було встановлено наявність двох видів критеріїв визнання упевненості користувачів: критеріїв, що застосовуються до фінансової інформації, та критеріїв щодо роботи аудитора.

Водночас, результати дослідження дали підстави для ідентифікації позитивного і негативного виду упевненості, визначення змісту її елементів, що визначаються змістом завдань аудиту та змістом аудиторських заходів. При цьому, була запропонована методика оцінювання упевненості користувачів фінансової інформації, що ґрунтується на визначенні впливу на неї окремих чинників. Також, було визнано наявність необмеженої упевненості користувачів фінансової інформації за результатами аудиту, умовно обмеженої та обмеженої упевненості.

Викладені у розділі 4 результати дослідження обумовлюють запровадження нових теоретичних підходів до ідентифікації упевненості як окремої категорії аудиту фінансової інформації та її складових. Практична цінність запропонованих підходів полягає в удосконаленні заходів аудиту на стадії формування, узагальнення та оцінювання його результатів.



## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамс Р. Основы аудита : пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова / Р. Адамс. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. — 398 с.
2. Аль Фасфус Фуад Сулейман Махмуд. Облік і аудит запасів: світова практика та особливості в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Фуад Сулейман Махмуд Аль Фасфус ; Національний аграрний університет. — Київ, 2003. — 22 с.
3. Аналітична оцінка та контроль бізнес-процесів в межах маркетингової стратегії суб'єкта господарювання: монографія / за заг. ред. д.е.н., проф. Замули І. В. — Житомир: Видавець О. О. Євенок, 2016. — 388 с.
4. Андреев В. Д. Практический аудит : справочное пособие / В. Д. Андреев. — М. : Экономика, 1994. — 366 с.
5. Андрущук І. І. Завдання з надання впевненості, крім аудиту та огляду, в системі аудиторських послуг : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Андрущук Ірина Іванівна ; ДВНЗ “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”. — Київ, 2016. — 20 с.
6. Аренс А. Аудит : пер. с англ. / А.Аренс, Дж. Лоббек / Гл. редактор сериї проф. Я.В. Соколов. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 560 с.
7. Артюшок К. А. Облік та аудит адміністративних витрат господарюючого суб'єкта (на прикладі лісогосподарських підприємств Рівненської області : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Артюшок Костянтин Андрійович ; Державна академія статистики,

обліку та аудиту Держкомстату України. — Київ, 2005. — 20 с.

8. Аудит фінансових результатів: теоретико-методологічний аспект : монографія / І. К. Дрозд, В. М. Іванков, Г. Б. Назарова, Н. С. Шалімова ; за заг. редакцією І. К. Дрозд. — К. : ТОВ “Видавництво “Сова”, 2013. — 208 с.

9. Афонин Р. Четыре шага к прогнозной отчетности по МСФО [Електронний ресурс] / Р. Афонин, Н. Худякова. — Режим доступу : <http://www.fd.ru/articles/39215-chetyre-shaga-k-prognozhnoy-otchetnosti-po-msfo>. — Назва з екрана (01.12.2017).

10. Бакун Ю. В. Облік, аналіз та аудит запасів на підприємствах торгівлі : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Бакун Юлія Валеріївна ; Київський національний торговельно-економічний університет. — Київ, 2002. — 20 с.

11. Бардаш С. В. Економічний контроль в Україні : системний підхід : монографія / С. В. Бардаш — К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. — 656 с.

12. Бардаш С. В. Захист інтересів користувачів фінансової звітності: стан та підходи до гарантування / С. В. Бардаш // Науковий вісник НАСОНА. — 2013. — Випуск № 2. — С. 20—27.

13. Бардаш С. В. Ідентифікація чинників, що впливають на рівень аудиторського ризику / С. В. Бардаш, О. Л. Шерстюк // Міжнародний науковий журнал “Інтернаука”. — 2017. — Випуск № 2. — С. 54—60.

14. Бардаш С. В. Класифікація принципів контролю як складного поліморфного явища / С. В. Бардаш // Економіка і держава. — 2012. — № 7. — С. 4—8.

15. Бардаш С. В. Контроль діяльності суб’єктів господарювання: гіпотези та версії порушень : монографія / С. В. Бардаш. — К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. — 312 с.

16. Бардаш С. В. Контроль ризиків діяльності суб'єктів господарювання: міф чи реальність / С. В. Бардаш // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. — 2014. — № 4 (70). — С. 3—8.

17. Бардаш С. В. Метод фінансово-господарського контролю: теоретична інтерпретація / С. В. Бардаш // Фінанси України. — 2010. — № 3. — С. 117—126.

18. Бардаш С. В. Оцінка реагування системи внутрішнього контролю на відхилення, виявлені зовнішнім аудитором / С. В. Бардаш, О. Л. Шерстюк // Соціально-економічний розвиток України: проблеми та перспективи : кол. монографія / За ред. О. В. Манойленко. — Харків : НТУ “ХПІ”, 2015. — С. 22—41.

19. Бардаш С. В. Порушення у сфері господарювання: економічний та юридичний аспекти / С. В. Бардаш // Науковий вісник ДАСОА. — 2008. — Випуск № 2. — С. 25—32.

20. Бардаш С. В. Предмет і об'єкт контролю як галузі наукових знань та практичної діяльності: міжкатегоріальні співвідношення й відмінності / С. В. Бардаш // Бухгалтерський облік і аудит. — 2008. — Випуск № 6. — С. 55—61.

21. Бардаш С. В. Результати аудиту фінансової звітності: підходи до їх економіко-правової оцінки / С. В. Бардаш // Менеджмент: зб. наук. пр. / голов. ред. А. І. Кредісов. — 2008. — Випуск 10 — С. 19—30.

22. Бардаш С. В. Сутність і зміст інвентаризації / С. В. Бардаш // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. Економічні науки. — 1999. — № 7. — С. 216—226.

23. Бардаш С. В. Сутність та значення аудиту і ревізії у практиці контрольної діяльності / С. В. Бардаш // Облік і фінанси АПК. — Випуск № 2. — 2008. — С. 152—156.

24. Бардаш С. В. Теоретико-методологічний і праксеологічний підходи до визначення мети та завдань

господарського контролю / С. В. Бардаш // Науковий вісник ДАСОА. — 2008. — Випуск № 3. — С. 26—30.

25. Бардаш С. В. Щодо побудови базової класифікаційної моделі господарського контролю / С. В. Бардаш // Вісник КНТЕУ. — 2009. — Випуск № 2. — С. 66—71.

26. Бариніна М. В. Роль внутрішнього аудиту в запобіганні та зниженні корупції / М. В. Бариніна // Фінанси України. — 2015. — № 11. — С. 97—112.

27. Баришнікова О. М. Формування, облікове забезпечення та верифікація звітності сталого розвитку підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Баришнікова Олена Миколаївна ; Житомирський державний технологічний університет. — Житомир, 2016. — 21 с.

28. Басенко О. В. Облік і аудит запасів та аналіз ефективності їх використання : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Басенко Ольга Володимирівна ; Державний вищий навчальний заклад “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”. — К., 2008. — 23 с.

29. Безверхий К. В. Економічна сутність обліково-звітної інформації та теоретичні концепції її удосконалення / К. В. Безверхий. // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. — 2013. — № 1(63). — С. 18—24.

30. Безверхий К. В. Парадигмальний розвиток звітності в Україні / К. В. Безверхий // Фінанси, облік і аудит. — 2016. — № 2. — С. 172—190.

31. Безверхий К. В. Розробка моделі системи внутрішньогосподарського контролю обліково-звітної інформації підприємства / К. В. Безверхий // Фінанси, облік і аудит. — 2016. — № 2. — С. 172—198.

32. Безверхий К. В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні : монографія / К. В. Безверхий, Т. В. Бочуля. — К. : Видавництво “Центр учбової літератури”, 2014. — 184 с.

33. Безпалова О. О. Внутрішній аудит як основна складова системи внутрішнього контролю // О. О. Безпалова. — Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки [Текст]: У трьох частинах — 2011. — Випуск 28. — Частина I. — С. 200—205.

34. Беренда Н. І. Фактори необхідності організації та проведення аудиту на підприємствах України [Електронний ресурс] / Н. І. Беренда, М. С. Ялигіна // Економіка та суспільство. Електронне наукове фахове видання Мукачівського державного університету. — 2016. — Випуск 2. — С. 642—646. — Режим доступу : [http://www.economyandsociety.in.ua/journal/2\\_ukr/115.pdf](http://www.economyandsociety.in.ua/journal/2_ukr/115.pdf). — Назва з екрана (01.12.2017).

35. Бескоста Г. М. Розробка концептуальних основ забезпечення контролю якості аудиту дебіторської заборгованості [Електронний ресурс] / Г. М. Бескоста // Електронне наукове фахове видання “Ефективна економіка”. — 2013. — Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2305>. — Назва з екрана (01.12.2017).

36. Белоусова І. М. Аудиторська діагностика безперервності діяльності підприємств : Дис... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 / І. М. Белоусова; — Тернопіль, 2009. — 315 с.

37. Белоусова І. М. Сутність та складові аудиторського ризику, методичні підходи до його розрахунку // І. М. Белоусова, С. П. Макаренко. — Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. — 2010. — № 3(53). — Ч. 2. — С. 43—45.

38. Беляков О. О. Облік та аудит експортно-імпортних операцій підприємств торгівлі : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Беляков Олександрович ; Київський національний торговельно-економічний університет. — Київ, 2004. — 24 с.

39. Бігдан І. А. Облік і аудит нематеріальних активів : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Бігдан Інна Анатоліївна ; Харківський державний університет харчування та торгівлі. — Харків, 2003. — 24 с.

40. Білецька Н. В. Роль аналітичних процедур в аудиті результатів основної діяльності підприємства / Н. В. Білецька // Бізнесінформ. — 2016. — № 1. — С. 248—252.

41. Білик М. Д. Фінансовий аналіз: [Електронний ресурс] : навч. посіб. / М. Д. Білик, О. В. Павловська, Н. М. Притуляк, Н. Ю. Невмержицька — К.: КНЕУ, 2005. — 592 с. — Режим доступу : [http://www.srines.com/book\\_1316\\_chapter\\_13\\_2.1\\_Neobkhdnst,\\_sut\\_znachennja\\_fnansovo\\_nforma.html](http://www.srines.com/book_1316_chapter_13_2.1_Neobkhdnst,_sut_znachennja_fnansovo_nforma.html). — Назва з екрана (01.12.2017).

42. Білик Р. Р. Незалежність в аудиторській професії: історія і сучасність / Р. Р. Білик // Аудитор України. — 2005. — № 5. — С. 16—20.

43. Білокінь Г. М. Становлення і вдосконалення аудиторської служби в банках України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Білокінь Ганна Миколаївна ; Київський національний економічний університет. — Київ, 2005. — 20 с.

44. Білуха М. Т. Курс аудиту : підручник / М. Т. Білуха — К. : Вища шк. — Знання, 1998. — 574 с.

45. Бобиль В. В. Організація внутрішньогосподарського контролю запасів на підприємствах залізничного транспорту в сучасних умовах господарювання / В. В. Бобиль, Д. В. Калашнюк // Проблеми економіки транспорту: Збірник наукових праць Дніпропетровського

національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна. — 2013. — Випуск № 6. — С. 44—49.

46. Бойко Н. М. Аудит реальних інвестицій торговельних підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит (за видами економічної діяльності)" / Бойко Надія Михайлівна ; Київський національний торговельно-економічний університет. — Київ, 2010. — 22 с.

47. Бойко Р. В. Облік і аудит інвестицій (на прикладі підприємств молокопереробної промисловості Західного регіону України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Бойко Руслан Володимирович ; Львівська комерційна академія Укоопспілки. — Львів, 2005. — 23 с.

48. Больботенко І. В. Змістова характеристика загроз економічній безпеці суб'єктів аудиторської діяльності / І. В. Больботенко // Вчені записки університету "Крок". — 2013. — Випуск 33. — С. 169—177.

49. Бондар В. П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація [текст]: монографія / В. П. Бондар. — Житомир : ЖДТУ, 2008. — 456 с.

50. Бондар В. П. Організація і технологія аудиторської діяльності: стратегія якості та відповідальності : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)" / Бондар Валерій Петрович ; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. — К., 2009. — 35 с.

51. Бондар В. П. Порядок розрахунку аудиторського ризику / В. П. Бондар // Формування ринкових відносин в Україні. — 2008. — № 10 (289). — С. 11—14.

52. Бондар В. П. Управління якістю та якість в аудиті: шляхи удосконалення / В. П. Бондар // Аудитор України. — 2012. — № 7. — С. 11—25.

53. Бондар В. П. Якість аудиту та фактори її підвищення / В. П. Бондар // Вісник ЖДТУ. — 2008 — № 4(46). — С. 22—27.

54. Бондар М. І. Облік і аудит основних засобів (на матеріалах аграрних підприємств Київської області : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Бондар Микола Іванович ; Київський національний економічний університет. — Київ, 2001. — 22 с.

55. Бондаренко Н. О. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності : навч. посібник / Н. О. Бондаренко, В. Д. Понікаров, С. М. Попова. — К. : ЦНЛ, 2004. — 300 с.

56. Бондаренко О. В. Аудиторський ризик при використанні комп'ютерної інформаційної системи підприємства / Бондаренко О. В. // Науковий вісник НЛТУ України. — 2014. — Випуск 24.7 — С. 228—235.

57. Бочуля Т. В. Інновативний розвиток : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Бочуля Тетяна Володимирівна ; Харківський держ. ун-т харч. та торгівлі. — Харків, 2016. — 46 с.

58. Бочуля Т. В. Інновативний розвиток обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством : дис. докт. екон. наук : 08.00.09 / Бочуля Тетяна Володимирівна — Харків, 2016. — 451 с.

59. Бразілій Н. М. Облік і аудит нематеріальних активів (на прикладі підприємств харчової промисловості) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Бразілій Наталія Миколаївна ; Державний вищий навчальний заклад “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”. — К., 2007. — 24 с.



60. Бугай Н. О. Професія аудитора в Україні: сьогоднішня та майбутня / Н. О. Бугай // Економічний часопис-XXI. — 2013. — № 9—10(1). — С. 99—102.

61. Будько О. В. Фінансова звітність як джерело інформації для прийняття управлінських рішень [Електронний ресурс] / О. В. Будько // Електронне наукове фахове видання “Ефективна економіка”. — 2013. — № 1. — Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=1721>. — Назва з екрана (01.12.2017).

62. Бунда О. М. Аналітичні процедури, моделювання та прийняття рішень в аудиті (на прикладі підприємств пивоварної промисловості України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Бунда Ольга Миколаївна ; Львівська комерційна академія Укоопспілки. — Львів, 2006. — 23 с.

63. Бурбело Н. О. Формування комплексу заходів антикризового управління підприємством / Н. О. Бурбело // Інноваційна економіка : Науково-виробничий журнал. — 2017. — № 1—2 (67). — С. 65—70.

64. Бурцев В. В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В. В. Бурцев. — М. : “Экзамен”, 2000. — 320 с.

65. Бурцев В. В. Система внутреннего финансового контроля коммерческой организации [Електронний ресурс] / В. В. Бурцев // Аудит и финансовый анализ. — 2004. — № 1. — Режим доступу : [http://www.auditfin.com/fin/2004/1/fin\\_2004\\_11\\_rus\\_06\\_01\\_burcev/fin\\_2004\\_11\\_rus\\_06\\_01\\_burcev.asp](http://www.auditfin.com/fin/2004/1/fin_2004_11_rus_06_01_burcev/fin_2004_11_rus_06_01_burcev.asp). — Назва з екрана (01.12.2017).

66. Бутинець Т. А. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики [Текст] : монографія / Т. А. Бутинець. — Житомир : ЖДТУ, 2011. — 772 с.

67. Бутинець Т. А. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец.

08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Бутинець Тетяна Анатоліївна ; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. — Київ, 2012. — 40 с.

68. Бутинець Ф. Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі : монографія / Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко ; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. — Житомир : ЖДТУ, 2004. — 564 с.

69. Бычкова С. М. Контроль качества аудита / С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыгилова. — М. : ЭКСМО, 2008. — 208 с.

70. Бычкова С. М. Контроль качества аудита / С. М. Бычкова, Л. Н. Растамханова; под ред. проф. С. М. Бычковой — М. : Финансы и статистика, 2003. — 416 с.

71. Бычкова С. М. Методы оценки аудиторских рисков. Риск контроля / С. М. Бычкова // Аудитор. — 2002. — № 6. — С. 32—35.

72. Вакаров В. М. Організаційно-методичне забезпечення аудиторської діяльності (на матеріалах аудиторських фірм західного регіону України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Вакаров Василь Михайлович ; Львівська комерційна академія. — Львів, 2006. — 20 с.

73. Ван Хорн Дж. Основы финансового менеджмента : Пер. с англ. / Джеймс Ван Хорн. — М. : Издательский дом “Вильямс”, 2004. — 992 с.

74. Василик О. О. Облік, аналіз і аудит розрахунків з бюджетом : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Василик Ольга Остапівна ; Київський національний економічний університет. — Київ, 2002. — 17 с.

75. Василюк М. М. Внутрішній контроль якості аудиторських послуг як елемент забезпечення місії аудиту в суспільстві [Електронний ресурс] / М. М. Василюк // Режим доступу : <http://www.pu.if.ua/depart/Finances/resource/file/%D0>

%97%D0%B1%D1%96%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%BA/2014-2/statti/10.pdf. — Назва з екрана (01.12.2017).

76. Василюк М. М. Організаційне забезпечення контролю якості аудиту та аудиторських послуг / М. М. Василюк // Бізнесінформ. — 2017. — № 1. — С. 262—267.

77. Василюк М. М. Організація й забезпечення гарантій якості аудиторських послуг та механізм їх реалізації у сучасній професійній практиці аудиту / М. М. Василюк, О. О. Григорів // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. — 2014. — Випуск 8.— Ч.7. — С. 226—229.

78. Василюк М. М. Формування параметрів якості в практиці сучасного аудиту / М. М. Василюк, О. О. Григорів // Економічний часопис-XXI. — 2015. — № 3–4(2). — С. 63–66.

79. Ващенко Л. О. Інформаційне та методичне забезпечення аналізу фінансового стану підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Ващенко Ліна Олександрівна ; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. — Київ, 2005. — 20 с.

80. Венгерук Н. П. Контроль якості аудиту в Україні / Н. П. Венгерук, Н. М. Гоц // Інвестиції: практика та досвід. — 2013. — № 24. — С. 56—59.

81. Верига Ю. Резервування капіталу: облік, аудит та звітність: монографія / Ю. Верига, М. Орищенко. — Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. — 177 с.

82. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : [монографія] / Н. Г. Виговська. — Житомир: ЖДТУ, 2008. — 532 с.

83. Височин І. В. Управління товарооборотом підприємств роздрібної торгівлі : монографія / І. В. Височин. — К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2012. — 544 с.

84. Вишневський В. П. Оподаткування в емерджентній економіці: теоретичні засади і напрями політики: моногр. / В. П. Вишневський; НАН України, Ін-т економіки пром-сті. — Донецьк, 2012. — 128 с.

85. Візіренко С. В. Аудит виробничих запасів: методичний аспект / С. В. Візіренко, М. Ю. Пасєвіна // Сталий розвиток економіки: Міжнародний науково-виробничий журнал. — 2016. — № 1(30). — С. 209—213.

86. Візіренко С. В. Методичні аспекти аудиту фінансової звітності підприємства / С. В. Візіренко, С. С. Макаріхін // Сталий розвиток економіки: Міжнародний науково-виробничий журнал. — 2015. — № 4(29). — С. 170—176.

87. Візіренко С. В. Теоретичні аспекти аудиту операцій з інвестиційною нерухомістю / С. В. Візіренко, О. П. Якубіна // Сталий розвиток економіки: Міжнародний науково-виробничий журнал. — 2017. — № 1(34). — С. 75—81.

88. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства : [навчальний посібник] / За редакцією к.е.н., проф. М. Д. Корінька. — Фастів: “Поліфаст”, 2006. — 440 с.

89. Воїнова Т. С. Інформаційно-аналітичне забезпечення формування професійного судження аудитора щодо безперервності / Т. С. Воїнова, Т. В. Мултанівська // Бізнесінформ. — 2016. — № 6. — С. 174—185.

90. Воїнова Т. С. Теоретичні та організаційні засади реалізації результатів державного податкового аудиту / Т. С. Воїнова // Бізнесінформ. — 2017. — № 2. — С. 282—289.

91. Воронко Р. М. Тракткування внутрішнього контролю та проблеми його застосування на підприємствах / Р. М. Воронко, І. А. Басіста // Економічні науки. — 2013. — Випуск 10(3). — С. 139—146.

92. Гавриловська Л. М. Облік та аудит вексельних операцій в системі розрахунків на підприємствах (на матеріалах підприємств паливно-енергетичної галузі України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук :

спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Гавриловська Людмила Миколаївна ; Київський національний економічний університет. — Київ, 2001. — 18 с.

93. Гавриловський О. С. Облік і аудит капітальних інвестицій (на прикладі житлобудівних підприємств) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Гавриловський Олександр Степанович ; Державний вищий навчальний заклад “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”. — Київ, 2008. — 21 с.

94. Гайдук Т. Г. Ризики в аудиторській діяльності, їх особливості та аналіз / Т. Г. Гайдук, О. Т. Олендій // Фінансовий контроль. — 2007. — № 4. — С. 55—64.

95. Галань О. А. Правові засади здійснення страхування професійної відповідальності аудиторів / О. А. Галань, В. М. Чубай // Науковий вісник НЛТУ України. — 2011. — Випуск 21.5 — С. 196—202.

96. Гараніна І. І. Аудит рекламної діяльності видавничо-поліграфічних підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.04 "економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)" / Гараніна Ірина Ігорівна — Київ, 2016. — 25 с.

97. Гевлич Л. Л. Використання інструменту бенчмаркінгу в аудиторській діяльності [Електронний ресурс] / Л. Л. Гевлич, Л. О. Мошура // Електронне наукове видання "Економіка та суспільство". — 2017. — Режим доступу : <http://www.economyandsociety.in.ua/journal-7/14-stati-7/636-gevlich-l-l-moshura-l-o>. — Назва з екрана (01.12.2017).

98. Гевлич Л. Л. Організація внутрішнього аудиту фінансових інвестицій вітчизняного підприємства [Електронний ресурс] / Л. Л. Гевлич, А. О. Щербіна // Електронне наукове видання "Економіка та суспільство". — 2017. — Режим доступу : <http://www.economyandsociety.in.ua>

/journal-7/14-stati-7/637-gevlich-l-l-shcherbina-a-o. — Назва з екрана (01.12.2017).

99. Гедз М. Й. Аудит корпоративних відносин в акціонерних товариствах / М. Й. Гедз // Глобальні та національні проблеми економіки. Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського — 2015. — Випуск 7. — С. 811—814.

100. Гик В. В. Облік і контроль в системі управління витратами на інновації [Текст]: дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / Гик Василь Володимирович ; — Львів, 2015. — 266 с.

101. Гнилицька Л. В. Обліково-аналітичне забезпечення функціонування системи економічної безпеки підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” ; 21.04.02 ”Економічна безпека суб’єктів господарської діяльності” / Гнилицька Лариса Володимирівна ; Вищий державний навчальний заклад “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”. — Київ, 2013. — 40 с.

102. Гнилицька Л. В. Проблеми та перспективи впровадження звітності зі сталого розвитку в Україні / Л. В. Гнилицька, О. В. Суплякова, А. Ю. Хілько // Фінанси, облік і аудит. — 2016. — № 2. — С. 199—214.

103. Гоголь Т. А. Облік та аудит доходів підприємств (на матеріалах підприємств харчової промисловості Чернігівської області) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Гоголь Тетяна Анатоліївна; Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана. — К., 2006. — 21 с.

104. Головацька С. І. Внутрішній контроль діяльності підприємств автомобілебудування: організаційний аспект / С. І. Головацька, Н. С. Хаймьонова // Стан проблем та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління : матер. VI міжнар.

наук.-практ. конф., 26–29 квітня 2011 р. / [відп. за Випуск: Рудницький В. С., Бачинський В. І.]. — Львів : Видавництво ЛКА, 2011. — С. 45—47.

105. Головач В. В. Відповідальність аудиторів / В. В. Головач // Економіка, фінанси, право. — 2012. — № 5. — С. 27—39.

106. Головач В. В. Відповідальність аудиторів [Текст] / В. В. Головач // Аудитор України. — 2012. — № 5(199). — С. 14—22.

107. Головач В. В. Філософія аудиту та його сутність / В. В. Головач // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. — 2012. — Випуск 1(22). — С. 73—89.

108. Головащенко О. М. Інформаційні та структурно-методичні засади формування фінансової звітності : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Головащенко Олена Михайлівна ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. — Київ, 2006. — 23 с.

109. Головкова Л. С. Організаційно-економічний механізм планування діяльності підприємства на основі контролінгу : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.01 “Економіка, організація і управління підприємствами” / Головкова Людмила Степанівна; Дніпропетровський університет економіки та права. — Дніпропетровськ, 2002. — 15 с.

110. Голубка Я. В. Облік та аудит фінансових інвестицій : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Голубка Ярослав Володимирович; Тернопільський національний економічний університет. — Тернопіль, 2006. — 20 с.

111. Гончар І. І. Методичні прийоми і процедури в аудиті [Електронний ресурс] / І. І. Гончар. — Режим доступу : <http://r.kneu.edu.ua:8080/bistream/2010/1189/1/Gonchar.pdf>. — Назва з екрана (01.12.2017).

112. Гончар І. І. Методичні прийоми і процедури в аудиті різних форм господарювання / І. І. Гончар // Агросвіт: Науково-практичний журнал. — 2010. — № 24. — С. 28—31.

113. Гончаренко О. О. Облік і аудит інвестиційної діяльності (на прикладі підприємств швейної промисловості) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Гончаренко Олена Олексіївна; Київський національний економічний університет. — Київ, 2005. — 22 с.

114. Гордієнко М. І. Аудит фінансових результатів сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Гордієнко Микола Іванович ; Інститут аграрної економіки Української академії аграрних наук. — Київ, 2000. — 20 с.

115. Горяєва О. Правові засади здійснення страхування професійної відповідальності аудиторів / О. Горяєва // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. — 2012. — № 94. — С. 90—94.

116. Горячева К. С. Механізм управління фінансовою безпекою підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.01 " Економіка, організація і управління підприємствами " / Горячева Кіра Сергіївна ; Київ. нац. ун-т. технол. та дизайну — Київ, 2006. — 17 с.

117. Господарський кодекс України : Закон України від 16 січня 2003 р. № 436-IV : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15>. — Назва з екрана (01.12.2017).

118. Гриліцька А. В. Облік, аудит та аналіз грошових коштів: управлінський аспект (на прикладі підприємств споживчої кооперації) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Гриліцька Анжела Вікторівна ;



Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. — Київ, 2006. — 22 с.

119. Гринавцева О. В. Облік і аудит готової продукції та її фінансових результатів від реалізації (на прикладі малих метало переробних підприємств України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Гринавцева Олена Валеріївна; Київський національний економічний університет. — Київ, 2005. — 20 с.

120. Гринь В. П. Внутрішній аудит: методика та особливості її реалізації на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах [Електронний ресурс] / В. П. Гринь // Науковий вісник Академії муніципального управління. Серія “Економіка” — 2015. — Випуск 1-2. — С. 152—158 // — Режим доступу : [http://visnyk.amu.edu.ua/images/NV\\_ECONOMIKA\\_1-2\\_2015.pdf](http://visnyk.amu.edu.ua/images/NV_ECONOMIKA_1-2_2015.pdf). — Назва з екрана (01.12.2017).

121. Гуменюк А. Ф. Бухгалтерський облік та аудит відтворення основних засобів: теорія і практика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Гуменюк Антоніна Федорівна ; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. — Київ, 2010. — 19 с.

122. Гутцайт Е. М. Внешний контроль за качеством аудита / Е. М. Гутцайт // Аудиторские ведомости. — 2004. — № 5. — С. 62—66.

123. Гуцайлюк З. В. Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку / З.В. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. — 2006. — № 2. — С. 14—19.

124. Гуцаленко Л. В. Помилки та шахрайства в аудиторській практиці [Електронний ресурс] / Л. В. Гуцаленко, Т. О. Попик // Електронне наукове фахове видання “Ефективна економіка”. — 2017. — Режим доступу :

<http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5470>. — Назва з екрана (01.12.2017).

125. Гуцаленко Л. В. Реалії аудиту у вітчизняній та зарубіжній практиці [Електронний ресурс] / Л. В. Гуцаленко, С. О. Марченко // Електронне наукове видання “Економіка та суспільство”. — 2016. — Режим доступу : [http://www.economyandsociety.in.ua/journal/6\\_ukr/60.pdf](http://www.economyandsociety.in.ua/journal/6_ukr/60.pdf). — Назва з екрана (01.12.2017).

126. Гуцало А. В. Розробка операційних модулів цільового аудиту проектів реінжинірингу підприємств-виконавців у підрядному будівництві [Електронний ресурс] / А. В. Гуцало // Електронне наукове фахове видання “Ефективна економіка”. — 2016. — Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5355>. — Назва з екрана (01.12.2017).

127. Гушко С. В. Облік і аудит виробничих витрат в умовах функціонування інформаційних систем підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Гушко Сергій Володимирович; Київський національний економічний університет. — Київ, 2003. — 20 с.

128. Даніленко О. Організація системи контролю якості в аудиторських фірмах / О. Даніленко // Аудитор України. — 2014. — № 7—8 (224—225). — С. 39—50.

129. Демидов И. В. Логика : учебное пособие для юридических ВУЗов / под ред. д.ф.н., проф. Б. И. Каверина. — М. : Юриспруденция, 2000. — 208 с.

130. Дереконь В. М. Аудит як форма фінансового контролю та складова інформаційно-правової інфраструктури детінізації економічних відносин в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 “Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право” / Дереконь Володимир Миколайович; Національний університет Державної податкової служби України. — Ірпінь, 2007. — 23 с.

131. Дериколенко О. М. Теоретико-методологічні засади венчурної діяльності промислових підприємств : дис. докт. екон. наук : 08.00.04 / Дериколенко Олександр Миколайович — Суми, 2017. — 516 с.

132. Деякі питання проведення аудиту суб'єктів господарювання державного сектору економіки : Постанова Кабінету міністрів України від 04 червня 2015 р. № 390 : за станом на 1 грудня 2017 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/390-2015-%D0%BF>. — Назва з екрана (01.12.2017).

133. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади : Постанова Кабінету міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001 : за станом на 1 грудня 2017 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF>. — Назва з екрана (01.12.2017).

134. Дзюба А. М. Контроль якості аудиторських послуг — запорука успішного розвитку аудиту в Україні [Текст] / А. М. Дзюба // Управління розвитком: Збірник наукових статей. — 2009. — № 1. — С. 43.

135. Дзюба Т. Обліково-інформаційне забезпечення управління економічною потужністю: аналітичний аспект / Т. Дзюба // Формування ринкової економіки в Україні. — 2017. — Випуск 37. — Ч. 1. — С. 158—162.

136. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС : за станом на 1 грудня 2017 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994\\_844](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_844). — Назва з екрана (01.12.2017).

137. Дмитренко І. Аудиторський ризик : підходи до оцінки / І. Дмитренко // Бухгалтерський облік і аудит. — 2003. — № 8. — С. 38—42.

138. Дмитренко І. М. Концепція розвитку аудиту корпоративних систем : [монографія] / І. М. Дмитренко. — К. : Кондор-Видавництво, 2013. — 364 с.

139. Дмитренко І. Н. Методика аудиторської оцінки якості функціонування системи внутрішнього контролю підприємств-клієнтів / І. Н. Дмитренко, М. В. Борисенко // Аудитор України. — 2004. — № 18. — С. 17—22.

140. Дмитренко О. М. Внутрішній аудит як інструмент підвищення ефективності системи бухгалтерського обліку підприємства [Електронний ресурс] / О. М. Дмитренко // Електронне наукове фахове видання “Ефективна економіка”. — 2017. — Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5591>. — Назва з екрана (01.12.2017).

141. Документування в бухгалтерському обліку: процесний підхід: монографія / С. Ф. Легенчук, К. О. Вольська, О. В. Вакур. — ІваноФранківськ: Видавець Кушнір Г. М., 2016. — 228 с.

142. Домбик О. М. Облік і внутрішній контроль в управлінні діяльністю підприємств готельно-ресторанного бізнесу [Текст]: дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / Домбик Ольга Миколаївна ; — Львів, 2016. — 299 с.

143. Доповідь про стан інформатизації та розвиток інформаційного суспільства в Україні за 2013 рік [група виконавців, керівник проекту Семенченко А. І., редагування та складання документа — Семенченко А. І., Полумієнко С. К.]. — К. : 2013 [Електронний ресурс] — Режим доступу : <http://nc.gov.ua/menu/publications/materials/> — Назва з екрана (01.12.2017).

144. Дорош Н. Використання аналітичних досліджень при проведенні аудиторської перевірки / Н. Дорош. // Вісник Львівського університету. — 2007. — Випуск 37. — С. 406—409.

