

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту
(найменування кафедри)

Допущено до захисту

Завідувач кафедри

(підпис)
«____» _____ 2024 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття освітнього ступеня бакалавра

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(шифр та найменування спеціальності)

за освітньою програмою «Облік, аудит і податковий консалтинг»
(назва освітньої програми)

на тему: «Особливості проведення аудиту фінансової звітності підприємств
суспільного інтересу на прикладі АТ «Полтавський гірничо-збагачувальний
комбінат»
(назва теми)

Виконавець:

Студентка ФМОІТ

Посмітна Вероніка Костянтинівна
(Прізвище, і'мя, по-батькові) /підпис/

Науковий керівник:

Д.е.н., професор
(науковий ступінь, вчене звання)

Лоханова Наталія Олексіївна
(Прізвище, і'мя, по-батькові) /підпис/

ОДЕСА-2024

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ СУСПІЛЬНОГО ІНТЕРЕСУ.....	6
1.1. Загальні вимоги і теоретичні аспекти проведення аудиту підприємств суспільного інтересу	6
1.2. Особливості складання аудиторської документації в процесі перевірки	20
1.3. Огляд та порівняльна характеристика програмного забезпечення, яке може бути використано в процесі проведення аудиту фінансової звітності ПСІ	22
РОЗДІЛ 2. ДЕЯКІ ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ НА ПРИКЛАДІ АТ «ПОЛТАВСЬКИЙ ГІРНИЧО-ЗБАГАЧУВАЛЬНИЙ КОМБІНАТ».....	27
2.1. Загальна характеристика АТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат».....	27
2.2. Практичні аспекти проведення аудиту фінансової звітності АТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат»	29
2.3. Порядок складання робочої документації аудитора під час проведення аудиту фінансової звітності	33
2.4. Практичні засади складання Аудиторського звіту на прикладі АТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат»	36
РОЗДІЛ 3. АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ В ПРОЦЕСІ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ СУСПІЛЬНОГО ІНТЕРЕСУ.....	41
3.1. Види аналітичних процедур в аудиті.....	41
3.2. Аналіз показників Звіту про фінансовий стан АТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат».....	43
3.3 Аналіз показників Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) АТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат».....	49
3.4. Особливості оцінки безперервності діяльності під час проведення аудиту ПСІ.....	54
ВИСНОВКИ.....	59
Список використаних джерел:	63

ВСТУП

Актуальність теми. Після підписання внесення змін до Закону України «Про аудит фінансової звітності і аудиторську діяльність» № 2258-VIII та вступу даних змін у дію в кінці 2017 року в нашій державі суттєво зазнали змін правові засади провадження та надання аудиторських послуг, послуг щодо надання впевненості у фінансовій звітності, і саме тому змінився порядок та процес проведення аудиту всіх груп підприємств. [27]

З 2017 в обіг ввівся термін «підприємства, що становлять суспільний інтерес» (або підприємства суспільного інтересу) та обов'язковий аудит. Також відповідно до змін підприємства, які потрапляють під перелік критерій ПСІ, зобов'язані проходити щорічний обов'язковий аудит, тобто їх звітність потрапляє щороку під перевірку та після неї оприлюднюється на їх сайті або в іншому відкритому джерелі разом з аудиторським висновком. [27]

Звіт аудитора потрібен кожному ПСІ задля здачі своєї фінансової звітності до податкових органів, банкам, інвесторам та іншим внутрішнім і зовнішнім користувачам.

Саме тому проведення дослідження та аналізу особливостей проведення аудиторської перевірки підприємств, які становлять суспільний інтерес, є досить актуальним питанням на сьогоднішній день.

Мета дослідження - дослідження та систематизація методичних та організаційних підходів та особливостей щодо проведення аудиту підприємств суспільного інтересу на підставі проведеного ознайомлення з результатами аудиторської перевірки фінансової звітності ПрАТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат», його аналізу та систематизація зроблених висновків та виявлених особливостей.

Серед **завдань** даної роботи можна виділити наступні:

- ознайомлення з нормативним та методологічним регулюванням процесу надання послуг щодо впевненості у фінансовій звітності підприємств суспільного інтересу з боку аудиторських компаній;

- здійснення огляду методики проведення аудиту фінансової звітності підприємств суспільного інтересу;
- огляд, аналіз і порівняння переваг та недоліків програмних продуктів, які використовуються при проведенні перевірок підприємств, які становлять суспільний інтерес;
- дослідження практичних питань надання послуг проведення аудиту підприємств суспільного інтересу.

Об'єктом дослідження є процес надання аудиторських послуг, а саме проведення аудиту ТОВ «БейкерТіллі Україна» фінансової звітності підприємства суспільного інтересу на прикладі ПрАТ«Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат».

Предметом дослідження є методичні і практичні засади проведення аудиту фінансової звітності підприємства суспільного інтересу на прикладі ПрАТ«Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат».

Методи дослідження. Під час написання даної наукової роботи було використано такі методи наукових досліджень, як горизонтальний та вертикальний аналіз, методи індукції та дедукції, системний підхід, огляд літературних джерел, методи тестування, опитування, коефіцієнтно-динамічний аналіз, графічні методи тощо.

За інформаційну базу дослідження взято «Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг», видання 2016-2017 року [23]; Міжнародні стандарти аудиту, а також Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, Концептуальна Основа, Закони України, Податковий Кодекс України, інші нормативні і правові акти з питань бухгалтерського обліку і аудиту; фінансова звітність і облікові дані ПрАТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат», що не є комерційною таємницею та офіційно оприлюднені, відповідно до вимог діючого законодавства України, тобто були взяті з доступу відкритих джерел.

Структура та обсяг роботи. Дана бакалаврська робота складається зі вступу, 3 розділів, висновків та наданих рекомендацій, списку використаної літератури і додатків. Основна суть роботи викладена на 66 сторінках тексту.

Список використаної літератури складається з 32 використаних джерел. Під час дослідження зроблено 13 таблиць, 7 рисунків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ СУСПІЛЬНОГО ІНТЕРЕСУ

1.1. Загальні вимоги і теоретичні аспекти проведення аудиту підприємств суспільного інтересу

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» обов'язковому аудиту підлягають підприємства суспільного інтересу, які, що більше, зобов'язані надавати у відкритий доступ або оприлюднювати власну річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з висновком аудитора на своїй веб-сторінці до 30 квітня, з виключенням у вигляді не емітентів цінних паперів, які можуть це зробити до 1 червня наступного за звітним року.[27]

Пропоную детальніше розібратися у понятті ПСІ та зацікавленості держави у їх щорічній обов'язковій перевірці відповідними фахівцями.

До підприємств, що становлять суспільний інтерес належать:

- підприємства - емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію
- банки
- страховики
- недержавні пенсійні фонди
- великі підприємства
- інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) .[27]

Простими словами, ПСІ – це такі підприємства, діяльність яких є значною та важливою для суспільства та держави. Також варто зазначити, що вищенаведеним категоріям підприємств варто готувати та подавати свою фінансову звітність за Міжнародними стандартами фінансової звітності та бухгалтерського обліку.

У відповідності до вимог Закону України № 2258 «Про аудит фінансової звітності і аудиторську діяльність в Україні» з урахуванням вимог Міжнародних стандартів аудиту обов'язковий аудит характеризується наступним чином:

«Завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності – це завдання з надання обґрунтованої впевненості, що приймається і виконується суб'єктом аудиторської діяльності відповідно до вимог Закону та міжнародних стандартів аудиту шляхом перевірки фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності або національних П(С)БО та законів України» [28].

Також слід зазначити, що надавати послуги обов'язкового аудиту звітності відповідних підприємств можуть виключно суб'єкти аудиторської діяльності, які включені до розділу IV «Суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес». Що більше, підприємства суспільного інтересу мають надсилати повідомлення до НКЦПФР(Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку) з інформацією про обрання суб'єкта господарювання для проведення перевірки.

Далі розберемо основні методичні моменти проведення аудиту фінансової звітності на прикладі підприємств суспільного інтересу.

Під час аудиту фінансової звітності підприємств суспільного інтересу виконується ціла низка процедур, які передбачені Міжнародними стандартами аудиту.

ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА» у своїй діяльності користується універсальною методологією проведення аудиту Global Focus, яка забезпечує якісні підходи до оцінювання ризиків та тестування. Global Focus – це корисне й високо інтегроване програмне забезпечення та методологія, розробниками якої є Baker Tilly International у партнерстві з CaseWare International, Inc., що дозволяє впроваджувати нові технології в умовах змін в світі надання впевненості. На рис. 1.1.1 показано узагальнений ризик-орієнтований процес проведення аудиту підприємств.

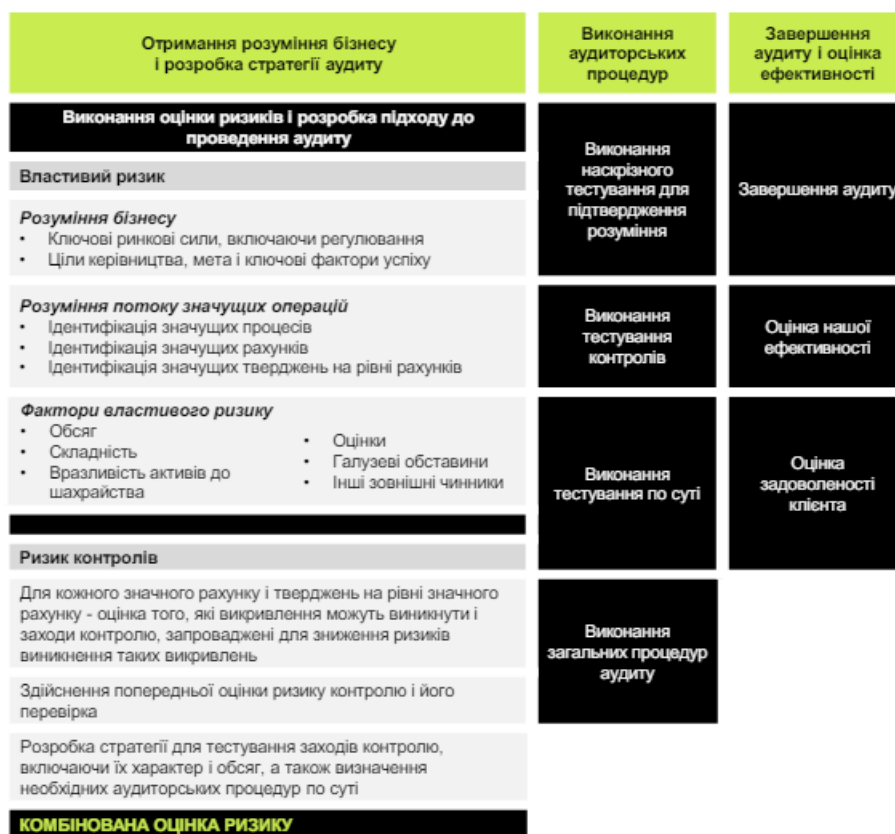


Рис. 1.1. Узагальнений процес проведення аудиту ТОВ «Бейкер Тіллі Україна»

У цілому процес аудиторської перевірки можна поділити на наступні стадії:

1. Етап планування.

2. Етап виконання завдання/проведення усіх необхідних процедур (безпосередньо виконань процедур по суті).

3. Етап завершення перевірки і складання аудиторського висновку.

Однак спершу слідує так звана переддоговірна стадія, тобто процес до укладання договору та власне його підписання. В цей період фахівці з надання впевненості знайомляться з потенційним Клієнтом, іноді надсилають листа-пропозицію про проведення аудиту, та обов'язково роблять наступне:

- оцінюють чи будуть дотримуватись вимоги незалежності та професійної етики аудиторів, тобто перевіряють Клієнта та працівників на можливі зв'язки
- аналізують власні можливості, досвід та компетентність у сфері діяльності потенційного Клієнта задля надання якісних послуг

- перевіряють власний графік на достатню кількість часу, достатність людських та технічних ресурсів
- перевіряють дотримання вимог ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»
- інше

Також перед підписанням договору формується Декларація незалежності, яка перечитується та підписується кожним членом команди задля відсутності будь-яких чинників, які могли б вплинути на думку та судження аудитора. Іноді деякі великі міжнародні аудиторські компанії готують опитувальники щодо спроможності тієї чи іншої команди виконати завдання щодо надання впевненості фінансової звітності згідно з вимогами міжнародних стандартів аудиту та контролю якості.

Обов'язково обговорюється з Клієнтом вартість та перелік послуг/робіт, які мають бути виконані, за який час, уточнюється вид аудиту та концептуальну основу фінансової звітності, а також необхідність проведення суміжних послуг, якщо це можливо.

Далі слідує підписання власне договору та Листа-погодження.

У договорі обов'язково мають бути зазначені наступні питання:

- предмет договору
- терміни, період та графік виконання робіт з надання впевненості
- зобов'язання сторін
- відповідальність замовника та виконавця, в даному випадку аудиторської компанії
- вартість, умови та порядок оплати
- форс-мажорні обставини
- термін дії договору
- інші умови.

Як правило, вибір аудитора для підприємств суспільного інтересу відбувається через тендер за допомогою сайту майданчику купівлі-продажу Prozorro.

На першій стадії проведення аудиту здійснюється планування перевірки, за якого виконуються процедури, склад і зміст яких передбачено вимогами МСА 240, 260, 265, 300, 315, 320, 450. Воно виконується задля визначення найважливіших напрямів перевірки, оцінки ризиків, оцінки суттєвості та виділення проблемних ділянок діяльності та звітності, і потребують більш детальних процедур. Планування проводиться за дотримання принципів комплексності для взаємозв'язку усіх етапів та стадій аудиту, безперервності, мобілізації, тобто застосування найбільш ефективних процедур та оптимальності, тобто можлива розробка декількох планів та стратегій аудиту з подальшим вибором найбільш оптимального.

План аудиту більш детальний, ніж загальна стратегія аудиту і включає до свого складу характеристику, розмір та графік процедур, які мають бути виконані. На рис 1.1.2 систематизовано послідовність даної стадії. Оскільки аудит відбувається на основі ризик-орієнтованого підходу, то на етапі планування мають бути визначені та оцінені усі ризики діяльності Клієнта, його управління, системи обліку, внутрішнього контролю та інших систем.



