

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ АВІАЦІЙНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ ТА БІЗНЕС-АДМІНІСТРУВАННЯ
КАФЕДРА ФІНАНСІВ, ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

(повна назва кафедри)

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

з дисципліни «**Організація і методика аудиту**»

за напрямом (спеціальністю) **071 «Облік і оподаткування»**
(шифр та повна назва напрямку (спеціальності))

Укладач: к.е.н., доцент О.М. Бондаренко

Конспект лекцій розглянутий та схвалений

на засіданні кафедри фінансів, обліку та оподаткування
(повна назва кафедри)

Протокол № 11 від «28»серпня 2023 р.

Завідувач кафедри _____ Т. Косова

Тема 1. Організація діяльності і контроль якості роботи аудиторської фірми і праці аудиторів. Функціонування служби внутрішнього аудиту на авіаційних підприємствах.

План лекції

- 1.1. Організація діяльності і контроль якості роботи аудиторської фірми і праці аудиторів.
- 1.2. Функціонування служби внутрішнього аудиту на авіаційних підприємствах.

1.1. Організація діяльності і контроль якості роботи аудиторської фірми і праці аудиторів

Якість аудиту розглядається шляхом розробки та впровадження механізму ефективної системи контролю якості аудиторських послуг. Цей процес комплексний, складний, динамічний, процес більш загальної системи управління підприємства. Процес, що дозволяє на всіх ієрархічних рівнях впливати на забезпечення якості аудиторських послуг, концентрувати зусилля на формуванні конкурентних переваг фірми, визначати шляхи отримання синергетичних ефектів від взаємозв'язку між суб'єктами, об'єктами, засобами, методами, процедурами контролю, правової взаємодії між ними. Основні детермінанти команди для виконання завдання з аудиту на рівні аудиторської фірми ми зустрічаємо в Концептуальній основі якості аудиту: ключові елементи, що створюють середовище для якості аудиту (далі – Концептуальна основа якості аудиту), розробленій Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості

Концептуальна основа якості аудиту посиляється також на Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (далі – МСА), як на документи, що закладають важливу основу на підтримку якості аудиту.

Загальні вимоги до аудитора під час проведення аудиту фінансової звітності, викладені в МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту». Ці цілі фактично є підґрунтям для оцінки якості аудиту. Через створення в кожній аудиторській фірмі власної системи контролю якості забезпечується якість аудиторських послуг.

Система контролю якості, яка має бути сформована кожною аудиторською фірмою, складається з політики, що розробляється з метою забезпечення дотримання професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, та процедур, необхідних для впровадження і моніторингу відповідності аудиторської фірми цим вимогам.

Далі розглянемо вимоги професійних стандартів щодо кожного елемента, щоб визначитися із їхнім змістом (таблиця 1).

Таблиця 1

Вимоги професійних стандартів щодо кожного елемента

Елемент	Найважливіші вимоги	Питання, що мають бути задокументовані
Відповідальність керівництва за розробку і впровадження системи контролю якості	Ділова стратегія фірми має бути направлена на забезпечення високої якості аудиторських послуг на Фірмі. Генеральний директор (або інша аналогічна вища адміністративна посадова особа) аудиторської фірми повинен призначити особу чи осіб, відповідальними за функціонування системи контролю якості фірми. Така особа (особи) повинні мати достатній та відповідний досвід, здатність і необхідні повноваження для прийняття на себе	По цьому елементу мають бути задокументовані питання, що створюють відповідне середовище контролю, яке встановлює загальний тон в аудиторській фірмі: - стиль і основні принципи управління; - організаційна структура, яка буде відповідати установчим документам та спеціалізації фірми; - розподіл відповідальності та повноважень через затвердження положень про підрозділи, посадових інструкцій тощо; - політика управління персоналом (вимоги до прийому та звільнення, підвищення кваліфікації, оцінка якості роботи, система заохочень).

Елемент	Найважливіші вимоги	Питання, що мають бути задокументовані
Етичні вимоги	<p>такої відповідальності.</p> <p>Керівництво фірми, її персонал і, у разі потреби, інші особи, мають дотримуватися етичних принципів та незалежності там, де цього вимагають Кодекс етики професійних бухгалтерів МФБ (далі – Кодекс етики) та Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».</p> <p>Персонал фірми має:</p> <ul style="list-style-type: none"> - бути ознайомлений з політикою та процедурами щодо дотримання етичних принципів; - бути ознайомлений з вимогами до незалежності; - своєчасно інформувати керівництво фірми про обставини та зв'язки, які можуть створювати загрозу незалежності, для вжиття відповідних заходів; - невідкладно інформувати керівництво фірми про порушення незалежності, про які їм стало відомо; - мінімум раз на рік надавати письмове підтвердження дотримання політик і процедур фірми щодо незалежності. <p>Керівник фірми має забезпечити відповідну підготовку й навчання персоналу із застосування внутрішніх політик і процедур щодо дотримання етичних принципів.</p>	<p>Політика та процедури аудиторської фірми мають забезпечити достатню впевненість, що безпосередньо аудиторська фірма та її персонал дотримуються етичних принципів:</p> <p><i>Чесність:</i> щирість та чесність в професійних та ділових стосунках. Чесна поведінка не можлива без справедливості, неупередженості та сміливості.</p> <p><i>Об'єктивність:</i> об'єктивність вимагає від аудитора відмовитися від компромісу у своїх професійних та ділових судженнях внаслідок упередженості, конфлікту інтересів та неправомірного впливу з боку інших осіб.</p> <p><i>Професійна компетентність та належна ретельність:</i> 1) розвиток та підтримка професійних знань та навичок на рівні, що забезпечує надання компетентних, професійних послуг, які базуються на сучасних методиках і тенденціях практики, чинному законодавстві; 2) сумлінні дії відповідно до застосовних технічних і професійних стандартів; 3) уважність, ретельність, своєчасність дій.</p> <p><i>Конфіденційність:</i> не розголошувати/ не розкривати третім сторонам інформацію, яка отримується в результаті професійних і ділових стосунків, без належного та спеціального дозволу або якщо на це немає юридичного чи професійного права. Не використовувати таку інформацію для вигоди особистої або третіх сторін.</p> <p><i>Професійна поведінка:</i> дотримання відповідних законів та нормативних актів і стриманість від дій, які дискредитують професію.</p> <p>Аудиторська фірма має задокументувати політики та процедури щодо:</p> <ul style="list-style-type: none"> - дотримання етичних принципів, у яких робиться наголос на важливості дотримання таких принципів; - виявлення й оцінки обставин і відносин, що створюють загрози незалежності; - визначення та застосування застережних заходів для усунення або зменшення загроз до прийняттого рівня; - ідентифікації інтересів та зв'язків між аудиторською фірмою або членами групи з завдання та клієнтами; - моніторингу і запобігання залежності від доходів, які одержують від одного клієнта; - накопичення і повідомлення доречної інформації відповідному персоналу для визначення чи дотримується принцип незалежності; - механізм прийняття дисциплінарних заходів у разі недотримання встановлених політики та процедур; - заохочення персоналу інформувати керівництво аудиторської фірми щодо дотримання етичних принципів, які викликають їх занепокоєння; - постійного моніторингу дотримання персоналом аудиторської фірми етичних принципів; - встановлення критеріїв для визначення необхідності в застережних заходах для зменшення загрози втрати незалежності через близькі відносини.
Прийняття завдання, продовження співпраці	<p>Прийняття завдання, продовження співпраці з клієнтом і виконання конкретних завдань, здійснюється лише тоді, коли фірма дійшла висновку, що вона:</p> <ul style="list-style-type: none"> а) не має інформації, яка б свідчила про нечесність клієнта; б) має компетентний персонал, можливість, час і ресурси для виконання завдання; в) може дотримуватися етичних вимог. <p>Під час оцінки постійного клієнта потрібно задокументувати процедури, які направлені на актуалізацію раніше отриманої інформації щодо клієнта, окрім того провести оцінку можливих ризиків, пов'язаних з новим проектом.</p>	<p>Під час прийняття рішення стосовно прийняття клієнта, завдання або продовження співпраці аудиторська фірма має визначити:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Чесність клієнта, з'ясувавши: <ul style="list-style-type: none"> • ділову репутацію власників клієнта; • ключове та найвище керівництво, пов'язаних сторін; • характер діяльності клієнта та його ділову практику; • ставлення головних власників, ключового та найвищого керівництва до таких питань, як невідповідне тлумачення стандартів обліку та середовище внутрішнього контролю; • агресивної наполегливості клієнта на зменшення гонорарів; • чи наявні ознаки, що обсяг роботи не виправдано обмежується; • ознаки, що клієнт може бути задіяним у відмиванні грошей чи іншій злочинній діяльності; • підстави запропонованого призначення фірми та підстави

Елемент	Найважливіші вимоги	Питання, що мають бути задокументовані
		<p>відмови від повторного призначення попередньої фірми.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Компетентність фірми, через отримання відповідей на наступні питання: <ul style="list-style-type: none"> • чи наявні у персоналу знання відповідної галузі або предмету; • чи наявний у персоналу досвід у застосуванні відповідних вимог законодавства чи звітності; • чи наявна у персоналу здатність ефективно набувати необхідний досвід і знання; • чи достатня кількість співробітників з потрібними можливостями та компетенцією; • чи є можливість, у разі потреби, звернутися до експертів; • чи є на фірмі особи, що відповідають критеріям і вимогам виконання огляду контролю якості виконання завдань; • чи може фірма виконати завдання у встановлені терміни. <ul style="list-style-type: none"> - Можливість дотримання етичних вимог, через з'ясування: • чи не створить таке прийняття загрози недотримання етичних принципів; • чи наявні або відсутні загрози втрати незалежності; • чи не викличе прийняття завдання від нового чи існуючого клієнта фактичного чи уявного конфлікту інтересів; • чи має фірма будь-які ділові інтереси або зв'язки з клієнтом, або з третьою стороною, які можуть викликати загрози. <p>Аудиторська фірма повинна розробити політики та процедури, що стосуються відмови від прийняття нового завдання/клієнта, а саме, щодо процесу:</p> <ul style="list-style-type: none"> - обговорення з відповідним рівнем управлінського персоналу замовника дій, які зобов'язана здійснити аудиторська фірма, на основі отриманих фактів і обставин; - обговорення, з відповідним рівнем управлінського персоналу клієнта факту відмови від виконання завдання й підстави для цього (у разі коли аудиторська фірма вважає, що їй потрібно відмовитися); - розгляду наявності професійних, законодавчих чи юридичних вимог до аудиторської фірми щодо продовження завдання або щодо повідомлення регуляторних органів стосовно відмови від виконання завдання та підстав для відмови; - документування важливих питань, консультацій, висновків та підґрунтя для висновків.
Людські ресурси	Персонал фірми повинен мати здібності, компетентність та відданість етичним принципам для того, щоб забезпечити надання якісних аудиторських послуг.	<p>Політика та процедури аудиторської фірми щодо персоналу можуть включати такі питання:</p> <p><i>1) Наймання персоналу і оцінка потреб у персоналі:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> а) визначити цілі найму та встановлення чисельності працівників, що мають бути прийняті на роботу виходячи із кількості клієнтів на поточний момент та очікуваного зростання фірми і вікової динаміки персоналу; б) визначити спосіб пошуку потенційних працівників та встановлення контакту з ними з метою пропозиції працевлаштування; в) визначити спосіб доведення інформації про кадрові потреби і цілі наймання особам, які займаються найманням; г) спостерігати за ефективністю процедур наймання, щоб визначити чи були дотримані політики і процедур фірми щодо наймання кваліфікованого персоналу; г) визначити спосіб інформування кандидатів на посаду та новий персонал про політику й процедури фірми щодо процесу наймання. <p><i>2) Компетентність і кваліфікація:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> а) передбачати методи підвищення знань та компетентності персоналу; <p><i>3) Оцінка результатів роботи:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> а) оцінювати роботу персоналу і повідомляти його про успіхи; б) доводити до персоналу вимоги щодо якості роботи та принципів етики; в) ознайомлювати персонал з результатами оцінок; г) надавати поради щодо роботи, прогресу та кар'єрного зростання; г) доводити до персоналу інформацію, що допоможе їм зрозуміти: призначення на вищі посади залежать в першу чергу від якості роботи та дотримання етичних принципів, а неналежне дотримання політики й процедур фірми може призвести до дисциплінарного стягнення. <p><i>4) Можливість кар'єрного зростання та просування по службі:</i></p>

Елемент	Найважливіші вимоги	Питання, що мають бути задокументовані
		<p>а) розробити посадові інструкції з описом обов'язків на кожному рівні та очікуваних ділових якостей і кваліфікації;</p> <p>б) визначити критерії, які братимуться до уваги під час оцінювання особистих ділових якостей, і очікуваного професійного рівня (рівень професійних знань, наявність аналітичних здібностей та здатності мислити незалежно, комунікабельність, лідерські якості, викладацькі здібності тощо);</p> <p>в) призначити осіб, відповідальних за прийняття рішень про посадові підвищення.</p> <p>5) <i>Мотивація та винагорода.</i></p> <p>б) <i>Призначення групи із завдання:</i></p> <p>а) доводити ім'я партнера із завдання та його роль у завданні ключовим особам у керівництві клієнта та найвищому керівництву клієнта;</p> <p>б) від партнера із завдання вимагається володіння необхідними знаннями, компетентністю та повноваженнями, часом для виконання своєї ролі;</p> <p>в) чітко визначити відповідальність керівника групи із завдання та ознайомити його з нею;</p> <p>г) оцінювати знання та компетентність персоналу під час призначення групи із завдання, через вивчення наступних питань:</p> <ul style="list-style-type: none"> • чи має практичний досвід та розуміння, що набуті у відповідній підготовці та участі у практичній діяльності, виконання завдань аналогічного характеру та складності; • чи розуміє вимоги професійних стандартів, законодавчих і нормативних актів; • чи наявні відповідні технічні знання (у тому числі знання інформаційних технологій); • чи має відповідні знання галузі, в якій працює клієнт; • чи вміє застосовувати професійне судження; • чи розуміє внутрішні політики та процедури контролю якості фірми.
Виконання завдання	Аудиторська фірма повинна забезпечити персонал відповідними методиками з виконання завдання (керівництво до застосування). Такі методики можуть бути викладені у письмовому чи електронному форматі, у вигляді програмних продуктів чи інших формах стандартизованої документації.	<p>Встановлюючи для себе політику й процедури контролю якості виконання завдання аудиторській фірмі потрібно передбачити наступне:</p> <ul style="list-style-type: none"> - можливість для персоналу мати змогу отримувати відповідні консультації із складних або спірних питань; - процес виконання завдання таким чином, щоб воно було належним чином задокументовано у відповідності до вимог професійних стандартів; - процес нагляду за виконанням завдання; - здійснення огляду контролю якості виконання завдання; - процес огляду контролю якості виконання завдання, який потрібно документувати відповідно до професійних стандартів; - процедури вирішення розбіжності у думках; - заходи контролю для збереження конфіденційності, безпечного зберігання, цілісності, доступності і відновлення документації із завдання.
Моніторинг	Моніторинг відповідності політики та процедур контролю якості (моніторинг) здійснюється з метою отримання обґрунтованої впевненості, що політика і процедури щодо системи контролю якості на фірмі відповідні, адекватні, працюють ефективно й дотримуються персоналом на практиці.	<p>Аудиторська фірма повинна встановити вимоги:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) щодо політики та процедур моніторингу системи контролю якості та процесу перевірки завершених завдань; 2) щодо періодичності перевірки завершених завдань; 3) щодо порядку інформування відповідного персоналу аудиторської фірми про недоліки, ідентифіковані в системі контролю якості; 4) щодо порядку впровадження змін у політику та процедури контролю якості і поліпшень системи контролю якості за наслідками моніторингу; 5) до оцінювання впливу недоліків, виявлених в результаті моніторингу, та вжиття відповідних коригувальних дій відносно окремого завдання або співробітника; 6) щодо застосування дисциплінарних дій до тих співробітників, хто не дотримується політики та процедур фірми; 7) щодо політики та процедур розгляду скарг, які надходять як із фірми, так і ззовні.
Додаткові вимоги Закону «Про аудит фінансової та аудиторську діяльність» для тих, хто планує	Зaproвадити систему внутрішнього контролю. Забезпечити облік виявлених невідповідностей вимогам цього Закону у власній практиці, розкриття інформації про їх наслідки та вжиті заходи з метою їх усунення або удосконалення системи внутрішнього контролю з метою	<p>Система внутрішнього контролю щонайменше має включати:</p> <ul style="list-style-type: none"> - опис механізмів внутрішнього контролю; - методики оцінки ризиків, - постійний моніторинг, оцінювання відповідності та ефективності системи внутрішнього контролю. <p>Методологічні основи вирішення завдань захисту інформації, що обробляється в автоматизованій системі, потрібно визначити через</p>

Елемент	Найважливіші вимоги	Питання, що мають бути задокументовані
надавати послуги з обов'язкового аудиту	попередження їх у подальшому. Щорічно складати звіт, що містить огляд таких заходів. Розробити заходи та засоби для захисту систем обробки інформації. Впровадити процедури реєстрації та обліку фактів, інформація про які підлягає фіксації та розкриттю відповідно до цього Закону. Забезпечити ключового партнера з аудиту достатніми ресурсами та персоналом.	формалізацію відповідних заходів у внутрішньому документі. Внутрішня політика та процедури виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності мають передбачати: - обов'язковість проведення інструктажу, нагляду та перевірки роботи аудиторів та інших працівників; - вимоги до створення і обсягу робочих документів аудитора; - запровадження механізмів реєстрації та розв'язання нестандартних ситуацій, що мають або можуть мати суттєві наслідки для неупередженості діяльності аудиторів та ключових партнерів, пов'язаної з наданням послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності; - застосування політики оплати праці персоналу, залученого до виконання завдань з обов'язкового аудиту, що передбачала б стимули для забезпечення якості робіт; - вимоги до змісту додаткового звіту для аудиторського комітету; - вимоги до порядку інформування органу, який відповідно до законодавства здійснює нагляд за підприємством, чия фінансова звітність перевіряється.

1.2. Функціонування служби внутрішнього аудиту на авіаційних підприємствах.

У процесі інтегрування національної економіки у світове співтовариство вітчизняні підприємства починають активно шукати шляхи посилення своїх позицій як на внутрішньому, так і зовнішньому ринках, шляхи залучення інвестицій та інновацій. За цих умов перед власниками та керівниками підприємств гостро стоїть питання організації на підконтрольному об'єкті такої системи управління підприємством, яка б сприяла економічному, ефективному використанню наявних ресурсів, їх раціональному розподілу, комплексному, чіткому та вчасному контролю та обліку за усіма господарськими процесами, формуванню прозорої звітності. Здійснення такого управління керівником чи власниками важко уявити без суттєвої інформації щодо всіх структурних рівнів.

Саме тому створення та функціонування служби внутрішнього аудиту на авіаційних підприємствах є реальним засобом забезпечення керівництва, власників підприємства необхідним обсягом інформації про здійснення всіх господарських процесів на підприємстві.

Таким чином, в основі організації служби внутрішнього аудиту лежить поняття «внутрішній аудит», загальне визначення якого у фаховій літературі відсутнє. Внутрішній аудит призначений також сприяти вдосконаленню систем контролю, обліку і управління, які діють на підприємстві, та забезпечувати підвищення ефективності його функціонування.

Служба внутрішнього аудиту на авіаційних підприємствах – це самостійний структурний підрозділ на авіаційних підприємствах, що створюється рішенням вищого органу його управління, який визначає повноваження й відповідальність служби, а також призначає керівника, на якого покладаються функції забезпечення внутрішнього аудиторського контролю за всіма напрямками роботи підприємства. Чисельність служби внутрішнього аудиту на авіаційних підприємствах має бути достатньою для досягнення цілей та завдань, поставлених перед цим підрозділом.

Створення служби внутрішнього аудиту на авіаційних підприємствах переслідує одну, однак ключову мету, – підвищення результативності діяльності підприємства та його структурних підрозділів шляхом прийняття керівництвом, власниками підприємства обґрунтованих, своєчасних та виважених управлінських рішень, на основі отримання від внутрішніх аудиторів повної та правдивої інформації про діяльність підприємства.

Метою діяльності служби внутрішнього аудиту, є моніторинг та оцінка дотримання економічної, у тому числі облікової та контрольної, політики підприємства; оцінка функціонування всіх його структурних підрозділів; вивчення фінансової та управлінської інформації, дослідження ефективності здійснення господарських операцій, контролю за збереженням усіх його активів та капіталу, попередження ризиків, а у випадку їх виникнення швидке та «безболісне» усунення.

Порядок організації служби внутрішнього аудиту полягає в тому, що служба внутрішнього аудиту створюється і функціонує як окремий структурний адміністративний підрозділ підприємства. Вона повинна мати високий ступінь незалежності в організаційній структурі управління та контролю підприємством, що і визначатиме рівень об'єктивності внутрішнього аудиту. Саме тому працівники, які здійснюють внутрішній аудит, підпорядковані і зобов'язані подавати звіти тільки керівництву,

яке призначило їх на цю ділянку роботи.

Служба внутрішнього аудиту на авіаційних підприємствах займає проміжну ланку між структурними підрозділами підприємства та користувачами результатів його діяльності в плані контролю всіх процесів діяльності та надання рекомендацій керівникові підприємства щодо усунення недоліків та перспектив розвитку підприємства для отримання прибутку.

Служба внутрішнього аудиту на авіаційних підприємствах повинна складатися з представників різних спеціальностей: бухгалтерів, спеціалістів з аудиту, ревізорів, представників технічних та економічних спеціальностей залежно від галузі підприємства, на якому проводиться внутрішній аудит. Усі вони повинні мати достатні навички користування комп'ютером, щодо дотримання безпеки та захисту інформаційних систем тощо.

Керівником цієї служби доречно призначати висококваліфікованого фахівця з вищою економічною чи юридичною освітою, досвідом облікової або юридичної роботи, і який має сертифікат та кваліфікацію професіонального аудитора чи бухгалтера.

Загалом усі працівники служби внутрішнього аудиту на авіаційних підприємствах повинні досконало знати специфіку власного підприємства, його організаційно-економічну структуру, структуру управління, об'єкти управління та контролю, коло питань, які повинні бути висвітлені, володіти технікою і методикою проведення перевірок, добре знати законодавчі та нормативні акти, уміти опрацьовувати отримані матеріали, визначати шляхи попередження та ліквідації недоліків і втрат, визначати резерви підвищення ефективності всіх видів діяльності підприємства, захищати законні інтереси власників у судових інстанціях тощо.

У процесі комплексного вивчення аналізованого питання було встановлено, що основними функціями служби внутрішнього аудиту на підприємстві є:

- 1) контроль за правильністю підготовки та складання фінансової, статистичної, управлінської та податкової звітності;
- 2) контроль за діяльністю структурних підрозділів підприємства та надання їм допомоги у вирішенні проблемних питань;
- 3) нагляд за роботою систем управління та передачі інформації;
- 4) виявлення ризиків у ході виконання аудиторських завдань, їх фахова оцінка та моніторинг;
- 5) надання рекомендацій власникам та керівникам підприємства, які дають змогу ефективно контролювати ризики;
- 6) оперативний контроль основних видів діяльності підприємства;
- 7) виявлення резервів підвищення ефективності діяльності підприємства та його конкурентоспроможності;
- 8) сприяння покращенню якості отримання підприємством зовнішніх аудиторських послуг та інші.

Оскільки служба внутрішнього аудиту на підприємстві не є обов'язковою (на відміну від комерційних банків), то завдання, які ставляться перед внутрішніми аудиторами керівниками (власниками), визначаються самостійно, що значним чином залежить від специфіки підприємства, особливостей його організаційної структури та цілей, які ставить перед собою власники або керівництво підприємства в умовах сьогодення.

На відмінну від провідних країн світу досвід організації служб внутрішнього аудиту на підприємствах в Україні не набув поширення, що зумовлено низкою проблем:

- 1) відсутність чіткого розуміння сутності та місця внутрішнього аудиту в системі управління підприємством;
- 2) відсутність методичного забезпечення внутрішнього аудиту;
- 3) повна відсутність стандартів внутрішнього аудиту в Україні;
- 4) відсутність методик проведення внутрішнього аудиту, робочої документації;
- 5) недостатність висвітлення в чинних нормативно-правових матеріалах базових принципів внутрішнього аудиту підприємства;
- 6) брак досвіду аудиторської діяльності;
- 7) недостатня кількість кваліфікованих аудиторських кадрів;
- 8) високий рівень корумпованості, хабарництва, тіньової економіки, нелегальних схем «відмивання» грошей, ведення подвійної бухгалтерії тощо.

