

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА**

ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

Кафедра бухгалтерського обліку та консалтингу

ОСВІТНЬО-ПРОФЕСІЙНА ПРОГРАМА ОБЛІК І АУДИТ

галузь знань 07 Управління та адміністрування
спеціальність 071 Облік і оподаткування

Форма навчання: дистанційна

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему:

**«ОРГАНІЗАЦІЯ ПЛАНУВАННЯ ТА ДОКУМЕНТУВАННЯ
АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ»**

Здобувача: Якименка Юліана Миколайовича
(прізвище, ім'я, по батькові)

(підпис)

Науковий керівник: Сташенко Юлія Вікторівна, к.е.н., доцент
(науковий ступінь, учене звання, ПІБ)

(підпис)

**Робота допущена до захисту перед екзаменаційною комісією
з атестації здобувачів вищої освіти (ЕК)**

Завідувач кафедри: Цятковська Олена Віталіївна, д.е.н., доцент
(науковий ступінь, учене звання, ПІБ)

(підпис)

Київ 2026

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи становить 91 сторінку, з них 83 сторінки займає основний текст. Робота містить 13 таблиць, 6 рисунків, список використаних джерел із 56 найменувань та додатки.

Тема кваліфікаційної магістерської роботи: «Організація планування та документування аудиторської перевірки».

Об'єктом дослідження є організація планування та документування аудиторської перевірки.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та організаційних аспектів планування та документування аудиторської перевірки.

Метою кваліфікаційної магістерської роботи є розкрити теоретичні, методичні та прикладні аспекти планування та документування аудиторської перевірки із подальшим їх удосконаленням.

Для досягнення поставленої мети в роботі передбачено виконання таких завдань:

- у розділі 1 розкрити економічну сутність аудиту, мету та завдання аудиторської перевірки; дослідити нормативно-правове забезпечення аудиторської перевірки в Україні та міжнародні стандарти аудиту; визначити використання ризик-орієнтованого підходу при побудові системи аудиторської перевірки.
- у розділі 2 обґрунтувати планування як ключовий етап у структурі аудиторської перевірки; охарактеризувати визначення рівня суттєвості та оцінки ризиків на стадії планування аудиторської перевірки; дослідити та оцінити ефективність внутрішнього контролю суб'єктів господарювання; висвітлити формування аудиторської стратегії та програми аудиторської перевірки.
- у розділі 3 дослідити призначення, зміст та класифікацію робочих документів аудитора; визначити відображення у робочій документації

оцінки ризиків та внутрішнього контролю; розглянути підсумкову аудиторську документацію та її роль у формуванні аудиторської думки; надати шляхи покращення структури та системності організації планування та документування аудиторської перевірки.

Теоретична та методична значущість отриманих результатів полягає в систематизації сучасних національних і міжнародних підходів до оцінювання аудиторських ризиків, тестування внутрішнього контролю, планування аудиторських процедур та організації документального супроводу аудиту. У роботі узагальнено та структуровано ключові положення МСА 200, 230, 300, 315, 320, 330, 500, 700, 705 та 706, що формують єдину логіку аудиторського процесу в межах ризик-орієнтованої методології.

Практична значущість результатів дослідження полягає у розробленні комплексу організаційно-методичних документів для забезпечення етапу планування аудиторської перевірки, зокрема: листа-зобов'язання про проведення аудиту, наказу про створення аудиторської групи, тестів внутрішнього контролю дебіторської заборгованості та доходів, загальної стратегії і плану аудиторської перевірки, а також форм підсумкової аудиторської документації. Запропоновані матеріали можуть бути використані в практичній діяльності аудиторських компаній, у системі внутрішнього аудиту суб'єктів господарювання та в освітньому процесі при підготовці фахівців з аудиту.

Рік виконання кваліфікаційної роботи: 2025–2026.

Рік захисту роботи: 2026.

Ключові слова: аудит, аудиторська перевірка, МСА, планування аудиторської перевірки, аудиторські ризики, ризик-орієнтований підхід, документування, робочі документи аудитора, внутрішній контроль, аудиторська думка.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ.....	9
1.1 Економічна сутність аудиту, мета та завдання аудиторської перевірки.....	9
1.2 Нормативно-правове забезпечення аудиторської перевірки в Україні та міжнародні стандарти аудиту.....	17
1.3 Використання ризик-орієнтованого підходу при побудові системи аудиторської перевірки.....	27
РОЗДІЛ 2. ПЛАНУВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ.....	37
2.1 Планування як ключовий етап у структурі аудиторської перевірки....	37
2.2 Визначення рівня суттєвості та оцінка ризиків на стадії планування аудиторської перевірки.....	43
2.3 Дослідження та оцінка ефективності внутрішнього контролю суб'єктів господарювання.....	46
2.4 Формування загальної стратегії та плану аудиторської перевірки.....	50
РОЗДІЛ 3. ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТОРСЬКОГО ПРОЦЕСУ.....	54
3.1 Призначення, зміст та класифікація робочих документів аудитора....	54
3.2 Відображення у робочій документації оцінки ризиків та внутрішнього контролю.....	58
3.3 Підсумкова аудиторська документація та її роль у формуванні аудиторської думки.....	62
3.4 Покращення структури та системності організації планування та документування аудиторської перевірки.....	70
ВИСНОВКИ.....	80
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	84
ДОДАТКИ.....	92

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

АПУ – Аудиторська палата України

АК – аудиторська компанія (аудиторська фірма або аудитор-засновник)

ГКУ – Господарський кодекс України

ЗУ – Закон України

МСА – Міжнародні стандарти аудиту

МСУЯ – Міжнародний стандарт з управління якістю

МСФЗ – Міжнародні стандарти фінансової звітності

НП(С)БО – Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку

НКЦПФР – Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку

ОСНАД – Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю

ПС – професійне судження

РОП – ризик-орієнтований підхід

РСВ – ризик суттєвого викривлення

РД – робоча документація

СВК – система внутрішнього контролю

СГ – суб'єкт господарювання

СПФМ – суб'єкти первинного фінансового моніторингу

ФЗ – фінансова звітність

ЦКУ – Цивільний кодекс України

COSO – Комітет організацій - спонсорів Комісії Тредвея (The committee of sponsoring organizations of the treadway commission)

ESG – це аббревіатура, що означає Environmental (довкілля), Social (соціальна відповідальність) та Governance (управління)

FATF - Міжнародна група з протидії відмиванню брудних грошей (ФАТФ, англ. Financial Action Task Force on Money Laundering)

ВСТУП

В сучасних умовах розвитку національної економіки, що характеризуються глобалізаційними трансформаціями, динамічністю ринкового середовища, посиленням регуляторних вимог та зростанням потреби у фінансовій прозорості, особливого значення набуває незалежна аудиторська перевірка. В українських реаліях стан економічного розвитку України, ускладнений наслідками воєнного часу, формує додаткові виклики для суб'єктів господарювання (СГ), вимагаючи від них підвищеної відповідальності щодо достовірності фінансової звітності (ФЗ) та ефективності систем внутрішнього контролю. У таких умовах аудит стає не лише інструментом підтвердження правильності ведення обліку, а й важливим елементом забезпечення стабільності фінансово-економічних процесів, довіри інвесторів, партнерів і державних інституцій. З огляду на стратегічний європейський курс України та імплементацію Міжнародних стандартів аудиту (МСА), вимоги до якості аудиторських послуг суттєво зростають, що зумовлює актуальність дослідження механізмів, принципів та організаційно-методичних аспектів аудиту в умовах трансформації економіки України.

Актуальність теми кваліфікаційної магістерської роботи визначається необхідністю удосконалення процесів планування та документування аудиторської перевірки відповідно до міжнародної практики, оскільки незалежна аудиторська перевірка є ключовим інструментом забезпечення довіри до ФЗ. Організація її планування та документування відіграє вирішальну роль у забезпеченні якості аудиторського процесу, адже саме на цих етапах формуються підхід до оцінювання ризиків, визначення рівня суттєвості та обрання релевантних процедур відповідно до МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» та МСА 315 (переглянутий в 2019 році) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення». Якість аудиту безпосередньо залежить від методично обґрунтованого планування та комплексної аналітичної роботи на початковому етапі перевірки, крім того якість на початкових етапах організаційної складової безпосередньо впливає на кінцеву якість аудиторської думки [56, с. 223]. Відповідно, удосконалення методичних

підходів до планування та документування аудиту є актуальною і важливою науковою та практичною проблемою.

Особливої уваги ця тематика набуває в умовах трансформаційних процесів в українській економіці та гармонізації національної системи аудиту відповідно до вимог європейського законодавства та міжнародних стандартів. Впровадження ризик-орієнтованого підходу (РОП), уніфікація робочої документації (РД), підвищення вимог до якості доказів та прозорості аудиторських процедур потребують глибшого наукового опрацювання. Разом із цим, недостатня стандартизація окремих форм робочих документів та відсутність єдиних підходів до структурування досьє аудитора створюють практичні труднощі в роботі аудиторських компаній (АК). Саме тому формування методичних рекомендацій щодо організації планування та документування аудиторської перевірки є важливим етапом підвищення якості аудиторських послуг та зміцнення професійної довіри.

Актуальність теми посилюється також складними економічними умовами, у яких функціонують українські СГ, а саме: впливом воєнного стану, нестабільністю бізнес-середовища та підвищеними ризиками викривлення фінансової інформації. За таких умов роль аудиту в забезпеченні прозорості компаній, встановленні довіри інвесторів і запобіганні шахрайству зростає, що вимагає особливо якісного планування аудиторської перевірки та чіткого документування кожного етапу роботи аудитора [3, с. 263; 29, с. 394]. Тому тема дослідження є актуальною не лише з точки зору розвитку теорії аудиту, але й для практики сучасного українського ринку аудиторських послуг.

Проблематика належного документування аудиторських процедур є не менш актуальною, адже РД аудитора забезпечують доказову базу, слугують інструментом підтвердження професійного судження (ПС) та основою для зовнішнього контролю якості. Відповідно до МСА 230 «Аудиторська документація», аудитор повинен забезпечити достатній рівень деталізації записів, що дає змогу відтворити логіку проведеної перевірки та сформованої думки. Національне законодавство також встановлює вимоги до складання та зберігання

аудиторської документації - зокрема, Закон України (ЗУ) «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 №2258-VIII (зі змінами) зобов'язує зберігати робочі документи та всі звіти протягом щонайменше семи років [35, ст.39]. Це підкреслює важливість удосконалення підходів до документування як ключового елементу аудиторського процесу.

Водночас чинна практика аудиту в Україні демонструє низку системних проблем, що стримують підвищення якості аудиторських послуг та ускладнюють адаптацію професійних вимог до європейських стандартів. Зокрема, національні АК часто стикаються з відсутністю уніфікованих форм окремих видів робочих документів, різноманітністю підходів до структурування аудиторського дос'є, а також недостатнім рівнем стандартизації процесів відображення результатів оцінки ризиків та процедур внутрішнього контролю. Така фрагментованість призводить до істотних розбіжностей у практичному застосуванні вимог МСА та створює ризики формального підходу до документування.

Наукові дослідження підтверджують масштаби зазначених проблем: Костирко А.Г., Рожнова І.С. та Михайленко Н.С. наголошують, що неузгодженість форм РД і слабка методологічна база документування ускладнюють процес зовнішнього контролю якості та знижують доказову цінність аудиторських матеріалів [18, с. 929]. У свою чергу Савченко Т.Г. акцентує увагу на критичній ролі логічної структури аудиторського дос'є, яка має забезпечувати чіткий причинно-наслідковий зв'язок між поставленими аудиторськими цілями, виконаними процедурами, отриманими доказами та сформульованими висновками [44, с. 180]. З огляду на активну імплементацію міжнародних підходів, науковці Наумова Т.А. та Кашена Н.Б. підкреслюють необхідність не лише формального відтворення вимог МСА в українській практиці, але й їх глибокої адаптації до реальних умов функціонування національного аудиторського ринку та специфіки регуляторного середовища [17, с. 18].

Попри наявний теоретико-методичний доробок, певні аспекти організації аудиторського процесу залишаються недостатньо дослідженими. Зокрема, існує брак комплексних підходів до інтеграції вимог МСА 300 «Планування аудиту

фінансової звітності», МСА 315 (переглянутий в 2019 році) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення» та МСА 230 «Аудиторська документація» у єдину узгоджену систему, що відповідала б як міжнародним практикам, так і правилам української нормативно-правової бази. Саме аналіз, узагальнення та практична інтерпретація цих елементів становлять ключову наукову й прикладну основу даного дослідження.

Таким чином, організація планування та документування аудиту потребує комплексного, ризик-орієнтованого та стандартизованого підходу, що забезпечує якість аудиторських послуг, підвищує довіру користувачів та відповідає міжнародним нормам й очікуванням професійного середовища. У сучасних умовах це особливо важливо, адже аудитори працюють у середовищі підвищеної невизначеності, зростання регуляторного тиску та необхідності верифікації фінансової інформації, що використовується широким колом користувачів: інвесторами, кредиторами, державними органами та власниками підприємств. Ефективне планування аудиторської перевірки дозволяє сформувати адекватну модель оцінки ризиків, визначити оптимальний обсяг і характер аудиторських процедур, а якісне документування – забезпечити прозорість ПС, підтвердити достатність і належність аудиторських доказів, а також слугувати засобом внутрішнього та зовнішнього контролю якості.

Відсутність належної систематизації цих елементів ускладнює виконання вимог МСА, перешкоджає оперативній взаємодії в аудиторській групі, а також створює ризики методологічних помилок. Тому впровадження вдосконалених підходів до організації, планування аудиторської перевірки та документального супроводу розглядається як необхідна умова зміцнення професійної культури, підвищення відповідальності аудиторів та забезпечення прозорості діяльності СГ. Враховуючи зазначене, дана кваліфікаційна магістерська робота присвячена систематизації теоретико-методичних підходів, аналізу сучасних проблем та розробки практичних рекомендацій щодо удосконалення організації аудиторської перевірки, її планування та документального супроводу в контексті національних особливостей та МСА.

Метою кваліфікаційної магістерської роботи є розкрити теоретичні, методичні та прикладні аспекти планування та документування аудиторської перевірки із подальшим їх удосконаленням.

Для досягнення поставленої мети передбачено виконання таких завдань:

- у розділі 1 розкрити економічну сутність аудиту, мету та завдання аудиторської перевірки; дослідити нормативно-правове забезпечення аудиторської перевірки в Україні та міжнародні стандарти аудиту; визначити використання ризик-орієнтованого підходу при побудові системи аудиторської перевірки.*
- у розділі 2 обґрунтувати планування як ключовий етап у структурі аудиторської перевірки; охарактеризувати визначення рівня суттєвості та оцінки ризиків на стадії планування аудиторської перевірки; дослідити та оцінити ефективність внутрішнього контролю суб'єктів господарювання; висвітлити формування аудиторської стратегії та програми аудиторської перевірки.*
- у розділі 3 дослідити призначення, зміст та класифікацію робочих документів аудитора; визначити відображення у робочій документації оцінки ризиків та внутрішнього контролю; розглянути підсумкову аудиторську документацію та її роль у формуванні аудиторської думки; надати шляхи покращення структури та системності організації планування та документування аудиторської перевірки.*

Об'єкт дослідження є організація планування та документування аудиторської перевірки.

Предмет дослідження є сукупність теоретичних, методичних та організаційних аспектів планування та документування аудиторської перевірки.

Методи дослідження. У роботі застосовано комплекс загальнонаукових та спеціальних методів, серед яких: *аналіз і синтез* – для узагальнення наукових джерел; *порівняльний аналіз* – для зіставлення національних підходів і міжнародних; *системний підхід* – для структурного процесу планування аудиторської перевірки; *методи логічного узагальнення* – для формування висновків та пропозицій; *документальний аналіз* - для дослідження практичних аспектів ведення РД аудитора.

Теоретична, методична та практична значущість отриманих результатів роботи полягає у розвитку методичних підходів до організації аудиторської перевірки із врахуванням вимог МСА 300, 315 (переглянутий в 2019 році) і 230; у систематизації алгоритму планування аудиторської перевірки та підходів до документування аудиторських процедур; у можливості застосування сформованих рекомендацій для підвищення якості аудиторських перевірок, що є важливим для практикуючих аудиторів, АК та внутрішніх аудиторських служб.

Основні положення та проміжні результати даного дослідження були апробовані та оприлюднені у формі тез доповіді «Організація та документування аудиторської перевірки» на Міжнародній науково-практичній конференції «Процеси глобалізації та трансформація науки, освіти та суспільства: міждисциплінарний дискурс» 14 жовтня 2025 в Бостоні, США. Участь у зазначеній науково-практичній конференції сприяла фаховому обговоренні проблематики організації аудиту, планування та документування аудиторських процедур відповідно до вимог МСА, а також підтвердила актуальність та практичну значущість обраної теми дослідження в умовах трансформації національної економіки та євроінтеграційних процесів.

Інформаційна база дослідження відображає фундаментальні та прикладні напрацювання національних та зарубіжних науковців у сфері аудиту, внутрішнього контролю та РОП до перевірки ФЗ. Теоретичну та методичну основу формують положення МСА, норми ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», а також чинна національна нормативно-правова база, що регулює організацію аудиторського процесу. Додатковими джерелами слугували аналітичні звіти й методичні рекомендації професійних аудиторських організацій, офіційні статистичні дані, матеріали профільних науково-практичних конференцій, а також фінансова та внутрішня звітність СГ, що дозволило забезпечити комплексність, об'єктивність та практичну спрямованість дослідження.

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ

1.1 Економічна сутність аудиту, мета та завдання аудиторської перевірки

Аудит як невід’ємний інститут економічної системи сформувався у відповідь на суспільну потребу в достовірній та прозорій фінансовій інформації та відіграє провідну роль у забезпеченні незалежного підтвердження її правдивості, підвищенні прозорості господарської діяльності СГ та зміцненні довіри між учасниками економічних відносин. Його поява була зумовлена тим, що користувачі ФЗ – інвестори, кредитори, власники, державні інститути – потребують підтвердження того, що управлінський персонал представляє інформацію об’єктивно, без викривлень та маніпуляцій. Саме тому аудит став невід’ємним елементом інфраструктури ринкової економіки.

Додатково слід зазначити, що аудит як інститут сформувався також під впливом теорії агентських відносин [48, с.176]. Існування інформаційної асиметрії між власниками (принципалами) та менеджерами (агентами) створює ризики опортуністичної поведінки, що потребує незалежного підтвердження інформації третіми сторонами. Саме аудит став механізмом мінімізації агентських витрат та інструментом вирівнювання інформаційних дисбалансів.

Історія розвитку аудиту свідчить, що цей термін за його економічним змістом найчастіше використовували для визначення контрольної функції управління. У зарубіжній науковій літературі та світовій аудиторській практиці найпоширенішим є визначення аудиту як інституту незалежного фінансового контролю [31, с.365]. Його розвиток був обумовлений потребою в підзвітності керівництва перед власниками, інвесторами, державними органами й суспільством в цілому. На ранніх етапах основна увага приділялася виявленню помилок і запобіганню шахрайству, проте поступово акценти змістилися в бік оцінки систем

управління та забезпечення довіри до інформації, яка використовується для прийняття економічних рішень.

Аналіз тенденцій показує, що в Україні розвиток аудиту відбувався за прискореним сценарієм порівняно з країнами ЄС. Якщо у Великій Британії перші нормативи аудиту були встановлені на початку XX століття, то в Україні системне законодавче закріплення аудиту з'явилося лише у 1993 р. Проте завдяки імплементації МСА, гармонізації з директивами ЄС та створенню наглядових органів (АПУ, ОСНАД), український аудит нині інтегрований у європейську систему регулювання.

У країнах із розвиненою ринковою економікою аудиторська діяльність має статус суспільно значущої професії, адже результати аудиту впливають на рішення інвесторів, кредиторів та інших користувачів фінансової інформації. В Україні становлення аудиту пов'язане з переходом від адміністративно-командної до ринкової економіки, коли виникла необхідність у незалежному контролі та підвищенні рівня підзвітності СГ. Законодавче регулювання, створення професійних організацій та впровадження МСА сприяли інституційній розбудові аудиторської діяльності та підвищенню її довіри серед бізнесу та державних структур.

Еволюція аудиту відображає загальні трансформації економічного середовища: ускладнення фінансових операцій, поширення інформаційних технологій, глобалізацію ринків капіталу. З моменту започаткування професійного аудиту його провідними ознаками були об'єктивність та обґрунтованість ПС, право на не ідентифікацію несуттєвих викривлень, а також конфіденційність результатів аудиту [41, с.6]. Однак початок XXI століття ознаменувався трансформацією підходів до аудиту, зумовленою корпоративними скандалами, впровадженням концепції ризик-орієнтованого аудиту та зміщенням фокусу з пошуку помилок на аналіз бізнес-моделі та оцінку систем управління ризиками. Такі зміни обумовили розширення ролі аудитора від перевіряючого до експерта, який оцінює ефективність системи внутрішнього контролю (СВК) та корпоративного управління.

Сучасні дослідження в європейському контексті демонструють, що аудит відіграє ключову роль не лише у перевірці ФЗ, а й у оцінці системних ризиків та відповідності підприємств нормативно-правовим вимогам. Так, Sekwenz, Gsenger, Dahlgren та Wagner (2025) підкреслюють значення застосування методів вибірки та аналізу правового контенту у незалежних аудитах у межах Акту про цифрові послуги (Digital Services Act), що дозволяє ефективно ідентифікувати ризики та забезпечити високу якість аудиторської перевірки в умовах європейського регуляторного середовища [55, с.2]. Ці підходи демонструють трансформацію ролі аудитора: від контролю за достовірністю фінансової інформації до експертної оцінки ризиків та комплексного аналізу систем управління підприємств, що підвищує прозорість діяльності та довіру користувачів аудиторської інформації.

Новітній етап розвитку аудиту характеризується появою нових напрямів: екологічного, інформаційного, податкового, управлінського, що значно розширює межі його практичного застосування. Зростання потреби у нефінансовій звітності (ESG, сталий розвиток, екологічні показники) також формує нові підходи до незалежного підтвердження інформації, що у свою чергу посилює соціальну роль аудиту [8, с.6; 33, с.8]. Глобалізація фінансових ринків потребує гармонізації стандартів, тому МСА стали універсальною основою для проведення аудиту в більшості країн світу, забезпечуючи єдині принципи, порівняльність результатів та високий рівень якості.

Відповідно до МСА аудит визначається як «процес формування думки аудитора» щодо того, чи підготовлена ФЗ у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи ФЗ (МСА 200, п.3). Таке визначення переносить акцент на інформаційно-аналітичну природу аудиту, яка передбачає застосування ПС та ризик-орієнтованого мислення.

У науковій літературі сформувалося кілька концептуальних підходів до економічного трактування аудиту: традиційний, правовий, інформаційний, контрольно-аналітичний та інституціональний. Традиційний підхід розглядає аудит насамперед як форму контролю за правильністю ведення обліку та складання звітності. Правовий підхід акцентує увагу на відповідності діяльності СГ вимогам

нормативно-правових актів. Інформаційний підхід визначає аудит як механізм зменшення інформаційної асиметрії між підзвітними особами та користувачами ФЗ. Контрольно-аналітичний підхід підкреслює роль аудитора у виявленні викривлень, аналізі фінансового стану та оцінці ризиків діяльності СГ. Інституціональний підхід розглядає аудит як суспільний інститут, що забезпечує функціонування ринкової економіки через формування довіри та підзвітності.

Узагальнюючи ці підходи, твердження, що аудит є «особливою формою економічного контролю, яка забезпечує захист інтересів стейкхолдерів шляхом підтвердження достовірності фінансової інформації», розглядається як одне з найбільш поширених і загальновизнаних визначень. Воно акцентує увагу на ключовій функції аудиту - забезпеченні незалежної оцінки ФЗ, що сприяє зміцненню довіри між СГ та інвесторами, кредиторами, акціонерами, державними органами та іншими зацікавленими сторонами.

Таким чином, економічна сутність аудиту полягає у забезпеченні:

- довіри до фінансової інформації, яка лежить в основі прийняття управлінських, інвестиційних та кредитних рішень;
- зменшення інформаційного ризику та усунення асиметрії між управлінським персоналом і зовнішніми користувачами;
- підвищення ефективності корпоративного управління шляхом оцінки СВК та управління ризиками;
- зміцнення фінансової стабільності ринку, оскільки незалежний аудит виступає гарантом прозорості, дисципліни та відповідальності СГ.

У сучасних умовах ці аспекти набувають особливого значення, адже інтеграція у світові ринки капіталу, розвиток нефінансової звітності та загострення вимог до прозорості корпоративного сектору посилюють роль аудиту як інструмента економічної безпеки та стабільності.

Економічний зміст аудиту проявляється в незалежному дослідженні ФЗ та облікових даних з метою підтвердження їх достовірності, відповідності нормативно-правовим вимогам і принципам бухгалтерського обліку. Аудит виступає формою незалежного професійного контролю, що виникає на стику

інтересів власників, управлінського персоналу та зовнішніх користувачів інформації. Економічний зміст аудиту проявляється у тристоронній моделі взаємовідносин: суб'єкт аудиту (аудитор або АК) - об'єкт аудиту (СГ, ФЗ) - користувачі звіту аудитора (інвестори, кредитори, державні органи, акціонери тощо) [9, с.5-15]. Кожна сторона має свої інтереси, а аудитор виконує роль нейтрального арбітра, який забезпечує баланс та прозорість у фінансових відносинах.

Роль аудитора в цій системі полягає у наданні незалежної оцінки фінансовій інформації, що дозволяє користувачам приймати ефективні управлінські та інвестиційні рішення. Наявність незалежної перевірки стимулює СГ до ведення точного обліку, дотримання принципів прозорості та підзвітності. У цьому контексті аудит виконує не лише контрольну, а й превентивну функцію: факт його проведення сам по собі зменшує ймовірність викривлень у фінансовій звітності, оскільки підвищує відповідальність управлінського персоналу.

На міжнародному рівні аудит розглядається як процес отримання та аналізу доказів щодо фінансової інформації з метою визначення ступеню її відповідності встановленим критеріям. Відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», мета аудитора полягає у формуванні обґрунтованої впевненості користувачів у тому, що ФЗ не містить суттєвих викривлень та відповідає застосованій концептуальній основі [24, с.73; 25, с.52]. МСА визначають принципи професійного скептицизму, оцінки ризиків, планування аудиторських процедур та формування аудиторської думки, що забезпечує якість аудиту незалежно від сфери діяльності СГ чи країни, у якій від проводиться.

Процес аудиту згідно з МСА передбачає проходження низки етапів: планування аудиторської перевірки, оцінка ризиків, тестування СВК, збір аудиторських доказів та формування висновку. Такий підхід забезпечує системність, послідовність і професійну обґрунтованість результатів. Особлива увага приділяється поняттю «обґрунтованої впевненості», що відрізняє аудит від інших форм контролю - аудитор не гарантує абсолютної безпомилковості, але

підтверджує відсутність суттєвих викривлень на рівні, достатньому для прийняття економічних рішень.

Важливою характеристикою аудиту є його соціальна функція. Економічна сутність аудиту відображає його роль у формуванні суспільної довіри до фінансової інформації, зменшенні інформаційної асиметрії та забезпеченні стабільності ринкових відносин. Як зазначає Петрик О.А., аудитор може виступати незалежним експертом у процесі розв'язання спірних питань між державою та бізнесом, сприяючи демократизації суспільства та становленню правової держави [33, с.7]. Такий підхід розширює розуміння аудиту як механізму не лише фінансового, а й суспільного регулювання.

Окрім цього, аудит забезпечує розвиток фінансової етики та відповідальності в діловому середовищі. Він стимулює прозорість не лише на рівні окремого СГ, а й у масштабах національної економіки, створюючи передумови для підвищення довіри інвесторів, кредиторів і міжнародних партнерів. У сучасних умовах глобалізації та міжнародної інтеграції якісний аудит виступає індикатором інвестиційної привабливості країни, адже підтверджена достовірність ФЗ є однією з ключових умов входження на міжнародні ринки капіталу.

З огляду на інформаційну асиметрію між управлінським персоналом та користувачами фінансової інформації, аудиторська перевірка виступає інструментом подолання цієї асиметрії [42, с.1]. Вона забезпечує якість фінансового обліку, допомагає ідентифікувати порушення, виявити помилки та підтвердити відповідність облікових процесів встановленим стандартам і вимогам. Аудит сприяє формуванню об'єктивної інформаційної бази для управлінських рішень та зміцненню довіри до ФЗ.

Мета аудиторської перевірки визначається залежно від потреб користувачів фінансової інформації, але загалом вона полягає у формуванні професійної думки щодо достовірності ФЗ. Серед супровідних цілей виділяють виявлення помилок і шахрайства, оцінку ефективності СВК, розроблення рекомендацій щодо підвищення якості обліку, сприяння прийняттю обґрунтованих управлінських рішень. Таким чином, аудит інтегрує контрольно-аналітичну функцію та елементи

консультаційного характеру в межах надання рекомендацій, дозволених МСА, що не порушують принципу незалежності аудитора. Беручи до уваги наведене, можна зазначити, що структура завдань аудиту формується на основі системного підходу до оцінки його функцій. Системний підхід до аналізу функцій аудиту дозволяє виділити три групи завдань:

1. Контрольно-перевірочні завдання – перевірка відповідності ведення бухгалтерського обліку та складання ФЗ вимогам застосовної концептуальної основи ФЗ, законодавства та МСА.
2. Аналітично-оцінювальні завдання – оцінка фінансового стану СГ, ідентифікація РСВ, аналіз ефективності СВК та факторів, що впливають на достовірність ФЗ.
3. Рекомендаційно-превентивні завдання – формування за результатами аудиторської перевірки рекомендацій загального характеру щодо усунення виявлених недоліків та підвищення якості бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю, у межах, визначених МСА та з дотриманням принципу незалежності аудитора.