Рис.1.1.2 Послідовність етапу планування аудиту

Для оцінки ризиків здійснюються наступні процедури:

- надсилаються листи-запити, опитувальники щодо ризиків шахрайства, роботи ІТ-систем, системи внутрішньої безпеки, принципу безперервності діяльності підприємства, роботи фінансового, податкового відділу, відділу кадрів
- проводиться опитування управлінського персоналу, іноді у вигляді інтерв'ю або телефонної розмови
- запитуються зовнішні підтвердження банківських залишків, залишків дебіторської/кредиторської заборгованостей

- відбувається тестування системи контролю, тобто проводяться тести контролей або ж тести деталей за умови, що є сумніви щодо ефективності роботи системи контролю

Усі вищенаведені процедури здійснюються задля того, щоб здійснити оцінку, наскільки ефективно налагоджена система внутрішнього контролю підприємства, щоб зрозуміти, чи можна на неї покладатись. Оскільки від рівня довіри до системи внутрішнього контролю багато в чому залежить в подальшому обсяг аудиторських процедур, що має бути виконано аудитором.

Після визначення ризикових ділянок, саме на них буде зосереджена основна увага при проведенні процедур по суті.

Аудитори постійно стикаються з ризиками, адже завжди є ймовірність, що він/вона може пропустити, не ідентифікувати помилку або відхилення, тощо. Оскільки вже торкнулись теми ризиків, то варто зазначити про поняття аудиторського ризику та його складових.

Оскільки Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» не містить чіткого поняття ризику аудитора, то спробуємо охарактеризувати простими словами дане визначення. Аудиторський ризик – це так звана небезпека, що фахівець з аудиторської діяльності висловить невідповідну думку у випадку, якщо фінансова звітність містить істотні викривлення. Основним орієнтиром на цій стадії є застосування вимог МСА 315 (оновленого), де містяться чіткі норми відносно того, як має бути виконана робота стосовно виявлення ризиків суттєвого викривлення, а також які підходи до їх оцінки можуть бути застосовані.

МСА 200 пропонує наступну модель для обчислення даного ризику:

$$AR = PCB \cdot PH \quad (1.1)$$

Де AR – аудиторський ризик (Audit risk);

PCB – ризик суттєвого викривлення (Risk of material misstatement);

PH – ризик невиявлення (Detection risk).

Також існує модель, запропонована Американським інститутом дипломованих суспільних бухгалтерів (AICPA):

$AP = HP \times PK \times PH$, де:

AP – аудиторський ризик (Audit risk);

HP – невід’ємний ризик (Inherent risk);

PK – ризик контролю (Control risk);

PH – ризик виявлення (Detection risk).

Детальніше про кожен складову аудиторського ризику наведено в табл.1.1.

Таблиця 1.1

Елементи аудиторського ризику

Елемент	Визначення	Застосування
1	2	3
Невід’ємний ризик (HP) в контексті МСА 315 (переглянутий у 2019 році)	Вразливість твердження щодо класу операцій, залишку рахунку або розкриття інформації до викривлення, яке може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями, перед тим, як брати до уваги будь-які відповідні заходи контролю.	При оцінюванні HP аудитор слід покладатися на власне професійне судження для визначення значимості поєднання вірогідності і величини викривлення в рамках діапазону значень HP- від більш низького значення до більш високого. При оцінці ймовірності викривлення аудитор оцінює вірогідність того, що викривлення наявне, виходячи із оцінки факторів HP. В МСА 315 в Додатку 2 можемо побачити приклади подій та обставин, які можуть вказувати на наявність HP. Будь-які методики або правила визначення величини HP відсутні, тому більшість аудиторів, навіть за найсприятливіших обставин, встановлюють HP на рівні, значно вищому. Під час розрахунку рівня HP не враховуються система внутрішнього контролю та системи бухгалтерського обліку, оскільки це окремий елемент аудиторського ризику.
Ризик заходів контролю (PK) в контексті МСА 315 (переглянутий у 2019 році)	Ризик того, що викривлення, яке може трапитися у твердженні щодо класу операцій, залишку рахунку або розкриття інформації і може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями, не буде своєчасно попереджене або виявлено та виправлене	Ризик того, що викривлення, яке може трапитися у твердженні щодо класу операцій, залишку рахунку або розкриття інформації і може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями, не буде своєчасно попереджене або виявлено та виправлене заходом внутрішнього контролю суб’єкта господарювання.

Продовження табл. 1.1.

1	2	3
	заходом внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.	Аудиторські процедури оцінки ризиків розробляються з урахуванням професійного судження за результатами отриманого розуміння заходів контролю в контексті компонента контрольних процедур. Проте, захід контролю незалежно від того, наскільки добре він розроблений та функціонує, може лише зменшити, однак не прибрати ризики суттєвого викривлення у фінансовій звітності через невід'ємні обмеження внутрішнього контролю. Вони охоплюють, наприклад, припущення допущення помилок або непорозумінь через людський фактор, або уникнення заходів контролю у зв'язку зі змовою чи нехтуванням керівництвом та менеджментом Клієнта.
Ризик не виявлення (РН)	Ризик того, що процедури, виконані аудитором для зменшення аудиторського ризику до можливого низького рівня, не дадуть змоги виявити викривлення, яке існує та може бути суттєвим окремо або разом з іншими викривленнями	Ризик залежить від характеру, часу та обсягу запланованих процедур, які визначає аудитор для зменшення аудиторського ризику до припустимо низького рівня. РН обернено пропорційний РСВ, тому його можна вважати функцією ефективності аудиторської процедури у відповідь на оцінені ризики та її використання аудитором.

Джерело: Розроблено автором на підставі джерела 15

Для кожного аудитора важливо звести до мінімуму аудиторський ризик під час проведення перевірки, тобто максимально зменшити ризик висловлення помилкової думки в аудиторському висновку.

На основі власних знань, досвіду, професійного судження, аудитор визначає, яка кількість інформації, документів, процедур йому потрібна для проведення перевірки належним чином, тобто так щоб усі аудиторські докази були достовірними і аудиторський ризик був прийнятним. З іншого боку, аудитор сам визначає прийнятний рівень суттєвості щодо аудиторської перевірки. Цей рівень теж безпосередньо пов'язаний з аудиторським ризиком, між ними існує зворотна

залежність, тобто чим вищий рівень суттєвості, тим нижчий рівень аудиторського ризику.

Далі після визначення ризикових ділянок, проводиться розрахунок суттєвості, який як правило оформлюється в окремому робочому документі, який має містити чітко визначений і обґрунтований підхід до того, за якою методикою відбувається розрахунок суттєвості, зазначається загальна і спеціальна суттєвість (якщо використовується під час аудиту, оскільки трапляється досить рідко).

У МСА немає чіткого підходу до визначення суттєвості, оскільки є професійним судженням та оцінкою аудитора, яка залежить від багатьох факторів. Як правило, загальна суттєвість встановлюється у відсотках до контрольних показників звітності. Зазвичай даний процес складається з таких трьох ключових кроків:

- вибір відповідного показника;
- визначення рівня (як правило, відсотка) цього показника;
- обґрунтування вибору (тобто пояснення, судження аудитора).

МСА 320 наводить ряд показників - прикладів, які можна використовувати при розрахунку суттєвості. Серед них наступні:

- прибуток до оподаткування або скоригований прибуток до оподаткування;
- загальний дохід або загальні витрати;
- загальний прибуток;
- сукупний капітал;
- чисті активи. [16]

Існує так зване правило суттєвості: чим вище рівень ризику, тим нижчим має бути показник суттєвості виконання аудиторських процедур.

Визначені показники загальної суттєвості і суттєвості виконання фіксуються в Листі керівництву на стадії планування аудиту і доводяться до відома менеджменту або керівництва підприємства, яке перевіряється. Надалі суттєвість виконання зазначається в усіх робочих документах аудитора, що є основою процесу перевірки.

На стадії планування також складаються такі робочі документи, як Стратегія аудиту, План аудиту і Програма аудиту. Основна відмінність даних файлів в тому,

що стратегія аудиту містить ключові аспекти перевірки в той час, як план – більш детальний перелік процедур, які планується здійснити, а ось в програмах перевірки зазначаються заплановані аудиторські процедури, які у певній послідовності виконуються, із зазначенням дати і імен їх виконавців.

В свою чергу, в загальному плані перевірки мають зазначатись обсяги, графік, порядок та послідовність процедур фахівців з надання послуг впевненості у фінансовій звітності. Варто зазначити, що загальний план аудиту має бути досить детальним задля використання керівництвом у подальшому проведенні аудиту. Під час складання загального плану аудиту до уваги беруть результати по попередніх досліджень.

Форма та зміст загального плану, як правило, є довільними, тобто аудитори самостійно можуть розробляти його зміст та структуру, які можуть змінюватися в залежності від розмірів досліджуваного підприємства, особливості та специфіки діяльності Клієнта, його характеристики бізнесу, складності перевірки та конкретних методик, які використовуються аудиторами. В загальному плані зазвичай вказується відповідальність аудиторів за етапами процесу перевірки.

Відповідно до МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» програма аудиту має бути розроблена та документально оформлена, в якій зазначається часові рамки та обсяг запланованих аудиторських процедур. На нашу думку, вона є пакетом інструкцій для членів команди, які виконують власне перевірку, а також засобом контролю та перевірки належного виконання усіх процедур.[14]

Під час підготовки програми перевірки враховуються результати оцінки ризиків, рівень суттєвості, часові рамки здійснення процедур, координацію будь-якої допомоги, яку він очікує отримати від Клієнта, залучення інших аудиторів та експертів.

У програмі перевірки мають бути враховані усі аспекти, в тому числі й законність усіх проведених розрахунків. Також слід навести інформацію про усі види аудиторських процедур, які плануються проводити, способи їх реалізації, тобто виконання та документування.

Результатом на етапі планування є документ - Лист управлінському персоналу на стадії планування, в якому аудитор повідомляє керівництво та менеджмент підприємства про стратегію перевірки, терміни, оцінені ризики, підходи до визначення суттєвості, склад аудиторської групи тощо.

Наступною стадією аудиторської перевірки є етап виконання завдання, який є центральним етапом та передусь формуванню аудиторського висновку.

На даній стадії основними МСА, які використовуються аудитоами є такі, як: 220, 230, 240, 260, 265, 300, 315, 330, 500, 501, 505, 510, 520, 530, 540, 550, 560, 570, 620, 720.

На цьому етапі аудитори:

а) Збирають та аналізують аудиторські докази:

– Виконують тести контролів для оцінки ефективності внутрішнього контролю, пов'язаного з фінансовою звітністю.

– Проводять аналітичні процедури, такі як порівняння фінансових показників з попередніми періодами та з галузевими бенчмарками, для виявлення будь-яких незвичайних тенденцій або відхилень.

– Виконують детальні тести операцій для перевірки правильності та повноти окремих статей фінансової звітності.

– Оцінюють розумність значних оцінок, зроблених керівництвом, таких як оцінка запасів корисних копалин та резервів на екологічні зобов'язання.

б) Документують хід виконання аудиту:

– Записують свої спостереження та висновки у робочих паперах.

– Отримують належні підтвердження від керівництва та інших зацікавлених сторін.

в) Взаємодіють з керівництвом:

– Обговорюють з керівництвом виявлені недоліки та помилки.

– Отримують пояснення та роз'яснення від керівництва.

г) Оцінюють вплив виявлених недоліків та помилок на фінансову звітність:

– Визначають, чи є виявлені недоліки та помилки суттєвими.

- Якщо виявлені недоліки та помилки є суттєвими, аудитори повинні розширити аудиторські процедури та/або отримати додаткові аудиторські докази.

Важливо, щоб аудиторські докази були:

- Достатніми: Їх має бути достатньо, щоб аудитори могли зробити обґрунтований висновок щодо достовірності фінансової звітності.
- Відповідними: Вони повинні бути релевантними до тверджень фінансової звітності, які аудитори перевіряють.
- Надійними: Їх можна перевірити за допомогою інших джерел доказів.

На етапі виконання самого аудиту розрізняють наступні 2 види процедур:

- аудиторські процедури як відповідь на ризики, які були оціненими;
- спеціальні аудиторські процедури, виконання яких є обов'язковим при будь-якому аудиті фінансової звітності.

Аудиторські процедури як дії у відповідь на оцінені ризики, бувають наступними:

- тестування заходів контролю;
- процедури по суті.

Відповідно до МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» процедури по суті включають:

- аналітичні процедури по суті;
- тести деталей(класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації).

Рішення про те, які аудиторські процедури використовувати, в тому числі питання про доречність використання аналітичних процедур по суті, ґрунтується на професійному судженні аудитора щодо очікуваної ефективності та дієвості наявних аудиторських процедур для зменшення аудиторського ризику на рівні твердження до прийнятно низького рівня.

Тести деталей проводяться для тестування конкретних статей звітності і відповідних об'єктів обліку, зокрема, виручки, запасів, основних засобів, нематеріальних активів, дебіторської і кредиторської заборгованостей, тощо.

На основі власного професійного досвіду та судження фахівець з аудиту визначає обсяг об'єктів, які підлягають перевірці, використовуючи аудиторську вибірку.

При розрахунку аудиторської вибірки визначаються:

- обсяг генеральної сукупності об'єктів, які підлягають тестуванню;
- кількість елементів у генеральній сукупності;
- запланований рівень суттєвості.

Також враховуються розраховані аудитором:

- необхідна впевненість;
- кількість очікуваних помилок;
- фактор упевненості.

З вищенаведених даних визначаються межа ключових елементів та їх обсяг, обсяг вибірки та розмір вибірки.

Далі обирається підхід до проведення тестування. Методологія ТОВ «БейкерТіллі Україна» виділяє 3 підходи у проведенні тестування аудиторських вибірок, серед них Target, MUS та Random. Target базується на судженні аудитора, при даному методі об'єкти обираються аудитором власноруч цілеспрямовано за певним принципом. MUS та Random проводяться за допомогою спеціального програмного калькулятора та програми для вибірки. Вибір одного з даних методів залежить від характеру об'єктів або операцій, які слід протестувати.

Слід зазначити, що крім аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики, обов'язковим при проведенні аудиту є виконання ряду спеціальних процедур, зокрема таких, як:

- перевірка залишків на початок року;
- надсилання запитів і отримання зовнішніх підтверджень з боку банківських установ, дебіторів/кредиторів підприємства для підтвердження залишків Клієнта;
- виконання аналітичних процедур;
- перевірка суджень та оцінок, що застосовуються в обліку і фінансовій звітності, встановлення відсутності в упередженості оцінок управлінського персоналу і розкриття інформації;

- оцінка ризиків шахрайства і дій керівництва для його недопущення;
- підтвердження дотримання вимог законодавчих актів;
- розгляд операцій з пов'язаними сторонами;
- розгляд впливу подій після звітного періоду і розкриття інформації щодо них у фінансовій звітності;
- розгляд дотримання принципу безперервності діяльності при складанні звітності, відповідних розкриттів;
- розгляд судових спорів і претензій;
- підтвердження запасів і сегментної інформації тощо.