Вирішення наведених проблем сприятиме поширенню практики внутрішнього аудиту на

вітчизняних підприємствах і поширенню розуміння керівництвом, власниками підприємства доцільності створення служб внутрішнього аудиту як ефективного засобу управління та контролю.

З цією метою пропонуємо здійснити низку заходів, а саме:

- сформувані розуміння професії «внутрішній аудитор» як на рівні держави, так і на рівні підприємств різних галузей та посилити зацікавленість в її розвитку;
- визначити на методичному рівні принципи внутрішнього аудиту;
- розробити та вдосконалити нормативно-правове регулювання аудиту;
- сформувані рекомендації до організаційної структури служб внутрішнього аудиту;
- розробити організаційно-технологічні схеми та процедури проведення внутрішнього аудиту;
- вдосконалити методологію проведення внутрішнього аудиту;
- здійснити професійну підготовку фахівців із внутрішнього аудиту тощо.

Ефективна система внутрішнього аудиту на підприємстві значно підвищить зацікавленість інвесторів до таких підприємств, що стане вагомим аргументом для підприємств в умовах обрання ними інноваційно-інвестиційного вектора розвитку економічних відносин.

Тема 2 ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОЦЕСУ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ЇЇ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

План

- 2.1 Загальний огляд фінансової звітності підприємства
- 2.2 Формальна та аналітична перевірка звітності
- 2.3 Перевірка правильності складання фінансової звітності
- 2.4 Методи аудиту фінансової звітності та критерії її оцінювання
- 2.5 Аудит фінансової звітності

2.1. Загальний огляд фінансової звітності підприємства

Фінансова звітність подається органам, до сфери управління яких належать підприємства, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, а також, згідно із законодавством — іншим органам та користувачам, зокрема органам державної статистики; щодо використання бюджетних асигнувань, одержаних із місцевих бюджетів — відповідно фінансовим відділам райдержадміністрацій, міськвиконкомів та фінансовим управлінням обласних. Комерційні банки подають фінансову звітність також Національному банку.

Аудитору слід пам'ятати, що порядок передбачає перед складанням річної фінансової звітності обов'язкове проведення інвентаризації активів та зобов'язань підприємства.

Проведення інвентаризації також обов'язкове у разі:

- передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворення державного підприємства в акціонерне товариство;
- зміни матеріально відповідальних осіб (на день приймання-передавання справ);
- встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей, а також за приписом судово-слідчих органів;
- пожежі, стихійного лиха або техногенної аварії;
- ліквідації підприємства, а також в інших випадках, передбачених законодавством.

Тому аудитору слід упевнитися, що у клієнта у всіх цих випадках проведена інвентаризація, і порядок її проведення та врегулювання розбіжностей щодо фактичної наявності активів і зобов'язань із даними бухгалтерського обліку відповідають вимогам, визначеним Мінфіном.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства. Порядок надання фінансової звітності користувачам визначається чинним законодавством.

Ст. 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» встановлює перелік суб'єктів господарювання, які зобов'язані оприлюднювати фінансову звітність шляхом її

публікації. Однак, окрім відкритої для зовнішніх користувачів, існує ще й закрита звітність. У нормальних умовах це природно. Перша звітність призначена для загального користування зовнішніми користувачами та передбачена законом. Закрита звітність задовольняє інтереси власника, її призначення - забезпечення більш ефективного управління внутрішніми підрозділами, прийняття оперативніших рішень на рівні цехів, дільниць, бригад тощо. Це досягається шляхом створення системи додаткового внутрішньогосподарського або управлінського обліку. Тому в ст. 14 визначено вузьке коло осіб, яким зобов'язані надавати закриту фінансову звітність - органам, до сфери управління яких вони належать, власникам (засновникам) та трудовим колективам на їх вимогу. Під трудовим колективом маються на увазі уповноважені органи - рада трудового колективу, профспілковий комітет.

Фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо:

- придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- участі в капіталі підприємства;
- оцінки якості управління;
- оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання;
- забезпеченості зобов'язань підприємства;
- визначення суми дивідендів, які підлягають розподілу;
- регулювання діяльності підприємства;
- інших рішень.

Фінансова звітність повинна задовольняти потреби тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їх конкретних інформаційних потреб. Важливим чинником успішного функціонування фондового ринку є забезпечення і дотримання правил і стандартів розкриття інформації як емітентами цінних паперів, так і професійними учасниками ринку цінних паперів.

При перевірці аудитор повинен встановити, чи дотримуються на підприємстві загальні вимоги національних стандартів при складанні фінансової звітності. Загальні вимоги до фінансової звітності викладено в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 (далі — ННП(с)БО 1). Це положення встановлює:

- мету фінансових звітів;
- їх склад;
- звітний період;
- якісні характеристики та принципи, якими слід керуватися під час складання фінансових звітів;
- вимоги до розкриття інформації у фінансових звітах.

Склад та елементи фінансової звітності

Фінансова звітність складається з балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до звітів.

Фінансові звіти містять статті, склад і зміст яких визначаються відповідними положеннями (стандартами). Стаття наводиться у фінансовій звітності, якщо відповідає таким критеріям:

- існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних із цією статтею;

- оцінка статті може бути достовірно визначена.

До фінансової звітності входять показники діяльності філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів підприємства.

Фінансові звіти відображають фінансові результати операцій та інших подій, об'єднуючи їх в основні групи за економічними характеристиками. Виділяють п'ять груп елементів фінансових звітів. Активи, зобов'язання та власний капітал, що безпосередньо пов'язані з визначенням фінансового стану, відображені в балансі підприємства, а доходи і витрати - з оцінкою діяльності у Звіті про фінансові результати.

Якісні характеристики фінансової звітності

Аудитор своїм висновком підтверджує якісні характеристики фінансової звітності. І сті, встановлені ННП(с)БО. Якісні характеристики фінансової звітності досягаються за рахунок дотримання принципів її підготовки.

2.2. Формальна та аналітична перевірка звітності

Проблеми розвитку аудиту та його вдосконалення в Україні зумовлюються впливом багатьох факторів: нещодавнє виникнення аудиту в Україні, недосконалість вітчизняного законодавства; недостатній практичний досвід; відсутність систематизованих перевірених методик аудиторських перевірок і неналежне розуміння функцій і завдань аудитора тощо.

У зв'язку з цим існує багато аспектів аудиторської перевірки, яких аудитори часто не беруть до уваги. Тому положення (стандарти) бухгалтерського обліку покликані максимально роз'яснити особливості ведення обліку і складання звітності українськими підприємствами.

Аудиторська перевірка проводиться у відповідній послідовності. Кожен аудитор самостійно обирає послідовність своїх дій, виходячи з особливостей діяльності клієнта й умов укладеного договору. Після вивчення установчих та інших загальних документів аудитор переходить до вивчення звітності підприємства. Перевірка фінансової звітності проводиться в такій послідовності:

- формальна перевірка;
- аналітична перевірка;
- перевірка по суті та рахункова перевірка показників звітності.

Формальна перевірка звітності

Формальна перевірка полягає у візуальній перевірці правильності записів усіх реквізитів звітності та виявленні наявності самостійних змін у встановлених формах звітності, необумовлених виправлень, підчисток, наявності підписів.

Під час загального огляду звітних форм аудитор звертає увагу на заповнення їх адресної частини. Вид діяльності підприємства (реквізит «Галузь») повинен відповідати його видам діяльності, передбаченим у Статуті. У разі необхідності ліцензування даного виду діяльності обов'язковою є перевірка наявності у підприємства ліцензії та строку її дії. Слід пам'ятати, що запис у засновницьких документах про те, що підприємство може займатися «...іншими видами діяльності, не забороненими законодавством...», не дає підстав акціонерному товариству, створеному, наприклад, для виробництва промислових товарів, займатися операціями з цінними паперами. Визначення виду діяльності підприємства є важливим критерієм для правильного розмежування доходів і витрат підприємства з основної та іншої діяльності.

Аналітична перевірка звітності

Після проведення формальної перевірки за формою аудитор переходить до аналітичної перевірки показників звітності — їх оцінки за допомогою вивчення вірогідних залежностей між показниками з метою виявлення суттєвих відхилень, вивчення яких за допомогою глибинних та наскрізних тестів дає змогу встановити факти помилок та порушень, що призводять до перекручення звітності. У першу чергу слід перевірити відповідність указанного в балансі розміру статутного капіталу даним засновницьких документів. Аудитор, вивчаючи звітність, повинен визначити ті ділянки звіту, де аудиторський ризик є найбільшим, тобто можливість шахрайства чи наявність помилок в обліку і звітності для даного клієнта є найвірогіднішими. Залежно від цього аудитор може виділити ті операції та активи, які необхідно перевіряти більш ретельно, і ті, де можна покладатися на інформацію клієнта.

Далі необхідно перевірити зіставлення і взаємозв'язок показників, відображених у різних формах бухгалтерської звітності, показників, відображених у формах бухгалтерської звітності та зведених регістрах обліку, регістрах обліку та зведених документах.

Загальна оцінка фінансового стану підприємства і зміни його фінансових показників за звітний період

Для загальної характеристики підприємства слід провести фінансовий аналіз його показників, вивчити їх у динаміці, порівняти із середніми показниками в галузі.

Основні показники, які залежно від мети аудиту повинні вивчатися аудитором: показники платоспроможності, фінансової стійкості, автономії, маневреності оборотних засобів, фінансування, кредитоспроможності, ліквідності тощо. З метою проведення такого аналізу рекомендується складання порівняльного аналітичного балансу, до якого входять основні агреговані показники бухгалтерського балансу. Порівняльний аналітичний баланс дає змогу спростити роботу з проведення аналізу.

2.3 Перевірка правильності складання фінансової звітності

Аудиторська перевірка починається із загального огляду звітних форм клієнта (їхній склад та структуру ми розглянули в попередньому розділі). Етапи перевірки фінансової звітності:

- 1) перевірка правильності заповнення адресної частини;
 - 2) визначення виду діяльності підприємства (необхідне для правильного розмежування доходів і витрат підприємства за основною та іншою діяльністю);
 - 3) перевірка правильності заповнення звітності за формою: наявність усіх передбачених показників, відсутність підчисток і виправлень;
 - 4) логічний аналіз показників звітності з метою визначення ділянок у звітності з найінформаційнішим ризиком, тобто тих, де найвірогідніша можливість виявлення шахрайства чи помилок в обліку і звітності. Залежно від цього визначають ті операції й активи, які повинні бути перевірені ретельніше, і ті, де можна покластися на інформацію клієнта;
 - 5) рахункова перевірка, тобто зіставлення і перевірка взаємозв'язку показників, відображених у різноманітних формах бухгалтерської звітності;
 - 6) перевірка показників форм фінансової звітності;
 - 7) встановлення суттєвості виявлених відхилень у показниках фінансової звітності.
- Залежно від технічних можливостей ця робота може бути виконана як вручну, так і з використанням комп'ютера.

Перевірка правильності складання балансу

Перевірка правильності складання балансу базується на таких основних моментах:

- 1) дані статей балансу на початок періоду повинні відповідати даним балансу на кінець попереднього періоду. При зміні вступного балансу на початок року в порівнянні зі звітними даними за попередній рік повинні бути надані відповідні пояснення;
- 2) дані статей балансу на кінець звітного періоду повинні бути обґрунтовані результатами інвентаризації;
- 3) суми статей балансу за розрахунками із фінансовими, податковими органами, установами банків повинні бути звірені з ними і бути тотожними;
- 4) дані кінцевого балансу повинні відповідати оборотам і залишкам на рахунках Головної книги чи іншого аналогічного регістру бухгалтерського обліку на кінець звітного року;
- 5) дані балансів на початок і кінець року мають бути зіставленими. Будь-які розбіжності в методології формування однієї і тієї ж статті вступного і підсумкового балансів повинні бути пояснені.

Результати зіставлення показників балансу і Головної книги в разі виявлення розбіжностей записують до робочого документа.

Якщо зіставленням даних Головної книги і балансу не встановлено відхилень, то складають довідку, яка свідчить про виконану аудитором роботу.

Якщо зіставлення даних Головної книги і балансу не встановлено відхилень, то складають довідку, яка свідчить про виконану аудитором роботу.

Якщо в результаті зіставлення даних Головної книги та регістрів синтетичного обліку розбіжностей не встановлено, складають Довідку про результати проведеного дослідження.

Надалі зіставляють залишки та обороти в регістрах синтетичного й аналітичного обліку. Результати відображають у робочих документах.

Після проведення тестування даних звітності, зведеного синтетичного, синтетичного й аналітичного обліку за обраним методом організації аудиту проводять рахункову перевірку.

Перевірка правильності складання балансу

Перевірка правильності складання балансу базується на таких основних моментах:

- 1) дані статей балансу на початок періоду повинні відповідати даним балансу на кінець попереднього періоду. При зміні вступного балансу на початок року в порівнянні зі звітними даними за попередній рік повинні бути дані відповідні пояснення;
- 2) дані статей балансу на кінець звітного періоду повинні бути обґрунтовані результатами інвентаризації; суми статей балансу по розрахунках із фінансовими, податковими органами, установами банків повинні бути звірені з ними і бути тотожними;
- 3) дані підсумкового балансу повинні відповідати оборотам і залишкам по рахунках Головної

книги чи іншого аналогічного реєстру бухгалтерського обліку на кінець звітного року;

4) дані балансів на початок і кінець року повинні бути зіставленими. Будь-які розбіжності в методології формування однієї і тієї ж статті вступного і підсумкового балансів повинні бути пояснені.

Перевірка правильності відображення в балансі необоротних засобів

Перевірка правильності відображення в балансі нематеріальних активів і основних засобів включає два основних моменти:

1) необхідно впевнитись у тому, що відповідні активи підприємства, внесені до складу нематеріальних активів і основних засобів, справді є в наявності;

2) необхідно впевнитися в доцільності вибору методології відображення господарських операцій та оцінки майна клієнта:

а) поділ основних засобів та нематеріальних активів на групи, за якими ведеться бухгалтерський облік;

б) вибір методу амортизації об'єктів основних засобів та нематеріальних активів;

3) необхідно перевірити, чи не було протягом аудованого періоду змін у методології обліку основних засобів та нематеріальних активів;

4) необхідно перевірити правильність обліку придбання, зносу і вибуття нематеріальних активів і основних засобів.

Наявність основних засобів перевіряється на підставі інвентаризаційних карток, інвентаризаційних описів і фактичної наявності.

Правильність нарахування зносу перевіряється вибірково шляхом складання розрахунку за 1-2 квартали.

Перевірка правильності відображення в балансі фінансових інвестицій

До фінансових інвестицій належать інвестиції підприємства в державні цінні папери (облігації та інші боргові зобов'язання), цінні папери і статутні капітали інших підприємств, а також надання іншим підприємствам позик.

У балансі їх відображають відповідно за статтями «Довгострокові фінансові інвестиції» і «Поточні фінансові інвестиції».

При перевірці правильності відображення в балансі фінансових вкладень перевіряють наявність цінних паперів, їх вартість, власника та відповідність усіх реквізитів. При перевірці балансових даних аудитор може прийняти рішення щодо більш глибокої перевірки певних питань.

Перевірка правильності відображення в балансі запасів

При перевірці відповідності фактичної наявності виробничих запасів, а також запасів малоцінних і швидкозношуваних предметів і готової продукції обліковим даним необхідно: звернутися до даних річної інвентаризації; вибрати групи запасів, щодо яких слід провести суцільну перевірку окремих запасів (наприклад, найбільш цінні або дефіцитні) в місцях зберігання, та визначити групи для вибіркової перевірки.

Важливо звернути увагу на дотримання порядку зберігання матеріальних цінностей на складах, відповідність місць зберігання умовам збереження окремих видів запасів, наявність договорів із матеріально відповідальними особами. Після цього слід перевірити оцінку та рух запасів.

Перевірка правильності відображення в балансі незавершеного виробництва

У статті балансу «Незавершене виробництво» повинні відображатися залишки коштів на кінець звітного періоду на рахунку 23 «Виробництво». При перевірці сум незавершеного виробництва слід керуватися Методологією відображення господарських операцій та оцінки майна, обраних клієнтом та нормативне закріплених наказом про облікову політику на підприємстві.

По незавершеному виробництву також необхідно перевірити, чи відповідають фактичні залишки даним, вказаним у балансі. Для цього, по-перше, слід впевнитися, що дані обліку підтверджуються результатами інвентаризації незавершеного виробництва та що залишки незавершеного виробництва правильно оцінені.

Велике значення має контроль реальності оцінки залишків незавершеного виробництва на кінець кожного місяця, оскільки від обґрунтування розподілу витрат між річною продукцією і незавершеним виробництвом залежить достовірність облікових і звітних даних про собівартість продукції і фінансові результати. Вихідною інформацією для перевірки складу й оцінки незавершеного виробництва за калькуляційними статтями витрат служать показники зведеного

рахунка собівартості виготовленої продукції. Наведені дані про собівартість незавершеного виробництва на кінець місяця порівнюються з підсумковими показниками відомостей зведеного обліку виробничих витрат за окремими видами (однорідними групами) продукції, статтями витрат і калькуляційними групами матеріалів. Такий облік на великих і середніх підприємствах зазвичай ведуть в оборотних відомостях по окремих цехах, а на невеликих підприємствах — по підприємству в цілому. Залишки незавершеного виробництва на підприємствах з одиничним (індивідуальним) характером виробництва оцінюють за фактичними виробничими витратами. Але в галузях промисловості з серійним і масовим характером виробництва для спрощення калькуляційних розрахунків незавершене виробництво можна оцінювати за чинною нормативною (плановою) виробничою собівартістю. Тоді всі відхилення від норм виробничих витрат списуються на собівартість готової продукції.

Контролюючи оцінку незавершеного виробництва на підприємствах легкої, харчової та інших галузей промисловості з коротким циклом технологічного процесу, необхідно пам'ятати, що деякі галузеві рекомендації з планування, обліку і калькулювання продукції передбачають залишки незавершеного виробництва тільки в основних прямих витратах. Наприклад, у текстильній промисловості незавершене виробництво оцінюють лише за вартістю вкладеної сировини і матеріалів. Усі витрати на обробку, в тому числі витрати на оплату праці виробничих робітників, повністю відносять на готову продукцію.

Перевірка правильності відображення в балансі готової продукції

У балансовій статті «Готова продукція» відображаються залишки готових виробів, які знаходяться на складі та обліковуються на рахунку 26 «Готова продукція». При перевірці необхідно впевнитися, що продукція, яка обліковується на рахунку 26, повністю укомплектована, пройшла випробування та приймання, здана на склад за накладною. Залежно від прийнятої облікової політики залишки готової продукції в поточному обліку можуть оцінюватися за фактичною собівартістю і за обліковими цінами (нормативною або плановою собівартістю) з обліком відхилень фактичної собівартості від облікових цін на окремому аналітичному рахунку та за іншими методами оцінки. В останньому випадку для доведення її оцінки в балансі до фактичної виробничої собівартості ці відхилення додаються (зі знаком «плюс» чи «мінус») до залишків продукції. При виконанні одиничних замовлень і робіт може застосовуватись оцінка за вільними відпускними цінами і тарифами, збільшеними на суму податку на додану вартість. При цьому сума податку повинна враховуватись окремо.

Перевірка правильності відображення в балансі залишків грошових коштів та дебіторської заборгованості

При перевірці правильності відображення в балансі грошових коштів не слід обмежуватися лише порівнянням їх залишків у Головній книзі з балансовими даними. По поточних рахунках в обслуговуючому банку слід взяти підтвердження цих залишків, по касі звірити залишки з даними інвентаризації. Необхідно провести хоча б вибіркочну перевірку правильності ведення касових операцій та на поточному рахунку (не менш як 3-4 місяці) із залученням усіх необхідних облікових реєстрів і первинних документів. Це дасть змогу також зробити певні висновки щодо правильності ведення бухгалтерського обліку на підприємстві й визначити коло тих операцій (і рахунків), перевірці яких необхідно приділити особливу увагу. При перевірці залишку статті «Грошові кошти в національній валюті» звернути увагу на рахунок 33 «Інші кошти» та впевнитись у наявності грошових документів; встановити, для яких потреб призначені квитки, путівки та інші документи; визначити, за рахунок яких коштів вони були оплачені.

Слід пам'ятати, що перед складанням бухгалтерського балансу проходить переоцінка всіх грошових статей бухгалтерського обліку, виражених в іноземних валютах.

Перевірка достовірності відображення в балансі поточних зобов'язань

При перевірці залишків на рахунках поточних зобов'язань слід звернути увагу на заборгованість підприємств із депонованої заробітної плати, встановити терміни невивлати заробітної плати, причини несвоєчасності отримання заробітної плати.

По статтях зобов'язання по розрахунках із бюджетом відображається сума заборгованості перед бюджетом на звітну дату. Ці дані повинні бути підтверджені залишками у відповідних податкових документах.

Для контролю за достовірністю даних по статтях розрахунків використовуються, якщо

можливо, результати взаємної звірки розрахунків із різними кредиторами.

При відображенні даних по розрахунках із постачальниками і підрядниками та іншими підприємствами слід враховувати терміни позовної давності, які діють на території України.

Перевірка правильності відображення в балансі власного капіталу

Власний капітал складається зі статутного капіталу (рахунок 401), пайового капіталу (рахунок 402), додатково вкладеного капіталу та іншого додаткового капіталу (рахунок 42), резервного капіталу (рахунок 43), нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) (рахунок 44), неоплаченого капіталу (рахунок 46), вилученого капіталу (рахунок 45). Статутний капітал являє собою об'єднання вкладів власників підприємств (учасників, засновників) у його майно в грошовому виразі в розмірах, визначених статутними документами. Тому передусім перевіряється відповідність розміру статутного капіталу підприємства, відображеного по статті «Статутний капітал» пасиву балансу, даним статутних документів. Протягом звітнього року розміру статутного капіталу в акціонерних товариствах має залишатися незмінним, а збільшення чи зменшення розміру статутного капіталу може бути проведено лише за результатами розгляду висновків діяльності підприємства за звітний рік і після внесення відповідних змін до засновницьких документів.

Статутний капітал акціонерного товариства може бути збільшений шляхом випуску нових акцій чи збільшення номінальної вартості раніше випущених акцій, а також шляхом приєднання до статутного капіталу частки нерозподіленого прибутку. Зменшення статутного капіталу проводиться у випадках анулювання частини акцій чи зменшення номінальної вартості акцій. Випуск акцій для покриття збитків підприємства заборонений.

Аналогічно перевіряються всі інші статті балансу.

Перевірка Звіту про фінансові результати

У процесі підтвердження достовірності інформації звіту з фінансових результатів, який перевіряє аудитор, може виникнути три ситуації, коли:

- інформація, показана у звіті, відображає реальний результат фінансово-господарської діяльності;
- інформація у звіті викривлена ненавмисне, тобто через помилки в обліку, неправильне тлумачення законів, неправильну інтерпретацію господарських фактів та з інших причин;
- інформація у звіті викривлена через неправильне її відображення працівниками підприємства навмисне, тобто шляхом застосування дій, спеціально підготовлених для викривлення певної інформації.

Важливою якісною характеристикою інформації звітності про фінансові результати є повнота інформації, яка в Україні найчастіше стає причиною викривлення цієї звітності. Так, за даними числених публікацій та експертних опитувань, питома вага господарських операцій, здійснених у тіньовому секторі економіки, становить за оцінками різних фахівців від 40 до 55%.

Якщо йдеться про викривлення показників фінансових результатів, то слід визначити його мету - це заниження базових показників звітності, на основі яких визначається балансовий прибуток, чи їх завищення. У зв'язку з тим, що показники звітності з фінансових результатів пов'язані з податковою звітністю, мета заниження таких показників полягає в ухиленні від сплати податків. У разі, коли базові показники фінансових результатів завищені, й на їх основі балансовий прибуток, мета такого викривлення - покращання показників фінансової звітності для подання її користувачам.

Однак під час здійснення такої складної процедури як підтвердження достовірності й повноти показників звітності з фінансових результатів, не слід обмежуватися лише такими мотивами її викривлення.

Основними напрямками емпіричного дослідження є:

- визначення зовнішніх обставин, пов'язаних із діяльністю підприємства, під тиском яких не відображаються реальні результати фінансово-господарської діяльності;
- вивчення особистих мотивів, які спонукають посадових осіб, причетних до фінансової та податкової звітності, впливати на достовірність інформації у цій звітності;
- виявлення причин, які сприяють приховуванню фактів недостовірного відображення інформації про фінансові результати у фінансовій та податковій звітності;
- виявлення мотивацій (психоаналітичний підхід), які здатні виправдати факт недостовірного відображення інформації про фінансові результати у фінансовій та податковій звітності;
- виявлення способів приховування фактів про невідповідність реальних даних із фінансових результатів, наданих у фінансовій та податковій звітності;

- визначення заходів, які можуть сприяти більш достовірному відображенню результатів фінансово-господарської діяльності у фінансовій та податковій звітності.