Таким чином, представлені три групи завдань відображають комплексну функціональність аудиту, інтегруючи контрольні, аналітичні та превентивно-рекомендаційні аспекти діяльності аудитора. Для наочності та кращого розуміння взаємозв'язку між економічною сутністю аудиту, його цілями та конкретними завданнями доцільно подати структурно-логічну схему, яка демонструє, як кожна група завдань сприяє формуванню професійно обґрунтованої аудиторської думки та забезпеченню довіри до ФЗ. Така візуалізація дозволяє одразу оцінити, як контроль, аналітика та рекомендації взаємопов'язані у процесі аудиту. Крім того, схема підкреслює важливість комплексного підходу, що забезпечує послідовність і системність аудиторських процедур на всіх етапах перевірки.

Узагальнена схема відображена на рисунку 1.1



Рисунок 1.1 - Економічна сутність аудиту (структурно-логічна схема)

Джерело: побудовано автором на основі [25].

Представлена структурно-логічна схема відображає ключові економічні аспекти аудиту як інституту ринкової інфраструктури. Узагальнення функцій аудиту ґрунтується на концепціях інформаційної асиметрії (Akerlof, 1970), теорії агентських відносин (Jensen & Meckling, 1976) та сучасних положеннях МСА 200, що визначають мету та завдання незалежного аудиту.

Як зазначає Василюк М.М. якісний аудит є запорукою стабільного функціонування фінансової системи країни, оскільки забезпечує прозорість і фінансову дисципліну [7, с.197]. Таким чином, значення аудиту виходить далеко за межі контролю - він є елементом інституційного механізму ринкової економіки, що стимулює відповідальність, прозорість і ефективність діяльності СГ.

Узагальнюючи вищевикладене, можна зробити висновок, що економічна сутність аудиту полягає у його ролі як незалежного механізму підвищення довіри до фінансової інформації, а мета та завдання аудиту - у формуванні професійно обґрунтованої думки щодо достовірності ФЗ, оцінці СВК та забезпеченні

користувачів інформацією, необхідною для ефективного управління та прийняття стратегічних рішень.

Отже, економічна сутність, мета та завдання аудиту формують концептуальну основу для подальшого дослідження організації планування та документування аудиторської перевірки як ключових елементів забезпечення її якості.

1.2 Нормативно-правове забезпечення аудиторської перевірки в Україні та міжнародні стандарти аудиту

Нормативно-правове забезпечення аудиту в Україні є системою взаємопов'язаних законів, підзаконних актів, міжнародних стандартів та інституційних механізмів контролю, що формують умови для якісного та незалежного проведення аудиторської перевірки. Його основне призначення полягає у забезпеченні прозорості фінансової інформації, підвищенні довіри до підприємств та створенні стабільного інвестиційного середовища. Така система є ключовою не лише для належного ведення бізнесу, але й для інтеграції України в європейський економічний простір, де аудит виступає необхідним елементом корпоративного управління та захисту інтересів інвесторів.

Формування сучасної нормативно-правової бази аудиторської діяльності в Україні відбувалося поетапно: від організації професійного саморегулювання у 1990-х до створення інститутів публічного нагляду та впровадження МСА у статусі обов'язкових документів. Особливої уваги процес реформування набув після прийняття ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 №2258-VIII, який гармонізував національне законодавство з Директивою Європейського Союзу 2006/43/ЄС та Регламентом 537/2014 ЄС [50, с.289].

Значною віхою правового розвитку стало скасування Господарського кодексу України (ГКУ) з 28 серпня 2025 року відповідно до ЗУ «Про внесення змін у зв'язку зі скасуванням Господарського кодексу України» від 28.08.2025 № 4196-

IX. Ця зміна докорінно трансформує регулювання господарських відносин, адже відтепер основою для договірної взаємодії між аудиторами та СГ є норми Цивільного кодексу України (ЦКУ) та спеціального законодавства [49, ст.162]. Такий перехід пов'язаний із ширшим реформаторським курсом держави - переходом від дуалістичної системи приватного та господарського права до єдиної приватноправової моделі, що наближена до європейських правових норм.

Подальший розвиток нормативно-правового регулювання аудиту пов'язаний з актуальними законодавчими ініціативами, спрямованими на поглиблення гармонізації з європейськими стандартами.

Останні зміни та законодавчі ініціативи у сфері аудиту фінансової звітності в Україні спрямовані на вдосконалення регуляторного середовища та посилення інституційної незалежності аудиторів. Зокрема, законопроект №14016 (схвалений Кабінетом міністрів України від 05.09.2025р.) передбачає низку нововведень, серед яких: посилення вимог щодо уникнення конфлікту інтересів (у тому числі заборону володіння фінансовими інструментами клієнта), підвищення прозорості процедур відбору аудиторів у системі публічних закупівель, уточнення вимог до найменувань суб'єктів аудиторської діяльності з метою недопущення використання термінів, що вводять в оману, а також подальшу імплементацію міжнародних стандартів та посилення публічного нагляду. Реалізація зазначених змін спрямована на гармонізацію національного законодавства з нормами Європейського Союзу та підвищення рівня довіри до результатів аудиту ФЗ.

Умови правової трансформації вимагають адаптації аудиторської практики до нових підходів щодо укладення договорів, відповідальності сторін, регулювання діяльності державних і комунальних підприємств, що поступово переходять до корпоративних форм управління. У цьому контексті аудит стає не лише інструментом перевірки фінансових показників, а й елементом забезпечення належної корпоративної культури на підприємствах, захисту прав акціонерів та інвесторів.

Водночас посилення регуляторних вимог до аудиторської діяльності зумовлює зростання ролі внутрішніх політик АК, систем управління якістю та

документального підтвердження дотримання принципів незалежності й професійної етики. В умовах розширення повноважень органів публічного нагляду та підвищення стандартів відповідальності аудитора належна організація аудиторського процесу, зокрема планування і документування перевірки, набуває не лише методичного, а й правового значення. Це означає, що якість аудиторської документації дедалі частіше розглядається як доказ дотримання законодавчих і професійних вимог, а не виключно як внутрішній робочий інструмент аудитора. У сукупності зазначені законодавчі зміни, інституційні механізми контролю та професійні стандарти формують цілісне нормативне середовище аудиторської діяльності, що потребує системного узагальнення та структурного аналізу.

Таким чином, сучасна система правового регулювання аудиту являє собою багаторівневу конструкцію, що об'єднує:

- базові законодавчі акти, які визначають статус аудиторів, порядок проведення перевірок, правила звітності та публічного нагляду (таблиця 1.1.);
- підзаконні нормативні акти, рішення регуляторних органів та професійних об'єднань (рисунок 1.2);
- міжнародні стандарти аудиту (МСА), визнані законом як обов'язкові до застосування;
- кодекси професійної етики, у тому числі Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (IESBA);
- інституційні механізми публічного нагляду, створені для контролю якості аудиторських послуг (рисунок 1.3).

Для формування цілісного уявлення про нормативно-правові засади організації аудиторської діяльності доцільно насамперед зосередитися на аналізі базових законодавчих актів, які закладають фундаментальні вимоги до планування та документування аудиторської перевірки, визначають правовий статус суб'єктів аудиту, порядок здійснення аудиторських процедур і відповідальність сторін. Саме ці нормативні документи формують первинну регуляторну основу аудиторського процесу в Україні та створюють правові передумови для застосування МСА, що

обґрунтовує необхідність їх систематизації та узагальнення, представлених у таблиці 1.1

Таблиця 1.1 Основні законодавчі акти, що регулюють аудиторську діяльність в Україні

№	Нормативний документ	Основний зміст	Значення для аудиту
1	Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII	Права та обов'язки аудиторів, вимоги до обов'язкового аудиту, система нагляду	Базовий закон у сфері аудиту
2	ЦКУ	Договори про надання аудиторських послуг, юридична відповідальність сторін	Правове регулювання взаємовідносин
3	Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»	Вимоги до складання ФЗ	Визначає об'єкт аудиту
4	Закон № 4196-IX (скасування ГКУ)	Перерозподіл регуляторних норм між ЦКУ та спецзаконами	Нові правила взаємодії аудиторів і підприємств

Джерело: згруповано за інформацією

Отже, таблиця 1.1 узагальнює ключові нормативні акти, що формують правове поле аудиту в Україні та визначають вимоги до аудиторів, порядок проведення перевірок і правила взаємодії з СГ.

Водночас базові законодавчі акти не вичерпують усього спектра регуляторних вимог до аудиторської діяльності, оскільки їх практична реалізація забезпечується через систему підзаконних нормативних документів, рішень регуляторних органів і професійних інституцій. Саме ці інструменти конкретизують положення законів, регламентують процедури організації аудиторської перевірки, внутрішнього контролю якості та професійної відповідальності аудиторів, що зумовлює доцільність розгляду структури підзаконного регулювання, представленої на рисунку 1.2.



Рисунок 1.2 - Система підзаконних нормативних документів у сфері аудиту

Джерело: створено автором за інформацією: <https://www.apu.com.ua/>

Рисунок 1.2 ілюструє багатокомпонентну систему підзаконних актів, які доповнюють законодавчу базу аудиту та забезпечують практичне регулювання професійної діяльності аудиторів в Україні.

На рис. 1.3 представлено взаємодію основних інституцій — АПУ, ОСНАД та інших регуляторів, які забезпечують професійне самоврядування, зовнішній публічний нагляд та спеціалізований контроль у сфері аудиту.

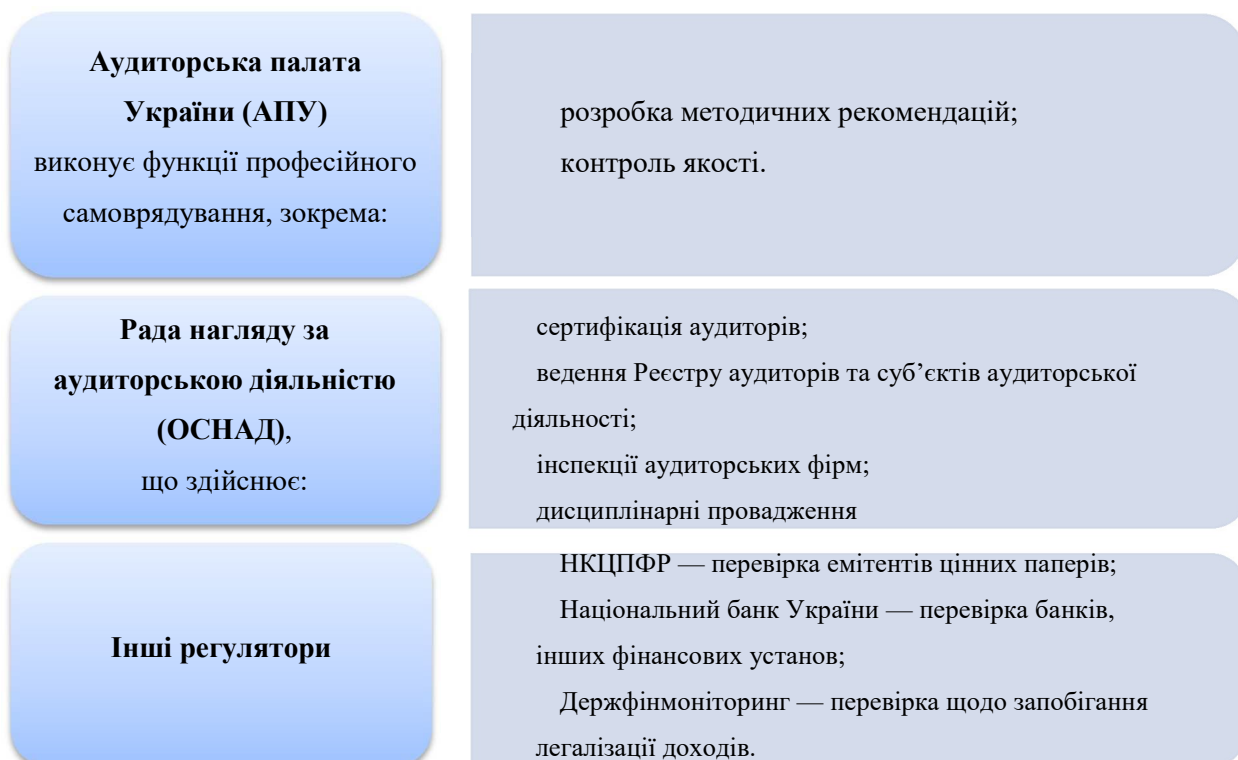


Рисунок 1.3 - Інституційна система регулювання аудиту

Джерело: створено автором за інформацією: <https://www.apu.com.ua/>

З огляду на розподіл повноважень між інституціями, що формують і контролюють систему аудиту в Україні, логічним є подальший аналіз вимог до фахівців, які здійснюють аудиторську діяльність, зокрема порядку їх сертифікації та критеріїв професійної компетентності. Сертифікація аудиторів та забезпечення їх професійної кваліфікації становлять ключовий елемент системи гарантування якості аудиту, адже саме персональна компетентність аудитора визначає достовірність та об'єктивність сформованої думки.

Сертифікація та професійні вимоги до аудиторів. Право здійснювати аудит мають особи, які:

- отримали вищу економічну або юридичну освіту;
- мають не менше 3 років досвіду роботи у сфері обліку, фінансів або права;
- склали кваліфікаційний іспит;
- внесені до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.

Ці вимоги чітко закріплені у ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 №2258-VIII, зокрема у статтях 19-21, де визначено порядок сертифікації, критерії допуску до професії та строки чинності сертифіката [35, ст. 23]. Крім того, порядок ведення Реєстру аудиторів і процедури контролю якості визначаються нормативними актами АПУ, а з 01 січня 2023 року держателем та адміністратором Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (Реєстру) є ОСНАД, які затверджують програми підготовки, процедури атестації та вимоги безперервного професійного розвитку [28, 37].

Скасування ГКУ не торкнулося цієї процедури, однак змінює умови укладання договорів з СГ. Відтак сертифікація та професійні вимоги залишаються незмінними, але контекст їх застосування у договірних відносинах зазнає оновлення відповідно до положень ЦКУ.

Таке нормативне підґрунтя забезпечує узгодженість системи доступу до аудиторської професії та дає змогу формувати прозору модель ринку аудиторських послуг, що відповідає вимогам ЄС та сучасним стандартам регулювання.

Права, обов'язки та відповідальність аудиторів. Це питання детально врегульоване ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 №2258-VIII, ЦКУ та МСА. У працях Фабіянської В. та Гуцаленко О. підкреслюється, що ефективність аудиту значною мірою залежить від дотримання етичних принципів, професійного скептицизму та відповідності міжнародним вимогам [12, с. 39; 13, с. 163].

Водночас реалізація прав та обов'язків аудитора неможлива без чіткої регламентації професійних процедур, що визначають якість перевірки, межі відповідальності та допустимі форми ПС. Саме тому після визначення інституційної та правової основи діяльності аудитора закономірним є звернення до МСА, які забезпечують уніфіковані вимоги до планування, документування, оцінки ризиків і формулювання аудиторської думки, що дозволяє поєднати нормативні приписи українського законодавства з глобальними професійними практиками.

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) як регулятивна основа професійної діяльності аудитора. МСА становлять ключовий елемент сучасної системи нормативно-професійного регулювання аудиту в Україні.

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) — це сукупність професійних стандартів, що встановлюють правила надання аудиторських послуг і розкривають питання етики та контролю якості, які визначені міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, що прийняті Радою з МСА та надання впевненості, а також Міжнародним кодексом етики, прийнятим Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів та оприлюдненим Міжнародною федерацією бухгалтерів [25, с. 27].

МСА визначають вимоги до планування та документування перевірок, включаючи оцінку ризиків, вибір методів перевірки і вибір необхідних ресурсів. МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» і МСА 230 «Аудиторська документація» встановлюють основні вимоги до організації і фіксації аудиторських процедур. Ці стандарти сприяють уніфікації практик в глобальному масштабі, підвищуючи якість перевірок і знижуючи рівень суб'єктивізму. Інтеграція МСА в

національну практику дозволяє покращити якість аудиторських послуг і сприяє інтеграції українського аудиту в міжнародну економічну систему.

Відповідно до статті 13 ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 №2258-VIII, аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані здійснювати аудит у повній відповідності до МСА, оприлюднених на офіційному сайті Міністерства фінансів України. Попри це, МСА не мають формального статусу нормативно-правового акта, що породжує складне правове явище: стандарти фактично регулюють професійну діяльність, але формально не входять до системи національних джерел права.

Правова природа МСА: квазі-нормативне регулювання. Як обґрунтовує Циганок Ю.В. у статті «Правове регулювання аудиторської діяльності: Міжнародні стандарти аудиту як квазі-джерело фінансового права», міжнародні стандарти, незважаючи на відсутність офіційного нормативного статусу в українській правовій системі, фактично виконують функцію квазі-джерела права [50, с.288]. Науковець підкреслює, що їх юридична сила виникає не через процедуру ухвалення органами державної влади, а через пряму відсилку закону, обов'язковість застосування та сталість правозастосовної практики. МСА проявляють усі ключові ознаки квазі-правових регуляторів:

1) Делегована обов'язковість

- вимога дотримання МСА закріплена законом;
- стандарти стають обов'язковими не як нормативний акт, а через механізм законодавчого відсилання.

2) Системність і структурованість

- МСА містять комплексні правила, що визначають методологію проведення аудиту, оцінки ризиків, формування доказів, документування та підготовки звіту;
- вони взаємоузгоджені, уніфіковані та застосовуються повторювано - як і класичні правові норми.

3) Регулятивний вплив у публічному праві

- МСА використовуються органами публічного нагляду як критерій оцінки професійної діяльності аудитора;
- на їх вимоги спираються дисциплінарні органи при притягненні аудиторів до відповідальності.

4) Використання у судовій практиці

- суди звертаються до МСА як до орієнтиру «належної професійної поведінки», зокрема при розгляді спорів щодо якості аудиту або недбалості аудитора;
- таким чином стандарти виконують функцію «фактичного нормативного еталону».

З огляду на це, МСА фактично мають регулятивну силу, співмірну з нормативно-правовими актами, хоча юридично не належать до їх категорії.

МСА в структурі українського правового поля. Правова природа МСА в Україні визначається трьома ключовими чинниками:

- 1) *Визначення на рівні закону* - закон прямо зобов'язує застосовувати МСА;
- 2) *Інституційна практика регуляторів* - контроль якості здійснюється винятково за МСА;
- 3) *Судова й дисциплінарна практика* - рішення часто містять посилання на конкретні пункти МСА як на нормативний критерій.

Саме тому МСА «входять» у правове поле не через офіційний статус, а через правове значення, створене практикою застосування. Така ситуація відповідає міжнародним тенденціям делегованого регулювання у сфері фінансового контролю, де наукове та професійне середовище відіграє домінуючу роль у формуванні стандартів. Це підкреслює, що МСА в Україні виконують роль не лише технічного інструменту аудиту, а й елемента правової культури та практики професійної відповідальності.

З метою наочного відображення місця МСА в системі регуляторних документів та їх співвідношення з іншими джерелами регулювання аудиторської діяльності доцільно здійснити їх порівняльну характеристику, узагальнену в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 - Порівняльний статус МСА та інших регуляторних документів

Документ	Статус в Україні	Обов'язковість	Тип
МСА	Формально не є НПА, але обов'язкові за законом	Так	Квазі-джерело
Кодекс етики IESBA	Визнаний через ст. 20 Закону	Так	Квазі-джерело
МСФЗ	Обов'язкові для публічних компаній	Так	Квазі-джерело
Постанови КМУ	Нормативно-правовий акт	Так	Джерело права

Джерело: згруповано за інформацією [50, с. 291]

Така класифікація підтверджує наукову тезу Циганок Ю.В. про те, що професійні міжнародні стандарти формують окрему групу документів - квазі-джерела права, які хоч і не мають законодавчої форми, однак мають юридичні наслідки.

Нормативно-правове забезпечення аудиторської діяльності в Україні формується як багаторівнева система, що поєднує національне законодавство, міжнародні стандарти та механізми публічного нагляду. Її розвиток безпосередньо впливає на якість ФЗ, рівень довіри до СГ та інституційну спроможність держави у сфері фінансового контролю. Скасування ГКУ та перехід до регулювання господарських відносин через норми ЦКУ і спеціальне законодавство посилили роль договірних механізмів та юридичної відповідальності сторін, водночас ускладнивши адаптацію підприємств і АК до нових правових умов.

У таких умовах особливого значення набувають МСА, які, попри відсутність формального статусу нормативно-правового акта, фактично виконують регуляторну функцію та визначають методологію організації аудиторської перевірки [41, с.13]. Зокрема, МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності», МСА 315 (переглянутий в 2019 році) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення», МСА 330 «Аудиторські процедури у відповідь на оцінені ризики» та МСА 230 «Аудиторська документація» безпосередньо регламентують

порядок планування аудиту, формування аудиторської стратегії, оцінки ризиків і ведення РД.

Таким чином, нормативно-правове забезпечення аудиту безпосередньо формує методологічні та організаційні вимоги до планування аудиторської перевірки, оцінки РСВ, вибору характеру, часу й обсягу аудиторських процедур, а також до належного документування ПС аудитора. Саме в межах цієї нормативної рамки МСА виступають ключовим інструментом практичної реалізації вимог законодавства, забезпечуючи системність, послідовність і відтворюваність аудиторських процедур. Це визначає їх принципове значення для розкриття теми дослідження, оскільки організація планування та документування аудиторської перевірки безпосередньо ґрунтується на положеннях МСА 300, 315 (переглянутий в 2019 році), 330 та 230, що обумовлює необхідність їх детального аналізу у подальших розділах роботи.

1.3 Використання ризик-орієнтованого підходу при побудові системи аудиторської перевірки

У сучасних умовах глобальної трансформації економічного середовища та посилення вимог до прозорості корпоративного сектору роль РОП у діяльності аудиторських фахівців суттєво зростає. Аудиторська перевірка перестає бути суто процедурною формальністю, а набуває характеру комплексної аналітичної та експертної діяльності, спрямованої на ідентифікацію ключових зон ризику, що можуть вплинути на достовірність фінансової інформації та на якість прийнятих управлінських рішень. РОП у цьому контексті виступає не просто методикою, а концептуальною основою побудови всієї системи аудиторської перевірки, що охоплює етапи прийняття клієнта, планування аудиту, оцінки внутрішнього контролю, визначення суттєвості, виконання тестів та формування аудиторської думки.

Подальша деталізація РОП у межах Розділу 1 зумовлена тим, що саме він визначає логіку планування та документування аудиторської перевірки, які є предметом подальшого прикладного аналізу.

РОП сформувався як відповідь на обмеження тестового та системно-орієнтованого підходів, які домінували в аудиті до кінця XX століття. Дослідження підкреслюють, що системно-орієнтований підхід ефективно охоплював оцінку функціонування СВК, але був недостатнім для виявлення ризиків, пов'язаних із рішеннями топ-менеджменту, стратегічними змінами підприємства чи навмисними викривленнями звітності [20, с. 144]. Саме ці ризики є найбільш небезпечними, оскільки вони не завжди відображаються у логічно вибудованих операційних процесах і часто пов'язані з поведінковими факторами.

РОП долає ці обмеження, дозволяючи аудитору зосереджувати увагу на так званих інтегральних ризиках, що охоплюють не лише операційні помилки, а й:

- стратегічні та бізнес-ризики клієнта;
- ризики корпоративного управління;
- ризики недобросовісних управлінських дій;
- ризики, пов'язані з порушенням етичних норм, корупційними проявами та шахрайством;
- ризики фінансового моніторингу та легалізації доходів.

Такий підхід процедури аудиту робить адаптивними, гнучкими та здатними реагувати на динамічні зміни економічного середовища й регуляторних вимог.

Взагалі, поняття РОП визначено у ЗУ «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» від 06.12.2019 № 361-IX, а саме: «ризик-орієнтований підхід - визначення (виявлення), оцінка (переоцінка) та розуміння ризиків легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансування тероризму та/або фінансування розповсюдження зброї масового знищення, а також вжиття відповідних заходів щодо управління ризиками у спосіб та в обсязі, що забезпечують мінімізацію таких ризиків залежно від їх рівня» [38, ст. 1].

Мета запровадження РОП:

- 1) оптимізація використання ресурсів суб'єктів первинного фінансового моніторингу (СПФМ);
- 2) підвищення ефективності та результативності заходів;
- 3) раціональне налаштування внутрішніх процедур з фінансового моніторингу [1, с.280].

У міжнародних стандартах аудиту, зокрема МСА 200, 315 (переглянутий в 2019 році) та 330, аудиторський ризик визначається як ймовірність висловлення невідповідної аудиторської думки у разі наявності суттєвих викривлень у ФЗ клієнта [20, с.143]. Це визначення підкреслює, що ризик є невід'ємною частиною аудиторської діяльності та потребує системного управління.

У наукових джерелах та практиці аудитори використовують формулу:

$$AP = BP \times PK \times PH,$$

де:

AP - аудиторський ризик;

BP (власний ризик) - ймовірність виникнення ризику СВ до врахування внутрішнього контролю;

PK (ризик контролю) - ймовірність того, що внутрішній контроль не виявить помилку;

PH (ризик невиявлення) - ймовірність того, що аудиторські процедури не виявлять викривлення.

Зазначена модель використовується аудиторами не як математично точний розрахунок, а як інструмент ПС при визначенні обсягу та характеру процедур. Формула дозволяє аудитору визначати необхідну глибину процедур: чим вищим є ризик СВ, тим більш детальними і масштабними мають бути аудиторські процедури.

Ризик суттєвого викривлення (РСВ) – це ризик того, що ФЗ, яка не перевірялась аудитором під час аудиту, містить суттєві викривлення. Він складається з двох компонентів на рівні тверджень [10, с.73]:

– властивий (невід’ємний) ризик – вразливість твердження стосовно класу операцій, залишку рахунку або розкриття інформації чи в сукупності з іншими викривленнями, перед тим як брати до уваги будь-які відповідні заходи контролю;

– ризик контролю – ризик того, що викривлення, яке може трапитися у твердженні стосовно класу операцій окремо або в сукупності з іншими викривленнями, не буде своєчасно попереджено або виявлено та виправлено СВК СГ.

– ризик невиявлення – ризик того, що процедури, виконані аудитором для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, не дадуть змоги виявити викривлення, що наявне; це результат властивих обмежень аудиту. Як зазначено в МСА 200, потенційний вплив властивих обмежень є особливо значущим у разі викривлення внаслідок шахрайства.

Стосовно до аудиту зазначені ризики означають наступне (табл. 1.3).

Таблиця 1.3 - Значення складових аудиторського ризику

Складова аудиторського ризику	Змісто́ве значення ризику (авторське формулювання)
1	2
АР	Ймовірність того, що результати аудиторської перевірки виявляться недостатньо обґрунтованими, що призведе до формулювання невірної або недоречної аудиторської думки щодо достовірності та повноти ФЗ СГ.
ВР	Імовірність того, що у ФЗ існуватимуть суттєві викривлення, зумовлені характером діяльності підприємства, особливостями його бізнес-процесів та середовища функціонування, ще до застосування засобів внутрішнього контролю.
РК	Ймовірність того, що навіть за наявності помилки або викривлення, які можуть бути суттєвими, СВК підприємства не виявить їх або не запобігатиме їх виникненню в межах допустимого рівня.

Продовження таблиці 1.3

1	2
РН	Імовірність того, що аудиторські процедури, виконані відповідно до затвердженого плану перевірки, не дозволять виявити суттєві помилки або викривлення, навіть за умови належного збору доказів та дотримання всіх професійних стандартів.

Джерело: згруповано за інформацією [20, с. 143].

РОП на етапі прийняття рішення про співпрацю з клієнтом. РОП охоплює весь життєвий цикл аудиту, починаючи з оцінки клієнта до укладання договору. На цьому етапі АК зобов'язана оцінити:

- репутаційні ризики клієнта;
- ризики недоброчесності керівництва;
- бізнес-модель та її стійкість;
- рівень прозорості фінансових операцій;
- ризики відповідності вимогам фінансового моніторингу.

Дослідження підкреслюють, що саме ризики, пов'язані з можливими діями управлінського персоналу, є найскладнішими для виявлення та мають найвищий потенціал завдати шкоди достовірності ФЗ. На цьому етапі АК може відмовити в укладанні договору у разі, якщо рівень ризиків є надмірним або заходи з їх мінімізації є неможливими.

РОП у плануванні аудиторської перевірки. Планування аудиту за РОП передбачає:

- визначення суттєвих залишків на рахунках та класів операцій;
- оцінку властивого ризику та ризику контролю для кожної ділянки обліку;
- визначення природи, часу та обсягу аудиторських процедур відповідно до рівня ризику.

Згідно з науковими джерелами, якщо РСВ є високим, аудитор повинен застосувати суцільні вибірки, розширювати набір процедур по суті та доповнювати їх аналітичними процедурами підвищеної чутливості. Натомість при низьких

ризиках можливе використання вибірових або комбінованих процедур меншої глибини.

Таким чином РОП забезпечує адресність аудиту та оптимізацію ресурсів, оскільки аудитори концентруються на найризикованіших ділянках.

РОП у дослідженні СВК та бізнес-ризиків. Ризик-орієнтована методологія передбачає аналіз бізнес-ризиків підприємства відповідно до МСА 315 (переглянутий в 2019 році). Бізнес-ризиками є усі події чи умови, які можуть негативно вплинути на здатність підприємства досягти своїх стратегічних цілей. До таких ризиків належать:

- технологічні зміни;
- ринкові коливання;
- політичні та регуляторні загрози;
- ризики концентрації діяльності;
- зміни в організаційній структурі;
- недосконалість внутрішнього контролю.

Застосування РОП дозволяє аудитору оцінити, як бізнес-ризики потенційно трансформуються у РСВ ФЗ.