145. Дорош Н. Розвиток аудиторської діяльності в Україні в умовах євроінтеграційних процесів [Електронний ресурс] / Н. Дорош // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. — 2015. — № 10(175). — С. 17—23 // — Режим доступу : [http://www.library.univ.kiev.ua/ukr/host/10.23.10.100/db/ftp/visnyk/ekonom\\_175\\_2015.pdf](http://www.library.univ.kiev.ua/ukr/host/10.23.10.100/db/ftp/visnyk/ekonom_175_2015.pdf). — Назва з екрана (01.12.2017).

146. Дорош Н. І. Аудит : методологія і організація [монографія] / Н. І. Дорош — К. : Знання, КОО, 2001. — 402 с.

147. Дорош Н. І. Аудит : теорія і практика [монографія] / Н. І. Дорош — К. : Знання, 2006. — 495 с.

148. Дорош Н. І. Встановлення рівня суттєвості в ході аудиторської перевірки // Н. І. Дорош. — Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: Збірник наукових праць. — К.: Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. — Випуск 1(6). — С. 52—55.

149. Дорош Н. І. Контроль якості ринку аудиторських послуг в Україні та за кордоном [Електронний ресурс] / Н. І. Дорош // Університетські наукові записки. — 2007. — № 3(23). — С. 264—267. — Режим доступу : <http://www.univer.km.ua/visnyk/1389.pdf>. — Назва з екрана (01.12.2017).

150. Дорош Н. І. Методологічні та організаційні аспекти аудиту : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Дорош Ніна Іванівна ; Національний науковий центр “Інститут аграрної економіки”. — Київ, 2004. — 39 с.

151. Дорош О. Ризик викривлення інформації в обліку і аудиті / О. Дорош // Вісник Львівського університету. Серія економічна. — 2008. — Випуск 39. — С. 149—154.

152. Дорош О. Б. Бухгалтерський облік та аудит фінансової діяльності підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Дорош Олена Богданівна ;

Національний науковий центр “Інститут аграрної економіки”. — Київ, 2011. — 18 с.

153. Дорошенко О. О. Контроль господарської діяльності бюджетних установ : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Олена Олександрівна Дорошенко ; ДВНЗ Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана. — Київ, 2011. — 18 с.

154. Драч В. І. Наступний крок: забезпечення якості аудиторських послуг / В. І. Драч // Аудитор України. — 2009. — № 5—6. — С. 60—61.

155. Драч В. І. Суттєвість в аудиті / В. І. Драч // Аудитор України. — 2006. — № 17. — С. 12—15.

156. Ендовицкий Д. А. Комплексный анализ и контроль инвестиционной деятельности: методология и практика: монография / Д. А. Ендовицкий / Под. ред. проф. Л. Т. Гиляровской. — М. : Финансы и статистика, 2001. — 400 с.

157. Ерышев А. А. Логика : Учеб. пособие / А. А. Ерышев, Н. П. Лукашевич, Е. Ф. Сластенко // под ред. Н. П. Лукашевича — К. : МАУП, 2004. — 216 с.

158. Єгунов Ю. А. Розвиток підходів до формування виробничої програми підприємства / Ю. А. Єгунов // Інноваційна економіка: Науково-виробничий журнал. — 2016. — № 3—4(62). — С. 50—56.

159. Ємельянов С. Л. Генезис понятия “інформація” у законодавстві України в контексті проблеми її захисту. [Електронний ресурс] / С. Л. Ємельянов // Право і безпека. — 2012. — № 2(44). — С. 29—33. — Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/pib/2012\\_2/PB-2/PB-2\\_9.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/pib/2012_2/PB-2/PB-2_9.pdf). — Назва з екрана (01.12.2017).

160. Єременко Д. В. Аудит агропромислових підприємств: методологія та організація : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз аудит (за видами

економічної діяльності)” / Єременко Денис Володимирович ; Національний науковий центр “Інститут аграрної економіки” Української академії аграрних наук. — Київ, 2008. — 17 с.

161. Єршова Н. Ю. Розвиток інструментарію для реалізації прогностичної функції стратегічного управлінського обліку в управлінні підприємствами [Електронний ресурс] / Н. Ю. Єршова // Економіка та суспільство. Електронне наукове фахове видання. Мукачеве: Мукачівський державний університет. — 2016. — № 2. — Режим доступу : <http://www.economyandsociety.in.ua/journal-2/9-articles-2/152-ershova-n-yu>. — Назва з екрана (01.12.2017).

162. Железнякова Е. А. Определение уровня существенности с применением аналитических процедур в аудите продаж торговой организации / Е. А. Железнякова // Вестник финансового университета. — 2013. — № 3. — С. 99—107.

163. Жеребкін В. Є. Логіка: [підручник для для юрид. вузів і факультетів] / В. Є. Жеребкін. — Х.: Основа, 1995. — 256 с.

164. Жидєєва Л. І. Облік і аудит зовнішньоекономічної діяльності (на прикладі підприємств Полтавської області) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Жидєєва Людмила Іванівна; Київський національний економічний університет. — Київ, 1999. — 15 с.

165. Загородній А. Г. Ризики аудиторської діяльності: методика виявлення й оцінювання: монографія / А. Г. Загородній, Л. М. Пилипенко. — Львів: Вид-во ЗУКЦ, 2010. — 232 с.

166. Закалінська К. О. Методика аудиторської оцінки системи бухгалтерського обліку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Закалінська Катерина Олександрівна ; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. — Київ, 2006. — 20 с.

167. Закутня А. О. Розвиток грошово-кредитної політики на основі формування транспарентного середовища її реалізації [Текст] : дис. канд. екон. наук : 08.00.08 / Закутня Альона Олександрівна — Суми, 2017. — 232 с.

168. Занько Б. М. Облік, аналіз та аудит товарних запасів на підприємствах торгівлі : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Занько Борис Михайлович ; Київський національний торговельно-економічний університет. — Київ, 2001. — 22 с.

169. Заремба О. О. Облік і аудит виробничих витрат та формування собівартості швейної продукції : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Заремба Ольга Олександрівна ; Київський національний торговельно-економічний університет. — Київ, 2005. — 21 с.

170. Засадний Б. А. Комплексна оцінка якості облікової інформації [Електронний ресурс] / Б. А. Засадний // Глобальні та національні проблеми економіки. Електронне наукове фахове видання. — 2016. — Режим доступу : <http://global-national.in.ua/issue-11-2016/19-vipusk-11-cherven-2016-r/2221-zasadnij-b-a-kompleksna-otsinka-yakosti-oblikovoji-informatsiji>. — Назва з екрана (01.12.2017).

171. Звітність підприємства : підручник / [М. І. Бондар, Ю. А. Верига, М. М. Орищенко та ін.]. — К.: Центр учбової літератури, 2015. — 570 с.

172. Здирко Н. Г. Аудиторські послуги в Україні в контексті контролю їх якості [Текст] / Н. Г. Здирко, А. В. Рибачок // Управління розвитком: Збірник наукових праць ВНАУ. Серія Економічні науки. — 2010. — № 4. — С. 151—157.

173. Зоріна О. А. Автоматизація аудиту в Україні: проблеми та перспективи розвитку / О. А. Зоріна // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. — 2008. — № 2. — С. 25—30.



174. Зубчик С. М. Внутрішньогосподарський контроль на підприємствах : організація та методика [Текст] : дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / Зубчик Світлана Миколаївна ; — Львів, 2016. — 318 с.

175. Івахненко С. В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції : монографія / С. В. Івахненко. — Житомир : ПП “Рута”, 2010. — 432 с.

176. Ілляшенко С. М. Управління інтелектуальним капіталом підприємства: монографія / С. М. Ілляшенко, Є. О. Голишева, А. В. Колодка. — Суми: ТОВ “Триторія”, 2017. — 360 с.

177. Інновації у маркетингу і менеджменті: монографія / за заг. ред. д.е.н., професора С. М. Ілляшенка. — Суми: ТОВ “Друкарський дім “Папірус”, 2013. — 616 с.

178. Інформаційні технології та системи : підруч. для студ. екон. спец. / В. Л. Плескач, Ю. В. Рогушина, Н. П. Кустова. — К. : “Книга”, 2004. — 520 с.

179. Калінкін Д. В. Рекомендації щодо упорядкування внутрішнього аудиту бюджетних установ / Д. В. Калінкін // Бізнесінформ. — 2017. — № 1. — С. 251—255.

180. Калінська Т. Удосконалення аудиту доходів від страхової діяльності / Т. Калінська, Я. Самчинська. // Соціально-економічний розвиток регіонів в контексті міжнародної інтеграції. — 2015. — № 17(6). — Том 1. — С. 91—97.

181. Калюжна Г. Я. Сутність та види аудиторського ризику [Текст] / Г. Я. Калюжна // [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://www.rusnauka.com/24\\_NTP\\_2009/Economics/50499.doc.htm](http://www.rusnauka.com/24_NTP_2009/Economics/50499.doc.htm). — Назва з екрана (01.12.2017).

182. Каменська Т. О. Внутрішній аудит бізнес-процесів підприємства / Т. О. Каменська. // Економічні науки. Серія “Облік і фінанси”. — 2010. — Випуск 7 (25). — Ч. 2. — С. 21—30.

183. Каменська Т. О. Внутрішній аудит: методологія та організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.00.09 (за видами економічної діяльності) / Тетяна Олександрівна Каменська ; Національна академія статистики, обліку та аудиту. — Київ, 2011. — 42 с.

184. Канцедал Н. А. Методологічні аспекти розвитку бухгалтерського обліку та аудиту в комп'ютерних інформаційних системах / Н. А. Канцедал, О. Г. Пономаренко // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. — 2008. — № 2. — С. 31—33.

185. Карлин Т. П. Анализ финансовых отчетов (на основе ГААР) : Учебник. Пер. с англ. / Т. П. Карлин, А. Р. Макмин, Ш. — М. : ИНФРА-М, 1998. — 448 с.

186. Карцева В. В. Систематизація інструменту контролінгу на підприємстві: теоретичний аспект / В. В. Карцева // Збірник наукових праць Національного університету Державної податкової служби України. — 2010. — № 1. — С. 118—127.

187. Клебанова Т. С. Оцінка, аналіз і попередження кризового стану підприємств житлово-комунального господарства : монографія / Т. С. Клебанова, О. В. Димченко, О. О. Рудаченко; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. — Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2016. — 193 с.

188. Климко Т. Ю. Проблема задоволення інформаційних потреб споживачів в частині необоротних активів в умовах постіндустріального суспільства / Т. Ю. Климко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. — 2012. — № 2(60). — С. 43—46.

189. Климов А. Особенности профессиональной ответственности аудиторов в украинских реалиях / А. Климов // Незалежний Аудитор. — 2012. — № 9. — С. 28—30.

190. Кміть В. Роль та значення економічної експертизи у фінансовому аудиті / В. Кміть // Формування ринкової

економіки в Україні. — 2017. — Випуск 37. — Ч. 1. — С. 255—264.

191. Коблянська Г. Ю. Облік та аудит експортно-імпортних операцій підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Коблянська Галина Юріївна ; Київ. нац. ун-т імені Тараса Шевченка. — Київ, 2009. — 23 с.

192. Коваленко В. В. Антикризове управління в забезпеченні фінансової стійкості банківської системи : монографія / В. В. Коваленко, О. В. Крухмаль. — Суми : УАБС НБУ, 2007. — 198 с.

193. Коваленко В. П. Концептуальна основа процесу забезпечення якості аудиторських послуг [Текст] / В. П. Коваленко // Вісник Запорізького національного університету. — 2009. — № 1(4). — С. 100—102.

194. Коваленко О. В. Про формування системи економічної безпеки підприємства / О. В. Коваленко, І. С. Болдуєв // Економічний вісник університету. — 2017. — Випуск 30/1. — С. 63—69.

195. Ковач С. І. Концепція суттєвості в обліку і звітності / С. І. Ковач // Бізнесінформ. — 2014. — № 6. — С. 284—288.

196. Ковач С. І. Облік та аудит виробництва і реалізації продукції садівництва (на прикладі підприємств Полтавської області) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Ковач Світлана Іванівна; Київський національний економічний університет. — Київ, 2001. — 17 с.

197. Ковбич Т. М. Аудит звітності про фінансові результати: організація та методика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Ковбич Тетяна Миколаївна ; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. — Київ, 2009. — 24 с.

198. Кожухова Т. В. Облік і аудит експортних операцій підприємств по виробництву облицювальних матеріалів : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Кожухова Тетяна Валеріївна ; Державний вищий навчальний заклад “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”. — Київ, 2010. — 23 с.

199. Кожушко О. В. Сутність та економічний зміст аудиторських послуг / О. В. Кожушко // Глобальні та національні проблеми економіки. Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського — 2015. — Випуск 3. — С. 883—888.

200. Козак В. Є. Контроль якості аудиторських послуг в Україні / В. Є. Козак, А. А. Пономарьов // Вісник Хмельницького національного університету. — 2010. — № 5. — Т.3. — С. 220—223.

201. Козка А. Ответственность аудитора: на что может рассчитывать клиент в случае некачественной проверки [Текст] / А. Козка // Справочник экономиста. — Київ, 2013. — № 4 (112). — С. 88—93.

202. Колесніченко А. С. Облік і звітність у формуванні ефективного інформаційно-аналітичного забезпечення системи управління суб'єктів господарювання фінансово-кредитної та бюджетної сфер / А. С. Колесніченко // Бізнесінформ. — 2017. — № 1. — С. 256—262.

203. Коломієць Є. В. Удосконалення механізму інформаційно-аналітичного забезпечення державного управління в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. держ. упр. : спец. 25.00.02 “Механізми державного управління” / Коломієць Євгеній Віталійович ; Донецький державний університет управління. — Маріуполь, 2015. — 21 с.

204. Комаринський Я. Фінансово-інвестиційний аналіз : Навч. посіб. / Я. Комаринський, І. Яремчук. — К. :

“Українська енциклопедія” ім. М. П. Бажана, Агентство “Книга пам’яті України”, 1996. — 298 с.

205. Конверський А. Є. Логіка (традиційна та сучасна) : Підруч. для студ. вищ. навч. закл. / А. Є. Конверський. — К. : Центр учбової літератури, 2008. — 536 с.

206. Контроль якості [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://finance-dom.ru/audit/119/760-kontrol-yakosti> — Назва з екрана (01.12.2017).

207. Концептуальна основа фінансової звітності : затверджена Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, вересень 2010 р. : за станом на 1 грудня 2017 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://buhgalter911.com/Res/MSFZ/koncept\\_MSfZ\\_2013.pdf](http://buhgalter911.com/Res/MSFZ/koncept_MSfZ_2013.pdf). — Назва з екрана (01.12.2017).

208. Концепція забезпечення якості аудиторських послуг в Україні : затверджено рішенням Аудиторської палати України від 26 вересня 2013 р. № 279/7 : за станом на 1 грудня 2017 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com\\_content&view=article&layout=edit&id=703](http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=703). — Назва з екрана (01.12.2017).

209. Концепція незалежності: зовнішній і внутрішній аудит: монографія / Н. С. Шалімова, О. А. Магопєць, М. С. Письменна, Ю. А. Бондар, В. М. Іванков, Ю. В. Табенська; за заг. редакцією І. К. Дрозд. — К.: ТОВ “Видавництво “Сова”, 2012. — 240 с.

210. Копотієнко Т. Ю. Використання аналітичних процедур у внутрішньому аудиті витрат підприємств ресторанного господарства / Т.Ю. Копотієнко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. — 2015. — № 2(72). — С. 41—47.

211. Копотієнко Т. Ю. Внутрішній аудит витрат підприємств ресторанного господарства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Копотієнко Тетяна Юріївна ;

Київський національний торговельно-економічний університет. — Київ, 2016. — 26 с.

212. Копотієнко Т. Ю. Внутрішній аудит витрат підприємств ресторанного господарства : дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / Копотієнко Тетяна Юріївна — Київ, 2016. — 284 с.

213. Копотієнко Т. Ю. Обліково-аналітичне забезпечення внутрішнього аудиту витрат у мережах підприємств ресторанного господарства / Т. Ю. Копотієнко // Науково-виробничий журнал “Інноваційна економіка”. — 2016. — № 1—2(61). — С. 239—245 // [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://ie.at.ua/IE\\_2016/InnEko\\_1-2\\_2016\\_.pdf](http://ie.at.ua/IE_2016/InnEko_1-2_2016_.pdf). — Назва з екрана (01.12.2017).

214. Коробко О. М. Бухгалтерська фінансова звітність: методологія складання і практика використання : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Коробко Оксана Миколаївна ; Національний аграрний університет. — Київ, 2003. — 20 с.

215. Коробова Н. М. Професійне судження бухгалтера та його місце в організації обліку на сільськогосподарському підприємстві / Н. М. Коробова // Облік і фінанси АПК. Бухгалтерський портал [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/profesiynе-sudzhennya-buhgaltera-ta-yogo-misce-v-organizacii-obliku-na-silskogospodarskomu-pidpriemstvi.html>. — Назва з екрана (01.12.2017).

216. Король В. М. Перспективні напрями підготовки державних внутрішніх аудиторів в Україні / В. М. Король, І. Ю. Чумакова // Фінанси України. — 2014. — № 8. — С. 27—46.

217. Король В. М. Сучасний стан та необхідність організаційно-методологічного забезпечення розвитку внутрішнього аудиту в міністерстві фінансів України / В. М. Король, І. Ю. Чумакова // Фінанси України. — 2015. — № 5. — С. 104—126.

218. Костогриз В. Г. Особливості внутрішнього аудиту операцій банку з платіжними картками [Електронний ресурс] / В. Г. Костогриз // Глобальні та національні проблеми економіки. Електронне наукове фахове видання. — 2016. — Режим доступу : <http://global-national.in.ua/issue-14-2016/22-vipusk-14-gruden-2016-r/2656-kostogriz-v-g-osoblivosti-vnutrishnogo-audit-u-operatsij-banku-z-platizhnimi-kartkami>. — Назва з екрана (01.12.2017).

219. Коупленд Т. Стоимость компаний: оценка и управление : пер. с англ. / Т. Коупленд, Т. Колер, Дж. Мурин. — М. : ЗАО “Олимп-Бизнес”, 1999. — 576 с.

220. Кравченко О. О. Фінансове планування на основі сценарних прогнозів на залізничному транспорті : дис... докт. екон. наук : 08.00.08 “Гроші, фінанси і кредит” / Кравченко Ольга Олексіївна. — К. НАНУ, Інститут економіки промисловості, 2015. — 635 арк.

221. Кравченко Ю. П. Ризикоорієнтований підхід у державному фінансовому аудиті та інспектуванні діяльності бюджетних установ : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Кравченко Юлія Петрівна ; ДВНЗ Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана. — Київ, 2016. — 22 с.

222. Кравченко Ю. П. Ризикоорієнтований підхід у державному фінансовому аудиті та інспектуванні діяльності бюджетних установ : дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / Кравченко Юлія Петрівна — Київ, 2016. — 304 с.

223. Кривцов А. Стратегический инвестиционный анализ и аудит / А. Кривцов, С. Панкова // Актуальні проблеми економіки. — 2013. — № 7 (145). — С. 361—372.

224. Круковська О. Формування первісної вартості запасів власного виробництва / О. Круковська // Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal. — 2016. — Vol.2 — № 2. — С. 5—16. // [Електронний ресурс]. —

Режим доступу : <https://are-journal.com/are/article/view/31/43> .  
Назва з екрана (01.12.2017).

225. Крупка Я. Користувачі облікової інформації та проблеми задоволення їх інформаційних потреб / Я. Крупка // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. — 2010. — № 3. — С. 132—134.

226. Крутова А. С. Організація та методологія бухгалтерського обліку в умовах електронної комерції : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (підприємства промислові)" / Крутова Анжеліка Сергіївна ; Київський національний торговельно-економічний університет. — Київ, 2011. — 37 с.

227. Крухмаль О. В. Проблеми вартісної оцінки банківських інформаційних ресурсів [Електронний ресурс] / О. В. Крухмаль. — Режим доступу : [http://dspace.uabs.edu.ua/jspui/bitstream/1213456789/6330/1/Z\\_T\\_9\\_2004.pdf](http://dspace.uabs.edu.ua/jspui/bitstream/1213456789/6330/1/Z_T_9_2004.pdf). — Назва з екрана (01.12.2017).

228. Крюкова І. О. Аудит соціальної відповідальності аграрних формувань як інструмент забезпечення соціально-економічної безпеки сільських територій [Електронний ресурс] / І. О. Крюкова // Науково-виробничий журнал "Інноваційна економіка" — 2016. — № 3-4(62). — С. 205—210 // — Режим доступу : [http://ie.at.ua/IE\\_2016/InnEko\\_3-4\\_2016.pdf](http://ie.at.ua/IE_2016/InnEko_3-4_2016.pdf). — Назва з екрана (01.12.2017).

229. Кудрицький Б. В. Кількісна оцінка ризику невиявлення як складова контролю надійності результатів аудиту фінансової звітності / Б. В. Кудрицький // Фінанси, облік і аудит. — 2012. — № 19. — С. 302—312.

230. Кудрицький Б. В. Методичні та організаційні аспекти аудиту фінансової звітності в умовах сучасних інформаційних технологій : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)" / Кудрицький Богдан Валерійович ; Вищий державний



навчальний заклад “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”. — Київ, 2007. — 22 с.

231. Кузнецова С. А. Синергія облікової інформації в управлінні діяльністю суб’єктів господарювання : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Кузнецова Світлана Анатоліївна ; Вищий державний навчальний заклад “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”. — Київ, 2009. — 41 с.

232. Кузуб О. А. Контроль якості аудиторських послуг – реалії та сподівання / О. А. Кузуб // Аудитор України. — 2008. — № 15(143). — С. 12—15.

233. Кузь В. І. Концепція стратегічного обліку / В. І. Кузь. // Інноваційна економіка. Науково-виробничий журнал. — 2016. — № 3—4(62). — С. 215—221.

234. Кукоба О. В. Новітні підходи аудиту витрат на реорганізацію підприємства / О. В. Кукоба // Фінанси, облік і аудит. — 2012. — № 19. — С. 312—318.

235. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : навч. посібн. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. — К. : Вид. “Каравела”, 2006. — 560 с

236. Кулик В. А. Бухгалтерський баланс та його використання в процесі прийняття управлінських рішень на підприємствах АПК : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Кулик Вікторія Анатоліївна ; Національний університет біоресурсів і природокористування України. — Київ, 2010. — 25 с.

237. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія / Вікторія Анатоліївна Кулик. — Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. — 373 с.

238. Кундря-Висоцька О. П. Особливості аудиту об’єктів інтелектуальної власності у вітчизняній практиці / О. П. Кундря-Висоцька, І. М. Вагнер // Соціально-економічні

проблеми сучасного періоду України. — 2016. — Випуск 2(118). — С. 146—150.

239. Курило Г. М. Облік та аудит фінансових результатів діяльності промислових підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Курило Ганна Михайлівна; Київський національний економічний університет. — Київ, 2004. — 23 с.

240. Куцик П. О. Обліково-аналітична концепція управління загальновиробничими витратами підприємства : [монографія] / П. О. Куцик, О. М. Мазуренко. — Львів : Видавництво “Растр-7”, 2014. — 288 с.

241. Куцик П. О. Прогнозна фінансова звітність: проблемні аспекти і перспективи використання підприємствами / П. О. Куцик // Международный научный журнал. — 2015. — № 9. — С. 101—108.

242. Лазаришина І. Д. Вплив економічної інформації на планування господарської діяльності підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Лазаришина Інна Дмитрівна ; Тернопільський державний економічний університет. — Тернопіль, 2006. — 40 с.

243. Лайчук С. М. Об’єкти суттєвості в обліковій політиці підприємства / С. М. Лайчук // Вісник Житомирського державного технологічного університету. — 2014. — № 1(67). — С. 20—23.

244. Ларікова Л. Ф. Характеристика аудиторських процедур на різних етапах проведення аудиту / Л. Ф. Ларікова // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. — 2014. — № 1(208). — С. 78—81.

245. Ларікова Т. В. Управлінська інформація та її користувачі як важливі компоненти структуризації банківської діяльності / Т. В. Ларікова // Фінанси, облік і аудит. — 2012. — № 19. — С. 318—327.

246. Левицька С. О. Облік та аудит фінансових результатів діяльності промислових підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Левицька Світлана Олексіївна; Тернопільська академія народного господарства. — Тернопіль, 2000. — 20 с.

247. Легенчук С. Ф. Багатоваріантність в бухгалтерському обліку: історико-теоретичні аспекти / С. Ф. Легенчук. — Житомир : ЖДТУ, 2017. — 204 с.

248. Леженко Л. І. Облік і аудит формування фінансових результатів (на прикладі хлібопекарних підприємств України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Леженко Людмила Ігорівна ; Державний вищий навчальний заклад “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”. — Київ, 2009. — 24 с.

249. Лепетан І. М. Інформація як основа ведення управлінського обліку та управління витратами / І. М. Лепетан, Т. В. Замощенко // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. — 2012. — № 1(56). — Т. 3. — С. 18—23.

250. Лепський С. І. Фінансова інформація про злочинну діяльність як предмет фінансових розслідувань / С. І. Лепський // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія економічна. — 2013. — Випуск 1. — С. 251—257.

251. Лесняк В. О. Організація внутрішнього аудиту операцій з використання й утримання основних засобів на машинобудівних підприємствах / В. О. Лесняк, А. М. Поплюйко // Фінанси, облік і аудит. — 2015. — № 2. — С. 239—252.

252. Литвин В. Захищайтесь активно: про деякі особливості дисциплінарної відповідальності аудитора / В. Литвин, Р. Білицький // Незалежний Аудитор. — 2012. — № 1(1). — С. 39—40.

253. Лівощко Т. В. Вплив економічної інформації на планування господарської діяльності підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.01 "Економіка, організація і управління підприємствами" / Лівощко Тетяна Володимирівна ; Приазовський державний технічний університет. — Маріуполь, 2006. — 21 с.

254. Лівощко Т. В. Контроль якості аудиторських послуг згідно з нормативами аудиторської палати України [Електронний ресурс] / Т. В. Лівощко // Режим доступу : [http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia\\_1\\_092.pdf](http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia_1_092.pdf). — Назва з екрана (01.12.2017).

255. Ловінська Л. Г. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (підприємства промислові)" / Ловінська Людмила Геннадіївна ; Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана. — Київ, 2007. — 29 с.

256. Логіка : навчально-методичний посібник / Пасько Я. І., Білецький В. В., Савенкова М. Є., Бурега В. В. Заг. ред. Бурега В. В. — Донецьк: ДонДДУ, 2004. — 75 с.

257. Лозовицький С. П. Методичні аспекти застосування професійного судження у сучасному обліку та аудиті / С. П. Лозовицький // Міжнародний науково-виробничий журнал "Сталий розвиток економіки". — 2013. — № 2(19). — С. 230—233.

258. Лубенець І. О. Виникнення та сутність поняття економічної безпеки підприємства / І. О. Лубенець // Економічний вісник університету. — 2016. — Випуск 30/1. — С. 124—131.

259. Лубенченко О. Е. Конкурентні переваги аудиторських фірм. Процедури з оцінки якості аудиторських послуг / О. Е. Лубенченко // Держава та регіони. — 2008. — № 2. — С. 130—134.

260. Лубенченко О. Е. Роль зовнішнього аудиту в залученні іноземних інвестицій та виході вітчизняних компаній на ринок IPO / О. Е. Лубенченко // Бізнесінформ. — 2016. — № 1. — С. 89—94.

261. Лубенченко О. Е. Формування конкурентних переваг аудиторських фірм / О.Е. Лубенченко // Экономика и управление. — 2007. — № 1. — С. 25—29.

262. Лубенченко О. Е. Формування конкурентних переваг аудиторських фірм : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.04 “Управління підприємствами (за видами економічної діяльності)” / Лубенченко Ольга Едуардівна ; Полтавський університет споживчої кооперації. — Полтава, 2007. — 22 с.

263. Лучко М. Р. Консолідована фінансова звітність: системний підхід до побудови та розвитку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Лучко Михайло Романович ; Державний вищий навчальний заклад “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”. — Київ, 2008. — 29 с.

264. Лучко М. Р. Система внутрішнього контролю у процесі управління корпоративними правами: ієрархічний підхід / М. Р. Лучко, О. Т. Патряк // Інвестиції: практика та досвід. — 2017. — № 6. — С. 31—35.

265. Любенко А. М. Особливості здійснення фінансового аудиту діяльності підприємств державного сектору економіки на засадах стандартизації / А. М. Любенко // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. — 2015. — № 2. — С. 82—87.

266. Любимов М. О. Формування управлінської звітності підприємств (на прикладі харчової промисловості) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / М. О. Любимов ; Одеський

національний економічний університет. — Одеса, 2012. — 22 с.

267. Мазур В. П. Суттєвість і аудиторський ризик при здійсненні аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності / В. П. Мазур // Вісник Житомирського державного технологічного університету. — 2014. — № 1 (67). — С. 25—33.

268. Мазур И. И. Реструктуризация предприятий и компаний : Справочное пособие / [И. И. Мазур, В. Д. Шапиро и др.] ; под ред. И. И. Мазура. — М. : Высшая школа, 2000. — 587 с.

269. Мазур О. А. Оцінка ризиків при здійсненні аудиторських перевірок / О. А. Мазур // Аудитор України. — 2007. — № 8. — С. 7—12.

270. Макаренко А. П. Розробка програми аудиту витрат на виробництво продукції з метою підвищення ефективності діяльності підприємства / А. П. Макаренко, Г. С. Хайло // Інвестиції: практика та досвід. — 2017. — № 1. — С. 68—75.

271. Макарук Ф. Ф. Облік і внутрішній контроль діяльності ринків [Текст] : дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / Макарук Федір Федорович ; — Львів, 2016. — 312 с.

272. Макєєва О. Л. Організаційні аспекти та інституційні чинники становлення професії аудитора в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Макєєва Олена Леонідівна ; Державний вищий навчальний заклад “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”. — Київ, 2012. — 18 с.

273. Макєєва О. Організація системи забезпечення якості в аудиторській практиці / О. Макєєва // Економіст. — 2010. — № 2. — С. 34—36.

274. Макєєва О. Транскордонне співробітництво систем незалежного суспільного нагляду в аудиті [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://nauditor.com.ua/>

uk/component/na\_archive/370?view=material. — Назва з екрана (01.12.2017).

275. Максимова В. Ф. Системний підхід до створення концепції внутрішнього економічного контролю діяльності промислового підприємства / В. Ф. Максимова // Проблеми науки. — № 5. — 2005. — С. 22—28.

276. Макурін А. А. Бухгалтерський облік і внутрішній аудит витрат на утримання та поліпшення основних засобів на вуглевидобувних підприємствах : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Макурін Андрій Андрійович — Житомир, 2017. — 23 с.

277. Макурін А. А. Впровадження служби з внутрішнього аудиту на підприємствах вуглевидобувної промисловості [Електронний ресурс] / А. А. Макурін // Електронне наукове фахове видання “Ефективна економіка”. — 2016. — Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5360>. — Назва з екрана (01.12.2017).

278. Маліков В. В. Особливості аудиторських перевірок на підприємствах транспорту / В. В. Маліков // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. — 2013. — № 3(72). — С. 117—120.

279. Маліновська Д. К. Екологічний ризик як компонент аудиторського ризику [Електронний ресурс] / Д. К. Маліновська // 2016 — Режим доступу : <http://global-national.in.ua/issue-11-2016/19-vipusk-11-cherven-2016-r/2225-malinovska-d-k-ekologichnij-rizik-yak-komponent-auditorskogo-riziku>. — Назва з екрана (01.12.2017).

280. Мамишев А. В. Ризикоорієнтований підхід до виявлення аудиторами фінансових шахрайств і злочинів із відмивання грошей / А. В. Мамишев // Фінанси України. — 2013. — № 4. — С. 80—88.

281. Мандриченко О. В. Аудиторська діяльність в Україні: фінансово-правовий аспект : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 12.00.07

“Адміністративне право і процес ; фінансове право ; інформаційне право” / Мандриченко Олександр Володимирович ; Державний науково-дослідний інститут Міністерства внутрішніх справ України. — Київ, 2011. — 24 с.

282. Мардус Н. Ю. Теоретичні і методичні підходи до визначення прибутку підприємства у обліку і аудиті [Електронний ресурс] / Н. Ю. Мардус, А. О. Шкарлат // Глобальні та національні проблеми економіки. Електронне наукове фахове видання. — 2016. — Режим доступу : <http://global-national.in.ua/issue-14-2016/22-vipusk-14-gruden-2016-r/2688-mardus-n-yu-shkarlat-a-o-teoretichni-i-metodichni-pidkhodi-do-viznachennya-pributku-pidpriemstva-u-obliku-i-auditi>. — Назва з екрана (01.12.2017).

283. Медведкіна Є. О. Імперативи розвитку світової фінансової системи в умовах глобальної трансформаційної невизначеності : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.00.02 "Світове господарство і міжнародні економічні відносини" / Медведкіна Євгенія Олександрівна ; Донецький національний університет. — Донецьк, 2014. — 46 с.