Фінансовий облік виконує дві основні функції:

- вимірює і відображає фінансовий результат;
- відображає фінансовий стан підприємства: його активи, зобов'язання і власний капітал.

Бухгалтерський облік згідно з новими стандартами побудований на загальноприйнятих принципах бухгалтерського обліку і міжнародних стандартах обліку і звітності. Він спрямований на:

- об'єктивне визначення й відображення фінансового результату діяльності та фінансового стану;
- відображення ринкових ризиків;
- урахування впливу ринку на діяльність.

Тому вивчення показників звітності закінчується дослідженням правильності відображення господарських фактів у бухгалтерському обліку.

2.4 Методи аудиту фінансової звітності та критерії її оцінювання.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємств. Це інформація є важливим джерелом для прийняття управлінських рішень.

Виходячи з того, що фінансова звітність є основним джерелом інформації для прийняття ефективних управлінських рішень, вона повинна відповідати певним якісним характеристикам. Фінансові звіти мають правдиво відображувати фінансове становище, фінансові результати діяльності та потоки грошових коштів підприємства. Правдиве подання вимагає правильного відображення результатів операцій, інших подій та обставин, зобов'язань, доходу та витрат, наведеними в Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, Концептуальній основі МСФЗ. Застосування Міжнародний стандартів фінансової звітності з додатковим розкриттям, коли це необхідно передбачає досягнення правдивого подання фінансових звітів.

Правдиве подання інформації є обов'язком управлінський персоналу підприємства, який несе за це відповідальність.

Надаючи фінансову звітність, управлінський персонал прямо чи опосередковано формує твердження щодо різних елементів фінансових звітів і розкриття, пов'язаної з ними інформації.

Розуміння тверджень як передумов формування правдивої, тобто якісної інформації є основою визначення аудиторських процедур при зборі аудиторських доказів. Оптимальність аудиторських процедурі їх склад у повній мірі залежить визначення пріоритетності однієї передумови (критерію) над іншим.

Основними передумовами правдивого (якісного) подання інформації фінансових звітах є:

- вибір і застосування відповідної облікової політики;
- забезпечення основних якісних характеристик інформації;
- додаткове розкриття інформації, коли дотримання Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку або МСФЗ недостатньо формує інформацію для розуміння користувачами впливу певних господарських операцій (інших подій та обставин) на фінансове становище і результати діяльності підприємства.

Загальною метою аудиту є підвищення довіри визначених користувачів до інформації фінансової звітності. Її досягають через висловлення неупередженої та незалежної думки щодо відповідності фінансової звітності у всіх суттєвих аспектах до застосованої концептуальної основи її складання і подання.

Аудит, проведений відповідно до МСА та відповідних етичних вимог, надає аудитору можливість сформулювати таку думку. Згідно МСА 200 п. 11 до загальних цілей аудитора можна віднести такі як:

- отримати достатню впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки. Ця впевненість надає аудитору можливість висловити думку про відповідність складної фінансової звітності у всіх суттєвих аспектах до застосованої концептуальної основи;
- надати аудиторський звіт і розкрити додаткову інформацію, як цього вимагають МСА, відповідно до отриманих результатів виконання певних завдань з надання відповідного ступеня

впевненості.

Якщо виходити з того, що загальна мета аудиту фінансової звітності досягається за допомогою реалізації певних процедур, визначених для кожного сегменту аудиту, тобто рівного розподілу інформації фінансової звітності, то послідовність дій аудитора можливо систематизувати як:

- послідовність дій аудитора для досягнення загальної мети аудиту;
- послідовність дій аудитора для отримання достатньої впевненості, тобто послідовність кроків по збору достатніх і прийнятих (доречних і достовірних) аудиторських доказів щодо сальдо рахунків бухгалтерського обліку щодо циклів, класів господарських операцій та подій протягом періоду, який досліджується аудитором; щодо ступеня розкриття інформації фінансової звітності;
- послідовність дій аудитора по завершенню процесу аудиту і наданню аудиторського звіту.

Послідовність кроків по збору достатніх і прийнятих (доречних і достовірних) аудиторських доказів, насамперед, залежить від змісту інформації кожної форми фінансової звітності і змісту загального процесу накопичення облікової інформації від первинних документів до складання фінансової звітності.

Виходячи із того, що основним об'єктом аудиту є якість інформації фінансової звітності, методика аудиту фінансової звітності може бути визначена як: послідовна реалізація комплексу методів (способів) та методичних прийомів в аудиторських процедурах з метою отримання доказів як основи формулювання неупередженої думки про достовірність та об'єктивність відображення інформації у фінансовій звітності.

Як звісно, складання фінансової звітності є завершальним етапом облікового процесу. Фінансова звітність представляє систему взаємопов'язаних агрегованих показників.

Під агрегованістю показників бухгалтерського балансу розуміється об'єктивна необхідність об'єднання сальдо деяких рахунків бухгалтерського обліку в одну статтю.

Аналіз співставлення даних, які розкривають зміст кожної із форм фінансової звітності є важливішими аудиторськими процедурами. Спрямовуючи свої дії для досягнення основної мети, аудитор повинен зануритися у зміст фінансової звітності, повторюючи про цьому шлях інформаційної діяльності бухгалтера на кожному рівні обробки облікової інформації, отримати достатні та відповідні аудиторські докази (МСА 500 «Аудиторські докази») з метою формулювання неупередженої думки про достовірність та об'єктивність відображення інформації у фінансовій звітності.

З метою здійснення аудиторського процесу загальну інформацію кожної із форм фінансової звітності розподілити на окремі елементи (розділи, групи статей); елементи на статті.

Такий розподіл інформації фінансової звітності аудитором здійснюється в декілька етапів.

Сутність першого етапу полягає у декомпозиції інформації на елементи та статті. Для оцінки якості інформації статей фінансової звітності визначається ступінь важливості певних критеріїв якості інформації.

На другому етапі розподілу інформації фінансової звітності аудитор повинен визначити структуру кожної статті, встановити ступені взаємозв'язку з регістрами обліку, тобто відповідними рахунками бухгалтерського обліку.

Отримувати докази стосовно всіх передбачуваних критеріїв можливо тільки при проведенні аудиторських процедур стосовно сальдо і оборотів за рахунками бухгалтерського обліку. Результати тестування сальдо рахунків бухгалтерського обліку може бути встановлення відповідності твердженню (критерію) існування. Підтвердити же законність, реальність, точність, правильність оцінки можливо тільки реалізуючи аудиторські процедури стосовно оборотів за рахунками.

На третьому етапі розподілу інформації фінансової звітності слід провести реконструкцію фактів господарського життя, проаналізувавши економічний і правовий зміст факту господарського життя і тим самим підтвердити дотримання методології бухгалтерського обліку.

Цей аналіз є своєрідним тестуванням кожної господарської операції, відібраної із основної сукупності на предмет відповідності твердженням (критеріям) існування, права і зобов'язань, виникнення, повноти, вартісної оцінки, точності. В результаті цих дій аудитор отримує докази стосовно сальдо і оборотів за рахунками, на яких відображені господарські операції.

Розподіл інформації фінансової звітності на окремі сегменти полегшує її дослідження і позитивно впливає на перерозподіл конкретних робіт між членами аудиторської групи.

2.5 Аудит фінансової звітності.

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 200 розглядає загальну відповідальність незалежного аудитора під час проведення аудиту фінансової звітності відповідно до МСА. Зокрема, він установлює загальні цілі незалежного аудитора та пояснює характер і обсяг аудиту, призначеного для надання можливості незалежному аудиторі досягнути цих цілей.

Відповідно до даного стандарту метою аудиту є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності. Її досягають через висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності. У разі більшості концептуальних основ загального призначення така думка висловлюється стосовно того, чи подана фінансова звітність достовірно, в усіх суттєвих аспектах, або чи надає вона правдиву та достовірну інформацію відповідно до концептуальної основи.

Слід зазначити, що фінансова звітність, яка підлягає аудиту - це фінансова звітність суб'єкта господарювання, складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями. МСА не установлюють відповідальність управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та не скасовують юридичну силу законодавчих або нормативних актів, які регулюють їхню відповідальність. Проте аудит відповідно до МСА проводиться за передумовою, що управлінський персонал і в разі потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, визнали певну відповідальність, яка є фундаментальною для проведення аудиту. Аудит фінансової звітності не звільняє управлінський персонал або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, від їхньої відповідальності.

МСА вимагають як основу для аудиторської думки, щоб аудитор отримав достатню впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки. Достатня впевненість - це високий рівень впевненості. Її отримують, якщо аудитор одержав достатні та прийнятні аудиторські докази для зменшення аудиторського ризику (тобто ризику того, що аудитор висловить невідповідну думку, якщо фінансова звітність суттєво викривлена) до прийнятно низького рівня. Проте достатня впевненість не є абсолютним рівнем впевненості, оскільки існують властиві обмеження аудиту, які призводять до того, що більшість аудиторських доказів, на основі яких аудитор формулює висновки та на яких ґрунтується аудиторська думка, є скоріше переконливими, ніж остаточними.

Концепція суттєвості застосовується аудитором під час як планування, так і виконання аудиту, а також під час оцінки впливу ідентифікованих викривлень на аудит і впливу невивірених викривлень (якщо такі є) на фінансову звітність. Взагалі викривлення, в тому числі пропуски, вважаються суттєвими, якщо можна обґрунтовано очікувати, що вони, індивідуально чи в сукупності, впливатимуть на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності. Судження про суттєвість здійснюються з огляду на супутні обставини; на них впливає розуміння аудитором потреб користувачів фінансової звітності у фінансовій інформації, а також величина або характер викривлення чи їхнє поєднання. В аудиторській думці йдеться про фінансову звітність у цілому, тому аудитор не несе відповідальності за виявлення викривлень, які не є суттєвими для фінансової звітності у цілому.

Таким чином, аудит фінансової звітності - аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або інших правил.

Концептуальною основою складання фінансової звітності та річних звітних даних кредитної спілки є Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, затверджені Міністерством фінансів України

Міжнародним стандартом аудиту 700 "Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності" передбачено, що за результатом аудиту фінансової звітності надається аудиторський звіт, а також визначені вимоги до форми аудиторського звіту.

Тема 3. Організація і методика аудиту необоротних активів та інвестицій

План

- 3.1 Мета й завдання аудиту необоротних активів і капітальних інвестицій
- 3.2 Об'єкти аудиту необоротних активів і капітальних інвестицій
- 3.3 Аудит необоротних активів і капітальних інвестицій

3.1 Мета й завдання аудиту необоротних активів і капітальних інвестицій

Метою аудиту необоротних активів і капітальних інвестицій є об'єктивний збір і оцінка свідчень про економічні дії і події з необоротними засобами і капітальними інвестиціями з метою встановлення ступеня відповідності цих тверджень прийнятим нормам податкового і бухгалтерського обліку та надання результатів перевірки зацікавленим користувачам.

Аудит необоротних активів є невід'ємною частиною загального аудиту суб'єкта господарювання. Метою аудиторської перевірки основних засобів є підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності:

- початкової вартості основних засобів;
- сум нарахованої амортизації необоротних активів;
- операцій, пов'язаних із рухом необоротних активів у періоді, що перевіряється;
- витрат на поліпшення основних засобів та ремонти;
- результатів переоцінки;
- капітальних інвестицій;
- нематеріальних активів;
- інших питань.

Завдання аудиту основних засобів та нематеріальних активів

У зв'язку зі значним обсягом інформації варто поділити завдання на три групи: завдання аудиту основних засобів; нематеріальних активів; капітальних інвестицій, — і перевірку проводити за цими напрямками.

Основні засоби

При проведенні аудиту основних засобів необхідно вивчити широке коло питань, які можна об'єднати в такі групи:

- перевірка того, що основні засоби та нематеріальні активи, відображені у звітності, належать підприємству;
- перевірка відповідності оцінки та класифікації основних засобів і нематеріальних активів чинним П(с)БО;
- перевірка відповідності нарахування та відображення зносу основних засобів та нематеріальних активів обраній обліковій політиці;
- перевірка достовірності відображення залишків основних засобів і нематеріальних активів у звітності підприємства;
- оцінка організації синтетичного й аналітичного обліку основних засобів у бухгалтерії підприємства і за матеріально відповідальними особами в місцях експлуатації основних засобів як власних (рахунок 10), так і орендованих, у порядку операційної (позабалансовий рахунок 01) і фінансової оренди у відповідності зі встановленими правилами;
- перевірка правильності щомісячного нарахування зносу (кредит рахунка 13) по власних і основних засобах, узятих у фінансову оренду, оскільки ці дані пов'язані з формуванням собівартості продукції (робіт, послуг) (дебет рахунків 23, 91, 92, 93 і т. ін.), мають вплив на фінансові результати підприємства (його балансовий прибуток чи збиток);
- перевірка дотримання підприємством податкового законодавства щодо операцій, пов'язаних із придбанням і вибуттям основних засобів, їх орендою у фізичних і юридичних осіб, із нарахуванням амортизації;
- перевірка й оцінка чинного на підприємстві порядку обліку затрат на поліпшення основних засобів та їх ремонти при підрядному і господарському способах виконання робіт, виходячи з прийнятої підприємством облікової політики;

- аналіз використання підприємством основних засобів за часом і потужністю з урахуванням специфіки виробничої діяльності підприємства, якщо це обумовлено укладеним з аудитором договором;

- перевірка результатів проведеної переоцінки основних засобів.

Ці питання вивчаються аудитором, дається їх оцінка в аналітичній частині аудиторського звіту, де викладаються пропозиції щодо усунення виявлених порушень і відхилень від встановлених правил обліку.

Завдання аудиту капітальних вкладень

До основних завдань, які вирішуються у межах аналізу й аудиту капітальних інвестицій, можна віднести такі:

- аналіз ефективності інвестиційних проектів;
- моніторинговий контроль критичних співвідношень обсягів виробництва і реалізації за проектом;
- оцінка забезпеченості проектів капітальних інвестицій джерелами фінансування;
- аналіз результатів обсягу капіталу, що інвестується, і віддачі від проєктованих виробництв;
- підтвердження реальності наданих фінансових звітів.

3.2 Об'єкти аудиту необоротних активів і капітальних інвестицій

Об'єктом дослідження є інформація, зафіксована в різних джерелах щодо необоротних активів і капітальних інвестицій.

Облік та узагальнення інформації про необоротні активи і капітальні інвестиції здійснюється на рахунках бухгалтерського обліку й подається користувачам у вигляді фінансової звітності. Ця інформація є складовою предметної області аудиторського дослідження.

Предметна область аудиторського дослідження охоплює всю інформацію, яка стосується необоротних активів, враховуючи і ту, яка виходить за межі бухгалтерського обліку і фінансової звітності (оперативний облік, оперативна звітність про використання необоротних засобів, аналіз, пояснення персоналу тощо).

У першу чергу аудитор необхідно ознайомитися з обліковою політикою підприємства. У складі інформації про облікову політику суб'єкта господарювання в бухгалтерській звітності підлягає розкриттю, як мінімум, така інформація:

- про способи оцінки об'єктів основних засобів, придбаних в обмін на інше
- майно, яке відрізняється від грошових коштів;
- про зміну вартості основних засобів, у якій вони прийняті до бухгалтерського обліку (враховуючи випадки добудови, дообладнання, реконструкції і часткової ліквідації);
- про прийняті суб'єктом господарювання строки корисного використання об'єктів основних засобів;
- про об'єкти основних засобів, вартість яких не погашається;
- про об'єкти основних засобів, наданих і отриманих за договором оренди;
- про способи нарахування в бухгалтерському обліку амортизаційних відрахувань по окремих об'єктах основних засобів;
- інші питання.

При проведенні аудиту бухгалтерського обліку основних засобів у суб'єкта господарювання аудитор повинен використовувати такі доказові джерела інформації:

1. Первинні документи з обліку основних засобів:

«Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів». Ця форма застосовується підприємствами для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів, введення їх в експлуатацію, внутрішнього переміщення, а також передачі основних засобів за плату, без оплати і за договорами оренди іншим юридичним або фізичним особам;

«Акт приймання-здавання відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів», який застосовують при виконанні ремонтних робіт як власними силами підприємства, так і сторонніми організаціями;

«Акт на списання основних засобів». Цей документ складають підприємства в разі повної або часткової ліквідації основних засобів (крім автотранспортних), унаслідок їх зносу, аварійного стану, розкрадання тощо;

«Акт на списання автотранспортних засобів». Застосовується бухгалтерією підприємства для списання окремого об'єкта або групи об'єктів основних засобів. Підставою для відображення операцій в інвентарній картці слугують записи у всіх вищезгаданих формах актів.

2. Облікові реєстри синтетичного обліку необоротних активів (відомості, журнали, книги).
 3. Інвентаризаційні відомості, які свідчать про фактичний стан і наявність необоротних активів.
 4. Рахунки Головної книги, призначені для обліку необоротних активів і їх зносу.
 5. Бухгалтерський баланс звітного періоду.
 6. Звіт про фінансові результати (в частині фінансових результатів від ліквідації, продажу основних засобів і витрат на ремонт основних засобів, амортизація як елемент операційних витрат).
 7. Звіт про рух грошових коштів.
 8. Примітки до фінансової звітності.
 9. Фінансова звітність за попередній період.
 10. Результати опитування й анкетування керівництва підприємства з питань збереження, використання, обліку основних засобів.
 11. Документація внутрішнього аудитора з контролю за необоротними активами.
 12. Відповіді на запит від постачальників основних засобів або підрядників.
 13. Робочі документи і звіт попереднього аудитора.
 14. Контракти, угоди про оренду, страхові поліси.
 15. Кошториси і плани ремонтів основних засобів.
 16. Розрахунки амортизаційних відрахувань по основних засобах.
 17. Наказ про облікову політику в частині обліку основних засобів.
- Велику увагу слід приділити предметній області аудиторського дослідження капітальних інвестицій, для відображення яких призначений рахунок 15 «Капітальні інвестиції».

Рахунок 15 «Капітальні інвестиції», призначений для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів, має такі субрахунки:

- 151 «Капітальне будівництво»;
- 153 «Придбання (виготовлення) основних засобів»;
- 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»;
- 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»;
- 155 «Формування довгострокових біологічних активів».

За дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відображається збільшення зазначених витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів, за кредитом — їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених необоротних активів).

На субрахунку 151 «Капітальне будівництво» відображаються витрати на будівництво, що здійснюється як господарським, так і підрядним способом для власних потреб підприємства. На цьому субрахунку також ведеться облік устаткування, що підлягає монтажу в процесі будівництва, та авансові платежі для фінансування вказаного будівництва.

Субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» призначений для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунок 10 «Основні засоби» (крім об'єктів будівництва та основного стада).

На субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» відображаються витрати підприємства (організації, установи) на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

На субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» відображаються витрати підприємства на придбання або створення власними силами активів, облік яких ведеться на рахунок 12 «Нематеріальні активи».

На субрахунку 155 «Формування довгострокових біологічних активів» обліковуються витрати на формування основного стада робочої та продуктивної худоби (крім тварин, які обліковуються на рахунок 21 «Поточні біологічні активи»).

Кошти, які забудовник отримав від пайовика для пайової участі в будівництві об'єкта, відображаються за дебетом рахунків обліку грошових коштів, запасів і кредитом рахунку 48 «Цільове

фінансування і цільові надходження» із внесенням до аналітичного обліку відомостей про пайовика та об'єкт будівництва. Після оформлення документів про право власності пайовика на відповідну частку збудованого об'єкта і приймально-передавального акта забудовник на відповідну вартість дебетує рахунок 48 у кореспонденції з рахунком 15.

Передані забудовнику кошти для пайової участі в будівництві об'єкта пайовик відображає за кредитом рахунків обліку грошових коштів, запасів у кореспонденції з рахунком 37 «Розрахунки з різними дебіторами». Після одержання оформлених документів про право власності і приймально-передавального акта пайовика на відповідну частку збудованого об'єкта кредитується рахунок 37 у кореспонденції з рахунком 15.

Зарахування на баланс власної частки збудованого об'єкта відображається за дебетом рахунка 10 «Основні засоби» та кредитом рахунка 15. Якщо власна частка збудованого об'єкта (квартири, нежитлові приміщення) призначені пайовиком для продажу, то її зарахування на баланс пайовика відображається за дебетом рахунка 28 «Товари» і за кредитом рахунка 15.

Аналітичний облік капітальних інвестицій ведеться відповідно за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, нематеріальних активів, а також за окремими об'єктами капітальних вкладень (інвентарними об'єктами).

Згідно із законодавством до капітальних вкладень належить інвестування коштів в об'єкти основних засобів (у тому числі призначені для лізингу), обладнання, яке потребує монтажу, земельні ділянки, об'єкти природокористування, нематеріальні активи, а також у фінансові вкладення та інші витрати, пов'язані з придбанням і створенням необоротних активів.

Обладнання для установки — це технологічне, енергетичне і виробниче обладнання (враховуючи обладнання для майстерень, дослідницьких установок і лабораторій), яке потребує монтажу і призначене для встановлення на об'єктах капітальних вкладень, що будуються (реконструюються). До обладнання, яке потребує монтажу, належить обладнання, яке вводиться в дію тільки після складання його частин і закріплення до фундаменту або опор, до підлоги, міжповерхових перекриттів та інших несучих конструкцій будівель і споруд, а також комплекти запасних частин такого обладнання. До складу цього обладнання входить також контрольно-вимірювальна апаратура або інші прилади, призначені для монтажу у складі встановленого обладнання.

Обладнання, яке потребує монтажу, враховується у складі рахунка 205 «Будівельні матеріали» за фактичною собівартістю придбання (заготівлі), яка складається безпосередньо з вартості за цінами придбання (заготівлі) і всіх витрат із заготівлі й доставки цих цінностей на склади підприємства.

При проведенні аудиту необхідно звернути увагу на те, що на цьому рахунку не повинно враховуватися обладнання, яке не потребує монтажу: транспортні засоби, вільні верстати, будівельні механізми, сільськогосподарські машини, виробничий інструмент, вимірювальні прилади, виробничий інвентар та ін. Витрати на його придбання відображаються безпосередньо на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» в міру надходження його на склад або в інше місце зберігання.

Вартість обладнання, зданого на монтаж, списується з рахунка 205 «Будівельні матеріали» в дебет рахунка 15 «Капітальні інвестиції». При цьому завезене забудовником на будівельний майданчик обладнання, яке потребує монтажу, підрядник приймає на позабалансовий рахунок 021 «Устаткування, прийняте для монтажу». Вартість цього обладнання або його частин, зданих на монтаж, підрядник із позабалансового обліку (рахунка 021) знімає. Вартість обладнання, переданого підрядникові, монтаж і установка якого на постійному місці експлуатації фактично не розпочаті, не знімається з обліку в забудовника.

3.3 Аудит необоротних активів і капітальних інвестицій

За ННП(С)БО 1, необоротні активи — це всі активи, що не є оборотними. До них відносять нематеріальні активи, незавершене будівництво, основні засоби, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокову дебіторську заборгованість, відстрочені податкові активи, інші необоротні активи. Значну частку в структурі необоротних активів посідають основні засоби.

Аудитору при проведенні аудиту основних засобів необхідно пам'ятати, що основні засоби - це матеріальна основа (база) будь-якої підприємницької діяльності. Без основних засобів (власних чи орендованих) не може здійснюватися ні один господарський процес. Природно, що порядок обліку основних засобів, як для цілей фінансової звітності, так і для оподаткування, є серйозною

методологічною проблемою. Надто сильно впливають встановлені державою і самим підприємством «правила гри» на суму податків, ціноутворення, капітальні інвестиції, фінансовий результат господарювання і в цілому на економічну політику підприємства.

Аудит основних засобів

Основними методами, які використовуються при аудиті основних засобів, є опитування, фактична перевірка, порівняння, перерахунок, документальна перевірка, вибіркове дослідження.

Опитування керівництва підприємства-клієнта може спонукати аудитора до проведення додаткових аудиторських процедур і застосування інших методів, для отримання даних щодо прогнозованих угод, планів продажу основних засобів, наявності застав або претензій, судових позовів. Для забезпечення повноти одержання інформації аудитором необхідно в окремому листі надати керівництву підприємства-клієнта перелік питань і документів, які йому треба отримати для об'єктивної перевірки обліку основних засобів за звітний період.

У процесі опитування або документальної перевірки аудитором важливо з'ясувати облікову політику відносно основних засобів, методи нарахування амортизації і постійність їх застосування; чи були зміни облікової політики і методів нарахування амортизації; дослідити присутність необхідних пояснень у примітках до звітності. Слід також отримати дані про основні засоби, передані й отримані в оренду, вивчити умови орендних угод; з'ясувати, чи відповідає облік орендованих об'єктів цим угодам (операційна або фінансова оренда); проконтролювати правильність визначення орендної плати за основні засоби і відповідне її віднесення на доходи або витрати у орендодавця чи орендаря.