Після проведення усіх вищезгаданих аудиторських процедур команда аудиторів підсумовує результати, а саме наявність або відсутність будь-яких порушень у Клієнта, ефективність контролю за виконанням усіх операцій та процедур, сумлінність менеджменту підприємства та його персоналу.

Після перевірки проводиться остаточна оцінка ризику системи внутрішнього контролю, на основі вже отриманих даних і зроблених висновків.

На завершальному етапі аудитор складає аудиторський звіт, адже зі ст.7 ЗУ «Про аудиторську діяльність» фахівець має оформити результати своєї перевірки аудиторським звітом або висновком. На цій стадії перевірки застосовуються такі МСА, як 220, 260, 320, 450, 570, 580, 701, 705, 706, 710, 720 та інші. [28]

Отож складається проект аудиторського висновку (Звіту незалежного аудитора), який обговорюється з учасниками процесу перевірки, тобто з командою, подається керівництву підприємства-клієнта і після цього підписується аудитором.

В Звіті прописується «Думка аудитора» - основний висновок про відповідність фінансової звітності Концептуальній основі і її достовірність, наводиться і обґрунтовується «Основа для думки», в якій наводяться та розкриваються ідентифіковані аудитором суттєві помилки (у випадку формулювання «Думки із застереженням»), наводяться «Пояснювальний параграф», «Параграф з інших питань», «Суттєва невизначеність відносно безперервності діяльності» тощо.

Перед підписанням Звіту незалежного аудитора фахівцю з проведення аудиту слід отримати Лист-запевнення від менеджменту підприємства, яке підлягало

перевірці, в якому він засвідчує свою відповідальність за звітність і те, що керівництвом були внесені необхідні коригування у звітність. Також аудиторами пропонуються певні коригування та рекомендації, які Клієнт може прийняти, тобто погодитись та виправити, або відмовитись змінювати. В разі останнього варіанту, Клієнт повинен написати коментарі у відповідь до Листа керівництву, в якому він зазначає причини незгоди та обґрунтування власної думки щодо того чи іншого облікового вибору.

Останнім кроком є передача Клієнту власне Звіту незалежного аудитора і Звіту керівництву, де робиться більш розгорнутий опис результатів проведеної аудиторської перевірки.

1.2. Особливості складання аудиторської документації в процесі перевірки

Усі аналітичні процедури, а також виявлені в процесі аудиту порушення та відхилення, мають бути зафіксованими та описаними в робочій документації. В аудиторській практиці проблематика структури, форми та кількості робочих документів була і досі залишається актуальною, оскільки зовнішня перевірка якості послуг аудиту спрямована в тому числі і на повноту та достатність у документації суб'єктів аудиторської діяльності.

У п.6 МСА 230 «Аудиторська документація» робоча документація аудитора визначена як записи виконаних аудиторських процедур, відповідних отриманих аудиторських доказів та висновків. [13]

Після аналізу відповідної літератури нами було систематизовано вимоги до формування аудиторської документації, більш докладно на рис.1.2

Аудиторська документація, як правило, оформлюється у вигляді файлів Ексель та Ворд із використанням таблиць, де зазначено характер та вид порушення та рекомендацій щодо його усунення. Що більше, у робочій документації зазначається коротка характеристика порушення, розрахунок кількісного впливу порушення на фінансові результати, найменування показника, що змінюється, та його скориговане значення.

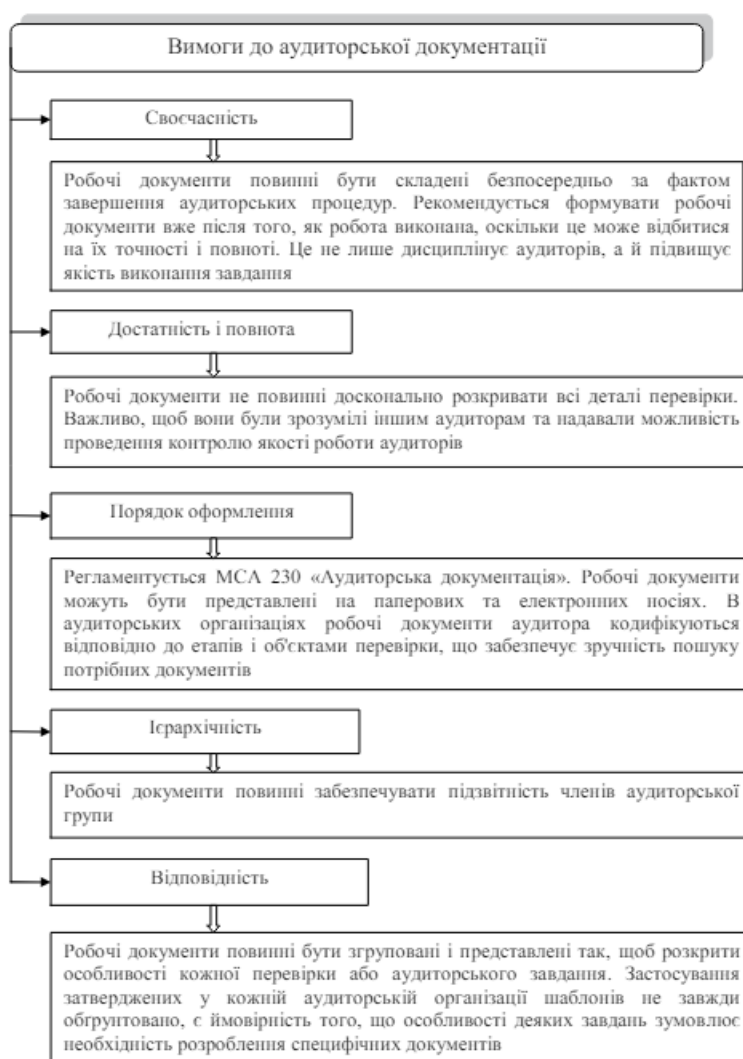


Рис 1.2 Вимоги до аудиторської документації
Джерело: Складено автором на основі джерела [30]

Як приклади аудиторської документації можна навести наступні:

- листи-запити;
- опитувальники для проведення тестування внутрішнього контролю чи інших питань;
- листи-підтвердження та листи-запевнення;
- письмові коментарі щодо конкретних проблем;
- результати виконання аналітичних процедур;
- Меморандуми з різних питань;
- стратегію аудиту;

- програми аудиту;
- резюме значущих питань;
- листи-підтвердження та листи-запевнення;
- контрольні переліки;
- інше листування (включно з електронною поштою) стосовно значущих питань [23].

Міжнародні стандарти аудиту дозволяють та носять рекомендаційний характер щодо керування своїм професійним аудиторським судженням задля визначення об'єму та змісту робочої документації в процесі аудиторської діяльності.

Правильне та належне заповнення аудиторської документації є досить важливим при надання послуг щодо підвищення впевненості у фінансовій звітності Клієнта.

Перш за все, саме це допомагає відстежувати всі порушення, викривлення та відхилення, які було виявлено в процесі проведення аудиторських послуг.

По-друге, відбувається полегшення роботи з Клієнтом у наступному звітному періоді (якщо аудит одного й того самого підприємства проводиться аудитором протягом кількох поспіль періодів).

По-третє, дає можливість наступному аудитору, який перевірятиме дане підприємство, зрозуміти дії та висновки попереднього аудитора для покращення процесу перевірки.

Також варто зазначити, що у міжнародному стандарті контролю якості 1 [22] прописано вимоги до встановлення політики та процедур щодо порядку зберігання робочих документів. Згідно з п. А61 даного стандарту, період зберігання аудиторської документації складає не менше п'яти років від початку дати аудиторського звіту.

1.3. Огляд та порівняльна характеристика програмного забезпечення, яке може бути використано в процесі проведення аудиту фінансової звітності ПСІ

Наразі активно відбувається автоматизація усіх процесів і аудиторська діяльність – не виняток. Саме тому задля виконання аудиторських процедур

використовують певні програми, адже для прикладу проведення вибірки для виконання детальних тестів майже неможливо без використання ІТ-ресурсів.

Отже, важливим є вибір програмного продукту для ефективного проведення послуг аудиторських перервірок.

Під час розгляду та аналізу програмних продуктів, які можуть використовуватись для проведення перевірки фінансової звітності ПСІ, було встановлено, що наразі для здійснення і оформлення результатів аудиторських процедур, створення і узагальнення робочої документації аудиторів в Україні найбільш широко застосовуються такі основні програми, як:

- 1) Програма Caseware – CaseWare Audit CaseWare Working Papers (Канада);
- 2) ІТ-аудит;
- 3) АксіомаАудит (Україна) та деякі інші.

Кожен з вищеперелічених ІТ-продуктів має власні особливості, переваги і недоліки, проте використання будь-якого з цих програмних рішень дозволяє автоматизувати процес створення робочих документів аудитора і покращити якість аудиторських послуг.

Дані програмні продукти варто застосовувати, адже вони дозволяють запровадити системний підхід до створення робочої документації, а також автоматично проводити певні аудиторські процедури, зокрема здійснювати вибірку, відстежувати час і якість виконання процедур з боку контролера якості та таке інше.

Після їх огляду та дослідження, узагальнимо та систематизуємо характеристики, особливості, переваги і недоліки кожної з перелічених програмних забезпечень в табл.1.2.

Таблиця 1.2

Огляд сучасних програмних продуктів, які можуть застосовуватися в процесі проведення аудиту підприємств суспільного інтересу

Особливості програмних продуктів	CaseWareAudit	ІТ-аудит	АксіомаАудит
1	2	3	4
1.Країна-виробник/розробник			
2.Цінова політика програмного продукту	Зависока	Висока	Середня
3. Можливість розробити схему робочого процесу аудитора	+	-	+

1	2	3	4
4.Можливість здійснювати ідентифікацію і оцінку ризиків	+	+	+
5. Можливість складати робочі документи аудитора	+	+	+
6.Наявність контролю за аудиторами стосовно виконання аудиторських процедур	+	-	+
7.Цінова політика програмного продукту	Зависока	Висока	Середня
8. Можливість завантаження облікової документації і даних звітності для обробки автоматизованим шляхом	+	-	+
9. Створення якісної зведеної системи оброблення робочих документів аудитора	+	+	+
10. Зручність зберігання документації аудитора	+	-	+
11. Програма забезпечує автоматизацію всіх бізнес-процесів аудиту	Повністю	Частково	Частково
12. Гнучкість системи обробки даних	+	+	+
13. Система підтримує зовнішнє і внутрішнє збереження даних	Зовнішнє	Зовнішнє	Зовнішнє і внутрішнє

Джерело: Розроблено автором

З вище проведеного аналізу та дослідження застосування таких програмних продуктів для автоматизації процесу аудиту підприємств суспільного інтересу, як CaseWare, IT- аудит та АксіомаАудит, можемо зауважити, що найбільш розвинутою системою автоматизації є програма CaseWareAudit, головним недоліком якої є досить висока вартість. Аме тому використання даного програмного продукту має бути доцільним по відношенню очікуваних доходів від його використання.

Більш доступною, однак не менш ефективною є програма українського розроблення - АксіомаАудит, яка дозволяє автоматизувати та покращити більшість процесів та процедур, які виконуються під час аудиторської перевірки.

Особливістю даних програмних засобів є наявність можливості систематизувати робочі документи по ділянках/секціях аудиту і забезпечити чітку послідовність у виконанні дій відповідно до встановлених та виявлених ризиків.

Більш наглядно робочий процес аудиту представлено на рис.1.5., для прикладу використаємо програмний продукт Аксіома-Аудит.

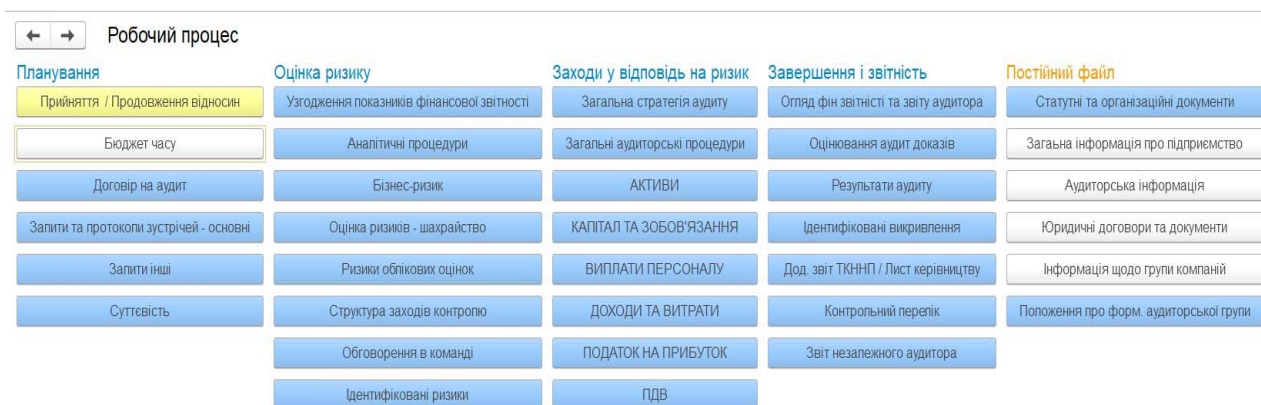


Рис.1.5. Робочий процес аудитора при застосуванні програмного продукту Аксіома-Аудит

Джерело: складено автором

Підхід до виконання блоків аудиторських процедур через використання Журналу документів наведено на рис.1.6.

