

повідомляє про це платника податків з пропозицією добровільно сплатити в десятиденний строк донараховану суму податку і пеню.

**Н. Дорош**, канд. екон. наук, доц.  
Київський національний університет  
ім. Тараса Шевченка

## СУБ'ЄКТИ ТА ОБ'ЄКТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Внутрішній аудит — складова загального аудиту, організованого на економічному суб'єкті в інтересах його власників і регламентованого його внутрішніми документами по дотриманню встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, охорони власності і надійності функціонування системи внутрішнього контролю. Особливість внутрішнього аудиту полягає в тому, що він виконується в момент здійснення і документального оформлення господарських операцій, що дозволяє своєчасно виявити недоліки в діяльності підприємства і приймати відповідні заходи щодо їх попередження<sup>1</sup>.

Внутрішній аудит охоплює не тільки бухгалтерський облік, але й всю фінансово-господарську діяльність структурних підрозділів і підприємства в цілому. Як правило, контролюється: організація бухгалтерського обліку, оперативний облік; організація виробництва, особливо матеріальні витрати на виробництво продукції; схоронність готової продукції, її зберігання і реалізація; економічна робота, у тому числі планування раціонального витрачання матеріальних, трудових і грошових ресурсів на виробництво і реалізацію продукції; фінансова робота, особливо в сфері організації розрахунків з дебіторами і кредиторами, відносини з бюджетом; маркетинг; допоміжні служби і виробництва.

Внутрішній аудит включає також: контроль за станом активів і недопущення збитків; підтвердження достовірності інформації, що використовується керівництвом при прийнятті рішень; підтвердження виконання внутрішньосистемних контрольних процедур; аналіз ефективності функціонування системи внутрішнього контролю та обробки інформації; оцінку якості інформації, наданої управлінською інформаційною системою.

---

<sup>1</sup> Богомолов А. М., Голощанов Н. А. Внутренний аудит: Организация и методика проведения. — М.: Экзамен, 1999. — С. 6.

Внутрішній аудит здійснює не тільки детальний контроль за схоронністю активів, але й контроль за обліковою політикою та якістю менеджменту. Значення ефективної організації внутрішнього аудиту полягає в забезпеченні схоронності власності, виявленні і мобілізації наявних резервів виробництва, сприянні підвищенню ефективності та якості роботи, зміцненні режиму економії, виявленню причин і умов, що призвели до втрат, нестач і здійснення крадіжок. Правильно організований контроль дозволяє не тільки своєчасно виявляти недоліки в діяльності підприємства, але й вчасно вживати заходів щодо їх усунення. Так, своєчасна інвентаризація майна і розрахунків сприяє оперативним діям по усуненню негативних явищ у виробництві.

Практика переконує, що найбільш слабкою ланкою внутрішнього контролю є інвентаризація розрахунків, несвоєчасне проведення якої часто призводить до проблем банкрутства підприємства.

Внутрішній аудит, як правило, проводиться штатними співробітниками підприємства на вимогу і з ініціативи його керівництва. Необхідність і значення внутрішнього аудиту пов'язані з функціями управлінських структур. Потреба у внутрішньому аудиті виникає внаслідок того, що верхня ланка керівництва безпосередньо не займається контролем повсякденної діяльності підприємства, в зв'язку з чим вона відчуває потребу в інформації про діяльність, що збирається на нижчому рівні. Якщо незалежні аудитори спостерігають за розвитком загальних економічних, політичних, соціальних, науково-технічних тенденцій, аналізують їх вплив на виробничо-фінансову діяльність підприємства і своєчасно ставлять до відома про це адміністрацію та власників, слідкуючи за точним використанням прийнятих законом норм і вимог, то сфера діяльності спеціалістів, які займаються внутрішнім контролем, охоплює, як правило, поточне та оперативне консультування з питань управління й економічної політики конкретного підприємства.

Служба внутрішнього контролю охоплює всю діяльність підприємства — від виробничої бригади, ланки й цеху до його діяльності в цілому і покликана досконало знати як загальне законодавство, регулююче господарську діяльність, так і внутрішні документи підприємства, які складають його економічну нормативну базу, а також технологію виробництва. Внутрішній аудитор надає різноманітні довідки адміністрації підприємства з обліку та економічної діяльності і відає всіма питаннями фіскального характеру. Він присутній на зборах і нарадах управлінських струк-

тур підприємства (якщо навіть і не входить до складу цих органів), надає керівництву необхідні консультації з проблем підвищення ефективності виробничо-фінансової діяльності та її перспективи.