Оскільки перевірка аудитором обліку основних засобів є процесом досить трудомістким і потребує обробки великої кількості інформації, аудитор може застосувати вибіркове дослідження основних засобів при прийнятному рівні аудиторського ризику.

На підготовчому етапі аудиторської перевірки при загальному ознайомленні з суб'єктом господарювання аудитор з'ясовує склад основних засобів, їх види, рівень забезпеченості підприємства основними засобами, ступінь їх зносу, місцезнаходження, матеріальну відповідальність за них, їхні технічні характеристики.

Ознайомчий етап

Починаючи перевірку обліку основних засобів, аудитор повинен:

- ознайомитися з обліковою політикою підприємства в частині організації обліку основних засобів у ревізованому звітному періоді, її змінами в порівнянні з попереднім;
- виявити дату проведення останньої інвентаризації основних засобів, її результати;
- перевірити наявність наказів (розпоряджень) про створення на підприємстві постійно діючої комісії зі списання основних засобів, про осіб, відповідальних за збереження основних засобів у місцях їх експлуатації, а також виявити, чи укладено з ними договори про повну індивідуальну матеріальну відповідальність;
- ознайомитись із договорами на оренду основних засобів, укладеними з юридичними і фізичними особами, як зареєстрованими, так і не зареєстрованими підприємцями;
- упевнитися, що бухгалтерія веде картотеку основних засобів (картки форм ОЗ-6 і ОЗ-8) та інвентарні списки форми № ОЗ-9 за конкретними матеріально відповідальними особами в комп'ютерному чи ручному варіантах;
- отримати інформацію (накази, список осіб) про звільнених матеріально відповідальних осіб;
- установити, якою мірою бухгалтерія суб'єкта господарювання забезпечена чинними нормативними документами, які визначають правила ведення обліку основних засобів, зразками форм уніфікованої первинної документації з обліку основних засобів.

Отримана таким чином інформація на початку перевірки дасть змогу аудитором отримати загальне уявлення про організацію обліку основних засобів на даному підприємстві й допоможе визначити питання, яким із них необхідно приділяти особливу увагу.

Важливим завданням є оцінка надійності внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту (якщо такий є) основних засобів у клієнта.

Оцінка внутрішнього контролю основних засобів може здійснюватися зовнішнім незалежним аудитором за такими напрямками:

- перевірка наявності первинної документації на всі господарські операції з основними засобами;

- розподіл функціональних обов'язків посадових осіб, наділених функціями санкціонування і які відповідають за стан і рух основних засобів;
- забезпечення належних умов зберігання й експлуатації основних засобів на підприємстві;
- наявність необхідних дозволів керівництва на здійснення операцій з основними засобами;
- періодичне проведення інвентаризації основних засобів;
- належне ведення інвентарного пооб'єктного обліку основних засобів;
- контроль записів у реєстрах обліку руху основних засобів та інші напрями перевірки.

Оцінивши ступінь довіри до системи внутрішнього контролю основних засобів і можливості використання результатів роботи внутрішнього аудитора, зовнішній аудитор повинен оцінити загальний аудиторський ризик перевірки.

Аудиторський ризик

Як відомо, кожній аудиторській перевірці за будь-яких умов притаманний аудиторський ризик, який полягає в тому, що аудитор може скласти аудиторський звіт, який не відповідає дійсному фінансовому стану підприємства. Це означає, що суттєві помилки, які містяться у фінансовій бухгалтерській звітності, можуть залишитися невиявленими аудитором, унаслідок чого перекручуються показники бухгалтерської звітності.

Аудиторський ризик визначають за формулою:

$$AP = PK - PO - PB,$$

де PK — ризик внутрішнього контролю;

PO — ризик системи бухгалтерського обліку;

PB — ризик виявлення, який залежить безпосередньо від самого аудитора.

Допустима величина аудиторського ризику перебуває в межах 1...5% від загального підсумку балансу або фінансового результату за звітний період (на вибір аудитора).

Відносно основних засобів аудитор повинен оцінити кожну складову аудиторського ризику і з'ясувати факти, які на них впливають. Вище нами був наведений тест системи внутрішнього контролю. Що стосується оцінки системи бухгалтерського обліку, то аудитор повинен встановити правильність застосування відповідних рахунків бухгалтерського обліку, призначених для обліку основних засобів; належне і своєчасне ведення облікових записів у відповідних реєстрах; постійність дотримання облікової політики щодо основних засобів; рівень кваліфікації облікового персоналу.

Головний етап аудиту основних засобів

Головний етап аудиту полягає в контролі оцінки основних засобів, встановленні їх належності, перевірці достовірності облікових записів за основними засобами і залишків за ними у балансі, перевірці правильності нарахування зносу основних засобів і визначенні витрат на їх ремонт. Для аудитора важливе значення має встановлення власника основних засобів суб'єкта господарювання, оскільки від цього залежить, чи відображаються вони в балансі чи на позабалансових рахунках. Для вирішення завдань аудиту на основному етапі перевірки основних засобів аудитор здійснює:

- контроль дотримання чинного законодавства за операціями з основними засобами;
- перевірку правильності перенесення початкових залишків за основними засобами;
- перевірку правильності документального оформлення оприбуткування і ліквідації основних засобів;
- контроль зіставлення даних аналітичного, синтетичного обліку, Головної книги і Балансу;
- перевірку правильності списання недоамортизованої частини основних засобів при їх ліквідації;
- контроль правильності проведення переоцінки основних засобів;
- перевірку правильності кореспонденції рахунків за операціями з основними засобами у відповідності з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291;
- контроль розрахунку амортизаційних відрахувань (зносу) за основними засобами;
- перевірку оцінки фінансових результатів від реалізації основних засобів фізичним або юридичним особам;
- перевірку операцій з орендованими і переданими в оренду основними засобами;
- встановлення джерел фінансування придбання (створення) основних засобів;

- встановлення ефективності використання основних засобів.

Дотримуючись вимог НП(с)БО 7, аудиторі слід упевнитися, що в примітках до фінансової звітності підприємство розкрило таку інформацію:

- вартість (первісна або переоцінена), за якою основні засоби відображені в Балансі;
- методи нарахування амортизації і строки корисного використання;
- наявність і рух основних засобів у звітному періоді за видами надходження, вибуття основних засобів, їх переоцінка, сума нарахованої амортизації, внутрішнє пересування та ін.;
- вартість основних засобів, за якими здійснюють обмеження володіння, користування;
- вартість переданих під заставу основних засобів;
- сума капітальних вкладень на придбання і будівництво основних засобів за звітний рік;
- сума укладених угод на придбання в майбутньому основних засобів;
- залишкова вартість основних засобів, які тимчасово не використовуються, і вилучених з експлуатації для продажу;
- первісна (переоцінена) вартість повністю амортизованих основних засобів, які й далі використовуються.

Усі результати здійснених аудиторських процедур повинні знайти відображення в робочих документах аудитора. Розглянемо ці питання конкретніше.

Необхідно встановити відповідність залишків за синтетичними рахунками 10, 11, 12, 13, 15, відображеними у Головній книзі, аналогічним даним аналітичного обліку і бухгалтерського балансу. Вони повинні збігатися за всіма позиціями: сальдо на початок місяця, обороти за місяць, сальдо на кінець місяця. При встановленні розходжень необхідно виявити причини і рекомендувати підприємству провести інвентаризацію: основних засобів; обладнання, яке потребує монтажу; капітальних вкладень; зобов'язань за укладеними договорами оренди.

У ході перевірки встановлюють забезпеченість клієнта основними засобами, розміщення окремих об'єктів за підрозділами, дотримання чинного порядку їх обліку.

Також необхідно перевірити:

- правильність організації аналітичного обліку;
- наявність інвентарних номерів;
- технічну документацію;
- документацію, що підтверджує право власності на об'єкти.

Перевірку права власності на необоротні активи проводять за обраним методом (суцільно або вибірково), результати оформлюють у робочому документі.

У ході перевірки необхідно встановити правильність віднесення основних засобів до відповідних груп.

Перевірка правильності віднесення активів суб'єкта господарювання до основних засобів і наявності прийнятих до обліку об'єктів основних засобів

Метою аудиту на даному етапі є підтвердження реальності статей балансу на підставі перевірки:

- прийнятого на підприємстві порядку проведення інвентаризації його результатів;
- первинних бухгалтерських документів;
- даних бухгалтерського обліку за об'єктами основних засобів.

Особливу увагу треба приділити правильності віднесення предметів до основних засобів.

Аудит здійснюється на підставі вивчення наказу в суб'єкта господарювання про проведення інвентаризації. Порядок проведення інвентаризації (кількість інвентаризацій у звітному році, дати їх проведення, перелік майна і т. ін.) визначається керівником суб'єкта господарювання, за винятком випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

При перевірці інвентаризаційних описів слід пам'ятати, що в них повинні міститися свідчення про всі об'єкти основних засобів: найменування та інвентарний номер об'єкта, його призначення, основні технічні й експлуатаційні характеристики.

Орендовані основні засоби відображаються в інвентаризаційних описах окремо по кожному орендодавцю.

Дані інвентаризаційних описів порівнюються з інвентарними картками обліку об'єктів основних засобів (форма ОЗ-6), з відповідною технічною і первинною документацією, а також із даними бухгалтерських регістрів на предмет тотожності даних аналітичного і синтетичного обліку.

Слід зазначити, що згідно з НП(с)БО 7 одиницею бухгалтерського обліку основних засобів є інвентарний об'єкт. У разі наявності в одного об'єкта декількох частин, які мають різний строк корисного використання, кожна така частина враховується як самостійний інвентарний об'єкт.

Аудитору необхідно звернути увагу на виявлення в ході інвентаризації розходження між фактичною наявністю майна і даними бухгалтерського обліку, які на рахунках бухгалтерського обліку відображаються в такому порядку:

- надлишок майна оприбутковується за справедливою вартістю на дату проведення інвентаризації, і на цю суму збільшують доходи суб'єкта господарювання;
- нестача майна і його псування в межах норми природного убутку відноситься на витрати виробництва або обігу (витрати), понад норму — за рахунок винних осіб. Якщо винних осіб не встановлено або суд відмовив у відшкодуванні збитків із них, то збитки від нестачі майна і його псування списуються на витрати суб'єкта господарювання.

Фактично перевірка

На етапі фактичної перевірки аудитор повинен оцінити достовірність наданих підприємством-клієнтом результатів проведеної інвентаризації основних засобів. Із цією метою аудитор або його асистент повинні спостерігати за ходом проведення інвентаризації, оцінити правильність її методики, документальне оформлення. Крім того, аудитору слід зробити вибіркочну перевірку записів в інвентаризаційних відомостях (описах) шляхом самостійного підрахунку окремих видів основних засобів. Аудитор за необхідності проводить вибіркочну інвентаризацію основних засобів. Результати розходжень оформлюють у робочому документі. При виявленні відхилень від наданих підприємством-клієнтом даних аудитор надсилає листа відповідного змісту керівнику підприємства з рекомендаціями щодо усунення виявлених недоліків.

Перевірка відповідності даних синтетичного й аналітичного обліку

При проведенні аудиту основних засобів слід використовувати таку схему наскрізного аудиту:

- перевіряють відповідність даних аналітичного і синтетичного обліку за залишками на певну дату (за інвентаризаційними описами, картками), які характеризують вартість основних засобів, що є на балансі на початок і на кінець періоду, який перевіряється;
- перевіряють відповідність даних реєстрів обліку за дебетом рахунка 10 і за кредитом рахунків:

46 — при надходженні об'єктів від засновників;

15 — при введенні в експлуатацію об'єктів у результаті капітальних вкладень, закінчених будівництвом при підрядному способі, придбання об'єктів за плату і т. ін.;

42 — при отриманні безоплатно переданих об'єктів основних засобів виробничого (невиробничого) призначення, модернізації, переоцінки;

- перевіряють відповідність підсумків у реєстрах обліку за кредитом рахунка 10 оборотам за дебетом кореспондуючих рахунків;
- звіряють підсумкові записи реєстрів синтетичного обліку із записами Головної книги за оборотами по рахунках 10, 13;
- визначають залишкову вартість основних засобів за обліковими даними на початок і кінець звітної періоду (сальдо рахунка 10 мінус сальдо рахунка 13 Головної книги) і перевіряється відповідність отриманих оцінок даним фінансової звітності.

Перевірка правильності відображення в обліку операцій, пов'язаних із рухом основних засобів

На даному етапі аудиту проводять перевірку правильності відображення в обліку:

операцій, пов'язаних із надходженням, уведенням в експлуатацію і постановкою на облік об'єктів основних засобів;

операцій вибуття основних засобів (реалізація, списання, передача іншим організаціям безоплатно або як внесок до статутного капіталу, обмін на інші матеріальні цінності та ін.).

В останньому випадку аудитору треба здійснити порівняння виписок із банку про прийняті платежі розрахункових документів, актів вибуття (передачі (форми ОЗ-1 і ОЗ-3)), первинних документів з умовами відповідних договорів і здійсненими бухгалтерськими записами.

При перевірці операцій, пов'язаних із придбанням основних засобів, аудитором також перевіряється правильність формування первісної вартості основних засобів. При перевірці відображення в обліку обладнання передусім необхідно впевнитися в дотриманні порядку

розрахунків із постачальниками і підрядчиками, в правильності заповнення первинних документів, у відповідності фактичного розміру оплати даним наданих документів. Особливу увагу необхідно звернути на порядок нарахування ПДВ за операціями, пов'язаними із придбанням обладнання, яке потребує монтажу. У ході перевірки слід відзначити наявність виділеного окремим рядком ПДВ у всіх первинних облікових документах (рахунках, рахунках-фактурах, накладних, прибутково-касових ордерах та ін.), які підтверджують вартість придбаного обладнання оскільки, якщо сума податку на додану вартість не виділена, то і в розрахункових документах (дорученнях, вимогах та ін.) вирахування її розрахунковим шляхом не здійснюється.

У випадках, коли обладнання, яке потребує монтажу, закуповується підприємством самостійно за договором із постачальником обладнання, податок на додану вартість, сплачений постачальнику, відшкодовується після прийняття обладнання до бухгалтерського обліку (шляхом відображення на рахунку «Обладнання для установки»).

Що стосується робіт із монтажу обладнання, то суми податку на додану вартість, пред'явлені підрядними організаціями із монтажних робіт або нараховані на обсяг монтажних робіт при виконанні цих робіт власними силами, відносяться на збільшення балансової вартості обладнання і відшкодуванню (заліку) не підлягають.

Суми податку на додану вартість по витратах із доставки обладнання, оплачених додатково понад узгоджену відпускну ціну обладнання, також відносяться на збільшення балансової вартості цього обладнання.

У разі, якщо обладнання у підрядника, і в ціну внесена вартість будівельно-монтажних робіт, то суми податку на додану вартість, сплачені постачальнику підрядною організацією при придбанні обладнання, підлягають відшкодуванню (заліку) у підрядника в загальнозстановленому порядку. При цьому у замовника при введенні об'єкта в експлуатацію суми податку на додану вартість, сплачені підрядній організації з будівельно-монтажних робіт, ураховуючи податок на додану вартість з обладнання, відносяться на збільшення балансової вартості об'єкта.

Перевірка оцінки основних засобів

Одним із найважливіших аспектів аудиторської перевірки основних засобів є перевірка правильності їх оцінки. Основні засоби враховуються в натуральній і вартісній формах. Здійснюючи вартісну оцінку основних засобів, підприємству необхідно виходити з того, що об'єкт основних засобів визнається активом у випадку, якщо існує ймовірність того, що підприємство буде отримувати в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього об'єкта, і його вартість може бути достовірно визначена. Тому при визначенні вхідного сальдо по статті балансу «Основні засоби станом на 1 січня поточного року» необхідно списувати застарілі основні засоби, а також ті, які не відповідають визначенню активів, із віднесенням їх вартості на зменшення нерозподіленого прибутку. Основні засоби, які будуть визнані непридатними для використання протягом звітного періоду, повинні бути списані на затрати цього періоду за їх залишковою вартістю. Аудитор також повинен упевнитися в тому, що основні засоби, які за даними бухгалтерського обліку повністю зношені, тобто з нульовою вартістю, але можуть у майбутньому принести певну економічну вигоду, переоцінені до їх справедливої вартості й відображені в складі необоротних активів підприємства-клієнта.

Згідно з НП(с)БО 7, придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Первісна вартість — це історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Важливим завданням аудитора є перевірка правильності формування первісної вартості основних засобів.

У п. 8 НП(с)БО 7 визначено, що первісна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат:

- суми, сплаченої постачальникам активів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- суми реєстраційних зборів, державного мита й аналогічних платежів, які здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- витрат на страхування ризику доставки основних засобів;
- витрат на установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- інших витрат, безпосередньо пов'язаних із доведенням основних засобів до стану, в якому вони будуть придатні для використання із запланованою метою.

На сьогодні у відповідності з НП(с)БО 7 проценти за кредитами на придбання (створення) основних засобів не входять до їх первісної вартості, а відносяться на фінансові витрати звітного періоду.

При безоплатному отриманні основних засобів вони повинні бути оцінені за ринковою (справедливою), а не за залишковою їх вартістю, як це здійснювалося раніше.

Справедлива вартість — це сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операцій між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами.

Аудитору слід пам'ятати, що відносно основних засобів справедлива вартість визначається у разі:

- безоплатної передачі основних засобів;
- якщо основні засоби отримані внаслідок бартерних операцій;
- якщо основні засоби передані як внесок до статутного капіталу.

Визначення вартості основних засобів, які ремонтувалися, має свої особливості. Аудитору необхідно впевнитися, що вартість поліпшення основних засобів, унаслідок чого здійснюється покращання технічних характеристик, ефективності роботи основних засобів, приєднана до початкової вартості об'єкта, а витрати на ремонт із метою підтримання основних засобів у нормальному робочому стані віднесена на витрати звітного періоду і не капіталізовані.

Аудит надходження обладнання, яке потребує монтажу

При перевірці повноти оприбуткування обладнання, яке потребує монтажу, необхідно:

- вивчити дані по рахунку 205 і встановити, чи відображається вартість обладнання, яке надійшло, окремо від витрат на будівельно-монтажні роботи;
- виконати перевірку відповідності операцій. Так, обсяг розвантаження в натуральних одиницях виміру (наприклад, кількість обладнання), зафіксований у нарядах на вантажно-розвантажувальні роботи, повинен відповідати обсягу надходження в організацію (на підставі первинних документів і зведених вартісних даних за дебетом рахунка 205);
- за даними приймально-здавальних актів перевірити, чи правильно оформлена передача обладнання в монтаж і чи відповідають свідчення, які містяться в документах, бухгалтерським записам (дебет 15 кредит 205) і фактичному його руху. Для цього доцільно провести вибіркове або суцільне (у разі невеликої кількості обладнання) візуальне обстеження;
- встановити правильність внесення обладнання в обсяг капітальних вкладень, тому що можлива ситуація, коли обладнання передано в монтаж, але монтаж ще не розпочато, в той же час обладнання, яке потребує монтажу, відображається на рахунку 15 за фактичними витратами, пов'язаними з його придбанням.

Джерелами аудиторської інформації в даному разі є приймально-здавальні акти, довідки, а також свідчення, які містяться у регістрах обліку в частині монтажних робіт. Крім того, першого числа кожного місяця повинна проводитися інвентаризація обладнання, зданого в монтаж. Отже, ознайомившись з актами інвентаризацій, можна, з одного боку, отримати додаткові дані й проаналізувати їх результати, а з іншого — перевірити регулярність проведення таких інвентаризацій і зробити висновок про надійність системи внутрішнього контролю, яка діє в організації. У кінці, використовуючи вищеперераховані інформаційні джерела, потрібно підрахувати сумарну вартість обладнання, яка фактично підлягає внесенню до складу капітальних вкладень, і порівняти її з дебетом рахунка 15 за відповідною статтею (з кредиту рахунка 205). За результатами такої перевірки виявляють вартість обладнання, монтаж якого ще не розпочали, але вже внесли в обсяг капітальних вкладень. Дане порушення вважається серйозним, оскільки воно може бути розглянуте як неправомірне намагання завищити капітальні витрати.

У ході контролю правильності відображення в обліку робіт із монтажу обладнання необхідно взяти до уваги спосіб їх виконання, і залежно від цього здійснювати аудиторські процедури,

характерні або для підрядного, або для господарського способів ведення будівництва.

Наступним етапом контролю є перевірка правильності визначення інвентарної вартості за готовими до експлуатації, придбаними основними засобами.

У разі придбання у зв'язку з будівництвом обладнання необхідно, по-перше, перевірити розмежування в обліку витрат на його придбання, монтаж і на його встановлення; по-друге, перевірити правильність визначення величини витрат, пов'язаних із надходженням обладнання. Ці витрати включають в себе:

- вартість обладнання за рахунками постачальників;
- вартість будівельних робіт, безпосередньо пов'язаних з установкою обладнання;
- витрати на монтаж;
- витрати на доставку;
- заготівельно-складські витрати;
- частину інших капітальних витрат, які належать до вартості обладнання.

Результати перевірки повноти оприбуткування необоротних активів фіксують у робочому документі.

Аудит списання основних засобів

Аудиторській перевірці також підлягають операції зі списання основних засобів. Основні засоби організацій вибувають унаслідок зносу, стихійного лиха, нестачі, розкрадань, реконструкції і заміни малоефективних об'єктів, а також продажу, безоплатної передачі та ін.

У процесі перевірки аудитор повинен встановити причину списання об'єктів основних засобів, законність і доцільність цих операцій, порядок ліквідації основних засобів, які стали непридатними, повноту оприбуткування запасних частин, лому, інших матеріалів, отриманих від ліквідації об'єктів.

Законність і доцільність операцій із вибуття основних засобів встановлюються перевіркою первинних документів (актів списання, актів приймання-передачі, накладних, рахунків-фактур та ін.), даних аналітичного і синтетичного обліку.

Аудитору необхідно вивчити всі акти на списання будівель, споруд, машин, обладнання та іншого майна організації. При цьому слід звертати увагу на дотримання встановлених форм цих документів, заповнення в них реквізитів, наявність мотивованих висновків комісії, підписи всіх членів комісії і керівника організації, який затверджує ці акти.

Шляхом проведення документальної перевірки по суті необхідно встановити правильність кореспонденції рахунків за операціями, пов'язаними із будь-якими причинами списання основних засобів, та доцільність списання.

Аудит оренди

Далі необхідно перевірити правильність нарахування і віднесення на рахунки бухгалтерського обліку орендної плати за майно. Перевірка здійснюється по операційній і фінансовій оренді основних засобів. Аудитор повинен ретельно перевірити правильність складання договорів на оренду майна, порядок розрахунків і структуру орендних платежів, добре знати схему можливих проводок для відображення операцій із нарахування і перерахування цих платежів.

Аудит витрат на ремонти

Наступним етапом контролю є перевірка правильності обліку і віднесення витрат на ремонт основних засобів. При перевірці необхідно встановити: наявність планів і кошторисів ремонту, актів на виконання робіт, актів приймання-передачі виконаних робіт, договорів підряду, актів технічного огляду будинків і споруд, правильність і своєчасність складання відповідних документів; правильність формування витрат за статтями затрат; чи не завищувались норми витрат матеріалів і розцінки з оплати праці на ремонтні роботи.

Доцільність і законність операцій із ремонту встановлюється на основі перевірки первинних документів: нарядів на відрядні роботи, відомостей дефектів на ремонт машин, тракторів і транспортних засобів, лімітно-забірних карт на витрати матеріальних цінностей.

Аудит амортизаційних відрахувань

Характерною особливістю основних засобів є їх тривала участь у виробничому процесі зі збереженням основних особливостей і первісної форми.

Однак з часом основні засоби втрачають свої споживчі й фізичні якості і, зрештою, стають непридатними для використання.

Втрачаючи первісні якості, основні засоби переносять свою вартість на вироблену продукцію (роботи, послуги). Цей процес забезпечується щомісячним (у податковому обліку — щоквартальним) нарахуванням амортизації, від правильного нарахування якої залежить:

- правильність відображення зносу і залишкової вартості основних засобів;
- правильність визначення собівартості продукції (робіт, послуг);
- формування цін на власну продукцію (роботи, послуги);
- правильність визначення фінансових результатів;
- у податковому обліку — правильність визначення прибутку, що підлягає оподаткуванню.

Аудитору, враховуючи великий вплив амортизації на показники фінансової і податкової звітності, необхідно уважно вивчити порядок нарахування амортизації у клієнта.