РОП в управлінні якістю аудиторських послуг. Після впровадження міжнародних стандартів з управління якістю МСУЯ 1 та МСУЯ 2 РОП став центральним елементом системи управління якістю в АК. Наукові дослідження підкреслюють три базові елементи цієї системи:

1. Встановлення цілей якості, включно з етичними, кадровими, процесними та суспільними орієнтирами;
2. Визначення ризиків якості, які можуть перешкоджати досягненню цілей;
3. Формування дій у відповідь на ризики, їх документування, моніторинг та оцінку ефективності.

До ризиків якості, які має враховувати АК, належать:

- низька ефективність аудиторських процедур;
- недосконалість технологій;
- недостатня кваліфікація персоналу;

- порушення етичних норм;
- конфлікти інтересів;
- втрата клієнтів та репутаційні ризики.

Впровадження РОП у систему управління якістю дозволяє АК підвищити конкурентоспроможність і забезпечити відповідність сучасним міжнародним вимогам.

У сучасній науковій літературі концепція РОП дедалі частіше розглядається у ширшому контексті управління якістю аудиторських послуг. Зокрема, Чаплига В.В. наголошує, що ефективна система управління якістю повинна базуватися не лише на ідентифікації ризиків, але й на врахуванні так званих «шансів» - потенційних можливостей для вдосконалення процесів аудиту, оновлення методик та підвищення компетентності персоналу [51, с.76]. У такому трактуванні РОП виконує подвійну функцію: мінімізує загрози, що можуть знизити якість аудиту, та одночасно створює основу для реалізації можливостей розвитку, які виникають унаслідок змін у внутрішньому чи зовнішньому середовищі діяльності АК.

Важливою ідеєю, яку пропонує Чаплига В.В., є бачення процесу управління ризиками як безперервного циклу, що включає цілепокладання, ідентифікацію ризиків якості, формування відповідних заходів реагування, їх моніторинг та коригування. Така циклічність забезпечує адаптивність і гнучкість корпоративної системи управління якістю відповідно до вимог МСУЯ 1 і МСУЯ 2. Дослідник підкреслює, що оцінювання якості аудиту може бути формалізоване через цільову функцію, що дозволяє вимірювати відхилення між запланованими та досягнутими параметрами, своєчасно виявляти управлінські недоліки та коригувати процедури. Це робить РОП не лише інструментом планування аудиторських процедур, але й стратегічною складовою системи управління якістю АК.

РОП у контексті вимог фінансового моніторингу. В Україні РОП набув додаткового значення через вимоги ЗУ «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» від 06.12.2019 № 361-IX

[38, ст. 6]. АК віднесені до спеціально визначених суб'єктів первинного фінансового моніторингу та зобов'язані застосовувати:

- оцінку ризиків клієнта;
- виявлення підозрілих операцій;
- встановлення рівня ризику ділових відносин;
- посилені заходи належної перевірки при високому ризику.

Таким чином, РОП стає не лише елементом аудиторської методології, а й правовою вимогою, інтегрованою у нормативно-правову систему держави на основі рекомендацій FATF.

Практичні аспекти застосування РОП у виконанні аудиторських процедур. Використання РОП суттєво впливає на характер аудиторських доказів, методи вибірки, технології тестування та підходи до аналізу інформації. На практиці аудитори застосовують:

- аналітичні процедури з розширеним діапазоном порівнянь;
- поглиблені процедури перевірки по суті при високих ризиках;
- каузальний аналіз операцій для виявлення незвичних тенденцій;
- технологічний аналіз (використання даних цифрового аудиту);
- виявлення поведінкових індикаторів шахрайства згідно з кримінологічною характеристикою фінансових порушень.

РОП дозволяє аудитору гнучко змінювати структуру процедури залежно від рівня ризику.

Розширене опрацювання літературних джерел і нормативних документів дає змогу сформулювати такі узагальнення щодо ролі РОП у побудові системи аудиторської перевірки:

1. РОП інтегрує аудит та фінансовий моніторинг у єдину систему управління ризиками клієнта.
2. РОП створює умови для підвищення якості аудиту завдяки розподілу ресурсів на основі пріоритетності ризиків.
3. Застосування РОП трансформує роль аудитора у стратегічного аналітика бізнес-середовища клієнта.

4. РОП дозволяє виявляти ризики, що не є очевидними при традиційному системно-орієнтованому підході, зокрема поведінкові та управлінські ризики.
5. Управління ризиками стає безперервним циклом, що включає моніторинг, переоцінку та коригування процедур на всіх етапах аудиту.
6. РОП підвищує ринкову довіру до аудиторських послуг, оскільки знижує інформаційні ризики користувачів ФЗ.
7. Впровадження МСУЯ посилило значення РОП, перетворивши його на основу сучасної системи управління якістю в АК.

РОП виступає фундаментом сучасної системи аудиторської перевірки, визначаючи її методологію, структуру, операційні аспекти та вимоги до якості. Він забезпечує аудитору можливість формувати глибше розуміння бізнес-моделі клієнта, ідентифікувати ризики, які можуть негативно вплинути на достовірність ФЗ, а також обирати найбільш результативні процедури для їх мінімізації. У поєднанні з вимогами фінансового моніторингу та новими міжнародними стандартами управління якістю РОП забезпечує системність, адаптивність та високу ефективність аудиторської діяльності в умовах постійних економічних трансформацій.

Отже, можна стверджувати, що РОП виступає концептуальною основою сучасного аудиту, визначаючи логіку, послідовність і зміст усіх етапів аудиторської перевірки. Його застосування дозволяє аудитору не лише формально дотримуватися вимог МСА, а й здійснювати ПС на основі глибокого розуміння діяльності клієнта, середовища його функціонування та СВК.

У межах даного дослідження сформовано сукупність методик, які становлять теоретико-методичну базу подальшого аналізу й будуть апробовані, а саме:

- методика ризик-орієнтованого планування аудиту відповідно до МСА 300 і МСА 315 (переглянутий в 2019 році);
- методика визначення загальної, робочої та специфічної суттєвості як інструменту управління аудиторським ризиком;

- методика ідентифікації та оцінки аудиторських ризиків на основі аналізу бізнес-процесів і зовнішнього середовища суб'єкта господарювання;
- методика дослідження та оцінки ефективності системи внутрішнього контролю з використанням тестів контролю та аналітичних процедур;
- методика формування загальної стратегії та аудиторського плану як інструменту забезпечення якості перевірки.

Саме використання цих методик дозволить критично оцінити організацію планування аудиторської перевірки, обґрунтувати вибір аудиторських процедур та сформулювати практичні рекомендації щодо підвищення якості й ефективності аудиту в умовах сучасного регуляторного середовища.

РОЗДІЛ 2

ПЛАНУВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ

2.1 Планування як ключовий етап у структурі аудиторської перевірки

Планування є фундаментальною складовою аудиторського процесу, від ефективності якого безпосередньо залежить якість подальших аудиторських процедур, достатність і належність аудиторських доказів, рівень аудиторського ризику та обґрунтованість остаточної аудиторської думки. У сучасних умовах застосування РОП планування трансформується з формальної підготовчої стадії в комплексний аналітичний процес, що визначає методологію всієї перевірки. Українські науковці наголошують, що саме етап планування забезпечує логічну структурування аудиту, оптимальний розподіл ресурсів і концентрацію уваги аудитора на найбільш суттєвих і ризикових ділянках ФЗ. Так, І.М. Назаренко підкреслює, що якісне планування дозволяє своєчасно ідентифікувати РСВ та сформувати професійно обґрунтований підхід до перевірки [27, с. 4].

Сучасні дослідження підкреслюють, що ефективне планування аудиту має бути безперервним з необхідністю інтеграції РОП на всіх етапах перевірки. Так, Eulerich, Georgi та Schmidt (2020) наголошують на важливості застосування методів безперервного аудиту та ризик-орієнтованого планування у внутрішньому аудиті, що дозволяє своєчасно виявляти відхилення, оперативно коригувати аудиторські процедури та підвищувати якість аудиторської думки [53, с.2]. Використання подібного підходу забезпечує більш точну оцінку суттєвості, оптимізацію ресурсів і системний контроль за ризиковими зонами діяльності СГ.

У класичній теорії аудиту планування визначається як процес розроблення загальної аудиторської стратегії та детального плану виконання завдання на основі розуміння діяльності СГ, його середовища функціонування, СВК та ключових ризиків. Ретельно складений план аудиту мінімізує ймовірність пропуску суттєвих викривлень і створює передумови для формування достатніх і належних аудиторських доказів. Як зазначає Бурлан С.А., планування аудиту є визначенням

загальної стратегії аудиту та розробленням плану аудиторських процедур з метою забезпечення ефективного і кваліфікованого виконання аудиту ФЗ [6, с. 95].

Важливо підкреслити, що планування не є одноразовою дією, а виступає безперервним процесом, який триває протягом усього аудиту. Початкові судження аудитора можуть уточнюватися та коригуватися залежно від результатів аналітичних процедур, виявлених ризиків або змін у діяльності клієнта. Такий підхід повністю відповідає вимогам МСА, зокрема МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» [16, с. 14].

Зміст і завдання планування аудиторської перевірки охоплюють комплекс взаємопов'язаних елементів, які формують методологічну й організаційну основу роботи аудитора. До ключових завдань планування аудиторської перевірки належать:

1. *Формування загальної стратегії аудиту* – визначення обсягу, часових меж і напрямів перевірки. Саме стратегічна складова планування формує «рамку аудиторського мислення», у межах якої приймаються подальші професійні рішення. З метою реалізації цього етапу вивчався досвід аудиту ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА», для базового підприємства ДПЗД «УКРІНТЕРЕНЕРГО», та було сформовано загальну стратегію перевірки з урахуванням специфіки діяльності підприємства як суб'єкта державного сектору та високого рівня регуляторних вимог (Додаток А).
2. *Оцінка властивого ризику* - на цій стадії аудитор здійснює попередній аналіз бізнес-моделі підприємства, зовнішнього економічного середовища, особливостей галузі та внутрішніх факторів ризику. Для базового підприємства ДПЗД «УКРІНТЕРЕНЕРГО» така оцінка включає аналіз ризиків, пов'язаних із державним регулюванням тарифів, валютними операціями та значними обсягами договірних зобов'язань, що відображено у матриці ризиків (Додаток Б).
3. *Оцінка ризиків контролю* – дозволяє аудитору визначити ймовірність того, що СВК не виявить суттєве викривлення і результати цієї оцінки дозволяють аудитору визначити доцільність застосування тестів контролю

та оптимізувати співвідношення між тестами контролю і процедурами по суті. У межах дослідження аудиту ДПЗД «УКРІНТЕРЕНЕРГО» така оцінка здійснювалася шляхом аналізу внутрішніх регламентів, положень про бухгалтерську службу та розподіл функціональних обов'язків, що відображено у відповідних робочих документах аудитора (Додаток В).

4. *Оцінка ризику невиявлення* – дозволяє аудитору визначити ймовірність того, що аудиторські процедури, виконані ним для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, не дадуть змогу виявити викривлення, що наявне (Додаток Д).
5. *Визначення суттєвості та її рівнів* – впливає на обсяг вибірки, характер аудиторських процедур та оцінку виявлених викривлень. На практиці для ДПЗД «УКРІНТЕРЕНЕРГО» загальна та робоча суттєвість визначалися з урахуванням масштабів діяльності підприємства та очікувань користувачів ФЗ, що зафіксовано у робочих розрахунках аудитора (Додаток Ж).
6. *Розроблення детального плану аудиту* - містить перелік конкретних процедур, строки їх виконання та відповідальних виконавців. Тобто виступає практичним інструментом реалізації аудиторської стратегії та забезпечує контроль за виконанням запланованих дій. Приклад плану аудиторської перевірки для ДПЗД «УКРІНТЕРЕНЕРГО» наведено у Додатку К.

Планування відіграє ключову роль у формуванні допустимого рівня аудиторського ризику, оскільки:

- є основою для відбору адекватних методів збору доказів, які здатні забезпечити зниження ризику невиявлення до прийнятного рівня. За умов недостатньої уваги до етапу планування «ризик неправильного висновку» зростає в рази.
- розглядається як спосіб підвищення аудиторських процедур завдяки оптимальному поєднанню тестів контролю та процедур по суті, що виявляють потенційні викривлення у ФЗ.

– дозволяє виявити сфери підвищеного ризику ще до початку детальних тестів, тим самим раціоналізуючи використання часу та ресурсів аудитора, що особливо важливо в умовах складних і багатокомпонентних операцій.

Ці положення узгоджуються з МСА 315 (переглянутий в 2019 році) та МСА 330, де підкреслено необхідність формування «ризик-орієнтованого плану аудиту», що враховує специфіку діяльності конкретного СГ.

Планування як інструмент забезпечення якості аудиторської перевірки. Головною метою управління якістю аудиту є забезпечення додержання його регламентованого рівня при застосуванні ключових методів аудиту. Підвищення якості відбувається за рахунок поліпшення методики та організації аудиторської перевірки та раціонального використання наявних ресурсів [4, с.9]. Якість аудиторської перевірки прямо залежить від рівня ретельності її початкового планування, адже помилки чи неточності на ранніх етапах здатні спричинити відхилення від вимог МСА, недостачу необхідних доказів та зниження об'єктивності аудиторського судження. Власне, планування є тим інструментом, який забезпечує системність, послідовність і контрольованість усіх процедур, що у сукупності формує основу якісного аудиту. Детальний план перевірки дає аудитору можливість оптимізувати ресурси, узгодити методики, передбачити потенційні ризики і мінімізувати ймовірність суттєвих помилок.

Важливим чинником підвищення якості аудиторської роботи є застосування аналітичних процедур уже на початковій стадії планування. Вони дозволяють виявити нетипові відхилення, визначити потенційні «зони ризику», оцінити адекватність фінансової інформації та сформулювати попереднє уявлення про стабільність діяльності СГ. Завдяки цьому аудитор отримує інструментарій для більш точного визначення характеру, часу та обсягу подальших аудиторських процедур.

Таким чином, планування аудиторської перевірки є не лише технічним підготовчим етапом, а комплексною аналітичною стадією, результатом якої стає обґрунтований вибір інструментів збору доказів, формування засад професійного скептицизму та належна організація взаємодії з клієнтом.

Узагальнення зазначених положень дозволяє розглядати планування як структурований алгоритм професійних дій аудитора, що забезпечує послідовний перехід від загального розуміння діяльності СГ до формування конкретних аудиторських процедур.

Саме тому логічним продовженням цього методологічного підґрунтя є перехід до структурованого аналізу конкретних дій аудитора в межах початкового етапу перевірки. Далі розглянемо послідовність етапів планування аудиторської перевірки – від ознайомлення з діяльністю клієнта та попередньої оцінки ризиків до визначення суттєвості, вивчення СВК, розроблення аудиторської стратегії та плану аудиторської перевірки (рис. 1.4). Саме ця структурована система дій забезпечує логічність, повноту та якість подальшого аудиторського процесу.

На основі узагальнення вищезазначеного можна сформулювати новий підхід до трактування планування в аудиті. Планування доцільно розглядати як «інтелектуальну карту аудиту», яка:

- відображає логічні взаємозв'язки між ризиками, доказами, процедурами та очікуваними результатами;
- служить інструментом прогнозування поведінки управлінського персоналу та можливих викривлень;
- забезпечує інтеграцію аналітичних, тестових та оцінювальних дій аудитора в єдину методологічну систему;
- є основою для управління якістю аудиту, оскільки дає можливість своєчасно виявити відхилення та скоригувати дії.



Рисунок 1.4 - Етапи планування аудиторської перевірки

Джерело: побудовано автором на основі [16, 27]

Отже, планування є ключовим, стратегічно важливим етапом аудиторської перевірки. Воно визначає якість аудиторських процедур, формує основу для зниження аудиторського ризику, забезпечує відповідність МСА та сприяє отриманню належних і достатніх доказів. Аналіз наукових джерел, згаданих в цьому розділі, дозволяє стверджувати, що планування повинно бути комплексним, ризик-орієнтованим, гнучким і безперервним процесом, який інтегрує оцінку ризиків, вивчення внутрішнього контролю, визначення суттєвості та організаційне забезпечення аудиту.

2.2 Визначення рівня суттєвості та оцінка ризиків на стадії планування аудиторської перевірки

Одним із ключових методологічних завдань стадії планування аудиторської перевірки є визначення рівня суттєвості та комплексна оцінка аудиторських ризиків. Саме ці елементи формують концептуальну основу для прийняття подальших ПС аудитора, визначення обсягу вибірки, характеру аудиторських процедур і глибини перевірки окремих статей ФЗ. У сучасній теорії та практиці аудиту суттєвість і ризик розглядаються як взаємопов'язані категорії, які у сукупності забезпечують реалізацію РОП, закріпленого в МСА.

Економічна сутність та роль суттєвості в аудиті. Суттєвість в аудиті відображає гранично допустимий рівень викривлення фінансової інформації, перевищення якого може вплинути на економічні рішення користувачів ФЗ. Відповідно до МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту», викривлення, включаючи пропуски, вважаються суттєвими, якщо обґрунтовано очікується, що вони окремо або в сукупності можуть вплинути на рішення користувачів, прийняті на основі ФЗ. Аналогічний підхід закріплено й у національному нормативному полі, зокрема в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Як слушно зазначає Новіченко Л.С., суттєвість у аудиті доцільно розглядати не лише як кількісний показник, а як багатовимірну категорію, що поєднує кількісні та якісні характеристики викривлень і виконує функцію критерію визначення обсягу аудиторських процедур та формування аудиторської думки [30, с. 123]. Отже, навіть відносно незначні за сумою помилки можуть бути визнані суттєвими з огляду на їх характер, обставини виникнення або вплив на дотримання законодавчих чи регуляторних вимог.

Правильно визначений рівень суттєвості є інструментом оптимізації аудиторської перевірки, оскільки дозволяє аудитору зосередити увагу на найбільш ризикових сегментах обліку та звітності. У цьому контексті суттєвість є елементом ПС аудитора, що формується з урахуванням специфіки діяльності клієнта,

галузевих особливостей, масштабів діяльності та інформаційних потреб користувачів ФЗ.

Рівні суттєвості та методичні підходи до їх визначення. На стадії планування аудиторської перевірки визначення рівнів суттєвості є одним із ключових професійних суджень аудитора. Відповідно до вимог МСА 320, аудитор зобов'язаний установити:

- суттєвість для ФЗ в цілому,
- суттєвість для виконання аудиторських процедур (робочу суттєвість),
- за потреби – окремі рівні суттєвості для конкретних класів операцій, залишків рахунків або розкриттів.

Загальна суттєвість, як правило, визначається у відсотковому співвідношенні до базового показника: прибутку до оподаткування, чистого доходу, загальної вартості активів, власного капіталу або сукупних витрат. Вибір контрольного показника залежить від фінансового стану СГ, стабільності його діяльності та характеру бізнес-моделі. Для СГ із нестабільним фінансовим результатом доцільніше застосовувати показники доходу або активів, тоді як для прибуткових СГ – прибуток до оподаткування.

Робоча суттєвість встановлюється на нижчому рівні порівняно із загальною та слугує інструментом зменшення ризику того, що сукупність невиявлених або не виправлених викривлень перевищить допустимий рівень суттєвості для ФЗ в цілому. Як зазначає Назаренко І.М., застосування декількох рівнів суттєвості підвищує гнучкість планування аудиторської перевірки та дозволяє адаптувати перевірку до конкретних умов завдання, знижуючи ймовірність формування необґрунтованої аудиторської думки [27, с. 18].

Крім кількісних параметрів, при визначенні суттєвості аудитор зобов'язаний враховувати якісні чинники. Викривлення можуть визнаватися суттєвими незалежно від суми у випадках недотримання законодавства, порушення облікової політики, наявності операцій з пов'язаними сторонами або впливу на ключові фінансові коефіцієнти. Такий підхід є особливо актуальним для

підприємств, що становлять суспільний інтерес. Як приклад, ДПЗД «УКРІНТЕРЕНЕРГО» в додатку Ж.

Оцінка аудиторських ризиків у контексті визначення суттєвості. Оцінка аудиторських ризиків є невід'ємним елементом процесу визначення суттєвості на стадії планування. Відповідно до МСА 315 (переглянутий в 2019 році), аудитор ідентифікує та оцінює РСВ на рівні ФЗ в цілому та на рівні тверджень щодо класів операцій, залишків рахунків і розкриттів. При цьому ризик розглядається як імовірність того, що ФЗ містить суттєві викривлення до початку аудиту.

Сучасні підходи до визначення рівня суттєвості та оцінки аудиторських ризиків підкреслюють важливість інтеграції ризикової інформації у планування аудиту. Eulerich et al. (2020) акцентують на застосуванні добірки факторів, що включає фінансові показники, галузеві особливості та внутрішні процеси контролю, для побудови ефективного ризик-орієнтованого плану аудиту [53, с. 4]. Використання таких підходів дозволяє аудитору більш точно прогнозувати потенційні викривлення, встановлювати адекватні рівні суттєвості та формувати пріоритетні напрями аудиторських процедур, підвищуючи якість та надійність перевірки.

У наукових дослідженнях Новіченко Л.С. доведено наявність тісного взаємозв'язку між рівнем аудиторського ризику та величиною суттєвості: чим вищий оцінений ризик, тим нижчим має бути допустимий рівень суттєвості для виконання аудиторських процедур. Такий підхід відповідає логіці ризик-орієнтованого аудиту та дозволяє аудитору адекватно реагувати на специфічні загрози достовірності фінансової інформації.

У межах планування аудиту доцільно здійснювати ідентифікацію бізнес-ризиків, ризиків внутрішнього контролю та галузевих ризиків, які можуть впливати на формування суттєвих викривлень. Як зазначає Костирко Р.О., комплексний аналіз ризиків діяльності СГ є методичною передумовою правильного визначення як суттєвості, так і характеру подальших аудиторських процедур, що забезпечує узгодженість плану аудиту з реальними умовами функціонування об'єкта перевірки [18, с. 3].

Взаємозв'язок суттєвості, ризику та аудиторських процедур. Узагальнюючи викладене, слід зазначити, що визначення рівня суттєвості та оцінка аудиторських ризиків на стадії планування є взаємопов'язаними процесами, які формують методологічний каркас усієї аудиторської перевірки. Суттєвість визначає поріг допустимих викривлень, тоді як оцінка ризиків – ймовірність їх виникнення та невиявлення. Саме поєднання цих елементів дозволяє аудитору сформуванню обґрунтовану аудиторську стратегію, розробити ефективний план аудиторської перевірки та забезпечити належну якість аудиторських послуг.

Взаємозв'язок суттєвості та ризиків також дозволяє аудитору ефективно розподілити ресурси, визначити пріоритети перевірки та сконцентрувати увагу на найбільш критичних ділянках ФЗ. Це забезпечує цілісність аудиторського процесу, зменшує ймовірність пропуску суттєвих викривлень і створює надійну основу для документування прийнятих рішень та обґрунтування вибору процедур.

Таким чином, застосування методик визначення суттєвості та оцінки ризиків на стадії планування аудиторської перевірки забезпечує реалізацію РОП, підвищує аналітичну глибину аудиту та створює передумови для формування об'єктивної та обґрунтованої аудиторської думки.

2.3 Дослідження та оцінка ефективності внутрішнього контролю суб'єктів господарювання

Ефективна СВК є одним із ключових чинників забезпечення достовірності ФЗ, дотримання законодавчих вимог та мінімізації ризиків господарської діяльності. У контексті аудиторської перевірки дослідження та оцінка СВК мають принципове значення, оскільки безпосередньо впливають на характер, час і обсяг подальших аудиторських процедур, рівень аудиторського ризику та загальну якість аудиту.

Відповідно до концепції РОП, закріпленої в МСА 315 (переглянутий в 2019 році) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення», аудитор зобов'язаний отримати достатнє розуміння СВК СГ з метою ідентифікації РСВ ФЗ

та розробки адекватної аудиторської відповіді. Таким чином, оцінка СВК є не формальним етапом планування, а аналітичною процедурою, інтегрованою у загальну методологію аудиту.

Економічна сутність та значення внутрішнього контролю. У науковій літературі внутрішній контроль розглядається як багатокomпонентна система, спрямована на забезпечення досягнення цілей СГ в частині ефективності операцій, достовірності ФЗ та дотримання нормативно-правових вимог. Так, Замула І.В. визначає внутрішній контроль як безперервний процес, що здійснюється управлінським персоналом та працівниками СГ з метою своєчасного виявлення й запобігання помилкам, зловживанням та неефективному використанню ресурсів [15, с. 8].

Внутрішній контроль слід розглядати не лише як інструмент контролю, а як складову системи корпоративного управління, що формує інформаційне середовище для прийняття управлінських рішень. Такий підхід є особливо актуальним для підприємств державного сектору та суб'єктів, діяльність яких має суспільно значущий характер.

Булкот Г.В. і Бугай Н.О. акцентують увагу на тому, що ефективність внутрішнього контролю визначається не стільки наявністю формалізованих процедур, скільки рівнем їх практичного застосування, інтеграції в бізнес-процеси та здатністю адаптуватися до змін зовнішнього середовища [5, с.14]. Це положення є принципово важливим для аудиту СГ, що функціонують в умовах високої регуляторної та операційної складності.

Місце оцінки СВК в системі планування аудиту. У межах РОП оцінка внутрішнього контролю виконує подвійну функцію. По-перше, вона слугує основою для ідентифікації РСВ на рівні ФЗ та на рівні тверджень. По-друге, результати оцінки СВК визначають доцільність застосування тестів контролю та впливають на обсяг процедур по суті.

За умов ефективної СВК аудитор може частково покладатися на контрольні процедури СГ, що дозволяє зменшити обсяг детальних тестів і підвищити ефективність аудиту. Натомість слабка або формальна система внутрішнього

контролю зумовлює необхідність розширення аудиторських процедур та зниження рівня робочої суттєвості.

У практиці аудиту підприємств енергетичного сектору, зокрема таких як ДПЗД «УКРІНТЕРЕНЕРГО», оцінка СВК набуває особливої ваги з огляду на значні обсяги фінансових операцій, складність договірних відносин, високі ризики ліквідності та регуляторний вплив держави.

Основні компоненти СВК та їх оцінка аудитором. Відповідно до міжнародної концепції COSO, яку широко застосовують у наукових дослідженнях і практиці аудиту, СВК включає п'ять взаємопов'язаних компонентів. У межах аудиторської перевірки доцільно оцінювати кожен з них з позиції впливу на РСВ. Для систематизації зазначених компонентів СВК та визначення їх ролі в процесі оцінки РСВ доцільно узагальнити їх характеристику та аудиторське значення в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 - Характеристика компонентів СВК та їх значення для аудиту

Компонент СВК	Зміст і характеристика	Аудиторське значення
Контрольне середовище	Організаційна структура, етика, компетентність персоналу, стиль управління	Формує загальний рівень надійності контролю та ПС
Процес оцінки ризиків	Ідентифікація та аналіз внутрішніх і зовнішніх ризиків	Дає змогу визначити зони підвищеного аудиторського ризику
Контрольні заходи	Політики та процедури, що запобігають або виявляють помилки	Впливають на рішення щодо застосування тестів контролю
Інформація та комунікація	Системи обліку, внутрішня звітність, інформаційні потоки	Забезпечують повноту та своєчасність фінансової інформації
Моніторинг	Поточна та періодична оцінка ефективності контролю	Дозволяє оцінити стабільність і дієвість СВК у динаміці

Джерело: згруповано за інформацією COSO, МСА 315.

Методичні підходи до дослідження та оцінки СВК. У межах даного дослідження оцінка ефективності внутрішнього контролю здійснюється з використанням методик, а саме: аналізу бізнес-процесів, тестів контролю, аналітичних процедур та ПС аудитора.

На початковому етапі аудитор здійснює опис і документування СВК, використовуючи опитування управлінського персоналу, аналіз внутрішніх регламентів, посадових інструкцій і схем документообігу. Далі проводиться попередня оцінка ефективності контролів, за результатами якої визначається доцільність їх тестування.

Тести контролю застосовуються з метою перевірки фактичного функціонування контрольних процедур упродовж звітного періоду. Позитивні результати тестів контролю дозволяють аудитору знизити оцінку ризику контролю та оптимізувати план аудиту, тоді як виявлені недоліки вимагають розширення процедур по суті.

Оцінка ефективності СВК та її вплив на аудиторський ризик. Результати дослідження внутрішнього контролю узагальнюються аудитором у вигляді висновку щодо рівня ефективності СВК (високий, середній або низький). Ця оцінка безпосередньо впливає на загальну модель аудиторського ризику, зокрема на ризик невиявлення.

За умов ефективної СВК аудитор може підвищити робочу суттєвість і зменшити обсяг вибірки, тоді як слабка СВК зумовлює необхідність застосування більш жорстких процедур і зниження порогів суттєвості. Таким чином, оцінка СВК є інтегрованою складовою процесу планування аудиту та забезпечення його якості.

Отже, дослідження та оцінка ефективності внутрішнього контролю є критично важливим елементом стадії планування аудиторської перевірки. Вони забезпечують аудитору розуміння внутрішнього середовища СГ, дозволяють обґрунтовано оцінити РВК та сформувати адекватну аудиторську стратегію. Застосування системного, ризик-орієнтованого та методично обґрунтованого підходу до оцінки СВК сприяє підвищенню якості аудиту, ефективності використання аудиторських ресурсів і достовірності аудиторської думки.

2.4 Формування загальної стратегії та плану аудиторської перевірки

Формування аудиторської стратегії та плану аудиторської перевірки є завершальним етапом стадії планування аудиту та водночас основою для практичної реалізації аудиторського завдання. Саме на цьому етапі результати попереднього аналізу діяльності СГ, оцінки ризиків, визначення рівня суттєвості та дослідження СВК трансформуються у структурований комплекс конкретних аудиторських дій. Від якості сформованої стратегії та плану аудиту залежить ефективність використання ресурсів аудитора, повнота зібраних аудиторських доказів і обґрунтованість підсумкової аудиторської думки.