В цілому обов'язки внутрішнього аудитора охоплюють велике коло питань. Крім перевірки наявності і правильності оформлення всіх бухгалтерських документів, він здійснює перевірку дотримання адміністративного порядку, виконання директив і наказів, організовує інвентаризацію товарно-матеріальних цінностей, бере участь у зіставленні витрат з досягнутими результатами, аналізує інформацію управлінського характеру з метою розробки заходів щодо вдосконалення організаційної структури підприємства. Основним завданням внутрішнього аудитора залишається систематичний контроль за витратами підприємства та їх зниженням. Щоб одержати не тільки узагальнену, але й конкретнішу, а отже, й точнішу інформацію, яка дозволяє дійсно управляти виробництвом за його структурними елементами, всі господарські підрозділи аудитор групує за центрами витрат і сферами відповідальності за понесені витрати. Таким чином, на кожній виробничій ланці і на кожному рівні управління забезпечується конкретна (і навіть персональна) відповідальність працівників підприємства за понесені витрати і їх раціоналізацію.

Аудитору для внутрішнього контролю в основному необхідні прогнози продаж (попиту і пропозиції), кошторис витрат, стандартні нормативні витрати, прогнози прибутків, програми введення основних засобів і формування джерел фінансування, а також інші дані, які включаються до загального плану контролю за здійсненням господарських операцій і дозволяють слідкувати за діяльністю ланок і цехів, зіставляти фактичні витрати з нормативними і кошторисними, виявляти причини упущень у роботі і сповіщати керівництву про результати перевірок.

Згідно з аудиторськими стандартами аудитор зобов'язаний діяти з належною увагою та обережністю. В його функції входить планування заходів, збір і оцінка інформації, складання звітів і надання відомостей, висновків і рекомендацій. Особа, яка здійснює аудиторську перевірку, повинна бути готова до виявлення різних порушень у вигляді неправильного ведення документації, помилок і підривок, шахрайства і крадіжок. Аудитор повинен знати фінансові схеми роботи господарюючих суб'єктів, вміти аналізувати документи, бухгалтерські звіти, діючі закони, підзаконні акти, а також накази і інструкції, згідно з якими здійснює свою діяльність економічний суб'єкт, що перевіряється.

Для перевірок, експертиз, аналізу господарської діяльності підприємства необхідні кваліфіковані спеціалісти, об'єднані в спеціальну службу внутрішнього аудиту. На посаду керівника аудиторської служби, голови ревізійної комісії чи аудитора доцільно призначити висококваліфікованих спеціалістів з вищою економічною чи юридичною освітою, досвідом керівної, бухгалтерської чи юридичної роботи, відсутністю судимості за економічні злочини та які пройшли атестацію відповідно до встановлених вимог на кваліфікацію професійного аудитора чи професійного бухгалтера. В складі служби внутрішнього аудиту повинні працювати висококваліфіковані спеціалісти з технологічного профілю контролю виробничо-технологічних процесів.

**Структурні підрозділи внутрішнього аудиту.** Служби внутрішнього аудиту призначаються власниками економічного суб'єкта і можуть бути організовані у такі структури: аудиторський комітет при Раді директорів, ревізійна комісія, відділ внутрішнього аудиту, внутрішні аудитори, група контролю, інвентаризаційне бюро та ін.

У практичній роботі служба внутрішнього аудиту керується законами України, Указами Президента, постановами Верховної Ради, інструкціями, наказами міністерств і відомств, засновницькими документами та іншими внутрішніми документами і розпорядженнями, Положеннями про структурний підрозділ, посадовими інструкціями і контрактами, укладеними між аудитором і представником підприємства.

Діяльність усіх підприємств в Україні, як державних, так і недержавних, здійснюється відповідно до Закону України «Про підприємства в Україні» від 27 березня 1991 р. № 887-ХІІ. Підприємство набуває статусу юридичної особи з моменту його державної реєстрації у виконавчому комітеті державної адміністрації за місцезнаходженням товариства. Оскільки особливості організації та діяльності господарських товариств вимагають спеціального врегулювання, в Україні діє Закон України «Про господарські товариства» від 19 вересня 1991 року № 1576-ХІІ, що визначає основні поняття та види господарських товариств, порядок їх створення та діяльності, а також основні вимоги до установчих документів. Зазначений порядок регулює діяльність усіх господарських товариств, у тому числі акціонерних, створених як у процесі приватизації, так і через об'єднання приватного капіталу.