З урахуванням значних відмінностей побудови обліку основних засобів за бухгалтерським і податковим обліком аудитор необхідно впевнитися, що:

податковий і бухгалтерський обліки основних засобів ведуться незалежно один від одного;

- амортизація нараховується за нормами податкового законодавства для цілей оподаткування;
- амортизація нараховується за вимогами НП(с)БО 7 «Основні засоби» з метою відображення інформації в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності;
- працівники бухгалтерії озброєні необхідними нормативними документами з бухгалтерського і податкового обліку основних засобів, з урахуванням змін і доповнень до них на момент здійснення господарських операцій;
- ведення податкового і бухгалтерського обліку в суб'єкта господарювання здійснюється у відповідності з чинним законодавством.

Перевірка правильності відображення в обліку результатів переоцінки основних засобів Така перевірка здійснюється на підставі вивчення документів, які містять її результати, і передбачає:

- перевірку відповідності записів в інвентарних картках результатам здійсненої переоцінки;
- перевірку правильності бухгалтерських записів, які відображають результати переоцінки основних засобів в обліку;
- перевірку справедливої вартості об'єктів основних засобів;
- перевірку правильності встановлення індексу переоцінки;
- перевірку правильності розрахунку переоціненої вартості основних засобів і зносу.

У зв'язку з тим, що НП(с)БО 7 не встановлює процедури переоцінки, не встановлює осіб, котрі повинні її здійснювати, не надає форми документа, в якому повинні відобразитися результати переоцінки, ці питання повинні регулюватися наказом про облікову політику підприємства. Тому аудитор повинен спочатку визначити всі питання щодо переоцінки, які знайшли відображення в обліковій політиці клієнта, і перевірити фактичне їх дотримання.

Одним із найскладніших питань переоцінки є обґрунтування справедливої вартості. При його вивченні необхідно встановити: на підставі якої інформації встановлена справедлива вартість об'єктів і ким, чи не було відхилень (зниження або завищення вартості об'єктів).

Перевірка обґрунтування справедливої вартості об'єктів оформлюється в робочому документі за поданим зразком.

Після підтвердження або спростування інформації щодо справедливої вартості переоцінених об'єктів основних засобів необхідно перевірити розрахунок переоцінки, а саме правильність визначення:

- індексу переоцінки;
- первісної вартості;
- зносу.

Особливу увагу слід приділити перевірці кореспонденції рахунків із переоцінки основних засобів відповідно до вимог НП(с)БО 7 «Основні засоби».

Аудиторська перевірка основних засобів завершується аналізом ефективності їх використання. Ефективність використання основних засобів характеризує показник фондovіддачі (обсяг реалізації продукції на одиницю вартості основних засобів — усіх та активної частини зокрема). Визначаються коефіцієнти: поновлення, зносу, придатності основних засобів. На підсумковому етапі аудитор повинен узагальнити результати перевірки, зробити висновки та підготувати обґрунтовані пропозиції щодо усунення недоліків і використання виявлених резервів.

Аудит нематеріальних активів

До нематеріальних активів, які використовуються протягом тривалого періоду (понад один рік) у господарській діяльності і які приносять прибуток, належать права, що виникають:

- з авторських та інших договорів на твори науки, літератури, мистецтва, на програми для ЕОМ, бази даних та ін.;
- із патентів на винаходи, промислові зразки, селекційні досягнення, зі свідоцтв на корисні моделі, товарні знаки і знаки обслуговування і ліцензійних договорів на їх використання;
- із прав на «ноу-хау» та ін.

Крім того, до нематеріальних активів належить право користування земельними ділянками, природними ресурсами, організаційні витрати, ціна підприємства (різниця між продажною ціною і оціночною вартістю організації).

При перевірці необхідно знати, що характерними особливостями нематеріальних активів є:

- відсутність матеріально-речової форми;
- використання протягом тривалого періоду (понад один рік);
- здатність приносити прибуток для організації;
- високий ступінь ризику щодо можливих прибутків у майбутньому від їх використання.

Нематеріальні активи відображаються в обліку і звітності в сумі витрат на придбання, виготовлення і витрат на їх доведення до стану, в якому вони придатні до використання в запланованих цілях.

Аудитор повинен знати, що відносини, пов'язані зі створенням, правовою охороною і використанням нематеріальних активів, регулюються Цивільним кодексом України та іншими нормативними актами чинного законодавства.

При проведенні перевірки слід також пам'ятати, що нематеріальні об'єкти можуть бути взяті на облік, якщо вони відповідають таким вимогам:

- мають товарну форму (схема, проект, зразок, авторське свідоцтво, патент та ін.) і можливість відокремлення від власника, тобто є об'єктом купівлі-продажу;
- мають законодавче підтвердження, реальну ціну і вартість;
- приносять прибуток і мають документальне підтвердження придбання (створення)

Аудитор повинен перевірити правильність оцінки, обліку руху й амортизації вартості нематеріальних активів.

Нематеріальні активи можуть надходити в організацію: від засновників як внески до статутного капіталу (вартість визначається за домовленістю засновників); від постачальників шляхом придбання (купівлі) (вартість визначається виходячи з фактичних витрат); від інших організацій і фізичних осіб шляхом безоплатної передачі (вартість визначається виходячи з ринкових цін) та ін.

Знос (амортизація) нематеріальних активів відноситься на відповідні витрати виробництва (обігу) за нормами, розрахованими організацією самостійно. При цьому норми амортизації встановлюються з таким розрахунком, щоб погасити повну вартість об'єктів нематеріальних активів протягом строку (періоду) їх корисного використання. По нематеріальних активах, щодо яких неможливо визначити строк (період) корисного використання, норми амортизації встановлюються в розрахунку на десять років (але не більше строку діяльності організації).

Строк використання об'єкта нематеріальних активів можна зафіксувати в договорі, акті приймання-передачі чи розпорядчим документом керівника організації. Вибуття нематеріальних активів може виникати в таких випадках:

- при реалізації (продажу);
- при внесенні до статутного капіталу інших підприємств;
- при передачі для спільної діяльності;
- при списанні у зв'язку з повним зносом і втратою корисних якостей або з причини недоцільності використання.

Тому необхідно перевірити: правильність документування операцій щодо руху нематеріальних активів; правильність розрахунку і віднесення суми амортизації на витрати виробництва (обігу); правильність кореспонденції рахунків за всіма операціями; правильність обліку і нарахування податків, які стосуються нематеріальних активів.

Практика свідчить, що до складу нематеріальних активів іноді помилково вносять вартість різноманітних ліцензій зі строком використання менше одного року.

Тому ретельної перевірки потребує склад нематеріальних активів, для чого складається детальний перелік нематеріальних активів. У списку вказується перелік усіх об'єктів нематеріальних активів, узятих на облік, строк корисного використання кожного об'єкта, об'єкти, за якими нараховується амортизація, первісна вартість, норма і сума фактично нарахованої амортизації об'єктів нематеріальних активів. Ці дані потребують арифметичної перевірки, а склад нематеріальних активів — інвентаризації. Далі необхідно встановити відповідність даних аналітичного обліку даним синтетичного обліку і балансу.

Аудит інших необоротних матеріальних активів

Згідно з п. 5.2 НП(с)БО 7, у складі основних засобів визнаються інші необоротні матеріальні активи. Класифікуються вони за такими групами:

1. Бібліотечні фонди
2. Малоцінні необоротні матеріальні активи
3. Тимчасові (нетитульні) споруди
4. Природні ресурси
5. Інвентарна тара
6. Предмети прокату
7. Інші необоротні матеріальні активи.

Методи амортизації інших необоротних матеріальних активів

Як і для основних засобів, для інших необоротних матеріальних активів підприємство самостійно вибирає метод амортизації, але з урахуванням п. 27 НП(с)БО 7.

Згідно із зазначеним пунктом амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується за двома методами із шести передбачених для основних засобів:

- прямолінійним (методом прямолінійного списання);
- виробничим.

При амортизації бібліотечних фондів (субрахунок 111) і малоцінних необоротних матеріальних активів (субрахунок 112) підприємство може застосовувати, крім названих двох, ще два методи нарахування амортизації, а саме:

- у першому місяці використання об'єкта нараховувати 50% його амортизовуваної вартості, а в місяці його вилучення з активів (списання з балансу) у результаті невідповідності критеріям визнання активом — ще 50%;
- нараховувати 100% амортизовуваної вартості в першому місяці використання об'єкта.

Тема 4. Організація і методика аудиту запасів і незавершеного будівництва.

4.1. Порядок проведення аудиту запасів підприємства і незавершеного будівництва

Для досягнення основної мети аудиту запасів підприємства, а також задоволення потреб користувачів в отриманні повної, правдивої та неупередженої інформації щодо запасів аудиторю необхідно виконати такі завдання:

- перевірити правильність визнання запасів активами суб'єкта господарювання;
- перевірити, чи відповідають чинному законодавству методи оцінки та обліку виробничих запасів в обліковій політиці підприємства, та встановити, наскільки вибір суб'єкта господарювання є оптимальним;
- встановити, чи дотримується підприємство прийнятих методів оцінки та обліку виробничих запасів;
- перевірити й оцінити стан внутрішнього контролю та системи обліку виробничих запасів;
- перевірити, чи здійснюється контроль за збереженням виробничих запасів у місцях їх зберігання та на всіх етапах їх руху;
- встановити, чи здійснюється контроль за використанням виробничих запасів у виробництві;
- встановити, чи своєчасно виявляються залишки виробничих запасів, непотрібні для підприємства, з метою їх реалізації чи обміну;
- перевірити, чи правильно та своєчасно здійснюється документальне відображення операцій, і чи забезпечуються достовірною інформацією користувачі інформації із заготівлі, надходження,

відпускання та використання виробничих запасів;

- перевірити, чи правильно та своєчасно здійснені господарські операції з виробничими запасами відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;

- встановити, чи немає на підприємстві протизаконних дій, пов'язаних із рухом виробничих запасів, суттєвих порушень і помилок у бухгалтерському обліку та звітності.

Аудитор, отримавши завдання на проведення аудиту запасів, складає план і програму (розширений план) проведення аудиту, і відповідно до цього розпочинає проводити перевірку.

Починається перевірка з оцінки методики та організації обліку запасів, зазначених у Наказі про облікову політику. При цьому, аудитор визначає методичні та організаційні особливості, з'ясовує можливість застосування тих чи інших методик, які можна запропонувати. Він аналізує записну Наказі про облікову політику, а саме:

- яка облікова оцінка запасів;
- відповідно до якого методу оцінки вибуття запасів проводиться їх списання за різними напрямками: відпуском на виробництво, реалізацію, для власних потреб тощо;
- які рахунки і субрахунки передбачені робочим планом рахунків для обліку запасів;
- на яких рахунках здійснюється і який метод використовується для накопичення витрат і проведення розрахунку транспортно-заготівельних витрат за кожним видом запасів;
- що зазначено у посадовій інструкції бухгалтера з обліку запасів;
- чи наявний і раціонально складений графік документообігу за виробничими запасами;
- чи розроблено порядок складання і подання звітів матеріально відповідальними особами;
- чи наявний та фактично виконується план проведення інвентаризацій запасів тощо.

Наступним кроком аудитора є вивчення показників фінансової звітності щодо відображення інформації про наявність та рух запасів, їх видів.

Разом з тим, аудитор проводить тести на відповідність, тобто здійснює опитування посадової особи для визначення тих моментів з обліку запасів, на які аудитор повинен звернути максимальну увагу, а також він виявляє, за якими завданнями доречно провести перевірку шляхом застосування вибірки. Далі аудитор починає проводити перевірку залишків і оборотів по рахунках, використовуючи процедури по суті, тобто - здійснюючи сам процес перевірки, застосовуючи при цьому різні методи і прийоми фактичного та документального контролю.

За цим об'єктом при проведенні аудиту обов'язково необхідно враховувати не тільки діюче законодавство, а й галузеві рекомендації щодо обліку собівартості та використання запасів.

Перевірку запасів аудитор розпочинає з порівняння інформації про наявність запасів за кожною статтею Балансу (Звіту про фінансовий стан), де відображено залишки за статтями даного об'єкта перевірки, із даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками (оборотного балансу) і даними Головної книги (в основному, перевірку здійснюють на звітну дату, на початок і кінець року). Аудитор вивчає дані фінансової звітності і визначає для себе завдання, яким необхідно приділити максимум уваги. При розробці процедур, аудитор повинен звертати увагу на найбільш типові помилки які трапляються при проведенні аудиту запасів. Особливу увагу необхідно звернути на наступні операції:

- своєчасність оприбуткування всіх товарно-матеріальних цінностей, їхня відповідність даним попередніх інвентаризацій, результати цих інвентаризацій та правильність розрахунку результатів;

- фактичне використання методу вибуття запасів та його відповідність методу, зазначеному в наказі Про облікову політику (іноді підприємства визначають у Наказі один метод, наприклад, FIFO а на практиці використовується не тільки FIFO, але й метод середньозваженої собівартості для однієї групи запасів тощо);

- правильність розрахунку транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) за кожним видом запасів окремо, а також необхідно з'ясувати, чи включені у розрахунок ТЗВ вартість запасів, що списані у результаті псування, втрат тощо, так як їх необхідно списувати на витрати з урахуванням фактичної собівартості. Як правило, підприємства розраховують ТЗВ тільки з урахуванням вартості запасів, які реалізовані чи використані на виробництво, у результаті чого собівартість готової продукції (товарів, робіт, послуг) за цих обставин часто буває завищена;

- правильність застосування та відображення податку на додану вартість (ПДВ) на запаси, які надійшли на підприємство чи реалізовані покупцям. Особливу увагу необхідно звернути на ті ситуації, коли запаси зіпсовані з вини підприємства чи матеріально відповідальної особи, або

виявлена їх нестача;

- наявність випадків відшкодування вартості нестач і втрат запасів з вини матеріально відповідальної особи та правильність відображення їх в обліку;
- своєчасність оприбуткування запасів у результаті виявлення лишків при інвентаризації, отримання цінних відходів при ліквідації основних засобів тощо;
- правильність складання звітів матеріально відповідальними особами, наявність підписів матеріально відповідальної особи на звітах, наявність та правильність оформлення договорів про повну матеріальну відповідальність.

При виявленні відхилень, аудитор повинен здійснити записи у робочі документи, при цьому необхідно з'ясувати, в якому періоді виникли ці відхилення або невідповідності, чи є вони суттєвими. За цим до робочого документа обов'язково необхідно додати докази (копії первинних документів, реєстрів тощо, зроблених із застосуванням засобів копіювальної техніки).

Необхідно перевірити, як часто проводились інвентаризації запасів, які результати за кожною з них і яким чином відображались вони в обліку. При необхідності аудитор може вимагати від клієнта проведення інвентаризації у період здійснення аудиту, однак самотійно не приймати в ній участь, а тільки спостерігати за методикою проведення. За результатами цієї інвентаризації (по її закінченні) аудитор може провести тільки контрольну перевірку.

Необхідно пам'ятати, що аудитор повинен здійснити перевірку за кожним із видів запасів окремо, так як облік кожного виду матеріальних цінностей може мати свою специфіку.

Так, при перевірці сировини і матеріалів необхідно перевірити реєстри обліку, звіти матеріально відповідальних осіб, первинні документи, картки складського обліку на предмет виявлення понаднормового списання матеріалів, сировини чи наявності «червоних» залишків, які виникають у тому випадку, коли матеріалів списано більше, ніж вони є в наявності (як правило, це трапляється при оприбуткуванні не всіх надходжень сировини і матеріалів на підприємство і наявності за цим «сірої» готової продукції, яка не була відображена у обліку), правильність розрахунку ТЗВ по матеріалах, які відносяться на конкретний вид продукції, а не тільки на всю продукцію в цілому тощо. В основному, такі перевірки проводяться шляхом вибірки, але при виявленні значних порушень доцільно перевірити цю ділянку обліку суцільним методом.

Перевірка правильності формування виробничої собівартості складається з аудиту правильності списання прямих матеріальних, прямих трудових, інших прямих та загальновиробничих витрат.

На цьому етапі необхідно ознайомитись не тільки з нормативними документами, що регулюють специфіку обліку виробничих витрат, а також проаналізувати внутрішні стандарти щодо правильності складання калькуляцій та відображення в обліку витрат на виготовлення продукції чи виконання робіт (надання послуг). Необхідно документально перевірити витрати, що включені до прямої виробничої собівартості, а саме: матеріальні, трудові, інші виробничі витрати. При перевірці необхідно не тільки порівняти отримані аудитором результати за формуванням прямої виробничої собівартості з результатами, отриманими при проведенні аудиту запасів, аудиту розрахунків з працівниками з оплати праці тощо, а також провести оцінку ефективності використання матеріальних, трудових та інших ресурсів.

Наступним необхідно перевірити правильність віднесення непрямих виробничих витрат на загальновиробничі витрати, обґрунтованість джерел відшкодування, визначити можливе завищення фактичної виробничої собівартості, а також правильність розподілу загальновиробничих витрат на умовно-змінні та умовно-постійні витрати.

Таким чином, перевіряючи об'єкт «виробництво», аудитор повинен враховувати інформацію не тільки за рахунком 23 «Виробництво», а й дані за відповідними рахунками, пов'язаними як з прямими, так і непрямими виробничими витратами, а саме із рахунками: 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 25 «Напівфабрикати», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням», 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 24 «Брак у виробництві», 91 «Загальновиробничі витрати», 26 «Готова продукція».

Крім того, аудитор повинен перевірити результати фактичної виробничої калькуляції та порівняти її з плановими показниками, що дасть можливість виявити можливу невідповідність за окремими статтями, а також запропонувати шляхи можливого скорочення виробничих витрат для клієнта.

При проведенні аудиту витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) необхідно звернути увагу на наступні питання:

- з'ясувати кількість виробництв та їхні види, наявність допоміжних і обслуговуючих виробництв;

- звернути увагу на методи калькулювання собівартості на кожному з виробництв;

- з'ясувати наявність переділів у виробничому процесі або виготовлення чи використання напівфабрикатів власного виробництва;

- звернути увагу на способи визначення залишків (сальдо) на кінець місяця за кожним із виробництв, правильність проведення щомісячних інвентаризацій на виробництві та відображення їх даних у обліку;

- з'ясувати використання відповідних формул та розрахунків для визначення виходу з виробництва готової продукції та правильність цих розрахунків (для цього доречно залучити спеціалістів-технологів за кожним із виробництв);

- перевірити правильність віднесення матеріалів до основних і допоміжних, а особливо – чи було оприбутковано цінні відходи з виробництва, їх вартість, чи не завищена собівартість продукції за рахунок не відображення цінних відходів:

- перевірити, чи було дотримано метод обліку вибуття запасів, визначено у Наказі про облікову політику підприємства при віднесенні їх вартості до собівартості виробництва продукції (робіт, послуг);

- перевірити, чи правильно проведено розподіл транспортно-заготівельних витрат між залишком запасів та запасами, використаними на виробництво, проданими або списаними на інші цілі;

- перевірити правильність віднесення заробітної плати виробничого та загальновиробничого персоналу за джерелами покриття, віднесення разових виплат, допомоги тощо;

- перевірити правильність нарахування зносу (амортизації) основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів виробничого та загальновиробничого призначення та їх віднесення за джерелами покриття, особливо необхідно звернути увагу на витрати з нарахування амортизації основних засобів, переданих у оперативну оренду;

- перевірити правильність списання вартості наданих послуг, витрат на відрядження виробничого та загальновиробничого персоналу, витрат на ремонт виробничого та загальновиробничого обладнання за джерелами покриття та підтвердження цих витрат відповідними документами;

- перевірити наявність та правильність списання продукції (робіт, послуг) допоміжних та обслуговуючих виробництв на основне виробництво;

- перевірити наявність та правильність списання продукції (робіт, послуг) основного виробництва на допоміжне чи обслуговуюче виробництво;

- перевірити наявність браку у виробництві, з'ясування кожної причини його виникнення та прийняття підприємством запобіжних заходів;

- перевірити правильність відображення браку (за його наявності) у виробництві в бухгалтерському обліку, вирахування його вартості із виробничої собівартості та включення у виробничу собівартість тільки вартість технологічно неминучого браку;

- з'ясувати виконання нормальної виробничої потужності у кожному звітному періоді та, у зв'язку із цим, правильність розрахунку розподілу загальновиробничих витрат і віднесення «недовиконаної» частки постійних нерозподілених загальновиробничих витрат не на виробничу собівартість, а на собівартість реалізації;

- перевірити наявність супутньої (побічної) продукції та вирахування її вартості із виробничої собівартості готової продукції (робіт, послуг) тощо.

Якщо певна інформація, що стосується операцій з надходження чи реалізації запасів, викликала у аудитора сумнів, то необхідно за цією господарською операцією перевірити всю інформацію суцільним способом. За такою операцією необхідно перевірити усі документи, щоб зібрати достатні та прийнятні аудиторські докази, починаючи від договору, наявності та правильності оформлення довіреності, товарно-транспортних накладних, видаткових накладних, матеріальних ордерів, податкових накладних, звітів матеріально відповідальних осіб та закінчуючи аудитом записів у регістри обліку за окремими рахунками та проведення розрахунку чи іншої операції щодо

використання цих запасів у виробництві.

При виявленні суттєвих відхилень чи зловживань аудитор повідомляє про це найвищий управлінський персонал (керівництво) клієнта, а з усіх документів і реєстрів робить копії, як є доказами, що зможуть підтвердити недостовірність чи виявлені відхилення у фінансовій звітності й обліку та використані аудитором відповідні дії. За всіма виявленими фактами невідповідностей аудитори обов'язково здійснюють записи до своїх робочих документів.

Для накопичення інформації аудиторів доцільно використовувати таблиці, у яких відображаються всі викривлення: помилки, розбіжності, зловживання тощо, що надасть більше можливостей для визначення загальної суми викривлень.

Метою аудиту витрат на виробництво, собівартості виробленої і реалізованої продукції є складання аудитором висновку про те, чи відповідає інформація, відображена у звітності та бухгалтерському обліку, в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, оскільки гарантом достовірності цієї інформації є аудиторський звіт.

Завданнями аудиту обліку витрат виробництва, собівартості виробленої та реалізованої продукції є:

- встановлення правильності документального оформлення накопичення та списання витрат виробництва;
- перевірка правильності ведення обліку фактичних витрат і наступного включення їх до собівартості продукції (робіт, послуг) відповідно до прийнятого на підприємстві методу обліку витрат та калькулювання;
- підтвердження обґрунтованості обраного методу калькулювання;
- підтвердження правильності методу розподілу непрямих витрат, що використовуються і закріплений в наказі про облікову політику;
- перевірка правильності й обґрунтованості розміру прямих витрат, які включаються до собівартості продукції (робіт, послуг);
- вивчення правильності накопичення, розподілу та списання загальновиробничих витрат;
- підтвердження законності та правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку витрат виробництва;
- перевірка повноти, правильності та достовірності відображення інформації про витрати виробництва у фінансовій та статистичній звітності;
- перевірка достовірності та повноти формування підприємством елементів витрат виробництва.

При проведенні аудиту витрат на виробництво, собівартості виробленої та реалізованої продукції аудитором вивчаються процеси і явища, відображені документально і пов'язані з виробничою діяльністю суб'єкта господарювання. Предметна область дослідження включає інформацію, за допомогою якої аудитор відтворює ланцюг взаємопов'язаних фактів виробничої діяльності. Дослідження не обмежується вивченням бухгалтерських документів, оскільки рамки відображення господарських операцій значно ширші.

До предметної області дослідження в першу чергу слід віднести інформацію про:

- технологію виробництва;
- виробниче обладнання;
- структуру виробничого управління.

Детальному вивченню підлягають також:

- посадові інструкції персоналу;
- звітність (фінансова, статистична, оперативна);
- реєстри обліку;
- первинні документи;
- пояснення та інформація персоналу суб'єкта господарювання;
- наказ про облікову політику.

У наказі про облікову політику обов'язково вивчають такі питання:

- методи обліку витрат на виробництво і калькуляції собівартості виробленої продукції;
- перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості;
- методи нарахування заробітної плати;

- методи списання виробничих запасів на виробництво;
- методи списання МШП та відображення зносу необоротних МШП;
- порядок розподілу загальновиробничих витрат;
- методи оцінки незавершеного виробництва;
- методи розподілу витрат між основною і супутньою продукцією;
- методи оцінки зворотних відходів.

При проведенні перевірки слід зосередити свою увагу на потоках інформації:

- з відображення витрат на виробництво;
- з оприбуткування продукції;
- з калькуляції собівартості виробленої продукції.

Ключовою особливістю аудиту витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) є його проведення після аудиту основних засобів, виробничих запасів, розрахунків з оплати праці тощо. Тобто після аудиту усіх тих елементів, що в сукупності формують виробничу собівартість продукції (робіт, послуг).

Перейдемо до характеризування етапів аудиту витрат виробництва та собівартості виробленої та реалізованої продукції (робіт, послуг).