284. Мельник Р. Організація аудиторських послуг: деякі проблеми політики та процедур контролю якості / Р.Мельник // Економічний аналіз. — 2010. — Випуск 6. — С. 457—458.

285. Мельник Т. Г. Облік, аналіз та аудит праці і її оплати : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Мельник Тетяна Григорівна ; Київ. нац. ун-т імені Тараса Шевченка. — Київ, 2006. — 16 с.

286. Мельниченко О. В. Організація і методологія аналізу і аудиту електронних грошей в банках : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Мельниченко Олександр Віталійович ; ЖДТУ. — Житомир, 2016. — 42 с.



287. Мельничук В. В. Облік і аудит власного капіталу аграрних підприємств: теорія і практика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Мельничук Вікторія Василівна; Київський національний економічний університет. — Київ, 2003. — 23 с.

288. Мельничук І. І. Облік та аудит фінансових результатів страхової діяльності : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Мельничук Ірина Іванівна — Київ, 2015. — 26 с.

289. Мельничук І. І. Облік та аудит фінансових результатів страхової діяльності : дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / Мельничук Ірина Іванівна — Київ, 2015. — 243 с.

290. Методичні рекомендації щодо проведення аудиту фінансової звітності кредитних спілок відповідно до Міжнародних стандартів аудиту : затверджено рішенням Аудиторської палати України від 01 листопада 2012 р. № 260/6 : за станом на 1 грудня 2017 р. [Електронний ресурс]. —

Режим доступу : [http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com\\_content&view=article&layout=edit&id=703](http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=703). — Назва з екрана (01.12.2017).

291. Микитенко Т. Страхування професійної відповідальності аудиторів / Т. Микитенко // Бухгалтерський облік і аудит. — 2008. — № 6. — С. 46—51.

292. Михайленко О. Г. Методичні рекомендації по здійсненню контролю якості аудиторських послуг / О. Г. Михайленко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. — 2013. — Випуск 24. — С. 314—320.

293. Міжнародна конвенція про адміністративну взаємодопомогу у сфері митних відносин від 27 червня 2003 р. : за станом на 1 грудня 2017 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/976\\_011/](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/976_011/)

ed20030627/find?text=%B2%ED%F4%EE%F0%EC%E0%F6%B3%FF — Назва з екрана (01.12.2017).

294. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Редакція 2014 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/891-mizhнародni-standarti-kontrolyu-yakosti-audit-u-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-poslug-vidannya-2014-roku>. — Назва з екрана (01.12.2017).

295. Міжнародні стандарти фінансової звітності. [Електронний ресурс] — Режим доступу : [http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=408095&cat\\_id=408093&ctime=1423500775962](http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&ctime=1423500775962). — Назва з екрана (01.12.2017).

296. Міклуха О. Л. Облік та аудит надзвичайних доходів і витрат підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Міклуха Олеся Леонідівна ; Київський національний торговельно-економічний університет. — Київ, 2006. — 24 с.

297. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті : навч. посіб. Для студентів спец. 7.050106 “Облік і аудит” / За ред. д.е.н., проф. Ф. Ф. Бутинця, к.е.н., доц. М. М. Шигун. — Житомир : ЖДТУ, 2004. — 352 с.

298. Мочерний С. В. Економічний енциклопедичний словник: У 2 т. Т. 1 / С. В. Мочерний, Я. С. Ларіна, О. А. Устенко, С. І. Юрій. За ред. С. В. Мочерного. — Львів : Світ, 2005. — 616 с.

299. Мулик Я. І. Обліково-аналітичне забезпечення фінансової безпеки підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Мулик Ярослава Ігорівна ; Житомирський державний технологічний університет. — Житомир., 2015. — 21 с.

300. Мултанівська Т. В. Застосування аналітичних процедур при аудиті безперервності діяльності / Т. В. Мултанівська, М. С. Горяєва // Східна Європа: економіка, бізнес та управління. — 2017. — Випуск 2(07). — С. 285—291.

301. Нагірська К. Є. Диференціація наукових підходів та уточнення понятійного апарату управлінської звітності / К. Є. Нагірська // Економіст. — 2012. — № 4. — с. 71—73.

302. Нагірська К. Є. Наукова концепція управлінської звітності: системний підхід до побудови та розвитку / К. Є. Нагірська // Збірник наукових праць ВНАУ Серія Економічні науки № 1 (56) 2012 р. — С. 78—85. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://econjournal.vsau.org/files/pdfa/532.pdf>. — Назва з екрана (01.12.2017).

303. Нагірська К. Є. Формування управлінської звітності сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / К. Є. Нагірська. — Київ, 2012. — 26 с.

304. Назаренко Я. Я. Сутність виникнення ризиків аудиторської діяльності / Я. Я. Назаренко // Управління проектами, системний аналіз і логістика. Технічна серія. — 2012. — Випуск 9. — С. 346—350. — Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Upsal\\_2012\\_9\\_85](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Upsal_2012_9_85). — Назва з екрана (01.12.2017).

305. Нарышкина Л. Н. Методика организации внешнего контроля качества аудита / Л. Н. Нарышкина // Аудит сегодня. — 2005. — № 12. — С. 30—35.

306. Наумова Т. А. Організаційно-методичні аспекти контролю якості аудиторських послуг згідно із законодавством України / Т. А. Наумова, Л. О. Кирильова, І. Б. Чернікова // Бізнесінформ. — 2016. — № 11. — С. 325—330.

307. Національна модель неоіндустріального розвитку України: моногр. / В. П. Вишневський, Л. О. Збаразська, М. Ю. Заніздра, В. Д. Чекіна та ін.; за заг. ред. В. П. Вишневського / НАН України, Ін-т економіки пром-сті. — Київ, 2016. — 518 с.

308. Невідомий В. І. Зовнішній аудит фінансової звітності міжнародних організацій / В. І. Невідомий // Фінанси України. — 2015. — № 2. — С. 72—82.

309. Невідомий В. І. Теоретико-практичні аспекти реформування Рахункової палати України у вищу аудиторську інституцію / В. І. Невідомий // Фінанси України. — 2014. — № 2. — С. 30—43.

310. Никонович М. О. Аудит: підручник / М. О. Никонович, К. О. Редько ; за ред. Є. В. Мниха. — К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. — 748 с.

311. Никонович М. О. Організація і методика аудиту: навч. посіб. / М. О. Никонович, К. О. Редько, О. А. Юр'єва; за ред. Є. В. Мниха. — К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2006. — 472с.

312. Обліково-аналітичне забезпечення господарської діяльності : Монографія / за ред. І. Ф. Баланюка, Н. І. Пилипів, В. М. Якубів. — Івано-Франківськ : Видавництво : Друкарня Фоліант, 2014. — 292 с.

313. Овчарик Р. Ю. Аудиторський ризик в АПК : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Овчарик Роман Юрійович ; Інститут аграрної економіки Української академії аграрних наук. — Київ, 2002. — 18 с.

314. Одінцева Л. М. Організація контролю якості аудиту в Україні [Текст] / Л. М. Одінцева, О. Л. Загорянська // Вісник КДПУ. — 2006. — Випуск 2(37). — С. 146—151.

315. Озеран А. В. Обґрунтування фінансової звітності як джерела фінансової інформації [Електронний ресурс] / А. В. Озеран // Фінанси, облік і аудит. — 2012. — Випуск 20. — С. 340—346.

316. Омелянчук Т. М. Застосування аналітичних процедур в аудиті фінансового стану підприємств ресторанного господарства / Т. М. Омелянчук // Галицький економічний вісник. — 2014. — Том 44. — № 1. — С. 146—153.

317. Омелянчук Т. М. Особливості проведення аудиторської оцінки у процесі діагностики фінансового стану підприємств / Т. М. Омелянчук // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. — 2014. — № 794. — С. 305—312.

318. Омецінська І. Облікова інформація: економічна сутність та критерії якості / І. Омецінська // Вісник Тернопільського національного економічного університету. — 2016. — № 3. — С. 131—141.

319. Онищенко В. П. Методика та організація консолідованої фінансової звітності : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Онищенко Віктор Петрович ; Київ. нац. ун-т імені Тараса Шевченка. — Київ, 2008. — 18 с.

320. Орищенко М. М. Облік і аудит резервів капіталу: методологія та організація : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Орищенко Марина Миколаївна ; Київський національний торговельно-економічний університет. — Київ, 2009. — 22 с.

321. Осадча О. О. Методичні підходи визнання в обліку та звітності показників оцінки якості обліково-аналітичної інформації / О. О. Осадча // Наукові записки Національного університету “Острозька академія”. Серія “економіка” : науковий журнал. — 2016. — № 30. — С. 116—121.

322. Осадча Т. С. Бухгалтерський облік та аналіз ренти: теорія і методологія : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз

та аудит (за видами економічної діяльності)” / Осадча Тетяна Станіславівна — Житомир, 2017. — 39 с.

323. Остап'юк Н. А. Розвиток теорії та методології облікового відображення інфляційних процесів : монографія / Н. А. Остап'юк. — Житомир : ЖДТУ, 2012. — 348 с.

324. Остапенко Ю. П. Методика та організація обліку і аудиту витрат по перевезенню вантажів підприємствами водного транспорту : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Остапенко Юлія Петрівна — Київ, 2016. — 23 с.

325. Остапенко Я. О. Класифікація готельних послуг для цілей бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю доходів і витрат підприємств готельного господарства / Я. О. Остапенко // Збірник наукових праць Національного університету Державної податкової служби України. — 2014. — № 1. — С. 144—153.

326. Отченаш М. Категорія фінансової інформації в аспекті права учасників господарських товариств на отримання інформації // Вісник Одеського національного університету. — 2007. — Том 12. — Випуск 11. — С. 64—65.

327. Отченаш М. Співвідношення понять “фінансова інформація” та “комерційна таємниця” в аспекті прав акціонерів та учасників ТОВ на отримання інформації на шляху забезпечення балансу та захисту інтересів суб'єктів господарювання // Місто, регіон, держава: економіко-правові проблеми господарювання: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. 15-17 жовтня 2009 р., м. Донецьк. — Т. 2. — С. 126—132.

328. Очерки по бухгалтерскому учёту и контролю. Результаты диссертационных исследований проблем бухгалтерского учёта и контролю Житомирской бухгалтерской научной школы. Монография. — Житомир : ЧП “Рута”, 2005. — 444 с.

329. Павликівська О. І. Облік і аудит виробничих витрат (на прикладі підприємств цукрової промисловості) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Павликівська Ольга Іванівна; Тернопільська академія народного господарства. — Тернопіль, 2002. — 17 с.

330. Панчишин С. Удосконалення інституційного середовища як головний напрям поліпшення функціонального розподілу доходів в Україні / С. Панчишин, З. Приймак // Вісник Львівського університету. Серія економічна. — 2015. — Випуск 52. — С. 11–17.

331. Пашніна А. О. Трансформація елементів організації обліку в умовах застосування інформаційно-комп'ютерних технологій / А. О. Пашніна // Наукові записки Національного університету “Острозька академія”. Серія “економіка” : науковий журнал. — 2016. — № 2(30). — С. 122—126.

332. Переймиовк Т. А. Аудит звіту підприємства про рух грошових коштів: теорія, методика, організація : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Переймиовк Тетяна Анатоліївна ; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. — Київ, 2010. — 23 с.

333. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) : затверджено рішенням Аудиторської палати України від 22 грудня 2011 р. № 244/14 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com\\_content&view=article&layout=edit&id=703](http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=703). — Назва з екрана (01.12.2017).

334. Петраковська О. В. Облік, аналіз і аудит фінансових результатів діяльності банку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Петраковська Олена Володимирівна ; Державний вищий

навчальний заклад “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”. — Київ, 2009. — 21 с.

335. Петренко Н. І. Бухгалтерський облік і контроль операцій з руху пасивів підприємства: проблеми теорії, методології, практики : монографія / Н. І. Петренко. — Житомир : ЖДТУ, 2012. — 544 с.

336. Петренко С. Методи оцінки ризику при виробленні стратегії аудиту / С. Петренко // Бухгалтерський облік і аудит. — 2001. — № 10. — С. 49—52.

337. Петренко С. Методика розрахунку суттєвості відхилень у процесі аудиту фінансової звітності / С. Петренко // Бухгалтерський облік і аудит. — 2001. — № 5. — С. 51—55.

338. Петрик О. А. Організаційно-методичні основи внутрішнього аудиту корпоративних прав [Електронний ресурс] / О. А. Петрик, Н. В. Гойло // Електронне наукове фахове видання “Ефективна економіка”. — 2017. — Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5525>. — Назва з екрана (01.12.2017).

339. Петрик О. А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Петрик Олена Анатоліївна ; Київський національний економічний університет. — Київ, 2004. — 34 с.

340. Пилипенко А. А. Технологія формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами в системі стратегічного розвитку підприємств / А. А. Пилипенко, Д. Р. Пилипенко // Проблеми економіки. — 2010. — № 3. — С. 76—83.

341. Пилипенко Л. М. Ризики аудиторської діяльності: методика виявлення й оцінювання : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Пилипенко Любомир Миколайович ; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. — Київ, 2009. — 23 с.



342. Пилипенко Л. М. Система публічної звітності корпорацій в умовах постіндустріальної економіки : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Пилипенко Любомир Миколайович — Київ, 2016. — 42 с.

343. Пилипенко Л. М. Система публічної звітності корпорацій в умовах постіндустріальної економіки : дис. докт. екон. наук : 08.00.09 / Пилипенко Любомир Миколайович — Львів, 2016. — 466 с.

344. Питання запобігання та виявлення корупції : Постанова Кабінету Міністрів України від 4 вересня 2013 р. № 706 : за станом на 1 грудня 2017 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/706-2013-%D0%BF>. — Назва з екрана (01.12.2017).

345. Плахтій Т. Ф. Облік та аудит розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Плахтій Тетяна Федорівна ; Національний науковий центр “Інститут аграрної економіки”. — Київ, 2011. — 19 с.

346. Плахтій Т. Ф. Розвиток системи якісних характеристик облікової інформації в Україні / Т. Ф. Плахтій // Інноваційна економіка: Науково-виробничий журнал. — 2017. — № 1—2(67). — С. 152—159.

347. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI: за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/main/2755-17>. — Назва з екрана (01.12.2017).

348. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності : монографія / М. І. Мельник, І. В. Лещух. — Львів : ДУ “Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долишнього НАН України”, 2015. — 330 с.

349. Подолянчук О. А. Внутрішній аудит: сучасна інтерпретація його змісту [Електронний ресурс] / О. А. Подолянчук // Глобальні та національні проблеми економіки. Електронне наукове фахове видання. — 2016. — Режим доступу : <http://global-national.in.ua/issue-12-2016/20-vipusk-12-serpen-2016-r/2351-podolyanchuk-o-a-vnutrishnij-audit-suchasna-interpretatsiya-jogo-zmistu>. — Назва з екрана (01.12.2017).

350. Подолянчук О. А. Процедури одержання аудиторських доказів / О. А. Подолянчук // Економічний часопис-XXI. — 2014. — № 1—2(2). — С. 60—63.

351. Пожар Т. О. Система контролю якості аудиту ефективності / Т. О. Пожар // Економіка і регіон. — ПолтНТУ. — 2012. — № 2(33). — С. 169—174.

352. Пожарицька І. М. Професійне судження аудитора у спеціалізованих сферах аудиту / І. М. Пожарицька // Науковий вісник: фінанси, банки, інвестиції. — 2013. — № 5. — С. 113—118.

353. Пожарицька І. М. Професійне судження аудитора: гносеологічний аспект / І. М. Пожарицька // Економічний аналіз. — 2013. — Том 14. — № 1. — С. 134—139.

354. Пожарицька І. М. Професійне судження аудитора: теорія і практика [текст] : монографія / І. М. Пожарицька. — Сімферополь : ВД "АРІАЛ", 2013. — 356 с.

355. Пожарицька І. М. Процесний підхід в аудиторській діяльності / І. М. Пожарицька // Вісник Одеського національного університету імені І. І. Мечнікова. — 2013. — Том 18. — Випуск 3/3. — С. 31—34.

356. Позов А. Х. Формування внутрішньогосподарської (управлінської) звітності промислових підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит (за видами економічної діяльності)” / Позов Аполлон Харалампійович ; ДВНЗ “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”. — Київ, 2013. — 22 с.

357. Положення з національної практики аудиту 1 “Особливості узгодження умов завдання з обов'язкового аудиту та укладання договору про проведення обов'язкового аудиту з врахуванням вимог національного законодавства” : затверджено рішенням Аудиторської палати України від 20 грудня 2013 р. № 286/12 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com\\_content&view=article&layout=edit&id=703](http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=703). — Назва з екрана (01.12.2017).

358. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 “Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг” : затверджено рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 р. № 182/4 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com\\_content&view=article&layout=edit&id=703](http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=703). — Назва з екрана (01.12.2017).

359. Положення про забезпечення незалежності аудитора : затверджено рішенням Аудиторської палати України від 24 грудня 2009 р. № 209/5 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com\\_content&view=article&layout=edit&id=703](http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=703). — Назва з екрана (01.12.2017).

360. Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг : затверджено рішенням Аудиторської палати України від 30 жовтня 2014 р. № 302/9 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com\\_content&view=article&layout=edit&id=703](http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=703). — Назва з екрана (01.12.2017).

361. Положення про Комітет з контролю якості аудиторських послуг : затверджено рішенням Аудиторської палати України від 20 травня 2010 р. № 215/9 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com\\_content&view=article&layout=edit&id=703](http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=703). — Назва з екрана (01.12.2017).

362. Положення про моніторинг практики аудиторської діяльності : затверджено рішенням Аудиторської палати України від 24 вересня 2015 р. № 315/7.1 : за станом на 1 грудня 2017 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com\\_content&view=article&layout=edit&id=703](http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=703). — Назва з екрана (01.12.2017).

363. Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України : затверджено рішенням Аудиторської палати України від 31 травня 2007 р. № 178/5 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com\\_content&view=article&layout=edit&id=703](http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=703). — Назва з екрана (01.12.2017).

364. Положення про сертифікацію аудиторів : затверджено рішенням Аудиторської палати України від 31 травня 2007 р. № 178/6 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com\\_content&view=article&layout=edit&id=703](http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=703). — Назва з екрана (01.12.2017).

365. Польова Т. В. Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Польова Тетяна Володимирівна ; Харківський державний університет харчування та торгівлі. — Харків, 2006. — 23 с.

366. Пономаренко О. Г. Аудиторська діяльність в аграрному секторі АПК : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Пономаренко Оксана Григорівна ; Національний науковий центр “Інститут аграрної економіки” Української академії аграрних наук. — Київ, 2007. — 21 с.

367. Пономарьова Н. А. Облік і аудит цінних паперів (на прикладі акціонерних товариств машинобудівного комплексу) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Пономарьова Наталія Анатоліївна ; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. — Київ, 2005. — 19 с.

368. Попов А. Н. Управленческая отчетность: критический анализ существующих подходов и определений // Фундаментальные исследования [Електронний ресурс]. — 2012. — № 6—3. — С. 753—757; Режим доступу : <https://www.fundamental-research.ru/ru/article/view?id=30116>. — Назва з екрана (01.12.2017).

369. Попова В. Д. Проблеми аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства / В. Д. Попова // Інноваційна економіка: Науково-виробничий журнал. — 2016. — № 3—4(62). — С. 211—215.

370. Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов’язків : затверджено рішенням Аудиторської палати України від 15 листопада 2007 р. № 184/4 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com\\_content&view=article&layout=edit&id=703](http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=703). — Назва з екрана (01.12.2017).

371. Порядок проведення перевірок матеріалів скарг, які надходять до Аудиторської палати України, щодо недотримання аудиторськими фірмами та аудиторами законодавства України, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів, рішень Аудиторської палати України при наданні ними аудиторських послуг : затверджено рішенням Аудиторської палати України від 27 листопада 2008 р. № 196/7 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com\\_content&view=article&layout=edit&id=703](http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=703). — Назва з екрана (01.12.2017).

372. Потенціал національної промисловості: цілі та механізми ефективного розвитку / [Кіндзерський Ю. В., Якубовський М. М., Галиця І. О. та ін.] ; за ред. канд. екон. наук Ю. В. Кіндзерського; НАН України; Ін-т екон. та прогнозів. — К., 2009. — 928 с.

373. Приймак С. А. Фінансово грамотне населення — запорука добробуту країни / С. А. Приймак // Формування ринкової економіки в Україні. — 2016. — Випуск 36. — С. 82—86.

374. Прийняття рішень в аналізі та контролі капіталу торговельних підприємств : монографія / А. Д. Бутко, О. Л. Шерстюк, А. М. Пташник та ін. — К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2012. — 276 с.

375. Приходько І. П. Методи економіко-правового аналізу при виявленні фактів шахрайства в аудиті / І. П. Приходько // Інвестиції: практика та досвід. — 2013. — № 9. — С. 54—56.

376. Про акціонерні товариства : Закон України від 17 вересня 2008 р. № 514-VI : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/main/514-17>. — Назва з екрана (01.12.2017).

377. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22 квітня 1993 № 3125-XII : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>. — Назва з екрана (01.12.2017).

378. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. — Назва з екрана (01.12.2017).

379. Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом : Закон України від 14 травня 1992 р. 2343-XII : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/main/2343-12>. — Назва з екрана (01.12.2017).

380. Про додаткові заходи щодо посилення захисту права власності: Указ Президента України від 26 березня 2009 р. № 191/2009 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/191/2009>. — Назва з екрана (01.12.2017).

381. Про забезпечення масштабної експансії експорту товарів (робіт, послуг) українського походження шляхом страхування, гарантування та здешевлення кредитування експорту: Закон України від 20 грудня 2016 р. № 1792-VIII : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1792-19?nreg=1792-19&find=1&text=%E0%F3%E4%E8%F2&x=8&y=5>. — Назва з екрана (01.12.2017).

382. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення : Закон України від 14 жовтня 2014 р. № 1702-VII :

за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1702-18>. — Назва з екрана (01.12.2017).

383. Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 29 вересня 2011 р. № 1217 : за станом на 1 грудня 2017 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11>. — Назва з екрана (01.12.2017).

384. Про затвердження Концептуальної основи контролю аудиторської діяльності в Україні : рішення Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 р. № 182/3 : за станом на 1 грудня 2017 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com\\_conte](http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com_conte). — Назва з екрана (01.12.2017).

385. Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з централізованого водопостачання та водовідведення : Постанова Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг від 22 березня 2017 р. № 307 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0307874-17/ed20170322/paran19#n19>. — Назва з екрана (01.12.2017).

386. Про затвердження Методики оцінки майна: Постанова Кабінету Міністрів України від 10 грудня 2003 р. № 1891 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1891-2003-%D0%BF/paran15#n15>. — Назва з екрана (01.12.2017).

387. Про затвердження Методики оцінки об'єктів паливно-енергетичного комплексу, що передаються в оренду чи концесію: Постанова Кабінету Міністрів України від 12 листопада 2012 р. № 1222 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу :



<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1222-2012-%D0%BF>. — Назва з екрана (01.12.2017).

388. Про затвердження Методики оцінки об'єктів оренди, Порядку викупу орендарем оборотних матеріальних засобів та Порядку надання в кредит орендареві коштів та цінних паперів: Постанова Кабінету Міністрів України від 10 серпня 1995 р. № 629 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/629-95-%D0%BF>. — Назва з екрана (01.12.2017).

389. Про затвердження Методики проведення Державною фінансовою інспекцією України, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : наказ Міністерства фінансів України від 26 червня 2014 р. № 728 : за станом на 1 грудня 2017 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0826-14>. — Назва з екрана (01.12.2017).

390. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 р. № 73 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/22380>. — Назва з екрана (01.12.2017).

391. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 “Консолідована фінансова звітність” : наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 628 : за станом на 1 грудня 2017 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/6732>. — Назва з екрана (01.12.2017).

392. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку : наказ Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 р. № 137 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу:

<http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/1641>. — Назва з екрана (01.12.2017).

393. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість”: наказ Міністерства фінансів України від 08 жовтня 1999 р. № 237 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/6596>. — Назва з екрана (01.12.2017).

394. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 “Зобов’язання”: наказ Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 р. № 20 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/24471>. — Назва з екрана (01.12.2017).

395. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвестиції”: наказ Міністерства фінансів України від 26 квітня 2000 р. № 91 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/6573>. — Назва з екрана (01.12.2017).

396. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 13 “Фінансові інструменти”: наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 2001 р. № 559 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/6602>. — Назва з екрана (01.12.2017).

397. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 “Оренда”: наказ Міністерства фінансів України від 28 липня 2000 р. № 181 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/>

oneregulations/ 6575. — Назва з екрана (01.12.2017).

398. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”: наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/6598>. — Назва з екрана (01.12.2017).

399. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”: наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 : за станом на 1 грудня 2017 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/6600>. — Назва з екрана (01.12.2017).

400. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”: наказ Міністерства фінансів України від 28 грудня 2000 р. № 353 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/6601>. — Назва з екрана (01.12.2017).

401. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 18 “Будівельні контракти”: наказ Міністерства фінансів України від 28 квітня 2001 р. № 205 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/1645>. — Назва з екрана (01.12.2017).

402. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 “Об’єднання підприємств”: наказ Міністерства фінансів України від 07 липня 1999 р. № 163 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/6564>. — Назва з екрана (01.12.2017).

403. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 “Вплив змін валютних курсів”: наказ Міністерства фінансів України від 10 серпня 2000 р. № 193 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/43396>. — Назва з екрана (01.12.2017).

404. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 22 “Вплив інфляції”: наказ Міністерства фінансів України від 28 лютого 2002 р. № 147 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/6574>. — Назва з екрана (01.12.2017).

405. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 23 “Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін”: наказ Міністерства фінансів України від 18 червня 2001р. № 303 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/6599>. — Назва з екрана (01.12.2017).

406. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 24 “Прибуток на акцію”: наказ Міністерства фінансів України від 16 липня 2001р. № 344 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/1650>. — Назва з екрана (01.12.2017).

407. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва”: наказ Міністерства фінансів України від 25 лютого 2000р. № 39 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/74293>. — Назва з екрана (01.12.2017).

408. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 “Виплати працівникам”: наказ Міністерства фінансів України від 28 жовтня 2003р. № 601 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/1653>. — Назва з екрана (01.12.2017).

409. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”: наказ Міністерства фінансів України від 07 листопада 2003р. № 617 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/24694>. — Назва з екрана (01.12.2017).

410. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 “Зменшення корисності активів”: наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2004 р. № 817 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/1657>. — Назва з екрана (01.12.2017).

411. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 29 “Фінансова звітність за сегментами”: наказ Міністерства фінансів України від 19 травня 2005р. № 412 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/6576>. — Назва з екрана (01.12.2017).

412. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи”: наказ Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005р. № 790 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/1656>. — Назва з екрана (01.12.2017).

413. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 “Фінансові витрати”: наказ Міністерства фінансів України від 28 квітня 2006 р. № 415 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/43645>. — Назва з екрана (01.12.2017).

414. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 32 “Інвестиційна нерухомість” : наказ Міністерства фінансів України від 02 липня 2007р. № 779 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/1655>. — Назва з екрана (01.12.2017).

415. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 33 “Витрати на розвідку запасів корисних копалин”: наказ Міністерства фінансів України від 26 серпня 2008р. № 1090 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/1658>. — Назва з екрана (01.12.2017).

416. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 34 “Платіж на основні акції”: наказ Міністерства фінансів України від 30 грудня 2008р. № 1577 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/1659>. — Назва з екрана (01.12.2017).

417. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” : наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/74289>. — Назва з екрана (01.12.2017).

418. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”: наказ Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/7949>  
8. — Назва з екрана (01.12.2017).

419. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”: наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/7949>  
9. — Назва з екрана (01.12.2017).

420. Про затвердження Положення про державну аудиторську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 р. № 43 : за станом на 1 грудня 2017 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>. — Назва з екрана (01.12.2017).

421. Про затвердження Положення про особливості організації та проведення внутрішнього аудиту (контролю) у фінансових установах, що здійснюють професійну діяльність на фондовому ринку від 19 липня 2012 р. № 996 : Рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1628-12>. — Назва з екрана (01.12.2017).

422. Про затвердження Положення про порядок ведення Реєстру аудиторських фірм, які мають право на проведення аудиторських перевірок банків : Постанова Правління Національного банку України від 17 листопада 2011 р. № 410 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1466-11>. — Назва з екрана (01.12.2017).

423. Про затвердження Положення про порядок залучення уповноваженою особою Фонду гарантування вкладів фізичних осіб радників, аудиторів, юристів та інших осіб до роботи у процесі здійснення тимчасової адміністрації або ліквідації банку : Рішення Виконавчої дирекції Фонду гарантування вкладів фізичних осіб від 25 жовтня 2012 р. № 1519 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1364-12>. — Назва з екрана (01.12.2017).

424. Про затвердження Положення про порядок подання заяв до Антимонопольного комітету України про попереднє отримання дозволу на концентрацію суб'єктів господарювання (Положення про концентрацію) : Розпорядження Антимонопольного комітету від 19 лютого 2002 р. № 33-р : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0284-02/ed20160819/paran33#n33>. — Назва з екрана (01.12.2017).

425. Про затвердження Положення щодо порядку взаємодії осіб, що зобов'язані розкривати інформацію на фондовому ринку, з особою, уповноваженою Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку на розміщення інформації в загальнодоступній інформаційній базі даних Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку про ринок цінних паперів : Рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 12 березня 2013 р. № 311: за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0540-13/ed20161218/paran24#n24>. — Назва з екрана (01.12.2017).

426. Про затвердження Порядку ведення реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ, та визнання такими, що втратили чинність, деяких розпоряджень Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг



України : Розпорядження Національної комісії , що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг від 26 лютого 2013 р. № 640 : за станом на 1 грудня 2017 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0462-13>. — Назва з екрана (01.12.2017).

427. Про затвердження Порядку ведення реєстру аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки професійних учасників ринку цінних паперів : Рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 25 жовтня 2012 р. № 1519 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z2213-12>. — Назва з екрана (01.12.2017).

428. Про затвердження Порядку здійснення Державною фінансовою інспекцією України контролю за станом внутрішнього аудиту в міністерстві, іншому центральному органі виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, в Раді міністрів Автономної Республіки Крим, в обласних, Київській та Севастопольській міських державних адміністраціях : наказ Міністерства фінансів України від 31 липня 2014 р. № 1008 : за станом на 1 грудня 2017 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1008-14>. — Назва з екрана (01.12.2017).

429. Про затвердження Порядку здійснення контролю за виконанням функцій з управління об'єктами державної власності та критеріїв визначення ефективності управління об'єктами державної власності: Постанова Кабінету Міністрів України від 19 червня 2007 р. № 832 : за станом на 1 грудня 2017 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/832-2007-%D0%BF>. — Назва з екрана (01.12.2017).

430. Про затвердження Порядку придбання акцій банків в обмін на облігації внутрішньої державної позики : Постанова Кабінету Міністрів України від 19 листопада 2014 р. № 632 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/632-2014-%D0%BF>. — Назва з екрана (01.12.2017).

431. Про затвердження Порядку проведення аукціону та інвестиційного конкурсу з продажу єдиних майнових комплексів, пакетів акцій, що належать державі у статутному капіталі акціонерних товариств, утворених у процесі приватизації чи корпоратизації державних вугледобувних підприємств: Постанова Кабінету Міністрів України від 8 квітня 2013 р. № 238 : за станом на 1 грудня 2017 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/238-2013-%D0%BF>. — Назва з екрана (01.12.2017).

432. Про затвердження Порядку проведення внутрішнього аудиту (контролю) у фінансових установах : Розпорядження Національної комісії , що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг від 05 червня 2014 р. № 1772 : за станом на 1 грудня 2017 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0885-14>. — Назва з екрана (01.12.2017).

433. Про затвердження Порядку сертифікації аудиторів банків : рішення Аудиторської палати України від 11 жовтня 2007 р. № 183/3 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com\\_content&view=article&layout=edit&id=703](http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=703). — Назва з екрана (01.12.2017).

434. Про затвердження стандартів внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 04 жовтня 2011 р. № 1247 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу :

<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>. — Назва з екрана (01.12.2017).

435. Про захист економічної конкуренції : Закон України від 11 січня 2001 р. № 2210-III : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2210-14/ed20130811/find?text=%B2%ED%F4%EE%F0%EC%E0%F6%B3%FF>. — Назва з екрана (01.12.2017).

436. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України від 16 квітня 1991 № 959-XII : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/959-12>. — Назва з екрана (01.12.2017).

437. Про інформацію : Закон України від 02 жовтня 1992 № 2657-XII: за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2657-12/ed20120810/find?text=%B2%ED%F4%EE%F0%EC%E0%F6%B3%FF>. — Назва з екрана (01.12.2017).

438. Про іпотечне кредитування : Закон України від 19 червня 2003 № 979-IV : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/979-15>. — Назва з екрана (01.12.2017).