Зазначений Закон передбачає створення Ревізійної комісії в акціонерних товариствах. Контроль за фінансово-господарською діяльністю Правління акціонерного товариства здійснюється Ре-

візійною комісією, що обирається Загальними зборами акціонерів і підзвітна їм. Наявність ревізійної комісії в структурі органів управління акціонерного товариства є обов'язковою. Мета діяльності Ревізійної комісії<sup>1</sup>:

- контроль за фінансово-господарською діяльністю Правління товариства, який здійснюється шляхом проведення перевірок, що свідчать про дійсний фінансовий стан товариства (його стабільність або нестабільність);

- надання результатів цих перевірок відповідним органам управління товариства. Ревізійна комісія виявляє недоліки та порушення, які були допущені Правлінням під час управління фінансовою діяльністю товариства.

Ревізійна комісія переважно виконує такі контрольні функції:

- надання акціонерам рекомендацій стосовно аудиторської організації, що виступатиме як незалежний аудитор товариства (у практиці західних країн прийнято, що під час проведення Загальних зборів акціонери обирають та переобирають незалежного аудитора, а також, за рекомендацією Спостережної ради або Правління товариства, встановлюють розмір оплати його послуг);

- отримання та розгляд звіту аудиторів, подання річного звіту на Загальних зборах акціонерів, а також надання рекомендації Загальним зборам на підставі звітів;

- проведення спільної роботи з Правлінням товариства для забезпечення належного ведення бухгалтерського обліку та звітності щодо фінансово-господарської діяльності Товариства;

- ініціювання скликання позачергових зборів акціонерів у разі виникнення загрози суттєвим інтересам товариства або виявлення порушень, вчинених посадовими особами товариства.

Для ефективного виконання контрольних функцій члени Ревізійної комісії мають право (ст. 49 Закону про господарські товариства):

- вимагати надання всіх документів, необхідних для проведення перевірок, та особистого пояснення посадових осіб товариства щодо питань, які належать до компетенції Ревізійної комісії;

- брати участь у засіданнях Правління з правом дорадчого голосу.

---

<sup>1</sup> Управління акціонерним товариством: Корпоративне управління в Україні: Посібник. — Британський Фонд «Ню-Хау». — К.: Століття, 1999. — С. 75.

Члени Ревізійної комісії обираються Загальними зборами простою більшістю голосів акціонерів, що беруть участь у Зборах. Існують такі обмеження щодо формування складу цього органу:

- член Ревізійної комісії повинен бути акціонером товариства;
- членами Ревізійної комісії не можуть бути члени Правління, Спостережної ради та інші посадові особи товариства;
- головою Ревізійної комісії не може бути особа, якій заборонено бути посадовою особою органів управління господарських товариств.

Порядок роботи Ревізійної комісії та прийняття нею рішень визначається Статутом і Положенням про Ревізійну комісію. Діяльність Ревізійної комісії повинна мати менш офіційний характер, ніж засідання Спостережної ради чи Загальні збори акціонерів. Положення внутрішніх нормативних документів товариства, що визначають діяльність комісії, мають бути складені таким чином, щоб забезпечити необхідну комфортність її роботи.

Ревізійна комісія виконує покладені на неї функції шляхом проведення чергових і позачергових перевірок фінансово-господарської діяльності Правління Товариства. Чергові перевірки Ревізійна комісія здійснює за підсумками фінансово-господарської діяльності за рік для подання висновків щодо річного звіту та балансу. Відповідно до чинного законодавства без висновків Ревізійної комісії Загальні збори акціонерів не мають права затверджувати баланс товариства.

Позачергові перевірки Ревізійна комісія проводить: за рішенням Загальних зборів акціонерів; за рішенням Спостережної ради; за власною ініціативою; на вимогу акціонерів, які у сукупності володіють більш ніж 10 % голосів.

Згідно із Законом України «Про господарські товариства» від 19 вересня 1991 року № 1576-ХІІ у товариствах з обмеженою відповідальністю (ст. 63) та товариствах з додатковою відповідальністю (ст. 65) контроль за діяльністю дирекції (директора) здійснюється Ревізійною комісією, що створюється зборами учасників товариства з їх числа в кількості, передбаченій засновницькими документами, але не менше трьох осіб. Члени дирекції (директор) не можуть бути членами Ревізійної комісії.

Перевірка діяльності дирекції (директора) товариства проводиться Ревізійною комісією за дорученням зборів, за власною ініціативою чи на вимогу учасників товариства. Ревізійна комісія вправі вимагати від посадових осіб товариства надання їй усіх необхідних матеріалів, бухгалтерських чи інших документів та

особистих пояснень. Ревізійна комісія доповідає результати проведених нею перевірок вищому органу товариства.