Першим етапом є планування аудиту, яке полягає у

• ознайомленні із інформацією, яка стосується виробничо-господарської діяльності суб'єкта господарювання, основних аспектів організації суб'єктом господарювання обліку витрат виробництва та собівартості продукції (робіт, послуг) тощо;

- оцінці аудиторського ризику і рівня суттєвості;
- складанні плану і програми аудиту.

Отже, на даному етапі необхідно вивчити організацію виробництва та технологічного процесу на підприємстві, види продукції, що випускається, ресурси, які використовуються, умови роботи тощо.

Під організаційними особливостями необхідно розуміти етапи проходження технологічного процесу від одержання сировини та матеріалів зі складу до здавання на склад готової продукції після проходження відділу технічного контролю. При цьому аудитор вивчає документальне оформлення руху сировини, напівфабрикатів з одного цеху до іншого, як здійснюється контроль за збереженням і раціональним використанням сировини та матеріалів тощо.

Технологічні особливості залежать від типу обладнання та устаткування, яке використовується, рівня його завантаження, повноти використання наявних у підприємства виробничих потужностей.

При вивченні технологічних особливостей слід зіставити технологію, яка використовується підприємством, і технології, що використовуються в галузі, порівнявши такі характеристики: потужність; енергозатрати; норми витрачання сировини; процент відходів тощо.

На даному етапі аудитор повинен встановити основні види продукції, що випускаються підприємством, її якість, номенклатуру супутньої продукції, порядок її використання тощо.

Важливою складовою етапу планування є оцінка системи внутрішнього контролю на підприємстві. Це необхідно для визначення методу організації перевірки витрат на виробництво, собівартості виробленої та реалізованої продукції. Для цього аудитором проводиться тестування, результатом якого є одержання наступної інформації:

- ❖ перелік діючих норм наказу про облікову політику, що регламентують облік витрат виробництва та собівартості продукції;
- ❖ перелік змін, які вносилися підприємством до наказу про облікову політику протягом досліджуваного періоду;
- ❖ перелік норм наказу про облікову політику, які недотримуються суб'єктом господарювання при веденні обліку витрат виробництва.

Окрім того на даному етапі оцінюється ризик появи викривлень у обліку витрат. Аудиторський ризик оцінюється у трьох напрямках.

По-перше, ризик відхилень в умовах ручної обробки інформації:

- обмежена кількість працівників, які ведуть облік та здійснюють контрольні функції витрат підприємства;
- низка кваліфікація обліковців, що займаються об'єктом – витрати виробництва та собівартість продукції;

- відсутність системи внутрішнього контролю або її недосконала організація;
- перенесення значних обсягів даних з первинних документів до аналітичного та синтетичного обліку, а також з головної книги до фінансової звітності без використання автоматичних та автоматизованих засобів.

По-друге, ризик відхилень в умовах автоматизованої обробки інформації:

- відсутність поділу функцій при комп'ютерній обробці інформації про витрати (один працівник як веде облік декількох об'єктів, так і виконує контрольні функції по відношенню до них);
- можливість легкого несанкціонованого доступу або зміни облікової інформації про витрати виробництва в єдиній базі даних;
- подання обліково-аналітичної інформації у форматі великої бази даних, що може призвести до переключень або втрати фрагментів даних.

По-третє, ризик відхилень в умовах ручної та автоматизованої обробки інформації:

- ❖ відсутність на підприємстві або недостатнє поновлення нормативно-правової бази, періодичних видань та участі працівників у семінарах по змінах у законодавстві;
- ❖ відсутність затверджених норм витрачання товарно-матеріальних цінностей;
- ❖ відсутність наказу про облікову політику та організацію системи внутрішнього контролю.

За результатами ознайомлення з усіма основними аспектами виробничої та технологічної діяльності підприємства та засадами побудови обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) аудиторі необхідно розробити програму аудиторської перевірки. Наведемо перелік аудиторських процедур, які доцільно використати для аудиту витрат виробництва, калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг):

- перевірка наявності наказів (розпоряджень) про проведення інвентаризації та оцінки незавершеного виробництва;
- перевірка наявності наказів (розпоряджень) про прийняття в організації методів розподілення загальновиробничих витрат за об'єктами калькулювання;
- перевірка наявності наказів (розпоряджень) про призначення осіб, відповідальних за збереженість матеріальних цінностей, відпущених у виробництво;
- перевірка наявності договорів про повну матеріальну відповідальність з особами, відповідальними за збереженість матеріальних цінностей у виробничих підрозділах;
- ознайомлення і вивчення організації виробництва, технологічного процесу та умов праці;
- перевірка правильності оформлення первинних документів;
- перевірка відповідності записів аналітичного й синтетичного обліку на рахунку 23 «Виробництво» записам у Головній книзі, фінансові звітності;
- перевірка організації ведення аналітичного обліку витрат на виробництві;
- перевірка правомірності і своєчасності внесення витрат до складу собівартості продукції (робіт, послуг);
- узагальнення відхилень, установлених при перевірках основних засобів, виробничих запасів, розрахунків з оплати праці, і визначення їх впливу на собівартість продукції;
- перевірка правомірності внесення до складу витрат на виробництво витрат, здійснених суб'єктом господарювання;
- перевірка правильності групування витрат за місцями їх виникнення (виробництво, цех, дільниця, робоче місце);
- перевірка своєчасності внесення витрат на виробництво до собівартості продукції (робіт, послуг);
- вивчення правильності обліку витрат майбутніх періодів і своєчасності їх списання на витрати виробництва;
- перевірка правильності й документального оформлення браку у виробництві й правомірність списання витрат від браку;
- перевірка правильності оцінки і списання зворотних відходів, супутньої продукції;
- перевірка правомірності віднесення витрат до загальновиробничих та їх розподілу;
- перевірка правильності списання нерозподілених загальновиробничих витрат;
- перевірка правильності розподілу і списання частини загальновиробничих витрат, які входять до виробничої собівартості;

- перевірка правильності обліку напівфабрикатів власного виробництва;
- перевірка списання витрат від браку, документальне оформлення браку;
- перевірка результатів проведення інвентаризації незавершеного виробництва та її відображення в бухгалтерському обліку;
- перевірка правильності оприбуткування готової продукції в натуральних показниках;
- перевірка правильності розподілу витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом;
- перевірка правильності ведення обліку витрат допоміжних виробництв;
- перевірка відповідності нормативним документам:
 - розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами обліку витрат;
 - розподілу виробничої собівартості між окремими видами продукції;
 - розподілу витрат, які становлять виробничу собівартість (крім вартості сировини) між витратами на переробку власної та давальницької сировини.
- перевірка показника «нормальна потужність» та обґрунтування вибору одиниці «нормальної потужності»;
- перевірка порядку розрахунку понаднормативних виробничих витрат;
- проведення арифметичного контролю показників собівартості за даними зведеного обліку;
- формування пакета документів, які передаються іншим аудиторам для подальшого аналізу й обробки;
- складання аудиторського звіту і подання його спільно з робочою документацією керівнику групи.

Облік витрат на виробництво є зведеною (вторинною) ділянкою обліку щодо розрахунків з оплати праці, обліку виробничих запасів, основних засобів, розрахунково-фінансових операцій тощо. Він ґрунтується майже на всіх документах первинного і зведеного обліку фінансово-господарської діяльності підприємства. Документація, що використовується при цьому, повинна забезпечити можливість розподілу витрат на виробництво за економічними елементами, місцями їх виникнення, статтями калькуляції та об'єктами калькулювання – замовленнями, виробами.

Другим етапом аудиту витрат виробництва та собівартості виробленої та реалізованої продукції (робіт, послуг) є безпосереднє проведення аудиту, а саме:

- проведення аудиторських процедур;
- збір аудиторських доказів;
- оформлення робочих документів аудитора;
- проведення аналітичних процедур.

Розглянемо більш детально питання, які досліджуються аудитором на даному етапі. Першим питанням, яке вивчається це достовірність формування прямих матеріальних витрат. Досліджуючи вказане питання аудитор звертає увагу на:

- ❖ правомірність віднесених витрат до прямих матеріальних. До складу прямих витрат включаються тільки ті, що можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат;
- ❖ правильність оцінки виробничих запасів, які включені до собівартості продукції;
- ❖ відповідність методу оцінки нормам наказу про облікову політику;
- ❖ правильність відображення в бухгалтерському обліку процесу виготовлення продукції;
- ❖ наявність фактів списання на собівартість витрат, які не відносяться до матеріалів, що використовувалися у виробництві, а також випадки списання на витратні рахунки вартості ПДВ;
- ❖ наявність фактів включення до собівартості продукції (робіт, послуг) вартості сировини, матеріалів, переданих в цехи, дільниці тощо, але фактично не використаних у виробництві;
- ❖ правильність встановлення норм витрат сировини та матеріалів відповідно до рівня технічного стану та технології виробництва продукції;
- ❖ відповідність нормам списання сировини на вироблення продукції;
- ❖ правильність оцінки та списання зворотних відходів;
- ❖ правильність списання нестач і втрат в межах норм природного убутку;
- ❖ наявність фактів віднесення на собівартість продукції серійного та масового виробництва витрат на підготовку й освоєння виробництва нових видів продукції та технологічних процесів.

Застосування робочого документа дає можливість визначити суму завищеного (заниженого) витратання сировини та розмір викривлення прямих витрат на виробництво кожного окремого виду

продукції. Вказаний підхід менш трудомісткий, але не достатньо зручний при поточному аудиті. Аудит витрат на виробництво за наведеною методикою забезпечує отримання інформації про витрати по закінченню випуску, а тому вона може бути вже невчасною для цілей контролю та оперативного втручання у виробничі процеси. Тому більш доцільним є використання поряд з вище наведеним підходом й іншого, що базується на основі співставлення нормативу витрат на одиницю продукції з фактичними витратами на цю одиницю. При цьому слід виконати наступні дії:

- визначити нормативні витрати на одиницю виробу по кожному технологічному процесу;
- визначити фактичні витрати на одиницю виробу по кожному технологічному процесу (по кожній операції);
- порівняти нормативні та фактичні витрати на одиницю продукції і встановити відхилення між ними;
- здійснити аналіз відхилень, на підставі цього встановити їх причини та винуватців;
- виконати заходи по усуненню причини відхилень або переглянути норми за потребою.

При перевірці правильності формування прямих витрат на оплату праці аудитор необхідно порівняти обсяги фактично виконаних робіт (на підставі первинних документів) з нормами та розцінками, порівняти розцінки з тарифними ставками відрядників за відповідними розрядами робіт і кількістю годин, що вимагається для їх виконання (за даними тарифно-кваліфікаційного довідника). Проводячи перевірку аудитор може виявити наступні порушення: неправильне застосування норм, їх заниження і як наслідок, - необґрунтоване отримання премій; неправильне застосування розцінок, що призводить до неправильного нарахування заробітної плати, заниження (завищення) собівартості продукції; недотримання принципу виробничої направленості витрат (фактор включення до собівартості основної діяльності витрат на оплату праці працівників, зайнятих в інших видах діяльності).

Перевіряючи правильність накопичення, розподілу та списання загальновиробничих витрат аудитор, передусім, повинен перевірити правомірність віднесення витрат до загальновиробничих. Досліджуючи операції з обліку загальновиробничих витрат необхідно перевірити правильність і достовірність їх розподілу. При цьому перш за все, перевіряється дотримання НП(с)БО 16, щодо порядку розподілу загальновиробничих витрат. Після перевірки правильності проведення розподілу загальновиробничих витрат, перевіряють відповідне відображення в бухгалтерському обліку результатів розподілу. Увагу також необхідно приділити перевірці обґрунтованого вибору бази розподілу загальновиробничих витрат і відповідності її зазначеній в наказі про облікову політику.

У процесі аудиту собівартості звертають увагу на організацію обліку руху напівфабрикатів (деталей) у виробництві. Порядок організації обліку руху напівфабрикатів залежить від особливостей технологічної організації виробництва, номенклатури напівфабрикатів (деталей), які виготовляються, порядку приймання виконаних робіт, умов зберігання та інших факторів. Вибір варіанта обліку на підприємстві, яке перевіряється, повинен сприяти покращанню оперативно-виробничого планування і бути спрямованим на контроль за рухом напівфабрикатів у виробництві й залишками незавершеного виробництва, попередження можливого приховування браку і виявлення нестач, підвищення відповідальності осіб, які пов'язані з прийманням, видачею і транспортуванням напівфабрикатів. Для повної впевненості в обґрунтованості формування собівартості аудитор необхідно оцінювати організацію зведеного обліку затрат на виробництво.

При здійсненні аудиту зведеного обліку витрат на калькулювання собівартості продукції перевіряється групування витрат за встановленими статтями витрат, розподіл витрат між незавершеним виробництвом та товарним випуском, за цехами, передилами та іншими місцями виникнення витрат; перевіряється правильність перенесення даних із проміжних відомостей та журналів до зведених реєстрів обліку; звіряються дані первинних документів (лімітних карток, карток розкрою, вимог, забірних відомостей) з даними аналітичного та синтетичного обліку; правильність застосування визнаного методу обліку витрат: нормативного, попередільного або по замовленням; правильність калькулювання собівартості одиниці окремих видів продукції тощо.

Під час проведення аудиту собівартості продукції вивчаються методи обліку затрат на виробництво і калькулювання фактичної собівартості продукції. Аудитор оцінює обґрунтованість застосування того чи іншого методу обліку затрат і його вплив на правильність визначення собівартості продукції.

З'ясовується правильність вибору на підприємстві способу розподілення непрямих затрат між

об'єктами калькулювання, з тим, щоб встановити, наскільки економічно обґрунтовано оцінюється продукція, яка виробляється.

При аудиті собівартості особливу увагу приділяють вивченню складу затрат за видами калькуляційних статей. Така перевірка затрат розкриває їх цільове призначення і зв'язок із технологічним процесом, дає змогу визначити, як формуються затрати за видами виробленої продукції і місцями їх виникнення (цехи, дільниці, бригади), а також виявити невиробничі втрати і результати внутрішньозаводського госпрозрахунку.

Калькуляційні статті являють собою одноелементні або комплексні витрати. Для перевірки комплексних статей аудитор залучає кошториси і порівнює планові й фактичні затрати, звертаючи особливу увагу на допущені втрати і перевитрати.

Завершальний етап аудиту витрат виробництва і собівартості продукції (робіт, послуг) передбачає реалізацію наступних заходів:

- узагальнення і оцінку результатів аудиту витрат виробництва та собівартості продукції;
- розробку підсумкових документів за результатами аудиту витрат виробництва та собівартості продукції.

По закінченні аудиторської перевірки складається аудиторський звіт.

Метою складання аудиторського звіту є узагальнення аудитором інформації про повноту, достовірність і неупередженість даних стосовно фінансового стану, власного капіталу, руху грошових коштів, результатів діяльності, що розкривається у фінансовій звітності господарюючого суб'єкта.

До аудиторського звіту додається бухгалтерська та фінансова звітність господарюючого суб'єкта, відносно якого проводився аудит. З метою ідентифікації на формі звітності повинен бути підпис аудитора або спеціальний штамп аудиторської фірми.

Залежно від мети аудиторського дослідження, завдань, які передбачені договором, та власних можливостей аудитор на свій розсуд обирає методіку проведення аудиту виробничих запасів. Основна мета обраної методіки зводиться до встановлення об'єктивної істини про досліджуваний об'єкт. При здійсненні аудиту запасів аудитор використовує спеціальні методи і прийоми – арифметична перевірка, тестування, опитування, документальна перевірка, аналітичні процедури, анкетування. Аудиторська перевірка малоцінних і швидкозношуваних предметів (МШП) заключається у встановленні правомірності їх визначення підприємством, а саме правильного розмежування оборотних та необоротних МШП підприємства, за умовами, що визначені обліковою політикою підприємства відповідно до наказу керівника. Аудиторська перевірка операцій з МШП включає дослідження стану складського господарства та збереження МШП, дотримання вимог щодо їх оприбуткування та витрачання, перевірка правильності оцінки придбаних МШП, дослідження достовірності облікового забезпечення операцій з МШП в системі бухгалтерських рахунків. Особливу увагу при перевірці слід відвести правильності та обліку списання МШП. Аудитору слід пам'ятати, що метод їх списання повинен відповідати виду та вартості МШП на підприємстві. Практика аудиторської роботи свідчить, що при проведенні операцій з тарою та МШП мають місце значні втрати та зловживання. При перевірці операцій з тарою та МШП необхідно керуватись НП(с)БО 9 «Запаси», а також відповідними галузевими інструкціями. Найтипovішими порушеннями при здійсненні операцій зі складськими запасами є такі:

- незадовільна організація складського господарства і зберігання цінностей;
- невиконання завдань із заготівлі запасів;
- придбання непотрібних запасів, наявність на складі цінностей, що псуються; – збільшення собівартості заготовлених запасів;
- порушення правил приймання вантажів, неправильне визначення і оформлення нестач;
- неповне оприбуткування цінностей, що надійшли;
- необґрунтовані претензії до постачальників; нераціональне витрачання запасів на виробництві, порушення норм або лімітів відпускання їх;
- відпускання дефіцитних запасів як лишків на сторону;
- порушення порядку проведення інвентаризації;
- нестачі, лишки, привласнення матеріальних цінностей;
- неправильне нарахування витрат на збитки, списання їх згідно з нормою без інвентаризації;
- помилки і подробики при кодуванні документів;

- заміна нових предметів старими;
- відпускання цінностей за зниженими цінами;
- незадовільна постановка бухгалтерського обліку Джерела інформації для аудиту запасів та МШП:

1. Наказ про облікову політику.

2. Первинні документи з обліку запасів: журнал обліку вантажів, що надійшли, довіреність, акт списання бланків довіреностей, журнал реєстрації довіреностей, акт про приймання матеріалів, лімітно-забірна картка, картка складського обліку матеріалів, відомість обліку залишків матеріалів на складі, матеріальний звіт, рахунок фактура, товарно-транспортна накладна, акт закупки запасів, акт про брак, відомість про брак та ін.

3. Облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку запасів (журнали-ордери № 3, 5, 5-А).

4. Акти і довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю.

Тема 5. Організація і методика аудиту грошових коштів і дебіторської заборгованості.

5.1 Порядок проведення аудиту готівкових грошових коштів

5.2 Методика проведення аудиту безготівкових грошових коштів

5.3 Методика проведення аудиту дебіторської заборгованості.

5.1 Порядок проведення аудиту готівкових грошових коштів

Важливою складовою аудиторської перевірки фінансово-господарського стану підприємства є аудит грошових коштів, який проводиться за такими напрямками:

- аудит касових операцій;
- аудит операцій на поточному рахунку;
- аудит операцій на валютному та інших рахунках у банках.

Досліджуючи ці напрямки, можна зробити висновок про доцільність та ефективність використання грошових коштів клієнтом. У процесі аудиту операцій з грошовими коштами необхідно розв'язати такі основні завдання:

- ознайомитися з умовами зберігання готівки та інших грошових документів у касі;
- вивчити фактичний порядок документального оформлення операцій з надходження і вибуття грошових коштів, ведення касової книги та книги реєстрації грошових документів, обліку касових операцій;
- установити законність і достовірність операцій з надходження і списання коштів з банківських рахунків та правильність їх відображення.

Також завданням аудиту і контролю касових операцій є перевірка:

- забезпечення умов зберігання готівки та інших цінностей в касі;
- дотримання встановленого порядку зберігання чекових книжок, виписки чеків і отримання по них готівки;
- дотримання порядку документального оформлення надходження грошей до каси та їх видачі;
- дотримання ліміту каси;
- своєчасності та повноти оприбуткування готівки;
- стану обліку касових операцій;
- відповідності сум залишків і оборотів по виписках банку сумах в доданих первинних документах, облікових реєстрах та звітності;
- правильності використання грошових коштів суворо за цільовим призначенням;
- своєчасності розрахунків з бюджетом, цільовими фондами та іншими контрагентами;
- величини, характеру і динаміки дебіторської і кредиторської заборгованостей та причин їх утворення.

Освоєння методики аудиту касових операцій є важливим, виходячи з таких причин: грошові кошти є найбільш ліквідними і такими, що швидко реалізуються активами клієнта, вони мають масовий і поширений характер, рух готівки відбувається через касові операції, тому під час аудиту

вони досліджуються суцільним методом. Особлива увага приділяється питанню забезпечення збереження грошей і дотримання касової дисципліни.

У процесі аудиторської перевірки необхідно керуватись такими нормативними документами:

- Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07. 1999 р.
- Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженим Постановою Правління НБУ від 29.12. 2017 р. № 148.
- Наказом Мінфіну України № 291 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та інструкції про його застосування» від 30.11.99 р.

Починаючи дослідження операцій з грошовими коштами, аудитору доцільно отримати якомога повнішу інформацію про внутрішній контроль на даній ділянці обліку. З'ясувати, як на підприємстві дотримуються касової дисципліни, наскільки жорстко контролюються операції з готівкою, у тому числі з валютою, наскільки чітко забезпечується санкціонування різних платежів з поточного та інших рахунків підприємства (можна шляхом фактичної перевірки).

Важливим способом отримання даних є тестування за раніше підготовленими питаннями, зокрема, це можуть бути такі питання:

- чи укладена угода про матеріальну відповідальність касира;
- чи створені умови, що забезпечують збереження грошових коштів;
- чи повністю заповнюються реквізити в касових документах;
- чи проводяться раптові перевірки каси;
- як дотримуються встановленого ліміту каси;
- чи перевіряється відповідність проведених банківських операцій угодам та ін.

За результатами тестування встановлюється фактичне ставлення адміністрації до організації обліку і забезпечення збереження і цільового використання грошових коштів на підприємстві. Відповідно, аудитор визначає для себе об'єкти підвищеної уваги під час планування контрольних процедур, послідовність етапів проведення аудиту, конкретні джерела отримання даних, уточнює аудиторський ризик. Аудитор перевіряє облік грошових коштів за узгодженою програмою.

Контроль каси та дотримання умов зберігання грошових коштів, контроль касових операцій. З метою контролю за наявністю готівкових коштів на підприємствах проводяться інвентаризації кас. Для проведення інвентаризації каси, що має здійснюватися згідно з наказом керівника підприємства, призначається комісія, яка після закінчення інвентаризації каси складає акт.

У строки, що встановлені керівником, на кожному підприємстві проводиться інвентаризація каси з покупорним перерахуванням усіх готівкових коштів і перевіркою інших цінностей, що зберігаються в касі. Залишок готівки в касі звіряється з даними обліку за касовою книгою. Готівка, що зберігається в касі, але не підтверджена прибутковими касовими ордерами, вважається надлишком готівки в касі. При застосуванні підприємством у розрахунках РРО звіряється наявна готівка на місці проведення розрахунку касиром-оператором РРО із сумою, зазначеною в денному звіті РРО. У разі виявлення під час інвентаризації нестачі або надлишку цінностей у касі в акті зазначається сума нестачі або надлишку і з'ясовуються обставини їх виникнення. При цьому сума нестачі стягується з винної особи, а надлишок оприбутковується в касу та зараховується в дохід підприємства.

Відповідальність за дотримання порядку ведення операцій з готівкою покладається на підприємців та керівників підприємств. Особи, винні в порушенні порядку ведення операцій з готівкою, притягуються до відповідальності в установленому чинним законодавством порядку.

Інвентаризація каси є внутрішнім контролем, а зовнішнім контролем виконання касової дисципліни являється аудит касових операцій.

Аудит касових операцій підприємства рекомендується проводити в кілька етапів. На підготовчому етапі аудиту касових операцій аудитор повинен розглянути загальні питання організації роботи каси на підприємстві:

- інтенсивність касових операцій;
- основні напрямки касових надходжень і видатків;
- кваліфікація і практичний досвід працівників, які забезпечують роботу каси на підприємстві;
- наявність договорів з касирами про повну матеріальну відповідальність;
- забезпеченість обліку касових операцій електронне обчислювальною технікою;

- обладнання приміщення каси на підприємстві.

Ретельне вивчення зазначених питань дасть змогу аудитору скласти думку про стан касових операцій на підприємстві, визначити вузькі місця в організації їх обліку і можливі напрямки порушень і помилок.

Перший етап аудиту касових операцій передбачає проведення раптової ревізії каси з повним поаркушним перерахунком усіх грошей та інших цінностей, що знаходяться у касі підприємства (векселів, зобов'язань). При цьому слід скласти відомість інвентаризації каси та обов'язково зафіксувати результати рангової ревізії каси в робочих документах. Далі аудитор повинен вивчити питання своєчасності проведення інвентаризації каси, наявності випадків раптових інвентаризацій кас керівництвом підприємства.