439. Про Національне агентство України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів: Закон України від 10 листопада 2015 р. № 772-VIII: за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/772-19?nreg=772-19&find=1&text=%E0%F3%E4%E8%F2&x=5&y=7>. — Назва з екрана (01.12.2017).

440. Про національний банк України: Закон України від 20 травня 1999 р. № 679-XIV : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу :

<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/main/679-14>. — Назва з екрана (01.12.2017).

441. Про Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку: Указ Президента України від 23 листопада 2011 р. № 1063/2011 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1063/2011>. — Назва з екрана (01.12.2017).

442. Про Національну комісію, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг: Указ Президента України від 23 листопада 2011 р. № 1070/2011 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1070/2011>. — Назва з екрана (01.12.2017).

443. Про обмеження монополізму та недопущення недобросовісної конкуренції у підприємницькій діяльності: Закон України від 18 лютого 1992 № 2132-XII : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2132-12/ed20020227/find?text=%B2%ED%F4%EE%F0%EC%E0%F6%B3%FF>. — Назва з екрана (01.12.2017)

444. Про особливості управління об'єктами державної власності в оборонно-промисловому комплексі: Закон України від 16 червня 2011 р. № 3531-VI: за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3531-17>. — Назва з екрана (01.12.2017).

445. Про політичні партії в Україні: Закон України від 05 квітня 2001 р. № 2365-III : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2365-14>. — Назва з екрана (01.12.2017).

446. Про приватизацію державного майна: Закон України від 04 березня 1992 р. № 2163-XII: за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. —

Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2163-12>. — Назва з екрана (01.12.2017).

447. Про примітки до річної фінансової звітності : наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 2000 р. № 302 : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00>. — Назва з екрана (01.12.2017).

448. Про Програму діяльності Кабінету Міністрів України: Постанова Верховної Ради України від 14 квітня 2016 р. № 1099-VIII : за станом на 1 грудня 2017 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1099-19?nreg=1099-19&find=1&text=%E0%F3%E4%E8%F2&x=9&y=4>. — Назва з екрана (01.12.2017).

449. Про ринок природного газу : Закон України від 09 квітня 2015 р. № 329-VIII : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/main/329-19>. — Назва з екрана (01.12.2017).

450. Про систему гарантування вкладів фізичних осіб : Закон України від 23 лютого 2012 р. 4452-VI : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/main/4452-17>. — Назва з екрана (01.12.2017).

451. Про страхування : Закон України від 07 березня 1996 р. № 85/96-ВР : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/85/96-%D0%B2%D1%80>. — Назва з екрана (01.12.2017).

452. Про суспільне телебачення і радіомовлення України : Закон України від 17 квітня 2014 р. № 1227-VII : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/main/1227-18>. — Назва з екрана (01.12.2017).

453. Про схвалення розроблених Міністерством фінансів планів імплементації деяких актів законодавства ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту : Розпорядження Кабінету міністрів України від 08 квітня 2015 р. № 345-р : за станом на 1 грудня 2017 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/345-2015-%D1%80#n11>. — Назва з екрана (01.12.2017).

454. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 р. № 142-р : за станом на 1 грудня 2017 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80>. — Назва з екрана (01.12.2017).

455. Про управління об'єктами державної власності: Закон України від 21 вересня 2006 р. № 185-V: за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/185-16>. — Назва з екрана (01.12.2017).

456. Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг : Закон України від 12 липня 2001 р. № 2664-III : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/card/2664-14>. — Назва з екрана (01.12.2017).

457. Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю : Закон України від 19 червня 2003 р. № 978-IV : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/978-15>. — Назва з екрана (01.12.2017).

458. Про фінансову реструктуризацію: Закон України від 14 червня 2016 р. № 1414-VIII : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1414-19?nreg=1414-19&find=1&text=%E0%F3%E4%E8%F2&x=10&y=7>. — Назва з екрана (01.12.2017).

459. Про цінні папери та фондовий ринок : Закон України від 23 лютого 2006 р. № 3480-IV : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/main/3480-15>. — Назва з екрана (01.12.2017).

460. Проблеми і перспективи розвитку аудиту в Україні : монографія / За заг. ред. д.е.н., проф. Пушкаря М. С. — Тернопіль: “Карт-Бланш”, 2012. — 220 с.

461. Проскуріна Н. М. Аналітичні процедури як детермінанти підвищення якості сучасного професійного аудиту / Н. М. Проскуріна // Наукові записки. Серія “Економіка”. — 2010. — Випуск 15. — С. 217—223.

462. Проскуріна Н. М. Методичні підходи до оцінки системи управління якістю аудиторських послуг як основи вибору стратегічної перевірки розвитку аудиторських фірм / Н. М. Проскуріна, В. П. Гринь // Сталий розвиток економіки. — 2012. — № 1. — С. 187—191.

463. Проскуріна Н. М. Методологічні засади контролю якості аудиторських послуг: адаптація міжнародного досвіду до умов вітчизняної економіки [Електронний ресурс] / Н. М. Проскуріна, В. П. Коваленко // Ефективна економіка. — 2010. — № 8. — Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua>.

464. Проскуріна Н. М. Оцінка суттєвості помилок в контексті міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики / Н. М. Проскуріна // [Електронний ресурс] // Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem\\_biol/nvlnau/Ekon/2010\\_17/Proskurina.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvlnau/Ekon/2010_17/Proskurina.pdf). — Назва з екрана (01.12.2017).

465. Проскуріна Н. М. Розвиток процедур аудиту: теорія та методологія : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.00.09 / Проскуріна Неля Миколаївна ; Держ. служба статистики України, Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. — Київ, 2012. — 38 с.

466. Проскуріна Н. М. Якість аудиторських послуг в Україні: реалії та перспективи / Н. М. Проскуріна, В. П. Коваленко // Економічний часопис — XXI. — 2010. — № 9—10. — С. 53—57.

467. Психологічна енциклопедія / Автор-упорядник О. М. Степанов. — К.: “Академвидав, 2006. — 424 с.

468. Пуцентейло П. Р. Стратегічний аналіз як важливий елемент управління підприємством / П. Р. Пуцентейло, О. О. Гуменюк // Інноваційна економіка. Науково-виробничий журнал. — 2016. — № 3—4(62). — С. 196—205.

469. Пушкар М. С. Контролінг : монографія / М. С. Пушкар. — Тернопіль : “Карт-Бланш”, 1997. — 146 с.

470. Пушкар М. С. Сучасні проблеми обліку: монографія / М. С. Пушкар // Тернопіль: ТНЕУ, 2010. — 210 с.

471. Рабошук А. В. Принципи, стандарти та професійне судження в бухгалтерському обліку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Рабошук Аліна Володимирівна ; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. — К., 2006. — 24 с.

472. Разборська О. О. Облік і аудит формування та руху статутного капіталу акціонерних товариств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Разборська Олена Олександрівна ; Київський національний торговельно-економічний університет. — Київ, 2004. — 23 с.

473. Редченко К. І. Тестування як інструмент аудиту: стратегічний аспект / К. І. Редченко // Глобальні та національні проблеми економіки. Миколаївський національний університет імені В. О. Сухомлинського — 2015. — Випуск 4. — С. 1032—1036.

474. Редько А. Ю. Методы и процедуры в аудиторской практике [Текст] : практ. пособие / А. Ю. Редько, Е. А. Редько ; Науч. шк. аудита Нац. центр учёта и аудита Нац. акад. статистики, учёта и аудита. — К. : [б. и.], 2011. — 32 с.



475. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія : монографія / О. Ю. Редько. — К. : ДП "Інформ.-аналіт. агентство", 2008. — 493 с.

476. Редько О. Ю. Методологія та організація професійного аудиту в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)" / Редько Олександр Юрійович ; Державна академія статистики, обліку та аудиту. — Київ, 2009. — 40 с.

477. Редько О. Ю. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія / О. Ю. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. — 2009. — № 1. — С. 46—54.

478. Реслер М. В. Роль і місце облікової інформації в управлінні підприємством / М. В. Реслер // Економічні науки. Серія "Облік і фінанси". Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету. — 2012. — Випуск 9(33). — Ч. 3. — Луцьк, — С. 139—145.

479. Рibaкова Л. П. Облік і внутрішній контроль витрат підприємств з виробництва цукру [Текст] : дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / Рibaкова Леся Петрівна ; — Львів, 2016. — 337 с.

480. Ринково-орієнтоване управління інноваційним розвитком: монографія / за ред. д.е.н., професора С. М. Ілляшенка. — Харків: ТОВ "Діса плюс", 2015. — 448 с.

481. Робертсон Дж. Аудит : пер. с англ. — М.: КРМГ, Аудиторская фирма "Контакт", 1993. — 456 с.

482. Розвиток бухгалтерського обліку в контексті узгодження антагоністичних інтересів груп заінтересованих осіб [Текст] : монографія / І. В. Жиглей, В. І. Кузь, О. А. Лаговська, О. В. Олійник. — Чернівці: Технодрук, 2012. — 248 с.

483. Романчук К. В. Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності : монографія / К. В. Романчук. — Житомир : ЖДТУ, 2012. — 528 с.

484. Рубейкін В. А. Організація та методика аудиту фінансової звітності [Електронний ресурс] / В. А. Рубейкін // Ефективна економіка. Електронне наукове фахове видання Дніпропетровського державного аграрно-економічного університету. — 2016. — № 4 — Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4924> . — Назва з екрана (01.12.2017).

485. Руденко Н. О. Ринок аудиторських послуг в Україні: стан та шляхи реформування [Електронний ресурс] / Н. О. Руденко // Електронне наукове фахове видання “Ефективна економіка”. — 2016. — Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5040>. — Назва з екрана (01.12.2017).

486. Руденко О. В. Облік і аудит відходів виробництва та операцій з ними на гірничо-збагачувальних комбінатах : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Руденко Олена Віталіївна ; Державний вищий навчальний заклад “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”. — Київ, 2009. — 24 с.

487. Рудницька О. В. Управлінський облік основних бізнес-процесів підприємств торгівлі [Текст] : дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / Рудницька Олена Василівна ; — Львів, 2017. — 313 с.

488. Рудницький В. С. Аудит у системі контролю: методологічні та організаційні аспекти (на прикладі підприємств споживчої кооперації України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / В. С. Рудницький ; Тернопільська академія народного господарства. — Тернопіль, 1999. — 33 с.

489. Рудницький В. С. Внутрішній аудит : методологія, організація [текст] : монографія / В. С. Рудницький. — Тернопіль : Економічна думка, 2000. — 104 с.

490. Рядська В. В. Аналіз змісту робочої незалежності в аудиті / В. В. Рядська // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. — 2014. — № 1(72). — С. 253—259.

491. Рядська В. В. Аудит в економічній системі України: сучасний стан та концепція розвитку : монографія / В. В. Рядська. — Чернігів : Видавець Лозовий В.М., 2014. — 472 с.

492. Рядська В. В. Аудит у розвитку підприємницької діяльності в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Рядська Валентина Володимирівна ; Державний вищий навчальний заклад “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”. — Київ, 2015. — 33 с.

493. Садекова А. М. Аудиторська оцінка ефективності бухгалтерського контролю (на матеріалах підприємств з виробництва машин та устаткування Донецького регіону) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Садекова Алія Мустафівна ; Державний вищий навчальний заклад Одеський державний економічний університет. — Одеса, 2007. — 19 с.

494. Садекова А. М. Тестування як засіб оцінки бухгалтерського контролю // А. М. Садекова. — Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки [Текст]. У трьох частинах. — 2011. — Випуск 28.— Частина I. — С. 73—76.

495. Садекова А. М. Формування інформаційного забезпечення в процесі оцінки бухгалтерського контролю // А. М. Садекова. — Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: Збірник наукових праць. — 2011. — Випуск 1(6). — С. 230—233.

496. Самострол С. В. Окремі питання контролю якості аудиторської діяльності / С. В. Самострол // Вісник соціально-економічних досліджень. — Одес. держ. екон. ун-т;

Редкол.: проф. Зверяков М. І., проф. Ковальов А. І., проф. Буркинський Б. В., проф. Максимова В. Ф., проф. Редькін О. С. та ін. — Одеса: ОДЕУ — 2009. — Випуск 36. — С.155—159.

497. Самчик М. Ю. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит витрат на ремонт основних засобів підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Самчик Максим Юрійович — Житомир, 2017. — 23 с.

498. Сарахман О. М. Аудит ризиків банківської діяльності відповідно до міжнародної системи обліку / О. М. Сарахман, Т. Д. Шевченко, М. Д. Корень // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. — 2016. — Випуск 2 (118). — С. 155—160.

499. Сафонов Ю. М. Аналітичне забезпечення оперативного та стратегічного планування економічних результатів діяльності промислового підприємства / Ю. М. Сафонов, О. В. Побережець // Економічний вісник університету. — 2016. — Випуск № 28/1. — С. 67—77.

500. Сашко О. П. Обліково-інформаційне забезпечення контролінгу витрат підприємства [Текст] : дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / Сашко Ольга Петрівна ; — Львів, 2016. — 353 с.

501. Свідерський Д. Є. Облік та аудит фінансових результатів діяльності підприємств (на прикладі цукрових заводів асоціації “Київцукор”) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Свідерський Дмитро Євгенович ; Київський національний економічний університет. — Київ, 2002. — 17 с.

502. Семенюк Л. В. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного розвитку підприємств ресторанного господарства : дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / Семенюк Людмила Віталіївна ; — Львів, 2016. — 275 с.

503. Сиротюк Г. Особливості здійснення контролю якості аудиторських послуг [Текст] [Електронний ресурс] / Г. Сиротюк // Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua/old\\_jrn/Chem\\_Biol/Vldau/APK/2009/files/09sgvoas.pdf](http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/Chem_Biol/Vldau/APK/2009/files/09sgvoas.pdf). — Назва з екрана (01.12.2017).

504. Скаско О. Зовнішній аудит в Україні: проблеми і перспективи розвитку його послуг / О. Скаско // Формування ринкової економіки в Україні. — 2016. — Випуск 35. — Ч. 2. — С. 206—211.

505. Скаско О. І. Завдання, методи внутрішнього аудиту діяльності суб'єктів господарювання на сучасному етапі / О. І. Скаско // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. — 2016. — Випуск 2(118). — С. 141—145.

506. Сластенко Є. Ф. Логіка: Навчальний посібник / Є. Ф. Сластенко, С. М. Ягодзінський. — К.: НАУ, 2005. — 192 с.

507. Слівінська Н. Аудит оплати та стимулювання праці як складові соціального аудиту на підприємстві / Н. Слівінська // Регіональні аспекти розвитку продуктивних сил України. — 2014. — Випуск 19. — С. 118—122

508. Слободняк И. А. Основные отличия внутренней бухгалтерской управленческой отчетности от бухгалтерской финансовой отчетности / И. А. Слободняк // Известия ИГЭА. — 2011. — № 1 (75). — С. 34—40.

509. Слободяник Ю. Б. Забезпечення контролю якості державного аудиту [Текст] [Електронний ресурс] / Ю. Б. Слободяник // Режим доступу : <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2924/1/%D0%97%D0%B0%D0%B1%D0%B5%D0%B7%D0%BF%D0%B5%D1%87%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8F%20%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%82%D1%80%D0%BE%D0%BB%D1%8E%20%D1%8F%D0%BA%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96%20%D0%B4%D0%B5%D1%80%D0%B6%D0%B0%D0%B2%D0%BD%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D1%83.pdf>. — Назва з екрана (01.12.2017).

510. Словник української мови: в 11 томах. — Том 10, 1979.

511. Словник української мови: в 11 томах. — Том 2, 1971.

512. Словник української мови: в 11 томах. — Том 9, 1978.

513. Слюсаренко В. Є. Аудит: сучасний стан та перспективи розвитку в Україні: монографія / В. Є. Слюсаренко. — Ужгород : УжНУ, 2014. — 200 с.

514. Сметанко О. В. Проблеми і перспективи розвитку внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України : монографія / О. В. Сметанко. — К. : КНЕУ, 2014. — 461 с.

515. Сметанко О. В. Становлення та розвиток внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Сметанко Олександр Васильович ; Державний вищий навчальний заклад “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”. — Київ, 2015. — 33 с.

516. Смоленніков Д. О. Теоретико-методологічні засади венчурної діяльності промислових підприємств : дис. канд. екон. наук : 08.00.06 / Смоленніков Денис Олегович — Суми, 2017. — 228 с.

517. Сокіл О. Г. Еволюція бухгалтерського обліку сталого розвитку / О. Г. Сокіл // Сталий розвиток економіки. Міжнародний науково-виробничий журнал. — 2017. — № 1 (34). — С. 67—75.

518. Соколов Я. В. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века / Я. В. Соколов, Т. О. Терентьева // Бухгалтерский учет. — 2001. — № 12. — С. 53—57.

519. Солодовнік О. О. Аудит оплати та стимулювання праці як складові соціального аудиту на підприємстві / О. О. Солодовнік // Вісник ХНАУ ім. В.В. Докучаєва. Серія „Економічні науки”. — 2016. — № 1. — С. 3—13.

520. Стефанишин В. Удосконалення інституційно-безпекової політики на національному ринку капіталу України / В. Стефанишин // Формування ринкової економіки в Україні. — 2016. — Випуск 35. — Ч. 2. — С. 220—227.

521. Стефанишин О. Підприємництво: інституційне і фінансове сприяння розвитку його в Україні / О. Стефанишин, М. Стефанишин // Формування ринкової економіки в Україні. — 2016. — Випуск 35. — Ч. 2. — С. 228—234.

522. Стефанюк І. Б. Кваліметрична оцінка організаційної спроможності урядового фінансового контролю й аудиту / І. Б. Стефанюк, Г. І. Завистовська // Фінанси України. — 2016. — № 8. — С. 89—105.

523. Стефанюк І. Б. Об'єктивні засади проведення зовнішнього аудиту місцевих бюджетів / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. — 2012. — № 6. — С. 88—96.

524. Стеців І. І. Характеристика облікової інформації та її значення для задоволення потреб користувачів / І. І. Стеців, Р. Я. Пахолок // Науковий вісник Українського державного лісотехнічного університету. — 2006. — Випуск 16.2. — С. 298—302.

525. Стратегія діяльності Аудиторської палати України на 2012–2017 роки : затверджена Рішенням Аудиторської палати України від 05.07.2012 № 252/5 : за станом на 1 грудня 2017 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/strategiya-diyalnosti-apu> — Назва з екрана (01.12.2017).

526. Стрелков О. Розвиток підприємства через урахування інтересів стейкхолдерів / О. Стрелков // Схід. — 2016. — № 6 (146). — С. 49—55.

527. Сук Л. К. Аудиторські процедури для одержання доказів / Л. К. Сук // Облік і фінанси АПК. — 2011. — № 1. — С. 81—84.

528. Сунь Лінъ. Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” /

Сунь Лінъ ; Київський національний економічний університет. — К., 2001. — 13 с.

529. Супрунова І. В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Супрунова Ірина Валеріївна ; Житомирський державний технологічний університет. — Житомир, 2010. — 21 с.

530. Сурніна К. С. Аналітичні процедури в аудиті: методологія та організація : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Сурніна Катерина Станіславівна ; Національна академія статистики, обліку та аудиту. — Київ, 2012. — 38 с.

531. Суторміна В. М. Фінанси зарубіжних корпорацій : Навч. посіб. / [В. М. Суторміна, В. М. Федосов, Н. С. Рязанова] ; за ред. В. М. Федосова. — К. : Либідь, 1993. — 247с.

532. Суха О. Р. Аудит : навч. посіб. / О. Р. Суха. — Львів : “Новий світ — 2000”, 2009. — 284 с.

533. Суха О. Р. Проблеми і перспективи контролю якості аудиту в Україні / О. Р. Суха, О. В. Марчук // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування: Збірник наукових праць. — 2007. — Випуск 3 (39). — С. 290—297.

534. Сухарева Л. Концепція внутрішнього фінансового контролю в управлінні міжнародним бізнесом / Л. Сухарева // Бухгалтерський облік і аудит. — 2003. — № 6. — С. 54—58.

535. Сухолитка Н. В. Облік і аудит припинення діяльності юридичної особи : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Сухолитка Наталія Василівна ; Київський національний торговельно-економічний університет. — Київ, 2008. — 23 с.

536. Сучасна правова енциклопедія / О. В. Зайчук, О. Л. Копиленко, Н. М. Онищенко [та ін.] ; за заг. ред.



О. В. Зайчука ; Ін-т законодавства Верховної Ради України. — К. : Юрінком Інтер, 2009. — 384 с.

537. Сушко Д. С. Аудит бухгалтерського балансу: теорія і методика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Сушко Дмитро Сергійович ; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. — Київ, 2008. — 23 с.

538. Тесля С. Методи стратегічного фінансового планування діяльності суб'єктів господарювання / С. Тесля, О. Нестор // Формування ринкової економіки в Україні. — 2016. — Випуск 35. — Ч. 2. — С. 242—248.

539. Тимофєєв В. М. Аналітичні процедури в аудиті: теоретичний та практичний аспект / Тимофєєв В.М., Бондаренко Н.О. // Сборник научных трудов "Вестник НТУ "ХПИ" : Технічний прогрес та ефективність виробництва. — 2010. — № 56. — С. 17-19.

540. Тірбан Л. В. Теоретичні засади аудиту операційної діяльності підприємств торгівлі / Л. В. Тірбан, В. В. Чабан // Економічний вісник університету. — 2017. — Випуск № 32/1. — С. 112—118.

541. Ткачук Г. Ю. Формування конкурентоспроможності малих підприємств агробізнесу: сучасний стан та перспективи розвитку : монографія / Г. Ю. Ткачук. — Житомир : ЖДТУ, 2012. — 200 с.

542. Тофтул М. Г. Логіка : посібник / М. Г. Тофтул. — К. : Академія, 2002. — 368 с.

543. Тусибаева Г. Контроль качества аудиторской работы / Г. Тусибаева, М. Алиев // Актуальні проблеми економіки. — 2013. — № 3(141). — С. 459—464.

544. Тусибаева Г. С. Качество аудиторских услуг: теория, методология, организация : дис... доктора философии (PhD) : 6D050800 / Тусибаева Гульмира Сергеевна. — Алматы, 2013. — 157 с.

545. Угода між Кабінетом Міністрів України та Урядом Соціалістичної Республіки В'єтнам про співробітництво та

взаємну адміністративну допомогу в митних справах від 22 березня 2010 р. : за станом на 1 грудня 2017 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/704\\_036/ed20110114/find?text=%B2%ED%F4%EE%F0%EC%E0%F6%B3%FF](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/704_036/ed20110114/find?text=%B2%ED%F4%EE%F0%EC%E0%F6%B3%FF). — Назва з екрана (01.12.2017).

546. Угода між Україною та Королівством Нідерландів про взаємну адміністративну допомогу в митних справах від 7 червня 2006 р. : за станом на 1 грудня 2017 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/528\\_022/ed20070601/find?text=%B2%ED%F4%EE%F0%EC%E0%F6%B3%FF](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/528_022/ed20070601/find?text=%B2%ED%F4%EE%F0%EC%E0%F6%B3%FF). — Назва з екрана (01.12.2017).

547. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : за станом на 1 грудня 2017 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00\\_Ukraine-EU\\_Association\\_Agreement\\_\(body\).pdf](http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00_Ukraine-EU_Association_Agreement_(body).pdf). — Назва з екрана (01.12.2017).

548. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2010 році : Звіт Аудиторської палати України до Кабінету міністрів України за 2010 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu> — Назва з екрана (01.12.2017).

549. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2011 році : Звіт Аудиторської палати України до Кабінету міністрів України за 2011 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu> — Назва з екрана (01.12.2017).

550. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2012 році : Звіт Аудиторської палати України до Кабінету міністрів України за 2012 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu> — Назва з екрана (01.12.2017).

551. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2013 році : Звіт Аудиторської палати України до Кабінету міністрів України за 2013 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu> — Назва з екрана (01.12.2017).

552. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2014 році : Звіт Аудиторської палати України до Кабінету міністрів України за 2014 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu> — Назва з екрана (01.12.2017).

553. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2015 році : Звіт Аудиторської палати України до Кабінету міністрів України за 2015 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/940-1245-987> — Назва з екрана (01.12.2017).

554. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2016 році : Звіт Аудиторської палати України до Кабінету міністрів України за 2016 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://apu.com.ua/1064-zvit-do-kmu-2016> — Назва з екрана (01.12.2017).

555. Фабіянська В. Ю. Аудит виробничих запасів: організаційні та методичні аспекти [Електронний ресурс] / В. Ю. Фабіянська, О. Г. Пацар // Електронне наукове фахове видання “Ефективна економіка”. — 2017. — Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5546>. — Назва з екрана (01.12.2017).

556. Федорович Т. В. Прогнозная отчетность как инструмент финансового управления стратегическим развитием корпорации / Т. В. Федорович // Финансовый менеджмент. — 2008. — № 5. — С. 100—107.

557. Федулова Л. І. Передумови формування інтеграційного механізму інноваційного розвитку

підприємств / Л. І. Федулова // Інноваційна економіка : науково-виробничий журнал. — 2017. — № 1—2(67). — С. 45—53.

558. Федькевич Н. В. Облік і аудит операцій з експорту та імпорту за договорами купівлі-продажу : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Федькевич Наталія Василівна ; Державний вищий навчальний заклад “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”. — Київ, 2008. — 23 с.

559. Фесенко В. В. Аудит зовнішньоекономічної діяльності підприємств як фактор економічної безпеки: пріоритети та проблемні питання [Електронний ресурс] / В. В. Фесенко, Л. В. Бабенко // Електронне наукове фахове видання “Ефективна економіка”. — 2016. — Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5184>. — Назва з екрана (01.12.2017).

560. Финансовый менеджмент : учебник / Г.Б. Поляк, И.А. Акодис, Л.Д. Андросова и др. ; отв. ред. Г.Б. Поляк. — М. : Волтерс Клувер, 2009. — 608с.

561. Финансовый менеджмент: Учебное пособие / Под ред. проф. Е. И. Шохина. — М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. — 408 с.

562. Філософський енциклопедичний словник. — К.: Абрис, 2002. — 742 с.

563. Фінанси [Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни.—2-ге вид., перероб. і доп.] / О. Р. Романенко, С. Я. Огородник, М. С. Зязюн, А. А. Славкова.— К. : КНЕУ, 2003.— 387 с.

564. Фінансовий аудит: інформаційно-аналітичне забезпечення : монографія / [Є. В. Мних, С. В. Бардаш, К. О. Назарова, О. Л. Шерстюк, В. П. Беякова, В. П. Міняйло] ; за ред. Є. В. Мниха. — К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. — 416 с.

565. Хаймьонова Н. С. Внутрішня звітність у системі управлінського обліку витрат підприємства / Н. С. Хаймьонова // Глобальні та національні проблеми економіки : електр. наук. фах. видання Миколаївського національного університету ім. В.О. Сухомлинського. — 2015. — Випуск 5. — С. 1044–1047. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://global-national.in.ua>. — Назва з екрана (01.12.2017).

566. Хаймьонова Н. С. Облік і контроль за центрами відповідальності в системі управління витратами діяльності підприємства [Текст] : дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / Хаймьонова Наталія Степанівна ; — Львів, 2016. — 334 с.

567. Харківський М. Б. Інформаційне забезпечення управління витратами на охорону навколишнього середовища на підприємствах вугільної промисловості : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.01 "Економіка, організація і управління підприємствами" / Харківський Максим Борисович; Східноукраїнський національний університет імені Володимира Даля. — Луганськ, 2006. — 22 с.

568. Хомик Х. Р. Облік і внутрішній аудит екологічних витрат підприємств лісового господарства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)" / Хомик Христина Романівна — Львів, 2016. — 23 с.

569. Хомик Х. Р. Облік і внутрішній аудит екологічних витрат підприємств лісового господарства : дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / Хомик Христина Романівна — Львів, 2016. — 379 с.

570. Хомуляк Т. І. Облік і аудит лізингових операцій : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)" / Хомуляк Тарас Ігорович; Тернопільський національний економічний університет. — Тернопіль, 2008. — 22 с.

571. Хомуляк Т. І. Потреба в інтегрованій звітності як у новому форматі звітності для бізнесу / Т. І. Хомуляк // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. — 2015. — Випуск 1. — С. 165—172.

572. Хомутенко А. В. Методологічні засади державного аудиту у сфері фінансів із позиції синергетичного підходу / А. В. Хомутенко // Фінанси України. — 2014. — № 8. — С. 47—56.

573. Христофорова І. В. Перевірка якості аудиторських послуг в Україні та Європі: внутрішній та зовнішній аспект / І. В. Христофорова, Ю. О. Маслова // Інвестиції: практика та досвід. — 2014. — № 11. — С. 82—86.

574. Хуторян А.А. Облік і аудит операцій з експорту та імпорту за договорами купівлі-продажу : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Хуторян Алевтина Анатоліївна ; Державний вищий навчальний заклад “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”. — Київ, 2010. — 20 с.

575. Царенко О. В. Стан та перспективи розвитку державного аудиту в Україні / О. В. Царенко // Науковий вісник Академії муніципального управління. Серія “Економіка” — 2015. — Випуск 1-2. — С. 7—15 // [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://visnyk.amu.edu.ua/images/NV\\_ECONOMIKA\\_1-2\\_2015.pdf](http://visnyk.amu.edu.ua/images/NV_ECONOMIKA_1-2_2015.pdf). — Назва з екрана (01.12.2017).

576. Цехмістрова Г.С. Основи наукових досліджень : навч. посіб. / Г.С. Цехмістрова. — К. : Видавничий дім “Слово”, 2004. — 240 с.

577. Цивільний кодекс України : Закон України від 16 січня 2003 № 435-IV : за станом на 1 грудня 2017 р. [із змін. та допов.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page4?text=%B3%ED%F4%EE%F0%EC%E0%F6%B3%FF#w11>. — Назва з екрана (01.12.2017).

578. Цилюрик Г.І. Облік та аудит доходів операційної діяльності сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Цилюрик Ганна Іванівна ; Національний науковий центр “Інститут аграрної економіки” Української академії аграрних наук. — Київ, 2010. — 23 с.

579. Цимбал Л. Невизначеність як чинник розвитку управління фірмою / Л. Цимбал // Формування ринкової економіки в Україні. — 2016. — Випуск 36. — С. 120—124.

580. Чайка В.В. Облік і аудит формування та використання прибутку підприємств торгівлі : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Чайка Василь Володимирович ; Київський національний торговельно-економічний університет. — Київ, 2010. — 20 с.

581. Чепелюк Г. М. Методичні інструменти внутрішнього аудиту кредитної установи / Г. М. Чепелюк // Фінансовий простір. — 2011. — № 4(4). — С. 68—73.

582. Чумакова І. Ю. Аналіз та аудит реальних інвестицій (на прикладі підприємств малого та середнього бізнесу Херсонської області) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Чумакова Ірина Юріївна ; Київський національний економічний університет. — Київ, 2000. — 20 с.

583. Чумакова І. Ю. Внутрішній аудит в Україні: організаційні засади створення в центральних органах виконавчої влади / І. Ю. Чумакова // Фінанси України. — 2011. — № 9. — С. 95—109.

584. Шалімова Н. С. Аудит в системі соціально-економічних відносин України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Шалімова Наталія Станіславівна ;

Державний вищий навчальний заклад “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”. — Київ, 2013. — 40 с.

585. Шалімова Н. С. Забезпечення інформаційної прозорості діяльності публічних акціонерних товариств як суб'єктів суспільних (публічних) інтересів / Н. С. Шалімова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. — 2010. — Випуск 18. — Ч. 2. — С. 253—269.

586. Шалімова Н. С. Подання підсумкової інформації управлінському персоналу за результатами аудиту фінансової звітності / Н. С. Шалімова // Наука й економіка. — 2014. — № 2(34). — С. 67—74.

587. Шалімова Н. С. Розширення вимог до обов'язкового аудиту та форматів аудиторських висновків за його наслідками / Н. С. Шалімова // Економіка Крима. — 2010. — № 2(31). — С. 153—157.

588. Шалімова Н. С. Удосконалення форматів аудиторських звітів за наслідками обов'язкового аудиту публічних акціонерних товариств / Н. С. Шалімова // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. — 2014. — № 2(77). — С. 143—149.

589. Шапорова А. А. Бухгалтерская управленческая отчетность как система учетно-аналитической информации / А. А. Шапорова, Е.А. Тюхова, Н.В. Куканова [Электронный ресурс] // Электронный научный журнал “Управление экономическими системами” — 2012. — № 7. — Режим доступа : <http://www.uecs.ru/ueces43-432012/item/1460-2012-07-23-05-37-14>. — Назва з екрана (01.12.2017).

590. Шарп У. Инвестиции : Пер. с англ. / У. Шарп, Г. Александер, Дж. Бэйли. — М. : Инфра-М, 1997.

591. Шатохіна О.І. Бухгалтерський облік і аудит затрат виробничої діяльності підприємств вугледобувної промисловості : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Шатохіна Олександра Іванівна ; Державна академія



статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. — Київ, 2006. — 21 с.