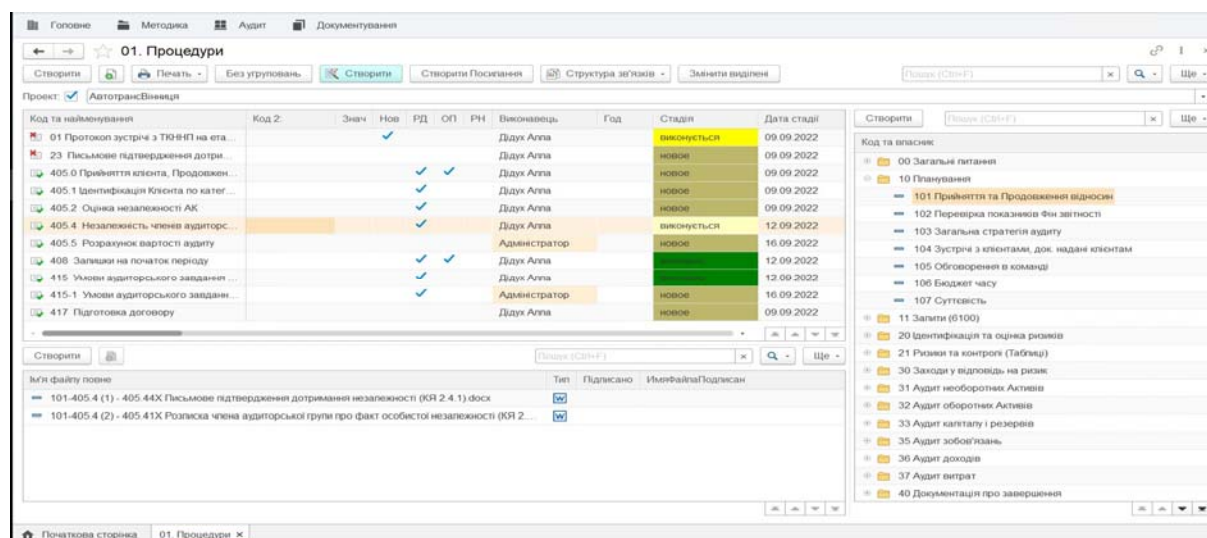


Рис. 1.6. Підхід до виконання блоку 01. Процедури – Журнал документів аудитора в умовах застосування програми Аксіома-Аудит

Джерело: складено автором

Як висновок, можемо заключити, що використання автоматизованих програм аудиту є незамінним в сучасних умовах, актуальним та поширеним інструментом, ефективним способом полегшення процесу аудиторської перевірки та покращенням якості аудиторських послуг, які надаються підприємствам суспільного інтересу та іншим суб'єктам господарювання.

Висновки до розділу 1

Під час проведення дослідження в межах даної роботи в Розділі 1 було встановлено, що:

1. Аудит - це процес перевірки фінансової звітності підприємств з метою формування та висловлення думки незалежного аудитора стосовно достовірності та коректності фінансової звітності, її відповідності обраній Концептуальній основі. Також надано визначення підприємствам суспільного інтересу відповідно до ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»

2. Аудит складається з декількох стадій, а саме: планування, виконання аудиторських процедур та закінчення/завершення.

3. Етап планування в аудиті проводиться на базі ризик-орієнтованого підходу, який передбачає, що на самому початку аудиторської перевірки мають бути визначені і оцінені ризики, які стосуються як бізнесу клієнта, так і його системи обліку, контролю й управління в цілому.

4. Після визначення ризикових ділянок, саме на них буде зосереджена основна увага аудиторів, а отже, вони будуть покладені в основу стратегії аудиту і програм аудиту за об'єктами обліку і звітності.

5. На стадії виконання аудиторського завдання виділяють такі види процедур, як: аудиторські процедури у відповідь на оцінені ризики: тести заходів контролю і аудиторські процедури по суті – аналітичні процедури і тести деталей; спеціальні аудиторські процедури, виконання яких є обов'язковим при будь-якому аудиті фінансової звітності.

6. Проаналізувавши програмні продукти для проведення аудиту, найкращою для використання є CaseWare, однак вона є досить дорого вартісною, тому більш прийнятною у ціна/якість є АксіомаАудит вітчизняного виробництва.

РОЗДІЛ 2. ДЕЯКІ ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ НА ПРИКЛАДІ АТ «ПОЛТАВСЬКИЙ ГІРНИЧО- ЗБАГАЧУВАЛЬНИЙ КОМБІНАТ»

2.1. Загальна характеристика АТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат»

ПрАТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат» - це приватне акціонерне товариство, зареєстроване відповідно до законодавства України. Підприємство було створене в 1994 році під час процесу приватизації державної однойменної компанії «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат», яке, в свою чергу, було засноване і побудоване у 1970 році. У період приватизації майже всі активи та зобов'язання компанії були внесені державою до акціонерного капіталу нового товариства. Як на 31.12.2022, так і на 31.12.2021 єдиний акціонер компанії - Ferrexpo AG, якому належить 100% акцій, а саме 310 000 000 штук..

Офіційна реєстрація за адресою вул. Будівельників, 16, Горішні Плавні, Полтавська область, Україна. [3]

Компанія є основною виробничою потужністю для групи підприємств, які знаходяться під контролем компанії Ferrexpo plc (спільно іменуються як "Група компаній Ferrexpo"), яка є публічною компанією, акції якої катуються на Лондонській фондовій біржі.

Прат «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат» зареєстроване в районі міста Горішні Плавні (раніше Комсомольськ), де і здійснює розробку залізнорудних родовищ та експлуатацію збагачувальної фабрики. Родовища розташовані у Кременчуцькій магнітній аномалії, і зараз компанія експлуатує Горішне-Плавницьке-Лавриківське родовище, де залізна руда добувається у вигляді одного гірничодобувного комплексу.

Операційну діяльність підприємства можна охарактеризувати як вертикально-інтегровану, а саме від добування залізної руди до виробництва окатків.

Увесь процес виробництва готової продукції, а саме залізнорудних окатків, складається з наступних етапів:

1. Подрібнення та збагачення руди:

– Сировиною для виробництва окатишів є залізорудна руда, яка може добуватися у вигляді гірської маси, пухкої породи або концентрату.

– Руда подрібнюється до дрібних шматків, зазвичай до розміру менше 5 мм.

– Потім руда збагачується, щоб видалити пусту породу та збільшити вміст заліза до 55-65%.

2. Дозування та змішування:

– Подрібнена та збагачена руда дозується та змішується з іншими компонентами, такими як флюси (вапняк, доломіт) та сполучні речовини (бентоніт, магнезит).

– Флюси додаються для зниження температури плавлення шихти та утворення шлаку під час випалу.

– Сполучні речовини додаються для зв'язування компонентів шихти та надання їй міцності.

3. Окомкування:

– Змішана шихта подається у окомкувальний барабан, де вона зволожується та перетворюється на дрібні кульки (окатиші) діаметром від 10 до 25 мм.

– Форма та розмір окатишів залежать від конструкції окаткувального барабана та режиму роботи.

4. Випал:

– Окатиші транспортуються на стрічкову піч, де вони випалюються при температурі від 1100 до 1300°C.

– Під час випалу з окатишів видаляється волога, відбувається часткове відновлення заліза з оксидів та утворюється пориста структура, яка сприяє плавленню окатишів у доменній печі.

5. Охолодження та відвантаження:

– Випалені окатиші охолоджуються повітрям або водою.

– Після охолодження окатиші відвантажуються на металургійні комбінати для використання у доменному виробництві.

Також варто зазначити, що ПрАТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат» є одним з провідних виробників залізорудної сировини в Україні та

важливим бюджетоутворюючим підприємством Полтавської області , яке робить значний внесок у розвиток регіону.

2.2. Практичні аспекти проведення аудиту фінансової звітності АТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат»

ТОВ «БейкерТіллі Україна» було вперше призначено аудитором 13 листопада 2020 р. рішенням Наглядової Ради Товариства для виконання обов'язкового окремої фінансової звітності підприємства за рік, що закінчився 31 грудня 2020 року. Таким чином при проведенні аудиту за 2022 рік Клієнт був не новим, тобто відсутній етап знайомства з Клієнтом. Що більше, загальна тривалість виконання аудиторського завдання з обов'язкового аудиту окремої фінансової звітності а без перерв з урахуванням продовження повноважень, які мали місце, та повторних призначень складає 3 роки, що не перевищує максимально допустимий термін безперервного аудиту підприємств суспільного інтересу.

Під час пошуку, ідентифікації, верифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення в частині виявлення порушень, які в тому числі пов'язані із шахрайством та недодержанням вимог законодавства, стандартів, методологічних та нормативних актів, процедури аудиторів включали наступні:

- запити управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями, для отримання документації, яка підтверджує проведення політики, заходів та процедур Товариства щодо ідентифікації, оцінювання та дотримання вимог законодавства, національних та міжнародних стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку відповідно до обраної Концептуальної основи, методологічних і нормативних актів, а також наявність інформації та доказів про будь-які випадки їх порушення або недотримання;
- ідентифікація, верифікація та наявність дій у відповідь на ризики шахрайства та наявність інформації про будь-яке фактичне, підозрюване або передбачуване шахрайство; внутрішні контролю, запроваджені для зменшення ризиків, пов'язаних з шахрайством або недотриманням вимог законодавчих та нормативних актів.

- розгляд і вирішення з членами команди та залученими внутрішніми фахівцями того, за яких обставин та на якому етапі окрема фінансова звітність підприємства, яке перевіряється, може бути вразливою щодо суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, у тому числі спосіб вчинення шахрайства. В рамках такого обговорення було ідентифіковано потенціал для шахрайства у сфері визнання доходів;
- отримання розуміння законодавства, законних актів, стандартів обліку та звітності, методологічних і нормативних актів, які стосуються Товариства та складають нормативно-правову основу його діяльності.

Ключовими питаннями аудиту стали дохід від продажу товарів, знецінення необоротних активів, трансфертне ціноутворення та забезпечення, умовні зобов'язання, повнота розкриття інформації щодо судових спорів та позовів, причини такого вибору та дії у відповідь на ці ключові питання представлені у Таблиці 2.2

Таблиця 2.2

Характеристика ключових питань та дій у відповідь на них

Ключове питання аудиту	Причини визнання області ризикованою	Дії у відповідь на виявлені ризики
1	2	3
Дохід від продажу готової продукції, товарів	Продаж залізорудних окатків відбувається при поставці продукції на велику відстань, в результаті чого процедура визначення моменту переходу контролю над продукцією є досить складною та потребує затрат часу аудиторської команди для переконання у коректності признання виручки без завищення чи заниження і у відповідному періоді.	Тестування окремих операцій на предмет правильності їх відображення у відповідному періоді. Виконання процедур детального тестування, в тому числі отримання зовнішніх підтверджень від покупців та тестування первинних документів. Процедури детального тестування були виконані із застосуванням елементу непередбачуваності шляхом вибору індивідуально несуттєвих транзакцій.
Знецінення необоротних активів	Протягом 2022 фінансового року на здатність Товариства генерувати грошові потоки значною мірою вплинув факт закриття чорноморських портів в Україні з початку війни, а також обмеженість постачання електроенергії після серйозних російських ракетних ударів по державній енергетичній	Було проведено перевірку повноти та точності визначення балансової вартості необоротних активів, що підлягали тестуванню на предмет зменшення корисності відповідно до вимог МСБО 36 "Зменшення корисності активів". Також було залучено внутрішнього експерта з оцінки для перевірки ставки дисконтування (WACC), використаної в

	інфраструктурі, саме тому варто провести ДФС-модель переоцінки необоротних активів	моделі тесту на знецінення. Здійснено перевірку правильності розрахунку вартості у використанні необоротних активів (включаючи аналіз усіх припущень, використаних керівництвом Товариства при підготовці моделі, зокрема: очікувані обсяги виробництва та реалізації, прогнозні ціни реалізації, прогнозна собівартість виробництва, рівень прогнозних витрат на збут 1 тони виробленої продукції за умови наявних та можливих логістичних мереж,
--	--	--

Продовження табл. 2.2

1	2	3
		прогнози щодо змін робочого капіталу, тощо) та її порівняння з балансовою вартістю необоротних активів на звітну дату для визначення суми збитків від зменшення корисності в окремій фінансовій звітності підприємства, перевірено розрахунок здійсненого підприємством аналізу чутливості моделі до змін окремих показників та припущень; перевірено на повноту розкриття інформації в окремій фінансовій звітності щодо визнаних сум збитків від зменшення корисності необоротних активів.
Трансфертне ціноутворення	Аудитори зосередили свою увагу на цій області через те, що суттєві судження вимагаються при застосуванні правил трансфертного ціноутворення та при визначенні ймовірності будь-яких збитків у зв'язку з податковою перевіркою.	Перевірено метод визначення трансфертної ціни на предмет його доречності використання керівництвом в галузі, яку провадить Товариство. Розглянуто судові справи між Товариством та податковими органами, а також останні подібні справи в Україні та результати судових розглядів.
Забезпечення, умовні зобов'язання та повнота розкриття інформації щодо судових спорів та позовів	Товариство виступає стороною у низці судових процесів, три основних та найбільш ризикових з яких є: - оскарження отриманого Акту податкової перевірки в частині донарахування податкових зобов'язань з рентної плати за період з 01.04.2017 по 30.06.2021. - судовий спір щодо володіння часткою в 40,19% акцій Товариства; - відкриті арбітражні позови проти пов'язаної сторони щодо порушення валютного законодавства в частині строків погашення валютної дебіторської заборгованості.	Розглянуто та оцінено ймовірність відтоку ресурсів, яка виникає в результаті кожного окремого позову. Також було залучено внутрішніх експертів з податків та права для аналізу окремих судових справ, в яких бере участь Товариство, щоб зробити висновок про ймовірність результатів розгляду таких позовів. Перевірено розкриття інформації в окремій фінансовій звітності щодо повноти та точності впливу на показники фінансової звітності на основі наших процедур, описаних вище.

Джерело: складено автором на основі [32]

Оскільки, проект досить великий та потребує проведення великої кількості процедур для надання якісного висновку щодо надання впевненості, тому проводить прелім-аудит, тобто той, що починається у жовтні та проводиться на базі 9 місяців результатів діяльності підприємства. На цьому етапі перевіряється чи працюють точки контролю, надсилаються опитувальники, запити, проводиться інтерв'ю з управлінським персоналом щодо можливих змін та загроз для продовження своєї діяльності підприємством, аналізуються макро- та мікроекономічні показники впливу на Товариство. Саме тому суттєвість та матеріальність для аудиторських процедур була розрахована на фактичних показниках за 9 місяців 2022 року та прогнозних на 4 квартал. Прогноз на 4 квартал звітної періоду базувався на основі даних бюджету Клієнту після порівняння плану та факту за 9 місяців.

Наступним кроком після розрахунку суттєвості є виконання власне аудиторських процедур, зокрема аналітичних процедур, тестів заходів контролю, тестів деталей, спеціальних процедур щодо оцінки вхідних залишків, дотримання принципу безперервності, подій після звітної дати, операцій з пов'язаними особами, розкриття інформації у фінансовій звітності та інших.

У розділі 3 даної роботи буде продемонстровано виконання аналітичних аудиторських процедур на підставі окремої фінансової звітності ПрАТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат».

Варто додати, що аудиторський висновок ТОВ «БейкерТіллі Україна» без застереження(позитивний), тобто аудитори вважають, що окрема фінансова звітність відображає достовірно фінансовий стан Товариства на 31 грудня 2022 р. та його фінансові результати і грошові потоки за рік відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності ("МСФЗ") та відповідає вимогам Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" щодо складання фінансової звітності.

