

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ

УДК 657.62

В.П. Бондар, д.е.н., проф., сертифікований аудитор, с.н.с.
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА ЗАСТОСУВАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПРОЦЕДУР ЩОДО ВХІДНИХ ЗАЛИШКІВ ПРИ ВИКОНАННІ ПЕРШИХ ЗАВДАНЬ З АУДИТУ

Посилення міжнародного руху капіталу вимагає адаптації корпоративних механізмів вітчизняних суб'єктів господарювання до міжнародної практики розкриття фінансової інформації для підвищення їх інвестиційної привабливості. Забезпечити це допомагає розвиток інституту професійного аудиту, що підвищує прозорість і неупереджене розкриття повної та достовірної інформації про діяльність підприємства.

За результатами дослідження обґрунтовано важливість робочих документів попереднього аудитора для виявлення відхилень у формуванні залишків на початок періоду й оцінки недоліків систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю підприємства-клієнта. У зв'язку з цим, розроблено програму перевірки залишків на початок періоду та інші форми робочих документів для документального забезпечення процесу аудиту. Це забезпечує оптимізацію ресурсів аудиторської перевірки під час отримання аудиторських доказів і дозволяє проводити нагляд протягом виконання завдання та контроль якості завершених завдань.

Обґрунтовано, що розгляд робочих документів попереднього аудитора варто використовувати для отримання розуміння відношення управлінського персоналу до необхідності внесення коригувань у фінансову звітність за результатами аудиту. Це сприяє уникненню загроз незалежності аудитора, знижує ризики невиявлення суттєвих викривлень та дозволяє аудитору визначити ступінь довіри до сформованих вхідних залишків.

Ключові слова: *аудит; аудиторські процедури; перше завдання з аудиту; вхідні залишки; попередній аудитор.*

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

Одним із інструментів інформаційної підтримки реалізації прав акціонерів у цивілізованій ринковій економіці є розкриття фінансової інформації підприємства згідно з вимогами зацікавлених користувачів та відповідне оприлюднення фінансової звітності. Наприклад, такий елемент вказаного вище індексу, як прозорість угод між зацікавленими особами (індекс розкриття інформації про угоду) в Україні оцінений у 4 бали з максимальних 10. При його формуванні, зокрема, оцінюється не лише санкціонування операцій органами корпоративного управління, а й можливість залучення зовнішніх органів для перевірки угод перед їх здійсненням та необхідність розкриття інформації громадськості, регулюючому органу або акціонерам. Забезпечити більшу прозорість і неупереджене розкриття повної та достовірної інформації про діяльність підприємства дозволяє розвиток аудиторської практики, її організаційно-методичне забезпечення відповідно до професійних стандартів аудиту.

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

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Теоретичним питанням і проблемам застосування міжнародних стандартів аудиту та вітчизняної практики аудиту в Україні дослідження присвятили С.В. Бардаш, А.М. Герасимович, Л.В. Гуцаленко, В.М. Жук, М.Д. Корінько, О.А. Петрик, О.Ю. Редько, Б.Ф. Усач, Н.М. Проскуріна, Г.М. Давидова, В.С. Рудницький, Н.С. Шалімова, В.В. Рядська та інші вчені і дослідники. Не применшуючи значення наукового внеску вказаних вчених та дослідників, наголошуємо, що невирішеною залишається низка проблем практичного застосування аудиторських процедур відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту, вирішення яких вбачаємо у науковому обґрунтуванні методичного підходу до їх практичної реалізації.

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

Викладення основного матеріалу дослідження. Потреба в перевірці аудитором правильності формування залишків станом на початок звітної періоду пов'язана з необхідністю забезпечення порівнянності (зіставності) фінансової звітності. У випадку, коли попередній аудит виконувався тим самим аудитором, ризик неправильного перенесення залишків значно знижується. Проте, якщо фінансова звітність клієнта перевірялася аудитором з іншої аудиторської фірми або не підлягала аудиторській перевірці взагалі, вважається, що для аудиторської фірми це – перше завдання з аудиту, на яке поширюються вимоги Міжнародного стандарту аудиту (далі – МСА) 510 “Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду” [3]. Таким чином, метою аудитора щодо вивчення залишків на початок періоду під час виконання першого завдання з аудиту в даного клієнта є отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів щодо:

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

б) послідовності застосування облікової політики, з використанням якої формувалися залишки на кінець попереднього періоду, у фінансовій звітності поточного періоду. У випадку, якщо в звітному році відбулися зміни облікових політик щодо об'єктів обліку, аудиторі варто встановити, чи знайшли такі зміни належне розкриття інформації та чи враховано їх при формуванні порівняної інформації за попередні періоди. Для виконання цього завдання також доцільний розгляд робочих документів попереднього аудитора та висловленої ним думки щодо адекватності, прийнятності обраної підприємством облікової політики, оскільки попереднім аудитором також на етапі проведення аудиторських процедур вивчалася послідовність застосування облікової політики та схильність керівництва до помилкової або упередженої інтерпретації вимог концептуальної основи.