592. Шеверя Я. В. Фінансова звітність у системі інформаційного забезпечення прийняття рішень : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Шеверя Ярослав Вікторович ; Житомирський державний технологічний університет. — Житомир, 2011. — 23 с.

593. Шендригоренко М. Т. Нематеріальні активи підприємства як об'єкт обліку і аудиту [Електронний ресурс] / М. Т. Шендригоренко // Глобальні та національні проблеми економіки. Електронне наукове фахове видання. — 2016. — Режим доступу : <http://global-national.in.ua/issue-13-2016/21-vipusk-13-zhovten-2016-r/2491-shendrigorenko-m-t-nematerialni-aktivi-pidpriemstva-yak-ob-ekt-obliku-i-auditu>. — Назва з екрана (01.12.2017).

594. Шерстюк О. Л. Аналітичні аспекти аудиторської оцінки безперервності діяльності підприємств / О. Л. Шерстюк // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. — 2010. — № 3(53). — Ч. 2. — С. 272—274.

595. Шерстюк О. Л. Аспекти аудиторської перевірки облікових оцінок / О. Л. Шерстюк // Вісник НТУ „ХПІ”: зб. наук. праць. Тематичний випуск: Технічний прогрес і ефективність виробництва. — Харків: НТУ “ХПІ”. — 2010. — № 56. — С. 143—147.

596. Шерстюк О. Л. Аспекти застосування в аудиті фінансової звітності процедур по суті / О. Л. Шерстюк // Збірник наукових праць Хмельницького кооперативного торговельно-економічного інституту. Економічні науки. — 2012. — № 3. — С. 237—245.

597. Шерстюк О. Л. Аспекти застосування професійних суджень аудитора / О. Л. Шерстюк // Міжнародний збірник наукових праць “Проблеми теорії та методології

бухгалтерського обліку”. — 2016. — № 2—3 (35). — С. 459—471.

598. Шерстюк О. Л. Аспекти ідентифікації аудиторських послуг / О. Л. Шерстюк // Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні. Збірник Всеукраїнської науково-практичної конференції. — КНУ ім. Т.Шевченка, 2009. — С. 415—417.

599. Шерстюк О. Л. Аспекти оцінювання аудиторського ризику в умовах комп’ютерних інформаційних систем / О. Л. Шерстюк // “Проблеми, сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту”. Збірник тез за матеріалами I Міжнародної науково-практичної конференції СевІБС УАБС НБУ, ЖДТУ, Севастополь-Житомир, 2012. — С. 296—298.

600. Шерстюк О. Л. Аспекти оцінювання обмеження ресурсів аудитора / О. Л. Шерстюк // Стратегічні напрями розвитку бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: Міжнар. наук.-практ. конф.(Київ, 15 берез. 2012 р.): тези доп. / відп. Ред.. Л.В. Нападовська. — К: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2012. — С. 249-251.

601. Шерстюк О. Л. Аспекти оцінювання рівня упевненості користувачів фінансової інформації / О. Л. Шерстюк // Стратегія розвитку аудиту в умовах глобалізації економічних відносин: міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 31 березня — 1 квітня 2016 р.) : тези доп. / Відп. ред. А.А. Мазаракі. — К.: Київ. нац. торг.- екон. ун-т, 2016. — 189 с.

602. Шерстюк О. Л. Аспекти реалізації інформаційних потреб користувачів фінансової інформації / О. Л. Шерстюк // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Міжнародні економічні відносини та світове господарство. — 2016. — Випуск 8. — Частина 2. — С. 117—123.

603. Шерстюк О. Л. Аудит в системі контролю діяльності підприємств / О. Л. Шерстюк // Економіка підприємства: сучасні проблеми теорії та практики:

Матеріали четвертої міжнар. наук.-практ. конф., 18 вересня 2015 р. — Одеса, Атлант, 2015.

604. Шерстюк О. Л. Аудиторська оцінка впливу подальших подій / О. Л. Шерстюк // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: матеріали X Міжнародної науково-практичної конференції: Черкаси, 15-16 травня 2013 р. / Відп. ред. В. М. Яценко; Черкас. держ. технол. ун-т. — Черкаси: ЧДТУ, 2013. — С. 24—26.

605. Шерстюк О. Л. Аудиторська оцінка дотримання суб'єктами господарювання вимог нормативно-правових документів / О. Л. Шерстюк // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія Економічні науки. — 2011. — Випуск 28. — Частина 1. — С. 54—57.

606. Шерстюк О. Л. Аудиторська оцінка ризику неефективності системи внутрішнього контролю / О. Л. Шерстюк // Електронне наукове фахове видання “Глобальні та національні проблеми економіки” Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського.— 2015. — № 8. — С. 1200—1204. — Режим доступу : <http://global-national.in.ua/issue-8-2015/16-vipusk-8-listopad-2015-r/1629-sherstyuk-o-l-auditorska-otsinka-riziku-neefektivnosti-sistemi-vnutrishnogo-kontrolyu>. — Назва з екрана (01.12.2017).

607. Шерстюк О. Л. Аудиторський ризик: характеристика та чинники впливу / О. Л. Шерстюк // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського: науковий журнал. — 2011. — № 3(51). — Ч. 2. — С. 237—242.

608. Шерстюк О. Л. Аудиторські процедури отримання розуміння суб'єкта господарювання / О. Л. Шерстюк // Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету. Економічні науки. Серія “Облік і фінанси”. — 2012. — Випуск 9(33). — Ч. 3. — С. 454—461.

609. Шерстюк О. Л. Вибір форм і методів проведення аудиту: забезпечення прав аудитора / О. Л. Шерстюк // Досвід роботи підприємств при фінансовій кризі: Збірник праць

Всеукраїнської науково-практичної конференції (28 березня 2012 р.). — Миколаїв: Ділова інформація, 2012. — С. 28—29.

610. Шерстюк О. Л. Визначення критеріїв якості аудиту фінансової інформації / О. Л. Шерстюк // Науковий журнал “Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії”. — 2016. — Випуск 3(03). — С. 144—147.

611. Шерстюк О. Л. Використання нормативно-правової інформації в аудиті фінансової звітності / О. Л. Шерстюк // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія Економічні науки. — 2012. — Випуск 30. — Ч. 2 — С. 166—171.

612. Шерстюк О. Л. Діагностика аудиторського ризику / О. Л. Шерстюк // Вісник Київ. нац. торг.-екон. ун-ту. — 2013. — № 1(87). — С. 117—127.

613. Шерстюк О. Л. Елементи якості аудиту фінансової інформації / О. Л. Шерстюк // Причорноморські економічні студії. Науковий журнал. — 2016. — Випуск 4. — С. 104—108.

614. Шерстюк О. Л. Забезпечення упевненості користувачів фінансової інформації за результатами аудиту / О. Л. Шерстюк // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. — 2016. — Випуск 18. — Частина 2. — С. 185—188.

615. Шерстюк О. Л. Ідентифікація аудиторського ризику в умовах комп'ютерних інформаційних систем / О. Л. Шерстюк // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. — 2012. — Випуск 2(60). — С. 175—177.

616. Шерстюк О. Л. Ідентифікація та аспекти імплементації принципів аудиту фінансової інформації / О. Л. Шерстюк // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Серія “Економіка і управління”. Київ : Державний економіко-технологічний університет транспорту. — 2016. — Випуск 37. — С. 281—290.

617. Шерстюк О. Л. Ідентифікація та формалізація мети аудиту фінансової інформації / О. Л. Шерстюк // Міжнародний науковий журнал “Інтернаука”. — 2017. — Випуск № 3(3). — С. 110—115.

618. Шерстюк О. Л. Ідентифікація фінансової інформації в контексті сучасних трендів розвитку бізнесу / О. Л. Шерстюк // *Modern Tendencies in usiness and Public Sector. Monograph.* Opole: the Academy of Manageent and Administration in Opole, 2016. — Рр. 174—181.

619. Шерстюк О. Л. Критерії вибору аудиторських процедур / О. Л. Шерстюк // *Східна Європа: економіка, бізнес та управління.* Електронне наукове фахове видання. Дніпропетровськ. — 2016. — № 2. — Режим доступу : [http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/2\\_2016/55.pdf](http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/2_2016/55.pdf). — Назва з екрана (01.12.2017).

620. Шерстюк О. Л. Критерії, елементи та види упевненості користувачів фінансової інформації / О. Л. Шерстюк // *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля.* — 2016. — № 3(227). — С. 97—101.

621. Шерстюк О. Л. Критерії оцінювання інформації в аудиті / О. Л. Шерстюк // *Інноваційні засади сталого розвитку національного господарства. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, 21-22 листопада 2014 р.* — Подільський державний аграрно-технічний університет. У 2-х частинах. — Кам'янець-Подільський : Видавничий дім “Гельветика”, 2014. — Ч. 2. — С. 76–77.

622. Шерстюк О. Л. Методика оцінювання ресурсного забезпечення процесів аудиту фінансової інформації / О. Л. Шерстюк // *Економіка та суспільство.* Електронне наукове фахове видання. Мукачеве: Мукачівський державний університет. — 2016. — № 5. — Режим доступу : [http://www.economyandsociety/journal/5\\_ukr/81.pdf](http://www.economyandsociety/journal/5_ukr/81.pdf). — Назва з екрана (01.12.2017).

623. Шерстюк О. Л. Методика управління аудиторським ризиком / О. Л. Шерстюк // *Наукове забезпечення праксеології аудиту: міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 6-7 листопада 2014 р.) : тези доп. / Відп. ред. Є.В. Мних.* — К.: Київ. нац. торг. екон. ун-т, 2014. — С. 135–136.

624. Шерстюк О. Л. Методичні аспекти аудиту прогностної інформації / О. Л. Шерстюк // *Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна/ [ред. кол.:*

Башнянін Г. І., Апопій В. В., Вовчак О. Д. та ін.]. — 2011. — Випуск 35. — С. 404—407.

625. Шерстюк О. Л. Методичні аспекти отримання розуміння суб'єкта господарювання / О. Л. Шерстюк // Сучасні кризові явища в економіці і проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: Матеріали V Міжнар. наук.-практ. Конф. (25 травня 2012 р.) / відп. ред. З.В. Герасимчук. — Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету, 2012. — С. 291—293.

626. Шерстюк О. Л. Методичні підходи в оцінюванні обмежень права аудитора в отриманні документів / О. Л. Шерстюк // Перспективи розвитку обліку, аналізу і аудиту в контексті інтеграційних та глобалізаційних процесів. Матеріали Всеукраїнської науково-методичної конференції (26-28 квіт. 2012 р.). Севастопольський національний технічний університет, Севастополь, 2012. — С. 131—133.

627. Шерстюк О. Л. Особливості аудиту прогнозової інформації / О. Л. Шерстюк // Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління: Матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції (28-29 квіт. 2011 р.) / [відповідальні за випуск: проф. Рудницький В.С., доц. Бачинський В.І.]. — Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. — С. 530—533.

628. Шерстюк О. Л. Особливості застосування процедур отримання та оцінки аудиторських доказів / О. Л. Шерстюк // Тези доповідей учасників IX міжнародної наукової конференції “Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація” 25.03.2011р. — К.: Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. — С. 205—207.

629. Шерстюк О. Л. Особливості застосування тестів контролю в аудиті фінансової звітності / О. Л. Шерстюк // Управлінські, фінансово-економічні та правові аспекти євроінтеграції України: I Всеукраїнська науково-практична Інтернет-конференції. (Донецьк, 29-30 травня 2012 року): тези доп. / відп. редактор Петрушевський Ю. Л. Донецьк:

Донецький державний університет управління. — 2012. — С. 36—38.

630. Шерстюк О. Л. Особливості ідентифікації чинників аудиторського ризику, пов'язаних з використанням комп'ютерних інформаційних систем / О. Л. Шерстюк // Інформаційні системи і технології в економіці: між нар. наук.-практ. конф. (Київ, 3-4 березня 2011р.): тези доп. / Випуск.ред. О.А. Харченко. — К.: Київ. нац. торг.-екон.ун-т, 2011. — С. 301—303.

631. Шерстюк О. Л. Оціночні судження в аудиті фінансової інформації / О. Л. Шерстюк // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент. Збірник наукових праць. — 2015. — Випуск 11. — С. 301—305.

632. Шерстюк О. Л. Оцінювання подальших подій в аудиті фінансової звітності / О. Л. Шерстюк // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія Економічні науки. — 2013. — Випуск 28. — Ч. 1. — С. 43—47.

633. Шерстюк О. Л. Оцінювання роботи експертів в аудиті / О. Л. Шерстюк // Економіка в сучасних умовах: стан, проблеми та пошук шляхів їх подолання: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (Львів, 26-27 червня 2015 року) / ГО “Львівська економічна фундація”. У 2-х частинах. Львів, ЛЕФ, 2015. — Ч. 2. — С. 141—143.

634. Шерстюк О. Л. Планування аудиту фінансування закладів освіти / О. Л. Шерстюк // Сучасні механізми фінансування вищої освіти в Україні: тези доп. Між нар. наук.-практ. конф. (Київ, 22-23 листопада 2012 р.) / відп. ред. Є.В.Мних. — К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2012. — С. 117—119.

635. Шерстюк О. Л. Примітки до річної фінансової звітності: обмеження та проблеми використання / О. Л. Шерстюк // Нова економічна політика на світовому, державному та регіональному рівнях: збірник тез наукових робіт учасників Міжнародної науково-практичної

конференції (м. Одеса, 21-22 листопада 2014 р). — О. : ЦЕДР, 2014. — Ч. 3. — С. 131—132.

636. Шерстюк О. Л. Професійне судження у виконанні завдань аудиту фінансової інформації / О. Л. Шерстюк // International Collection of scientific proceedings “European Cooperation” — № 12(2016р). — Vol. 5. — Рр. 301—305.

637. Шерстюк О. Л. Процедури отримання та оцінки аудиторських доказів / О. Л. Шерстюк // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології та організації: Зб. наук. праць. — 2011. — Випуск 1(6). — С. 312—318.

638. Шерстюк О. Л. Процедури оцінювання системи внутрішнього контролю клієнта / О. Л. Шерстюк // Збірник наукових праць Донецького державного університету управління “Проблеми і перспективи розвитку обліково-аналітичного забезпечення системи управління підприємствами в умовах євроінтеграції”. Серія “Економіка”. — 2012. — Том XIII. — Випуск 232. — С. 426—432.

639. Шерстюк О. Л. Рішення щодо застосування в аудиті нормативно-правової інформації / О. Л. Шерстюк // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: Матеріали IX Міжнародної науково-практичної конференції. Том III. Черкаси, ЧДТУ, 2012. — С. 66—67.

640. Шерстюк О. Л. Роль аудиту в забезпеченні впевненості користувачів фінансової інформації / О. Л. Шерстюк // Перспективи розвитку економічної системи в умовах нестабільності: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Дніпропетровськ, 4-5 вересня 2015 р.). — Дніпропетровськ: НО “Перспектива”, 2015.

641. Шерстюк О. Л. Роль аудиту в захисті інтересів суб’єктів економічної діяльності / О. Л. Шерстюк // 20-річчя аудиту: досягнення, проблеми та перспективи розвитку: міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 квітня 2013р., м. Сімферополь. — Сімферополь: ДІАЙП, 2013. — С. 191—193.



642. Шерстюк О. Л. Роль аудиту в оцінюванні вартості підприємства / О. Л. Шерстюк // Трансформаційні процеси економічної системи в умовах сучасних викликів. Збірник тез доповідей II Міжнар. наук.-практ. конф., 24-25 вересня 2015 р. — Тернопіль: Терноп. нац. екон. ун-т, 2015. — С. 146—147.

643. Шерстюк О. Л. Середовище аудиту фінансової інформації / О. Л. Шерстюк // Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту. — 2016. — Випуск 15. — С. 334—341.

644. Шерстюк О. Л. Удосконалення процесу організації процедур виконання завдань аудиту фінансової інформації / О. Л. Шерстюк // Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. — 2016. — Том 21. — Випуск 6(48). — С. 205—209.

645. Шерстюк О. Л. Формалізація упевненості користувачів фінансової інформації за результатами аудиту / О. Л. Шерстюк // Статистика України. Щоквартальний науково-інформаційний журнал. — 2016. — № 3 (74). — С. 65—71.

646. Шерстюк О. Л. Формалізація упевненості користувачів фінансової інформації в аудиторському звіті / О. Л. Шерстюк // Облік і фінанси: Науково-виробничий журнал. — 2016. — № 3(73). — С. 128—133.

647. Шерстюк О. Л. Чинники, що впливають на рівень аудиторського ризику / О. Л. Шерстюк // Проблеми і перспективи реалізації облікової, контрольної та аналітичної функції у соціокультурному просторі сучасного бізнесу: Міжнародна науково-практична конференція: тези доповідей: 12-13 травня 2011р., м. Донецьк / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського [та ін.]; [ред.. кол. О. О. Шубін та ін.]. — Донецьк: [ДонНУЕТ], 2011. — С. 306—308.

648. Шеховцова Д. Д. Облік та аудит витрат підприємств ресторанного господарства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський

облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Шеховцова Дарія Дмитрівна — Харків, 2016. — 25 с.

649. Шеховцова Д. Д. Облік та аудит витрат підприємств ресторанного господарства : дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / Шеховцова Дарія Дмитрівна — Харків, 2016. — 279 с.

650. Шигун М. М. Розвиток теорії та методології моделювання системи бухгалтерського обліку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Шигун Марія Михайлівна ; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. — Київ, 2010. — 36 с.

651. Шишута О. Ю. Контроль діяльності кредитних спілок [Текст] : дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / Шишута Олена Юріївна ; — Луцьк, 2016. — 267 с.

652. Шнейдман Л. З. Учетная политика предприятия / Л. З. Шнейдман. — М: Бухгалтерский учет, 2004. — 168 с.

653. Шуклов Л. В. Подходы к составлению прогностического отчета о финансовом положении по МСФО / Л. В. Шуклов // Корпоративная финансовая отчетность: международные стандарты. — 2010. — № 5(43). — С. 48—58.

654. Шульга Н. В. Облік і аудит розрахунків з оплати праці та аналіз ефективності використання трудових ресурсів : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Шульга Наталія Віталіївна ; Державний вищий навчальний заклад “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”. — Київ, 2008. — 24 с.

655. Шульга С. В. Облік і аудит нематеріальних активів: теорія, організація, методика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Шульга Світлана Володимирівна ; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. — Київ, 2006. — 23 с.

656. Щирба М. Т. Методичні аспекти аудиту ефективності / М. Т. Щирба, І. М. Щирба, М. М. Щирба [Електронний ресурс] // Глобальні та національні проблеми економіки. Миколаївський національний університет імені В. О. Сухомлинського — 2016. — Випуск 9. — С. 844—849. — Режим доступу : <http://global-national.in.ua/archive/9-2016/172.pdf> . — Назва з екрана (01.12.2017).

657. Щодо проведення аудиторської перевірки річної фінансової звітності банків : Рішення Національного банку України та Комітету з питань аудиту банків від 27 липня 2009 р. № 13 : за станом на 1 грудня 2017 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/vr013669-09>. — Назва з екрана (01.12.2017).

658. Экономическая Энциклопедия. Политическая экономия / Гл. ред. А.М. Румянцев. — Т.2. — М.: “Советская энциклопедия”, 1975. — 560 с.

659. Этрилл П. Четыре шага подготовки финансовых прогнозов [Електронний ресурс] / П. Этрилл.— Режим доступу : [http://www.intalev.ru/aggregator/finance/id\\_56605](http://www.intalev.ru/aggregator/finance/id_56605). — Назва з екрана (01.12.2017).

660. Югансон И. А. Управленческая отчетность: сущность и принципы формирования / И. А. Югансон // Бухгалтерский учт. — 2008. — № 5. — С. 45—46.

661. Юхименко-Назарук І. А. Особливості застосування професійного судження бухгалтера в умовах формування облікової політики підприємства / І. А. Юхименко-Назарук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. — 2014. — Випуск 2 (29). — С. 195—207.

662. Янок Д. А. Облік і аудит фінансових результатів в умовах стандартизації звітності : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Янок Дмитро Андрійович ; Національний науковий центр “Інститут аграрної економіки” Української академії аграрних наук. — Київ, 2005. — 27 с.

663. Яценко Л. В. Облік та аудит витрат виробництва поліграфічних підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Яценко Леся Василівна ; Державний вищий навчальний заклад “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”. — Київ, 2010. — 17 с.

664. Assurance and related services on financial statements other than audits / staff project update [Online]. — Available at: [http://www.ifac.org/system/files/downloads/IAASB-StaffProjectUpdate\\_3-10.pdf](http://www.ifac.org/system/files/downloads/IAASB-StaffProjectUpdate_3-10.pdf) (01.12.2017).

665. Auditing and assurance services: an integrated approach / Alvin A. Arens, Randal J. Eldez, Mark S. Beasley. — 10 ed. — Pearson Prentice Hall, 2005. — 37 P.

666. Bardash S. The auditor's professional responsibility in Ukraine // S. Bardash, O. Sherstiuk / Business Economics. — 2016. — Issue 4(2). — Volume 51. — Pp. 379—392.

667. Blessing A. The role of financial statements on investment decision making: a case of united bank for Africa PLC (2004—2013) / A. Blessing, E. Onoja // European Journal of Business, Economics and Accountancy. — 2015. — Vol. 3. — No. 2. — Pp. 12—37.

668. Code of Ethics for Professional Accountants [Електронний ресурс]. — Available at : <https://www.ethicsboard.org/iesba-code>. (01.12.2017).

669. Derun I. Risk identification in the company's accounting system / I. Derun // Economic Annals-XXI. — 2016. — № 159. — С. 97—100.

670. European Group of Auditors Oversight Bodies. — Available at: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/egaob/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/egaob/index_en.htm) (01.12.2017)

671. Financial and Related Information for Decision-Making: Enhancing Management Information to Support Operational Effectiveness and Priority Goals : Enhancing Management Information to Support Operational Effectiveness

and Priority Goals / A Report by a Panel of the National Academy Of Public Administration For the Federal Accounting Standards Advisory Board, April 2014. — Available at: <https://www.napawash.org/studies/academy-studies/financial-and-related-information-for-decision-making-enhancing-management> (01.12.2017).

672. Gibson B. Financial Information for Decision Making: An Alternative Small Firm Perspective / B Gibson // Journal of Small Business Finance. — 1992. — Vol. 1. — Iss. 3. — Pp. 221—232.

673. Gouws D. G. Financial literacy: an interface between financial information and decision-makers in organisations / D. G. Gouws, C. C. Shuttleworth // Southern African Business Review. — 2009. — Volume 13. — Number 2. — Pp. 141—165.

674. Gritsenko O. I. Prospects for compilation integrated reporting credit unions [Online] // Economic Processes Management: International Scientific E-Journal. — 2016. — No 1. — Available at: [http://epm.fem.sumdu.edu.ua/download/2016\\_1/2016\\_1\\_6.pdf](http://epm.fem.sumdu.edu.ua/download/2016_1/2016_1_6.pdf) (01.12.2017).

675. Gurov V. Improving of assessment methodology of the audited organizations performance at the stage of audit planning / V. Gurov, I. Milgunova // Economic Annals-XXI. — 2016. — No. 12. — Pp. 115—117.

676. [http://dic.academic.ru/dic.nsf/fin\\_enc/33422](http://dic.academic.ru/dic.nsf/fin_enc/33422) -  
Фінансовий словник

677. [http://economic\\_mathematics.academic.ru/3617](http://economic_mathematics.academic.ru/3617) -  
Економіко-математичний словник

678. <http://en.boerse-frankfurt.de> — офіційний сайт Франкфуртської фондової біржі

679. <http://hkex.com.hk> — офіційний сайт Гон-Конзької фондової біржі.

680. <http://investments.academic.ru/1009> - Енциклопедія інвестора

681. <http://nfr.gov.ua> — офіційний сайт Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг України

682. <http://psyera.ru/5596/finansovaya-informaciya-o-deyatelnosti-predpriyatiya>
683. <http://um.co.ua/5/5-1/5-112933.html>
684. [http://www.analizplus.com/2/2\\_1.php](http://www.analizplus.com/2/2_1.php)
685. <http://www.apu.com.ua> — офіційний сайт Аудиторської палати України
686. <http://www.bank.gov.ua> — офіційний сайт Національного банку України
687. <http://www.businessdictionary.com/definition/financial-information.html#ixzz3yoscphn2> — Електронний Бізнессловник.
688. <http://www.ekonomikam.com/ecfins-461-2.html> — Економіка: теорія і практика
689. <http://www.fg.gov.ua> — офіційний сайт Фонду гарантування вкладів фізичних осіб
690. <http://www.nssmc.gov.ua/> — офіційний сайт Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку України
691. <http://www.ukrstat.gov.ua/> — офіційний сайт Державної служби статистики України
692. <https://smida.gov.ua> — офіційний сайт Агентства з розвитку інфраструктури фондового ринку України
693. <https://www.nyse.com/index> — офіційний сайт Нью-Йоркської фондової біржі.
694. International Federation of Accounting [Online]. — Available at : <http://www.ifac.org> (01.12.2017).
695. Morris G. D. Finance director's handbook. Fifth edition / G. D. Morris, S. McKay, K. Oates / UK, Burlington : Linacre House, Jordan Hill, Oxford OX2 8DP. — 1013 p.
696. Public Company Accounting Oversight Board [Online]. — Available at : <http://pcaobus.org/Pages/default.aspx> (01.12.2017).
697. Public Interest Oversight Board [Online]. — Available at : <http://www.ipiob.org> (01.12.2017).
698. Shmatkovska T.O. Introduction of elements of accounting systems of foreign countries in accounting practice in

Ukraine [Online] // Economic Processes Management: International Scientific E-Journal. — 2016. — № 2. — Available at: [http://epm.fem.sumdu.edu.ua/download/2016\\_2/2016\\_2\\_12.pdf](http://epm.fem.sumdu.edu.ua/download/2016_2/2016_2_12.pdf). (01.12.2017).

699. Shulga S. V. Models and factors of audit and nas pricing: literature overview / S.V. Shulga // Бізнесінформ. — 2016. — № 9. — С. 223—229.

700. Stanković A. Business and financial decisions based on information provided by accounting information systems // A. Stanković, M. Mitrić, S. Knežević / Advanced Research in Scientific Areas. — 2012. — December, 3. — No. 7. — Pp. 660—663.

701. Vasyliuk M. M. The Institutional Approach to the Quality of Activity of the Audit Actors / M. M. Vasyliuk // Бізнесінформ. — 2017. — № 2. — С. 302—306.

702. Yelnikova Y. V. The Role and Place of Audit in the System of State Financial Control / Y. Yelnikova // Механізм регулювання економіки. — 2017. — № 1. — С. 84—92.

703. Zager K. The role of financial information in decision making process / K Zager, L Zager // Innovative Marketing — 2006. — Volume 2. — Issue 3. — Pp. 35—40.

## ДОДАТКИ

### Додаток А

#### **Перелік інформації, яка відображається у Примітках до фінансової звітності [на підставі 390 – 419]**

##### **Для акціонерних товариств:**

- 1) Загальна сума активів, одержаних у ході передплати на акції
    - сума грошей, внесених як плата за акції, із зазначенням кількості акцій
    - вартісна оцінка майна, внесеного як плата за акції, із зазначенням кількості акцій
    - загальна сума іноземної валюти, внесеної як плата за акції, із зазначенням кількості акцій та курсу, за яким валюту зараховано в обліку
  - 2) Акції у складі статутного капіталу за окремими типами і категоріями
    - кількість випущених акцій із зазначенням неоплаченої частини статутного капіталу
    - номінальна вартість акції
    - зміни протягом звітного періоду у кількості акцій, що перебувають в обігу
    - права, привілеї та обмеження, пов'язані з акціями, у тому числі обмеження щодо розподілу дивідендів та повернення капіталу
    - акції, що належать самому товариству, його дочірнім і асоційованим підприємствам
    - перелік засновників і кількість акцій, якими вони володіють
    - кількість акцій, які перебувають у власності членів виконавчого органу, та перелік осіб, частки яких у статутному капіталі перевищують 5 %
    - акції, зарезервовані для випуску згідно з опціонами та іншими контрактами, із зазначенням їх термінів і сум
  - 3) Накопичена сума дивідендів, не сплачених за привілейованими акціями
  - 4) Сума, включена (або не включена) до складу зобов'язань, коли дивіденди були передбачені, але формально не затверджені
- У разі придбання або продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць протягом звітного періоду**
- 5) Загальна вартість придбання або продажу
  - 6) Частина загальної вартості, яка, відповідно, була сплачена або отримана грошима



7) Сума грошей у складі активів, що були придбані чи продані

8) Сума активів (крім грошей) і зобов'язань придбаного або проданого дочірнього підприємства та інших господарських одиниць у розрізі окремих статей

### **Для консолідованої звітності**

1) Перелік дочірніх підприємств, які контролюються материнським підприємством, із зазначенням назви дочірніх підприємств, країни реєстрації та місцезнаходження, частки в капіталі, частки в розподілі голосів (у разі якщо вона не збігається з часткою в капіталі), іншої форми контролю

2) Причини, з яких показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включено до консолідованої фінансової звітності

3) Перелік дочірніх підприємств, над якими втрачено контроль протягом звітного періоду

4) Назви підприємств, у яких підприємству, яке звітує, прямо або опосередковано (через дочірні підприємства) належить більше половини голосів, але яке з причин відсутності контролю не є дочірнім підприємством

5) Вплив придбання або продажу дочірніх підприємств на фінансовий стан (на дату балансу), фінансові результати звітного періоду та такі самі показники попереднього періоду

6) Статті консолідованої фінансової звітності, до яких застосовувалася різна облікова політика

### **Щодо основних засобів**

1) Щодо кожної групи основних засобів

- вартість (первісна або переоцінена), за якою основні засоби відображені в балансі

- методи амортизації, що застосовуються підприємством, та діапазон строків корисного використання (експлуатації)

- наявність та рух у звітному році: первісна (переоцінена) вартість та сума зносу на початок звітного року; первісна вартість основних засобів, які визнані активом, з виділенням вартості основних засобів, отриманих в результаті об'єднання підприємств; сума зміни первісної (переоціненої) вартості та зносу основних засобів у результаті переоцінки; первісна (переоцінена) вартість та сума зносу основних засобів, які вибули; сума нарахованої амортизації; сума втрат від зменшення корисності і сума вигід від відновлення корисності, відображені в звіті про фінансові результати в звітному періоді

2) Первісна (переоцінена) вартість і сума зносу основних засобів, щодо яких існують передбачені чинним законодавством обмеження володіння, користування та розпорядження

3) Первісна (переоцінена) вартість і сума зносу переданих у заставу основних засобів

4) Сума капітальних інвестицій в основні засоби за звітний рік

5) Сума укладених угод на придбання у майбутньому основних засобів.

### **Щодо нематеріальних активів ПСБО 8**

1) Щодо кожної групи нематеріальних активів з виділенням інформації щодо створених підприємством нематеріальних активів наводиться така інформація:

- вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі;

- методи амортизації та діапазон строків корисного використання нематеріальних активів

2) Наявність та рух у звітному році:

- первісна (переоцінена) вартість нематеріальних активів та сума накопиченої амортизації на початок звітного року;

- первісна вартість нематеріальних активів, які визнані активом, з виділенням вартості нематеріальних активів, отриманих у результаті об'єднання підприємств; сума зміни первісної (переоціненої) вартості та накопиченої амортизації нематеріальних активів у результаті переоцінки;

- первісна (переоцінена) вартість та сума накопиченої амортизації нематеріальних активів, які вибули;

- сума нарахованої амортизації; сума втрат від зменшення корисності і сума вигід від відновлення корисності, відображені в звіті про фінансові результати в звітному періоді;

- інші зміни первісної (переоціненої) вартості та сума накопиченої амортизації нематеріальних активів;

- первісна (переоцінена) вартість та сума накопиченої амортизації на кінець звітного року

3) Первісна (переоцінена) вартість та накопичена амортизація нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності

4) Первісна (переоцінена) вартість та накопичена амортизація переданих у заставу нематеріальних активів

5) Сума угод на придбання у майбутньому нематеріальних активів

6) Загальна сума витрат на дослідження та розробки, включена до складу витрат звітного періоду

7) Первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань

8) Причини визнання невизначеним строку корисного використання нематеріального активу та його балансова вартість

9) Склад нематеріальних активів, інформація про які є суттєвою, їх балансова вартість та строк корисного використання, що залишився

### **Щодо запасів**

- методи оцінки запасів
- балансова (облікова) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп
- балансова (облікова) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації
- балансова (облікова) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу
- сума збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів

### **Щодо дебіторської заборгованості**

- 1) Перелік дебіторів і суми довгострокової дебіторської заборгованості
- 2) Перелік дебіторів і суми дебіторської заборгованості пов'язаних сторін, з виділенням внутрішньогрупового сальдо дебіторської заборгованості.
- 3) Склад і суми статті балансу "Інша дебіторська заборгованість".
- 4) Метод визначення величини резерву сумнівних боргів
- 5) Сума поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги в розрізі її класифікації за строками непогашення
- 6) Залишок резерву сумнівних боргів за кожною статтею поточної дебіторської заборгованості, його утворення та використання у звітному році.