Між тим, з метою розкриття особливостей побудови Звіту незалежного аудитора розглянемо практичні засади його складання в п.2.4.даного дослідження.

2.3. Порядок складання робочої документації аудитора під час проведення аудиту фінансової звітності

Аудиторська документація важливий компонент процесу перевірки.

На етапі ведення переговорів, аудитори та Клієнт складають власне договір та лист-зобов'язання, який можна вважати додатком до договору. У цьому листі документально підтверджується згода аудитора на проведення перевірки, зазначаються обсяг та найважливіші завдання аудиту, відповідальність сторін, тобто Клієнта-замовника та аудитора-виконавця. Також на даному етапі готується лист незалежності для членів команди, в якому вони мають затвердити відсутність будь-яких зв'язків та чинників, які могли б вплинути на їх думку як спеціаліста з аудиту.

Під час організації та планування аудиторської перевірки фахівці з аудиту складають наступну робочу документацію:

- загальну стратегію аудиту;
- загальний план аудиту;
- програму власне перевірки.

Документація із загальної стратегії аудиту необхідна для окреслення та реєстрації основних рішень, які є необхідними та важливими для планування аудиту на належному рівні та надання інформації про важливі питання членам аудиторської команди. Наприклад, аудитор може підсумувати загальну стратегію аудиту у вигляді меморандуму, в якому відображено ключові рішення стосовно загального обсягу, часу та проведення аудиту.

Загальна стратегія аудиту встановлює обсяг, час та головні напрями аудиторської перевірки та є підставою для розробки детальнішого загального плану аудиту. План аудиту є докладнішим, ніж загальна стратегія аудиту, оскільки охоплює характер, час та обсяг аудиторських процедур, які будуть виконуватись аудиторами. Незважаючи на той факт, що загальний план аудиторської перевірки повинен бути складений достатньо детально задля того, щоб слугувати підґрунтям та інструкцією для розробки програми аудиту, його точна форма і зміст будуть залежати від розмірів підприємства, що перевіряється, масштабу його діяльності, складності аудиторської перевірки, а також від конкретних методик і технологій, які

застосовуються аудитором. Документація з плану аудиту має на меті занотовування та реєстрацію запланованих характеру, часу та обсягу процедур для ідентифікації та оцінювання ризиків та майбутніх наступних аудиторських процедур на рівні тверджень відповідно до виявлених та оцінених ризиків. Що більше, слід зазначити, її також використовують як документацію належного планування процедур аудиту, адже це дає можливість перевірити й затвердити такі процедури перед їх виконанням. Аудитор може використовувати стандартні аудиторські програми або контрольні листи на завершення аудиту, належно пристосовані для відображення обставин певного завдання.

Аудитор також має скласти й задокументувати програму аудиту, в якій визначено графік, послідовність, характер, час і обсяг тих чи інших запланованих аудиторських процедур, потрібних для виконання загального плану аудиторської перевірки. Програма аудиту слугує для деталізації, конкретизації та доповнення плану аудиту. Її використання допомагає аудитору організувати роботу його асистентів та іншого персоналу, вичерпно давши відповідь на питання, власне які, яким чином, як, ким і коли мають бути виконані аудиторські процедури. Програма аудиту є невеличким інструктажем, переліком завдань для помічників (асистентів), залучених до аудиторської перевірки, а також засобом контролю і документування роботи на належному рівні. У програмі аудиту, як правило, прописано завдання для кожної ділянки аудиторської перевірки й бюджет часу, де зазначається кількість годин, які відводяться на різні ділянки або процедури аудиторської перевірки, таким чином кількість годин на проведення перевірки окремого об'єкта аудиту в програмі аудиту і в загальному плані мають бути однаковими та співпадати.

Усі процедури, як правило, оформлюються більш-менш однаково та мають містити у собі наступне:

- назву контрольної процедури;
- з якою метою проводиться дана процедура;
- перелік засобів, тобто список документів чи файлів (первинні документи, реєстри аналітичного і синтетичного обліку клієнта, норми, нормативи й різна довідкова інформація), які потрібні для виконання даної процедури;

- опис техніки виконання процедури;
- опис форми подання результатів проведеної процедури.

Що більше, для зручності зазвичай усі робочі документи з процедурами мають власні номери, що дозволяють посилатися на них у програмі аудиторської перевірки у певного Клієнта. Міжнародні стандарти не встановлюють чітко визначені форми робочих документів. Аудиторські фірми, як правило, розробляють власну методику та порядок складання та оформлення такої документації, що є конфіденційною.

Проаналізувавши літературу та досвід з аудиторської практики, можемо узагальнити, що повний пакет робочої документації, яка складається в архівній папці, має наступні файли:

1. Перманентний файл та доповнення до нього
2. Звітний файл
3. Організаційний файл
4. Робочі файли всієї аудиторської команди
5. Файли по інвентаризації та нагляду за її проведенням
6. Аудиторський висновок
7. Лист керівництву
8. Оригінал договору щодо надання послуг з аудиту
9. Акти виконаних робіт, якщо такі наявні.

Копії форм звітності, а також необхідних бухгалтерських і податкових реєстрів запитуються у клієнта відповідно до завдання на аудит, фіксуються, занотовуються та включаються у Звітний файл стосовно цієї перевірки. У Звітний файл можуть бути включені: копії форм фінансової звітності за період, який перевіряється; оборотно-сальдовий баланс (оборотно-сальдова відомість) за період, за який проводиться аудит та інші документи.

До складу Організаційного файлу підлягають оформленню й включенню такі документи: «Оцінка аудиторського ризику», «Оцінка облікової політики», «Звірення даних фінансової звітності з даними бухгалтерського обліку», «Визначення величини рівня суттєвості», «Висновки по плануванню аудиторської перевірки», «Опис основних підходів до проведення аудиту» тощо.

Протягом усього періоду проведення аудиторської перерівки, а також після її закінчення та подання звіту клієнту аудитор має забезпечити належні умови зберігання документів. Робочі документи слід зберігати в поточному архіві протягом року, а потім передаватися до постійного архіву аудиторської фірми на тривале зберігання.

2.4. Практичні засади складання Аудиторського звіту на прикладі АТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат»

Останнім етапом у наданні послуг з впевненості є складання Звіту незалежного аудитора щодо фінансової звітності. Що більше, МСА 700 визначає, що саме ціллю аудитора є сформулювати думку щодо фінансової звітності виходячи з оцінювання висновків на основі отриманих аудиторських доказів та чітко висловити таку думку у письмовому звіті. [19]

Також даний міжнародний стандарт дає послідовність викладу інформації в аудиторському звіті та підхід до його побудови. Детальніше структуру розглянемо на прикладі звіту ТОВ «БейкерТіллі Україна» щодо окремої фінансової звітності ПрАТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат».

1) Перша інформація, яка наводиться в аудиторському звіті – це назва адресата, тобто кому адресовано даний висновок. У випадку даної роботи – це ПрАТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат».

2) Наступною викладається думка фахівців з аудиторської діяльності, тобто вказується вид висновку – модифікований та немодифікований. Нагадаємо, що існують такі види модифікованих думок:

- Думка із застереженням. Причинами даної модифікації можуть бути відсутність можливості отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому об'ємі, однак вплив потенційно можливий викривлень є суттєвими, проте не всеохоплюючими, або ж отримавши докази, аудитор приходить до викривлень, які є суттєвими, але не всеохоплюючі.
- Негативна думка. Дана думка надається у випадку того, що викривлення є суттєвими та всеохоплюючими для фінансової звітності Клієнта

- Відмова від висловлення думки. Аудитори не можуть отримати достатні та прийнятні докази для обґрунтування думки і роблять висновок, що потенційно можливі викривлення з даного питання є суттєвими та всеохоплюючими для звітності.

Проаналізувавши звіт аудитор щодо звітності досліджуваного підприємства, бачимо, що думка аудитора є не модифікованою або позитивною, тобто «окрема фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах, фінансовий стан Товариства на 31 грудня 2022 р. та його фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності ("МСФЗ") та відповідає вимогам Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" щодо складання фінансової звітності». [32]

3) Далі слідує основа для думки. Якщо думка аудитора є позитивною, як в нашому випадку, то в даному розділі буде наведено тільки те, що аудит проведено згідно з вимогами міжнародних стандартів аудиту та наведено відповідальність аудитора, тобто його незалежність, об'єктивність, тощо.

Між тим, у випадку, якщо б під час процесу перевірки було ідентифіковано суттєві викривлення або відхилення фінансової звітності, то тоді відповідний розділ мав містити б обґрунтування висунутого застереження, наведеного в Думці аудитора із застереженням.

4) Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності, адже МСА 570 «Безперервність діяльності» розглядає це як основу для бухгалтерського обліку.[17] Даний пункт детально почав розкриватись після агресії РФ 24 лютого 2022, оскільки дана подія має негативний вплив на діяльність підприємства і становить загрозу для операцій видобутку та переробки залізної руди в окатки, що більше дана подія створює проблеми з логістикою, що напряду впливає на результати бізнесу. Саме тому існує суттєва невизначеність, яка може поставити під сумнів безперервність діяльності Клієнта у випадку негативного сценарію розвитку військових подій.

5) Ключові питання аудиту. Даний пункт розкриває ті сфери перевірки, які підлягали обговоренню з управлінським персоналом компанії, що перевіряється, а також докладно досліджувалися під час проведення аудиту. Таким чином, ключові питання – це питання, яким варто приділити ретельну увагу за професійним судженням аудитора. Перелік ключових питань досліджуваного підприємства розглядався в межах п. 2.2 даної роботи. У звіті вони, як правило, у вигляді таблиці, де в першому стовпці наводиться назва ключового питання, в другому – причини уваги до даного питання, і в третьому - як відповідне питання було розглянуто.

Існують ряд вимог до викладу ключових питань в аудиторському звіті, серед основних наступні:

- при їх викладенні аудитор має обов’язково покладатися на конкретні примітки до фінансової звітності, в яких розкрито питання;
- аудитор має описати суть питання і його значення під час перевірки;
- аудитор повинен чітко розкрити, якими конкретними аудиторськими процедурами було здійснено перевірку відповідного питання.

6) Наступний пункт - інша інформація, відповідальність за яку несе управлінський персонал та ті, кого наділено найвищими повноваженнями. Тобто аудитори не несуть відповідальність, проте зобов’язані з нею ознайомитись та у випадках будь-яких сумнівів чи підозр повідомити управлінський персонал про це.

7) Потім окремими розділами в аудиторському висновку наводиться відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо фінансової звітності і відповідальність аудитора за аудит окремої фінансової звітності.

8) Окремим розділом Звіту незалежного аудитора в Україні є «Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів», який має заповнюватися аудитором з урахуванням вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності і аудиторську діяльність в Україні. Саме тут наводиться інформація про процес призначення і тривалість аудиторського завдання, як для підприємств суспільного інтересу у разі проведення обов’язкового аудиту безперервно, не повинна перевищувати 10 років. В нашому випадку ця тривалість складає тільки 3 роки.

Також розкривається відсутність надання аудиторами будь-яких не аудиторських послуг та тих послуг/дій, які могли б вплинути на незалежність та об'єктивність фахівців, які займалися надання послуг щодо впевненості у коректності подання та розкриття інформації у фінансовій звітності.

Останнім кроком є підпис аудиторського висновку, який згідно з ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» підписує ключовий партнер, та дата звіту. Між іншим, дата аудиторського звіту не може бути раніше, від дати, на яку аудитор отримав прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, на основі яких буде ґрунтуватися думка аудитора щодо фінансової звітності.

Проаналізувавши усю вищенаведену інформацію, бачимо, що структура Звіту незалежного аудитора є логічно побудованою і в ній передбачені всі основні складові, метою яких є розкриття та відображення основних питань перевірки, підтвердження достовірності фінансової звітності та її відповідності вимогам діючого законодавства та міжнародним стандартам.

Висновки до розділу 2

1. У даній роботі досліджувалось ПрАТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат», який є компанією групи Forrexpro. Дане підприємство має закритий виробничий цикл та займається видобутком залізної руди і виробництвом з неї окатків.

2. Підприємство має суспільний інтерес, тому згідно з ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» підлягає щорічному обов'язковому аудиту. Аудитором було призначено Наглядовою Радою ТОВ «БейкерТіллі Україна» у 2020 році, тобто безперервно аудит проводиться 3 роки, що не перевищує максимально допустимий термін.

3. Ключовими питаннями аудиту стали наступні: дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг; трансферне ціноутворення; забезпечення, умовні зобов'язання та повнота розкриття інформації щодо судових спорів та позовів; знецінення необоротних активів.

4. Незважаючи на збитковість діяльності у звітному 2022 році, Товариство розглядає підтвердження принципу безперервності діяльності

5. Думка аудитора є не модифікованою, тобто позитивною, що свідчить про достовірність та коректність інформації розкритої у фінансовій звітності.

РОЗДІЛ 3. АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ В ПРОЦЕСІ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ СУСПІЛЬНОГО ІНТЕРЕСУ

3.1. Види аналітичних процедур в аудиті

При здійсненні аудиту фінансових показників підприємств, які становлять суспільний інтерес, обов'язково проводяться аналітичні процедури. Що більше, Рада з аудиторських стандартів зобов'язала виконувати такі процедури на всіх етапах аудиту фінансової звітності.

У багатьох джерелах аналітичні процедури визначаються як оцінка фінансової інформації підприємства за допомогою вивчення взаємозв'язків між фінансовими та не фінансовими даними. Відповідно до цього визначення аналітичні процедури розглядаються не тільки як виявлення, аналіз і оцінка співвідношень між фінансово-економічними показниками діяльності, але й як вивчення зв'язку цих співвідношень і закономірностей з іншою наявною інформацією або причин можливих відхилень від її. МСА 520 «Аналітичні процедури» визначає способи та рівні проведення аналітичних процедур, які детальніше показано на рис. 3.1.1.