Ревізійна комісія складає висновок щодо річного звіту. Без її висновку Збори учасників товариства не мають права затверджувати баланс товариства.

Ревізійна комісія має право ставити питання про скликання позачергових зборів учасників, якщо виникла загроза суттєвим інтересам товариства чи виявлені порушення посадовими особами товариства.

**Відділ внутрішнього аудиту** — це самостійний структурний підрозділ підприємства.

Одним з принципів внутрішнього аудиту, як і зовнішнього, є незалежність. Відділ внутрішнього аудиту, якщо він є функціонально незалежним (тобто звітується перед особами, які не відповідають за зовнішню фінансову звітність, наприклад передаудиторським комітетом Ради директорів), відіграє важливу роль у попередженні і виявленні випадків шахрайства.

У своїй діяльності відділ внутрішнього аудиту керується законодавством України, внутрішніми нормативними актами, рішеннями засновників і наказами генерального директора. Відповідальність за організацію внутрішнього аудиту несе керівник відділу, який зобов'язаний організувати безперервний процес ефективного контролю у всіх підрозділах підприємства, а також налагодити взаємовідносини з усіма підрозділами і зовнішніми компетентними органами з питань контролю фінансово-господарської діяльності.

Структуру і штати відділу затверджує генеральний директор підприємства згідно з пропозиціями начальника відділу. До складу відділу можуть входити підрозділи (сектори, бюро, групи) комплексного аналізу, ревізій, постійно діючої інвентаризаційної групи, експертизи та ін. Розподіл обов'язків між робітниками відділу здійснює начальник відділу відповідно до посадових інструкцій і Положення про відділ внутрішнього аудиту.

Відділ внутрішнього аудиту здійснює контроль за схоронністю власності, правильним витрачанням грошових і матеріальних активів, дотриманням їх економії, законністю операцій фінансово-господарської діяльності. Проводить експертизу бухгалтерської, фінансової, правової та іншої документації з метою попередження негативних наслідків прийнятих рішень. Проводить комплексний аналіз діяльності підприємства. Бере участь у відшкодуванні матеріальних і грошових коштів підприємства.

Внутрішній аудит може розглядатись як невід'ємна частина загальної системи управлінського контролю. До обов'язків внутрішніх аудиторів входить також: контроль політики підприємства стосовно сумнівних платежів, перевірка дотримання цієї політики, перевірка значних, нетипових і непідтверджених необхідними документами витрат, перевірка таких витрат, як комісійні винагороди. З часом, по мірі розширення систем реєстрації та обробки даних, необхідність суцільного контролю документів скоротилась. Тож основну увагу внутрішній аудит став приділяти тому, як функціонують системи і чи відповідають дії встановленим критеріям. Сучасний етап розвитку аудиту пов'язаний не просто з фіксацією відхилень від заданих параметрів, а з інтерпретацією та оцінкою функціонування системи та окремих процедур.

Основні завдання внутрішнього аудиту:

- перевірка відповідності системи організаційних регламентів чинним нормативним актам і засновницьким документам;
- забезпечення послідовної та ефективної діяльності підприємства;
- перевірка та інвентаризація наявності майна, ефективності використання матеріальних, фінансових і трудових ресурсів, застосування цін, тарифів, розрахунково-платіжної дисципліни, своєчасних розрахунків з бюджетом і позабюджетними фондами;
- експертиза достовірності оперативного, статистичного і бухгалтерського обліку на предмет достовірності інформації;
- перевірка обліку витрат на виробництво, повноти відображення доходу від реалізації, формування фінансових результатів;
- перевірка порядку використання фондів і прибутку;
- попередження недоліків, які негативно впливають на ефективність роботи підприємства.

**Аудиторський процес** — це ряд послідовних етапів (стадій), що включають підготовку до перевірки, складання її програми, організацію роботи на об'єкті, обстеження господарства і документальну перевірку операцій і облікових даних.

Послідовність аудиторського процесу при проведенні перевірки:

- підготовка до перевірки;
- складання програми на проведення перевірки;
- безпосереднє виконання аудиту: обстеження об'єкта, що перевіряється; документальна перевірка господарських операцій; проведення раптових інвентаризацій;
- систематизація матеріалів перевірки;



- складання підсумкових документів по перевірці, їх узгодження і підпис посадовими особами, що здійснюють керівництво об'єктом;
- надання результатів перевірки посадовим особам, що призначили перевірку;
- усунення недоліків і підготовка рішень за результатами перевірки;
- контроль за усуненням недоліків, виявлених перевірками.