### **Щодо зобов'язань**

- 1) Сума та строки погашення зобов'язання, яке було виключене із складу поточних зобов'язань з обґрунтуванням причин цього.
- 2) Перелік і суми зобов'язань, що включені до статей балансу "Інші довгострокові зобов'язання", "Інші поточні зобов'язання".

### **Щодо кожного виду забезпечень:**

- цільове призначення, причини невизначеності та очікуваний строк погашення;
- залишок забезпечення на початок і кінець звітного періоду;
- збільшення забезпечення протягом звітного періоду внаслідок створення забезпечення або додаткових відрахувань;
- сума забезпечення, що використана протягом звітного періоду;

- невикористана сума забезпечення, що сторнована у звітному періоді;
- сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована при оцінці забезпечення

**За кожним видом непередбачених зобов'язань наводиться така інформація:**

- стислий опис зобов'язання та його сума;
- невизначеність щодо суми або строку погашення;
- сума очікуваного погашення зобов'язання іншою стороною

### **Щодо фінансових інвестицій**

1) Балансова вартість фінансових інвестицій, що включені до складу статті балансу "Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств", за такими видами:

- фінансові інвестиції в асоційовані підприємства;
- фінансові інвестиції в дочірні підприємства;
- фінансові інвестиції у спільну діяльність із створенням юридичної особи (спільного підприємства)

2) Фінансові інвестиції, що включені до складу статей балансу "Інші довгострокові фінансові інвестиції" та "Поточні фінансові інвестиції" за собівартістю, за справедливою вартістю, за амортизованою собівартістю.

3) Підстави для визначення справедливої вартості фінансових інвестицій.

4) Доходи та втрати від змін справедливої вартості фінансових інвестицій за звітний період.

5) Перелік провідних асоційованих, дочірніх і спільних підприємств із зазначенням частки в капіталі та методів оцінки, що використовуються для обліку таких фінансових інвестицій.

6) Контрольний учасник спільного підприємства у примітках до фінансової звітності також наводить (розкриває) таку інформацію:

- загальна сума зобов'язань щодо його часток у спільних підприємствах;
- сума зобов'язань інвестиційного характеру щодо його часток у спільних підприємствах та його частки в зобов'язаннях, які він взяв разом з іншими учасниками;
- сума своєї частки в зобов'язаннях інвестиційного характеру спільних підприємств

7) Учасники спільної діяльності без створення юридичної особи в примітках до фінансової звітності розкривають таку інформацію про спільну діяльність:

- розмір частки у спільній діяльності;
- строк дії договору спільної діяльності без створення юридичної особи;
- інформація про оператора спільної діяльності;
- загальна вартість вкладу до спільної діяльності без створення юридичної особи;
- сума всіх зобов'язань спільної діяльності без створення юридичної особи (із зазначенням суми, яка припадає на частку учасника);
- загальна сума доходів і витрат спільної діяльності без створення юридичної особи та сума доходів і витрат спільної діяльності без створення юридичної особи, які були включені до інших операційних доходів та інших операційних витрат; оператор спільної діяльності без створення юридичної особи розкриває інформацію про загальну вартість спільно контрольованих активів, управління якими він здійснює, а також у розрізі їх класифікації

### **Щодо фінансових інструментів**

1) Для кожного класу фінансових активів, фінансових зобов'язань та інструментів власного капіталу підприємство наводить інформацію про: види та суму фінансових інструментів, строки та умови, які можуть впливати на їх суму, розподіл у часі та визначеність майбутніх грошових потоків; облікову політику, зокрема методи визнання та оцінки

2) Якщо операції з фінансовими інструментами призводять до виникнення цінових, кредитних або інших ризиків, підприємство наводить інформацію про:

- вартість оголошену, номінальну тощо, на якій розраховуються майбутні виплати;
- дату погашення, закінчення строку дії або виконання контракту; опціони, утримані будь-якою стороною - укладачем контракту про фінансовий інструмент, що передбачають дострокове погашення зобов'язань, включаючи період або дату, коли вони можуть бути здійснені, ціну або верхню та нижню межу цін здійснення опціону;
- опціони, утримані будь-якою стороною - укладачем контракту про фінансовий інструмент, на конвертацію в інший фінансовий інструмент, інший фінансовий актив або фінансове зобов'язання, включаючи період або дату, коли опціон можна здійснити, а також коефіцієнти конвертації або курс обміну;
- суму та її розподіл за терміном передбачених майбутніх грошових потоків або виплат, включаючи вартість погашення фінансового інструмента, оголошену ставку або величину відсотка,

дивіденду або іншого періодичного доходу від фінансового інструмента;

- суму та опис застави, отриманої або наданої за фінансовим інструментом; іноземну валюту, у якій надходитимуть або сплачуватимуться суми за фінансовим інструментом;
- умови контракту, які в разі їх порушення суттєво змінюватимуть терміни або інші умови фінансового інструмента

3) Щодо окремого фінансового інструмента, який передбачено отримати в обмін на інший фінансовий інструмент, наводиться інформація про:

- вартість оголошену, номінальну тощо, на якій розраховуються майбутні виплати;
- дату погашення, закінчення строку дії або виконання контракту;
- опціони, утримані будь-якою стороною - укладачем контракту про фінансовий інструмент, що передбачають дострокове погашення зобов'язань, включаючи період або дату, коли вони можуть бути здійснені, ціну або верхню та нижню межу цін здійснення опціону;
- опціони, утримані будь-якою стороною - укладачем контракту про фінансовий інструмент, на конвертацію в інший фінансовий інструмент, інший фінансовий актив або фінансове зобов'язання, включаючи період або дату, коли опціон можна здійснити, а також коефіцієнти конвертації або курс обміну;
- суму та її розподіл за терміном передбачених майбутніх грошових потоків або виплат, включаючи вартість погашення фінансового інструмента, оголошену ставку або величину відсотка, дивіденду або іншого періодичного доходу від фінансового інструмента;
- суму та опис застави, отриманої або наданої за фінансовим інструментом;
- іноземну валюту, у якій надходитимуть або сплачуватимуться суми за фінансовим інструментом; умови контракту, які в разі їх порушення суттєво змінюватимуть терміни або інші умови фінансового інструмента

4) Для кожного класу визнаних і невизнаних фінансових активів і фінансових зобов'язань наводиться інформація про наявність:

- відсоткового ризику із зазначенням: дати перегляду ставки відсотка або дати погашення зобов'язань за контрактом залежно від того, що настає раніше, ефективних відсоткових ставок, якщо вони застосовуються;

- кредитного ризику із зазначенням: його максимальної суми на дату балансу (без урахування справедливої вартості застави), наявності одночасного впливу різних чинників кредитного ризику

5) Для кожного класу визнаних і невизнаних фінансових активів і фінансових зобов'язань наводиться інформація про їх справедливую вартість.

6) Якщо справедливую вартість достовірно визначити неможливо, то про це разом з відомостями про основні характеристики фінансового інструмента, які впливають на його справедливую вартість, зазначається у примітках до фінансової звітності.

7) Якщо підприємство відображає один або кілька фінансових активів за вартістю, що перевищує їх справедливую вартість, то наводиться інформація про:

- балансову або справедливую вартість окремих активів або відповідних груп цих активів;
- причини, які вплинули на прийняття рішення про відмову від зниження балансової вартості до справедливої, включаючи причини впевненості у тому, що балансову вартість буде компенсовано (відшкодовано)

### **Щодо оренди**

орендар наводить таку інформацію щодо фінансової оренди:

- первісну (переоцінену) вартість і знос орендованих активів за їх класифікаційними групами на дату балансу;
- загальну суму мінімальних орендних платежів та їхню теперішню вартість на дату балансу для кожного з таких строків оренди: до одного року; від одного до п'яти років; більше п'яти років; непередбачену орендну плату, включену у звітному періоді до складу фінансових витрат (доходів);
- суму майбутніх мінімальних орендних платежів, які на дату балансу передбачається одержати за угодами невідмовної суборенди;
- стислі дані щодо чинних орендних угод, а саме: показники, які застосовуються для розрахунку непередбаченої орендної плати; наявність та умови вибору між поновленням орендної угоди чи придбанням активу та застереження щодо зміни цін;
- обмеження, передбачені орендними угодами;
- загальну суму майбутніх мінімальних орендних платежів за невідмовною орендою на дату балансу для кожного з таких строків оренди: до одного року; від одного до п'яти років; більше п'яти років; загальну суму майбутніх мінімальних орендних платежів на дату балансу, які передбачається одержати за угодами невідмовної суборенди;

- орендні платежі та платежі з суборенди за звітний період з виділенням сум мінімальних орендних платежів і непередбаченої орендної плати за угодами невідмовної оренди та суборенди; стислі дані про чинні орендні угоди, а саме: показники, які застосовуються для розрахунку непередбачених орендних платежів;
- наявність та умови вибору між поновленням або придбанням активу і застереження щодо зміни цін;
- обмеження, передбачені орендними угодами

### **Щодо доходів**

- 1) Облікова політика щодо визнання доходу, включаючи спосіб визначення ступеня завершеності робіт, послуг, дохід від виконання і надання яких визнається за ступенем завершеності
- 2) Розподіл доходу за кожною групою доходів
- 3) Сума доходу за бартерними контрактами в розподілі за групами доходів
- 4) Частка доходу за бартерними контрактами з пов'язаними сторонами

### **Щодо витрат**

- 1) Склад і сума витрат, відображених у статтях "Інші операційні витрати" та "Інші витрати" Звіту про фінансові результати
- 2) Склад і сума витрат, які не включені до статей витрат Звіту про фінансові результати, а відображені безпосередньо у складі власного капіталу (крім вилучення капіталу та розподілу між власниками)

### **Щодо податку на прибуток**

- 1) Складові елементи витрат (доходу) з податку на прибуток (поточний податок на прибуток та всі коригування цієї суми, включаючи відстрочені податкові активи, відстрочені податкові зобов'язання, виправлення помилок тощо)
- 2) Сума поточного та відстроченого податку на прибуток відображена у складі власного капіталу
- 3) Пояснення різниці між витратами (доходом) з податку на прибуток та добутком облікового прибутку (збитку) на застосовану ставку податку на прибуток
- 4) Ставка податку на прибуток, якщо вона змінюється порівняно із звітним періодом
- 5) Сума та період дії тимчасових податкових різниць, що підлягають вирахуванню, сума податкових збитків і невикористаних податкових пільг, пов'язаних з невизнанням відстроченого податкового активу



6) Сума визнаних відстрочених податкових активів (за кожним видом) і визнаних відстрочених податкових зобов'язань (за кожним видом)

7) Сума відстроченого податку на прибуток, що включена до Звіту про фінансові результати

8) Сума витрат (доходу) з податку на прибуток, пов'язаних з прибутком (збитком) від діяльності, що припинена

### **Щодо будівельних контрактів**

- сума доходу за будівельними контрактами, визнана у складі доходу звітного періоду
- методи визначення доходу за будівельними контрактами у звітному періоді
- методи визначення ступеня завершеності робіт
- загальна сума зазнаних витрат і визнаних прибутків (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу
- вартість виконаних субпідрядниками робіт
- сума валової заборгованості замовників на дату балансу
- сума валової заборгованості замовникам на дату балансу
- сума отриманих авансів на дату балансу
- сума проміжних рахунків, яка не сплачується підряднику до виконання передбачених будівельним контрактом умов для виплати таких сум або до усунення дефектів (сума затриманих коштів)

### **Щодо об'єднання підприємств**

- 1) Строк корисного використання гудвілу (негативного гудвілу)
- 2) Обґрунтування періоду амортизації, якщо строк корисного використання гудвілу перевищує 20 років
- 3) Гудвіл, уключений до групи вибуття, яку класифікують як утримувану для продажу
- 4) Інформація про групи активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань придбаного підприємства та/або компонента підприємства, визнані на дату придбання, а також їх балансову вартість на дату балансу, що передує даті придбання

### **Щодо врахування впливу змін валютних курсів**

- 1) Сума курсових різниць, що включена до складу доходів і витрат протягом звітного періоду
- 2) Сума курсових різниць, що включена протягом звітного періоду до складу іншого додаткового капіталу, а також інформація, що пояснює взаємозв'язок між сумою таких курсових різниць на початок і на кінець звітного періоду

3) У разі зміни ознак класифікації діяльності господарської одиниці за межами України також наводиться така інформація: характер та причини зміни; вплив зміни на власний капітал; вплив зміни на чистий прибуток (збиток) за попередній рік, якщо така зміна відбулася на початку попереднього року

#### **Щодо впливу інфляції**

- факт коригування показників фінансової звітності
- сума коригування амортизації основних засобів
- розрахунок коригування собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) і товарів
- індекс інфляції на дату балансу і зміни індексу інфляції протягом поточного та попереднього звітних періодів

#### **Щодо пов'язаних сторін**

- 1) Поточні виплати
- 2) Інші довгострокові виплати
- 3) Виплати по закінченні трудової діяльності
- 4) Виплати при звільненні
- 5) Платежі на основі акцій
- 6) Позики

#### **Щодо прибутку на акцію**

- 1) Чистий прибуток на одну просту акцію, визначений у результаті перерахунку
- 2) Скоригований чистий прибуток на одну просту акцію, визначений у результаті перерахунку
- 3) Узгодження сум, використаних як чисельники при обчисленні чистого прибутку на одну просту акцію та скоригованого чистого прибутку на одну просту акцію, з сумами чистого прибутку (збитку) за певний період
- 4) Вплив розбавляючих потенційних простих акцій на середньорічну кількість простих акцій в обігу
- 5) Операції з простими та потенційними простими акціями, які були здійснені після дати балансу

#### **Щодо виплат працівникам**

- 1) щодо кожної програми з визначеним внеском наводиться сума відрахувань, включена до витрат звітного року
- 2) щодо кожної програми з визначеною виплатою наводиться така інформація:
  - загальний опис типу програми;

- залишок зобов'язання (активу) на початок і кінець звітного року;
- теперішня вартість забезпечених, частково забезпечених і незабезпечених активами програми зобов'язань на дату балансу;
- не визнані актуарні прибутки (збитки) на початок і кінець звітного року;
- не визнана вартість раніше виконаних працівниками робіт на початок і кінець звітного року;
- склад активів програми із зазначенням їх справедливої вартості на початок і кінець звітного року;
- включені до звіту про фінансові результати (із зазначенням статей звіту, до яких вони включені): вартість поточних робіт, виконаних працівниками, витрати на відсотки за програмою, очікуваний прибуток від активів програми та визнане активом право на відшкодування, актуарні прибутки (збитки), вартість раніше виконаних працівниками робіт, прибуток (збиток) від скорочення програми або остаточного розрахунку за нею, фактичний прибуток від активів програми і визнане активом право на відшкодування

3) щодо кожної програми виплат інструментами власного капіталу наводиться така інформація:

- характер та умови виплат за такими програмами; облікова політика щодо таких програм;
- включені до фінансової звітності суми щодо кожної такої програми; кількість та умови фінансових інструментів за такими програмами на початок і кінець звітного року, а також ступінь гарантованості прав працівників на ці інструменти на початок і кінець звітного року;
- кількість та умови фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством для фонду або для працівників протягом звітного року;
- справедлива вартість компенсації, отриманої з фонду або від працівників; кількість, дата та ціна виконання опціонів на акції за такими програмами у звітному році;
- кількість опціонів на акції, утримувачами яких є фонд або працівники, строк дії яких закінчився у звітному році;
- сума та основні умови позик чи гарантій, наданих підприємством фонду або на його користь;
- справедлива вартість на початок і кінець звітного року фінансових інструментів власного капіталу (за винятком опціонів на акції підприємства) за такими програмами; справедлива вартість на дату випуску фінансових інструментів власного капіталу підприємства (за винятком опціонів на акції), емітованих підприємством для фонду або для працівників протягом звітного

року. Якщо неможливо визначити справедливу вартість фінансових інструментів власного капіталу (за винятком опціонів на акції), то цей факт розкривається

**Щодо необоротних активів та груп вибуття, що утримуються для продажу, а також припинену діяльність**

1) У період визнання необоротних активів, групи вибуття як утримуваних для продажу:

- опис необоротних активів, групи вибуття;
- опис обставин продажу (вибуття), спосіб та час;
- збитки від зменшення корисності та їх подальше сторнування;
- сегмент, у якому необоротні активи, група вибуття подаються

2) Порядок формування єдиного показника, що наводиться у звіті про фінансові результати, у частині:

- доходів, витрат, прибутку (збитку) від припиненої діяльності до оподаткування; витрат з податку на прибуток, пов'язаних з припиненою діяльністю;
- доходів (витрат) від переоцінки активів, групи вибуття, які утворюють припинену діяльність, за чистою вартістю реалізації;
- витрат з податку на прибуток, пов'язаних з результатами переоцінки

3) Чистий рух грошових коштів від припиненої діяльності у розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності за звітний рік

4) Основні групи активів та зобов'язань, визнаних як утримувані для продажу, що подаються окремо без згортання

**Щодо зменшення корисності активів**

1) Сума втрат від зменшення корисності, відображених у звіті про фінансові результати

2) Сума вигід від відновлення корисності, відображених у звіті про фінансові результати

3) Сума втрат від зменшення корисності, відображених у складі власного капіталу

4) Сума вигід від відновлення корисності, відображених у складі власного капіталу

5) Якщо визнані втрати від зменшення корисності або вигоди від відновлення корисності окремого активу або групи активів, яка генерує грошові потоки, є суттєвими, то в примітках до фінансової звітності наводиться така інформація:

- події та обставини, які спричинили зменшення або відновлення корисності;

- визнана сума втрат від зменшення корисності та/або вигід від відновлення корисності;
  - характеристика активу (назва, місце використання, сегмент, до якого належить актив), щодо якого визначалася сума втрат від зменшення або вигід від відновлення його корисності;
  - характеристика (склад) групи активів, яка генерує грошові потоки (назва, місце використання, сегмент, до якого належить група), із зазначенням поточного і попереднього способу включення активів до певної їх групи, причини зміни способу групування (якщо визначення складу групи активів, яка генерує грошові потоки, змінилося);
  - оцінка (чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу), за якою визначена сума очікуваного відшкодування активу чи групи активів, яка генерує грошові потоки; база, прийнята для визначення чистої вартості реалізації (якщо сумою очікуваного відшкодування визнано чисту вартість реалізації);
  - ставка дисконту, використана для поточного і попереднього визначення теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень від активу (якщо сума очікуваного відшкодування активу визначена у звітному періоді за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу);
  - статті активів, на які впливають визнані втрати від зменшення корисності та/або вигоди від відновлення корисності
- б) Для кожної групи активів, яка генерує грошові потоки, на яку було розподілено вартість гудвілу або нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання, наводиться така інформація:
- розподілена балансова вартість гудвілу;
  - розподілена балансова вартість нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання;
  - база, прийнята для визначення суми очікуваного відшкодування цієї групи;
  - якщо частину вартості гудвілу, що виник в результаті об'єднання підприємств, протягом звітного періоду не було розподілено на групу активів, яка генерує грошові потоки, то на дату звітності наводяться нерозподілена вартість гудвілу і причини, з яких ця сума залишилася нерозподіленою

### **Щодо біологічних активів**

1) Вартість кожної групи біологічних активів на початок і кінець звітного року

2) Обсяг виробництва сільськогосподарської продукції за звітний період у натуральних вимірниках та за вартістю, обчисленою при первісному визнанні.

3) Методи та суттєві припущення, що застосовані при визначенні справедливої вартості кожної групи сільськогосподарської продукції та кожної групи біологічних активів

4) Наявність та балансову вартість біологічних активів, право володіння якими обмежене, а також балансову вартість біологічних активів, переданих у заставу

5) Сума укладених договорів на придбання у майбутньому біологічних активів

6) Сума укладених договорів на придбання у майбутньому біологічних активів

7) Інформація про зміни балансової вартості груп біологічних активів, що оцінювалися у звітному році за справедливою вартістю

8) При застосуванні протягом звітного року справедливої вартості біологічних активів

9) Інформація про цільове фінансування, пов'язане з сільськогосподарською діяльністю, наводиться за такими показниками

### **Щодо інвестиційної нерухомості**

1) Критерії щодо розмежування інвестиційної нерухомості та операційної нерухомості

2) Відображені у звіті про фінансові результати звітного періоду

3) Обмеження щодо володіння, користування та розпорядження інвестиційною нерухомістю

4) Сума укладених договорів на майбутнє

5) Вартість придбаної інвестиційної нерухомості

6) Сума капітальних інвестицій в інвестиційну нерухомість за звітний рік

7) Вартість придбаної інвестиційної нерухомості внаслідок об'єднання та/або придбання підприємств.

8) Балансова вартість інвестиційної нерухомості, що вибула

9) Дохід від вибуття інвестиційної нерухомості

10) Вартість інвестиційної нерухомості, переведеної із/до запасів та операційної нерухомості

11) Інші зміни балансової вартості інвестиційної нерухомості.

12) Методи та суттєві припущення, що застосовані при визначенні справедливої вартості інвестиційної нерухомості

13) Балансова вартість інвестиційної нерухомості на початок і кінець звітного року.

14) Здійснення оцінки інвестиційної нерухомості суб'єктами оцінної діяльності, які мають досвід оцінки подібної нерухомості в тій

самій місцевості, або незалучення таких суб'єктів при визначенні справедливої вартості інвестиційної нерухомості

15) Сума іншого операційного доходу та інших витрат операційної діяльності, що виникли внаслідок зміни справедливої вартості інвестиційної нерухомості

16) Сума доходів та витрат, що виникли внаслідок переведення до інвестиційної нерухомості запасів та при завершенні будівництва інвестиційної нерухомості

17) Різниця між балансовою вартістю активів, що виникла внаслідок переведення операційної нерухомості до інвестиційної нерухомості, що відображена у складі доходів, витрат та додаткового капіталу

18) Опис інвестиційної нерухомості (пооб'єктно в кількісних та вартісних показниках), яка припиняє оцінюватися за справедливою вартістю і буде оцінюватися за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення

19) Методи амортизації, що застосовуються підприємством, та діапазон строків корисного використання

20) Балансова вартість та сума зносу з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення на початок і кінець звітного року.

21) Сума нарахованої амортизації протягом звітного року.

22) Сума втрат від зменшення корисності і сума вигод від відновлення корисності, відображені в звіті про фінансові результати та звіті про власний капітал за звітний рік

23) Справедлива вартість інвестиційної нерухомості

### **Щодо розвідки запасів корисних копалин**

сума активів, зобов'язань, доходів та витрат з діяльності, пов'язаної з розвідкою запасів корисних копалин, із зазначенням залишку на початок і кінець звітного року, надходження і вибуття за звітний рік

інформація про рух грошових коштів з діяльності, пов'язаної з розвідкою запасів корисних копалин, за звітний рік

### **Щодо платежів на основі акцій**

1) Обсяг операцій за договорами про платіж на основі акцій у звітному періоді

2) Опис характерних ознак кожного виду договору про платіж на основі акцій, зокрема строк опціонів, спосіб погашення зобов'язань за операціями, платіж за якими здійснюється на основі акцій

3) Кількість опціонів на акції і середньозважені ціни виконання опціонів на акції із зазначенням непогашених опціонів на початок і кінець року, здійснених опціонів у звітному періоді

4) Середньозважена ціна акцій опціонів, виконаних у звітному періоді

5) Діапазон цін виконання опціонів і середньозважений період, що залишився згідно з договором опціонів на акції, які були непогашені на кінець звітного періоду

6) Порядок визначення у звітному періоді справедливої вартості отриманих товарів (робіт, послуг) або справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу

7) Середньозважена справедлива вартість опціонів на акції на дату отримання товарів (робіт, послуг)

8) Спосіб визначення справедливої вартості опціонів на акції

9) Строк чинності опціону та очікувані дивіденди за акціями

10) Інші фактори, враховані при визначенні справедливої вартості опціону на акції

11) Спосіб визначення очікуваної зміни справедливої вартості опціонів на акції

12) Кількість та середньозважена справедлива вартість інших, ніж опціон на акції, інструментів власного капіталу та порядок визначення їх справедливої вартості у звітному періоді

13) Порядок визначення справедливої вартості інструментів власного капіталу за відсутності цін на фондовому ринку

14) Включення до справедливої вартості очікуваних дивідендів та інших інструментів власного капіталу

15) Пояснення змін та сума збільшення справедливої вартості інструментів власного капіталу за зміненими у звітному періоді договорами про платіж на основі акцій

16) Сума витрат звітного періоду, що складається за операціями, платіж за якими здійснюється на основі акцій, з вартості отриманих, але не визнаних активами товарів (робіт, послуг), з відображенням суми витрат за такими операціями, погашення зобов'язань за якими здійснюється інструментами власного капіталу

17) Балансова вартість зобов'язань за операціями, платіж за якими здійснюється на основі акцій, на кінець звітного періоду

18) Внутрішня вартість на кінець періоду зобов'язань, за якими постачальник товарів (робіт, послуг) на кінець звітного періоду виконав умови договору про платіж на основі акцій.



## Додаток Б.

Таблиця Б.1. Суб'єкти підприємництва, інформація щодо діяльності яких була проаналізована під час виконання дослідження\*

№	Найменування	Регіон	Вид діяльності	Думка аудитора
1	Приватне акціонерне товариство "Нові технології"	м. Київ	52.10 Складське господарство 68.20 Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна	Відмова від висловлення думки
2	Відкрите акціонерне товариство "Бурова компанія "Букрос"	Полтавська обл.	43.13 Розв'язувальне буріння 23.69 Виробництво інших виробів із бетону, гіпсу та цементу 23.61 Виготовлення виробів із бетону для будівництва	Умовно-позитивна
3	Відкрите акціонерне товариство "Волиньхарчпром"	Волинська обл.	68.20 Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна 68.10 Купівля та продаж власного нерухомого майна 46.31 Оптова торгівля фруктами й овочами	Умовно-позитивна
4	Відкрите акціонерне товариство "Укрмашпромпроект"	Волинська обл.	71.12 Діяльність у сфері інженірингу, геології та геодезії 71.11 Діяльність у сфері архітектури 42.99 Будівництво інших споруд	Умовно-позитивна

Продовження табл. Б.1

№	Найменування	Регіон	Вид діяльності	Думка аудитора
5	ПАТ "Меркурій-ТОРГ"	Київська обл.	47.11 Роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах переважно продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами 47.2 Роздрібна торгівля продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами в спеціалізованих магазинах 68.20 Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна	Відмова від висловлення думки
6	Пиватне акціонерне товариство "Дубнобудматеріали"	Рівненська обл.	16.10 Лісопильне та струталне виробництво 46.13 Діяльність посередників у торгівлі деревиною, будівельними матеріалами та санітарно-технічними виробами 23.61 Виготовлення виробів із бетону для будівництва	Умовно-позитивна
7	Приватне акціонерне товариство "Агроспецмонтаж"	Чернівецька обл.	41.20 Будівництво житлових і нежитлових будівель 43.22 Монтаж водопровідних мереж, систем опалення та кондиціонування 43.99 Інші спеціалізовані будівельні роботи, н.в.і.у.	Умовно-позитивна
8	Приватне акціонерне товариство "Талант - 12"	Черкаська обл.	14.13 Виробництво іншого верхнього одягу 23.69 Виробництво інших виробів із бетону гіпсу та цементу 68.20 Надання в оренду і експлуатацію власного (оренованого) нерухомого майна	Умовно-позитивна

Продовження табл. Б.1

№	Найменування	Регіон	Вид діяльності	Думка аудитора
9	Приватне акціонерне товариство "Гніванський завод спеціалізованої продукції"	Вінницька обл.	23.61 Виготовлення виробів із бетону для будівництва 86.90 Інша діяльність у сфері охорони здоров'я 46.73 Оптова торгівля деревиною, будівельними матеріалами та санітарно-технічним обладнанням	Умовно-позитивна
10	Приватне акціонерне товариство "Енергосталь"	Харківська обл.	72.19 Дослідження й експериментальні розробки у сфері інших природничих і технічних наук	Умовно-позитивна
11	Приватне акціонерне товариство "Канів-Дніпробуд"	Черкаська обл.	41.20 Будівництво житлових і нежитлових будівель 42.21 Будівництво трубопроводів 43.22 Монтаж водопровідних мереж, систем опалення та кондиціювання	Умовно-позитивна
12	Приватне акціонерне товариство "Ладизинський завод ЗБК"	Вінницька обл.	23.61 Виготовлення виробів з бетону 23.69 Виробництво інших виробів із бетону гіпсу та цементу 49.41 Вантажний автомобільний транспорт	Умовно-позитивна
13	Приватне акціонерне товариство "Ніжинський цегельний завод"	Чернігівська обл.	23.32 Виробництво цегли, черепиці та інших будівельних виробів з випаленої глини	Умовно-позитивна
14	Приватне акціонерне товариство "Ніфар"	Чернігівська обл.	51.53 Оптова торгівля будівельними матеріалами 52.46 Роздрібна торгівля залізними виробами, фарбами та склом 24.30 Виробництво лаків та фарб	Умовно-позитивна

Продовження табл. Б.1

№	Найменування	Регіон	Вид діяльності	Думка аудитора
15	Приватне акціонерне товариство "Окнаб Фешін Індастрі"	Київська обл.	68.20 Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна 46.90 Неспеціалізована оптова торгівля 47.71 Роздрібна торгівля одягом у спеціалізованих магазинах	Умовно-позитивна
16	Приватне акціонерне товариство "Санта Україна"	Миколаївська обл.	14.13[2010] Виробництво іншого верхнього одягу 14.14[2010] Виробництво спіднього одягу 68.20[2010] Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна	Умовно-позитивна
17	Приватне акціонерне товариство "Сєверодонецький науково-дослідний та конструкторський інститут хімічного машинобудування"	Луганська обл.	72.19 Дослідження й експериментальні розробки у сфері інших природничих і технічних наук 71.12 Діяльність у сфері інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування в цих сферах 71.20 Технічні випробування та дослідження	Умовно-позитивна
18	Приватне акціонерне товариство "Сєверодонецький оргхім"	Луганська обл.	71.12 Діяльність у сфері інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування у цих сферах 43.99 Інші спеціалізовані будівельні роботи, Н.В.І.У. 85.32 Професійно-технічна освіта	Умовно-позитивна

Продовження табл. Б.1

№	Найменування	Регіон	Вид діяльності	Думка аудитора
19	Приватне акціонерне товариство "Тернопількнига"	Тернопільська обл.	68.20 Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна  46.13 Діяльність посередників у торгівлі деревиною, будівельними матеріалами та санітарно-технічними виробами 46.15 Діяльність посередників у торгівлі меблями, господарськими товарами, залізними та іншими металевими виробами	Умовно-позитивна
20	Приватне акціонерне товариство "Тюльпан"	м. Київ	68.20 Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна  46.90 Неспеціалізована оптова торгівля 46.22 Оптова торгівля квітами та рослинами	Умовно-позитивна
21	Приватне акціонерне товариство "Полонський хлібозавод"	Хмельницька обл.	68.20 Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна  77.39 Надання в оренду інших машин, устаткування та товарів 77.12 Надання в оренду вантажних автомобілів.	Умовно-позитивна
22	Приватне акціонерне товариство "Бергі"	Запорізька обл.	22.19 Виробництво інших гумових виробів 46.71 Оптова торгівля твердим, рідким, газоподібним паливом і подібними продуктами 46.72 Оптова торгівля металами та металевими рудами	Умовно-позитивна

Продовження табл. Б.1

№	Найменування	Регіон	Вид діяльності	Думка аудитора
23	Приватне акціонерне товариство "Вінницьке СКТБ ОПК"	Вінницька обл.	68.20 Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна 46.17 Діяльність посередників у торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами 46.19 Діяльність посередників у торгівлі товарами широкого асортименту	Умовно-позитивна
24	Приватне акціонерне товариство "Запорізьке кар'єроуправління"	Запорізька обл.	08.12 Добування піску, гравію, глини і каоліну 08.11 Добування декоративного та будівельного каменю, вапняку, гіпсу, крейди та глинистого сланцю 46.73 Оптова торгівля деревиною, будівельними матеріалами та санітарно-технічним обладнанням	Умовно-позитивна
25	Приватне акціонерне товариство "Рокитнівський скляний завод"	Рівненська обл.	23.13 Виробництво порожнистого скла 46.44 Оптова торгівля фарфором, скляним посудом і засобами для чищення 47.19 Інші види роздрібної торгівлі в неспеціалізованих магазинах	Умовно-позитивна
26	Приватне акціонерне товариство "Чижівська паперова фабрика"	Житомирська обл.	17.22 Виробництво паперових виробів господарсько-побутового та санітарно-гігієнічного призначення 16.10 Лісопилльне та стругальне виробництво 17.12 Виробництво паперу та картону	Умовно-позитивна