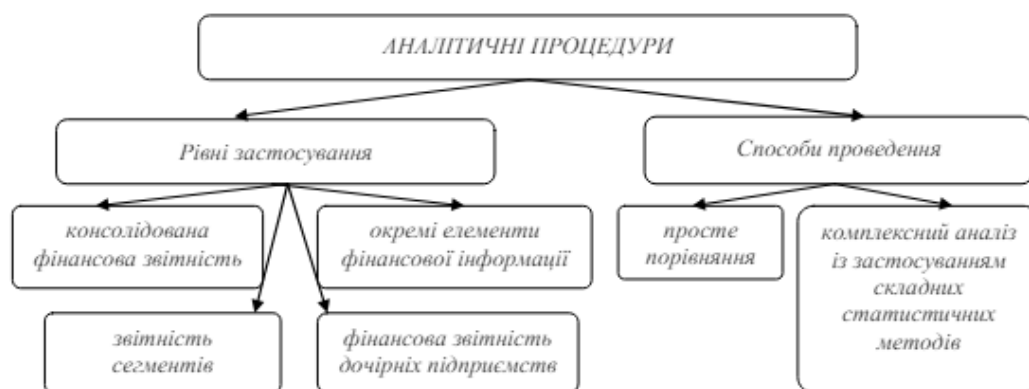


Рис. 3.1.1 Способи та рівні проведення аналітичних процедур

Джерело: складено автором

Проаналізувавши сучасну економічну та бухгалтерську літературу, можемо виділити наступні види аналітичних процедур в аудиті відповідно до етапів:

1) на етапі планування:

- вертикальний і горизонтальний аналіз Балансу;
- розрахунок основних фінансових коефіцієнтів;

- аналіз ключових змін;
- аналіз співвідношень між конкретними показниками обліку і звітності;
- аналітичний огляд реєстрів бухгалтерського обліку;
- аналіз облікової політики;
- аналіз основних положень, нормативів, стандартів підприємства, що перевіряється в ході аудиту тощо.

2) на етапі виконання завдання, який зазвичай називають етапом перевірки по суті, застосовуються такі аналітичні процедури, як:

- перевірка послідовності застосування облікової політики з року в рік;
- визначення і аналіз значень і тенденцій основних показників, які характеризують окремі сегменти фінансової звітності, з метою виявлення незвичайних відхилень, нетипових операцій тощо;
- порівняльний аналіз фактичних показників і показників кошторисів, планів, прогнозів тощо;
- аналітичний огляд записів Головної книги чи Зведених журнальних проведення;
- зіставлення даних фінансової звітності з показниками обліку;
- звірка і порівняльний аналіз вхідних залишків фінансової звітності звітного періоду з вихідними залишками попереднього періоду та таке інше.

Аналітичні процедури по суті проводяться також окремо за кожним з об'єктів обліку і звітності, тобто: основним засобам, нематеріальним активам, запасам, фінансовим інструментам (грошовим коштам, дебіторській заборгованості, позикам, фінансовим допомогам тощо), власному капіталу, забезпечень, доходам, витратам і фінансовим результатам.

3) на завершальному етапі аналітичні процедури охоплюють:

- аналітичний огляд робочої документації аудитора;
- узагальнений огляд розрахованих відхилень і їх причин;
- аналіз достатності аудиторських доказів;
- аналіз і оцінка обґрунтованості зроблених аудитором висновків;
- аналіз подій після звітної дати;

- аналіз сукупної суми викривлень, встановлених в ході аудиту тощо.



Рис.3.2 Популярність методів фінансового аналізу
Джерело: складено автором на основі джерела [26]

Отже, аналітичні процедури є вельми різноманітними, і їх застосування має складати важливу частину аудиторської перевірки фінансової звітності підприємств суспільного інтересу.

Далі проведемо аналітичні процедури з метою перевірки даних фінансової звітності АТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат»

3.2. Аналіз показників Звіту про фінансовий стан АТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат»

Для проведення аналізу було використано фінансову звітність за рік, який закінчився 31.12.2022 року, адже саме ця звітність пройшла аудиторську перевірку незалежного експерта - ТОВ «БейкерТіллі Україна» та була викладена у відкритий доступ.

Аналіз структури і динаміки активів балансу наведено в табл.3.1.

Таблиця 3.1

**Аналіз структури і динаміки активів балансу АТ «Полтавський гірничо-
збагачувальний комбінат»**

Актив	Станом на		Абсолютне відхилення +/-	Темп приросту, %	Питома вага у валюті балансу, %	
	31.12.2021	31.12.2022			2021	2022
1	2	3	4	5	6	7
I. Непоточні активи	22 075 483	14 320 519	-7 754 964	-35,13	38,52	28,09
Основні засоби						
Інвестиційна нерухомість	25 579	25 029	-550	-2,15	0,04	0,05
Нематеріальні активи за винятком гудвілу	274 147	170 757	-103 390	-37,71	0,48	0,33
Інвестиції, облік яких ведеться за методом участі в капіталі	194 777	191 824	-2 953	-1,52	0,34	0,38
Інвестиції в дочірні підприємства, спільні підприємства та асоційовані підприємства, відображені в окремій фінансовій звітності	37 896	37 896	-	-	0,07	0,07
Непоточні запаси	252 102	336 921	84 819	33,64	0,44	0,66
Відстрочені податкові активи	472 028	206 295	-265 733	-56,30	0,82	0,40
Інші непоточні нефінансові активи	176 767	171 476	-5 291	-2,99	0,31	0,34
Загальна сума непоточних активів	23 508 779	15 460 717	-8 048 062	-34,23	41,02	30,33
II. Поточні активи	3 392 087	4 495 300	1 103 213	32,52	5,92	8,82
Поточні запаси						
Торговельна та інша поточна дебіторська заборгованість	27 283 890	27 154 479	-129 411	-0,47	47,60	53,27
Поточні податкові активи	556 113	2 022 133	1 466 020	263,62	0,97	3,97
Інші поточні фінансові активи	517 262	43 808	-473 454	-91,53	0,90	0,09
Інші поточні нефінансові активи	888 305	355 664	-532 641	-59,96	1,55	0,70
Грошові кошти та їх еквіваленти	1 169 352	1 446 344	276 992	23,69	2,04	2,84
Загальна сума поточних активів за винятком непоточних активів або груп вибуття, класифікованих як утримувані для продажу або утримувані для виплат власникам	33 807 009	35 517 728	1 710 719	5,06	58,95	69,67
Загальна сума непоточних активів	33 807 009	35 517 728	1 710 719	5,06	58,98	69,67

Загальна сума активів	57 315 788	50 978 445	-6 337 343	-11,06	100	100
-----------------------	------------	------------	------------	--------	-----	-----

Джерело: складено автором

Висновки: З вищенаведеного аналізу бачимо, що основну частину активів підприємства становлять торгова дебіторська заборгованість та основні засоби. Проте за звітний рік відбулось зменшення питомої частини основних засобів з 38,5% від валюти балансу до 28%, в той час як дебіторська заборгованість зросла на 5,6% і стала складати 53,27%. Як перше, так і друге явище є негативною тенденцією в діяльності підприємства. Причиною цьому стала агресія рф на Україну, що було неочікуваним та непрогнозованим, саме тому відбулись затримки з оплатою і відповідно зросла дебіторська заборгованість.

Через вищенаведену причину спостерігається зменшення залишкової вартості основних засобів, яка становить 14 320,5 млн грн. станом на 31.12.2022, на 35,13% або на 7 754,9 млн грн., що пов'язане частково зі збільшенням суми їх уцінки та ліквідації деяких комбайнів. Що більше, відбулось зменшення їх питомої частини у валюті балансу з 38,5% до 28,1%, тобто більше, ніж на 10%.

Однак, відбулось зростання статті поточних запасів на 1 103,2 млн грн. або на 32,5% і на кінець року вони склали 4 495,3 млн грн. Через це відбулось невеличке зростання їх частки у сумі усіх активів підприємства.

Всі інші статті активу балансу, які мають незначні питомі ваги у загальній сумі активів досліджуваного підприємства, за звітний календарний рік не зазнали суттєвих змін.

Підсумовуючи, бачимо, що загалом структура є типовою для підприємств такого виду діяльності, а саме видобувних та виробничих, і усі зміни є прогнозованими та такими, що відповідають впливу зовнішніх факторів господарювання.

Аналіз структури і динаміки пасивів балансу АТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат» представлено в табл.3.2.

Аналіз структури і динаміки пасивів балансу АТ «Полтавський гірничо-
збагачувальний комбінат»

Пасив	Станом на		Абсолютне відхилення, +/-	Темп приросту, %	Питома вага, %	
	31.12.2021	31.12.2022	2022-2021	2022-2021	2021	2022
1	2	3	4	5	6	7
I. Власний капітал	3 087 600	3 087 600	-	-	5,39	6,06
Статутний капітал						
Нерозподілений прибуток	35 295 942	26 161 776	-9 134 166	-25,88	61,58	51,32
Емісійний дохід	4 182 890	4 182 890	-	-	7,30	8,21
Актуарні різниці	-255 323	-116 081	139 242	-54,54	-0,45	-0,23
Інша частка в капіталі	463 140	463 140	-	-	0,81	0,91
Загальна сума власного капіталу	42 774 249	33 779 325	-8 994 924	-21,03	74,63	66,26
II. Непоточні зобов'язання та забезпечення	585 605	482 969	-102 636	-17,53	1,02	0,95
Непоточне забезпечення на винагороди працівникам						
Інше непоточне забезпечення	84 676	138 783	54 107	63,90	0,15	0,27
Загальна сума непоточних забезпечень	670 281	621 752	-48 529	-7,24	1,17	1,22
Інші непоточні фінансові зобов'язання	60 955	63 082	2 127	3,49	0,11	0,12
Загальна сума непоточних зобов'язань	731 236	684 834	-46 402	-6,35	1,28	1,34
III. Поточні зобов'язання і забезпечення	50 134	53 293	3 159	6,30	0,09	0,10
Поточні забезпечення на винагороди працівникам						
Загальна сума поточних забезпечень	50 134	53 293	3 159	6,30	0,09	0,10
Торговельна та інша поточна кредиторська заборгованість	1 747 851	2 302 227	554 376	31,72	3,05	4,52
Поточні податкові зобов'язання	834 161	59 839	-774 322	-92,83	1,46	0,12
Інші поточні фінансові зобов'язання	11 174 627	14 097 293	2 922 666	26,15	19,50	27,65
Інші поточні нефінансові зобов'язання	3 530	1 634	-1 896	-53,71	0,01	0,00

Загальна сума поточних зобов'язань за винятком зобов'язань, включених до груп вибуття, класифікованих як утримувані для продажу	13 810 303	16 514 286	2 703 983	19,58	24,10	32,39
Загальна сума поточних зобов'язань	13 810 303	16 514 286	2 703 983	19,58	24,10	32,39
Загальна сума зобов'язань	14 541 539	17 199 120	2 657 581	18,28	25,37	33,74
Загальна сума власного капіталу та зобов'язань	57 315 788	50 978 445	-6 337 343	-11,06	100	100

Джерело: складено автором.

Висновки: На підставі проведених розрахунків видно, що частка власного капіталу в 2022 році у АТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат» складає більшу частину структури пасивів підприємства, а саме 66,26%, не зважаючи на зменшення її питомої ваги порівняно з попереднім звітним періодом на 8,4%. Така досить велика питома вага, що є досить високим показником та позитивним чинником, пов'язана з суттєвою сумою статті «Нерозподіленого прибутку», сума якої, однак, зменшилась на 9 134,2 млн. грн або на 25,9% і склала 26 161,8 млн грн.. За рахунок цього також відбулось зменшення його питомої ваги у валюті балансу більш, ніж на 10%.

Також спостерігаємо зменшення непоточних зобов'язань та забезпечень за звітний період на 102 636 тис. грн або на 17,53%., що призвело до зменшення усього розділу II пасиву балансу «Довгострокових зобов'язань та забезпечень».

Розділ III пасиву балансу зазнав збільшення у звітному періоді, в першу чергу, за рахунок зростання поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги на 554 376 тис. грн або на 31,7% і склала на 31.12.2022 2 302,2 млн грн.

В той же час відбулось зростання інших поточних фінансових зобов'язань у 2022 році порівняно з 2021 на 2 922,7 млн грн. або на 26,15%.

Далі проведемо аналіз таких показників, як тривалість обороту активів, запасів, а також періоду погашення дебіторської і кредиторської заборгованості, враховуючи їх важливість для оцінки роботи підприємства (табл.3.3).

Аналіз показників тривалості обороту активів, запасів й періоду погашення
дебіторської і кредиторської заборгованості

Показники	На кінець року		Абсолютне відхилення, ±
	2021	2022	2022 – 2021
1	2	3	4
Тривалість обороту поточних активів, днів	280,77	579,36	298,59
Тривалість обороту запасів, днів	27,99	72,88	44,89
Період погашення дебіторської заборгованості, днів	222,00	434,20	212,20
Період погашення кредиторської заборгованості, днів	14,22	36,81	22,59

Джерело: складено автором.

Висновки: З аналізу показників тривалості обороту АТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат» можемо зробити наступні висновки:

Тривалість обороту поточних активів АТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат» складала в 2022 році 579 дні, в 2021 році – ≈ 281 дня, що свідчить про збільшення тривалості оборотів оборотних активів та зменшення швидкості їх обертання, що є негативним показником зниження ефективності їх використання. В той час також бачимо, що зросла тривалість обороту запасів майже 3 рази, а точніше на ≈ 45 днів, оскільки в 2021 році даний показник тривав ≈ 28 днів, а в 2022 - ≈ 73 дні.

Також спостерігаємо зростання періоду погашення дебіторської заборгованості майже вдвічі або на 212 днів, а кредиторської – в 2,5 рази або на 25 днів. Тривалість погашення дебіторської заборгованості є достатньо довгим процесом на даному підприємстві і в 2021 році складав 222 дні, а в 2022 – 434 дні. Проте досліджуване підприємство достатньо швидко погашає свою кредиторську заборгованість, що є гарним показником для мінімізації витрат на пені, штрафи, неустойки. В 2021 році даний показник складав 14 дні, а в 2022 - ≈ 37 дні.

Загалом робимо висновок, що всі терміни тривалості погашення заборгованостей, оборотів поточних активів і втому числі запасів за звітний рік збільшились, що негативно відобразилось на результатах діяльності Компанії.

Таблиця 3.4

Аналіз рівня та динаміки продуктивності праці

Показники	За 2021 рік	За 2022 рік	Відхилення (+, -)	Темп зростання %
1. Обсяг реалізованої продукції, тис. грн.	44 243 547	22 513 940	-21 729 607	50,87
2. Середньорічна чисельність персоналу, осіб	5 950	5 534	-416	93,00
3. Середньорічна продуктивність праці 1 працівника	7 435,9	4 068,3	-3 367,6	54,71

Джерело: складено автором

Висновки: З проведених розрахунків спостерігаємо у звітному періоді зменшення як суми виручки, так і кількості працівників на досліджуваному підприємстві. Оскільки темпи зменшення суми реалізованої продукції були швидшими за темпи зменшення персоналу, тому бачимо зменшення продуктивності праці майже вдвічі у 2022 році. Якщо в минулому році на 1 працівника припадало $\approx 7\,436$ тис. грн. реалізованої продукції, то у звітному – 4 068 тис.грн.