Правильна організація *планування* аудиторської роботи забезпечує своєчасну перевірку діяльності підрозділів, дозволяє ефективно використовувати контрольну службу чи аудитора підприємства. Планування — початковий етап проведення аудиту — завершується складанням загального плану аудиту із зазначенням очікуваного обсягу робіт, графіків і строків проведення аудиту, а також розробкою аудиторської програми, яка визначає обсяг, види і послідовність аудиторських процедур, необхідних для формування об'єктивної та обґрунтованої думки про об'єкт, що перевіряється.

На етапі планування аудитори повинні ознайомитись з діяльністю структурного підрозділу, мати інформацію, що характеризує роботу та організацію внутрішнього розрахунку (зовнішні фактори, що впливають на господарську діяльність в цілому, внутрішні фактори, пов'язані з його індивідуальними особливостями).

Перш за все слід передбачати перевірки в несприятливих підрозділах, які потребують вдосконалення. Якщо в структурному підрозділі є недоліки в господарській діяльності, допускаються нестачі і крадіжки, підрозділ не вкладається у встановлений бюджет і працює зі збитками, перевірки потрібно проводити частіше, щоб швидше налагодити прибуткову роботу підрозділу чи прийняти рішення про його ліквідацію як нераціональної (збиткової) ланки підприємства.

Щорічно, до початку звітного року, робітники аудиту (ревізійної комісії, відділу внутрішнього аудиту, аудитор) складають загальний план аудиторських перевірок, ревізій, інвентаризацій та інших заходів, обумовлених у положенні про аудит усіх структурних підрозділів на наступний рік. Загальний план повинен виступати керівництвом у здійсненні програми аудиту.

У процесі аудиту можуть виникнути підстави для перегляду окремих положень загального плану. Внесені в план зміни, а також причини змін повинні детально документуватись. Складовою загального плану є положення з планування, управління і контролю якості виконання аудиту. В загальному плані рекомендується передбачити:

- формування аудиторської групи, її чисельність, включаючи спеціалістів інших підрозділів, залучених до проведення аудиту;
- розподіл складу групи згідно з їх професійними якостями і посадовими рівнями за конкретними ланками;
- інструктаж усіх членів групи про їх обов'язки і права, доведення інформації про об'єкт, що перевіряється;
- ведення робочої документації;
- документальне оформлення проведеної роботи і порядок її узгодження з посадовими особами об'єкта, що перевіряється.

Програма аудиту являє собою детальний перелік аудиторських процедур, необхідних для практичної реалізації, плану перевірки підприємства. Програма виступає детальною інструкцією для учасників аудиту і засобом контролю якості їх роботи.

*Аудиторська перевірка* призначається наказом генерального директора підприємства, в якому зазначається організаційний метод перевірки (документальна, комплексна) найменування структурного підрозділу, за який період проводиться перевірка, прізвища, ім'я, по батькові членів ревізійної групи (із зазначенням керівника) та їх посади, строк проведення перевірки.

Аудиторська перевірка повинна відбуватись з обов'язковим документальним оформленням, тобто відображати одержану інформацію в робочій документації аудиту, до якої належать:

- план і програми проведення аудиту;
- пояснення і заяви робітників підрозділів з питань, що стосуються суті перевірки;
- копії первинних документів підрозділу, що свідчать про господарські операції, фотографії об'єктів, акти, довідки, протоколи, інвентаризаційні описи та інші документи, складені спільно (разом) з робітниками підрозділу та іншими працівниками, що залучаються до участі в перевірці, які виступають доказом записів в акті перевірки;
- реєстри бухгалтерського обліку;
- результати інвентаризацій;
- бухгалтерська звітність;
- записи про вивчення та оцінку систем оперативного складського обліку, запитальники, схеми документообігу тощо;
- виробничо-фінансовий аналіз фактичних показників підрозділу;
- матеріали, що свідчать про роботу, виконану не аудитором, але під його контролем;
- документи зустрічних перевірок і пояснення осіб, які не є працівниками цього підрозділу;

- копії бухгалтерської оперативної внутрішньогосподарської звітності.

Перелік робочої документації аудиту, що додається до акту аудиторської перевірки, визначає аудитор, що проводить перевірку. Основна вимога до цієї документації — її переконливість і вагомість при доведенні висновків і пропозицій за матеріалами перевірки. Тому обмежень по підбору доказів не встановлюється.