Продовження табл. Б.1

№	Найменування	Регіон	Вид діяльності	Думка аудитора
27	Публічне акціонерне товариство "Азот"	Черкаська обл.	20.15 Виробництво добрив і азотних сполук 20.16 Виробництво пластмас у первинних формах 20.59 Виробництво іншої хімічної продукції, н.в.і.у.	Умовно-позитивна
28	Публічне акціонерне товариство "Алчевський коксохімічний завод"	Луганська обл.	19.10 Виробництво коксу та коксопродуктів 20.13 Виробництво інших основних неорганічних хімічних речовин 20.15 Виробництво добрив та азотних сполук	Умовно-позитивна
29	Публічне акціонерне товариство "Вигодський лісокомбінат"	Івано-Франківська обл.	68.20 Здавання в оренду нерухомого майна	Умовно-позитивна
30	Публічне акціонерне товариство "Дім марочних коньяків "Таврія"	Херсонська обл.	15.91.0 Виробництво дистильованих алкогольних напоїв 15.93.0 Виробництво вина 15.92.0 Виробництво етилового спирту	Умовно-позитивна
31	Публічне акціонерне товариство "Дніпродзержинська теплоелектроцентрально"	Дніпропетровська обл.	35.11 Виробництво електроенергії 35.30 Постачання пари, гарячої води та кондиційованого повітря 41.20 Будівництво житлових і нежитлових будівель	Негативна
32	Публічне акціонерне товариство "Дніпропетровський завод прокатних валків"	Дніпропетровська обл.	28.91 Виробництво машин і устаткування для металургії 28.29 Виробництво інших машин і устаткування загального призначення, н. в. і. у. 49.41 Вантажний автомобільний транспорт	Умовно-позитивна

Продовження табл. Б.1

№	Найменування	Регіон	Вид діяльності	Думка аудитора
33	Публічне акціонерне товариство "Дослідний електромонтажний завод"	Харківська обл.	27.12 Виробництво електророзподільчої та контрольної апаратури 25.11 Виробництво будівельних металевих конструкцій і частин конструкцій 28.30 Виробництво машин і устаткування для сільського та лісового господарства	Умовно-позитивна
34	Публічне акціонерне товариство "ДТЕК Павлоградвугілля"	Дніпропетровська обл.	05.10 Добування кам'яного вугілля 37.00 Каналізація, відведення й очищення стічних вод 86.10 Діяльність лікарняних закладів	Безумовно-позитивна
35	Публічне акціонерне товариство "Електро"	Львівська обл.	42.22 Будівництво споруд електропостачання та комунікацій 42.99 Будівництво інших споруд, н.в.і.у. 43.21 Електромонтажні роботи	Умовно-позитивна
36	Публічне акціонерне товариство "Електромашина"	Харківська обл.	27.11 Виробництво електродвигунів, генераторів і трансформаторів 27.12 Виробництво електророзподільчої та контрольної апаратури 47.19 Інші види роздрібної торгівлі в неспеціалізованих магазинах	Умовно-позитивна
37	Публічне акціонерне товариство "Завод апаратури зв'язку "Іскра"	Волинська обл.	68.20 Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна 41.20 Будівництво житлових і нежитлових будівель 46.65 Оптова торгівля офісними меблями	Умовно-позитивна



Продовження табл. Б.1

№	Найменування	Регіон	Вид діяльності	Думка аудитора
38	Публічне акціонерне товариство "Запорізький завод феросплавів"	Запорізька обл.	24.10 Виробництво чавуну, сталі та феросплавів 46.72 Оптова торгівля металами та металевими рудами 46.77 Оптова торгівля відходами та брухтом	Умовно-позитивна
39	Публічне акціонерне товариство "Заріченський молокозавод"	Рівненська обл.	10.51[2010] Перероблення молока, виробництво масла та сиру	Умовно-позитивна
40	Публічне акціонерне товариство "Кам'янець-Подільськавтоагрегат"	Хмельницька обл.	29.32 Виробництво інших вузлів, деталей і приладдя для автотранспортних засобів 32.30 Виробництво спортивних товарів 46.19 Діяльність посередників у торгівлі товарами широкого асортименту	Умовно-позитивна
41	Публічне акціонерне товариство "Козелецький льонзавод"	Чернігівська обл.	16.23 Виробництво інших дерев'яних будівельних конструкцій і столярних виробів 13.10 Підготування та прядіння текстильних волокон 68.20 Надання в аренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна	Умовно-позитивна
42	Публічне акціонерне товариство "Кременчуцький завод технічного вуглецю"	Полтавська обл.	20.13 Виробництво інших основних неорганічних хімічних речовин 35.11 Виробництво електроенергії 35.30 Постачання пари, гарячої води та кондиціонованого повітря	Умовно-позитивна

Продовження табл. Б.1

№	Найменування	Регіон	Вид діяльності	Думка аудитора
43	Публічне акціонерне товариство "Луцьк Фудз"	Волинська обл.	10.84 Виробництво прянощів та приправ	Умовно-позитивна
44	Публічне акціонерне товариство "Мліївський завод технологічного обладнання"	Черкаська обл.	68.20 Надання в оренду власного майна 47.11 Роздрібна торгівля 16.23 Виробництво фанери	Умовно-позитивна
45	Публічне акціонерне товариство "Мукачівприлад"	Закарпатська обл.	26.51 Виробництво інструментів і обладнання для вимірювання, дослідження та навігації 27.90 Виробництво іншого електричного устаткування 28.13 Виробництво інших pomp і компресорів	Умовно-позитивна
46	Публічне акціонерне товариство "Нафтоавтоматика"	Полтавська обл.	29.20 Виробництво кузовів для автотранспортних засобів, причепів та напівпричепів 45.11 Торгівля автомобілями та легковими автотранспортними засобами 45.20 Технічне обслуговування та ремонт автотранспортних засобів	Безумовно-позитивна
47	Публічне акціонерне товариство "Нафтовик"	Івано-Франківська обл.	68.20 Здавання в оренду власного нерухомого майна 47.11 Роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах 56.10 Інші види оптової торгівлі	Умовно-позитивна

Продовження табл. Б.1

№	Найменування	Регіон	Вид діяльності	Думка аудитора
48	Публічне акціонерне товариство “Новокаховський завод “Укргідромех”	Херсонська обл.	25.11 Виробництво будівельних металевих конструкцій і частин конструкцій 25.62 Механічне оброблення металевих виробів 28.12 Виробництво гідравлічного та пневматичного устаткування	Умовно- позитивна
49	Публічне акціонерне товариство “Одеський припортовий завод”	Одеська обл.	20.15 Виробництво добрив і азотних сполук 52.24 Транспортне оброблення вантажів 52.10 Складське господарство	Умовно- позитивна
50	Публічне акціонерне товариство “Олександрійський хлібозавод”	Кіровоградська обл.	10.71 Виробництво хліба та хлібобулочних виробів; виробництво борошняних кондитерських виробів, торгів і тістечок нетривалого зберігання 47.24 Роздрібна торгівля хлібобулочними виробами, борошняними та цукровими кондитерськими виробами в спеціалізованих магазинах 49.41 Вантажний автомобільний транспорт	Умовно- позитивна
51	Публічне акціонерне товариство “Проміслово-виробниче підприємство “Кривбасвибхпром”	Дніпропетровська обл.	09.90 Надання допоміжних послуг у сфері добування інших корисних копалин та розроблення кар'єрів 20.51 Виробництво вибухових речовин 46.90 Неспеціалізована оптова торгівля	Умовно- позитивна
52	Публічне акціонерне товариство “Путільський лісокомбінат”	Чернівецька обл.	16.24 Виробництво дерев'яної тари 02.20 Лісозаготівлі 16.10 Лісопилльне та стругальне виробництво	Умовно- позитивна

Продовження табл. Б.1

№	Найменування	Регіон	Вид діяльності	Думка аудитора
53	Публічне акціонерне товариство “Рівнесільмаш”	Рівненська обл.	46.61[2010] Оптова торгівля сільськогосподарським машинами й устаткуванням 46.69[2010] Оптова торгівля іншими машинами й устаткуванням 45.32[2010] Роздрібна торгівля деталями та приладами для автотранспортних засобів	Умовно- позитивна
54	Публічне акціонерне товариство “Роменська гардинно-тюлева фабрика”	Сумська обл.	13.99 Виробництво інших текстильних виробів, не віднесених до інших утворювань 46.41 Оптова торгівля текстильними товарами 47.51 Роздрібна торгівля текстильними товарами в спеціалізованих магазинах	Умовно- позитивна
55	Публічне акціонерне товариство “Сумський завод “Енергомаш”	Сумська обл.	28.13 Виробництво інших pomp і компресорів. 28.41 Виробництво металообробних машин 28.99 Виробництво інших машин і устаткування спеціального призначення, н. в. і. у.	Умовно- позитивна
56	Публічне акціонерне товариство “Сумський завод продовольчих товарів”	Сумська обл.	10.84 Виробництво прянощів і приправ 10.41 Виробництво олії та тваринних жирів 46.33 Оптова торгівля молочними продуктами, яйцями, харчовими оліями та жирами	Умовно- позитивна

Продовження табл. Б.1

№	Найменування	Регіон	Вид діяльності	Думка аудитора
57	Публічне акціонерне товариство "Техінмаш"	Тернопільська обл.	25.61 Оброблення металів та нанесення покриття на метали 33.12 Ремонт і технічне обслуговування машин і устаткування промислового призначення 33.20 Установлення та монтаж машин і устаткування	Умовно-позитивна
58	Публічне акціонерне товариство "Трикогажна фірма "Арніка"	Чернівецька обл.	14.14 Виробництво спіднього одягу 14.13 Виробництво іншого верхнього одягу 68.20 Надання в оренду і експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна	Безумовно-позитивна
59	Публічне акціонерне товариство "Ужгородський Турбогаз"	Закарпатська обл.	28.11 Виробництво двигунів і турбін, крім авіаційних, авіотранспортних і мотоциклетних двигунів 24.10 Виробництво чавуну, сталі та феросплавів 24.51 Лиття чавуну	Безумовно-позитивна
60	Публічне акціонерне товариство "Укрхімпроект"	Сумська обл.	71.11 Діяльність у сфера архітектури 46.19 Діяльність посередників у торгівлі товарами широкого асортименту 71.12 Діяльність у сфера інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування в цих сферах	Позитивна з пояснювальним параграфом

Продовження табл. Б.1

№	Найменування	Регіон	Вид діяльності	Думка аудитора
61	Публічне акціонерне товариство “Чернівецький тарний завод”	Чернівецька обл.	68.20 Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна 68.10 Купівля та продаж власного нерухомого майна	Негативна
62	Публічне акціонерне товариство “Югцемент”	Миколаївська обл.	23.51 Виробництво цементу 08.11 Добування декоративного та будівельного каменю, вапняку, гіпсу, крейди та глинистого сланцю 08.12 Добування піску, гравію, глини і каоліну	Безумовно-позитивна
63	Публічне акціонерне товариство “ДТЕК ДОБРОПІЛЬСЬКА ЦЗФ”	Донецька обл.	05.10 Добування кам'яного вугілля 46.90 Неспеціалізована оптова торгівля	Безумовно-позитивна
64	Публічне акціонерне товариство “Житомирський маслозавод”	Житомирська обл.	10.52 Виробництво морозива 10.51 Перероблення молока, виробництво масла та сиру 46.38 Оптова торгівля іншими продуктами харчування, у тому числі рибою, ракоподібними і молюсками	Безумовно-позитивна
65	Публічне акціонерне товариство “Ніжинський жиркомбінат”	Чернігівська обл.	10.41 Виробництво олії та тваринних жирів 20.30 Виробництво фарб, лаків та подібної продукції, друкарської фарби і мастик 46.21 Оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин.	Умовно-позитивна

Продовження табл. Б.1

№	Найменування	Регіон	Вид діяльності	Думка аудитора
66	Публічне акціонерне товариство “Новоархангельський спирзавод”	Кіровоградська обл.	68.20 Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна  10.51 Перероблення молока, виробництво масла та сиру  10.89 Виробництво інших харчових продуктів, не віднесених до інших утруповань	Умовно- позитивна
67	Публічне акціонерне товариство “Акціонерна фірма “Яворник”	Закарпатська обл.	31.09 Виробництво інших меблів 16.10 Лісопильне та стругальне виробництво 16.21 Виробництво фанери, дерев'яних плит і панелей шпону	Умовно- позитивна
68	Публічне акціонерне товариство “Перечинський лісокомбінат”	Закарпатська обл.	31.09 Інші види меблів	Умовно- позитивна
69	Публічне акціонерне товариство “Укрелектроапарат”	Хмельницька обл.	27.11 Виробництво електродвигунів, генераторів і трансформаторів 27.12 Виробництво електророзподільчої та контрольної апаратури 72.19 Дослідження й експериментальні розробки у сфері інших природничих і технічних наук	Умовно- позитивна
70	Публічне акціонерне товариство “Центр енергетичних інновацій”	Львівська обл.	68.20 Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна	Умовно- позитивна

Продовження табл. Б.1

№	Найменування	Регіон	Вид діяльності	Думка аудитора
71	Публічне акціонерне товариство "Тідросила МЗТГ"	Запорізька обл.	28.12[2010] Виробництво гідравлічного та пневматичного устаткування 86.21[2010] Загальна медична практика 46.69[2010] Оптова торгівля іншими машинами й устаткуванням	Безумовно-позитивна
72	Публічне акціонерне товариство "Завалівський графітовий комбінат"	Кіровоградська обл.	08.99 Добування інших корисних копалин та розроблення кар'єрів, н.в.і.у. 08.11 Добування декоративного та будівельного каменю, вапняку, гіпсу, крейди та глинистого сланцю" 20.11 Виробництво промислових газів"	Безумовно-позитивна
73	Публічне акціонерне товариство "Красилівський цукровий завод"	Хмельницька обл.	10.81 Виробництво цукру 41.20 Будівництво житлових і нежитлових будівель 46.36 Оптова торгівля цукром, шоколадом і кондитерськими виробами	Умовно-позитивна
74	Публічне акціонерне товариство "Тідловолочиська фабрика пластмасових виробів"	Тернопільська обл.	22.29 Виробництво інших виробів із пластмас 32.99 Виробництво іншої продукції, н.в.і.у. 22.22 Виробництво тари з пластмас	Умовно-позитивна
75	Публічне акціонерне товариство "Дружківський машинобудівний завод"	Донецька обл.	28.99 Виробництво інших машин і устаткування спеціального призначення, н.в.і.у. 33.20 Установлення та монтаж машин і устаткування 46.72 Оптова торгівля металами та металевими рудами	Умовно-позитивна



Продовження табл. Б.1

№	Найменування	Регіон	Вид діяльності	Думка аудитора
76	Публічне акціонерне товариство "Авдіївський коксохімічний завод"	Донецька обл.	19.10 Виробництво коксу та коксопродуктів 46.90 Неспеціалізована оптова торгівля 52.29 Інша допоміжна діяльність у сфері транспорту	Умовно-позитивна
77	Публічне акціонерне товариство "Арселорміттал Кривий Ріг"	Дніпропетровська обл.	24.10[2010] Виробництво чавуну сталі та феросплавів 19.10[2010] Виробництво коксу та коксопродуктів 07.10[2010] Добування залізних руд	Безумовно-позитивна
78	Публічне акціонерне товариство "Бериславський машинобудівний завод"	Херсонська обл.	30.20 Виробництво залізничних локомотивів і рухомого складу 28.11 Виробництво двигунів і турбін, крім авіаційних, автотранспортних і мотоциклетних двигунів 25.73 Виробництво інструментів	Умовно-позитивна
79	Публічне акціонерне товариство "Богуславський кар'єр"	Київська обл.	08.11 Добування декоративного та будівельного каменю, вапняку, гіпсу, крейди та глинистого сланцю 46.21 Оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин 46.33 Оптова торгівля молочними продуктами, яйцями, харчовими оліями та жирами	Умовно-позитивна
80	Публічне акціонерне товариство "Таленергобудпром"	Львівська обл.	23.61 Виробництво виробів з бетону для будівництва 25.11 Виробництво будівельних металевих конструкцій	Безумовно-позитивна

Продовження табл. Б.1

№	Найменування	Регіон	Вид діяльності	Думка аудитора
81	Публічне акціонерне товариство “Броварський завод пластмас”	Київська обл.	22.21 Виробництво плит, листів, труб і профілів із пластмас 46.49 Оптова торгівля іншими товарами господарського призначення 47.78 Роздрібна торгівля іншими неживаними товарами в спеціалізованих магазинах	Безумовно-позитивна
82	Публічне акціонерне товариство “Івано-Франківський цукровий завод”	Житомирська обл.	68.20 Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна 10.81 Виробництво цукру 46.36 Оптова торгівля цукром, шоколадом і кондитерськими виробами	Умовно-позитивна
83	Публічне акціонерне товариство “Ізмаїльський целюлозно - картонний комбінат”	Одеська обл.	17.21 Виробництво гофрованого паперу та картону, паперової та картонної тари 17.12 Виробництво паперу та картону 37.00 Каналізація, відведення й очищення стічних вод	Умовно-позитивна
84	Публічне акціонерне товариство “Інженерно-виробничий центр мастильного і фальструючого обладнання”	Миколаївська обл.	28.12 Виробництво гідравлічного та пневматичного устаткування 28.22 Виробництво підймального та вантажно-розвантажувального устаткування 28.29 Виробництво інших машин і устаткування загального призначення, Н.В.І.У.	Умовно-позитивна

Продовження табл. Б.1

№	Найменування	Регіон	Вид діяльності	Думка аудитора
85	Публічне акціонерне товариство "Карлівська меблева фабрика"	Полтавська обл.	47.59 Роздрібна торгівля меблями, освітлювальним приладдям та іншими товарами для дому в спец магазинах 46.90 Неспеціалізована оптова торгівля 31.09 Виробництво інших меблів	Умовно-позитивна
86	Публічне акціонерне товариство "Карпатське управління геофізичних робіт"	Івано-Франківська обл.	71.12 Діяльність у сфері інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування в цих сферах	Умовно-позитивна
87	Публічне акціонерне товариство "КОБЛЕВО"	Миколаївська обл.	11.02 Виробництво виноградних вин 01.11 Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур 01.21 Вирощування винограду	Умовно-позитивна
88	Публічне акціонерне товариство "Луганський енергозавод"	Луганська обл.	27.11 Виробництво електродвигунів, генераторів і трансформаторів 28.15 Виробництво підшипників, зубчастих передач, елементів механічних передач і приводів 28.92 Виробництво машин і устаткування для добувної промисловості та будівництва 22.19 Виробництво інших гумових виробів 55.20 Діяльність засобів розміщування на період відпустки та іншого тимчасового проживання 68.20 Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна	Відмова від висловлення думки
89	Публічне акціонерне товариство "Одеський завод гумових технічних виробів"	Одеська обл.		Умовно-позитивна

Продовження табл. Б.1

№	Найменування	Регіон	Вид діяльності	Думка аудитора
90	Публічне акціонерне товариство “Південьзахіделектро-мережбуд”	Львівська обл.	42.22 Будівництво споруд електропостачання та телекомунікацій (основний) 42.99 Будівництво інших споруд, н.в.і.у. 46.21 Оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин	Умовно-позитивна
91	Публічне акціонерне товариство “Прикарпаттяобленерго”	Івано-Франківська обл.	35.12[2010] Передача електроенергії 35.13[2010] Розподілення електроенергії 35.14[2010] Торгівля електроенергією	Позитивна з пояснювальним параграфом
92	Публічне акціонерне товариство "Причорноморське підприємство “Кольормет”	Одеська обл.	38.32 Відновлення відсортованих відходів 46.77 Оптова торгівля відходами та брухтом	Умовно-позитивна
93	Публічне акціонерне товариство “Світловодський завод “Спецзалізобетон”	Кіровоградська обл.	23.61 Виготовлення виробів із бетону для будівництва 23.63 Виробництво бетонних розчинів, готових для використання 46.73 Оптова торгівля деревиною, будівельними матеріалами та санітарно-технічним обладнанням	Безумовно-позитивна
94	Публічне акціонерне товариство “Український графіт”	Запорізька обл.	27.90 Виробництво іншого електричного устаткування 23.20 Виробництво вогнетривких виробів 23.99 Виробництво неметалевих мінеральних виробів, н.в.і.у.	Позитивна з пояснювальним параграфом

Продовження табл. Б.1

№	Найменування	Регіон	Вид діяльності	Думка аудитора
95	Публічне акціонерне товариство "Товстенська агропромтехніка"	Тернопільська обл.	01.41 Розведення великої рогатої худоби молочних порід	Безумовно-позитивна
96	Публічне акціонерне товариство "Турбогаз"	Харківська обл.	72.19 Дослідження й експериментальні розробки у сфері інших природничих і технічних наук 28.99 Виробництво інших машин і устаткування спеціального призначення, н.в.і.у. 33.20 Установлення та монтаж машин і устаткування	Умовно-позитивна
97	Публічне акціонерне товариство "Херсонська меблева фабрика"	Херсонська обл.	68.20 Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна" 96.09 Надання інших індивідуальних послуг, н.в.і.у. 47.59 Роздрібна торгівля меблями, освітлювальним приладям та іншими товарами для дому в спеціалізованих магазинах	Умовно-позитивна
98	Публічне акціонерне товариство фірма "Беверс"	Житомирська обл.	28.41 Виробництво металообробних машин 28.49 Виробництво інших верстатів 28.93 Виробництво машин і устаткування для виготовлення харчових продуктів і напоїв, перероблення тютюну	Умовно-позитивна

Закінчення табл. Б.1

№	Найменування	Регіон	Вид діяльності	Думка аудитора
99	Товариство з обмеженою відповідальністю “Будівельна компанія “Цегла”	м. Київ	23.69 Виробництво інших виробів із бетону гіпсу та цементу 42.99 Будівництво інших споруд, н.в.і.у. 41.10 Організація будівництва будівель	Безумовно- позитивна
100	Товариство з обмеженою відповідальністю “Торговий дім “Промисловий союз”	м. Київ	46.72 Оптова торгівля металами та металевиими рудами 24.10 Виробництво чавуну сталі та феросплавів 42.99 Будівництво інших споруд, н.в.і.у.	Умовно- позитивна

\* Джерело: узагальнено автором на підставі [692]

## Додаток В

**Форма бюджету виконання аудиту фінансової інформації\*****Бюджет****аудиту фінансової інформації****керівник аудиторської фірми** \_\_\_\_\_**об'єкт аудиту** \_\_\_\_\_**зміст фінансової інформації, що перевіряється** \_\_\_\_\_**період виконання аудиту** \_\_\_\_\_

<b>Статті витрат</b>	<b>Сума, грн.</b>	<b>Джерела фінансування</b>	<b>Сума, грн.</b>
<i>Матеріальні ресурси, разом в т.ч.</i>		<i>За рахунок коштів замовника, разом в т.ч.</i>	
<b>Об'єкти основних засобів</b>		- за рахунок гонорару	
- придбання (за об'єктами)		- за рахунок компенсацій	
- оренда (за об'єктами)		- за рахунок інших надходжень від замовника	
- експлуатація існуючих (за об'єктами)			
<b>Запаси</b>		<i>За рахунок власних коштів, разом в т.ч.</i>	
- придбання (за найменуваннями)			
- вибуття існуючих (за найменуваннями)			
<i>Нематеріальні ресурси, разом в т.ч.</i>		- фінансового результату	
- придбання (за об'єктами)		- резервів	
- експлуатація існуючих (за об'єктами)		<i>За рахунок позикових коштів, разом в т.ч.</i>	
<i>Ресурси праці, разом в т.ч.</i>		- позик у комерційних банках	
- оплата праці		- розповсюдження боргових цінних паперів	
- витрати, пов'язані з наймом		- страхових виплат	
- відрядження		- інших джерел	
- інші виплати персоналу			
<i>Послуги, разом в т.ч.</i>			
- оплата послуг інших фахівців (аудиторів, експертів)			
- оплата послуг, пов'язаних з обслуговуванням процесу аудиту (за видами)			
- оплата послуг, пов'язаних з обслуговуванням діяльності суб'єкта аудиту (за видами)			
<i>Відшкодування збитків, разом в т.ч.</i>			
<b>Разом витрати</b>		<b>Разом фінансування</b>	

Керівник аудиторської фірми (аудитор) \_\_\_\_\_

\*Джерело: авторська розробка

**Методичні рекомендації  
щодо оцінювання обставин формування  
професійного судження аудитора  
та визначення виду аудиторського звіту\***

1. Підготовка аудиторського звіту, в якому міститься професійне судження аудитора стосовно достовірності перевіреної фінансових звітів, є однією з ознак виконання завдань з надання упевненості користувачам.

2. Аудитор під час отримання та оцінювання аудиторських доказів повинен визначити наявність чи відсутність обставин, які можуть призвести до модифікації аудиторського звіту.

3. У випадку, коли таких питань не виявлено, аудитор може надати звіт, що містить позитивну думку.

4. Позитивну думку слід висловити тоді, коли за результатами виконання аудиторських процедур та оцінювання аудиторських доказів аудитор дійшов звіту, що фінансові звіти справедливо й достовірно відображають (або подають достовірно в усіх суттєвих аспектах) інформацію відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності. Позитивна думка беззастережно вказує на те, що всі зміни у принципах бухгалтерського обліку й методах їх застосування, а також їх вплив належно визначені та розкриті у фінансових звітах.

5. Аудиторський звіт вважається модифікованим, якщо він розкриває:

1) питання, що не впливають на думку аудитора, які мають бути висвітлені в пояснювальному параграфі;

2) питання, що впливають на думку аудитора, внаслідок чого може бути висловлена:

- думка із застереженням;
- відмова від висловлення думки;
- негативна думка.

**А. Питання, що не впливають на думку аудитора**

6. Підставами для модифікації аудиторського звіту з причини наявності обставин, які не впливають на думку аудитора, можуть бути:



- очікування подій, які матимуть місце в майбутньому і відповідним чином впливатимуть на показники фінансових звітів;

- очікування результатів подій, що почалися, але не закінчилися у звітному періоді, при цьому не мають впливу на показники звітів у звітному періоді, а матимуть такий вплив на показники звітів майбутніх періодів;

- мають чи матимуть місце в майбутньому будь-які події у фінансово-господарській діяльності клієнта, які можуть вплинути на управлінські рішення користувачів звітів.

7. За зазначених обставин аудиторський звіт може бути модифікований з додаванням пояснювального параграфа щодо відповідного питання, яке розкривається належним чином у примітках до фінансового звіту. Додавання такого пояснювального параграфа не впливає на думку аудитора. Цей параграф розміщують після параграфа, який містить думку аудитора; у ньому, як правило, є фраза про те, що це питання не є підставою для висловлення думки із застереженням.

8. Аудитор повинен модифікувати аудиторський звіт, включивши параграф, який указуватиме на суттєвий фактор, який стосується проблеми безперервності функціонування клієнта.

9. Аудитор повинен модифікувати аудиторський звіт, додавши відповідний параграф, якщо виявлено суттєву невизначеність (яка не стосується проблеми безперервності), усунення якої залежить від майбутніх подій і яка може вплинути на фінансові звіти.

10. Невизначеність — це чинник, наслідки якого залежать від майбутніх подій, які суб'єкт господарювання безпосередньо не контролює, але які можуть вплинути на фінансові звіти.

11. Включення пояснювального параграфу з описом проблеми безперервності або із суттєвою невизначеністю, як правило, вистачає для виконання аудитором своїх обов'язків стосовно цих питань. Однак, в екстремальних випадках (наприклад, у випадках наявності різних невизначеностей, суттєвих для фінансових звітів) аудитор може вважати доцільним відмовитися від висловлення думки замість додавання пояснювального параграфу.

12. Крім уведення пояснювального параграфу з описом питань, які впливають на фінансові звіти, аудитор може модифікувати аудиторський звіт, увівши (бажано після параграфу, що містить аудиторську думку) пояснювальний параграф для визначення питань,

які не впливають на фінансові звіти. Наприклад, якщо треба внести зміни до іншої інформації, розміщеної у перевірених фінансових звітах, а суб'єкт господарювання відмовляється внести такі зміни, то аудитор розглядає включення до аудиторського звіту пояснювального параграфу, який описує суттєву невідповідність. Пояснювальний параграф можна використати й за наявності додаткових зобов'язань стосовно звітності, встановлених законодавством.

### **Б. Питання, що впливають на думку аудитора**

13. Аудитор не в змозі висловити позитивну думку, якщо є будь-яка з наведених далі обставин, чий вплив на фінансові звіти на думку аудитора є або може бути суттєвим:

- 1) обмеження обсягу роботи аудитора;
- 2) незгода з управлінським персоналом щодо прийнятності обраної облікової політики, методу її застосування або відповідності розкриття інформації у фінансовому звіті.

### **1. Обмеження обсягів роботи аудитора**

14. Обмеження обсягів роботи аудитора може стосуватися таких аспектів:

- 1) обмеження обсягів роботи аудитора в правах;
- 2) обмеження обсягів роботи аудитора в ресурсах.

#### **1.1. Обмеження обсягів роботи аудитора в правах**

15. Обмеження обсягів роботи аудитора в правах полягає у створенні умов, за яких унеможлиблюється виконання дій, на які уповноважений аудитор для забезпечення досягнення мети аудиту.

16. Аудитори та аудиторські фірми під час здійснення аудиту або виконання інших завдань мають право:

- 1) самостійно визначати форми і методи проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг;
- 2) отримувати необхідні документи, які мають відношення до предмета перевірки і знаходяться як у замовника, так і у третіх осіб;
- 3) отримувати необхідні пояснення в письмовій чи усній формі від керівництва та працівників замовника;
- 4) перевіряти наявність майна, грошей, цінностей, вимагати від керівництва суб'єкта господарювання проведення контрольних оглядів, замірів виконаних робіт, визначення якості продукції, щодо яких здійснюється перевірка документів;

5) залучати на договірних засадах до участі в перевірці фахівців різного профілю.

17. Самостійне визначення аудитором форм і методів проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг має бути закріплене на рівнях:

- чинного законодавства;
- нормативних документів професійного характеру (стандартів);
- договору із замовником.

18. На рівні чинного законодавства можуть бути визначені умови, за яких аудитор визначатиме форми і методи виконання завдань. Серед іншого, це можуть бути:

1) вимоги щодо змісту процедур, їх обсягів та оформлення результатів;

2) вимоги щодо обов'язковості чи факультативності застосування різних форм і методів виконання завдань для клієнтів, що відносяться до різних видів економічної діяльності;

3) вимоги щодо обсягу процедур, що мають бути виконані стосовно окремих елементів діяльності.

19. Стандарти аудиту та надання упевненості визначають низку професійних рекомендацій щодо можливості аудитора зробити вибір форм і методів виконання завдань, зокрема тих, які передбачають надання упевненості користувачам результатів. Зазначені рекомендації визначають наступні аспекти такого вибору:

- обмежувальний у формі принципів аудиту, дотримання яких має забезпечити гарантію належного рівня якості роботи аудиторів;
- постановочний у формі рекомендацій щодо ідентифікації змісту та призначення завдання, яке отримує аудитор від клієнта;
- оціночний у формі рекомендацій, що стосуються необхідності отримання необхідної інформації про бізнес клієнта, оцінювання рівня суттєвості інформації та визначення аудиторського ризику;
- процедурний у формі рекомендацій щодо планування та виконання аудиторських процедур (починаючи з обґрунтування рішення щодо прийняття клієнта, продовження роботи з ним або відмови від надання послуги, закінчуючи оцінюванням обґрунтованості отриманих аудиторських доказів);
- функціональний у формі рекомендацій щодо вибору порядку і форми узагальнення результатів роботи аудитора.

20. У договорі із замовником визначаються наступні передумови реалізації права аудитора щодо вибору форм і методів проведення аудиту чи виконання інших завдань з надання упевненості:

- чітке формулювання змісту завдання, що виконуватиметься аудитором, враховуючи його розуміння клієнтом, підтвердженого у листі-зобов'язанні;
- визначення змісту та форми узагальнення результатів виконання завдання;
- розмежування відповідальності аудитора і клієнта;
- формалізація обставин, що впливають зі змісту аудиту діяльності як виду економічної діяльності, а також відносин між аудитором і клієнтом як двох суб'єктів господарської діяльності.

21. Характеристика ознак обмеження прав аудитора стосовно самостійного вибору форм і методів виконання завдань, наведені у таблиці 1.

22. Обмеження права аудитора в отриманні необхідних документів, які мають відношення до предмета перевірки і знаходяться як у замовника, так і у третіх осіб, стосуються безпосередньо доступу аудитора до інформації, яка може бути використана для формалізації, обґрунтування та оцінювання аудиторських доказів.

23. Причинами такого обмеження можуть бути наступні:

- 1) відсутність документів;
- 2) відсутність оригіналів документів;
- 3) відмова персоналу клієнта в наданні документів аудитором;
- 4) відмова керівництва клієнта в наданні дозволу аудитором в отриманні необхідних документів від третіх осіб;
- 5) відмова третіх осіб в наданні аудитором необхідних документів.

24. Відсутність документів може бути наслідком неадекватної роботи системи внутрішнього контролю клієнта, внаслідок чого система бухгалтерського обліку не забезпечує належного фіксування господарського факту у первинному документі, руху інформації в облікових реєстрах та формування відповідних результатів у фінансовій звітності.