Економічна сутність та призначення аудиторської стратегії. Аудиторська стратегія визначає загальний підхід аудитора до виконання завдання, встановлює пріоритети перевірки, розподіляє аудиторські ресурси та окреслює ключові напрями аудиторського ризику. Відповідно до МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності», стратегія аудиту має забезпечити ефективне та своєчасне виконання перевірки з урахуванням специфіки діяльності клієнта, умов договору та очікуваних РСВ ФЗ.

Науковці підкреслюють, що аудиторська стратегія виконує координуючу функцію між аналітичним етапом планування та процедурним етапом перевірки. Так, Назаренко І.М. зазначає, що стратегія аудиту дозволяє аудитору зосередити увагу на найбільш ризикових сегментах ФЗ, уникнувши надмірної деталізації у зонах з низьким рівнем ризику, що сприяє підвищенню економічної доцільності аудиту [27, с. 3].

У процесі формування стратегії аудитор враховує:

- результати оцінки аудиторського ризику та РСВ;
- рівень довіри до СВК;
- встановлені рівні загальної та робочої суттєвості;
- особливості галузі та організаційної структури СГ;
- вимоги користувачів ФЗ та умови договору на аудит.

Таким чином, аудиторська стратегія не є формальним документом, а виступає інструментом ПС аудитора, що інтегрує результати всіх попередніх етапів планування.

Порядок формування плану аудиторської перевірки. План аудиторської перевірки є документальним відображенням аудиторської стратегії та слугує керівництвом для складання детального плану аудиту. У ньому визначаються строки проведення перевірки, склад аудиторської групи, бюджет часу, а також ключові напрями аудиторських процедур.

У плані аудиторської перевірки аудитор передбачає:

- обсяг і глибину перевірки окремих форм ФЗ;
- ступінь використання результатів внутрішнього контролю;
- необхідність залучення експертів або використання роботи внутрішніх аудиторів;
- характер аудиторських доказів та методи їх отримання.

Особливу увагу в плані аудиту приділяють оцінці СВК, оскільки саме від її надійності залежить співвідношення між тестами засобів контролю та процедурами по суті. За умови ефективного функціонування СВК аудитор може обмежити обсяг детальних перевірок, зосередившись на тестуванні контрольних процедур, що відповідає РОП, закріпленому в МСА.

План аудиторської перевірки є динамічним документом і може переглядатися протягом усього періоду перевірки у разі зміни умов аудиту, виявлення нових ризиків або отримання додаткової інформації про діяльність СГ.

План аудиторської перевірки як інструмент реалізації загальної стратегії. План аудиторської перевірки є розвитком загальної стратегії аудиту та містить детальний перелік аудиторських процедур, необхідних для досягнення цілей перевірки. Він виконує подвійну функцію: слугує інструкцією для виконавців аудиту та засобом контролю якості роботи аудиторської групи.

У науковій літературі план аудиторської перевірки розглядають як ключовий елемент методичного забезпечення аудиту. Зокрема, в роботах вітчизняних дослідників наголошується, що правильно структурований план

дозволяє забезпечити логічний зв'язок між ідентифікованими ризиками, рівнем суттєвості та конкретними аудиторськими процедурами.

Зазвичай план аудиторської перевірки включає два основні блоки:

- 1) Тести засобів контролю, спрямовані на перевірку ефективності функціонування СВК та бухгалтерського обліку.
- 2) Процедури по суті, які передбачають детальну перевірку правильності відображення операцій, залишків рахунків і розкриття інформації у ФЗ.

Вибір співвідношення між цими блоками залежить від оціненого рівня контрольного ризику, чим нижчим є рівень довіри до СВК, тим більшим має бути обсяг процедур по суті.

Взаємозв'язок загальної стратегії, ризиків і суттєвості. Формування загальної стратегії та плану аудиторської перевірки тісно пов'язане з концепцією суттєвості та оцінкою аудиторського ризику. Відповідно до положень МСА 320, аудитор повинен коригувати характер, час і обсяг процедур залежно від рівня суттєвості та очікуваних викривлень. При високому рівні РСВ стратегія аудиту передбачає розширення вибірки, застосування більш детальних процедур і зниження порогових значень робочої суттєвості.

На думку Назаренко І.М., саме узгодження загальної стратегії з оцінкою ризиків дозволяє мінімізувати ймовірність формування необґрунтованої аудиторської думки та підвищити надійність результатів перевірки [27, с. 11]. У цьому контексті загальна стратегія та план аудиторської перевірки виступають інструментами реалізації РОП в практиці аудиту.

Документування та практичне значення загальної стратегії і планування аудиторської перевірки. Загальна стратегія і план аудиторської перевірки підлягають обов'язковому документуванню та затвердженню в установленому порядку. Робочі документи аудитора, що містять ці елементи, є не лише доказом належного планування аудиту, а й підґрунтям для внутрішнього та зовнішнього контролю якості аудиторських послуг.

У практичному аспекті сформована загальна стратегія та план аудиторської перевірки дозволяють:

- забезпечити системність і послідовність аудиторської перевірки;
- оптимізувати витрати часу і ресурсів;
- підвищити якість аудиторських доказів;
- створити обґрунтовану основу для формування аудиторської думки.

У процесі дослідження формування загальної стратегії та плану аудиторської перевірки можна зробити висновок, що саме ці інструменти забезпечують логічну цілісність, послідовність і методологічну обґрунтованість усього аудиторського процесу. Загальна стратегія визначає загальний напрям, пріоритети та підхід до перевірки, тоді як план аудиторської перевірки конкретизує загальну стратегію через систему процедур, тестів контролю та перевірок по суті.

Ефективність загальної стратегії безпосередньо залежить від результатів попередніх етапів планування, зокрема оцінки ризиків, визначення рівнів суттєвості та дослідження СВК СГ. Саме інтеграція зазначених елементів дозволяє аудитору обґрунтовано визначити обсяг вибірки, часові межі перевірки та необхідність залучення додаткових ресурсів або експертів.

План аудиторської перевірки виконує подвійну функцію: з одного боку, слугує детальною інструкцією для виконавців аудиту, а з іншого - є інструментом внутрішнього контролю якості аудиторських послуг. Поділ плану на тести засобів контролю та аудиторські процедури по суті забезпечує комплексний підхід до формування достатніх і належних аудиторських доказів.

Таким чином, формування загальної стратегії та плану аудиторської перевірки є завершальним етапом планування, який трансформує результати аналітичної та оціночної роботи аудитора у практичний алгоритм дій. Це створює методологічне підґрунтя для підвищення якості аудиту, зниження аудиторського ризику та формування обґрунтованої незалежної думки.

РОЗДІЛ 3

ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТОРСЬКОГО ПРОЦЕСУ

3.1 Призначення, зміст та класифікація робочих документів аудитора

Робоча документація аудитора є ключовим елементом аналітичного забезпечення аудиторського процесу та одним із основних інструментів підтвердження якості, повноти й обґрунтованості аудиторської думки. В умовах РОП до аудиту саме через систему робочих документів реалізується логічний зв'язок між етапами планування, виконання аудиторських процедур та формування аудиторської думки щодо достовірності ФЗ СГ.

Відповідно до вимог МСА 230 «Аудиторська документація», робочі документи повинні відображати характер, час та обсяг виконаних аудиторських процедур, а також отримані результати і зроблені на їх основі висновки. Таким чином, РД виступає не лише засобом фіксації аудиторських дій, а й аналітичним інструментом, який забезпечує відтворюваність логіки аудиторського мислення та можливість зовнішнього і внутрішнього контролю якості аудиту.

У працях вітчизняних науковців (Бондар В.П., Ільїна С.Б., Замула І.В., Фабіянська О.М.) робочі документи аудитора розглядаються як систематизований інформаційний масив, що виконує одночасно інформаційну, контрольну, доказову та захисну функції [2, 13, 15, 47]. З позиції аналітико-дослідницького підходу особливої уваги набуває доказова функція РД, оскільки саме вона забезпечує можливість підтвердження обґрунтованості ПС аудитора у разі виникнення спірних ситуацій або зовнішнього контролю.

Призначення робочих документів аудитора проявляється на всіх етапах аудиторської перевірки. На підготовчому та планувальному етапах вони фіксують результати попереднього ознайомлення з діяльністю клієнта, оцінку середовища функціонування, ідентифікацію та аналіз РСВ, визначення рівня суттєвості та обґрунтування вибору загальної стратегії. На етапі виконання аудиту робочі документи слугують інструментом систематизації результатів тестів контролю та

процедур по суті, забезпечують можливість нагляду за роботою членів аудиторської групи та контролю якості виконання аудиторських завдань. На завершальному етапі вони формують аналітичну основу для узагальнення результатів перевірки та підготовки аудиторської думки.

Зміст РД аудитора, відповідно до МСА 230 та узагальнених наукових підходів, має охоплювати інформацію про правову форму й організаційну структуру СГ, особливості його галузевого та нормативного середовища, прийняту облікову політику, стан системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, оцінку властивого ризику, ризику контролю та ризику невиявлення, а також результати застосованих аудиторських процедур. Комплексність такого змісту забезпечує можливість не лише перевірки виконаних процедур, а й аналітичної оцінки логічності та послідовності прийнятих аудиторських рішень.

Особливе значення для аналітичної інтерпретації результатів аудиту має класифікація робочих документів аудитора. Узагальнюючи підходи, запропоновані Ільїною С.Б. та Бондарем В.П., доцільно здійснювати класифікацію за призначенням, за етапами аудиторської перевірки та за формою подання інформації [2, с. 69; 16, с. 131]. Такий підхід дозволяє структурувати РД відповідно до логіки аудиторського процесу та забезпечити її функціональну придатність для аналізу і контролю.

Узагальнену класифікацію робочих документів аудитора наведено в таблиці 3.1, яка відображає взаємозв'язок між призначенням документів, етапами аудиту та прикладами їх практичного застосування.

Таблиця 3.1 – Класифікація робочих документів аудитора

Класифікаційна ознака	Види документів	Приклади
1	2	3
За призначенням	планувальні	загальна стратегія, план аудиту
	доказові	тести СВК, розрахунки
	підсумкові	узагальнюючі
За етапами аудиту	підготовчі	лист-зобов'язання, оцінка аудиторських ризиків

Продовження таблиці 3.1

1	2	3
Класифікаційна ознака	Види документів	Приклади
За етапами аудиту	основні	робочі таблиці, аналітичні процедури, вибірки, описи
	завершальні	аудиторська думка
За формою	паперові	анкети
	електронні	файли аудиту
За строком	постійні	установчі документи, облікова політика, опис бізнес-процесів
	поточні	процедури, результати

Джерело: згруповано за інформацією [47]

За метою складання робочі документи аудитора поділяються на планувальні, контрольні, розрахунково-аналітичні та підсумкові. Такий поділ дозволяє оцінити повноту охоплення аудиторських процедур та визначити, наскільки логічно вибудована структура аудиторського файлу.

За етапами аудиту робоча документація групується відповідно до підготовчого, планувального, основного та завершального етапів, що дає змогу простежити послідовність аудиторських дій і оцінити їх відповідність обраній аудиторській стратегії.

Змістовна класифікація робочих документів передбачає виокремлення організаційних, інформаційно-аналітичних, розрахункових та узагальнюючих документів, а також документів за окремими об'єктами аудиту (основні засоби, запаси, грошові кошти, зобов'язання, доходи та витрати). Такий підхід є аналітично доцільним, оскільки дозволяє оцінити глибину аудиторського дослідження кожного об'єкта обліку та рівень ризик-орієнтованості аудиторських процедур.

Сучасна аудиторська практика свідчить про активну трансформацію форм РД в напрямі цифровізації. Використання електронних аудиторських файлів, спеціалізованого програмного забезпечення та хмарних середовищ зберігання даних підвищує оперативність обробки інформації, водночас висуваючи підвищені вимоги до забезпечення конфіденційності та захисту даних.

Питання оформлення, володіння та зберігання РД аудитора регламентуються МСА 230 «Аудиторська документація» та Міжнародним стандартом управління якістю 1. Робочі документи є власністю аудитора або АК, однак право власності обмежується вимогами професійної етики та конфіденційності. Основні вимоги до оформлення та зберігання робочих документів узагальнено в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 - Вимоги до оформлення та зберігання робочих документів аудитора

Критерій	Вимоги	Нормативне джерело
Повнота	Відображення всіх процедур	МСА 230
Конфіденційність	Захист інформації	МСУЯ 1
Термін зберігання	≥ 7 років	МСУЯ 1
Право власності	Належить аудитору	МСА 230

Джерело: складено автором

Дотримання зазначених вимог забезпечує належний рівень якості аудиту, підтверджує обґрунтованість ПС аудитора та створює аналітичну основу для оцінки ефективності аудиторських процедур і формування рекомендацій щодо вдосконалення аудиторського процесу.

Таким чином, робочі документи аудитора виконують системоутворюючу роль у забезпеченні якості аудиторської перевірки. Їх належне формування, класифікація та використання дозволяють не лише підтвердити відповідність аудиту вимогам МСА, а й створюють інформаційно-аналітичне підґрунтя для подальшого дослідження ефективності аудиторських процедур, що є предметом аналізу.

Сучасні дослідження свідчать, що стандартизовані робочі документи аудитора є важливим інструментом забезпечення якості аудиту та підвищення надійності професійних висновків. Так, Sava & Petreanu (2024) підкреслюють, що використання уніфікованих шаблонів, структурованих робочих таблиць та чітко визначених форм документування дозволяє аудитору забезпечити послідовність і відтворюваність процедур, зменшити ймовірність пропусків важливих елементів перевірки та сприяє ефективному контролю якості на всіх етапах аудиторського

процесу [54, с. 22]. Автори наголошують, що стандартизація записів робочих документів також полегшує навчання нових членів аудиторських команд, інтеграцію аналітичних інструментів та адаптацію електронних систем збереження даних, що особливо актуально в умовах цифровізації аудиту.

3.2 Відображення у робочій документації оцінки ризиків та внутрішнього контролю

Оцінка ризиків та СВК є одним із основних етапів аудиторської перевірки, оскільки саме на її результатах ґрунтується вибір характеру, часу та обсягу подальших аудиторських процедур. Відповідно до вимог МСА 315 (переглянутий в 2019 році) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення», аудитор зобов'язаний отримати достатнє розуміння діяльності клієнта, умов його функціонування та ефективності СВК з метою ідентифікації й оцінки ризиків СВФЗ.

Реалізація зазначених вимог неможлива без належного документального оформлення результатів оцінки ризиків. Як зазначають Лубенченко О.Є. та Корінько М.Д., РД аудитора повинні не лише підтверджувати факт виконання аудиторських процедур, а й відображати логіку ПС щодо характеру ризиків бізнесу клієнта та адекватності СВК [21, с.61]. Саме завдяки належному документуванню забезпечується можливість перевірки обґрунтованості аудиторської думки у межах внутрішнього та зовнішнього контролю якості аудиту.

На етапі планування аудиторської перевірки аудитор здійснює ідентифікацію ризиків шляхом аналізу сукупності зовнішніх і внутрішніх чинників, що впливають на ФЗ. До зовнішніх чинників належать галузеві особливості діяльності СГ, конкурентне середовище, регуляторні та податкові вимоги, а також макроекономічні умови. Внутрішні чинники охоплюють організаційну структуру, характер і складність господарських операцій, облікову політику, СВК та якість управлінських рішень. Усі зазначені аспекти мають бути

відображені в РД у вигляді аналітичних таблиць, описових довідок, анкет та схем бізнес-процесів, що формують інформаційну основу аудиторського досьє.

Відповідно до підходів, запропонованих у дослідженнях Лубенченко О.Є., оцінка ризиків у РД доцільно структурується за класичними складовими аудиторського ризику, властивим ризиком, ризиком контролю та ризиком невиявлення [21, с.53]. При цьому аудитор повинен не лише класифікувати ризики, а й аргументувати рівень кожного з них (низький, середній або високий), спираючись на результати аналізу бізнес-процесів і СВК клієнта. Такий підхід забезпечує системність аудиту та чіткий логічний зв'язок між оцінкою ризиків і подальшими аудиторськими процедурами.

Узагальнення результатів ідентифікації та оцінки ризиків доцільно здійснювати у табличній формі, що дозволяє підвищити наочність аналітичних висновків. Приклад такої узагальнюючої таблиці наведено в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 - Ідентифікація та оцінка ризиків у процесі аудиту

Вид ризику	Джерело виникнення	Рівень ризику	Вплив на фінансову звітність	Документальне підтвердження
Властивий	Складність операцій, галузеві особливості	Високий	Можливе суттєве викривлення доходів	Аналітична довідка, опис бізнес-процесів
Контролю	Недостатня ефективність внутрішнього контролю	Середній	Підвищений ризик помилок	Анкети внутрішнього контролю
Невиявлення	Обмеження аудиторських процедур	Низький	Мінімальний	План аудиту

Джерело: згруповано за інформацією [14, с. 8-9]

Особливе місце в системі оцінювання ризиків займає аналіз СВК. Як зазначають Танасієва М.М. та Никифорак І.І., внутрішній контроль слід розглядати як інтегрований механізм управління підприємницькими ризиками, спрямований на забезпечення достовірності облікової інформації, збереження активів і дотримання нормативно-правових вимог [46, с. 30]. У цьому контексті результати

оцінки внутрішнього контролю повинні відображатися в РД не формально, а з урахуванням реального впливу контрольних процедур на зниження ризику СВ.

Згідно з вимогами МСА 315 (переглянутий в 2019 році), аудитор досліджує п'ять основних компонентів внутрішнього контролю: середовище контролю, процес оцінювання ризиків СГ, інформаційні системи та обмін інформацією, заходи контролю та моніторинг контролю. У РД це знаходить відображення через опитувальні листи, описи контрольних процедур, результати тестування контролів і підсумкові висновки щодо їх ефективності.

Розвиваючи даний підхід, Доценко Г.В. наголошує, що управління ризиками під час внутрішнього аудиту має превентивний характер і повинно охоплювати всі ієрархічні рівні управління СГ [14, с.5]. Процес управління ризиками доцільно розглядати як безперервний цикл, що включає ідентифікацію ризиків, їх оцінку, вибір методів реагування та подальший моніторинг.

В аудиторській документації цей цикл перевірки відображається у вигляді взаємопов'язаних аналітичних таблиць і логічних схем, які забезпечують прозорість аудиторського процесу. Ці методи дозволяють аудитору своєчасно виявляти та коригувати потенційні загрози для досягнення цілей аудиту. Вони слугують практичним інструментом для реалізації РОП та забезпечують послідовність дій аудитора на всіх етапах перевірки.

З метою узагальнення зазначених підходів та їх практичного відображення у РД аудитора доцільно систематизувати основні методи реагування на ризики, запропоновані Доценко Г.В., у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4 – Методи реагування на ризики та їх відображення у робочій документації

Метод реагування	Характеристика	Приклад документування
Уникнення ризику	Відмова від операцій з високим рівнем ризику	Пояснювальна записка
Метод реагування	Характеристика	Приклад документування
Прийняття ризику	Усвідомлення ризику без додаткових процедур	ПС аудитора

Продовження таблиці 3.4

Метод реагування	Характеристика	Приклад документування
Зниження ризику	Посилення контрольних заходів	Результати тестів контролю

Джерело: згруповано за інформацією [14, с. 8]

Для забезпечення цілісного сприйняття процесу документування оцінки ризиків слід використовувати схематичне подання логіки дій аудитора (рис. 3.1).

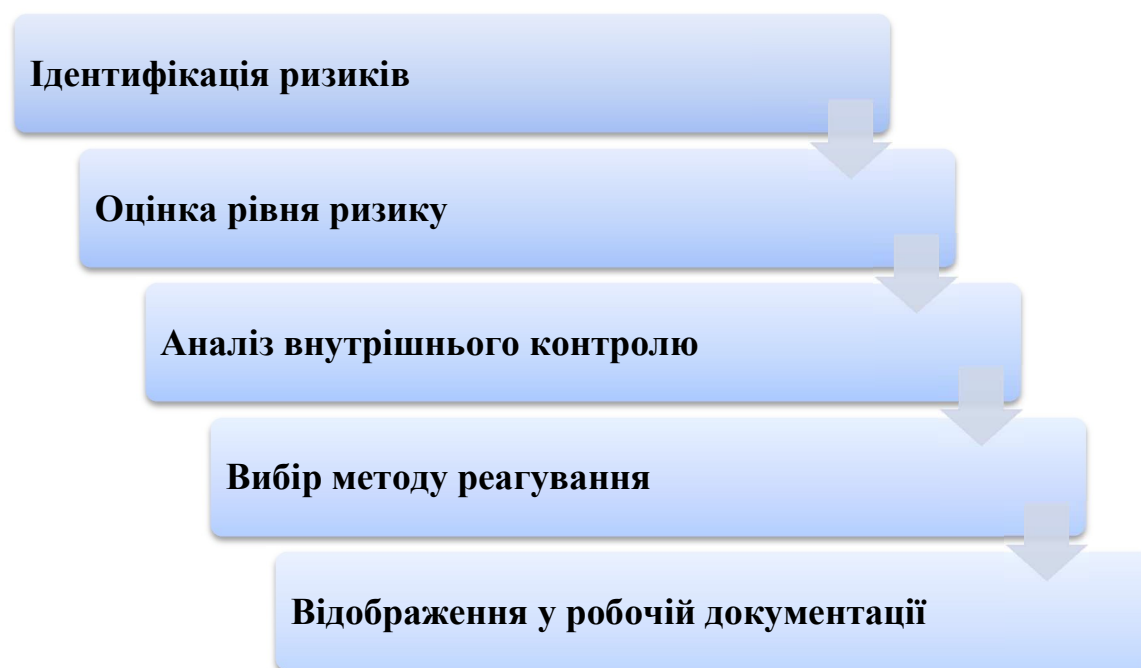


Рисунок 3.1. Логічна схема документування оцінки ризиків у процесі аудиту

Джерело: побудовано автором на основі [14]

За результатами оцінки ризиків і внутрішнього контролю аудитор формує загальну стратегію аудиту та план подальших процедур. Високий рівень ризику контролю зумовлює необхідність розширення процедур по суті, тоді як ефективна СВК може дозволити аудитору обмежитися тестуванням контролів. Усі прийняті рішення повинні бути належним чином задокументовані відповідно до вимог МСА 230 «Аудиторська документація».

Отже, відображення оцінки ризиків та внутрішнього контролю в РД аудитора є не лише технічним елементом аудиту, а й важливим інструментом аналітичного узагальнення результатів дослідження діяльності СГ. Належно оформлена документація забезпечує обґрунтованість аудиторської думки, підвищує прозорість аудиторської перевірки та сприяє зростанню якості аудиторських послуг.

3.3 Підсумкова аудиторська документація та її роль у формуванні аудиторської думки

Підсумкова аудиторська документація посідає центральне місце в системі аудиторського процесу, оскільки саме на її основі формується остаточна професійна думка аудитора щодо достовірності ФЗ СГ. Якщо робочі документи, складені на попередніх етапах перевірки, виконують переважно функцію фіксації окремих процедур та проміжних результатів, то підсумкова документація має інтегративний характер і відображає узагальнення всіх отриманих аудиторських доказів у логічно завершену систему висновків.

Підсумкова аудиторська документація розглядається не лише як формальний елемент завершення аудиту, а як результат глибокого аналізу облікової, контрольної та фінансової інформації СГ. Вона забезпечує перехід від окремих аудиторських процедур до комплексної оцінки ФЗ та дозволяє встановити причинно-наслідкові зв'язки між виявленими викривленнями, особливостями організації бухгалтерського обліку та ефективністю СВК.

Відповідно до вимог МСА, зокрема МСА 230 «Аудиторська документація», МСА 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності», МСА 705 (переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» та МСА 706 (переглянутий) «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора», підсумкова документація повинна забезпечувати достатній і належний рівень доказовості для підтвердження обраного виду аудиторської думки. Таким чином, вона виконує не лише інформаційну, а й захисну функцію, підтверджуючи професійну обґрунтованість суджень аудитора у разі виникнення спорів або перевірок якості аудиторських послуг.

Зміст та структура підсумкової аудиторської документації. Аналіз наукових підходів (Лубенченко Л.М., Рудницький О.В. та ін.) дозволяє зробити висновок, що підсумкова аудиторська документація не має жорстко уніфікованої структури, проте її склад формується з урахуванням характеру завдання, масштабів діяльності

клієнта та рівня аудиторських ризиків [22, с. 125; 43, с. 61]. У загальному вигляді вона включає такі ключові елементи (таблиця 3.5):

- зведені робочі таблиці за результатами аудиту окремих об'єктів обліку;
- узагальнення виявлених помилок, викривлень і порушень;
- оцінку суттєвості кожного викривлення та їх сукупного впливу на ФЗ;
- результати завершальних аналітичних процедур;
- ПС аудитора щодо спірних та складних питань;
- підсумкові меморандуми та робочі файли для формування аудиторської думки;
- проект аудиторського звіту та остаточну думку аудитора.

Таблиця 3.5 Склад та аналітична характеристика підсумкової аудиторської документації

Елемент підсумкової документації	Зміст та призначення	Роль у формуванні аудиторської думки
1	2	3
Зведені робочі таблиці аудитора	Узагальнення результатів перевірки окремих статей ФЗ	Дозволяють оцінити повноту та узгодженість отриманих аудиторських доказів
Відомість виявлених викривлень	Перелік помилок, порушень і відхилень із кількісною оцінкою	Слугує основою для оцінки суттєвості викривлень
Оцінка суттєвості та ризиків	Порівняння величини викривлень з рівнем суттєвості	Визначає необхідність модифікації аудиторської думки
Завершальні аналітичні процедури	Аналіз динаміки, структури та логічної узгодженості показників	Підтверджує або спростовує загальну достовірність ФЗ

Продовження таблиці 3.5

1	2	3
Елемент підсумкової документації	Зміст та призначення	Роль у формуванні аудиторської думки
Підсумковий аудиторський меморандум	Узагальнене ПС аудитора	Формує концептуальну основу думки аудитора
Проект аудиторського звіту	Формалізований результат аудиту	Є кінцевим проявом сформованої аудиторської думки

Джерело: складено автором

Підсумкова аудиторська документація має багаторівневу структуру, у якій кожен елемент виконує не лише інформаційну, а й аналітичну функцію. Її комплексність забезпечує логічний та доказовий перехід від окремих аудиторських процедур до остаточної аудиторської думки.

Саме на етапі формування підсумкової документації відбувається критичне переосмислення всієї зібраної інформації. Аудитор не просто акумулює результати перевірки, а аналізує їх у взаємозв'язку, оцінює узгодженість доказів та їх відповідність встановленому рівню суттєвості.

Аналітична роль підсумкової документації. Аналітична функція підсумкової аудиторської документації полягає в узагальненні накопиченого фактичного матеріалу та формуванні цілісного уявлення про фінансовий стан, результати діяльності та фінансові потоки СГ. На цьому етапі аудитор здійснює групування виявлених відхилень за їх характером (помилки, порушення, оціночні викривлення), причинами виникнення та ступенем впливу на ФЗ.

Особливе значення має аналіз сукупного ефекту викривлень. Навіть у випадках, коли окремі помилки не перевищують рівень суттєвості, їх системний характер або концентрація в окремих статтях звітності може свідчити про наявність суттєвих недоліків у системі бухгалтерського обліку чи внутрішнього контролю. Саме такі висновки фіксуються в підсумковій документації та стають підставою для модифікації аудиторської думки або формування рекомендацій для управлінського персоналу.

Завершальні аналітичні процедури, результати яких документуються в підсумкових файлах, дозволяють оцінити логічну узгодженість ФЗ в цілому. Порівняння показників із даними попередніх періодів, бюджетними орієнтирами та середньогалузевими значеннями сприяє виявленню нетипових коливань, що можуть свідчити про потенційні РСВ.

Вплив підсумкової документації на формування аудиторської думки. Формування аудиторської думки є результатом ПС аудитора, яке базується виключно на належних та достатніх аудиторських доказах. Саме підсумкова документація забезпечує систематизацію цих доказів та аргументоване обґрунтування обраного виду думки. Вона повинна чітко відображати, чому аудитор дійшов висновку про безумовно-позитивну думку або, навпаки, про необхідність її модифікації.

У випадку виявлення суттєвих, але не всеохоплюючих викривлень, у підсумковій документації фіксується обґрунтування думки з застереженням з зазначенням характеру та впливу таких викривлень. Якщо ж викривлення мають всеохоплюючий характер або аудитор не отримав достатніх доказів, підсумкова документація слугує підставою для негативної думки або відмови від її висловлення (табл. 3.6).

Важливим аспектом впливу підсумкової аудиторської документації на формування аудиторської думки є її роль у кількісній та якісній оцінці виявлених викривлень. У процесі завершальних аудиторських процедур аудитор узагальнює всі встановлені відхилення, співвідносить їх із визначеним рівнем суттєвості та оцінює можливий сукупний вплив на достовірність ФЗ в цілому.

Таблиця 3.6 - Вплив характеру виявлених викривлень на тип аудиторської думки

Характер викривлень	Ступінь впливу на фінансову звітність	Тип аудиторської думки	Відображення у підсумковій документації
Відсутні або несуттєві	Не впливають на загальну достовірність	Думка	Підтвердження достатності доказів

Продовження таблиці 3.6

Характер викривлень	Ступінь впливу на фінансову звітність	Тип аудиторської думки	Відображення у підсумковій документації
Суттєві, але не всеохоплюючі	Часткове викривлення окремих показників	Думка з застереженням	Опис обмежень та застережень
Суттєві та всеохоплюючі	Суттєво спотворюють фінансову звітність	Негативна думка	Детальний аналіз впливу викривлень
Неможливість отримання доказів	Неможливість підтвердження достовірності	Відмова від висловлення думки	Фіксація обмежень обсягу аудиту

Джерело: побудовано автором на основі інформації ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА»

Саме підсумкова документація дозволяє зафіксувати не лише окремі помилки, а й їх взаємозв'язок, повторюваність та тенденції, що є критично важливим для формування ПС аудитора.