3.3 Аналіз показників Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) АТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат»

Аналіз доходів АТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат» за даними Звіту про фінансові результати представлено в табл.3.5.

Таблиця 3.5

Аналіз доходів АТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат»

Стаття	За період		Абсолютне відхилення, +/-	Темп приросту, %	Питома вага, %	
	2021	2022	2022-2021	2022-2021	2021	2022

Продовження табл.3.5

1	2	3	4	5	6	7
Дохід від звичайної діяльності	44 243 547	22 513 940	-21 729 607	-49,11	98,11	98,73
Інші доходи	841 269	282 267	-559 002	-66,45	1,87	1,24
Фінансові доходи	11 323	6 360	-4 963	-43,83	0,03	0,03
Всього доходи	45 096 139	22 802 567	-22 293 572	-49,44	100	100

Джерело: складено автором.

Висновки: за результатами аналізу спостерігаємо значне зменшення загальних доходів підприємства на 22 293,6 млн грн. або 49,4%, що є прогнозованим через агресію рф та проблеми з логістикою і відповідно реалізацією продукції.

Чистий дохід від звичайної діяльності підприємства зменшився на 21 729,6 млн грн. або на 49,1%, тобто майже вдвічі, і склав 22 513,9 млн грн. станом на 31.12.2022р.

Суттєвого зменшенні зазнали інші доходи товариства, які зменшились більш, ніж у 3 рази, а якщо бути точнішим, то на 559 млн грн. або на 66,45%.

Також не уникнули зменшення і фінансові доходи, сума яких зменшилась за звітний рік на 43,8% або майже на 5 млн грн.

Проведемо аналіз витрат діяльності АТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат» в табл.3.6.

Таблиця 3.6

Аналіз витрат діяльності АТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат»

Стаття	За період		Абсолютне відхилення, +/-	Темп приросту, %	Питома вага, %	
	2021	2022			2021	2022
1	2	3	4	5	6	7
Собівартість реалізації	18 580 246	16 258 825	-2 321 421	-12,49	54,84	44,78
Витрати на збут	2 776 330	2 954 782	178 452	6,43	8,19	8,14
Адміністративні витрати	951 352	964 769	13 417	1,41	2,81	2,66
Інші витрати	7 155 503	14 615 042	7 459 539	104,25	21,12	40,25
Фінансові витрати	364 117	207 197	-156 920	-43,10	1,07	0,57

Податкові витрати	4 051 460	1 308 167	-2 743 293	-67,71	11,96	3,60
Всього витрати	33 879 008	36 308 782	2 429 774	7,17	100,00	100,00

Джерело: складено автором.

Висновки: За звітний рік відбулось зменшення собівартості виробництва готової продукції на 12,5% або на 2 321,4 млн грн, що призвело до зменшення питомої ваги даного виду витрат у загальній сумі витрат підприємства.

Витрати на збут Товариства у 2022 році склали 2 954, 8 млн грн. ., що більше за 2021 рік на 178 452 тис. грн. . або на 6,43%.

Адміністративні витрати залишились у 2022 році майже на рівні минулого року, оскільки зросли тільки на 13 417 тис. грн або на 1,4%. Відповідно їх місце у загальній структурі витрат підприємства залишилось таким же.

Суттєвого зменшення зазнали податкові витрати у звітному періоді, а саме зменшились майже вдвічі, а точніше на 2 743,3 млн грн. або на 67,7% відповідно зі зменшенням їх питомої ваги у загальній сумі витрат підприємства з 12% до 3,6%.

Структура доходів та витрат підприємства є досить типовою та відповідає діяльності підприємства. Усі зміни є обґрунтованими та прогнозованими.

Не менш важливим напрямком аналітичних процедур є аналіз показників рентабельності, який здійснюється за допомогою даних форми 2 «Звіт про фінансові результати».

Розрізняють різні показники рентабельності, які можуть бути розраховані як за чистим прибутком, так і за валовим або операційним прибутком.

Зупинимось на проведенні аналізу чистої рентабельності реалізованої продукції (табл.3.7).

Таблиця 3.7

Аналіз чистої рентабельності реалізованої продукції

Показники	На кінець року		Відхилення, (+, –)	
	2021	2022	тис. грн.	%
1	2	3	4	5
Чистий фінансовий результат (чистий прибуток), тис. грн.	10 807 358	-9 134 166	-19 941 524	-184,52

Продовження табл.3.7

Чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, тис. грн.	44 243 547	22 513 940	-21 729 607	-49,11
Рентабельність продажу, %	24,43	-40,57	-65	x

Джерело: складено автором.

За звітний рік спостерігаємо зменшення суми доходів у Товариства. Що більше, у зв'язку з відсутністю прибутку, тобто через збитковість діяльності, у досліджуваного підприємства за 2022 рік відсутня рентабельність продажу, що є логічним та прогнозованим через причини, які раніше зазначались. У 2021 році рентабельність продажу була досить високого рівня для подібних підприємств і складала 24,43% .

Далі визначимо рентабельність власного капіталу досліджуваного підприємства за чистим прибутком (табл.3.8).

Таблиця 3.8

Аналіз рентабельності власного капіталу АТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат»

Показники	На кінець року		Відхилення, (+, -)	
	2021	2022	тис. грн.	%
1	2	3	4	
Вартість власного капіталу, тис. грн.	42 774 249	33 779 325	-8 994 924	-21,03
Чистий прибуток, тис. грн.	10 807 358	-9 134 166	-19 941 524	-184,52
Рентабельність власного капіталу, %	25,27	-27,04	-52,31	X

Джерело: складено автором

Висновки: З вище проведеного дослідження видно, що у звітному періоді власний капітал був нерентабельним через збитковість діяльності, хоча у попередньому календарному році даний показник складав 25,27%. Вартість власного капіталу за 2022 календарний рік зменшилась на 8 994,9 млн грн. або на 21% і склала 33 779 325 тис. грн.

Наступним кроком ми проведемо порівняння вартості капіталу з чистим доходом від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг, власним капіталом та прибутком ПрАТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат», порівнявши їх темпи приросту (табл.3.9).

Порівняння вартості капіталу з виручкою від реалізації, власним капіталом та прибутком АТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат»

Показники	За рік		Темп приросту, %
	2021	2022	2022 – 2021
1	2	3	4
Загальна вартість капіталу (валюта балансу), тис. грн.	57 315 788	50 978 445	-11,06
Чистий дохід від реалізації, тис. грн.	44 243 547	22 513 940	-49,11
Власний капітал, тис. грн.	42 774 249	33 779 325	-21,03
Чистий прибуток, тис. грн.	10 807 358	-9 134 166	-184,52

Джерело: складено автором.

Висновки: З вищенаведених розрахунків бачимо, що загальна вартість капіталу підприємства (валюта балансу) в 2022 році порівняно з 2021 роком зменшилась на 11,06%, в той час як чистий дохід за звітний період зменшився на 49,11%. Таким чином, можна стверджувати перевищення темпів зменшення показників чистого доходу над валютою балансу, що свідчить про неефективну діяльність підприємства та спад діяльності. Дане явище негативно вплинуло на фінансовий результат і у 2022 році підприємство стало збитковим.

Загалом, бачимо негативний вплив економічної кризи в країні на діяльність даного підприємства, однак варто зазначити про поширеність такої тенденції серед підприємств суспільного інтересу, адже для адаптації до військових умов та складнощів у каналах збуту потрібен час та правильні рішення.

У даному параграфі на прикладі ПрАТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат» ми провели основні аналітичні розрахунки, що становлять зміст аналітичних процедур на стадіях планування та безпосереднього виконання процедур під час проведення перевірки того чи іншого підприємства. Варто зазначити, що вид, кількість та характер аналітичних процедур обираються аудитором самостійно виходячи з власного досвіду, специфіки та масштабу діяльності Клієнта, його розміру та часових меж перевірки.

Проведені нами процедури дають підстави для висновку, що бізнес-ризиками, пов'язані з діяльністю підприємства є досить високими.

Фінансова нестійкість і відсутність прибутку у бізнесі завдають сумніви та підвищують ризики при підтвердженні дотримання Товариством принципу безперервності діяльності. Детальніше про даний принцип наведено далі.

3.4. Особливості оцінки безперервності діяльності під час проведення аудиту ПСІ

Майже усі фінансові звітності складаються, як правило, базуючись на тому факті, що діяльність підприємства триватиме в ближньому майбутньому, тобто відсутній намір або потреба керівництва та власників у ліквідації або припиненні діяльності суб'єкта господарювання. Саме це і є одним з основоположних принципів формування фінансової звітності - припущенням про безперервність діяльності. Даний принцип припускає, що суб'єкт господарювання у змозі реалізувати свої активи та погасити зобов'язання при звичайній його діяльності, в іншому випадку підприємство має розкрити суттєву невизначеність щодо подій та умов, які ставлять сумнів щодо можливості суб'єкта продовжити своє існування на безперервній основі.

Серед факторів, які мають вплив на безперервну діяльність компанії можна виділити наступні:

- Економічна та політична ситуація в країні
- Галузеві особливості
- Місцерозташування
- Платоспроможність покупців та постачальників
- Власна фінансова ліквідність
- Потенційні джерела фінансування
- Поточна та прогнозована прибутковість

Наразі після військової агресії РФ проти України питання безперервності діяльності набуло ще більш актуального значення. Адже як наслідок, з'являється сумнів щодо сприятливих результатів будь-яких прийнятих рішень, відсутність

стабільності, міграція населення, пошкодження інфраструктури та інших основних засобів, відбувається підвищення цін на сировину та матеріали, електроенергію, проблеми з логістикою, зміни ринків збуту, падіння платоспроможності населення, покупців та постачальників, зростання інфляції та масове падіння кількості робочої сили.

Зрозуміло, що військовий стан – значна подія, інформація про яку та її вплив на діяльність підприємства має бути розкрита у фінансовій звітності, а саме:

- Пошкодження або знищення майна(якщо є);
- Призупинення чи перерви в діяльності через порушення ланцюга поставок, припинення операцій,
- Втрата виробничих потужностей чи комерційних об’єктів
- Обмеження пересування та порушення логістики
- Значне зменшення обсягів продажів, прибутків, грошових потоків від операційної діяльності
- Обмеження доступу до грошових коштів та еквівалентів або обмеження грошових операцій
- Вплив на персонал компанії та витрати, пов’язані з виплатами персоналу
- Невиконання умов договорів через форс-мажорні обставини, несприятливі зміни умов договорів, порушення умов кредитних договорів, неможливість своєчасно погашати кредиторську заборгованість та затримки погашення дебіторської заборгованості;
- Оголошення про плани припинення діяльності або вибуття основних активів
- Інші обставини, що суттєво впливають на діяльність [4]

Згідно з МСА 315 фахівець з проведення аудиту повинен оцінити та проаналізувати, чи існують події або умови, які здатні спричинити сумнів у продовженні діяльності Клієнта з очікуваними позитивними результатами. [15] Таким чином аудитор має направити запит управлінському персоналу про події та умови, які можуть вплинути на майбутню безперервну діяльність товариства. Оцінка безперервності управлінським персоналом також має бути наведена у листі-запевненні аудитору. Якщо управлінський персонал не готовий зробити власну

оцінку здатності компанії продовжувати безперервну діяльність внаслідок впливу війни на запит аудитора, аудитор повинен розглянути вплив цього питання на аудиторський звіт. В Табл.3.4 систематизуємо та узагальнимо вплив на звіт аудитора.

Таблиця 3.4

Вплив питань на звіт аудитора

Висновок	Вплив на звіт аудитора
Присутня суттєва невизначеність щодо того, що компанія у змозі продовжувати діяльність на безперервній основі	Якщо використання припущення про безперервність діяльності як основи бухгалтерського обліку є допустимим та таким, що відповідає дійсності, проте існує суттєва невизначеність, однак інформація розкрита належним чином у звітності – звіт аудитора має містити окремий розділ «Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності»
	Якщо використання припущення про безперервність життєздатності підприємства як основи для бухгалтерського обліку є прийнятним, однак є суттєва невизначеність і інформація розкрита неналежним чином у звітності – аудиторі слід висловити думку із застереженням або негативну думку відповідно до МСА 570
Очікується вплив певних подій та умов, однак даний вплив є несуттєвим	Якщо за судженням аудитора, питання щодо таких подій та умов настільки важливе, що його можна вважати фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами, аудитор повинен додати до свого звіту пояснювальний параграф, в якому розкривається дане питання, за умови, що питання не вимагає модифікації думки та воно не було визначено як ключовим відповідно до МСА 706
Існує значна невизначеність, що не є суттєвою, тобто така невизначеність не матиме суттєвого впливу на результати	
Принцип безперервності діяльності більше не прийнятний через погіршення фінансових результатів, показників діяльності та в цілому стану підприємства	Якщо фінансову звітність підприємства було складено з урахуванням припущення про відсутність чинників, які можуть вплинути на безперервність, однак припущення про безперервність діяльності як основи бухгалтерського обліку більше не є прийнятним, думка аудитора повинна бути негативною у такому випадку згідно з МСА 570

Джерело: складено автором на основі аналізу міжнародних стандартів аудиту

Відповідно до вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудиторська компанія, яка надає послуги з обов'язкового

аудиту суб'єкту господарювання, що становить суспільний інтерес, має проінформувати орган, який згідно із законодавством здійснює нагляд за таким підприємством про:

1) існування порушення або недотримання вимог законодавства з питань, що входять до компетенції наглядового органу;

2) присутність чинників або факторів, які несуть суттєву загрозу або ставлять під сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі;

3) факт того, що аудитори відмовились від висловлення думки або їх думка є негативною чи модифікованою. [28]

Тобто у випадку заключення існування суттєвої невизначеності щодо здатності підприємства суспільного інтересу, яке проходить обов'язковий аудит, продовжувати власну господарську діяльність на безперервній основі чи про існування факторів чи чинників, які загрожують безперервності такого підприємства суспільного інтересу, суб'єкт аудиторської діяльності має довести до відома орган, який відповідно до законодавства здійснює нагляд за таким підприємством, як приклад Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку, Національний Банк України (НКЦПФР, НБУ, інший орган) в порядку та таким способом, що вимагається відповідним органом, або у випадку невизначеності порядку – шляхом надіслання письмового повідомлення з подальшими доказами, які підтверджують отримання адресатом даного повідомлення.