25. В цьому випадку аудитор може кваліфікувати відсутність документу як причину незгоди з управлінським персоналом клієнта, а обмеження має бути визнане як таке, що є наслідком невідповідних дій клієнта, а не цілеспрямованого впливу на дії аудитора.

26. Іншою причиною відсутності документів можуть бути дії, спрямовані на можливий вплив на дії аудитора під час виконання процедур та оцінювання аудиторських доказів. В цьому випадку

відсутність документа має бути оцінена як обмеження права аудитора в доступі до необхідної інформації.

27. Враховуючи зазначене, аудитор на етапі отримання аудиторських доказів має сформулювати власну думку стосовно причини ненадання документів та оцінити їх з точки зору можливого Обмеження обсягів роботи в правах.

28. Відсутність оригіналів документів також може бути наслідком неадекватного функціонування системи бухгалтерського обліку в умовах неналежного виконання функцій системою внутрішнього контролю.

29. Відсутність оригіналів документів може бути пояснена такими обставинами:

- відсутність умов для друкування документів, які зберігаються в електронній формі;
- незабезпечення системою внутрішнього контролю своєчасного надходження оригіналів документів, які попередньо були передані через факс або у вигляді ксерокопій.

30. В цьому випадку аудитор може кваліфікувати відсутність оригіналу документу як причину незгоди з управлінським персоналом клієнта, а обмеження має бути визнане як таке, що є наслідком невідповідних дій клієнта, а не цілеспрямованого впливу на дії аудитора.

31. У випадку відмови управлінського персоналу в наданні оригіналу документів шляхом друкування на паперових носіях з одночасним формуванням необхідних реквізитів, або відмови надсилання вимоги до відповідальних сторін щодо надання оригіналів документів аудитор має кваліфікувати ці факти як обмеження права доступу до необхідної інформації.

32. Враховуючи зазначене, аудитор на етапі отримання аудиторських доказів має сформулювати власну думку стосовно причини ненадання оригіналів документів та оцінити їх з точки зору можливого Обмеження обсягів роботи в правах.

33. Відмова персоналу клієнта в наданні документів аудитору як внаслідок його відсутності, так і з інших причин, може бути підставою для оцінювання аудитором цього факту як Обмеження обсягів роботи в праві на отримання інформації, необхідної для формалізації, обґрунтування та оцінювання аудиторських доказів.

34. Відмова керівництва клієнта в наданні дозволу аудитору в отриманні необхідних документів від третіх осіб може бути наслідком його небажання надати можливість аудитору доступу до інформації, яка давала б змогу перевірити дані, виявлені під час аудиту. Тому такий факт має бути кваліфікований аудитором як Обмеження обсягів роботи у праві доступу до необхідної інформації.

35. Відмова третіх осіб в наданні аудитору необхідних документів може мати місце під впливом наступних чинників:

- відсутності відповідних документів у третіх осіб;
- відсутності оригіналів відповідних документів у третіх осіб;
- можливий тиск на третіх осіб з боку клієнта;
- ненадання належної уваги зверненню аудитора;
- небажання третіх осіб надати відповідні документи.

36. Аудитор не має можливості належним чином оцінити причини, з яких не отримав документи від третіх осіб. У зв'язку з цим, за будь-яких обставин аудитору доречно оцінити зазначену ситуацію як Обмеження обсягів роботи в праві доступу до інформації, необхідної для формулювання, обґрунтування та оцінювання аудиторських доказів.

37. Водночас, зазначена обставина потребує дослідження з точки зору дотримання вимог чинного законодавства стосовно обов'язковості надання третіми особами необхідних документів. Якщо чинне законодавство зобов'язує третіх осіб надавати на запит аудитора необхідні документи, то їх ненадання може бути кваліфіковане як Обмеження обсягів роботи аудитора в праві самостійно визначати форми і методи виконання завдань.

38. Характеристика ознак обмеження прав аудитора стосовно одержання необхідних документів, наведені у таблиці 2.

39. Право отримувати необхідні пояснення в письмовій чи усній формі від керівництва та працівників замовника полягає в забезпеченні доступу до інформації, яка дає можливість деталізувати окремі показники, перевірені аудитором, що забезпечує підвищення рівня розуміння аудитором процесів, які відбувалися у фінансово-господарській діяльності клієнта і в обліку цих процесів та їх результатів.

40. Причинами обмеження роботи аудитора в цьому праві можуть бути:

1) неволодіння персоналом, до якого звернувся аудитор, інформацією, стосовно якої очікуються пояснення;

2) навмисне ненадання персоналом клієнта необхідної інформації аудитору.

41. У випадку, коли працівник, до якого звернувся за поясненнями аудитор, не володіє необхідною інформацією, аудитору необхідно визначити причини такого факту. Якщо працівник, функціональні обов'язки якого передбачають наявність доступу до інформації, за якою звертається аудитор, не надає відповідних пояснень, аудитор може оцінити зазначену обставину як результат неефективної роботи системи внутрішнього контролю, що може бути причиною незгоди аудитора з персоналом клієнта, а Обмеження обсягів роботи в праві аудитора щодо отримання пояснень є наслідком неефективності системи внутрішнього контролю клієнта.

42. Водночас, навмисне ненадання персоналом необхідних пояснень аудитору, що сталося внаслідок тиску керівництва чи інших обставин, є підставою кваліфікувати зазначений факт як Обмеження обсягів роботи аудитора в праві отримання необхідних пояснень.

43. Змістом такого обмеження є відсутність можливості аудитора отримати як нові аудиторські докази, так і перевірити інші, що має наслідком неможливість або обмежену можливість сформулювати професійне судження щодо окремих фактів фінансово-господарської діяльності та інформації про неї.

44. Вплив зазначених обставин на результати виконання завдання полягає у зменшенні рівня довіри до інформації, щодо якої не отримані пояснення персоналу.

45. Право перевіряти наявність майна, грошей, цінностей, вимагати від керівництва суб'єкта господарювання проведення контрольних оглядів, замірів виконаних робіт, визначення якості продукції, щодо яких здійснюється перевірка документів, забезпечує можливість аудитора отримати достатню кількість відповідних аудиторських доказів для обґрунтування професійного судження стосовно перевіреної інформації.

46. Обмеження аудитора у цьому праві може мати місце через наступні обставини:

1) перешкоджання з боку персоналу клієнта в доступі аудитора до відповідних приміщень;

2) відмова керівництва клієнта виконувати заходи, запропоновані аудитором;

3) необхідність дотримання законодавчих (державна таємниця), юридичних (рішення суду), профілактичних (наявність шкідливих

чинників функціонування підприємства клієнта), територіальних (широке розгалуження територій та споруд клієнта) чинників;

4) неналежна організація процесів, пов'язаних з предметом вивчення аудитором.

47. Перешкоджання з боку персоналу клієнта в доступі аудитора до відповідних приміщень, а також відмова керівництва клієнта виконувати заходи, запропоновані аудитором, є підставою вважати зазначені дії такими, що спричиняють Обмеження обсягів роботи аудитора в праві виконувати окремі процедури, що можуть бути корисні для отримання, обґрунтування та оцінювання відповідних аудиторських доказів у достатній кількості.

48. Необхідність врахування під час виконання аудиторських процедур законодавчих, юридичних, профілактичних та територіальних аспектів функціонування клієнта є наслідком також можуть прямо чи опосередковано обмежити право аудитора в отриманні достатньої кількості відповідних аудиторських доказів.

49. Водночас, неналежна організація процесів, які планує дослідити аудитор, може бути наслідком невідповідного функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю клієнта, що може стати підставою для незгоди аудитора з окремими аспектами його фінансово-господарської діяльності. В цьому випадку, Обмеження обсягів роботи аудитора в праві дослідження окремих процесів є наслідком неадекватності системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку.

50. Характеристика ознак обмеження прав аудитора стосовно дослідження окремих процесів фінансово-господарської діяльності клієнта наведені у таблиці 3.

51. Право залучення на договірних засадах до участі в перевірці фахівців різного профілю має на меті забезпечити аудиторі можливість отримати належним чином обґрунтовану точку зору фахівців стосовно інформації, яка розуміння якої вимагає відповідної фахової підготовки з різних питань.

52. Водночас, можуть виникнути обставини, за яких аудитор може виявитися обмеженим у зазначеному праві.

53. Серед таких обставин провідною є відсутність згоди клієнта на надання допуску фахівців до своїх приміщень або до інформації про фінансово-господарську діяльність.



54. Зазначене є причиною того, що аудитор не матиме змоги перевірити окремі аспекти фінансово-господарської діяльності через недостатнє розуміння їх сутності. Внаслідок цього, матиме місце обмежена можливість (чи відсутність можливості) сформулювати адекватне професійне судження щодо предмету перевірки.

55. Слід також зазначити, що наведені обмеження роботи аудитора стосовно його прав не можуть розглядатися як їх вичерпний перелік.

56. При цьому варто брати до уваги, що за змістом наведені обмеження мають бути оцінені як окремо, так і за їх сукупністю, що надасть можливість аудитору адекватно оцінити можливі наслідки їх впливу на зміст аудиторського звіту.

## **1.2. Обмеження обсягу роботи аудитора в ресурсах**

57. Ресурси, які можуть бути використані аудитором під час виконання завдань, в тому числі і завдань з надання упевненості, можуть бути представлені у формі:

- ресурсів часу;
- матеріальних ресурсів;
- фінансових ресурсів;
- трудових ресурсів.

58. Обсяг часу для виконання аудитором завдань визначається і обмежується договором з клієнтом про надання аудиторської послуги.

59. Обмеження ресурсу часу потребує дотримання аудитором належної ретельності під час:

- 1) планування змісту аудиторських процедур, необхідних для отримання достатньої кількості відповідних аудиторських доказів;
- 2) визначення послідовності виконання необхідних аудиторських процедур;
- 3) узгодження дій персоналу, якому делеговані повноваження щодо виконання окремих аудиторських процедур.

60. Обмеження ресурсу часу аудитора на виконання завдань потребує вирішення наступних питань:

- визначення змісту аудиторських процедур, виходячи з оптимального співвідношення тривалості їх виконання та надійності отриманих доказів;

- делегування повноважень персоналу, що братиме участь у виконанні завдання, виходячи зі змісту та логічної послідовності виконання аудиторських процедур;

- визначення можливості одночасного застосування аудиторських процедур стосовно різних показників та різних тверджень управлінського персоналу клієнта.

61. Вплив обмежень роботи аудитора в ресурсах часу визначає необхідність відмови від одних аудиторських процедур на користь інших, враховуючи, з одного боку, загальний обсяг часу, відведений договором на виконання завдання, з іншого — можливість санкцій за несвоєчасне та/або неякісне його виконання.

62. Матеріальні ресурси аудитора визначають його технічні можливості застосування аудиторських процедур отримання та оцінювання аудиторських доказів.

63. До матеріальних ресурсів аудитора можуть бути віднесені комп'ютерна техніка, канцелярські прилади, засоби зв'язку, транспортні засоби тощо.

64. Обмеження матеріальних ресурсів аудитора можуть впливати на:

- 1) зміст аудиторських процедур, які можуть бути застосовані;
- 2) узгодженість аудиторських процедур у часі;
- 3) швидкість і якість процесів отримання та оцінювання аудиторських доказів.

65. Обмеженість матеріальних ресурсів аудитора потребує виконання наступних завдань:

- адекватне спрямування матеріальних ресурсів на виконання визначених аудиторських процедур та оцінювання їх результатів;
- визначення доцільності використання матеріальних ресурсів з точки зору результативності аудиторських процедур, на виконання яких вони спрямовані;
- визначення відповідності вартості матеріальних ресурсів, витрачених на отримання аудиторських процедур з якісною та кількісною характеристиками отриманих аудиторських доказів.

66. Фінансові ресурси, що використовуються аудитором під час виконання завдань, як і ресурси часу, обмежені договором з клієнтом.

67. Загальний обсяг фінансових ресурсів, необхідний аудитору для виконання завдання, має компенсувати:

- обсяг витрат на оплату праці персоналу;
- обсяг витрат на соціальні заходи;

- обсяг матеріальних витрат;
- амортизаційні відрахування;
- інші витрати, пов'язані як з виконанням конкретного завдання, так і з функціонуванням суб'єкта підприємництва (приватного аудитора чи аудиторської фірми);
- визначену норму прибутку.

68. Водночас, величина фінансових ресурсів, джерелом яких для аудитора є виручка від надання послуг клієнтам, може бути обмежена, виходячи з необхідності дотримання суб'єктом аудиторської діяльності принципу незалежності.

69. Обмеженість фінансових ресурсів аудитора може вплинути на:

- 1) здатність залучити до виконання завдання необхідних працівників та фахівців;
- 2) здатність пришвидшити процес отримання необхідної інформації засобами поштового та електронного зв'язку як від клієнта, так і від третіх осіб;
- 3) можливість застосування сучасних засобів обробки інформації.

70. Обмеження фінансових ресурсів аудитора потребує вирішення наступних питань:

- оцінювання ризику порушення принципу незалежності та його наслідків;
- визначення вартості виконання окремих процедур;
- оцінювання можливостей і наслідків несвоєчасного та/або неякісного виконання завдання;
- визначення можливостей залучення додаткових трудових і матеріальних ресурсів до виконання завдання.

71. Трудові ресурси аудитора, які можуть бути використані для виконання завдання, складаються з двох елементів:

- 1) персонал приватного аудитора (аудиторської фірми);
- 2) залучені фахівці, експерти, інші аудитори.

72. Водночас, трудові ресурси аудитора для оцінювання їх можливої участі у виконанні завдань мають бути оцінені з точки зору:

- відповідальності за професійне судження;
- кваліфікації;
- досвіду роботи.

73. Обмеженість трудових ресурсів аудитора може полягати в наступному:

- 1) відсутність достатньої кількості персоналу;
- 2) відсутність у наявного персоналу відповідної фахової підготовки;
- 3) нездатність залучати фахівців в інших галузях діяльності, експертів, інших аудиторів.

74. Наявність обмежень аудитора у трудових ресурсів потребує:

- адекватного делегування повноважень персоналу для виконання аудиторських процедур та оцінювання аудиторських доказів;
- забезпечення належного контролю за виконанням роботи, делегованої персоналу, фахівцям, експертам, іншим аудиторам;
- розмежування повноважень в питаннях обґрунтування та висловлення професійного судження;
- забезпечення можливості консультування персоналу з питань, які виникають під час виконання завдання.

75. В цілому, обмеження роботи аудитора в ресурсах має бути оцінене як за окремими ресурсами, так і в цілому.

76. Водночас, варто брати до уваги той факт, що існує певна залежність між обсягом використаних ресурсів, їх структурою та якістю виконаної аудитором роботи.

77. Оцінювання обмежень роботи аудитора має відбуватися як за окремими напрямками (оцінювання обмежень у правах та оцінювання обмежень у ресурсах), так і за їх сукупністю.

78. При цьому необхідно враховувати, що окремі види обмежень можуть бути як взаємозалежними, так і взаємодоповнюваними.

79. Взаємозалежність окремих видів обмежень проявляється у тому, що від оцінювання одного виду обмежень може залежати результат оцінювання інших видів обмежень.

80. Взаємодоповнюваність окремих видів обмежень може бути наслідком того, що сукупна оцінка обмежень двох чи більше видів може бути вищою, ніж результат механічного додавання їх окремих оцінок.

81. Процедура оцінювання обмежень роботи аудитора є однією з передумов обґрунтування професійного судження аудитора щодо можливості надання аудиторського звіту та його характеру.

82. Для оцінювання обмежень роботи аудитора та їх впливу на характер аудиторського пропонується критерії, наведені у таблиці 4.

## **2. Незгода з управлінським персоналом щодо прийнятності обраної облікової політики, методу її застосування або відповідності розкриття інформації у фінансовому звіті**

83. Облікова політика — це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів.

84. Критеріями прийнятності облікової політики можуть бути визначені наступні:

1) застосування управлінським персоналом до операції, іншої події або умови стандартів (положень) бухгалтерського обліку, які регулюють відповідні питання та входять до чинної концептуальної основи;

2) якщо відсутній відповідний стандарт, положення якого мають регулювати відповідні операції, події або умови, мають застосовуватися судження управлінського персоналу, які повинні відповідати наступним вимогам:

- інформація, яка подається, є доречною для потреб користувачів з прийняття управлінських рішень;
- фінансові звіти подають достовірну інформацію щодо фінансового стану, фінансових результатів та грошових потоків суб'єкта господарювання;
- фінансові звіти відображають економічну сутність операцій, інших подій або умов, а не лише юридичну форму;
- фінансові звіти є вільними від упереджень, тобто нейтральними;
- фінансові звіти складені у відповідності до принципу обачності;
- фінансові звіти є повними в усіх суттєвих аспектах.

85. Оцінку відповідності облікової політики клієнта зазначеним критеріям аудитор має проводити з урахуванням наступних обставин:

- вимоги чинного законодавства;
- вимоги концептуальної основи, за якою складаються фінансові звіти;
- вид економічної діяльності клієнта;
- організаційна і територіальна структура клієнта;
- попередній досвід роботи аудитора.

86. До аспектів, які характеризують метод застосування облікової політики можуть бути віднесені послідовність, визнання і

застосування змін в обліковій політиці, а також розкриття інформації у фінансових звітах.

87. Аудитору необхідно отримати інформацію щодо розуміння управлінським персоналом клієнта змісту і призначення облікової політики, а також важливості її правильного застосування.

88. Важливою передумовою для отримання такої інформації є ознайомлення з бізнесом клієнта, оцінка ефективності системи внутрішнього контролю, дослідження історії застосування на підприємстві підходів до визнання статей фінансових звітів, їх оцінювання та розкриття.

89. Відповідну інформацію аудитор має оцінити за твердженнями фінансової звітності.

90. Твердження, які має оцінити аудитор, поділяються на три категорії.

91. До тверджень щодо класу операцій та подій за період, що перевіряється:

- наявність, яка передбачає, що операції та події, відображені у звітності, дійсно відбулися та стосуються об'єкта, звітність якого перевіряється;
- повнота, зміст якої полягає в тому, що відображені всі операції й події, які мають бути відображені у звітності;
- точність, яка містить повідомлення про те, що суми та інші дані, які стосуються відображених у звітності операцій та подій, відображені належним чином;
- відсічення, сутність якого визначає необхідність відображення операцій та подій у відповідному звітному періоді;
- відображення операцій та подій на відповідних рахунках.

92. Наведені твердження фінансової звітності, за своїм змістом, відображають обставини, за яких відбувається ідентифікація, вимірювання та облікова обробка операцій.

93. Оцінка цих тверджень під час аудиту передбачає визначення правильності тлумачення зазначених процесів суб'єктами, які їх виконують та реєструють в системі бухгалтерського обліку.

94. До тверджень про залишки на рахунках відносяться наступні:

- існування, що передбачає відповідний факт фізичного існування активів, зобов'язань та власного капіталу і джерел їх фінансування;

- права і зобов'язання. Зміст цього твердження означає, що емітент фінансової звітності утримує чи контролює права на активи і самостійно відповідає за визначеними зобов'язаннями;

- повнота, яка означає, що у фінансовій звітності відображені всі активи та джерела їх фінансування, які мають бути відображені;

- твердження щодо оцінки вартості, яке означає, що активи і джерела їх фінансування включені до фінансових звітів у відповідних сумах, а будь-які остаточні коригування оцінки вартості та розподілу відображені у звітності відповідним чином.

95. Перевірка наведених тверджень фінансової звітності під час аудиту дає можливість визначити адекватність відображення у формах звітів інформації про залишки на звітну дату активів та джерел їх утворення.

96. Результати такої перевірки дають можливість користувачам упевнитися в тому, що залишки на відповідних рахунках відображені належним чином і об'єктивно ілюструють фінансово-майновий стан емітента звітності.

97. До тверджень про подання і розкриття інформації відносяться:

- наявність, права та зобов'язання передбачає, що події, операції та інші питання, інформація про які розкрита, відбулися та стосуються емітента інформації;

- повнота передбачає, що включено розкриття всієї інформації, що має бути включена у фінансові звіти;

- класифікація та зрозумілість полягає в тому, що фінансова інформація подана та визначена відповідним чином і розкриття інформації чітко сформульоване;

- точність та оцінка вартості передбачає, що фінансова та інша інформація розкрита достовірно та у відповідних сумах.

98. Зазначені твердження під час аудиту перевіряються для визначення правильності групування і систематизації інформації про активи, зобов'язання, власний капітал, а також про операції з ними у формах фінансової звітності. Це необхідно для оцінки розуміння персоналом, який складав звітність, важливості інформації та правильності її класифікації та групування для забезпечення належного ступеня її деталізації та логіки розкриття.

99. Щодо кожного твердження необхідно отримати достатню кількість аудиторських доказів.

100. З цією метою аудитор може використати один чи декілька типів аудиторських процедур з наступних: перевірка записів або документів, перевірка матеріальних активів, спостереження, запит, підтвердження, перерахування, повторне виконання, аналітичні процедури.

101. Перевірка передбачає вивчення записів або документів, як внутрішніх, так і зовнішніх, що можуть зберігатися на папері, електронних та інших носіях інформації. Зазначена процедура надає аудиторські докази різного ступеня достовірності залежно від їх характеру і джерела та від ефективності процедур контролю за їх створенням. Прикладом перевірки, що застосовується в якості тестів контролю, є перевірка записів або документів на предмет їх санкціонованості.

102. Деякі документи можуть являти собою прямий аудиторських доказ існування активу, наприклад – цінні папери. Перевірка таких документів необов'язково може надавати аудиторські докази права власності на них чи їх вартості. Крім того, перевірка виконання угоди може надати аудиторські докази стосовно застосування окремих облікових процедур, передбачених положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та іншими нормативними документами.

103. Перевірка матеріальних активів полягає у фізичній перевірці активів. Зазначена процедура в аудиті може надати достовірні аудиторські докази щодо їх існування, але необов'язково докази прав та зобов'язань чи оцінки вартості активів. Перевірка окремих активів може супроводжуватися спостереженням за проведенням інвентаризації.

104. Спостереження охоплює нагляд за процесом або процедурою, що виконуються іншими особами. В аудиті ця процедура може надати аудиторові докази щодо виконання процесу, але обмежується певним періодом часу, в якому відбувається спостереження. Іншим обмеженням застосування спостереження можна визнати той факт, що воно саме впливає на виконання процесу чи процедури.

105. Запит – це процес звернення за інформацією, як фінансовою, так і нефінансовою, до обізнаних осіб об'єкта аудиту або поза його межами. Запити можуть бути різного роду — від офіційних письмових запитів до неофіційних усних.

106. Невід'ємною частиною процесу запиту є оцінювання відповідей на нього. Відповіді на запит можуть надавати аудиторіві



інформацію, якою він раніше не володів, або яка підтверджує аудиторські докази. В інших випадках відповіді можуть надати інформацію, що істотно відрізняється від отриманої завдяки застосуванню інших процедур. За певних обставин, відповіді на запити можуть стати підставою для зміни чи виконання додаткових аудиторських процедур.

107. Запит сам по собі, як правило, не надає достатні аудиторські докази наявності суттєвого викривлення на рівні тверджень. Водночас, запит може бути недостатнім для перевірки операційної ефективності системи внутрішнього контролю. Тому, може виникнути необхідність для отримання аудиторських доказів шляхом застосування додаткових процедур.

108. Хоча підтвердження доказів, отриманих шляхом запитів, часто є особливо важливим, за певних обставин інформація, що надходить у відповідях, може бути суттєво обмеженою. У таких випадках розуміння історії виконання управлінським персоналом оголошених намірів щодо діяльності, причин вибору конкретного плану дій та спроможності управлінського персоналу його дотримуватися можуть надати відповідну інформацію про наміри управлінського персоналу.

109. Підтвердження, які є особливим типом запитів, - це процес отримання інформації щодо пояснень управлінського персоналу чи існуючих умов безпосередньо від третіх сторін. Наприклад, в аудиті шляхом отримання прямого підтвердження може бути оцінена адекватність визнання та оцінки дебіторської чи кредиторської заборгованості в результаті контакту з відповідними контрагентами.

110. Підтвердження також може бути застосоване до залишків на рахунках та їх компонентів. Водночас, аудитор може просити підтвердити умови угод або операції, що виконувалися разом з третіми сторонами. Аудитор може звернутися з проханням підтвердити відсутність певних обставин (наприклад, додаткових угод чи протоколів), які можуть вплинути на інформацію, подану для перевірки.

111. Перерахування полягає в перевірці арифметичної точності документів чи записів. Цю процедуру можна виконувати із застосуванням інформаційних технологій, наприклад шляхом отримання електронного файлу. Водночас, перерахування в аудиті має за результат швидше констатацію правильності чи

неправильності визначення розрахункових показників у системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

112. Повторне виконання полягає в незалежному виконанні аудитором процедур чи заходів контролю, які попередньо виконувалися як частина системи внутрішнього контролю. Повторне виконання може бути здійснене або вручну, або з використанням інформаційних технологій.

113. Аналітичні процедури аудиту складаються з оцінки фінансової інформації шляхом дослідження важливих зв'язків між фінансовими і нефінансовими даними. Вони охоплюють також подальше вивчення відхилень та зв'язків, що суперечать іншій релевантній інформації або відрізняються від прогнозованих сум.

114. Зміст та обсяг аудиторських процедур визначаються, виходячи з:

- рівня суттєвості інформації;
- рівня аудиторського ризику;
- обмежень в роботі аудитора;
- власного досвіду аудитора.

115. Якщо отримані аудиторські докази свідчать про наявність відхилень у відображенні інформації від вимог облікової політики, аудитор має висловити незгоду з управлінським персоналом через модифікацію аудиторського звіту. Оцінювання незгоди пропонується здійснювати за критеріями, наведеними у таблиці 5.

116. Якщо аудитор висловлює думку, відмінну від позитивної, він повинен у звіту чітко описати всі обґрунтовані причини і, по змозі, дати кількісний опис можливого впливу на фінансові звіти. Як правило, цю інформацію наводять в окремому параграфі, який передуює висловленню думки або відмові від висловлення думки й може містити посилання на докладнішу інформацію у примітках до фінансових звітів.

*\*Джерело: авторська розробка на підставі [294]*

Таблиця 1  
Характеристика обмежень права аудитора стосовно самостійного вибору форм і методів виконання завдання

№	ДЖЕРЕЛА ПРАВ АУДИТОРА	ХАРАКТЕР ОБМЕЖЕННЯ	ВПЛИВ НА РЕЗУЛЬТАТИ
1	Чинне законодавство	відсутність можливості аудитора забезпечити під час виконання завдань вимог законодавчого характеру стосовно форм і методів виконання завдання	неможливість чи обмежена можливість сформулювати професійну думку аудитора стосовно перевіреної інформації у відповідності з вимогами чинного законодавства
2	Нормативно-правові документи професійного характеру (стандарти)	відсутність можливості аудитора забезпечити належний рівень якості роботи під час виконання завдань	неможливість чи обмежена можливість забезпечити необхідний рівень упевненості користувачів результатів виконання завдань
3	Договір з замовником	відсутність можливості забезпечити мінімізацію будь-якого впливу на роботу аудитора з боку замовника; неадекватний розподіл обов'язків та відповідальності аудитора та клієнта	неможливість чи обмежена можливість уникнення тиску з боку клієнта під час планування, виконання та оцінювання результатів аудиторських процедур; підвищення рівня ймовірності неадекватного використання клієнтом результатів виконання завдання

Таблиця 2

Характеристика обмежень права аудитора в отриманні необхідних документів

№	ЗМІСТ ОБМЕЖЕНЬ ПРАВ АУДИТОРА	ХАРАКТЕР ОБМЕЖЕННЯ	ВПЛИВ НА РЕЗУЛЬТАТИ
1	2	3	4
1	Відсутність документів	відсутність можливості аудитора забезпечити під час виконання завдань належний рівень обґрунтованості професійного судження	неможливість чи обмежена можливість сформулювати професійну думку аудитора стосовно перевіреної інформації через відсутність її джерела
2	Відсутність оригіналів документів	відсутність можливості аудитора забезпечити під час виконання завдань належний рівень обґрунтованості професійного судження	неможливість чи обмежена можливість сформулювати професійну думку аудитора стосовно перевіреної інформації через низький рівень довіри до її джерела
3	Відмова персоналу клієнта в наданні документів аудитору	відсутність можливості забезпечити формулювання будь-якого документально обґрунтованого професійного судження	неможливість чи обмежена можливість використання документів під час планування, виконання та оцінювання результатів аудиторських процедур
4	Відмова керівництва клієнта в наданні дозволу аудитору в отриманні необхідних документів від третіх осіб	відсутність можливості документального підтвердження попередньо отриманих аудиторських доказів	неможливість чи обмежена можливість використання документів для підтвердження результатів інших аудиторських процедур
5	Відмова третіх осіб в наданні аудитору необхідних документів	відсутність можливості документального підтвердження попередньо отриманих аудиторських доказів	неможливість чи обмежена можливість використання документів для підтвердження результатів інших аудиторських процедур

Таблиця 3  
Характеристика обмежень права аудитора в дослідженні окремих аспектів фінансово-господарської діяльності клієнта

№	ЗМІСТ ОБМЕЖЕНЬ ПРАВ АУДИТОРА	ХАРАКТЕР ОБМЕЖЕННЯ	ВПЛИВ НА РЕЗУЛЬТАТИ
1	Перешкоджання з боку персоналу клієнта в доступі аудитора до відповідних приміщень	відсутність можливості аудитора підтвердити чи спростувати інформацію, отриману з інших джерел	неможливість чи обмежена можливість сформулювати професійну думку аудитора стосовно перевіреній інформації через відсутність додаткових аудиторських доказів
2	Відмова керівництва клієнта виконувати заходи, запропоновані аудитором	відсутність можливості аудитора підтвердити чи спростувати інформацію, отриману з інших джерел	неможливість чи обмежена можливість сформулювати професійну думку аудитора стосовно перевіреній інформації через відсутність додаткових аудиторських доказів
3	Необхідність дотримання законодавчих (державна таємниця), юридичних (рішення суду), профілактичних (наявність шкідливих чинників функціонування підприємства клієнта), територіальних (широке розгалуження територій та споруд клієнта) чинників	обмежена можливість аудитора підтвердити чи спростувати інформацію, отриману з інших джерел	обмежена можливість сформулювати професійну думку аудитора стосовно перевіреній інформації через необхідність застосування додаткових процедур організаційного характеру
4	Неналежна організація процесів, пов'язаних з предметом вивчення аудитором	обмежена можливість аудитора підтвердити чи спростувати інформацію, отриману з інших джерел	неможливість чи обмежена можливість сформулювати професійну думку аудитора стосовно перевіреній інформації через обмеженість чи відсутність додаткових аудиторських доказів

Таблиця 4

Критерії оцінювання обмежень роботи аудитора

№	КРИТЕРІЙ	ЗМІСТ КРИТЕРІЮ	ОЦІНКА	ХАРАКТЕР АУДИТОРСЬКОГО ЗВІТУ
1	Суттєвість	Здатність інформації, робота аудитора щодо якої була обмежена, вплинути на зміну рішення користувачів	Несуттєве Суттєве	Із застереженням Відмова від висловлення думки
2	Всеохопність	Можливість отримання достатньої кількості аудиторських доказів шляхом застосування альтернативних процедур	Не всеохопне Всеохопне	Із застереженням Відмова від висловлення думки
3	Джерело обмеження	Походження обставин, через які виникли обмеження	Умови завдання Клієнт	Відмова від виконання завдання Із застереженням
			Аудитор	Відмова від висловлення думки Відмова від виконання завдання

Таблиця 5

Критерії оцінювання незгоди аудитора

№	КРИТЕРІЙ	ЗМІСТ КРИТЕРІЮ	ОЦІНКА	ХАРАКТЕР АУДИТОРСЬКОГО ЗВІТУ
1	Суттєвість	Здатність інформації, щодо якої існує незгода аудитора, вплинути на зміну рішення користувачів	Несуттєве Суттєве	Із застереженням Негативний
2	Всеохопність	Достатність висловлення думки із застереженням аудитора для адекватного реагування на виявлені відхилення	Не всеохопне Всеохопне	Із застереженням Негативний
3	Причини виникнення відхилень	Обставини, внаслідок яких виникли відхилення у фінансових звітах	Навмисні дії Ненавмисні дії	Відмова від виконання завдання Із застереженням Негативний

Наукове видання

Шерстюк Олександр Леонідович

# АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

*Монографія*

**Відповідальний за випуск Шерстюк О. Л.**

*За авторською редакцією*

Технічний редактор  
Компютерна верстка

*А. М. Артеменко  
Д. С. Сушко*

Підп. до друку 21.12.2017. Формат 60×84/16. Папір офсетний.  
Ум. друк. арк. 32,0. Обл.-вид. арк. 21,20. Тираж 300 пр. Зам. 77.

Видання та друк – Національний науковий центр  
"Інститут аграрної економіки"  
03127, м. Київ-127, вул. Героїв Оборони, 10

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 2065 від 18.01.2005 р.

## Для нотаток

[illegible]