Крім того, підсумкова аудиторська документація виконує функцію методичного обґрунтування вибору форми аудиторської думки відповідно до вимог МСА. Вона містить пояснення причин, з яких певні викривлення визнаються суттєвими або несуттєвими, а також аргументацію щодо неможливості або можливості отримання додаткових аудиторських доказів. Такий підхід забезпечує прозорість і логічну послідовність прийняття рішення аудитором, мінімізує ризик суб'єктивності та слугує доказовою базою у разі зовнішнього контролю якості аудиторської діяльності.

Тип аудиторської думки безпосередньо залежить від характеру та масштабів виявлених викривлень. Саме підсумкова аудиторська документація забезпечує аргументоване обґрунтування обраної форми думки відповідно до вимог МСА.

Таким чином, підсумкова аудиторська документація виступає ключовим доказовим елементом, який підтверджує логіку переходу від результатів перевірки до остаточної аудиторської думки.

Для системного узагальнення результатів аудиту аудитор застосовує підсумкову документацію як інструмент інтеграції всіх отриманих доказів, ПС і аналітичних висновків. Саме на завершальному етапі перевірки відбувається

зіставлення результатів тестів контролю, процедур по суті та аналітичних процедур із визначеним рівнем суттєвості та оціненими ризиками. Така інтеграція дозволяє аудитору сформулювати цілісне уявлення про достовірність ФЗ та обґрунтувати остаточну аудиторську думку. Узагальнена логіка цього процесу наочно відображена на рисунку 3.2.

Підсумкова аудиторська документація, як показано на рисунку 3.2, виконує функцію зв'язувальної ланки між етапами аудиторського процесу – від планування і виконання процедур до формування аудиторської думки. Вона забезпечує прозорість прийняття професійних рішень, дає можливість відстежити причинно-наслідковий зв'язок між виявленими викривленнями, оцінкою їх суттєвості та вибором типу аудиторської думки. Такий підхід підвищує обґрунтованість аудиторської думки та сприяє дотриманню принципів якості, об'єктивності й професійного скептицизму.

Зв'язок між підсумковою аудиторською документацією та формуванням аудиторської думки має не лише методичний, а й контрольний характер. Належно оформлена підсумкова документація дозволяє здійснити внутрішній та зовнішній контроль якості аудиту, оскільки забезпечує можливість незалежної перевірки обґрунтованості професійних суджень аудитора іншими членами аудиторської групи або контролюючими органами.

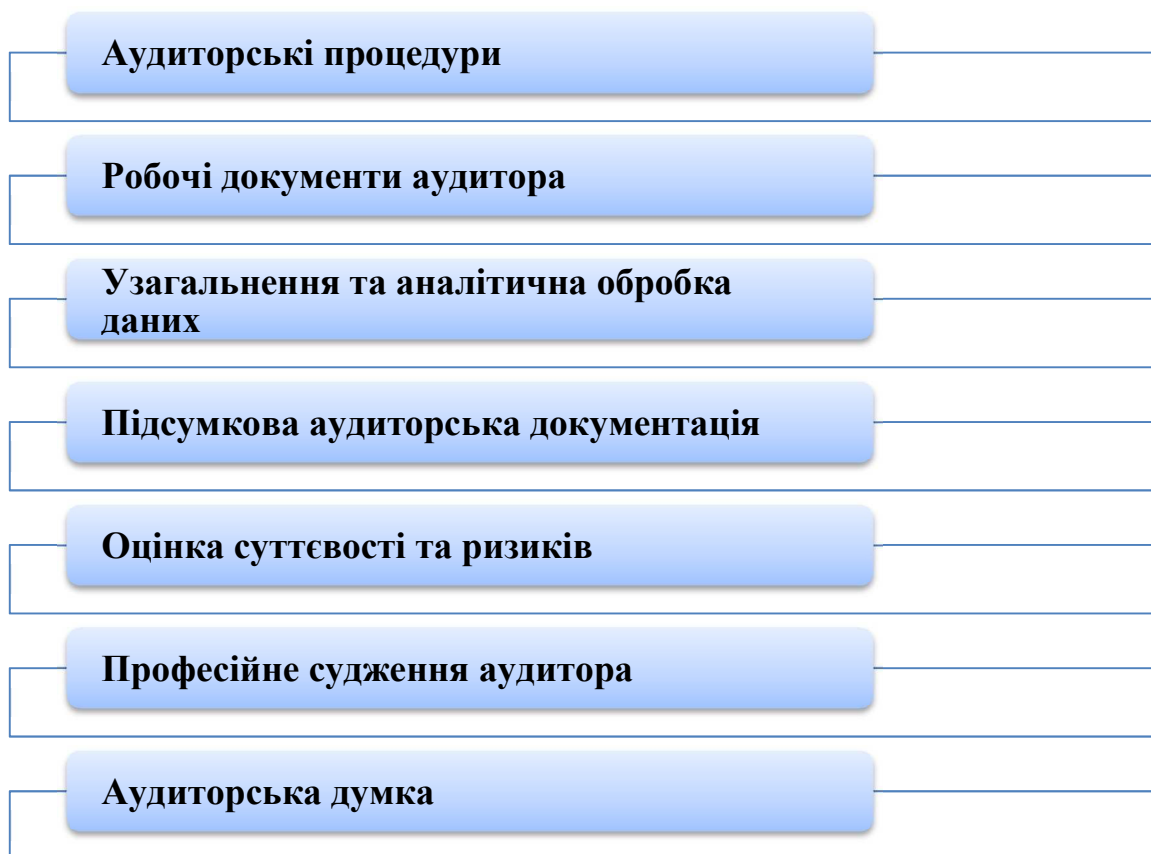


Рисунок 3.2 - Роль підсумкової аудиторської документації у формуванні аудиторської думки

Джерело: побудовано автором на основі інформації ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА»

У цьому контексті рисунок 3.2 ілюструє, що підсумкова документація є фінальним елементом аудиторського доказового ланцюга, який підтверджує відповідність прийнятої аудиторської думки вимогам МСА та принципам професійної відповідальності аудитора.

Рисунок ілюструє поетапний характер формування аудиторської думки, в якому підсумкова аудиторська документація виконує роль центральної аналітичної ланки між первинними результатами аудиту та остаточною аудиторською думкою.

Чинники впливу на якість підсумкової документації. Якість підсумкової аудиторської документації формується під впливом як внутрішніх, так і зовнішніх чинників. До позитивних чинників належать високий рівень професійної компетентності аудитора, належне планування перевірки, ефективна СВК клієнта, використання аналітичних методів та сучасних програмних засобів документування. Натомість негативний вплив можуть мати обмежений доступ до інформації, низька якість первинних документів, фрагментарність облікових даних

та надмірна формалізація аудиторських процедур без належного аналітичного осмислення.

У підсумковій документації ці чинники мають бути не лише враховані, але й критично оцінені, оскільки вони впливають на рівень аудиторського ризику та достовірність зроблених висновків.

Практичне значення підсумкової аудиторської документації. Окрім формування аудиторської думки, підсумкова документація має важливе практичне значення для подальшого вдосконалення системи обліку та внутрішнього контролю СГ. На її основі формуються рекомендації щодо усунення виявлених недоліків, підвищення прозорості ФЗ та зниження ризиків у майбутніх періодах. Це підкреслює прикладний характер аудиту та його роль як інструменту управлінського аналізу.

Підсумкова аудиторська документація також слугує базою для навчання та підвищення кваліфікації аудиторських груп і внутрішніх контролерів. Вона дозволяє відстежувати ефективність застосованих процедур, оцінювати адекватність внутрішніх контрольних механізмів та систематизувати досвід, отриманий під час проведення перевірок. Такий накопичений аналітичний матеріал може використовуватися для підготовки внутрішніх стандартів, удосконалення методик аудиту та розробки нових підходів до управління фінансовою інформацією.

Отже, підсумкова аудиторська документація є завершальним, але водночас ключовим етапом аудиторського процесу, який поєднує результати всіх проведених процедур у єдину аналітичну систему. Її зміст, структура та якість безпосередньо впливають на обґрунтованість аудиторської думки, рівень довіри користувачів ФЗ та відповідність аудиту МСА. У межах аналітико-дослідницького розділу магістерської роботи підсумкова документація розглядається як інструмент глибокого аналізу, що дозволяє не лише підтвердити достовірність ФЗ, але й сформулювати обґрунтовані пропозиції щодо вдосконалення обліково-контрольної системи СГ.

3.4 Покращення структури та системності організації планування та документування аудиторської перевірки

Ефективне планування та документування аудиторської перевірки є визначальними факторами забезпечення якості аудиторської діяльності. У сучасних умовах зростання обсягів інформації, розвитку цифрових технологій та ускладнення економічної діяльності СГ потребує підвищеної уваги до системності та структурованості робочих документів. Як зазначають Sava та Petreanu (2024), аудит без належної організації документації втрачає можливість повноцінного контролю процесу, відтворюваності логіки аудиторських рішень та обґрунтованості аудиторської думки [54, с. 16].

Додатково слід зазначити, що результати зовнішнього контролю якості аудиторських послуг в Україні свідчать про системні проблеми в організації планування та документування аудиторської перевірки. Так, за даними Радіонової Н., Денисенка М. та Левченка О., найбільша частка суттєвих недоліків у діяльності суб'єктів аудиторської діяльності припадає на компоненти системи управління якістю «Виконання завдання» та «Моніторинг і коригування», що безпосередньо пов'язано з формальним або неповним веденням робочої аудиторської документації [39, с. 221]. Автори наголошують, що саме недостатня системність документування унеможливорює відтворення логіки аудиторських рішень і знижує доказову силу аудиту.

Виявлені недоліки підтверджують наявність типових проблем в організації процесів планування та документування аудиторської перевірки, що мають системний характер і безпосередньо впливають на якість аудиторської думки. З метою їх структурного аналізу та оцінки наслідків для якості перевірки доцільно узагальнити основні проблеми та їх вплив у таблиці 3.7.

Таблиця 3.7 - Проблеми організації планування та документування аудиту і їх наслідки

Виявлена проблема	Прояв у робочій документації	Наслідки для якості аудиту	Джерело / стандарт
Формальне документування ризиків	Відсутні обґрунтування оцінок	Підвищення ризику помилкової думки	МСА 315 (переглянутий в 2019 році)
Відсутність зв'язку ризиків і процедур	Процедури не відповідають ризикам	Зниження доказової сили	Радіонова та ін.
Нестандартизовані форми	Різні формати файлів	Ускладнення контролю якості	Sava & Petreanu

Джерело: побудовано автором на основі [25, 39, 54]

Сучасна практика демонструє, що недостатня стандартизація та хаотичне формування робочих документів знижують ефективність аудиту, ускладнюють процес контролю та підвищують ризики помилок або невідповідності МСА. Тому одним із пріоритетних завдань для аудиторських компаній є запровадження чіткої структури документації та системного підходу до її організації, що передбачає стандартизацію форм, логічну послідовність етапів аудиту та інтеграцію сучасних інформаційних технологій.

У цьому підрозділі узагальнюються теоретичні положення попередніх розділів та формуються практичні рекомендації щодо вдосконалення структури й системності організації планування та документування аудиторської перевірки.

Принципи оптимізації структури робочих документів. Основним завданням оптимізації структури документації є забезпечення логічної послідовності аудиторських процедур, повноти та надійності доказової бази. Для цього робочі документи рекомендується організовувати за модульним принципом, виділяючи:

- Планувальні документи — загальна стратегія аудиту, план аудиторської перевірки, попередні оцінки ризиків.
- Контрольні документи — тести СВК, перевірка виконання процедур.
- Розрахунково-аналітичні документи — робочі таблиці, аналітичні звіти щодо об'єктів аудиту.

– Підсумкові документи — узагальнюючі таблиці, аудиторська думка, фінальний файл.

Доцільність такої структуризації підтверджується результатами аналізу зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг, наведених у дослідженні Радіонової Н. та співавторів [39, с.221]. Зокрема, автори відзначають повторюваність порушень, пов'язаних із відсутністю чіткого зв'язку між оцінкою ризиків, планом аудиторської перевірки та фактично виконаними процедурами. Це свідчить про необхідність не лише формального розподілу документів за видами, але й логічної інтеграції їх змісту в єдину систему аудиторського файлу.

Для наочності представлю класифікацію робочих документів аудитора за функціональним призначенням і етапами аудиту (табл. 3.8).

Таблиця 3.8 - Класифікація робочих документів аудитора в системному підході

Група документів	Зміст	Функціональне призначення	Етап аудиту
Планувальні	Загальна стратегія, план аудиту	Формування обсягу процедур	Планування
Контрольні	Тести СВК	Оцінка ефективності контролю	Основний
Аналітичні	Робочі таблиці	Підтвердження тверджень	Основний
Підсумкові	Фінальний файл	Формування думки	Завершальний

Джерело: згруповано за інформацією [34, с. 107]

Такий підхід дозволяє чітко розмежувати різні функції документації, забезпечити контроль за виконанням процедур та створити аналітичну базу для формування аудиторської думки. Відтворюваність логіки аудиторського мислення безпосередньо залежить від послідовності та системності подання робочих документів.

Крім того, доцільно враховувати класифікацію за етапами аудиту: підготовчий, планувальний, основний та завершальний. Такий поділ забезпечує

контроль на всіх стадіях перевірки та дозволяє відстежувати відповідність процедур обраній аудиторській стратегії.

Впровадження стандартизованих шаблонів та форм документів. Стандартизовані шаблони робочих документів є ефективним інструментом підвищення якості та оперативності аудиторських процедур. Використання уніфікованих форм:

- спрощує внутрішній контроль та аудит роботи команди;
- забезпечує уніфікованість підходів до оцінки ризиків і тестування контролю;
- полегшує навчання нових співробітників та інтеграцію в роботу компанії.

Як зазначають Sava & Petreanu (2024), стандартизація документів, включаючи робочі таблиці, плани та узагальнюючі форми, підвищує доказову силу аудиту та дозволяє оперативно реагувати на зміни у вимогах стандартів [54, с.16]. Переваги стандартизованих форм особливо помітні при великих обсягах інформації, коли необхідно систематизувати дані щодо численних об'єктів аудиту.

Важливо відзначити, що стандартизація не повинна обмежувати гнучкість аудитора. Форми можуть доповнюватися специфічними розділами, що відповідають галузевим особливостям клієнта або складності об'єктів перевірки, але базова структура повинна зберігатися для забезпечення відтворюваності та контролю.

Системність планування аудиторської перевірки. Планування є фундаментом для якісного проведення аудиту. На цьому етапі аудитор визначає:

- обсяг і методи процедур;
- ризики суттєвого викривлення;
- рівень суттєвості та матеріальності;
- потреби в ресурсах та персоналі.

У цьому контексті результати дослідження Радіонової Н., Денисенка М. та Левченка О. вказують на недостатній рівень документування змін у загальній стратегії та плані аудиторської перевірки під час виконання завдання [39, с. 222].

Автори підкреслюють, що відсутність фіксації причин коригування плану аудиторської перевірки розглядається органами зовнішнього контролю як суттєвий недолік системи управління якістю. Таким чином, підвищення системності планування передбачає обов'язкове документальне обґрунтування всіх змін аудиторських процедур у відповідь на виявлені ризики.

Документування загальної стратегії та плану аудиторської перевірки забезпечує можливість контролю за виконанням завдань і обґрунтування вибору процедур у разі виникнення спірних ситуацій або зовнішнього контролю (МСА 300, 315 (переглянутий в 2019 році).

Правильне та своєчасне документування плану дозволяє ефективно координувати роботу аудиторської групи, включаючи комунікації з попереднім аудитором, оцінку незалежності та етичних аспектів.

Структура планувальної документації повинна включати:

1. Загальну стратегію аудиту.
2. План аудиторської перевірки з деталізацією процедур по суті та тестів контролю.
3. Відомості про суттєві зміни та їх обґрунтування у процесі перевірки.

Оптимізація документування оцінки ризиків і внутрішнього контролю. Оцінка ризиків є провідним компонентом системного підходу до аудиту. Робочі документи повинні відображати:

- Властивий ризик — ризик викривлення без урахування контролю;
- Ризик контролю — ефективність СВК;
- Ризик невиявлення — ймовірність пропуску суттєвого викривлення.

За результатами аналізу звітів Комітету з контролю якості аудиторських послуг АПУ та Інспекції із забезпечення якості, узагальнених Радіоноюю Н. та співавторами, у 100% перевірених суб'єктів аудиторської діяльності виявлено недоліки за компонентами «Виконання завдання» та «Моніторинг і коригування» [39, с. 225]. Це підтверджує, що формальне або фрагментарне документування ризиків не дозволяє забезпечити належний рівень контролю якості та підвищує ризик необґрунтованої аудиторської думки.

Системність у документуванні ризиків дозволяє:

- чітко визначати взаємозв'язок між виявленими ризиками і проведеними процедурами;
- підвищувати доказову силу результатів перевірки;
- забезпечувати ефективний нагляд за роботою аудиторської команди.

Для оптимізації цього процесу рекомендується створювати шаблони робочих таблиць, що інтегрують результати тестів контролю, оцінку ризиків та комунікації з клієнтом.

Використання цифрових технологій у систематизації документації. Цифровізація є однією з найважливіших тенденцій сучасного аудиту. Використання електронних робочих файлів та спеціалізованих програмних продуктів дозволяє:

- автоматизувати введення та обробку даних;
- підвищити швидкість доступу до документів;
- забезпечити контроль версій і безпеку даних.

Сучасні системи класифікуються за типом (типові, модернізовані, спеціалізовані) та функціональними можливостями (стандартні та багатофункціональні). Вибір системи залежить від складності аудиту, можливостей компанії та навичок персоналу.

При цьому важливо забезпечити конфіденційність інформації, використовуючи контроль доступу, паролі та шифрування. Належний рівень цифрової безпеки прямо впливає на якість аудиту, особливо в умовах дистанційного аудиту та використання хмарних технологій.

Покращення підсумкової аудиторської документації. Фінальний етап документування передбачає формування підсумкового аудиторського файлу (МСА 230). Основні вимоги:

- узагальнення всіх робочих документів;
- структурованість та наявність індексів, крос-посилань і посилань на пов'язані документи;
- забезпечення відтворюваності логіки аудиторського мислення;

- підготовка даних для зовнішнього та внутрішнього контролю якості.

Підсумкова аудиторська документація відіграє суттєву роль у формуванні довіри до аудиторської думки з боку регуляторів, користувачів ФЗ та органів суспільного нагляду. Недостатня структурованість фінального аудиторського файлу, відсутність крос-посилань та узагальнюючих аналітичних таблиць ускладнює зовнішній контроль і розглядається як ознака низької ефективності внутрішньої системи управління якістю.

Подальший розвиток ролі аудиторської документації безпосередньо пов'язаний із розширенням кола аудиторських завдань, ускладненням об'єктів перевірки та переходом від формального підтвердження ФЗ до оцінювання ефективності діяльності та систем управління. Як зазначають Петрик О.А. та Пацарнюк О.В., при виконанні завдань з аудиту ефективності, зокрема інноваційної діяльності СГ, аудиторська документація має формуватися за поетапним і системним принципом, охоплюючи підготовчий, проміжний, основний, завершальний етапи та етап контролю результатів [34, с. 107]. Такий підхід вимагає детального документування не лише виконаних процедур і отриманих аудиторських доказів, а й логіки ідентифікації та оцінки ризиків, застосування аналітичних процедур, а також обґрунтування ПС аудитора.

Водночас Суворов О.І. у своїх дослідженнях підкреслює, що РД аудитора повинні розглядатися не як допоміжний елемент аудиторського процесу, а як ключовий інструмент забезпечення системності планування, контролю якості та внутрішнього аудиторського нагляду [45, с.119]. Автор наголошує, що відсутність чітко структурованих РД призводить до розриву між оцінкою ризиків, планом аудиту та фактично виконаними процедурами, що істотно знижує доказову силу аудиторської думки і ускладнює зовнішній контроль якості. У цьому контексті документація виконує не лише доказову, а й аналітико-управлінську та превентивну функції, забезпечуючи відтворюваність логіки аудиторських рішень, обґрунтованість аудиторської думки та відповідність аудиту вимогам МСА і стандартів управління якістю.

Підсумкові документи повинні містити як фінансову, так і спеціалізовану інформацію: назви, дати, мету процедури, висновки, джерела інформації та власників даних.

Застосування структурованих та систематизованих підсумкових документів дозволяє:

- підвищити якість аудиторської думки;
- забезпечити прозорість для зацікавлених користувачів ФЗ;
- інтегрувати аналітичні висновки у рекомендації щодо вдосконалення аудиторських процедур.

Рекомендації щодо підвищення системності організації. На основі аналізу Sava & Petreanu (2024) та інших джерел пропонується низка рекомендацій:

1. Регулярно оновлювати шаблони та форми робочих документів відповідно до змін стандартів і нормативних вимог.
2. Використовувати РОП на всіх етапах перевірки.
3. Впроваджувати внутрішні процедури контролю якості документації.
4. Забезпечувати навчання персоналу щодо цифрових інструментів та уніфікованих форматів записів.
5. Створювати інтегровані цифрові платформи, що дозволяють одночасно планувати аудит, документувати процедури та обробляти дані в реальному часі.

Впровадження цих заходів дозволяє досягти високого рівня структурованості та системності, що, у свою чергу, підвищує якість аудиту та забезпечує відповідність міжнародним стандартам. Це дозволяє чітко систематизувати пріоритетні напрямки вдосконалення та очікувані результати їх впровадження. Узагальнюючи рекомендації щодо покращення структури та системності документування, наведемо їх у вигляді аналітико-рекомендаційної таблиці (табл. 3.9).

Таблиця 3.9 - Рекомендації щодо покращення структури та системності документування аудиту

Напрямок удосконалення	Зміст рекомендації	Очікуваний результат
Планування	Документування змін планування	Прозорість аудиту
Документування ризиків	Інтегровані таблиці	Підвищення доказовості
Цифровізація	Електронні файли	Контроль версій
Контроль якості	Внутрішній моніторинг	Зменшення порушень

Джерело: згруповано автором на основі інформації ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА»

Покращення структури та системності організації планування і документування аудиторської перевірки є головним чинником підвищення якості аудиту.

- Структурованість робочих документів забезпечує логічність аудиторських процедур та відтворюваність рішень.
- Стандартизація шаблонів і форм підвищує ефективність внутрішнього контролю та доказову силу документації.
- Цифровізація дозволяє автоматизувати роботу, забезпечити безпеку та оперативність обробки даних.
- Системність підходу на всіх етапах аудиту — від планування до завершення і підсумкових висновків — забезпечує відповідність стандартам МСА, МСУЯ 1 та МСУЯ 2 та зміцнює довіру до аудиторської думки.

Запропонована система класифікації рекомендацій та підходи до оцінювання їх виконання можуть бути безпосередньо використані для удосконалення структури робочої та підсумкової аудиторської документації, а також для підвищення якості планування аудиторської перевірки відповідно до вимог МСА та МСУЯ 1.

Узагальнюючи викладене, слід зазначити, що результати зовнішнього контролю якості аудиторських послуг в Україні, проаналізовані Радіоною Н., Денисенком М. та Левченком О., підтверджують необхідність комплексного вдосконалення структури та системності організації планування і документування аудиторської перевірки [39, с. 226]. Саме усунення типових порушень, пов'язаних

із формалізмом у веденні РД, дозволить підвищити ефективність внутрішнього контролю якості та зменшити повторюваність недоліків, виявлених під час зовнішніх перевірок.

Впровадження системного підходу до організації планування та документування аудиту дозволяє не лише забезпечити відповідність вимогам МСА, а й підвищити ефективність внутрішнього управління процесом перевірки. Чітко структуровані РД сприяють оперативному контролю за виконанням процедур та своєчасному виявленню ризиків.

Аналітична інтеграція оцінки ризиків, результатів тестування контролю та комунікацій з клієнтом формує надійну доказову базу, що зменшує ймовірність необґрунтованої аудиторської думки. Такий підхід дозволяє аудиторській команді приймати зважені рішення, підвищує прозорість процесу та спрощує зовнішній контроль якості на всіх етапах аудиту.

Крім того, стандартизація форм і шаблонів РД, а також використання цифрових програм, дозволяє забезпечити відтворюваність логіки аудиторських рішень незалежно від складу команди чи рівня досвіду окремих аудиторів. Це сприяє не лише підвищенню доказової сили аудиту, а й зменшенню ризику повторення типових помилок, виявлених під час зовнішніх перевірок.

Таким чином, комплексне впровадження рекомендацій щодо оптимізації РД формує основу для підвищення якості аудиту, зменшення ризиків та підвищення ефективності контролю за процесом перевірки, що є критично важливим у сучасних умовах розвитку цифрових технологій та ускладнення ФЗ.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній магістерській роботі досягнуто поставленої мети – розкрито теоретичні, методичні та прикладні аспекти організації планування та документування аудиторської перевірки, а також обґрунтовано напрями їх удосконалення відповідно до сучасних вимог МСА. Проведене дослідження підтвердило, що планування і документування є не допоміжними, а системоутворюючими елементами аудиторського процесу, які безпосередньо впливають на якість аудиторських послуг та обґрунтованість аудиторської думки.

У ході дослідження встановлено, що в умовах ускладнення фінансово-економічного середовища, зростання обсягів інформації, підвищення ролі ПС аудитора та посилення вимог до прозорості ФЗ якість організації планування та документування аудиторської перевірки стає ключовим чинником довіри користувачів до результатів аудиту. Недостатня увага до цих елементів призводить до фрагментарності аудиторських процедур, зростання аудиторського ризику та зниження ефективності перевірки.

У першому розділі кваліфікаційної магістерської роботи, відповідно до поставлених завдань, розкрито економічну сутність аудиту, його мету та завдання, а також визначено його місце в системі фінансового контролю. Узагальнення наукових підходів вітчизняних і зарубіжних авторів дозволило встановити, що сучасний аудит еволюціонує від формального підтвердження ФЗ до комплексного інструменту зниження інформаційних ризиків і підвищення якості управлінських рішень.

Дослідження нормативно-правового забезпечення аудиторської діяльності в Україні та МСА дало змогу дійти висновку, що гармонізація національного законодавства з МСА та стандартами управління якістю зумовлює підвищення ролі системного планування і належного документування аудиторської перевірки. Обґрунтовано, що вимоги МСА 230, МСА 300, МСА 315 (переглянутий в 2019 році), МСА 320, МСА 330 та МСУЯ 1 формують методологічну основу для

побудови логічно впорядкованої, доказової та відтворюваної аудиторської документації.

У межах першого розділу також визначено значення РОП при побудові системи аудиторської перевірки. Встановлено, що застосування цього підходу дозволяє аудитору не лише оптимізувати обсяг аудиторських процедур, а й забезпечити їх адекватність рівню аудиторського ризику, зосередивши професійну увагу на найбільш уразливих ділянках ФЗ. Такий підхід є особливо актуальним в умовах обмежених ресурсів АК та підвищених очікувань користувачів аудиторської інформації.

У другому розділі кваліфікаційної роботи обґрунтовано планування аудиторської перевірки як ключового етапу у структурі аудиторського процесу, що визначає характер, час і обсяг подальших аудиторських процедур. Доведено, що планування охоплює комплекс взаємопов'язаних елементів, зокрема формування загальної стратегії аудиту, оцінку ризиків суттєвого викривлення, вивчення системи внутрішнього контролю, визначення рівнів суттєвості та розроблення плану аудиторської перевірки.

Практична апробація теоретичних положень щодо планування аудиторської перевірки здійснена на матеріалах ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА» та базового підприємства ДПЗД «УКРІНТЕРЕНЕРГО», що дозволило врахувати специфіку діяльності підприємства державного сектору економіки. Встановлено, що формування загальної стратегії та плану аудиторської перевірки в такому випадку має здійснюватися з урахуванням особливостей регуляторного середовища, значних обсягів господарських операцій, валютних розрахунків та підвищених вимог до фінансової дисципліни.

Дослідження показало, що оцінка ризиків суттєвого викривлення та визначення рівнів суттєвості є взаємопов'язаними процесами, які формують методичну основу аудиторської перевірки. Коректне встановлення суттєвості з урахуванням масштабів діяльності підприємства та очікувань користувачів ФЗ забезпечує обґрунтований вибір аудиторських процедур і підвищує надійність результатів аудиту.

Оцінка системи внутрішнього контролю в межах планування аудиторської перевірки підтвердила, що рівень її ефективності безпосередньо впливає на обсяг і глибину аудиторських процедур. Результати тестування контролю використовуються для прийняття рішень щодо доцільності застосування процедур по суті та коригування плану аудиторської перевірки, що підтверджує практичну значущість цього етапу.

У третьому розділі кваліфікаційної магістерської роботи досліджено призначення, зміст і класифікацію робочих документів аудитора, а також визначено їх ключову роль у забезпеченні якості аудиторського процесу. Узагальнення наукових підходів дозволило обґрунтувати доцільність систематизації РД за етапами аудиту, функціональним призначенням та формою подання інформації, що сприяє підвищенню логічної послідовності та прозорості аудиторської перевірки.

Особливу увагу приділено відображенню в РД результатів планування, оцінки ризиків та системи внутрішнього контролю. Доведено, що належна інтеграція цих елементів у єдину систему робочих документів забезпечує формування достатньої та належної аудиторської доказової бази і знижує ймовірність необґрунтованих професійних суджень аудитора.

Розглянуто підсумкову аудиторську документацію та визначено її роль у формуванні аудиторської думки. Обґрунтовано, що структурований фінальний аудиторський файл є важливим інструментом підтвердження відповідності аудиторської перевірки вимогам МСА, а також забезпечує можливість ефективного внутрішнього та зовнішнього контролю якості аудиторських послуг.