При виявленні аудитором викривлень зведених бухгалтерських документів чи внутрішньої звітності він зобов'язаний описати вид викривлень і визначити фактор ризику виявленого викривлення. Перш за все, з податкової точки зору, які наслідки можливі при неусуненні такого викривлення, причину викривлення (порушення встановлених правил організації і ведення бухгалтерського обліку; зміна договірних відносин і недоведення їх до підрозділу; арифметичні і логічні помилки, неповнота обліку; нетипові угоди та інші, які можуть бути як навмисними, так і ненавмисними). Висновки щодо провини і відповідальності працівників, які допустили викривлення в бухгалтерському обліку, зобов'язані зробити посадові та інші особи, що призначили перевірку. До компетенції аудитора не входить робити висновки про вину чи її відсутність тих чи інших осіб.

Відомості, що містяться в робочій документації, є конфіденційними і не підлягають розголошенню. Термін і порядок зберігання цієї документації визначається посадовою особою, що призначила аудиторську перевірку.

**Порядок складання підсумкового документа по аудиторській перевірці.** За результатами аудиторської перевірки складається підсумковий звітний документ, який може мати різні документальні форми — аудиторська довідка, аудиторський висновок, довідка про експертизу, доповідна записка, звіт про перевірку та ін. Форма цього документа визначається в наказі про призначення аудиторської перевірки.

Результати перевірки, незалежно від назви документа, підписуються керівником структурного підрозділу і бухгалтером, що обслуговує підрозділ. До документа додаються проміжні аудиторські довідки спеціалістів, що брали участь у комплексній документальній перевірці.

Аудиторський звіт призначений для узагальнення результатів аудиторської перевірки діяльності структурного підрозділу чи підприємства в цілому. Він виступає основою для прийняття рішень керівництвом підприємства за виявленими порушеннями і

недоліками в роботі, розробки заходів по їх усуненню і покаранню винних осіб.

Відповідно до аудиторських стандартів аудиторський звіт має включати:

- а) загальну (вступну) частину;
- б) основну (програмну) частину — висвітлення основних питань програми із зазначенням об'єктів перевірки, застосованої методики і способів дослідження документів і операцій, перевірки надійності і достовірності даних, підтвердження даних первинною інформацією. Результати перевірки описуються з детальним аналізом встановлених фактів, при цьому використовуються достатньо компактні таблиці, графіки, розрахунки, рисунки та ін.;
- в) підсумкову частину — висновки і рекомендації;
- г) висновки за фактами заперечень посадових і матеріально відповідальних осіб;
- д) додатки — накопичувальні відомості, описи, вибірки, пояснення, схеми експериментів, виписки з документів, таблиці, аудиторські розрахунки та ін.

Вступна частина аудиторського звіту складається з назви документа в цілому; дати і місця складання документа; підстави проведення перевірки (наказ керівника підприємства, протокол рішення засновників); прізвища, ім'я і по батькові осіб, що брали участь у перевірці; прізвища, ім'я і по батькові осіб, відповідальних за діяльність підрозділу; період перевірки; які питання були піддані документальній і фактичній перевірці.

Аналітична частина адресується посадовій особі, що призначила перевірку, і повинна включати: найменування підрозділу; об'єкти аудиту; викладення результатів перевірки; загальну оцінку дотримання законодавства й встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку; оцінку оформлення господарських операцій та їх відображення в бухгалтерському і податковому обліку; суттєві порушення конкретних нормативно-правових актів, арифметичні, логічні, документальні і речові докази встановлених порушень; прізвища, ім'я і по батькові осіб, які допустили порушення; грошові і кількісні вирази негативних наслідків порушень.

Результати перевірки викладаються в аналітичній частині на основі перевірених даних і фактів, що виходять з наявних у підрозділі документів і матеріалів, результатів проведених зустрічних перевірок, перевірок фактичного здійснення операцій, результатів зважування та обміру сировини і матеріалів, проведення контрольних обмірів виконаних робіт, контрольних

запусків сировини і матеріалів у виробництво, контрольних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції, результатів перевірки якості продукції, дотримання технічних умов і технологічних режимів виробництва, відповідності продукції стандартам, а також інших даних з висновків спеціальних експертиз.

В аудиторський звіт повинні включатись всебічно перевірені і документально обґрунтовані факти. Він має бути написаний простою мовою, а викладені в ньому факти недоліків у роботі, порушень і зловживань повинні бути висвітлені стисло, точно і об'єктивно. Кожний запис має бути безспірним, неспростовним, незаперечним і логічно впливати з аналізу одержаних документів.