Висновки до розділу 3:

1. Після проведення досліджень було визначено, що аналітичні процедури займають досить вагому частку у процесі аудиту на всіх його етапах та стадіях.

2. З результатів проведених аналітичних процедур в межах даної роботи по ПрАТ «Полтавський гірничо-збугачувальний комбінат» бачимо, що військова агресія рф, економічна криза в країні, проблеми з логістикою мали надзвичайно негативний вплив на діяльність підприємства.

3. Підприємство у звітному періоді було збитковим, тобто усі досліджувані показники є нерентабельними в 2022 році, в той час як у минулому році показники рентабельності були досить на високому рівні.

4. Також бачимо, що за 2022 рік відбулись затримки з оплатою і відповідно зросла дебіторська та кредиторська заборгованість. В той же час через проведення переоцінки основних засобів відбулось значне знецінення активів, тому спостерігаємо зменшення суми необоротних активів.

5. Відбулось зростання термінів обороту поточних активів, в тому числі запасів, та термінів погашення дебіторської та кредиторської заборгованостей.

6. За 2022 рік відбулось зменшення усіх видів доходів на підприємстві та собівартості продукції, в тому числі і за рахунок зменшення оборотів видобутку та виробництва залізнорудних окатків.

ВИСНОВКИ

Після проведеного дослідження в межах даної бакалаврської роботи можна зробити наступні висновки:

1. Відповідно до ЗУ « Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» підприємства суспільного значення -

2. Аудит – це процес перевірки фінансової звітності підприємства щодо правильності, повноти, достовірності та відповідності обраній Концептуальній основі, в кінці якого фахівець з надання послуг впевненості висловлює власну думку, яка впливає на рішення зовнішніх та внутрішніх користувачів даної фінансової звітності.

3. Виділяють такі стадії проведення аудиту, як планування, власне виконання аудиторських процедур та заключний етап, в якому формується думка аудитора та його звіт на підставі результатів проведених досліджень.

4. Як правило аудит проводиться при використанні ризик-орієнтованого підходу, який базується на тому, що на початку після проведення так званого вивчення Клієнта, його діяльності, конкурентів, макро- та мікроекономічних факторів впливу, визначаються ризикові ділянки, які потребують детального огляду, оцінюються ризики, перевіряється точки контролю та систему обліку.

5. Також проаналізовано програмні продукти, які використовуються для спрощення та покращення якості проведення аудиту підприємств. Серед усіх ми обрали найбільш поширені – CaseWare, Аксіома-Аудит та ІТ-аудит. На результаті досліджень видно, що найбільше перерваг має CaseWare, однак дана програма досить дорого вартісна, тому варто оцінювати співвідношення витрат на неї та потенційних доходів.

6. Наше дослідження базувалось на перевірці ТОВ «БейкерТіллі Україна» фінансової звітності за 2022 рік ПСІ ПрАТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат», яке входить до складу групи компаній Forrexpro, власником якої є Костянтин Живаго, і займається видобутком залізної руди, її переробкою та виробництвом залізнорудних окатків. Місце реєстрації - вул. Будівельників, 16, Горішні Плавні, Полтавська область, Україна

7. Ми провели аналіз діяльності товариства та аудиторського висновку, в якому ключовими питаннями були дохід від продажу готової продукції, товарів; трансферне ціноутворення; знецінення необоротних активів; забезпечення, умовні зобов'язання та повнота розкриття інформації щодо судових спорів та позовів. Відповідно у відповідь на оцінені ризики були проведені усі необхідні процедури, такі як тестування точок контролю, процедури по суті, детальне тестування, запит на зовнішні підтвердження, тестування первинних документів, перевірено модель DFC щодо переоцінки необоротних активів, розглянуто судові справи на ймовірність відтоку ресурсів, залучено внутрішніх та зовнішніх експертів.

8. Після проведення аналітичних процедур можемо зробити наступні висновки:

- Основну частину активів підприємства складають торгова дебіторська заборгованість та основні засоби. За 2022 рік відбулось зменшення частки основних засобів з 38,5% від валюти балансу до 28%, в той час як дебіторська заборгованість зросла на 5,6% і склала 53,27%. Причиною таких негативних тенденцій стала агресія РФ на Україну, саме тому постачальники затримались з оплатою і відповідно зросла дебіторська заборгованість.
- Власний капітал в 2022 році у ПрАТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат» складає більшу частину пасивів підприємства, а саме 66,26%, не зважаючи на зменшення її питомої ваги порівняно з попереднім звітним періодом на 8,4%. Така досить велика питома вага, пов'язана з суттєвою сумою статті «Нерозподіленого прибутку», сума якої, однак, зменшилась на 9 134,2 млн грн. або на 25,9% і склала 26 161,8 млн грн.
- Тривалість обороту поточних активів АТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат» складала в 2022 році 579 дні, в 2021 році – $\approx$ 281 дня, що свідчить про збільшення тривалості оборотів оборотних активів та зменшення швидкості їх обертання, що є негативним показником зниження ефективності їх використання. В той час також бачимо, що зросла тривалість обороту запасів майже 3 рази, а точніше на $\approx$ 45 днів, оскільки в 2021 році даний показник тривав $\approx$ 28 днів, а в 2022 - $\approx$ 73 дні.

- За звітний період відбулось зростання терміну погашення дебіторської заборгованості майже вдвічі або на 212 днів, а кредиторської – в 2,5 рази або на 25 днів. Тривалість погашення дебіторської заборгованості є достатньо довгим процесом на даному підприємстві і в 2021 році складав 222 дні, а в 2022 – 434 дні. Проте досліджуване підприємство достатньо швидко погашає свою кредиторську заборгованість, що є гарним показником для мінімізації витрат на пені, штрафи, неустойки. В 2021 році даний показник складав 14 дні, а в 2022 - ≈ 37 дні.
- Спостерігаємо значне зниження суми загальних доходів підприємства на 22 293,6 млн грн. або 49,4%, що є прогнозованим через агресію РФ та проблеми з логістикою і відповідно реалізацією продукції.
- Також витрати на собівартість виробництва готової продукції зменшились на 12,5% або на 2 321,4 млн грн, що призвело до зниження питомої ваги даного виду витрат у загальній сумі витрат підприємства.
- У 2022 році власний капітал був нерентабельним через збитковість діяльності. Вартість власного капіталу за календарний рік зменшилась на 8 994,9 млн грн. або на 21% і склала 33 779 325 тис. грн.
- Також спостерігається зниження продуктивності праці персоналу компанії за звітний рік разом із зменшенням її кількості.
- Загалом, спостерігається негативний вплив економічної кризи в країні на діяльність досліджуваного товариства, однак наразі бачимо поширеність такої тенденції серед підприємств суспільного інтересу, адже для адаптації до військових умов та складнощів у каналах збуту потрібен час та зважені рішення.

9. Також хочемо надати наступні пропозиції та рекомендації для покращення результатів діяльності :

- Оскільки вся готова продукція експортується, тобто покупцями є іноземні компанії, а зараз є проблеми з логістикою через закриття портів та перебої в роботі залізниць, рекомендуємо звернути увагу на локальний ринок, зробити його аналіз, пошук нових вітчизняних точок збуту.

- Також рекомендуємо звернути увагу на попит продукції, провести його аналіз та за потреби почати розробки та дослідження щодо виготовлення нових видів продукції, розширення асортименту.
- Оскільки всю техніку та обладнання досліджуване підприємство орендує в іншої компанії Групи, а саме в ПрАТ «Єристівський гірничо-збагачувальний комбінат», то рекомендуємо провести SWOT-аналіз, а саме оцінити перерваги та недоліки орендування основних засобів у компанії Групи, чи ці витрати є доцільними, чи більш ефективно та вигідно орендувати техніку в інших постачальників.
- Оскільки ключовим питанням аудиту було судові справи, умовні забезпечення та зобов'язання, варто залучити зовнішніх юридичних експертів для допомоги у вирішенні судових справ.
- Через зниження продуктивності праці персоналу, слід звернути увагу на корпоративну культуру, нематеріальні методи заохочення та мотивації працівників, робочу атмосферу, за можливості проводити неформальні зустрічі колективу для підтримки один одного у теперішній досить складний час.

Сподіваємось, що аналіз діяльності та вищенаведені рекомендації зможуть покращити діяльність досліджуваного підприємства, та у наступних звітних періодах фінансовим результатом ПрАТ «Полтавський Гірничо-збагачувальний комбінат» стане прибуток.

Список використаних джерел:

1. Волкова Н. А., Подвальна Н. Е., Семенова К. Д. Економічний аналіз: навч. посіб. Одеса: ППЦ «Белка», 2020. 240 с.
2. Голов С.Ф., Костюченко В.М., Кузіна Р.В. Інтегроване звітування: концепція, методологія, організація: Монографія. Херсон: Видавничий дім “Гельветика”, 2018. 252 с.
3. Інформаційно-аналітична платформа YouControl URL: <https://youcontrol.com.ua/>
4. Інформаційний лист Ради Аудиторської палати України «Розгляд аудитором безперервності діяльності під час аудиту фінансової звітності» URL: <https://salo.li/569D07D>
5. Коляда А. Л. Практикум з дисципліни «Аналітичне забезпечення прийняття управлінських рішень» для студентів IV курсу денної форми навчання спеціальності «Облік і оподаткування». Одеса: ОНЕУ, ротапринт, 2018 р. С. 15-20.
6. Концептуальна основа фінансової звітності. [Переглянута від 2018-03]. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework
7. Кузіна Р.В. Обліково–аналітичне забезпечення корпоративної звітності за МСФЗ. Облік і оподаткування: сучасний стан та перспективи розвитку: Монографія. Харків: «Діса плюс», 2019. 200 с. С. 32-60.
8. Кузіна Р.В. Облік за міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) : галузевий аспект. Облік у галузях економіки: навчальний посібник / Р.В. Кузіна, Т.П. Добрунік, О.В. Радова, О.В. Обнявко, Н.П. Ілюхіна, О.Б. Негрі. Херсон: ОЛДІ-ПЛЮС, 2017. С.409-474.
9. Міжнародні стандарти фінансової звітності – теоретичні засади та практика впровадження в Україні : Монографія / За ред. Н.О. Лоханової. Харків: «Діса плюс», 2019. 234 с.
10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). Подання фінансової звітності. [Чинний від 01.01.2022]. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%201_ukr_2021.pdf (дата звернення: 31.04.2024).

11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 (МСБО 8). Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки [Чинний від 01.01.2022]. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS%208_ukr.pdf (дата звернення: 01.05.2024).
12. Міжнародний стандарт аудиту 220 (МСА 220). Управління якістю аудиту фінансової звітності. [Чинний від 15.12.2022]. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/1_ISA_220_\(Revised\)_Final_Standard_\(Not_Formatted\)\(uk\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/1_ISA_220_(Revised)_Final_Standard_(Not_Formatted)(uk).pdf)
13. Міжнародний стандарт аудиту 230 (МСА 230). Аудиторська документація. [Чинний від 15.12.2009]. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201(1).pdf)
14. Міжнародний стандарт аудиту 300 (МСА 300). Планування аудиту фінансової звітності. [Чинний від 15.12.2009]. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201(1).pdf)
15. Міжнародний стандарт аудиту 315 (МСА 315). Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення [Чинний від 15.12.2021]. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/2_ISA_315_\(Revised_2019\)_Full_Standard_and_Conforming_Amendments_\(uk\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/2_ISA_315_(Revised_2019)_Full_Standard_and_Conforming_Amendments_(uk).pdf)
16. Міжнародний стандарт аудиту 320 (МСА 320). Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту. [Чинний від 15.12.2009]. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201(1).pdf)
17. Міжнародний стандарт аудиту 570 (МСА 570). Безперервність діяльності. [Чинний від 15.12.2016]. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201(1).pdf)
18. Міжнародний стандарт аудиту 620 (МСА 620). Використання роботи експерта аудитора. [Чинний від 15.12.2009]. URL:

[https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201(1).pdf)

19. Міжнародний стандарт аудиту 700 (МСА 700). Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності. [Чинний від 15.12.2016]. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201(1).pdf)

20. Міжнародний стандарт аудиту 710 (МСА 710). Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльні фінансова звітність. [Чинний від 15.12.2022]. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/1_ISA_220_\(Revised\)_Final_Standard_\(Not_Formatted\)\(uk\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/1_ISA_220_(Revised)_Final_Standard_(Not_Formatted)(uk).pdf)

21. Міжнародний стандарт аудиту 720 МСА 720. Відповідальність аудитора щодо іншої інформації. [Чинний від 15.12.2016]. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/1_ISA_220_\(Revised\)_Final_Standard_\(Not_Formatted\)\(uk\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/1_ISA_220_(Revised)_Final_Standard_(Not_Formatted)(uk).pdf)

22. Міжнародний стандарт з управління якістю 1 (МСУЯ 1). Управління якістю для фірм, що виконують аудит чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг. [Чинний від 15.12.2022]. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/4_ISQM_1_Final_Standard_\(Not_Formatted\)\(uk\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/4_ISQM_1_Final_Standard_(Not_Formatted)(uk).pdf)

23. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2017). Офіційний сайт Аудиторської палати України. URL: apu.com.ua/msa (дата звернення: 03.05.2024).

24. . Набока А.В., Деньга С.М. Фінансова звітність : теоретико-методологічні проблеми. *Збірник наукових статей магістрів Інституту економіки, управління та інформаційних технологій*. Полтава : ПУЕТ, 2018. Ч. 1. С. 67-73. URL: <http://dspace.puet.edu.ua/handle/123456789/8303> (дата звернення: 07.05.2024).

25. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами : навч. посіб. / С. О. Кузнецова, І. Б. Чернікова. Х. : Видавництво «Лідер», 2016. 318 с.

26. Остап'юк, Н.А. Методика оцінки фінансового стану підприємства в умовах інфляції / Н.А. Остап'юк. Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 1 (55). – С. 127–129.

27. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV. Дата оновлення: 10.08.2022. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 10.04.2024).

28. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII зі змінами та доповненнями / Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення 13.04.2024).

29. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 199 28.03.2013 р. № 433. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text> (дата звернення: 11.05.2023).

30. Соболева О.А. Формування аудиторського файлу відповідно до міжнародних стандартів аудиту. Аудиторські відомості. 2017. № 5–6. С. 149–160.

31. Харламова О.В. Фінансова звітність за міжнародними стандартами: методологія формування та практика імплементації в Україні: монографія. Харків: Лідер, 2015. 374 с.

32. Фінансова звітність ПрАТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат» зі звітом аудитора. Онлайн-версія. URL : <https://www.ferrexpo.ua/shareholders-and-investors/information-disclosure/information-about-results-of-financial-activity>