На основі результатів дослідження запропоновано напрями вдосконалення організації планування та документування аудиторської перевірки, зокрема: уніфікацію та стандартизацію форм робочих документів, послідовне застосування РОП на всіх етапах аудиту, удосконалення внутрішніх процедур контролю якості та впровадження цифрових інструментів аудиту й аналітики.

Практична значущість отриманих результатів полягає в можливості їх використання АК для підвищення якості планування, документування та

управління аудиторським процесом, а також у навчальному процесі при підготовці фахівців з аудиту. Отримані висновки та рекомендації можуть бути використані в подальших наукових дослідженнях, присвячених розвитку аудиту, удосконаленню методики планування та підвищенню якості аудиторських послуг.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бондар В.П. Застосування ризик-орієнтованого підходу під час проведення належної перевірки клієнта аудиторської фірми. Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах інформаційного суспільства: зб. матеріалів VII Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 115-річчю Київ. нац. екон. ун-ту ім. В. Гетьмана, 9–10 груд. 2021 р. / *М-во освіти і науки України, Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана, Ф-т обліку та податкового менеджменту [та ін.]*; [редкол.: М.І. Бондар (голова) та ін.]. – Київ: КНЕУ, 2021. С. 279–281.
2. Бондар В.П. Робочі документи аудитора та контроль якості аудиту фінансової звітності, що складена на вимогу іноземного інвестора. *Статистика України*, 2018. № 1. С. 68-76.
3. Бугай Н.О. Виявлення фактів шахрайських дій у контексті аудиту в умовах сьогодення. Облік, контроль і оподаткування на шляху повоєнного відновлення України та досягнення цілей сталого розвитку: зб. матеріалів X Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 100-річчю від дня народж. Миколи Григоровича Чумаченка; 10–11 квіт. 2025 р. / *М-во освіти і науки України, Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана [та ін.]* ; [редкол.: Бондар М.І. (голова) та ін.]. *Електронні текстові дані*. – Київ : КНЕУ, 2025. С. 263–266. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/handle/2010/50581> (дата звернення: 01.12.2025).
4. Бугай Н.О. Сучасні аспекти та об'єктивні критерії контролю якості аудиторської діяльності. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія: "Економічні науки"*, 2019. №12. URL: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2019-12-5500> (дата звернення: 01.12.2025).
5. Булкот Г.В., Бугай Н.О. Ефективність внутрішнього контролю державних установ України. *Економіка. Фінанси. Право*, 2023. № 5. С. 11-15. URL: <http://efp.in.ua/en/journal-article/1047> (дата звернення: 03.12.2025).

6. Бурлан С.А., Каткова Н.В., Циганова О.С., Мурашко І.С. Аудит. Практикум. Навчальний посібник / за заг. ред. С. А. Бурлан. – Миколаїв : НУК, 2021. 264 с.
7. Василюк М.М. Організація та методологія контролю якості аудиторських послуг: дис. доктора економ. наук : 08.00.09 - *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)*. Національна академія статистики, обліку та аудиту. Київ, 2020. С. 197.
8. Василюк М., Вітер С., Здирко Н., Гайдучок Т. Аудит фінансової звітності у світлі міжнародних стандартів та принципів сталого розвитку. *Сталий розвиток економіки*, Вип. №4 (55), 2025. С. 5-13. URL: <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2025-55-1> (дата звернення: 03.12.2025).
9. Головач В.В. Аудит: методологічні, правові та організаційні аспекти. Монографія. Київ, видавництво "Інтерсервіс". ISBN 978-966-999-421-9, 2024. 426 с.
10. Головач В.В., Головач Т.А. Ризик-орієнтований підхід в аудиторській діяльності. *Економіка. Фінанси. Право: Інформаційно-аналітичний журнал*, 2024. №2. С. 72–78.
11. Гончарук С., Кравчук М. Роль аудиторської документації в процесі аудиту. *Фінансовий простір*, 2023. №2(50). URL: <https://fp.lnu.edu.ua/index.php/fp/article/view/900> (дата звернення: 05.01.2026).
12. Гуцаленко О.О., Фабіянська В.Ю. Нормативно-правове забезпечення незалежного аудиту в Україні. *The scientific heritage*, 2020. Vol 5, № 45. Р. 35-45.
13. Гуцаленко О.О., Фабіянська В.Ю. Регулювання незалежного аудиту в Україні в умовах євроінтеграції. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*, 2019. №4. С. 154- 169.
14. Даценко Г.В. Управління ризиками при проведенні внутрішнього аудиту на підприємстві. *Інвестиції: практика та досвід*, 2021. №1. DOI: [10.32702/2306%0C6814.2021.1.5](https://doi.org/10.32702/2306%0C6814.2021.1.5) (дата звернення: 05.01.2026).

- 15.Замула І.В., Танасієва М.М. Внутрішній контроль: навч. посіб. Чернівці: Технодрук, 2021. 336 с.
- 16.Ільїна С.Б., Шепелюк В.А., Брадул О.М., Грушко В.І. Аудит: підручник. Київ: Ліра К, 2021. 324 с.
- 17.Кащена Н.Б. та ін. Аудит: навчальний посібник. / за ред. Т.А. Наумової. — Харків: ДБТУ, 2023. 259 с.
- 18.Костирко А.Г., Рожнова І.С., Михайленко Н.С. Організація процесу документування аудиторської перевірки. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Економіка і суспільство*, 2018. №18. С. 928–932.
- 19.Костирко Р.О. Комплексна оцінка ризику в аудиті фінансової звітності: методичні аспекти та забезпечення якості. *Економіка та суспільство*, (76), 2025. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-76-47> (дата звернення: 03.12.2025).
- 20.Кулик Р.Р. Методологічні аспекти оцінки ризику в аудиті. / Р.Р. Кулик, Ю.Р. Новак // *Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: О.В. Ярощук (голов. ред.) та ін. — Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2018. Том 28. № 1. С. 142-147. — ISSN 1993-0259.*
- 21.Лубенченко О.Е., Корінько М.Д. Застосування Міжнародного стандарту аудиту 315 "Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища" в аудиторській практиці. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*, 2021. № 3-4. С. 51-63. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvhastat_2021_3-4_8 (дата звернення: 05.01.2026).
- 22.Лубенченко О.Е., Редько О.Ю. Питання структуризації процедурного забезпечення в аудиторській практиці. *Статистика України*, 2024. № 2. С. 116–128. DOI: <https://ir.nasoa.edu.ua/items/77d28df1-29cf-4dab-8714-1a962b01d0b4>.

23. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. / видання 2020 року, частина I. URL: <https://www.iaasb.org/publications/mizhнародni-standarti-kontrolyu-yakosti-audit-u-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-0> — 1285 с.
24. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності) / видання 2023 року. URL: https://mof.gov.ua/uk/international_code_of_professional_ethics_accountants_including_international_independence_standards-780 — 402 с.
25. Мілька А.І., Плаксієнко В.Я., Артюх-Пасюта О.В., Любимов М.О. Міжнародні стандарти аудиту: підручник. — Полтава: ПУЕТ, 2024. 438 с.
26. Москаль Н. Ключові аспекти ризик-орієнтованого підходу до системи управління якістю аудиторської фірми. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*. Випуск №5, 2024. С. 370-378.
27. Назаренко І.М. Планування аудиту фінансової звітності: нормативна регламентація, документальне оформлення та особливості в умовах цифрових трансформацій. *Актуальні питання економічних наук*, (10), 2025. URL: <https://doi.org/10.5281/zenodo.15511765> (дата звернення: 04.12.2025).
28. Наказ Міністерства фінансів України від 19.09.2018 року № 766 «Про затвердження Порядку ведення Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності» URL: https://ips.ligazakon.net/document/re32559?an=29&ed=2022_12_15 (дата звернення: 04.12.2025).
29. Нестеренко О. Форензик аудит як ефективний засіб протидії внутрішньокорпоративному шахрайству в умовах війни. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*, № 5, 2024. С. 392–405.
30. Новіченко А.С. Актуальні питання визначення суттєвості в аудиті. *Економіка та держава*, 2020. Вип. №6. URL: DOI: [10.32702/2306-6806.2020.6.122](https://doi.org/10.32702/2306-6806.2020.6.122) (дата звернення: 04.12.2025).
31. Новіченко Л.С., Шульга С.В. Інститут аудиту: сутність та основні складові. *Бізнесінформ*, №11, 2018. С. 363-368.

- 32.Огійчук М.Ф., Рагуліна І.І., Новіков І.Т. Аудит: Навч. посібник. Вид. 4-те, перероб. і допов. Київ: Алерта, 2020. 852 с.
- 33.Петрик О.А. Аудит в умовах сталого розвитку: монографія. Київ : КНЕУ, 2021. 231 с.
- 34.Петрик О.А., Пацарнюк О.В. Організаційно-методичні підходи до проведення аудиту ефективності інноваційної діяльності підприємства. *Бізнесінформ* №3, 2021. С. 105-112.
- 35.Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. Дата оновлення: 20.06.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 28.11.2025).
- 36.Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XI. Дата оновлення: 03.09.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 02.12.2025).
- 37.Про внесення змін до деяких законів України щодо удосконалення правових засад провадження аудиторської діяльності в Україні: Закон України від 20.09.2022 № 2597-IX. Дата оновлення: 01.01.2023. URL: [Подання інформації до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності](#). (дата звернення: 04.12.2025).
- 38.Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 06.12.2019 № 361-IX. Дата оновлення: 09.01.2025. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/T190361> (дата звернення: 04.12.2025).
- 39.Радіонова Н., Денисенко М., Левченко О. Управління системою контролю за якістю аудиторських послуг в Україні. *Вчені записки Університету «КРОК»*, 2025. №1(77). С. 220–227. DOI: [10.31732/2663-2209-2025-77-220-227](https://doi.org/10.31732/2663-2209-2025-77-220-227). (дата звернення: 08.01.2026).
- 40.Редько О. Аудит «в законі» або деякі аспекти відповідальності аудитора. // *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*, №3-

- 4, 2021. URL: <https://abv.org.ua/materials/article/article-audit-in-low> (дата звернення: 28.11.2025).
- 41.Роєва О.С., Мельянова Л.В. Шепелюк В.А. Аудит фінансових звітів в умовах глобалізації: міжнародні стандарти та їх вплив на національні системи обліку. *Актуальні питання економічних наук*, (15), 2025. URL: <https://doi.org/10.5281/zenodo.17155906> (дата звернення: 05.12.2025).
- 42.Руда Л.П., Краус О.О. Аудиторська перевірка як основний інструмент забезпечення якості обліку фінансової діяльності підприємства. *Конференції ВНТУ*. URL: <https://conferences.vntu.edu.ua/index.php/fiip/fiip2024/paper/viewFile/20281/16770> (дата звернення: 28.11.2025).
- 43.Рудницький В.С. Організаційні засади формування аудиторської документації. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*, 2023. № 7-8 (308-309), С. 58-62. DOI: [10.32680/2409-9260-2023-7-8-308-309-58-62](https://doi.org/10.32680/2409-9260-2023-7-8-308-309-58-62) (дата звернення: 05.01.2026).
- 44.Савченко Т.Г. Організація та методика аудиту: навч. посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2022. — 264 с.
- 45.Суворов О.І. Методичні засади формування рекомендацій за результатами перевірок з контролю якості аудиторських послуг та оцінювання їх впровадження. *Український економічний часопис*. Випуск 10, 2025. С. 117-126.
- 46.Танасієва М.М., Никифорак І.І. Ризики як об'єкт внутрішнього контролю: виявлення та оцінка. *Економіка, управління та адміністрування*, 2021. №3(97), С.30–35. URL: [https://doi.org/10.26642/ema-2021-3\(97\)-30-35](https://doi.org/10.26642/ema-2021-3(97)-30-35) (дата звернення: 05.01.2026).
- 47.Фабіянська В.Ю. Аудиторська документація як інструмент забезпечення якості в аудиті. *Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка"*, 2021. №12. DOI: [10.32702/2307-2105-2021.12.98](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.12.98) (дата звернення: 05.01.2026).

- 48.Царук В.Ю. Шляхи вирішення агентської проблеми в корпоративному управлінні: роль бухгалтерського обліку. *Економіка, управління та адміністрування*, 2019. № 4. С. 176-182.
- 49.Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV (зі змінами згідно з Законом України від 28.08.2025 № 4196-IX «Про внесення змін у зв'язку зі скасуванням Господарського кодексу України»). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 02.12.2025).
- 50.Циганок Ю.В. Правове регулювання аудиторської діяльності: Міжнародні стандарти аудиту як квазі-джерело фінансового права. *Електронне наукове видання «Аналітично-порівняльне правознавство»*, Том 2, Вип. №3, 2025. С. 288-292.
- 51.Чаплига В.В. Управління ризиком-шансом в системі менеджменту якості аудиту. *Науковий економічний журнал «Актуальні проблеми економіки»*. Випуск №2 (284), 2025. — С. 75-82.
- 52.Alla Savchenko. Audit of Transnational Transactions in Foreign Economic Activity Through the Lens of Information Asymmetry. *Economics of Systems Development*, 2025. Volume 7, Issue 1: P. 57-63. DOI: <https://doi.org/10.32782/2707-8019/2025-1-8> (дата звернення: 05.01.2026).
- 53.Eulerich, M., Georgi, C., Schmidt, A. Continuous Auditing and Risk-Based Audit Planning — An Empirical Analysis. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 2020. Vol. 17 (2): P. 141–155. DOI: <https://doi.org/10.2308/JETA-2020-004> (дата звернення: 07.01.2026).
- 54.Sava L., Petreanu E. Audit Documentation – An Important Factor in Financial Audit Mission. *Journal of Social Sciences*, 2024. Vol. VII, no. 2. P. 15-24. DOI: [https://doi.org/10.52326/jss.utm.2024.7\(2\).02](https://doi.org/10.52326/jss.utm.2024.7(2).02) (дата звернення: 07.01.2026).
- 55.Sekwenz M-T., Gsenger R., Dahlgren S., Wagner, B. Doing Audits Right? The Role of Sampling and Legal Content Analysis in Systemic Risk Assessments and Independent Audits in the Digital Services Act. arXiv preprint arXiv:2505.03601, 2025. DOI: <https://doi.org/10.48550/arXiv.2505.03601> (дата звернення: 07.01.2026).

- 56.Sujana & Dharmawan: Audit Quality Improvement and the Role of Risk Audit as a Moderator. AABFJ Volume 17, Issue 4, 2023. P. 223-238. URL: <https://www.uowoajournals.org/aabfj/article/id/1380/> (дата звернення: 04.12.2025).

ДОДАТКИ

Додаток А

Аудиторська фірма:		ТОВ АК «Кроу Україна»	
Найменування клієнта:	XXXX	Виконав:	ЛІБ
		Дата:	13.09.2024
Кінець року:	31.12.2023	Перевіряв:	ЛІБ
Код документа:	430	Дата:	22.11.2024
Загальна стратегія аудиту (Основний)			

Призначення: Встановити обсяг, час і напрям аудиту, а також спрямовувала розробку плану аудиту.

Висновок: Отримано достатньо інформації для планування виконання завдання.

Процедура	Відповідь / коментарі	Ву	Ref
1. Інформація а. Застосована концептуальна основа фінансової звітності. б. Галузеві особливості та / або особливі вимоги до звітування	Фінансова звітність складається відповідно до НП(С)БО. Спеціалізовані вимоги до звітності відсутні	ЛІБ	
2. Основні дати а. Дата представлення Звіту незалежного аудитора б. Проведення наради групи щодо планування в. Початок – завершення роботи у клієнта г. Огляд якості виконання завдання д. Зустріч з менеджментом клієнта та / або з особами, уповноваженими на управління е. Інше (опис)	Контрольні дати узгоджені з клієнтом 29.11.2024 11.09.2024 15.11.2024 17.11.2024 17.11.2024	ЛІБ	
3. Бюджет Який гонорар і час в годинах зазначені в бюджеті аудиту? грн., в т.ч. ПДВ годин	Запланований час відповідає завданню XXXX XXXX 940	ЛІБ	
4. Міркування щодо визначення обсягу роботи Дотримуючись професійного скептицизму та використовуючи професійне судження, визначте основні ділянки, які необхідно розглянути, включаючи характеристики аудиторського завдання, які визначають його обсяг і пропонувані аудиторські заходи у відповідь для отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів для зменшення ризику до прийнятно низького рівня: Візьміть до уваги: ☐ Суттєві записи на рахунках, класи операцій, розкриття інформації та пов'язані з ними бізнес-процеси (внутрішній контроль) (Форма FSA.) ☐ Вплив змін у стандартах бухгалтерського обліку	Питання, що стосуються визначення обсягу робіт розглянуті Істотні записи на рахунках, класи транзакцій, розкриття інформації та відповідні бізнес процеси розглянуті Вплив змін в стандартах бухгалтерського обліку немає	ЛІБ	

Рисунок А.1 – Загальна стратегія аудиторської перевірки

Джерело: сформовано автором за інформацією ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА»

Продовження додатку А

☐ Високі основні операційні ризики, виключаючи внутрішній контроль	Високі значні ризики у господарській діяльності, виключаючи систему внутрішнього контролю немає		
☐ Питання передачі досвіду співробітників	Не вирішені питання, пов'язані з результатами попередніх перевірок відсутні		
☐ Значні ризики (наприклад, та компанія) (Форми 520Е та 530.)	Значні ризики (недобросовісність, дії помилки)		
☐ Аудиторські процедури, які будуть виконуватися аудитором компонента	Аудиторські процедури, які виконуватимуть аудитор		
☐ Координація роботи з аудитором групи	Координація роботи з груповим аудитором відсутня		
☐ Потреба в першій, середній та третій аудиторській фінансовій звітності дочірніх компаній	Потреба в окремі, перевірені аудитором фінансові звітності дочірніх компаній відсутня		
☐ Необхідність отримання звітності зовнішньої організації, що надає послуги (нагадування - послуги зовнішньої організації, що надає послуги, часто є частиною інформаційної системи суб'єкта господарювання, і тому слід отримати розуміння заходів контролю щодо надання послуг, які впроваджені як у суб'єкта господарювання, так і у зовнішньої організації, що надає послуги)	Необхідність отримання звітності зовнішньої організації, що надає послуги відсутня		
☐ Користувачі відокремлені звітності	Користувачі та контролюючі органи		
☐ Необхідність отримання законодавчих або нормативних вимог щодо аудиту та очікуваних строків, а також повідомлення інформації третім сторонам	Наявність окремих законодавчих або нормативних вимог до аудиторської перевірки відсутня		
☐ Особливі члени управлінського персоналу та контактна інформація	ПБ		
☐ Використання інформації - чи очікує аудитор використання аудиторських доказів, отриманих у попередніх аудитах (тести контролю, IT тощо)	Аудитори не мають наміру використовувати докази, отримані в ході минулих аудиторських перевірок		
☐ Документування використання KdA в аудиті	Так		
☐ Нагадування щодо не покладатися на тести контролю, виконані протягом попереднього аудиту, а поточному періоді слід визначити тести ефективності контролю щодо значних ризиків	Засоби контролю /отримані ризики нестувались в поточному періоді		
☐ Чи мало місце об'єднання бізнесу протягом поточного періоду (якщо "ТАК", розгляньте необхідність процедур, які потрібно виконати у зв'язку із балансом придбаного суб'єкта господарювання на початок періоду)	Об'єднання бізнесу в поточному періоді не відбувалось		

Рисунок А.2 – Загальна стратегія аудиторської перевірки

Джерело: сформовано автором за інформацією ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА»

Продовження додатку А

☐ Якщо суб'єкт господарювання має відділ внутрішнього аудиту, визначте, чи може він мати значення для аудиту, шляхом отримання розуміння того, як він вписується в структуру організації і які його функції. ☐ До обсягу аудиторського завдання включено кілька відокремлених підрозділів суб'єкта господарювання	<i>суб'єкт господарювання має відділ внутрішнього аудиту</i> <i>Структурні підрозділи, які мають різні розташування, включені в обсяг аудиторського завдання</i>		
5. Аудиторська група Вкажіть членів аудиторської групи та їх функції. Партнер з аудиту Відповідальний за контроль якості Партнер із завдання Старший бухгалтер експерт Старший бухгалтер експерт Стажер	ПІБ ПІБ ПІБ ПІБ ПІБ ПІБ	ПІБ	
6. Комунікація Повідомте узагальнену інформацію щодо відповідальності аудитора та запланованого обсягу та часу аудиту управлінському персоналу та ТКННП (задокументуйте деталі будь-яких усних обговорень).	<i>огляд обов'язків аудитора і запланованих обсягів і термінів аудиту для керівництва і осіб, відповідальних за корпоративне управління оформлено документально</i>	ПІБ	
7. Подальші зміни в стратегії Подальші зміни в стратегії	Подальші зміни в стратегії	ПІБ	

Рисунок А.3 – Загальна стратегія аудиторської перевірки

Джерело: сформовано автором за інформацією ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА»

Додаток Б

Матриця істотних ризиків та заходів управління ними

№	Вид ризику	Опис ризику	Джерело виникнення	Ймовірність	Потенційний вплив	Рівень ризику	Заходи управління та мінімізації
1	Ринковий ризик (ціновий)	Зростання ціни закупівлі електричної енергії, особливо на ринку небалансів	Коливання цін на РДН та ринку небалансів; дефіцит ліквідності	Висока	Значний негативний вплив на фінансовий результат	Високий	Оптимізація закупівель; моніторинг ринку; участь у сегментах з нижчою ціною
2	Ризик ліквідності	Нездатність своєчасно виконувати фінансові зобов'язання	Прострочена дебіторська заборгованість споживачів ПОН	Висока	Критичний (ризик неплатоспроможності)	Критичний	Судове стягнення боргів; припинення постачання; законодавчі механізми реструктуризації
3	Кредитний ризик	Невиконання контрагентами платіжних зобов'язань	Споживачі державного та комунального сектору	Середня	Значний	Високий	Контроль платіжної дисципліни; робота з держорганами; претензійно-позовна робота
4	Регуляторний ризик	Зміни державного регулювання тарифів і правил ринку	Законодавчі та нормативні зміни	Середня	Значний	Середньо-високий	Постійний моніторинг законодавства;

Рисунок Б.1 – Матриця істотних ризиків

Джерело: сформовано автором за інформацією ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА»

Продовження додатку Б

							участь у регуляторних консультаціях
5	Валютний ризик	Вплив коливань валютних курсів на фінансові результати	Валютні операції (потенційні)	Низька	Незначний	Низький	Залучення валютних кредитів лише за наявності валютної виручки
6	Корупційний ризик	Можливість виникнення корупційних проявів у діяльності	Людський фактор, управлінські рішення	Низька	Репутаційний та фінансовий	Середній	Антикорупційна програма; уповноважений з антикорупційної діяльності; щорічна оцінка
7	Операційний ризик (кадровий)	Втрата ключового кваліфікованого персоналу	Кадрова нестабільність, зовнішні фактори	Середня	Значний	Середній	Матеріальне стимулювання; соціальний захист; роль профспілки
8	Кіберризик	Кібератаки, витік або втрата даних	Кіберзагрози, воєнні ризики	Середня	Значний	Середньо-високий	Хмарна ІКС; міжмережвий екран; політики ІБ; навчання з кібергігієни

Рисунок Б.2 – Матриця істотних ризиків

Джерело: сформовано автором за інформацією ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА»

Додаток В

2. ТЕСТ-АНКЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

2.1. Контрольне середовище

№	Питання	Так	Ні	Частково	Коментар аудитора
1	Чи затверджена організаційна структура підприємства?	☐	☐	☐	
2	Чи чітко розмежовані повноваження та відповідальність?	☐	☐	☐	
3	Чи затверджені посадові інструкції ключових працівників?	☐	☐	☐	
4	Чи існує кодекс етики / політика доброчесності?	☐	☐	☐	
5	Чи здійснюється контроль за дотриманням етичних принципів?	☐	☐	☐	

2.2. Процес оцінки ризиків підприємства

№	Питання	Так	Ні	Частково	Коментар аудитора
6	Чи ідентифікує керівництво ключові фінансові та операційні ризики?	☐	☐	☐	
7	Чи документується процес управління ризиками?	☐	☐	☐	
8	Чи переглядаються ризики у разі змін у діяльності підприємства?	☐	☐	☐	
9	Чи враховуються ризики шахрайства?	☐	☐	☐	

2.3. Інформаційні системи та облікові процеси

№	Питання	Так	Ні	Частково	Коментар аудитора
10	Чи ведеться бухгалтерський облік відповідно до МСФЗ?	☐	☐	☐	
11	Чи автоматизовані основні облікові процеси?	☐	☐	☐	
12	Чи обмежений доступ до облікових та ІТ-систем?	☐	☐	☐	
13	Чи здійснюється резервне копіювання облікових даних?	☐	☐	☐	

2.4. Контрольні заходи

№	Питання	Так	Ні	Частково	Коментар аудитора
14	Чи всі господарські операції належним чином санкціонуються?	☐	☐	☐	
15	Чи розмежовані функції виконання, обліку та контролю?	☐	☐	☐	
16	Чи проводиться інвентаризація активів і зобов'язань?	☐	☐	☐	
17	Чи перевіряється повнота та правильність первинних документів?	☐	☐	☐	

Рисунок В.1 – Витяг з оцінки ризиків контролю

Джерело: сформовано автором за інформацією ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА»

Продовження додатку В

2.5. Моніторинг системи внутрішнього контролю

№	Питання	Так	Ні	Частково	Коментар аудитора
18	Чи функціонує служба внутрішнього контролю / аудиту?	☐	☐	☐	
19	Чи усуваються виявлені недоліки системи внутрішнього контролю?	☐	☐	☐	
20	Чи здійснюється періодична оцінка ефективності СВК?	☐	☐	☐	

3. Оцінка ризиків системи внутрішнього контролю

Компонент СВК	Рівень ризику	Обґрунтування аудитора
Контрольне середовище	Середній	Часткове розмежування функцій та відповідальності
Процес оцінки ризиків	Середній	Недостатня формалізація управління ризиками
Інформаційні системи	Середній	Часткова автоматизація облікових процесів
Контрольні заходи	Середній	Окремі процедури не документуються належним чином
Моніторинг	Середній	Обмежений вплив внутрішнього контролю

Загальний рівень ризику СВК: СЕРЕДНІЙ

4. Вплив на подальші аудиторські процедури

З урахуванням оціненого середнього рівня ризику системи внутрішнього контролю аудитор приймає рішення частково покладатися на СВК та зосередити основну увагу на виконанні процедур по суті. Обсяг вибірки за ключовими ділянками обліку підлягає збільшенню, а також застосовуються додаткові аналітичні процедури.

Рисунок В.2 – Витяг з оцінки ризиків контролю

Джерело: сформовано автором за інформацією ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА»

Продовження додатку В

Аудиторська фірма:		ТОВ АК «Кроу Україна»
Найменування клієнта:	XXXX	Виконав:
Кінець року:	31.12.2024	Дата:
Код документа:	530	Перевірів:
Ризики і заходи контролю на рівні суб'єкта господарювання		

Призначення: Отримати розуміння ризиків і заходів контролю (ЗК) на рівні суб'єкта господарювання.

Висновок: Ризик контролю оцінюється як середній

Складова	Кількість розглянутих нижче чинників ризику	Кількість НЕ усунутих чинників ризиків	Окреслити виявлених недоліків контролю на аудит (наприклад, якщо були найняті або залишені на посаді некомпетентні працівники, може бути необхідна додаткова аудиторська робота для визначення викривлень в облікових записах)
Середовище контролю	7	1	Середовище контролю існує, але політики і процедури для санкціонування і затвердження операцій не визначені в письмовій формі.
Оцінка ризику (включаючи ризик шахрайства)	2	2	Бізнес ризики визначаються, але визначення не задокументовано.
Інформація і повідомлення - Загальні заходи контролю ІТ - Фінансова звітність	7	1	Відсутнє співвідношення між цілями, ризиками й ІТ планами.
Моніторинг	1	1	Моніторинг не проводиться.
Всього	17	5	

Оцінка ризику здійснюється на підставі судження аудитора і зважаючи на характер і обсяг діяльності клієнта. Рекомендований орієнтир для оцінки: Ризик низький, якщо кількість неусунутих чинників ризику не більше двох, середній – від 3 до 7, високий – більше 7.