По кожному факту, відображеному в звіті, повинен бути чітко викладений його зміст з посиланням на порушення відповідного закону, постанови уряду, наказу та інших нормативних документів з позначенням, якими документами, розрахунками, довідками, свідченнями певних осіб, записами в облікових реєстрах чи показниками звітності вони обґрунтовуються, хто допустив порушення (посада, прізвище, ім'я і по батькові); за чиєю вказівкою чи дозволом здійснено порушення (посада, прізвище, ім'я і по батькові) і яким чином було віддане це розпорядження — письмово в такому-то документі, усно через таку-то посадову особу, що підтвердила цю дію, чи якимось іншим способом; коли і де допущено порушення (дата чи період часу, в якому було здійснено порушення, найменування структурного підрозділу); яким способом здійснено порушення, чим воно викликано (мета, причини, умови) і розмір понесеного матеріального збитку чи інші наслідки. В аудиторському звіті не можна відображати факти, які ґрунтуються на заявах окремих осіб і не підтверджені документальними даними.

Аудиторський звіт не слід захаращувати описом структурного підрозділу чи структури підприємства, викладенням звітних показників (за винятком випадків, коли встановлено факти викривлення звітності), а також дрібними, незначними порушеннями, які за вказівкою аудитора були виправлені в процесі проведення аудиту. У ньому слід відображати тільки дані, необхідні для висновків про діяльність структурного підрозділу чи підприємства в цілому.

Масові порушення слід під час аудиту групувати в накопичувальних відомостях, які як додатки входять до складу аудиторського звіту. В аудиторському звіті викладаються підсумкові дані і зміст цих порушень і робляться посилання на відповідні додатки.

У додатках до аудиторського звіту, зазвичай, наводяться такі масові порушення: переплати чи недоплати за відрядженнями; випадки необґрунтованого нарахування заробітної плати і премій; неправильного застосування норм і розцінок; використання одержаних з банку грошей не за цільовим призначенням; приписки обсягів продукції чи виконаних робіт і послуг; порушення штатно-кошторисної дисципліни; об'єкти безпланових капітальних вкладень; порушення порядку ведення бухгалтерського обліку; помилок при складанні звітності та ін.

Підсумкова частина аудиторського документа містить оцінку аудитора виробничо-фінансової діяльності підрозділу і ведення бухгалтерського обліку, а також пропозиції по усуненню виявлених порушень, рекомендації підрозділу по усуненню недоліків до прийняття рішення по перевірці посадовою особою, що призначила перевірку.

Аудитор при викладенні своєї думки повинен дотримуватись суворої об'єктивності, не допускати необґрунтованих тверджень, висновків і оцінок діяльності окремих осіб. Кожний відображений факт має бути всебічно перевірений аудитором.

Якщо керівник підрозділу чи інша посадова особа підрозділу має заперечення чи зауваження за матеріалами проведеної перевірки, він повинен підписати документ про перевірку і одночасно прикласти до нього свої письмові заперечення чи зауваження. До підсумкового документа про перевірку прикладаються також пояснення інших посадових осіб підрозділу, що перевіряється і безпосередньо здійснює господарські операції, виконаних, на думку аудитора, з порушенням чинних нормативно-правових актів.

Аудитори для об'єктивності відображення пояснень посадових осіб зобов'язані вимагати їх у письмовому вигляді (службові записки). Службова записка складається в двох примірниках: перший передається під розписку особі, від якої вимагається пояснення; другий з розпискою про одержання залишається в аудиторі як робочий документ. У поясненні письмово викладаються юридично значимі обставини, невідомі перевіряючому, виявлені після перевірки чи раніше не представлені, але які можуть суттєво змінити зміст запису в аудиторському звіті. Обґрунтованість зауважень і заперечень у письмових поясненнях посадових осіб має бути перевірена аудитором. По них слід дати письмовий висновок. У разі незгоди тих, хто підлягає перевірці, з викладеннями звітного документа вони можуть представити пояснення щодо наявних порушень. У випадках, коли виникають питання, що вимагають спеціальних знань, наприклад у галузі техніки, економі-

ки, будівництва, вирішення яких необхідні згідно з записами аудиторського звіту, роз'яснення має надаватись спеціалістами експертами у вигляді висновків експерта.

У тих випадках, коли в процесі перевірки необхідно вжити термінових заходів щодо усунення виявлених порушень, складаються проміжні аудиторські звітні документи, які направляються керівнику, що призначив перевірку, з наступним включенням цих відомостей до загального документа про перевірку.