Інвентаризацію каси належить проводити не рідше одного разу на квартал, у строки, встановлені керівником підприємства. Раптові ревізії каси також необхідні і є важливим елементом внутрішньогосподарського контролю дотримання касової дисципліни. Для цього вивчаються накази керівника підприємства про проведення інвентаризації каси та визначення складу комісії, звіти інвентаризаційної комісії та інвентаризаційні відомості.

Другим етапом є перевірка правильності заповнення касових документів та організації порядку ведення касових операцій. На підприємстві перевіряється правильність заповнення прибуткових та видаткових касових ордерів. Неприпустимі будь-які виправлення, закреслювання і т. ін. Прибуткові та видаткові касові ордери повинні бути належно оформлені. Документи на видачу грошей мають бути підписані керівником і головним бухгалтером підприємства або особами, ними уповноваженими.

Прибуткові касові ордери і квитанції до них, а також видаткові касові ордери мають бути заповнені таким чином, щоб забезпечувалося збереження цих записів протягом терміну зберігання документів.

Слід уважно перевірити використання бланків прибуткових касових ордерів, їх облік та зберігання. Аудитор перевіряє наявність та порядок ведення журналу реєстрації прибуткових та видаткових касових документів, обов'язково звіряє його дані а записами у касовій книзі. Перевіряючи порядок ведення касової книги, необхідно впевнитися, що підприємство має тільки одну касову книгу, яка має бути пронумерована, прошнурована і опечатана сургучною або мастиковою печаткою. Кількість аркушів у касовій книзі повинно бути засвідчено підписами керівника і головного бухгалтера. Підчистки та невмотивовані виправлення в касовій книзі забороняються.

Перевірка операцій з видачі готівки з каси проводиться на третьому етапі аудиту. Встановлюється, на які цілі підприємство отримувало і видавало готівку. Для цього вивчаються корінці чекової книжки на отримання готівки, виписки банку. Після того, як встановлена мета отримання готівки з розрахункового рахунку, перевіряється дотримання її підприємством шляхом вивчення касових документів (прибуткових та видаткових касових ордерів, касової книги) та бухгалтерських документів, які підтверджують використання готівки на зазначені цілі (авансові звіти, відомості на отримання заробітної плати, відомості на закупівлю сільськогосподарської продукції).

Велику увагу необхідно приділити операціям видачі готівки для розрахунків з іншими підприємствами та з виплати заробітної плати з готівкової виручки або інших грошових надходжень підприємства. Насамперед це пов'язано з наявністю у підприємства податкової заборгованості (податкової картотеки на розрахунковому рахунку). При цьому залежно від терміну, за який проводиться аудит, слід враховувати зміни в порядку ведення касових операцій, які відбулися шляхом внесення змін і доповнень.

Четвертий етап передбачає перевірку повноти оприбуткування готівки в касі підприємства. Необхідно визначити, чи повністю і своєчасно підприємство оприбутковує готівку, яка надходить з різних джерел:

- за реалізовану продукцію (роботи, послуги);
- одержання грошей з розрахункового рахунку;
- невикористані підзвітні суми;
- депоновану заробітну плату тощо.

З цією метою аудитор звіряє дані прибуткових касових ордерів та касової книги з:

- даними відомості реалізації продукції, відвантажувальних документів та податкових накладних;
- корінцями грошової чекової книжки підприємства та банківськими виписками, журналом-ордером №1 та відомістю до нього;
- авансових звітів та журналу-ордера № 7;
- відомостей на заробітну плату.

На п'ятому етапі аудитор перевіряє додержання підприємством встановленого ліміту залишку готівки в касі. Перевіряється розрахунок касового ліміту про встановлення ліміту залишку готівки, в касі, касова книга на предмет виявлення перевищення встановленого ліміту

Останнім – шостим етапом перевірки є зіставлення даних первинних, аналітичних і синтетичних облікових документів з даними, відображеними у звітності підприємства, з метою встановлення їх відповідності.

За результатами перевірки підприємства у разі виявлення порушень аудитор повинен їх класифікувати:

- за формальними ознаками (порушення визначеного порядку ведення облікових реєстрів);
- за суттю (подроблені бухгалтерські записи).

Особи, винні в порушенні порядку ведення операцій з готівкою, повинні бути притягнуті до відповідальності в установленому чинним законодавством порядку.

Основні порушення - зловживання, розкрадання, помилки в обліку операцій можуть бути кваліфіковані наступним чином:

- Пряме розкрадання грошових коштів;
- нічим не приховане;
- приховане неоформленими документами і розписками.

Неоприбуткування і привласнення грошових сум, що не надійшли:

- з банку;
- від різних фізичних і юридичних осіб по прибуткових ордерах;
- від різних юридичних осіб за домовленістю.

Надлишкове списання грошей по касі:

- повторне використання одних і тих самих документів;
- неправильний підрахунок підсумків в касових документах і звітах;
- списання сум без підстави чи за фальсифікованими документами;
- підробка в законно оформлених документах із збільшенням суми списання.

Привласнення сум, законно нарахованих різним особам і організаціям:

- привласнення депонованої заробітної плати і коштів, нарахованих на інших підставах;
- привласнення сум, які належать іншим підприємствам.
- Розрахунки сумами готівкових грошових коштів, які перевищують граничну величину:
- з іншими юридичними особами і підприємцями, діючими без утворення юридичної особи;
- які надходять в касу підприємства, що перевіряється.
- Розрахунки з населенням готівкою за готову продукцію, товари, виконані роботи і надані послуги:
- без застосування реєстраторів розрахункових операцій;
- без реєстрації реєстраторів розрахункових операцій в податковій службі.

На відміну від контролюючих органів аудитор повинен дотримуватися принципу конфіденційності, всі встановлені порушення фіксувати в Звіті керівництву клієнта та, при необхідності, в аналітичній частині аудиторського звіту, але не розголошувати інформацію і не сповіщати податкові органи.

Аудитор зобов'язаний повідомити клієнта про можливі стягнення за виявлені порушення і допомогти їх усунути. На досліджуваному підприємстві аудиторський контроль ще ні разу не проводився. Це пояснюється тим, що це підприємство має невелику історію функціонування – півтора року. Проведення незалежного аудиторського контролю планується у листопаді цього року, що обумовлено вимогами іноземних засновників.

5.2 Методика проведення аудиту безготівкових грошових коштів

Розпочинаючи аудит обліку грошових коштів на поточному та інших рахунках у банку, слід розробити детальну програму аудиторської перевірки, яка повинна включати такі питання:

- установлення кількості поточних, валютних, розрахункових та інших рахунків в установах банку, відповідності господарських операцій, які відображаються на вказаних рахунках, чинному законодавству;
- перевірка повноти і своєчасності оприбуткування грошових коштів, що надійшли на рахунки підприємств, своєчасності перерахування податків до бюджету й обов'язкових платежів;
- перевірка правильності кореспонденції рахунків за банківськими операціями.

Під час проведення аудиту звертається увага на можливі випадки відкриття рахунку в банку тільки за наявності документа, що засвідчує їх реєстрацію як платежів соціальних внесків, та інших рахунків, включаючи валютні, позикові, депозитні, – у разі пред'явлення документа про повідомлення органів Фонду соціального страхування від нещасних випадків про намір відкрити відповідні рахунки, а також довідки про внесення підприємства до Єдиного державного реєстру підприємств і організацій України, Причому копії цих документів мають бути засвідчені нотаріально або органом, що їх видав, фізичній особі – довідку про ідентифікаційний номер.

Вивчаючи банківські документи, визначають законність та обґрунтованість операцій і правильність віднесення витрат на відповідні рахунки. Трапляються випадки порушень, коли для приховування зловживань окремими бухгалтерськими працівниками і касирами здійснювалися заміни виписок банку іншими сфальсифікованими виписками чи виправлення відповідних сум.

У таких випадках потрібно здійснити зустрічну перевірку документів і зіставити між собою взаємозв'язані господарські операції, відображені на рахунках обліку і виписках банку. При цьому вивчають порядкову нумерацію виписок банку і правильність перенесення підсумків та їх залишків в облікові реєстри. Якщо у клієнта відсутні окремі виписки банку, то важливо отримати з банку завірені їх копії «Документи» додані до виписок.

Грошові кошти та залишки на банківських рахунках є ліквідними активами. Через свою ліквідність грошові кошти є найбільш вразливими з усіх активів підприємства, тому розтрата та крадіжки грошових коштів більш вірогідні, ніж інших активів. Аудитор проводить дослідження виписок банку та одночасно вивчає документи підприємств-клієнтів, додані до виписок.

При цьому необхідно перевірити порядкову нумерацію виписок банку, правильність перенесення підсумків і залишків в облікові реєстри, визначити чинність та обґрунтованість операцій і правильність віднесення витрат на відповідні бухгалтерські рахунки. Якщо у підприємства відсутні окремі виписки банку, то необхідно отримати з банку засвідчені копії.

При перевірці залишку грошових коштів на банківському рахунку аудитор повинен врахувати можливість зловживань. Тому він повинен збільшити обсяг процедур перевірок грошових коштів в кінці звітного періоду, особливо, якщо система внутрішнього контролю неефективна. Суттєвим моментом перевірки залишку на рахунку грошових коштів є отримання письмового банківського підтвердження. Дані із банківського підтвердження повинні бути звірені з сумами у відповідній банківській виписці.

Аналогічно і вся інша інформація із банківських виписок повинна бути перевірена. Якщо при перевірці аудитор виявить зловживання, вони повинні бути досліджені стосовно причин їх виникнення та сум. Серед процедур, завдяки яким можна викрити зловживання в сегменті грошових надходжень і витрат, ефективними є оглядова перевірка записів в Головній книзі по рахунках 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти» на нестандартні бухгалтерські проводки, звірка замовлень на реалізацію з наступними грошовими надходженнями, перевірка фактів і супровідної документації по безнадійних боргах, доходів від реалізації.

При проведенні аудиту досліджується використання раціональних форм розрахунків і чи забезпечують вони наближення моментів отримання покупцями матеріальних цінностей і здійснення платежу. Важливо також здійснити перевірку товарності розрахункових документів, що передаються до оплати в банк.

Дослідження розрахункових операцій є важливою складовою аудиту фінансово-господарської діяльності підприємства і здійснюється в нерозривному зв'язку з іншими операціями (касовими, виробничими, кредитними операціями, операціями з інвестиційної діяльності підприємства). Це

пояснюється тим, що більшість із вказаних операцій прямо або непрямо впливають на розрахункові взаємовідносини між підприємствами, що виникають в процесі діяльності, та внаслідок розрахунків на кінець періоду вони утворюють дебіторську або кредиторську заборгованість.

Звертається увага на правильність оприбуткування в касу грошей, отриманих з банку за чеком. Мають місце випадки, коли окремі бухгалтери в змові з касиром забирали гроші, отримані за чеками, але для того, щоб обороти по виписці банку збігалися з відповідним журналом, суму отриманих грошей списували в кредит рахунку «Розрахунки з іншими кредиторами», на якому відображали кредиторську заборгованість, особливо з закінченим строком позовної давності.

Необхідно звіряти обороти за дебетом і кредитом відповідних рахунків, оскільки залишок може не змінитися, якщо зменшити обороти на однакову суму. Необхідно також установити, чи відповідають номери і суми використаних чеків корінцям книжок, а в разі виявлення анульованих чеків з'ясувати, чи є відмітка про це в корінцях.

Перераховану покупцями виручку звіряють з записами в облікових регістрах за рахунками обліку розрахунків з покупцями і замовниками: «Розрахунки з покупцями та замовниками», «Розрахунки за авансами одержаними» і за рахунками обліку доходів. Надходження грошових коштів від інших дебіторів (за договорами оренди, штрафних санкцій тощо) перевіряють за даними виписок і доданих до них документів, а в разі необхідності – й облікових записів в організаціях контрагентів (зустрічна перевірка).

З'ясовується також правильність кореспонденції рахунків із зарахування грошових коштів на рахунки в банках, своєчасність виділення ПДВ за оприбуткованими сумами виручки, авансів та ін. Суми, що не підтвержені документально, повинні враховуватись на рахунку «Розрахунки за претензіями».

Аналогічно здійснюється контроль операцій щодо списання грошових коштів з поточного рахунку та інших банківських рахунків. Особлива увага приділяється своєчасності й повноті оприбуткування в касу отриманих з банку готівкових грошей, законність перерахування коштів на рахунки постачальників та інших кредиторів. Такі операції мають бути підтвержені документально (договорами, актами здавання-приймання виконаних робіт, накладними на матеріальні цінності та ін.). Якщо підприємство переказує суми заробітної плати, утримання за виконавчими листами тощо, то їх обґрунтованість забезпечується як наявністю первинних облікових документів, так і реальністю вказаних у них адрес отримувачів коштів.

Необхідно детально перевірити, чи не відображались в обліку витрати як платежі за послуги (паливо, освітлення, транспортні витрати), а насправді гроші перераховувалися за матеріальні цінності, що не надходили і не оприбутковувалися. З цією метою проводять зустрічні перевірки в банках і відповідних організаціях.

Перевіряючи видаткові банківські документи, необхідно групувати в окремій відомості всі сплачені штрафи, неустойки та інші платежі, пов'язані з порушенням умов контракту. Це дасть змогу надалі виявити повноту відображення їх на відповідних рахунках і проаналізувати заходи, які здійснили підприємства щодо стягнення з винних осіб сум завданого збитку.

Як відомо, підприємство може відкривати в банку акредитив. Перевіряючи розрахунки за акредитивами, доцільно зіставити залишки сум і оборотів за виписками банку з записами в реєстрах бухгалтерського обліку. Одночасно необхідно встановити причини, які сприяли використанню акредитивної форми розрахунків, тобто з'ясувати, чи передбачена ця форма розрахунків умовами контракту, чи використовується постачальниками як санкція за несвоєчасні платежі. Потім перевіряється повнота і своєчасність використання і повернення залишку акредитива, а також повнота оприбуткування матеріальних цінностей, які надійшли постачальнику.

Одним з найважливіших завдань аудиту грошових коштів є перевірка відповідності кореспонденції рахунків за операціями на рахунках у банках чинним нормативним положенням щодо ведення бухгалтерського обліку. Суцільним способом перевіряють обґрунтованість списання грошей з рахунків підприємства в банках у дебет рахунків:

- «Основне виробництво»;
- «Брак у виробництві»;
- «Витрати діяльності»;
- «Витрати за елементами»;
- «Фінансові результати»;

- «інші витрати».

Кожен випадок порушення типової кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку перевіряється за первинними документами, які дають змогу виявити, чи не здійснено навмисне перекручення облікових і звітних даних та інші зловживання.

При внутрішньому контролі на досліджуваному підприємстві перевірялась правильність ведення бухгалтерського обліку, зокрема грошових коштів на рахунках у банку. При внутрішньому контролі порушень не було виявлено.

Про проведенні аудиту на перевірку операцій з грошовими коштами було відведено чотири дні. При перевірці первинної документації, на основі якої здійснюються проведення в бухгалтерському обліку, виявилось, ще не дістає трьох виписок з банку, які підтверджували б здійснення розрахунків з контрагентами. Була проведена зустрічна перевірка здійснення цих операцій, а після цього банк надав засвідчені копії і порушення були усунуті.

Вивчення досвіду аудиторської практики перевірок операцій з безготівковими коштами свідчить про те, що доцільно розглядати метод аудиту як сукупність спеціальних прийомів, за допомогою яких оцінюють і досліджують стан об'єктів аудиту, прийоми аудиту – як елементи методу аудиту зі спорідненими діями, за допомогою яких здійснюють дослідження, а процедури аудиту – як порядок виконання аудитором конкретних, методичних дій, що забезпечують проведення всіх етапів аудиту для одержання достатніх доказів та складання відповідних висновків, на яких ґрунтується письмово висловлена думка аудитора.

До проблемних питань аудиту операцій з безготівковими грошовими коштами слід віднести:

- недостатню кількість методичних розробок з аудиторського контролю за безготівковими розрахунками;
- брак достатнього досвіду аудиторської діяльності в Україні;
- відсутність типових форм документів з аудиту грошових коштів на рахунках в банку;
- відсутність методичних рекомендацій з питань комп'ютеризації аудиту грошових коштів на рахунках у банку.

Метою аудиту операцій з безготівковими грошовими коштами та стану розрахунків є встановлення достовірності даних щодо наявності та руху безготівкових грошових коштів, повноти і своєчасності відображення інформації в зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку безготівкових грошових коштів і розрахунків відповідно до прийнятої облікової політики, достовірності відображення залишків у звітності господарюючого суб'єкта.

Основними завданнями аудиту операцій з безготівковими грошовими коштами є встановлення об'єктивної істини щодо інформації про безготівково-розрахункові операції, дебіторську і кредиторську заборгованість, складання думки аудитором про достовірність, законність, повноту та об'єктивність відображених у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності операцій, донесення цієї думки через аудиторський звіт до користувачів інформації.

Практичні завдання аудиту операцій з безготівковими грошовими коштами:

- у разі встановлення помилок, фактів обману або інших відхилень від норми в безготівкових розрахунках на прохання клієнта надати консультацію щодо їх виправлення;
- внести пропозиції щодо вдосконалення системи внутрішнього контролю безготівкових розрахунків;
- у процесі перевірки аудитор може вказати на шляхи покращання системи розрахунків, запропонувати оптимальніші рішення. Для досягнення поставленої мети та виконання завдань, які стоять перед аудитором безготівково-розрахункових операцій, аудитор повинен перевірити:
 - правильність оплати чи отримання сум за прийняті або відвантажені матеріальні цінності;
 - наявність виправдовувальних документів при здійсненні цих операцій і правильність їх оформлення;
 - повноту оприбуткування і правильність списання отриманих цінностей;
 - наявність на рахунках простроченої заборгованості та зобов'язань зі строком позовної давності, який минув;
 - стан синтетичного й аналітичного обліку по розрахункових операціях, правильність використання відповідних рахунків Плану рахунків;
 - правильність перенесення вхідного сальдо при відкритті відповідних рахунків Головної книги на наступний обліковий період;

- стан дебіторської заборгованості та зобов'язань за встановленими критеріями;
- правильність розрахунків по дебіторській заборгованості та зобов'язаннях (оплата грошовими коштами, векселями, іншими матеріальними цінностями, застосування бартерних операцій);
- правильність оцінки зобов'язань та дебіторської заборгованості, розрахунок величини резерву сумнівних боргів;
- правильність класифікації дебіторської заборгованості та зобов'язань, наявність відповідних необхідних роз'яснень у примітках до фінансової звітності;
- зіставлення показників фінансової бухгалтерської і не бухгалтерської звітності (звіт голови правління, директора компанії, фінансового огляду та ін.) щодо дебіторської заборгованості та зобов'язань.

Методика проведення аудиту грошових коштів передбачає аудит системи внутрішнього контролю, розробку програми аудиту на підставі даних аудиту системи внутрішнього контролю, здійснення обраних процедур з метою збору аудиторських доказів, формування висновків на підставі зібраних доказів.

Для вирішення поставлених завдань аудитор повинен отримати достатні та відповідні аудиторські докази шляхом застосування наступних аудиторських процедур по суті:

1. Перевірка бухгалтерських документів і записів. За допомогою даної аудиторської процедури аудитору слід перевірити такі документи на відповідність їх нормативно-правовим актам та на предмет заповнення всіх необхідних реквізитів: квитанції на внесення готівки до банку або на оплату послуг інших організацій; розрахунково-платіжні (платіжні) відомості на виплату заробітної плати, відпускних, матеріальної допомоги, стипендій та інших виплат; трудові угоди на виконання й оплату певних робіт; платіжні доручення; облікові реєстри (відомості, журнали, аналізи рахунків) за рахунками 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші грошові кошти»; Головна книга, Оборотно-сальдова відомість.

2. Огляд. Аудитор використовує даний прийом з метою візуального ознайомлення з документами, що підтверджують наявність та рух грошових коштів для виявлення фактів їх підрбок.

3. Зовнішнє підтвердження. Аудитор застосовує дану процедуру для проведення перевірки відповідності внутрішніх документів підприємства аналогічним документам у банківських установах, контрагентів.

4. Запит. Аудитор може надсилати письмові чи усні запити до посадових осіб та працівників підприємства для того, щоб отримати пояснення стосовно окремих порушень.

5. Аналітичні процедури. Застосування даного прийому дає змогу аудитору виявити відхилення від діючої методики обліку, помилки в кореспонденція рахунків, а також використовується при формуванні аудиторського звіту.

За результатами проведеної перевірки аудитор формує звіт, де висловлює незалежну думку стосовно відповідності або невідповідності нормативним актам порядку відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності операцій з безготівковими грошовими коштами підприємства.

Типовими порушеннями при здійсненні операцій з безготівковими грошовими коштами можуть бути: перерахунки коштів не за призначанням; несвоєчасне зарахування зданих в банк коштів; неправильне відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Таким чином можемо сказати, що аудит операцій з безготівковими грошовими коштами досить трудомістка процедура, яка потребує від аудиторів значної уваги, знання нормативно-правової бази, яка регулює здійснення операцій з безготівковими грошовими коштами, а також впевненості в мінімізації ризику як зі сторони клієнта так і зі сторони аудитора.

Слід зазначити, що аудит операцій з безготівковими грошовими коштами відноситься до операційного, і тому носить не обов'язковий характер, тобто. проводиться на замовлення клієнта. Операції з безготівковими грошовими коштами підлягають суцільній перевірці. На їх виявлення, попередження та відображення в аудиторському висновку спрямована аудиторська перевірка.

При аудиті безготівкових розрахунків аудитор вивчає всі джерела інформації, які відображають наявність грошових коштів на рахунках у банку як у національній, так і в іноземній валюті, їх рух (за виписками банків) та підстави для здійснення безготівкових грошових операцій (первинні

документи, договори). Джерелами інформації аудиту операцій з безготівковими грошовими коштами є:

- вимоги нормативних документів з обліку грошових коштів на рахунку в банку;
- наказ про облікову політику підприємства;
- виписки банку за відповідний період;
- первинні розрахункові документи та прикладені до них документи;
- реєстри синтетичного та аналітичного обліку;
- головна книга;
- звітність (Баланс ф. № 1, Звіт про рух грошових коштів ф.№ 3, Примітки до фінансової звітності ф. № 5);
- відповіді на запити аудитора;
- договори (угоди) з банком про відкриття рахунків тощо.

При проведенні аудиту операцій з безготівковими грошовими коштами аудитор вивчає інформацію, відображену на рахунках:

- 311 «Поточні рахунки в національній валюті»,
- 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»,
- 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»,
- 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті».

Розпочинаючи аудит обліку безготівкових грошових коштів, а саме грошових коштів на поточному та інших рахунках у банку, слід розробити детальну програму аудиторської перевірки, яка повинна включати такі питання:

- встановлення кількості поточних, валютних, розрахункових та інших рахунків в установах банку, відповідності господарських операцій, які відображаються на вказаних рахунках, чинному законодавству;
- перевірка повноти і своєчасності оприбуткування грошових коштів, що надійшли на рахунки підприємства, своєчасності перерахування податків до бюджету й обов'язкових платежів;
- перевірка правильності кореспонденції рахунків за банківськими операціями.

Аудит безготівкових грошових коштів проводиться за такими напрямками: аудит операцій на поточному рахунку; аудит операцій на валютному та інших рахунках у банках. Досліджуючи ці напрямки, можна зробити висновок про доцільність та ефективність використання безготівкових грошових коштів клієнтом.

Стратегія проведення аудиту грошових коштів на рахунках у банку розробляється виходячи із норм МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». Загальна стратегія аудиту повинна визначити час, обсяг і напрям аудиту, а також спрямовувати розробку плану аудиту. Для оцінки ефективності внутрішнього контролю грошових коштів на рахунках у банку аудитор проводить тестування, результати якого заносить у робочий документ аудитора.

Оцінивши систему внутрішнього контролю аудитор, встановивши рівень аудиторського ризику, на основі отриманої інформації складає план аудиторської перевірки. Аудитор затверджує план, визначаючи суттєвість по процедурах аудиту, об'єкт аудиту з кожного питання окремо та масштаб перевірки. Аудит операцій з безготівковими коштами здійснюється суцільним способом окремо за кожним рахунком. Особлива увага приділяється поточному рахунку. Під час аудиту спочатку встановлюють наявність усіх виписок банку за рахунками підприємства. Якщо частина виявилась відсутньою, необхідно отримати банківські копії. Після цього здійснюють перевірку достовірності виписок банку і їх якості як за зовнішнім виглядом, так і шляхом зустрічної перевірки. При опрацюванні виписок банку слід мати на увазі, що для банку рахунок підприємства по відношенню до балансу є пасивним, а тому залишки будуть кредитовими, операції по надходженню готівки на рахунок будуть відображені по кредиту, а по списанню з рахунку – по дебету.