Рисунок В.3 – Витяг з оцінки ризиків контролю

Джерело: сформовано автором за інформацією ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА»

Продовження додатку В

Середовище контролю	Описати заходи контролю (ЗК) чи дії управлінського персоналу і навести підтверджуючу документацію (якщо є)	Докази (документи, спостереження чи опитування персоналу) того, що ЗК були запроваджені	Дієвість контролю Так/Ні	Застосованість ЗК в зведенні? Так/Ні	Ву
1. Ризик: Не наголошується на потребі в чесності та етичних цінностях	Відсутні кодекси поведінки Працівники чітко розуміють, яка поведінка є прийнятною і непринятною, і знають, що робити, коли вони стикаються з неналежною поведінкою Управлінський персонал усуває чи зменшує стимули і спокуси, які можуть змусити персонал до вчинення нечесних або неетичних дій,	Зі слів керівника, бухгалтера та юриста Проведення щорічних інвентаризацій Контроль банківських платежів та моніторинг платежів з боку Концерну	так	так	STV
Визначити впроваджені заходи контролю, (наприклад, - Працівники чітко розуміють, яка поведінка є прийнятною і непринятною, і знають, що робити, коли вони стикаються з неналежною поведінкою - Працівників завжди карають за неналежну поведінку - Інше (зазначити))					
Висновок ☒ Ризик усунуто ☐ Існує значний недолік у контролі					
2. Ризик: Можуть бути найняті або залишені на посаді некомпетентні працівники	Персонал компанії необхідно мірою компетентний та підготовлений для виконання своїх призначених обов'язків Управлінський персонал визначає необхідні знання та навички, яких вимагають посади працівників Існують і ефективно використовуються посадові обов'язки	Складено та використовуються посадові інструкції. Персонал має необхідні навички, досвід та освіту. Аналіз особових справ працівників	Так	Так	STV
Визначити впроваджені заходи контролю, (наприклад, - Персонал компанії необхідно мірою компетентний та підготовлений для виконання своїх призначених обов'язків - Управлінський персонал визначає необхідні знання та навички, яких вимагають посади працівників - Існують і ефективно використовуються посадові обов'язки - Управлінський персонал забезпечує персонал доступом до програм тренінгів за відповідними темами - Персоналу виплачуються компенсації та нагороди за ефективну діяльність					
Висновок ☒ Ризик усунуто ☐ Існує значний недолік у контролі					

Рисунок В.4 – Витяг з оцінки ризиків контролю

Джерело: сформовано автором за інформацією ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА»

Продовження додатку В

3. Ризик неефективного нагляду тих, кого наділено найвищими повноваженнями (ННП), за управлінським персоналом (якщо застосовне)	Складаються бюджети доходів та витрат та контролюється їх виконання Працює наглядова рада та ревізійна комісія зі складу представників власників ННП отримують значиму інформацію (фінансові результати тощо) вчасно ННП, забезпечують ефективний нагляд за діяльністю управлінського персоналу (включаючи виникнення складних питань і відповіді, які вимагаються) Проводять загальні збори (щонайменше раз на рік), протоколи засідань формуються та розповсюджуються вчасно	Опитування персоналу. Огляд протоколів. Звіти наглядової ради та ревізійної комісії.	так	так	STV	
Визначити впроваджені заходи контролю, (наприклад, - Більшість ННП, не залежні від управлінського персоналу - Існує відповідний досвід, висока кваліфікація і знання фінансів (включаючи аудиторську комісію) для забезпечення необхідного нагляду - ННП отримують значиму інформацію (фінансові результати тощо) вчасно - ННП, забезпечують ефективний нагляд за діяльністю управлінського персоналу (включаючи виникнення складних питань і відповіді, які вимагаються) - ННП, проводять засідання регулярно, і протоколи засідань розповсюджуються вчасно - Якщо існує аудиторська комісія, вона має статут, який визначає зобов'язання і обов'язки - Проводяться обговорення щодо ризику нехтування з боку управлінського персоналу й ефективності заходів внутрішнього контролю за фінансовою звітністю - Визначені в заходах внутрішнього контролю недоліки розглядаються вчасно - Сфера діяльності внутрішнього аудитора переглядається принаймні щорічно - Інше (зазначити)).						
Висновок ☒ Ризик усунуто ☐ Існує значний недолік у контролі						
	Управлінський персонал демонструє позитивне ставлення до системи та заходів контролю. Впроваджено: Ключові об'єкти інформації:	Проведення щорічної інвентаризації активів та зобов'язань. Бухгалтер має достатню кваліфікацію.				

Рисунок В.5 – Витяг з оцінки ризиків контролю

Джерело: сформовано автором за інформацією ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА»

Продовження додатку В

4. Ризик: Управлінський персонал має погане ставлення до заходів внутрішнього контролю та/або управління бізнес-ризиками	Контрольовані об'єкти інформації; Ефективне функціонування бухгалтерської служби; запроваджує процедури для попередження несанкціонованого доступу чи знищення активів	Керівник контролює проведення бухгалтерських операцій; Керівник візує первинні документи: рахунки покупцям, рахунки від постачальників, акти виконаних робіт (послуг).	так	так	STV
Визначити впроваджені заходи контролю, (наприклад, - Управлінський персонал демонструє позитивне ставлення і дії щодо: - Запровадження і підтримування якісних заходів внутрішнього контролю за фінансовою звітністю (включаючи нехтування з боку управлінського персоналу та іншого шахрайства); - Належний вибір / застосування облікової політики; - Контроль обробки інформації; і - Функціонування бухгалтерської служби. - Управлінський персонал наголошує операційному персоналу на належній поведінці. - Управлінський персонал запроваджує процедури для попередження несанкціонованого доступу чи знищення активів, документів і записів - Управлінський персонал аналізує бізнес-ризик і вживає відповідні заходи. - Інше (зазначити)).					
Висновок ☒ Ризик усунуто ☐ Існує значний недолік у контролі					
5. Ризик: Неефективна / нена-лежна організаційна структура для планування, контролінгу й досягнення цілей	Складаються бюджети доходів та витрат та контролюється їх виконання Управлінський персонал чітко розуміє свої обов'язки і повноваження щодо підприємницької діяльності та володіє необхідним досвідом і рівнем знань, щоб правильно виконувати свої посадові функції	Огляд бюджетів доходів та витрат (фінансові плани) Посадові інструкції керівника чітко визначають його права та обов'язки.	Так	Так	STV
Визначити впроваджені заходи контролю, (наприклад, - Існує належна організаційна структура, щоб полегшити досягнення цілей клієнта, виконання операційних функцій і нормативних вимог. - Управлінський персонал чітко розуміє свої обов'язки і повноваження щодо підприємницької діяльності та володіє необхідним досвідом і рівнем знань, щоб правильно виконувати свої посадові функції. - Структура суб'єкта господарювання полегшує потік надійної і вчасної інформації відповідним людям для планування і контролінгу - Несумісні обов'язки розділяються за можливості. - Інше (зазначити)).					
Висновок ☒ Ризик усунуто ☐ Існує значний недолік у контролі					

Рисунок В.6 – Витяг з оцінки ризиків контролю

Джерело: сформовано автором за інформацією ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА»

Продовження додатку В

6. Ризик: Нечіткі риси підзвітності/звітності, що призводять до неправильного прийняття рішень і можливих помилок у Ф/З	Існують належні риси звітності, властиві розміру і характеру діяльності суб'єкта господарювання. Посадові інструкції включають обов'язки щодо контролю	Політики та процедури визначені частково, але та не прописані у письмовій формі Посадові інструкції керівника	Ні	Так	STV
Визначити впроваджені заходи контролю, (наприклад, - Існують політики і процедури для санкціонування і затвердження - Існують належні риси звітності, властиві розміру і характеру - Існує процес призначення права власності на інформацію і того, кому - Посадові інструкції включають обов'язки щодо контролю - Ті, кого наділено найвищими повноваженнями, та/або аудиторська - Інше (вказати)).					
Висновок ☐ Ризик усунуто ☒ Існує значний недолік у контролі					
7. Ризик: Не існує ніяких політик/процедур, щоб упевнитися в ефективному управлінні персоналом	Виконання роботи кожним працівником періодично оцінюється та переглядається і зживаються відповідні дії. Політика тренінгу націлена на майбутні функції й обов'язки і очікувані рівні виконання роботи й мінливих потреб.	Бесіда з (головний бухгалтер) Політики та процедури визначені частково, але та не прописані у письмовій формі. Отримуються юридичні та інформаційні послуги (огляд договорів та актів)	Так	Так	STV
Визначити впроваджені заходи контролю, (наприклад, - Управлінський персонал запроваджує/забезпечує виконання стандартів - Практики підбору персоналу (особливо для працівників із доступом до активів, чутливим до незаконного привласнення) включають поглиблені - Виконання роботи кожним працівником періодично оцінюється та - Політика тренінгу націлена на майбутні функції й обов'язки і очікувані - Інше (вказати)).					
Висновок ☒ Ризик усунуто ☐ Існує значний недолік у контролі					

Рисунок В.7 – Витяг з оцінки ризиків контролю

Джерело: сформовано автором за інформацією ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА»

Продовження додатку В

Оцінка ризику	Описати заходи контролю (ЗК) чи дії управлінського персоналу і навести підтверджуючу документацію (якщо є)	Докази (документи, спостереження чи опитування персоналу) того, що ЗК були запроваджені	Дієвість контролю Так/Ні	Застосованість ЗК в завданні? Так/Ні	Ву	Ref
1. Ризик: Управлінський персонал часто стикається з подіями (як внутрішніми так і зовнішніми), операціями чи обставинами, які не були попередньо визначені / оцінені, або постійно реагує на події, а не планує наперед	Управлінський персонал розробляє бізнес-план / бюджет, який регулярно порівнюється з фактичними результатами, а також пояснюються відхилення і вживаються	Бізнес ризики визначаються, але визначення не задокументовано.	Ні	так	STV	
Визначити впроваджені заходи контролю, (наприклад: - Управлінський персонал визначає місію, стратегію і цілі фінансової звітності та постійно повідомляє їх працівникам. - Ризики фінансової звітності та їх значимість постійно визначаються/оцінюються і оновлюються в рамках процесу бізнес-планування. - Управлінський персонал визначає/оцінює: - Бізнес-ризик (які перешкоджають досягненню цілей фінансової звітності), ризики бізнес-процесів і чинники ризику шахрайства, у тому числі нехтування з боку управлінського персоналу; - Нові чинники ризиків, такі як нові операції; придбання / продажі, зміни в системах ІТ і контролю, нові вимоги фінансової звітності й зміни в складі основного персоналу; та - Ризики фінансової звітності, що виникають внаслідок операцій і дотримання законодавчих і нормативних актів. - Управлінський персонал розробляє бізнес-план / бюджет, який регулярно порівнюється з фактичними результатами, а також пояснюються відхилення і вживаються відповідні дії. - Зміни ризиків фінансової звітності визначаються вчасно і вживаються відповідні дії. - Управлінський персонал запроваджує в рамках усього суб'єкта господарювання процес управління ризиками, який визначає/оновлює і оцінює суттєвість ризиків фінансової звітності як мінімум щорічно і який призначає відповідним працівникам відповідальність за управління такими ризиками. - Управлінський персонал розробляє плани для усунення суттєвих визначених ризиків. - Інше (зазначити)).						
Висновок ☐ Ризик усунуто ☒ Існує значний недолік у контролі						
2. Ризик: Управлінський персонал не розглянув або не оцінив ризики шахрайства (такі як нехтування з боку управлінського персоналу та незаконне привласнення активів)	На робочому місці існує сприятливе середовище, яке мінімізує у працівників почуття того, що їх зневажають, їм загрожують або їх ігнорують.	Відсутній офіційний процес визначення та документування ризиків шахрайства			STV	
Визначити впроваджені заходи контролю, (наприклад: - На робочому місці існує сприятливе середовище, яке мінімізує у працівників почуття того, що їх зневажають, їм загрожують або їх ігнорують. - Управлінський персонал реагує на дії шахрайства чи підозрюваного шахрайства, а також має з ними справу, так, що для інших це є сильним сигналом того, що шахрайство не буде допустимим і не - Управлінський персонал має офіційний процес визначення і документування ризику шахрайства, який: - Чітко розглядає потенційні шахрайські схеми і сценарії. - Передбачає, що вище керівництво розглядає неправдиву фінансову звітність та незаконне привласнення активів, і - Оцінює імовірність і вплив (суттєвість) шахрайства. - Ті, кого наділено найвищими повноваженнями, регулярно розглядають можливість нехтування заходами контролю з боку управлінського персоналу. - Управлінський персонал має політику вчасного повідомлення інформації аудиторів про фактично вчинені, підозрювані випадки шахрайства або випадки шахрайства, що розслідуються, які впливають на суб'єкт - За необхідності, існує про-гра-ма інформування, якщо звіти передаються безпосередньо аудиторській комісії. - Інше (зазначити)).						
Висновок ☐ Ризик усунуто ☒ Існує значний недолік у контролі						

Рисунок В.8 – Витяг з оцінки ризиків контролю

Джерело: сформовано автором за інформацією ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА»

Продовження додатку В

Інформація та повідомлення	Описати заходи контролю (ЗК) чи дії управлінського персоналу і навести підтверджуючу документацію (якщо є)	Докази (документи, спостереження чи опитування персоналу) того, що ЗК були запроваджені	Девість контролю Так/Ні	Застосовується ЗК а заплановані? Так/Ні	Ву	Ref
Загальні заходи контролю ІТ						
1. Ризик: Немає ніяких по-літик/процедур, щодо упевнитися в ефективному ІТ управлінні та нагляді за ІТ персоналом.	Отримується підписаний лист-зобов'язання, де визначаються функції та обов'язки ІТ персоналу.					
	Доступ до даних і ступінь контролю з боку ІТ персоналу обмежуються, якщо можливо, картками доступу, пароллями та розподілом обов'язків.	Бесіда з ІТ персоналом, – головний бухгалтер	Так	Так	STV	
	Договори підписуються з кваліфікованими сторонніми постачальниками послуг.					
Визначити впроваджені заходи контролю, (наприклад, - Існує посадова інструкція для ІТ менеджера і персоналу з підтримки, які виконують обов'язки з ІТ). - Якщо наймається особа з ІТ підтримки на неповний робочий час, отримується підписаний лист-зобов'язання, де визначаються функції та обов'язки. - Доступ до даних і ступінь контролю з боку ІТ персоналу обмежуються, якщо можливо, картками доступу, пароллями та розподілом обов'язків. - Договори підписуються з кваліфікованими сторонніми постачальниками послуг. - Виконання роботи кожним працівником ІТ персоналу періодично оцінюється та переглядається і вживаються відповідні дії. - Управлінський персонал готує річний ІТ план / бюджет, який встановлює очікування і грошові обмеження. - Управлінський персонал розробив показники ІТ діяльності, і дані регулярно збираються та звітуються, зважаючи на досягнення цих орієнтирів. - Інше (вказати).						
Висновок ☒ Ризик усунуто ☐ Існує значний недолік у контролі						

Рисунок В.9 – Витяг з оцінки ризиків контролю

Джерело: сформовано автором за інформацією ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА»

Продовження додатку В

2. Ризик: Немає ніякого спів-відношення між цілями, ризиками й ІТ планами.	Відсутні ІТ плани	Ні	Ні	STV	
Визначити впроваджені заходи контролю, (наприклад, - Управлінський персонал підготував план (бюджет) для ІТ, який узгоджує бізнес-цілі з ІТ стратегіями. - Управлінський персонал шукає ідеї для ІТ плану (потреби і ризики, які з'являються) серед інших осіб в межах суб'єкта господарювання. - Група ІТ проводить моніторинг своїх досягнень плану і вживає відповідні дії. - Інше (вказати).					
Висновок ☐ Ризик усунуто ☒ Існує значний недолік у контролі					
3. Ризик: Сподівання покладаються на системи / про-грами, які неточно оброблюють неточні дані	Суб'єкт господарювання використовує загальноживані пакети програмного забезпечення для бухгалтерського обліку й інші пакети без жодної модифікації. Доступ до програм обмежений (паролями тощо) для авторизованого персоналу. Члени персоналу, які використовують або вводять дані до програм, були належним чином підготовлені	Огляд програмного забезпечення, огляд журналу операцій, бесіда з — головний бухгалтер	так	так	STV
Визначити впроваджені заходи контролю, (наприклад, - Суб'єкт господарювання використовує загальноживані пакети програмного забезпечення для бухгалтерського обліку й інші пакети без жодної модифікації. - Доступ до програм обмежений (паролями тощо) для авторизованого персоналу. - Члени персоналу, які використовують або вводять дані до програм, були належним чином підготовлені. - Працівникам дозволяється використовувати лише санкціоноване програмне забезпечення. - Для користувальницького програмного забезпечення слід провести тестування на відповідному рівні перед запровадженням. - Програмні зміни є предметом зміни процедур управлінського персоналу. - Інше (вказати)).					
Висновок ☒ Ризик усунуто ☐ Існує значний недолік у контролі					

Рисунок В.10 – Витяг з оцінки ризиків контролю

Джерело: сформовано автором за інформацією ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА»

Продовження додатку В

4. Можливе знищення даних, неправильні зміни, не-санк-ціоновані чи неіс-ну-ючі операції або неточне відображення операцій.	Інфраструктура системи (операційні системи мережі, сервери, системи обмеження доступу тощо) налаштована для запобігання несанкціонованому доступу. дані захищені від несанкціонованого доступу і модифікації в місцях зберігання і протягом передачі Для файлів даних і важливих програм створюються ре-зервні копії і вони зберігаються в місцях за межами суб'єкта господарювання. Доступ до ІТ засобів, обладнання і програм (у тому числі віддалений доступ) обмежений для авторизованого персоналу. Паролі регулярно змінюються.	Бесіда з ІТ персоналом, – головний бухгалтер.	Так	Так	STV
	Існують політики, щоб упевнитися, що працівникам, які залишають компанію, закритий доступ до програм-них продуктів і баз даних. Існують процедури для захисту від комп'ютерних вірусів.				
Визначити впроваджені заходи контролю, (наприклад, - Інфраструктура системи (операційні системи мережі, сервери, системи обмеження доступу тощо) налаштована для запобігання несанкціонованому доступу. - дані захищені від несанкціонованого доступу і модифікації в місцях зберігання і протягом передачі - Для файлів даних і важливих програм створюються ре-зервні копії і вони зберігаються в місцях за межами суб'єкта господарювання. - Доступ до ІТ засобів, обладнання і програм (у тому числі віддалений доступ) обмежений для авторизованого персоналу. - Паролі регулярно змінюються. - Існують політики, щоб упевнитися, що працівникам, які залишають компанію, закритий доступ до програм-них продуктів і баз даних. - Існують процедури для захисту від комп'ютерних вірусів. - Проводиться періодичне тестування безпечності програмного забезпечення та інфраструктури мережі - Інше (зазначити)).					
Висновок ☒ Ризик усунуто ☐ Існує значний недолік у контролі					

Рисунок В.11 – Витяг з оцінки ризиків контролю

Джерело: сформовано автором за інформацією ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА»

Продовження додатку В

Фінансова звітність						
5. Ризик: Операції, події та умови, які є суттєвими для Ф/З, можуть бути не відображені в обліку	Управлінський персонал добре ставиться до розкриття інформації про події та умови, які можуть бути суттєвими для Ф/З.	Персонал кваліфікований.				
	Очікується, що персонал вчасно повідомляє управлінському персоналу інформацію про подані новини.	Фінансова звітність перевіряється та контролюється керівником			STV	
Визначити впроваджені заходи контролю, (наприклад, - Управлінський персонал добре ставиться до розкриття інформації про події та умови, які можуть бути суттєвими для Ф/З. - Очікується, що персонал вчасно повідомляє управлінському персоналу інформацію про подані новини. - Фінансовий персонал регулярно перевіряє законні рахунки-фактури, протоколи та інші схожі документи щодо невідображених подій і умов. - Управлінський персонал запровадив процедури для визначення конкретних подій і умов (амортизація, відшкодовані суми, справедлива ринкова вартість тощо), які можуть бути суттєвими для Ф/З. - Інше (зазначити).						
Висновок ☒ Ризик усунуто. ☐ Існує значний недолік у контролі						

Рисунок В.12 – Витяг з оцінки ризиків контролю

Джерело: сформовано автором за інформацією ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА»

Продовження додатку В

6. Ризик: Поганий нагляд / контроль за фінансовою звітністю, обліком і підготовкою суттєвих оцінок / розкриття інформації, що може призвести до суттєвих викривлень у Ф/З.	Управлінський персонал наймає компетентний персонал або відповідного спеціаліста для підготовки фінансових звітів (включаючи оцінки та нарахування). Програми бухгалтерського обліку, які застосовуються для фінансової звітності, використовують стандартні особливості контролю, які можна знайти в більшості комерційних пакетів програмного забезпечення. Запис в обліку може робити лише авторизований персонал; і Ручні записи адекватно контролюються управлінським персоналом. - Управлінський персонал переглядає і візує: - Розрахунки оцінок і нарахувань; - ключові облікові реєстри; і - Підготовлені фінансові звіти;	Бесіда з IT персоналом, – головний бухгалтер	Так	Так	STV
---	--	---	------------	------------	------------

Визначити впроваджені заходи контролю, (наприклад, - Управлінський персонал наймає компетентний персонал або відповідного спеціаліста для підготовки фінансових звітів (включаючи оцінки та нарахування). - Програми бухгалтерського обліку, які застосовуються для фінансової звітності, використовують стандартні особливості контролю, які можна знайти в більшості комерційних пакетів програмного забезпечення. - Електронні таблиці, які використовуються в підготовці Ф/З, захищені пароллями, централізовано зберігаються, для них створюється резервне копіювання і вони регулярно перевіряються на помилки і - Існують процедури, щоб упевнитися, що всі операції відображені відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності. - Всі бухгалтерські дані підрозділів зводяться до загального реєстру. Ці зведення підписуються і датуються тим, хто підготував / переглянув, а також додається підтверджуюча документація. - Усі залишки рахунку зводяться перед закриттям книги, у т. ч. підтверджується, що залишки пов'язані з пов'язаними особами (включаючи зведення залишків підрозділів). - Існує процедура, що деталізує, як готуються суттєві оцінки і нарахування. Це може включати розрахунки, припущення, надійність основної інформації, залучення спеціалістів (якщо є), нагляд за управлінським персоналом і послідовність у застосуванні. - Процедури закриття кінця періоду включають класифікацію розрахунків за термінами погашення - Щодо журнальних записів: - Існує контрольний список стандартних записів закриття; - Запис в обліку може робити лише авторизований персонал; і - Ручні записи адекватно контролюються управлінським персоналом. - Управлінський персонал переглядає і візує: - Розрахунки оцінок і нарахувань; - ключові облікові реєстри; і - Підготовлені фінансові звіти; і запити щодо відхилень та незвичайних сум. - Існують заходи контролю за доступом / санкціонуванням, для підтримки прозорості бухгалтерських записів - Інше (визначити)).	Висновок [X] Ризик усунуто [] Існує значний недолік у контролі
---	--

Рисунок В.13 – Витяг з оцінки ризиків контролю

Джерело: сформовано автором за інформацією ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА»

Продовження додатку В

Моніторинг	Описати заходи контролю (ЗК) чи дії управлінського персоналу і навести підтверджуючу документацію (якщо є)	Докази (документи, спостереження чи опитування персоналу) того, що ЗК були запроваджені	Дієвість контролю Так/Ні	Застосовано ть ЗК в завданні? Так/Ні	Бу	Ref
1. Ризик: Немає про-цедур для моніторингу належ-ного функці-ону-вання внутрішніх заходів контролю і для вчас-ного виправлення виявлених недоліків контролю	Існує безперервний моні-то-ринг діяльності, який розгля-да-є функціонування суттє-вих заходів внутріш-нього контролю	Протоколи нарад, Результати внутрішнього аудиту	Так	Так	STV	
Визначити впроваджені заходи контролю, (наприклад, - Існує безперервний моні-то-ринг діяльності, який розгля-да-є функціонування суттє-вих заходів внутріш-нього контролю; - Існують процедури виявлен-ня фактів нехтування заходами контролю, - кваліфікований персонал пе-ріодично оцінює захо-ди кон-тролю в основних системах контролю, - Управлінський персонал аживає відповідні дії щодо: - Питань, неохоплених політиками і процедурами, - Виправлення недоліків у заходах внутрішнього контролю (включаючи ті, які виявив аудитор); - Скарги зовнішніх сторін на неправильні фінансові питання. - Інше (вказати)).						
Висновок ☒ Ризик усунуто ☐ Існує значний недолік у контролі						

Підготовлено /Дата (Prepared by / Date):	STV	01.03.2025
Перевірено/Дата (Reviewed by / Date):	TY	18.04.2025
Партнер із завдання / Дата (Engagement Partner / Date):	SO	18.04.2025

Рисунок В.14 – Витяг з оцінки ризиків контролю

Джерело: сформовано автором за інформацією ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА»

Додаток Д

1. Мета документа

Оцінити ризик невиявлення у процесі аудиту ДПЗД «УКРІНТЕРЕНЕРГО» для визначення характеру, часу та обсягу подальших процедур аудиту з метою забезпечення зниження аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. Ризик невиявлення — це ризик того, що аудиторські процедури не виявлять існуюче суттєве викривлення у фінансовій звітності.

2. Основні вихідні дані

Компонент ризику	Оцінка	Коментар
Властивий ризик (IR)	Середній	Аналіз діяльності клієнта та галузі
Ризик контролю (CR)	Середній	За результатами оцінки СВК
Ризик невиявлення (DR)	Низько-середній	Визначений аудитором
Рівень суттєвості	Помірний	Встановлено при плануванні

Ця модель відображає традиційний підхід до оцінки аудиторського ризику:

$$AR = IR \times CR \times DR$$

3. Оцінка ризику невиявлення

Ризик невиявлення встановлено як низько-середній, оскільки поєднання середнього властивого ризику та середнього ризику контролю потребує підвищеної уваги аудитора до процедур по суті.

Оцінка ризику невиявлення має базуватися на:

- результатах оцінки системи внутрішнього контролю;
- встановленому рівні суттєвості;
- особливостях господарських операцій підприємства;
- складності облікових процесів.

Ризик невиявлення аудитор може контролювати, застосовуючи відповідну комбінацію процедур тестування, включаючи розширене тестування по суті, збільшення розміру вибірки, аналітичні процедури, що спрямовані на виявлення суттєвих викривлень.

4. Вплив оцінки ризику на план та процедури аудиту

Характер процедур: більший акцент процедури по суті;

Розмір вибірки: збільшення кількості елементів, що підлягають тестуванню;

Час виконання: наближення процедур до дати балансу для зменшення невиявлених невідповідностей;

Професійний скептицизм: застосування посиленого рівня скептицизму аудитора.

Такий підхід відповідає загальній логіці планування ризик-орієнтованого аудиту та вимогам, що ставлять на меті зменшення загального аудиторського ризику.

5. Обґрунтування вибору оцінок

Властивий ризик (IR): середній рівень ризику невірної фінансової звітності у зв'язку з природою діяльності підприємства.

Ризик контролю (CR): середній через часткову автоматизацію обліку, не завжди формалізовані процедури контролю (результати аналізу СВК).

Ризик невиявлення (DR): низько-середній, оскільки поєднання всіх факторів потребує додаткових процедур для забезпечення належного рівня доказів.

6. Висновок

Оцінка ризику невиявлення визначена як низько-середній, що обумовлює застосування розширених процедур по суті з метою отримання достатніх і належних аудиторських доказів. План аудиту коригується відповідно до цієї оцінки, а заплановані процедури вважаються достатніми для зниження аудиторського ризику до прийнятно низького рівня.

Рисунок Д.1 – Витяг з оцінки ризиків невиявлення

Джерело: сформовано автором за інформацією ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА»

Продовження додатку Д

Аудиторська фірма:	ТОВ АК «Кроу Україна»		
Найменування клієнта:	XXXX	Виконав:	STV
Кінець року:	31.12.2024	Дата:	07.02.2025
Код документа:	520E	Перевірів:	TY
		Дата:	18.04.2025
Ідентифіковані ризики			

Мета: Ідентифікувати і узагальнити ризики суттєвого викривлення
Розробити дії у відповідь на ідентифіковані ризики

Висновок: Ризики суттєвого викривлення ідентифіковані, дії у відповідь розроблені

Назва ризику	Короткий опис ризику	Пов'язана стаття / клас операцій / розкриття	Ризик на рівні фінансової звітності / чи твердження? (Звітність / Твердження)	Присутній ризик шахрайства? (Так / Ні)	Твердження (C E A V)	Суттєвість ризику (Так / Ні)	Наявність заходів контролю у клієнта (Так / Ні)	Опис заходів контролю	Заплановані процедури у відповідь на ризики
Менеджмент нехтує заходами контролю	Менеджмент може оминути заходи внутрішнього контролю стосовно відображення операцій в бухгалтерії, невідповідно коригує припущення щодо бухгалтерських оцінок, прискорює або відкладає визнання операцій в обліку для маніпулювання показниками фінансової звітності	всі	звітність	так	C E A V	так	н/з	н/з	Тест журнальних записів
Ризик визнання доходів	Ризик того, що дохід визнаний без фактичної поставки продукції або надання послуг. Ризик того, що доходи визнавалися не у відповідному періоді	виручка, заборгованість покупців та отримані аванси	звітність	так	C A	так	Так	звіряння розрахунків з покупцями на звітну дату	Тести ефективності процедур контролю та процедури по суті щодо ризику

Рисунок Д.2 – Витяг з оцінки ризиків невиявлення

Джерело: сформовано автором за інформацією ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА»

Продовження додатку Д

Слабкість контролю за складанням фінансової звітності	Ризик того, що дані фінансової звітності не узгоджуються з фактичним станом справ	всі	звітність	так	CEAV	так	так	річна інвентаризація, регулярний розгляд актуальності припущень щодо оцінки основних статей активів і зобов'язань	Тести ефективності процедур контролю за процедурами закриття періоду і обґрунтованості оцінок на звітну дату
Залишки на початок періоду (для перших завдань)	Ризик того, що звітність попереднього періоду не була перевірена у відповідності з МСА	всі	звітність	так	CEAV	так	н/з	н/з	Огляд робочого файлу попереднього аудитора та інші передбачені МСА процедури щодо основних та найбільш чутливих до викривлення статей звітності
Існування та оцінка запасів	Ризик визнання у складі активів запасів, контроль над якими втрачено (або ще не отримано). Ризик неналежного застосування вимог облікової політики до оцінки запасів	Запаси	твердження	так	EV	так	так	інвентаризація перед складанням звітності. Визначення обсягу малорухомих запасів та розрахунок резерву їх знецінення	Присутність при інвентаризації, оцінка процесу інвентаризації, огляд стану та існування найбільш цінних груп запасів. Перевірка та перерахунок резерву на знецінення малорухомих запасів
Оцінка дебіторської заборгованості покупців	Ризик, що знецінення заборгованості не відповідає обліковій політиці та фактичному стану справ	Дебіторська заборгованість покупців	твердження	так	V	так	Так	Групування заборгованості за строками непогашення та розрахунок резерву, аналіз платоспроможності боржників	Тести ефективності процедур контролю, перерахунок резерву
Оцінка основних засобів	Ризик того, що знецінення основних засобів неналежним чином розраховано та відображено в обліку	Основні засоби	твердження	ні	V	так	ні	н/з	Визначення ознак знецінення, оцінка реакції керівництва на них та обґрунтованого застосування оцінок для визначення суми їх відшкодування
Операції з пов'язаними сторонами	Ризик того, що не всі операції з пов'язаними сторонами були ідентифіковані з метою належного їх розкриття у звітності	всі	звітність	так	CEAV	так	ні	н/з	Перевірка розкриття інформації про пов'язаних осіб та операції з ними, перевірка обсягів і залишків за такими операціями

Рисунок Д.3 – Витяг з оцінки ризиків невиявлення

Джерело: сформовано автором за інформацією ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА»

Додаток Ж

Перелік суттєвих статей фінансової звітності ДПЗД «УКРІНТЕРЕНЕРГО»

Стаття	Значення, тис. грн.	Поріг суттєвості відповідно до НП(С)БО
1	2	3
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	11 288 016	224 098 (5% активів)
Інші оборотні активи	1 710 948	224 098 (5% активів)
Зареєстрований (пайовий) капітал	14 612	14 127 (5% власного капіталу)
Капітал у дооцінках	72 949	14 127 (5% власного капіталу)
Нерозподілений прибуток	183 716	14 127 (5% власного капіталу)
Кредиторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	2 803 735	209 970 (5% зобов'язань)
Кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	503 868	209 970 (5% зобов'язань)
Інші поточні зобов'язання	857 122	209 970 (5% зобов'язань)
Чистий дохід	2 144 577	174 (2% чистого збитку)
Собівартість	(1 907 345)	174 (2% чистого збитку)
Інші операційні доходи	45 909	174 (2% чистого збитку)
Адміністративні витрати	(34 092)	174 (2% чистого збитку)
Витрати на збут	(10 878)	174 (2% чистого збитку)
Інші операційні витрати	(190 886)	174 (2% чистого збитку)
Інші фінансові доходи	183	174 (2% чистого збитку)
Інші витрати	(245)	174 (2% чистого збитку)
Витрати з податку на прибуток	(38 665)	174 (2% чистого збитку)

Рисунок Ж.1 – Витяг з визначення суттєвості та її рівнів

Джерело: сформовано автором за інформацією ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА»

Продовження додатку Ж

Аудиторська фірма:		ТОВ АК «Кроу Україна»	
Найменування клієнта:	XXXX	Виконав:	STV
Кінець року:	31.12.2024	Дата:	27.02.2025
Код документа:	420	Перевірів:	ТУ
		Дата:	18.04.2025
Суттєвість (Основний)			

Призначення: Розрахувати суттєвість. Визначити прийнятність застосованої суттєвості

Висновок: Ми розрахували суттєвість для завдання. Фінальна суттєвість не зменшилась (або зменшилась несуттєво). Відповідно вона прийнятна для нашого завдання.