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

- застосовувана облікова політика клієнта. Її вивчення дозволяє ідентифікувати підходи клієнта до вибору методичного інструментарію бухгалтерського обліку окремих об'єктів, сформувати уявлення про схильність управлінського персоналу, відповідального за

формування облікової політики, до довільної (неадекватної) інтерпретації стандартів бухгалтерського обліку та середовища внутрішнього контролю;

- суттєвість залишків на початок звітної періоду відповідно до рівня суттєвості, встановленого обліковою політикою для розкриття інформації у фінансовій звітності, а також рівня суттєвості, визначеного за допомогою професійного судження аудитора та процедур, передбачених МСА 320 “Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту” [2];

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

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

Таблиця 1

*Розроблена Програма перевірки залишків на початок періоду
під час аудиту фінансової звітності (форма № 510.1)*

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

Використання даної програми, що є елементом документального забезпечення процесу планування аудиторських процедур щодо підтвердження залишків на початок періоду, забезпечує оптимізацію ресурсів аудиторської перевірки під час отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів. Посилання на робочі документи, що вказані за кожним передбаченим у даній програмі етапом, дозволяють не лише систематизувати документальне забезпечення відповідних аудиторських процедур, а й проводити нагляд протягом виконання завдання, здійснювати контроль якості, в тому числі при перевірці завершених завдань, відповідно до Міжнародного стандарту контролю якості 1 “Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги” [5].

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

цього запропоновано використовувати розроблену форму Робочого документа аудитора, продемонстровану у таблиці 2.

Таблиця 2

Розроблена форма Робочого документа "Тестування ризиків щодо с формованих вхідних залишків за період, що закінчився 31.12.XX р." (форма № 510.2)

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

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

оцінити ризики шахрайства, а також на етапі прийняття клієнта встановити наявність загроз незалежності аудитора.

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

Зразок 1

ЛИСТ НАСТУПНОГО АУДИТОРА ДО ПОПЕРЕДНЬОГО АУДИТОРА ІЗ ЗАПИТОМ ПРО ДОСТУП

12.12.2015 р.

Директору

Аудиторської компанії «Леда Консалт»

пану Денисенку В.В.

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

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

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

1. Аудиторської документації, складеної Вами під час аудиту фінансової звітності Компанії за попередній звітний рік, що розкриває відхилення у залишках на кінець досліджуваного періоду.

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

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

Ми також можемо запросити роз'яснення від Вас у зв'язку з розглядом вказаної вище інформації на тій самій основі.

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

З повагою, директор

Аудиторської компанії «Аудит Плюс»

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

На виконання п. 6 МСА 510 аудитору також варто виконати інші процедури для отримання аудиторських доказів щодо існуючих залишків на початок звітного періоду. Проте необхідність та специфіка проведення таких процедур зумовлюються особливостями об'єктів бухгалтерського обліку, залишки яких перевіряються (при цьому варто враховувати матеріальність форми таких об'єктів, монетарний характер, можливість отримання за конкретними об'єктами аудиторських доказів з незалежних джерел). Оцінювання аудитором необхідності здійснення подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики варто фіксувати в аудиторській документації. Це дозволить підтвердити обрану аудитором методику аудиторського дослідження, а також оцінити ступінь його ретельності при виконанні аудиторських процедур. За результатами дослідження розроблено форму відповідного робочого документа аудитора (табл. 3).

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

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

Примітка:

* – більш надійні аудиторські процедури для підтвердження залишків на початок періоду; ** – аудиторські процедури для підтвердження залишків довгострокових та поточних забезпечень на початок періоду; ОЗ – основні засоби; НМА – нематеріальні активи; ДЗ – дебіторська заборгованість; КЗ – кредиторська заборгованість; З – забезпечення; ГК – грошові кошти та їх еквіваленти; ВК – власний капітал

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

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

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

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

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

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

Висновки та перспективи подальших досліджень. Вивчення теоретичних і практичних аспектів застосування аудиторських процедур щодо вхідних залишків при виконанні перших завдань з аудиту дозволило дійти таких висновків.

1. Посилення міжнародного руху капіталу на тлі глобалізації всіх економічних процесів вимагає адаптації корпоративних механізмів вітчизняних суб'єктів господарювання до міжнародної практики розкриття фінансової інформації з метою підвищення їх інвестиційної привабливості як для українських, так і зарубіжних інвесторів. Існуючі низькі позиції України у світових рейтингах, зокрема за показником захисту прав міноритарних інвесторів, вказують на недосконалість організаційно-правового інструментарію сфери корпоративних відносин.

2. Функціонування та розвиток інституту професійного аудиту в Україні дозволить підвищити прозорість і неупереджене розкриття повної, достовірної інформації про діяльність підприємства, у зв'язку з чим посилюється необхідність розробки належного організаційно-методичного забезпечення практичної діяльності вітчизняних аудиторів.