Проміжні звітні документи аудитора складаються безпосередньо в ході аудиторської перевірки на тих ланках роботи підприємства, де викриті найбільш значні порушення, що вимагають негайного вжиття заходів, і підписуються перевіряючими і посадовими особами підрозділу.

**Висновки і пропозиції аудиторів за результатами перевірки.** Після оформлення аудиторського звіту аудитор складає висновки по зібраних матеріалах, в яких коротко викладає виявлені факти, які мають пряме відношення до перевірки. Висновки робляться на основі кваліфікованого вивчення документів. У них коротко викладаються факти порушення правил, інструкцій і законів, дається висновок аудитора по кожному встановленому факту, називається конкретна винна особа того чи іншого порушення.

По кожному встановленому факту висновки викладаються в такій послідовності: значення вивченого факту; відображення його в документах; короткі посилання та на інші, крім облікових даних, матеріали (пояснення заінтересованих та інших осіб, висновки спеціалістів тощо); опис порушення, допущеного посадовими особами у зв'язку з фактом, що вивчається; вказівка періоду, протягом якого здійснилось порушення; розміри і характер понесеного матеріального збитку; обставини, що сприяють здійсненню чи прихованню порушення; особи, відповідальні за матеріальний збиток чи порушення.

Висновки аудитор складає самостійно, підписує тільки сам. В аудиторському звіті викладаються всі факти порушень, виявлені перевіркою, а у висновках робляться висновки по найбільш суттєвих з них. Складаючи висновки, аудитор повинен робити посилання на конкретні сторінки аудиторського звіту.

Аудитор вправі складати тільки ті висновки, які відображають результати проведених ним досліджень. Якщо аудитор одночасно є спеціалістом і в іншій галузі, то він вправі складати висновки і спеціального характеру. Аудитор зобов'язаний відобразити в аудиторському звіті всі виявлені ним порушення, але в висновках не повинен виходити за межі своєї компетенції. Аудитор може

скласти висновки на підставі висновків спеціалістів, надати керівництву підприємства і слідчим органам розрахунок суми матеріального збитку з урахуванням висновків спеціалістів і одержаних письмових пояснень, зазначити осіб, відповідальних за допущені порушення і зловживання.

Аудитор не може робити висновків з питання, хто саме здійснив крадіжку. Перевірка може тільки виявити осіб, що несуть матеріальну відповідальність за нестачу, неправильне ведення обліку та ін. Таким чином, до компетенції аудитора входить з'ясування обставин, пов'язаних з відступами і порушеннями правил ведення бухгалтерського обліку: недотримання термінів і правил проведення інвентаризацій; несвоєчасне і неповне оприбуткування і списання цінностей; неправильне оформлення документів; несвоєчасне і неповне оприбуткування цінностей; неправильне списання природних втрат; порушення правил ведення касових операцій; помилки і зловживання в облікових регістрах тощо.

Питання про обставини, які сприяли здійсненню порушень, обов'язково висвітлюються у висновках. Аудитор детально аналізує виявлені порушення, викладає свою думку стосовно них.

Аналогічні вимоги висуваються до складання висновків аудиторського комітету по річному звіту. При цьому використовуються матеріали перевірок, проведених протягом року. Робота ця виконується в січні поточного року за матеріалами минулого року. Переконавшись в правильності ведення обліку, комітет перевіряє достовірність закриття рахунків бухгалтерського обліку, особливу увагу звертає на правильність обліку витрат на виробництво і реалізацію продукції. При перевірці достовірності результатів річної інвентаризації комітет вивчає такі питання: правильність створення інвентаризаційних комісій; якість проведеної річної (повної) інвентаризації; правильність складання інвентаризаційних описів і зіставних відомостей; обґрунтованість рішень інвентаризаційної комісії за результатами інвентаризації; усі випадки заліку пересортиці і списання природних втрат; правильність відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку.

Комітет перевіряє достовірність складеного на основі бухгалтерського обліку річного фінансового звіту. Дані кожної форми порівнюють з даними бухгалтерського обліку. Після цього комітет складає висновки по річній фінансовій звітності, залучаючи для цього матеріали перевірок, проведених різними органами протягом року, виробничо-фінансовий план, планові завдання výro-



бничим підрозділам, матеріали економічного аналізу і інвентаризаційної комісії, реєстри бухгалтерського обліку, протоколи засідань Ради директорів і Загальних зборів і т. ін.

Висновки по річній фінансовій звітності аудиторський комітет складає в письмовій формі і доповідає на зборах Ради директорів.