Ідентифікувати основних користувачів Ф/З

Користувачі	Фактори, які вплинуть на прийняття рішень користувачами? Розглянути основні розділи фінансової звітності та розкриття інформації, законодавчі/нормативні акти та інші питання.
a) публічна компанія, яка є об'єктом ретельного вивчення зі сторони аналітиків або має значний вплив на ринок.	ні
b) підприємство може бути предметом поглинання.	ні
c) мають місце проблеми з обслуговуванням кредиторів.	ні
d) підприємство шукає фінансування.	так.
e) існують проблеми в галузі, що може вплинути на здатність підприємства продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому.	ні
f) підприємство працює в високо-регульованому середовищі.	ні
g) інституційні інвестори висловили занепокоєння у зв'язку з відсутністю у керівництва відповідного рівня технічних знань або знань стандартів бухгалтерського обліку.	ні
h) власники не беруть участі в повсякденній діяльності.	ні
i) існує широко поширена думка про нехтування керівництвом підприємства законами і правилами, а також слабку культуру внутрішнього контролю	ні
j) компенсація управлінському персоналу заснована на фінансових результатах.	ні
k) підприємство має репутацію застосування агресивної практики бухгалтерського обліку.	ні
l) галузь, в якій підприємство працює в регресі.	ні
m) перерахунок фінансового звіту за попередній рік в результаті розслідування регулятора.	ні
n) складна структура групи з операціями в декількох країнах.	ні
o) відбулися зміни в ключових посадах.	ні
p) відбулися суттєві зміни в бізнесі.	ні
q) це стартап.	ні

Рисунок Ж.2 – Витяг з визначення суттєвості та її рівнів

Джерело: сформовано автором за інформацією ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА»

Продовження додатку Ж

А. Загальний рівень суттєвості (МСА 320.10, МСА 320.14) (суттєвість для Ф/З у цілому)

Використайте професійне судження щодо найбільшої суми викривлень, які можуть бути включені до фінансової звітності, не впливаючи на рішення, котрі приймаються користувачами фінансової звітності.

Орієнтований на прибуток	Основа для розрахунку	Поточний період	Попередній період	Застосований контрольний показник, %		Можлива суттєвість тис. грн.	Коментарі
Плановий показник	Прибуток до оподаткування з діяльності, що триває (після коригування на премії, тощо)	0	0	від 5% до 10%	5,00%	0	
	Виручка	3 896	3 481	від 0,5% до 2%	0,50%	19	
	Активи	4 543 739	4 331 194	від 1% до 2%	1,00%	45 437	
	Інше - описати	-	-	-	-	-	
Остаточний й показник	Прибуток результат до оподаткування з діяльності, що триває (після коригування на премії, тощо)	0	0	від 5% до 10%	5,00%	0	
	Виручка	3 896	3 481	від 0,5% до 2%	0,50%	19	
	Активи	4 543 739	4 331 194	від 1% до 2%	1,00%	45 437	
	Інше - описати	-	-	-	-	-	
Висновки		Сума		Коментарі			
попередній період		36 383					
Висновки		Сума тис. грн.		Коментарі			
Плановий показник		22 728	Виходячи з нашого професійного судження, ми визначили суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому в сумі 22728				

Додаток К

Аудиторська фірма:	ТОВ АК «Кроу Україна»		
Найменування клієнта:	XXXX	Виконав:	ПІБ
Кінець року:	31.12.2023	Дата:	11.09.2024
Код документа:	401	Перевірив:	ПІБ
		Дата:	22.11.2024
План аудиту			

Мета: Розробити план аудиту

Висновок: Заплановані аудиторські докази є належними та достатніми для зниження аудиторського ризику до прийнятно низького рівня.

Рахунки, розкриття або інші суттєві питання	Код рядка	Залишки фінансової звітності			Стаття суттєва (так / ні)	Ризики суттєвих викривлень				Аудиторські процедури (так / ні)				Виконавець	Строк
		Первинні залишки	Фінальні залишки	Невиправлені коригування		Повнота (Completeness)	Існування (Existence)	Точність (Accuracy)	Оцінка (Valuation)	А. Процедури по суті основні	Б. Процедури по суті розширені (вибіркові, шахрайство, значні ризики, тощо)	В. Аналітичні процедури по суті (підтвердження в цілому)	Г. Тестування заходів контролю (операційна ефективність)		
Нематеріальні активи	1000	9	9	0	Ні	середній	середній	низький	середній	так	так	ні	ні	ПІБ	11.09.2024
Незавершені капітальні інвестиції	1005	0	0	0	Ні	високий	низький	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	12.09.2024
Основні засоби	1010	407	407	0	Ні	середній	низький	низький	високий	так	так	так	ні	ПІБ	11.09.2024
Інвестиційна нерухомість	1015	0	0	0	Ні	високий	високий	низький	високий	так	ні	ні	ні	ПІБ	11.09.2024
Довгострокові біологічні активи	1020	0	0	0	Ні	низький	середній	середній	високий	так	ні	ні	ні	ПІБ	11.09.2024
Довгострокові фінансові інвестиції	1035	0	0	0	Ні	низький	середній	високий	високий	так	ні	ні	ні	ПІБ	11.09.2024
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	47	47	0	Ні	низький	середній	високий	високий	так	так	ні	ні	ПІБ	13.09.2024
Відстрочені податкові активи	1045	18 863	18 863	0	Так	середній	низький	низький	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	16.09.2024
Гудвіл	1050	0	0	0	Ні	низький	низький	низький	високий	так	ні	ні	ні	ПІБ	20.09.2024
Відстрочені аквізиційні витрати	1060	0	0	0	Ні	низький	низький	низький	високий	так	ні	ні	ні	ПІБ	20.09.2024
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065	0	0	0	Ні	низький	низький	низький	високий	так	ні	ні	ні	ПІБ	20.09.2024
Інші необоротні активи	1090	0	0	0	Ні	середній	низький	низький	середній	так	ні	ні	ні	ПІБ	20.09.2024
Запаси	1100	10 651	10 651	0	Ні	середній	середній	високий	середній	так	ні	ні	так	ПІБ	20.09.2024
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	110 126	110 126	0	Так	низький	середній	низький	високий	так	так	так	так	ПІБ	23.09.2024
Дебіторська заборгованість за розрахунками:		0	0	0	Ні	низький	середній	низький	високий	так	ні	ні	так	ПІБ	27.09.2024
за виданими авансами	1130	4 675	4 675	0	Ні	низький	середній	низький	високий	так	так	ні	ні	ПІБ	27.09.2024
з бюджетом	1135	15 357	15 357	0	Так	низький	середній	низький	високий	так	так	ні	ні	ПІБ	27.09.2024
у тому числі з податку на прибуток	1136	0	0	0	Ні	низький	середній	низький	високий	так	так	ні	ні	ПІБ	27.09.2024

Рисунок К.1 – Витяг з плану аудиторської перевірки

Джерело: сформовано автором за інформацією ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА»

Продовження додатку К

у тому числі з податку на прибуток	1136	0	0	0	Ні	низький	середній	низький	високий	так	так	ні	ні	ПІБ	27.09.2024	0
Дебиторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів	1140	502	502	0	Ні	низький	середній	низький	високий	так	ні	ні	так	ПІБ	27.09.2024	0
Дебиторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	1145	0	0	0	Ні	низький	середній	низький	високий	так	так	ні	так	ПІБ	27.09.2024	0
Інша поточна дебиторська заборгованість	1155	63 413	63 413	0	Так	низький	середній	низький	високий	так	так	ні	так	ПІБ	27.09.2024	0
Поточні фінансові інвестиції	1160	0	0	0	Ні	середній	низький	низький	високий	так	так	ні	ні	ПІБ	30.09.2024	2
Гроші та їх еквіваленти	1165	155 207	155 207	0	Так	низький	середній	низький	низький	так	так	ні	ні	ПІБ	03.10.2024	3
Витрати майбутніх періодів	1170	10 993	10 993	0	Ні	середній	низький	низький	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	07.10.2024	4
Частка перестраховика у страхових резервах	1180	0	0	0	Ні	середній	низький	низький	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	14.10.2024	7
Інші оборотні активи	1190	741 974	741 974	0	Так	середній	низький	низький	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	14.10.2024	0
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	0	0	0	Ні	середній	середній	високий	середній	так	ні	ні	ні	ПІБ	15.10.2024	1
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	2	2	0	Ні	середній	низький	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	15.10.2024	0
Капітал у дооцінках	1405	0	0	0	Ні	середній	низький	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	16.10.2024	1
Додатковий капітал	1410	0	0	0	Ні	середній	низький	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	15.10.2024	-1
Емісійний дохід	1411	0	0	0	Ні	середній	низький	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	15.10.2024	0
Накопичені курсові різниці	1412	0	0	0	Ні	середній	низький	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	15.10.2024	0
Резервний капітал	1415	0	0	0	Ні	середній	низький	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	15.10.2024	0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	-48 657	-48 657	0	Так	середній	низький	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	22.10.2024	0
Неоплачений капітал	1425	-2	-2	0	Ні	середній	низький	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	23.10.2024	1
Вилучений капітал	1430	0	0	0	Ні	середній	низький	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	25.10.2024	2

Рисунок К.2 – Витяг з плану аудиторської перевірки

Джерело: сформовано автором за інформацією ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА»

Продовження додатку К

Інші резерви	1435	0	0	0	Ні	середній	низький	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	25.10.2024	0
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	0	0	0	Ні	середній	низький	низький	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	25.10.2024	0
Пенсійні зобов'язання	1505	0	0	0	Ні	високий	середній	низький	високий	так	ні	ні	ні	ПІБ	25.10.2024	32
Довгострокові кредити банків	1510	0	0	0	Ні	низький	низький	високий	високий	так	так	так	ні	ПІБ	25.10.2024	1
Інші довгострокові зобов'язання	1515	0	0	0	Ні	низький	середній	середній	середній	так	ні	ні	ні	ПІБ	25.10.2024	1
Довгострокові забезпечення	1520	0	0	0	Ні	високий	середній	низький	високий	так	ні	ні	ні	ПІБ	25.10.2024	0
Цільове фінансування	1525	16	16	0	Ні	середній	середній	високий	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	25.10.2024	0
Благодійна допомога	1526	0	0	0	Ні	низький	середній	середній	середній	так	ні	ні	ні	ПІБ	28.10.2024	3
Страхові резерви	1530	0	0	0	Ні	низький	середній	середній	середній	так	ні	ні	ні	ПІБ	28.10.2024	0
у тому числі:		0	0	0	Ні	низький	середній	середній	середній					ПІБ	28.10.2024	0
резерв довгострокових зобов'язань	1531	0	0	0	Ні	низький	середній	середній	середній	так	ні	ні	ні	ПІБ	28.10.2024	0
резерв збитків або резерв належних виплат	1532	0	0	0	Ні	низький	середній	середній	середній	так	ні	ні	ні	ПІБ	28.10.2024	0
резерв незароблених премій	1533	0	0	0	Ні	низький	середній	середній	середній	так	ні	ні	ні	ПІБ	28.10.2024	0
інші страхові резерви	1534	0	0	0	Ні	низький	середній	середній	середній	так	ні	ні	ні	ПІБ	28.10.2024	0
Інвестиційні контракти	1535	0	0	0	Ні	низький	середній	середній	середній	так	ні	ні	ні	ПІБ	28.10.2024	0
Призовий фонд	1540	0	0	0	Ні	низький	середній	середній	середній	так	ні	ні	ні	ПІБ	28.10.2024	0
Резерв на виплату джек-поту	1545	0	0	0	Ні	низький	середній	середній	середній	так	ні	ні	ні	ПІБ	28.10.2024	0
Короткострокові кредити банків	1600	0	0	0	Ні	середній	середній	високий	низький	так	так	так	ні	ПІБ	28.10.2024	0
Векселі видані	1605	0	0	0	Ні	середній	середній	високий	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	28.10.2024	0
Поточна кредиторська заборгованість за:		0	0	0	Ні	високий	середній	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	28.10.2024	0
довгостроковими зобов'язаннями	1610	0	0	0	Ні	високий	середній	середній	низький	так	так	так	ні	ПІБ	28.10.2024	0
товари, роботи, послуги	1615	932 380	932 380	0	Так	високий	середній	середній	низький	так	так	ні	ні	ПІБ	28.10.2024	0
розрахунками з бюджетом	1620	51 530	51 530	0	Так	високий	середній	середній	низький	так	так	так	ні	ПІБ	28.10.2024	0
у тому числі з податку на прибуток	1621	3 012	3 012	0	Ні	високий	середній	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	29.10.2024	1
розрахунками зі страхування	1625	124	124	0	Ні	високий	середній	середній	низький	так	так	так	так	ПІБ	28.10.2024	-1
розрахунками з оплати праці	1630	638	638	0	Ні	високий	середній	середній	низький	ні	ні	так	так	ПІБ	28.10.2024	0
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635	185	185	0	Ні	високий	середній	середній	низький	так	так	ні	ні	ПІБ	29.10.2024	1
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640	0	0	0	Ні	високий	середній	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	31.10.2024	2
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків	1645	0	0	0	Ні	високий	середній	середній	низький	так	так	ні	так	ПІБ	29.10.2024	-2
Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю	1650	0	0	0	Ні	високий	середній	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	29.10.2024	0
Поточні забезпечення	1660	2 573	2 573	0	Ні	високий	середній	низький	високий	так	ні	ні	ні	ПІБ	29.10.2024	0
Доходи майбутніх періодів	1665	0	0	0	Ні	середній	середній	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	30.10.2024	1
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670	0	0	0	Ні	середній	середній	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	30.10.2024	0

Рисунок К.3 – Витяг з плану аудиторської перевірки

Джерело: сформовано автором за інформацією ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА»

Продовження додатку К

Інші поточні зобов'язання	1690	193 435	193 435	0	Так	високий	середній	середній	високий	так	так	ні	ні	ПІБ	30.10.2024	0
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	5 017 542	5 017 542	0	Так	високий	середній	низький	високий	так	так	ні	так	ПІБ	31.10.2024	1
Чисті зароблені страхові премії*	2010	0	0	0	Ні	високий	середній	низький	високий	так	ні	ні	ні	ПІБ	04.11.2024	4
Премії підписані, валова сума*	2011	0	0	0	Ні	високий	середній	низький	високий	так	ні	ні	ні	ПІБ	04.11.2024	0
Премії, передані у перестраховування*	2012	0	0	0	Ні	високий	середній	низький	високий	так	ні	ні	ні	ПІБ	04.11.2024	0
Зміна резерву незароблених премій, валова сума*	2013	0	0	0	Ні	високий	середній	низький	високий	так	ні	ні	ні	ПІБ	04.11.2024	0
Зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій*	2014	0	0	0	Ні	високий	середній	низький	високий	так	ні	ні	ні	ПІБ	04.11.2024	0
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	-4 965 223	-4 965 223	0	Так	високий	середній	високий	низький	так	ні	ні	так	ПІБ	04.11.2024	0
Чисті понесені збитки за страховими виплатами*	2070	0	0	0	Ні	високий	середній	високий	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	05.11.2024	1
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань*	2105	0	0	0	Ні	низький	середній	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	05.11.2024	0
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів*	2110	0	0	0	Ні	низький	середній	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	05.11.2024	0
Зміна інших страхових резервів, валова сума*	2111	0	0	0	Ні	середній	середній	середній	середній	так	ні	ні	ні	ПІБ	05.11.2024	0
Зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах*	2112	0	0	0	Ні	середній	середній	середній	середній	так	ні	ні	ні	ПІБ	05.11.2024	0
Інші операційні доходи	2120	695	695	0	Ні	низький	середній	середній	низький	так	так	ні	ні	ПІБ	05.11.2024	0
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю*	2121	0	0	0	Ні	низький	середній	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	06.11.2024	1

Рисунок К.4 – Витяг з плану аудиторської перевірки

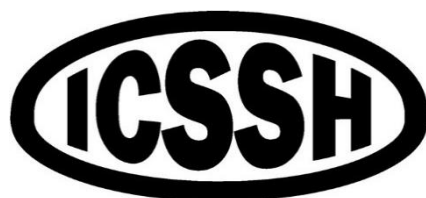
Джерело: сформовано автором за інформацією ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА»

Продовження додатку К

Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції*	2122	0	0	0	Ні	низький	середній	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	06.11.2024	0
Адміністративні витрати	2130	-41 886	-41 886	0	Так	високий	середній	середній	низький	так	ні	ні	так	ПІБ	06.11.2024	0
Витрати на збут	2150	-13 112	-13 112	0	Так	високий	середній	середній	низький	так	ні	ні	так	ПІБ	07.11.2024	1
Інші операційні витрати	2180	-106 204	-106 204	0	Так	високий	середній	середній	низький	так	ні	ні	так	ПІБ	11.11.2024	4
Витрат від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю*	2181	0	0	0	Ні	високий	середній	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	18.11.2024	7
Витрат від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції*	2182	0	0	0	Ні	високий	середній	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	18.11.2024	0
Дохід від участі в капіталі	2200	0	0	0	Ні	низький	середній	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	18.11.2024	0
Інші фінансові доходи	2220	60 773	60 773	0	Так	низький	середній	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	18.11.2024	0
Інші доходи	2240	0	0	0	Ні	низький	середній	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	19.11.2024	1
Дохід від благодійної допомоги*	2241	0	0	0	Ні	низький	середній	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	19.11.2024	0
Фінансові витрати	2250	-11 684	-11 684	0	Ні	високий	середній	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	19.11.2024	0
Втрати від участі в капіталі	2255	0	0	0	Ні	високий	середній	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	20.11.2024	1
Інші витрати	2270	0	0	0	Ні	високий	середній	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	20.11.2024	0
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті*	2275	0	0	0	Ні	високий	середній	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	20.11.2024	0
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	0	0	0	Ні	середній	середній	середній	середній	так	ні	ні	ні	ПІБ	20.11.2024	0
збиток	2295	-59 099	-59 099	0	Так	середній	середній	середній	середній	так	ні	ні	ні	ПІБ	20.11.2024	0
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	10 838	10 838	0	Ні	високий	середній	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	21.11.2024	1
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	0	0	0	Ні	високий	середній	середній	низький	так	ні	ні	ні	ПІБ	25.11.2024	4
						середній	середній	середній	середній	так	ні	ні	ні	ПІБ	28.11.2024	
Шахрайство						середній	середній	середній	середній	так	ні	ні	ні	ПІБ	28.11.2024	0
Операції з пов'язаними особами						середній	середній	середній	середній	так	ні	ні	ні	ПІБ	28.11.2024	0
Облікові оцінки						середній	середній	середній	середній	так	ні	ні	ні	ПІБ	28.11.2024	0
Судові справи та законодавство						середній	середній	середній	середній	так	ні	ні	ні	ПІБ	28.11.2024	0
Рух грошових коштів						середній	середній	середній	середній	так	ні	ні	ні	ПІБ	28.11.2024	0

Рисунок К.5 – Витяг з плану аудиторської перевірки

Джерело: сформовано автором за інформацією ТОВ АК «КРОУ УКРАЇНА»



**INTERNATIONAL SCIENTIFIC AND
PRACTICAL CONFERENCE**

**GLOBALIZATION PROCESSES AND THE
TRANSFORMATION OF SCIENCE,
EDUCATION, AND SOCIETY: AN
INTERDISCIPLINARY DISCOURSE**

Book of abstracts

October 14, 2025

**Boston,
USA**



УДК 657.6

Бугай Н. О.

к.е.н., доцент,

доцент кафедри аудиту

Київський національний економічний університет

імені Вадима Гетьмана

Якименко Ю. М.

здобувач другого (магістерського) рівня вищої освіти

факультету обліку та податкового менеджменту

Київський національний економічний університет

імені Вадима Гетьмана

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ДОКУМЕНТУВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ

Незалежна аудиторська перевірка є ключовим механізмом контролю достовірності фінансової звітності, що зміцнює фінансову дисципліну, відкритість бізнесу та підвищує прозорість діяльності суб'єктів господарювання. У сучасному українському контексті, з урахуванням реформ євроінтеграційного курсу та викликів, спричинених воєнним станом, незалежний аудит дедалі частіше розглядається як запорука економічної стабільності та один із чинників відновлення довіри до бізнесу в умовах невизначеності. Саме тому ефективна організація аудиту та належне документування усіх процедур стають ключовими чинниками якісного аудиторського процесу.

Організація аудиторської перевірки розпочинається з формування загальної стратегії аудиту (відповідно до МСА 300 “Планування аудиту фінансової звітності”), яка визначає цілі перевірки, ресурсне забезпечення, часові рамки та ключові аспекти аудиторського ризику та рівня суттєвості. Після визначення загальної стратегії, аудитор переходить до деталізації перевірки шляхом формування плану з урахуванням ризиків і характеру операцій клієнта (МСА 315 “Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення”), а також,

включаючи ризики, спричинені шахрайством (МСА 240 “Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності”). Важливо в даному моменті не просто позначити ризики, а критично оцінити систему внутрішнього контролю підприємства-клієнта. Як зазначає професор Петрик О.А., ефективність аудиту безпосередньо залежить від якісного планування та аналітичного підходу саме на початковому етапі [1].

Планування аудиту виконує роль, так би мовити, дорожньої карти, яка структурує перевірку відповідно до величини аудиторського ризику, рівня суттєвості, доступності та прийнятності доказів, і сфери діяльності й організаційної структури суб’єкта господарювання. План перевірки – це не формальність, від нього залежить, наскільки злагоджено працюватиме група аудиторів, як буде розподілені завдання, які статті звітності стануть пріоритетними, які методи (методичні прийоми, способи) оберуться – наприклад, аналітичні чи тестування по суті. Саме на цьому етапі важливо поєднати професійне судження аудитора з вимогами стандартів і логікою перевірки. Згідно вимог МСА 300 “Планування аудиту фінансової звітності” [7] має охоплювати:

- основні об’єкти аудиту (цикли операцій, суттєві статті фінансової звітності);
- типи запланованих процедур (аналітичні процедури, тестування контролів, процедури по суті);
- орієнтовні строки виконання аудиторських дій;
- розподіл відповідальності серед членів аудиторської групи.

Під час формування плану аудитор враховує низку ключових чинників – від глибини суттєвості до характеру бізнес-моделі підприємства.

Використання ризик-орієнтованого підходу дає змогу аудитору зосередити увагу на тих аспектах, які становлять найбільшу загрозу суттєвого викривлення фінансової звітності. Це забезпечує обґрунтованість і ефективність перевірки в цілому, а також відповідність загальному підходу, закладеному в МСА 300 “Планування аудиту фінансової звітності” і МСА 315 “Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення”.

В свою чергу, відповідно до МСА 230 “Аудиторська документація”, документування є не лише доказом виконаної роботи, але й важливим інструментом професійного судження, контролю якості та підтвердження відповідності МСА [6]. Закон України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” від 21.12.2017 № 2258 (зі змінами) зобов’язує зберігати робочі документи щонайменше п’ять років, дотримуючись вимог конфіденційності [2]. До складу обов’язкової документації входять: лист-угода щодо проведення аудиту; загальна стратегія та план аудиту; робочі документи за результатами виконаних аудиторських процедур; підтвердження від третіх сторін (МСА 505 “Зовнішні підтвердження”); результати аналітичних процедур (МСА 520 “Аналітичні процедури”); аудиторська думка та звіт незалежного аудитора (МСА 700 “Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності”, 701 “Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора”). Вся документація повинна бути достатньо деталізована, містити опис всього аудиторського дослідження, дату виконання, джерела доказів, аудиторську думку та підпис відповідального аудитора.

Проте, попри наявності стандартів, проблема неуніфікованості форм деякої робочої документації залишається актуальною в українській практиці. Як зазначають автори Костирко А. Г., Рожнова І. С. та Михайленко Н. С., відсутність певних типових форм спричиняє формалізм та ускладнює зовнішній контроль [3]. Автор Савченко Т. Г. пропонує логічну структуру досьє аудитора, що забезпечує послідовність між процедурою, доказом і думкою [4], а автори Наумова Т. А. та Кащана Н. Б. наголошують на необхідності адаптації міжнародних вимог до національної специфіки [5].

Сучасна практика вимагає від аудитора прозорої логіки перевірки, ретельної аргументації рішень, а також врахування ключових питань аудиту (МСА 701 “Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора”), особливо при перевірці публічних компаній. Документування стає не лише технічним завданням, а інструментом забезпечення довіри до аудиторської думки.

Отже, організація та документування аудиторської перевірки є центральними складовими професійної практики аудитора. Дані складові забезпечують:

- доказову базу для обґрунтованого аудиторського судження;
- відповідність міжнародним стандартам;
- можливість зовнішнього контролю якості;
- захист професійної репутації аудитора.

Таким чином, комплексний, ризик-орієнтований підхід до організації всього аудиторського процесу та системне документування його результатів є запорукою високої якості аудиту, що відповідає очікуванням користувачів фінансової звітності в сучасних умовах.

Список літератури

1. Петрик О.А., Зотов В.О., Кудрицький Б.В. та ін. *Аудит: підручник* / за ред. проф. О.А. Петрик – Київ: КНЕУ, 2015. – 498 с.
2. Закон України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” від 21.12.2017 № 2258. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 11.10.2025).
3. Костирко А.Г., Рожнова І.С., Михайленко Н.С. Організація процесу документування аудиторської перевірки. // *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Економіка і суспільство*. 2018. №18. – С. 928–932.
4. Савченко Т.Г. *Організація та методика аудиту*: навч. посібник. – Київ: Центр учбової літератури, 2022. – 264 с.
5. Кащена Н.Б. та ін. *Аудит: навчальний посібник* / за ред. Т.А. Наумової. – Харків: ДБТУ, 2023. – 259 с.
6. ISA 230: Audit Documentation. IFAC. URL: <https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/58dc0c931b631bb6138f1dfe/1490816149190/isa-230.pdf> (дата звернення: 11.10.2025).
7. Мілька А.І., Плаксієнко В.Я., Артюх-Пасюта О.В., Любимов М.О. *Міжнародні стандарти аудиту*: підручник. – Полтава: ПУЕТ, 2024. – 438 с.

CERTIFICATE OF PARTICIPATION

Serial No. 14/10/25/23

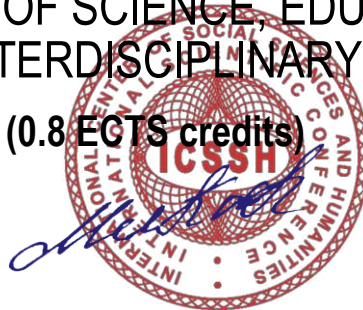


Yulian Yakymenko

FOR PARTICIPATING IN THE INTERNATIONAL
SCIENTIFIC AND PRACTICAL CONFERENCE
“GLOBALIZATION PROCESSES AND THE
TRANSFORMATION OF SCIENCE, EDUCATION, AND
SOCIETY: AN INTERDISCIPLINARY DISCOURSE”

Total number of academic hours: 24 (0.8 ECTS credits)

**Director of the International Center of
Social Sciences and Humanities
Miroslava Kocisova**



**October 14, 2025 |
Boston, USA**