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

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

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

Список використаної літератури:

1. Міжнародний стандарт аудиту 315 "Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища" // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2014 року. Ч. I ; пер. з англ. О.Л. Ольховікової, О.В. Селезньова. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів ; Аудиторська палата України, 2015. – 986 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf.

2. Міжнародний стандарт аудиту 320 “Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту” // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2014 року. Ч. I ; пер. з англ. О.Л. Ольховікової, О.В. Селезньова. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів ; Аудиторська палата України, 2015. – 986 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf.
3. Міжнародний стандарт аудиту 510 “Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду” // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2014 року. Ч. I ; пер. з англ. О.Л. Ольховікової, О.В. Селезньова. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів ; Аудиторська палата України, 2015. – 986 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf.
4. Міжнародний стандарт аудиту 580 “Письмові запевнення” // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2014 року. Ч. ; пер. з англ. О.Л. Ольховікової, О.В. Селезньова. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів ; Аудиторська палата України, 2015. – 986 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf.
5. Міжнародний стандарт контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2014 року. Ч. I ; пер. з англ. О.Л. Ольховікової, О.В. Селезньова. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів ; Аудиторська палата України, 2015. – 986 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf.
6. Doing Business 2016 : Measuring Regulatory Quality and Efficiency. Economy Profile 2016 Ukraine // A World Bank [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine/~//media/giawb/doin g%20business/documents/profiles/country/UKR.pdf?ver=3>.
7. Ease of Doing Business in Ukraine // A World Bank [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine/>.

References:

1. Mizhnarodna federatsiya bukhhalteriv (2014), *Mizhnarodnyy standart audytu 315 “Identyfikatsiya ta otsinka ryzykiv suttyevykh vykrylen' cherez rozuminnya subyekta hospodaryvannya i yoho seredovysycha”* [International Auditing and Assurance Standard 315 “Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment”], translated by Ol'khovikova, O.L., Selez'ov, O.V., Audytors'ka palata Ukrayiny, Kyiv, available at: www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf (accessed 7 March 2016).
2. Mizhnarodna federatsiya bukhhalteriv (2014), *Mizhnarodnyy standart audytu 320 “Suttyevist' pry planuvanni ta provedenni audytu”* [International Auditing and Assurance Standard 320 “Materiality in planning and performing an audit”], translated by Ol'khovikova, O.L., Selez'ov, O.V., Audytors'ka palata Ukrayiny, Kyiv, available at: www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf (accessed 7 March 2016).
3. Mizhnarodna federatsiya bukhhalteriv (2014), *Mizhnarodnyy standart audytu 510 “Pershi zavdannya z audytu – zalyshky na pochatok periodu”* [International Auditing and Assurance Standard 510 “Initial audit engagements – opening balances”], translated by Ol'khovikova, O.L., Selez'ov, O.V., Audytors'ka palata Ukrayiny, Kyiv, available at: www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf (accessed 7 March 2016).
4. Mizhnarodna federatsiya bukhhalteriv (2014), *Mizhnarodnyy standart audytu 580 “Pys'movi zapevnennya”* [International Auditing and Assurance Standard 580], translated by Ol'khovikova, O.L., Selez'ov, O.V., Audytors'ka palata Ukrayiny, Kyiv, available at: www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf (accessed 7 March 2016).

5. Mizhnarodna federatsiya bukhhalteriv (2014), *Mizhnarodnyy standart kontrolyu yakosti 1 "Kontrol' yakosti dlya firm, shcho vykonuyut' audyty ta ohlyady finansovoyi zvitnosti, a takozh inshi zavdannya z nadannya vpevnenosti i suputni posluhy"* [International standard on quality control 1 "Quality control for firms that perform audits and reviews of financial statements, and other assurance and related services engagements"], translated by Ol'khovikova, O.L., Selez'n'ov, O.V., Audytors'ka palata Ukrainy, Kyiv, available at: www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf (accessed 7 March 2016).
6. A World Bank Group (2016), „Doing Business 2016: Measuring Regulatory Quality and Efficiency. Economy Profile 2016 Ukraine”, available at: www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine/~media/giawb/doing%20business/documents/profiles/country/UKR.pdf?ver=3 (accessed 1 March 2016).
7. A World Bank Group (2016), „Ease of Doing Business in Ukraine”, available at: www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine/ (accessed 1 March 2016).

БОНДАР Валерій Петрович – доктор економічних наук, професор, старший науковий співробітник Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки», сертифікований аудитор, експерт з фінансового та податкового Due Diligence.

Наукові інтереси:

- проблеми теорії, методології, організації та методики аудиту;
- теорія та практика застосування Міжнародних стандартів аудиту;
- розробка робочих документів, аналіз фінансово-господарської діяльності, фінансовий та податковий Due Diligence.

E-mail: vp@hlb.com.ua

Стаття надійшла до редакції 23.03.2016.