Аудитор звіряє залишки грошових коштів на рахунку, що перевіряється, з виписками, даними бухгалтерського обліку і звітності. Результати такої перевірки відображено у робочому документі аудитора «Перевірка відповідності залишків грошових коштів по рахунках у банку». Перевірка банківських виписок повинна поєднуватись із вивченням банківських операцій по суті. Це дає змогу здійснити перевірку законності здійснення операцій на банківських рахунках та правильності їх документального оформлення.

Крім того, слід впевнитися, що всі здійснені через банк операції є реальними і підтверджені

відповідними справжніми документами.

Інколи їх підробляють або прикладають не повністю, що дає можливість, застосовуючи неправильну кореспонденцію рахунків, приховувати в обліку зловживання на значні суми. У разі виникнення сумнівів у справжності документів (відсутність банківського штампа, виправлення перерахованих сум, найменування одержувача грошей і дати здійснення операцій) слід провести зустрічну перевірку платіжних документів, що зберігаються у справах підприємства, із платіжними документами у банку. Одночасно з'ясовують правильність кореспонденції рахунків і записів у облікових регістрах, бо деколи зловживання можуть бути приховані шляхом складання неправильних бухгалтерських записів, не підтверджених документами, а також сторнувальних записів без документальних підтверджень і без дійсної потреби або неправильним підрахунком чи перенесенням підсумків з одної сторінки регістру на іншу. При цьому аудитор складає відповідні робочі документи.

Результати перевірки свідчать, що в облікових регістрах (машинограмах, Головній книзі) господарські операції відображені на рахунках бухгалтерського обліку вірно.

Аудитором також здійснена перевірка відповідності даних грошових коштів на поточному рахунку, Головній книзі та журналу № 1 та відображена в робочому документі «Перевірка залишків грошових коштів на рахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті», Головній книзі та журналі 1».

За результатами проведеної перевірки слід зазначити, що мається повна відповідність суми залишків по рахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті», Головній книзі та журналі № 1 та даними аудиторської перевірки. Фактів порушень законодавчих актів та нормативних документів не встановлено.

Обов'язком аудитора є також перевірка правильності та обґрунтованості перерахування коштів за товарно-матеріальні цінності, для чого порівнюють суми, вказані в платіжних документах, із даними виписки банку і записами на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» або на рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами». При цьому за прибутковими документами перевіряють їх повноту і правильність оприбуткування. Перевіряючи видаткові банківські документи, слід групувати в окремій відомості всі оплачені штрафи, неустойки та інші платежі, пов'язані з порушенням договірних умов, що дасть змогу потім перевірити повноту відображення їх на відповідних рахунках, і вжиті підприємством заходи щодо відшкодування за рахунок винних осіб суми заподіяної шкоди.

Перевіркою правильності банківських документів встановлюють, чи не допускалося неправильне перерахування авансів і платежів за безтоварними рахунками або оплата інших організацій, які не мають відношення до підприємства, що перевіряється.

Під час аудиту операцій за акредитивами слід звірити залишки сум і обороти за виписками банку із записами в регістрах бухгалтерського обліку. Одноразово з'ясувати причини, які зумовили розрахунки за акредитивною формою, чи передбачена ця форма розрахунків договором або чи може вона застосовуватися як санкція з боку постачальників за несвоєчасні платежі. Потім перевіряють повноту і своєчасність використання і повернення невикористаних акредитивів, а також повноту оприбуткування матеріальних цінностей, які надійшли від постачальників.

Слід зазначити, що проведена перевірка відхилень та розбіжностей не виявила.

5.3 Аудит дебіторської заборгованості на підприємстві.

Аудитом дебіторської заборгованості визначаються методологічні основи формування бухгалтерського обліку і розкриття у фінансовій звітності підприємствами, установами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних організацій) інформації про дебіторську заборгованість, яку аудитор повинен використати у своїй роботі.

Головні завдання аудиту дебіторської заборгованості на підприємстві:

- визначити дотримання усіх вимог чинного законодавства щодо розрахунків з дебіторами;
- визначити законність виникнення дебіторської заборгованості підприємства;
- перевірити своєчасність та строки погашення заборгованості;
- зробити оцінювання правильності синтетичного і аналітичного обліку розрахунків з усіма дебіторами на підприємстві;

- перевірити наявність та правильність оформлення усіх первинних документів, які підтверджують виникнення або погашення дебіторської заборгованості на підприємстві;
- перевірити правильність оцінки дебіторської заборгованості та розрахунку величини резерву сумнівних боргів;
- визначити правильність класифікації дебіторської заборгованості та дотримання в обліку інших вимог згідно П (С)БО № 10 «Дебіторська заборгованість»;
- перевірити чи правильно списується дебіторська заборгованість, строк позовної давності по якій минув;
- визначити доцільність заходів, ужитих підприємством щодо ліквідації причин виникнення дебіторської заборгованості;
- перевірити дотримання чинного законодавства за розрахунками з підзвітними особами та правильність відображення їх в обліку;
- визначити достовірність та правильності показників фінансової звітності відносно дебіторської заборгованості на підприємстві і розкриття інформації у Примітках до річної фінансової звітності.

Джерелами інформації аудиту дебіторської заборгованості наступні:

- Нормативні документи щодо обліку дебіторської заборгованості;
- Наказ про облікову політику підприємства;
- Первинні документи (рахунки-фактури, накладні, акти прийняття робіт, касові документи, виписки банку тощо) підприємства;
- Договори на поставку продукції, надання послуг тощо;
- Регістри синтетичного і аналітичного обліку розрахунків з дебіторами по підприємству;
- Фінансова звітність і примітки до неї (Баланс Ф.1.; «Звіт про фінансові результати» Ф.2; «Звіт про рух грошових коштів» Ф.3, «Примітки до річної фінансової звітності» Ф.5);
- Відповіді на запити які надсилали аудиторі;
- Інформація яку надало підприємство в ході аудиторської перевірки;
- Аудиторські висновки, акти ревізій та усі документи, що узагальнюють результати контролю;
- Документи претензійно-позовних справ.

Аудит проведення дебіторської заборгованості включає декілька етапів, таблиця 5.

Потрібно встановити чи була в Балансі відображена заборгованість. Для цього необхідно зіставити терміни розрахунків, які вказані в договорах та рахунках-фактурі.

Визначивши обсяг перевірки, на другому етапі, при складанні договору на здійснення аудиту, розраховується вартість. Проблеми якості аудиторських послуг повинні бути обумовлені в договорі або вимогами, визначеними для робіт відповідного виду. З метою запобігання недолікам у роботі аудитор може передбачити в договорі умови, за яких аудиторська перевірка розпочнеться. Доцільно обумовити також необхідність перевірки аудитором початкового сальдо балансу.

Третім етапом проведення аудиту є планування, яке забезпечує ефективне виконання робіт та визначає засоби щодо досягнення цілей аудиту, на цьому етапі аналітичні процедури допомагають виявити такі відхилення, що потребують додаткового тестування.

Аудитор повинен планувати свою роботу для того щоб мати можливість ефективно провести аудиторську перевірку. Планування має ґрунтуватися на попередньому вивченні особливостей бізнесу підприємства.

Планування – вироблення головної стратегії конкретних підходів до характеру, періоду, а також часу проведення аудиту. Аудиторський план дебіторської заборгованості розробляється з огляду на те, що в ньому визначається час проведення кожної конкретної аудиторської процедури.

Під час планування використовується наступна інформація:

- Умови договору, терміни, усі вимоги до звітування перед клієнтами, вартість оплати за послуги та інші;
- анкети оцінювання ризику;
- нормативно-правові документи;
- аудиторські докази;
- рівень довіри до системи внутрішнього контролю;
- облікова інформація підприємства на якому проводиться аудит;
- рівень ризику та суттєвості.

У програмі аудитор оцінює розмір ризику внутрішнього контролю та свій особистий ризик не виявлення суттєвих помилок у звітності, який існує під час проведення аудиторських процедур, визначає термін проведення аудиторських тестів і незалежних процедур – координує роботу всіх можливих помічників підприємства, визначає присутність інших виконавців аудиту, якщо такі беруть участь у роботі.

Аудиторська програма включає:

- перевірка операцій, що необхідно для виявлення помилок і порушень, що впливають на правильне відображення показників фінансової звітності;
- аналітична перевірка, що використовуються для оцінки фінансової стабільності підприємства; виявлення помилок у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності; скорочення обсягу тестів;
- перевірка статей балансу, згідно даних Головної книги, та основними завданнями яких є: підтвердження сум з рахунків дебіторів; перевірка грошової наявності у касі та на рахунках у банку; з'ясування відхилень у результаті перевірки бухгалтерських даних господарських операцій та результатів аудиторської перевірки.

При плануванні роботи для проведення аудиту, аудитори детально вивчають:

- погодження терміну на проведення аудиту;
- обсяг аудиторської перевірки на підприємстві;
- рівень перевірки на підприємстві;
- методи формування вибірки;
- вибір необхідних процесів при проведенні аудиту;
- порядок складання висновку для підприємства.

Четвертий етап аудиторської перевірки визначає найважливіші ділянки об'єкту, які досліджуються в ході аудиту, що мають важливе значення для формування фінансових результатів.

Для досягнення мети аудитор повинен зібрати аудиторські свідчення, які допоможуть обґрунтувати його думку у відношенні достовірності фінансової звітності за період перевірки (за звітний рік або квартал).

Після закінчення аудиторської перевірки аудитор ще раз на підставі перевіреної звітності проводить її аналіз за допомогою фінансових коефіцієнтів, порівняння фактичних значень показників з попередніми роками, середньогалузевими показниками, щоб застерегти інвесторів від можливого банкрутства.

На останньому етапі аудитором складається аудиторський звіт. Він залежить від оцінки отриманих свідчень.

Задачі, що стоять перед аудитором наступні:

- оцінювати систему внутрішнього контролю за дебіторською заборгованістю, для чого необхідно визначити сильні та слабкі сторони контролю, що впливають на проведення щорічних аудиторських процедур;
- виявити дані, які можна використовувати при щорічних аудиторських процедурах;
- скласти програму та методику проведення аудиту дебіторської заборгованості;
- здійснити аудит дебіторської заборгованості;
- видати кваліфікований аудиторський звіт, якщо це є можливим.

Записи і висновки аудитора по кожному розділу аудиторської програми фіксуються в робочій документації і є тим фактичним матеріалом, котрий використовується аудитором у процесі підготовки і обґрунтуванні аудиторського звіту керівництву клієнта.

При проведенні аудиту дебіторської заборгованості спочатку перевіряється наявність та правильність оформлення первинних документів та здійснюється оцінка синтетичного й аналітичного обліку дебіторської заборгованості.

Під час перевірки дебіторської заборгованості була зібрана інформація щодо переліку видів продукції та встановлено, що всі існуючі покупці підприємства є будівельними організаціями.

Для встановлення реальності дебіторської заборгованості, в ході перевірки на підприємстві проводилась зустрічна вибіркова перевірка заборгованостей з покупцями, яким надавались письмові запити.

При здійсненні аудиту на аналізованому підприємстві може бути проведено аналіз:

- 1) Первинної та проектно-кошторисної документації;
- 2) об'єктів незавершеного будівництва;

- 3) відповідності кошторисної вартості будівельних робіт до фактичних витрат;
- 4) розрахунків з покупцями і замовниками;
- 5) розрахунків за виданими авансами;
- 6) розрахунків з підзвітними особами;
- 7) розрахунків за нарахованими доходами;
- 8) розрахунків з іншими дебіторами
- 9) правильності списання заборгованості, строк позовної давності якої минув.

У ході аудиту важливе місце займає перевірка належної класифікації дебіторської заборгованості.

Перевіряючи правильність відображення за статтями балансу відповідні залишки дебіторської заборгованості на підприємстві були проведені порівняння залишків за кожним видом розрахунків станом на 31.12.поточного року за даними аналітичного обліку із залишками за синтетичним рахунком 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Далі здійснюється перевірка правильності розрахунків за дебіторською заборгованістю (оплата коштами, векселями, застосування бартерних операцій, розрахунки іншими матеріальними цінностями).

Потім необхідно провести перевірку правильності оцінки дебіторської заборгованості та розрахунку величини сумнівних боргів.

Залежно від оцінки внутрішнього контролю і системи обліку та умов договору аудитор вибирає методичні прийоми організації перевірки: суцільний, вибірковий, аналітичний чи комбінований.

Результати аудиторської перевірки відображаються в аудиторському звіті. Аудиторський звіт містить відомості про стан обліку, внутрішнього контролю, достатність і достовірність фінансової звітності. У зв'язку з тим, що зміст аудиторського звіту залежить від конкретних обставин та наслідків перевірки, він складається за довільною формою. Аудиторський звіт складається тільки для замовника і може бути опублікований тільки за його дозволом.

Аудиторський звіт включає загальну (вступну), аналітичну і підсумкову частини.

У вступній частині вказують місце і дату складання звіту, назву аудиторської організації та її адресу, номер і дату видачі Сертифіката та Свідоцтва про включення до реєстру суб'єкта аудиторської діяльності, період, за який здійснюється перевірка, склад облікової та звітної документації, посилання на Закон і положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Національні нормативи аудиту, якими керувався аудитор.

В аналітичній частині аудиторського звіту наводять результати перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності, стану внутрішнього контролю, спосіб перевірки (суцільний, вибірковий), факти порушень законодавчих, інших нормативно-правових актів та встановлених правил ведення бухгалтерського фінансового обліку і складання фінансової звітності.

Третя, підсумкова частина аудиторського звіту включає висновок за результатами аудиторської перевірки.

Якщо на думку аудитора отримано достатньо даних, не було ніяких обмежень і перешкод в отриманні інформації і попередньо оцінена величина аудиторського ризику була виправданою, то по перевірці сегмента «Дебіторська заборгованість» робить висновок у письмовому вигляді. В протилежному випадку аудитор повинен виконати додаткові аудиторські процедури для отримання необхідних доказів. Якщо це неможливо, аудитор, враховуючи суттєвість невпевненості відносно дебіторської заборгованості та наслідки перевірки інших статей звітності, може відмовитися від надання аудиторського звіту.

Після закінчення аудиторської перевірки аудитор ще раз на підставі перевіреної звітності проводить її аналіз за допомогою фінансових коефіцієнтів, порівняння фактичних значень показників з попередніми роками, середньогалузевими показниками, щоб застерегти інвесторів від можливого банкрутства.

На останньому етапі аудитором складається аудиторський звіт. Він залежить від оцінки отриманих свідчень.

По результатам аудиту дебіторської заборгованості у аудитора складається певне уявлення про достовірність бухгалтерської звітності. Проміжні висновки про те, що порядок розрахунків з дебіторами та кредиторами незадовільний, можуть стати основою для складання аудитором негативного висновку. Моменти, які можуть негативно вплинути на достовірність бухгалтерської звітності були визначені у попередніх главах.

Мета аудиту дебіторської заборгованості – це підтвердження достовірності, повноти, реальності та законності обліку дебіторської заборгованості у звітності, тобто в балансі підприємства.

Під час перевірки необхідно спиратися на принципи незалежності, чесності, об'єктивності, професійної компетентності та належної ретельності, конфіденційності, професійної поведінки та дотримання технічних стандартів.

Методи контролю, які застосовуються при аудиті дебіторської заборгованості:

1. Нормативно-правове регулювання, тобто визначення законності заборгованості, правомірності господарських операцій, в результаті яких вона виникла.

2. Документальний, тобто перевірка документального підтвердження сум заборгованості, перевірка реєстрів синтетичного та аналітичного обліку у співставленні з даними первинних документів, розрахунково-обчислювальні перевірки та ін.

3. Фактичний, тобто інвентаризація дебіторської заборгованості.

5. Аудиторський звіт про перевірку дебіторської заборгованості.

Під час перевірки дебіторської заборгованості аудиторю необхідно встановити, чи правильно відображені за статтями балансу відповідні залишки заборгованості. З цією метою порівнюють залишки за кожним видом розрахунків на одну і ту саму дату за даними аналітичного обліку із залишками за синтетичним рахунком 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», Головною книгою і балансом. За наявності розходжень аудиторю слід перевірити реальність і документальну обґрунтованість заборгованості за кожним покупцем чи замовником .

Кожна сума заборгованості на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» розглядається з погляду виникнення боргу, причини і давності її створення, реальності одержання. Під час аудиту дебіторської заборгованості необхідно з'ясувати її категорії.

За даними відомості обліку з покупцями і замовниками аудитор може скласти аналітичну таблицю, за якою аналізується стан дебіторської заборгованості за строками виникнення.

Щомісячне ведення такої відомості дає змогу бухгалтеру аналізувати дебіторську заборгованість і своєчасно вживати заходів щодо усунення простроченої заборгованості. Такий аналіз дебіторської заборгованості, як було зазначено вище, здійснюється за даними внутрішньої звітності підприємства і використовується для потреб управління. Але, як відомо, зовнішні користувачі інформації, які перебувають у ділових взаємовідносинах з підприємством, також дуже заінтересовані мати інформацію про його дебіторську заборгованість, оскільки зростання її завжди свідчить про нестабільний фінансовий стан. Тому для аудитора дуже важливо дати достовірну оцінку такої заборгованості.

За даними бухгалтерської звітності (ф. 1, ф. 2), визначається цілий ряд показників, що характеризують стан заборгованості, наприклад частка сумнівної дебіторської заборгованості в загальному обсязі заборгованості, відсоток, оборотність дебіторської заборгованості тощо. Методика аудиту показників оборотності дебіторської заборгованості: дані за звітний період зіставляються з даними за минулий рік (або за інший звітний період).

Вивчення претензійних сум починається з аналізу та інвентаризації заборгованості за кожною сумою. На підприємствах звіряння розрахунків необхідне. Для цього дебіторам надсилають виписки з особистих рахунків або направляють до них для взаємної зв'язки спеціалістів.

Перевірка відомості № 3.5 і журналу № 3 за рахунком 374 «Розрахунки за претензіями» дає можливість дізнатися про задоволення пред'явленими сумами претензій щодо невідповідності якості продукції, цін і тарифів, наявності арифметичних помилок і нестач, простоїв, штрафів, пені, що їх належить утримати з постачальників і підрядників на підставі рішень господарських судів, письмової згоди постачальників на задоволення претензій, актів приймання вантажів, виписок банку або про відмову від цих претензій.

При аудиті розрахунків з дебіторами окремою позицією доцільно проводити аудит розрахунків з підзвітними особами. Підприємство веде розрахунки із своїми працівниками, які є в обліковому складі за сумами, виданими у підзвіт на службові відрядження, поточні потреби, закупівлю сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки тощо.

Аудитор звіряє аналітичний і синтетичний облік з рахунка 372 «Розрахунки з підзвітними особами», потім розпочинає суцільну перевірку документів.

Одним із важливих завдань аудиту дебіторської заборгованості є перевірка розрахунків за претензіями за невиконання договірних зобов'язань.

Видача грошей у підзвіт проводиться відповідно до Положення № 148.

Аудитор перевіряє, чи підзвітна особа протягом трьох днів після повернення з відрядження або після виконання доручення надала авансовий звіт про використання підзвітних сум, чи додані до авансового звіту документи: залізничний і інші квитки, копії товарних чеків, приймальні акти або розписки осіб, що прийняли від підзвітної особи придбані цінності тощо.

Аудитор повинен встановити, коло осіб, що мають право одержувати підзвітні суми. Аудитор з'ясовує, чи не було випадків видачі авансів при наявності заборгованості за суми попередньо одержані, або видачі грошей особам, які не числяться у штаті. Необхідно перевірити, чи не видавався аванс у розмірі, що значно перевищує потребу.

Згідно Указу Президента «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки» від 12.06.1995 № 436/95 застосовуються за такі порушення: у разі порушення юридичними особами всіх форм власності, фізичними особами - громадянами України, іноземними громадянами та особами без громадянства, які є суб'єктами підприємницької діяльності, а також постійними представництвами нерезидентів, через які повністю або частково здійснюється підприємницька діяльність, норм з регулювання обігу готівки у національній валюті, що встановлюються Національним банком України, до них застосовуються фінансові санкції у вигляді штрафу.

Ще одним етапом аудиту дебіторської заборгованості є перевірка розрахунків за відшкодуванням завданих збитків, що ведуться на балансовому рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами», субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків».

Перевіряючи такі розрахунки, аудитор, повинен проаналізувати розрахунки за нестачами і крадіжками та встановити, чи дотримано строків і порядку розгляду випадків нестач і втрат, як забезпечується їх відшкодування. Особливо ретельно треба вивчити факти списання нестач і втрат на витрати виробництва чи на результати діяльності підприємства.

Ще однією складовою перевірки дебіторської заборгованості є аудит векселів одержаних. Отримані векселі мають підставу, тобто векселедавець спочатку укладає договір купівлі-продажу певної продукції і лише потім в погашення своєї заборгованості видає вексель на суму отриманих матеріалів. Таким чином, на даному етапі аудитор повинен перевірити умови постачання, предмет контракту, якість та комплектність, ціну і порядок розрахунків, відповідальність сторін та інше.

Необхідно звернути увагу при перевірці на вірність реквізитів обох сторін, печатки і підписи довірених осіб. При цьому аудитор необхідно перевірити наявність та вірність заповнення рахунків-фактур, податкової накладної, товарно-транспортної накладної.

При перевірці законності документального оформлення векселя: по-перше, перевіряється вірність оформлення векселя у відповідності до чинного законодавства.

Якщо одержаний вексель простий, то звертається увага на його обов'язкові реквізити. Якщо отриманий вексель переказний, крім реквізитів простого векселя звертається увага на наявність простої та нічим не обумовленої пропозиції сплатити певну суму та найменування платника.

По-друге, перевірці підлягає акт прийому-передачі векселів. При перевірці об'єктами дослідження є суми, відображені у векселі, найменування самого векселя, наявність підписів та печаток сторін, зазначених в ньому.

Для контролю за строками погашення дебіторської заборгованості по векселям отриманим ведеться відомість, що дає змогу слідкувати за процесом погашення заборгованості боржником підприємства та його своєчасністю. Але найбільшу суттєву інформацію з цього питання аудитор дає аналіз та перевірка облікових реєстрів обліку векселів отриманих: журнал № 3 із векселів отриманих, відомість аналітичного обліку отриманих векселів.

Аудитору слід враховувати, який саме метод визначення доходу застосовує підприємство: момент одержання виручки за відвантажену продукцію або момент подання розрахункових документів покупцям.

Аудиторські процедури перевірки дебіторської заборгованості та оцінки фінансової звітності:

1. Повнота - необхідно впевнитися, чи всі рахунки клієнтів були зареєстровані та занесені в книгу продаж, продукція, яка була відвантажена до кінця звітного періоду чи була віднесена до реалізованої продукції, продукція яка не була оплачена, чи відображена в обліку як дебіторська заборгованість;

2. фактична наявність – необхідно впевнитися, в реальному існуванні дебіторської заборгованості;

продукція, роботи, послуги, які не були передані покупцям, замовникам до кінця звітнього періоду, помилково чи навмисно не були включені в реалізацію та до дебіторської заборгованості (наявність фактичних продаж). Необхідно проаналізувати банківські виписки, чи не було платежів, які незаконно привласнені або записані в невідповідному фінансовому періоді;

3. належність – потрібно впевнитися, що вся відображена дебіторська заборгованість належить саме підприємству яке перевіряється, тобто до дебіторської заборгованості помилково чи навмисно не занесені продажі, що належать іншим підприємствам, наприклад, факторингові операції, операції по договору - застави тощо;

4. оцінка – необхідно проаналізувати правильність оцінювання дебіторської заборгованості, відповідно до встановленої облікової політики на підприємстві. через те, що у валюту балансу дебіторська заборгованість має входити за чистою реалізаційною вартістю, тобто за мінусом безнадійних та сумнівних боргів. Відповідно до НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» величину резерву сумнівних боргів підприємство може визначати або виходячи із платоспроможності окремих дебіторів, або на основі класифікації дебіторської заборгованості. Аналізуючи платоспроможність окремих дебіторів, потрібно володіти достовірною інформацією про фінансовий стан клієнтів, оцінити можливість несплати боргів та створити конкретні цільові резерви. Класифікація дебіторської заборгованості передбачає групування дебіторської заборгованості за термінами її непогашення із встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи. Необхідно перевіряти, як було проведено розрахунок коефіцієнта сумнівності та визначено суму резерву;

5. обережність – передбачає, що підприємство не повинно занижувати витрати і завищувати доходи . Тому що в складі дебіторської заборгованості можуть мати місце сумнівні та безнадійні борги, по яких існує впевненість у неповерненні або за якими минув термін позовної давності, встановити причини їх виникнення та перевірити їх списання на операційні витрати звітнього періоду відповідним бухгалтерським записом;

6. правильність відображення – необхідно перевірити правдивість і точність відображення дебіторської заборгованості на дату складання фінансової звітності. В балансі підприємства потрібно перевірити правильність проведеної класифікації дебіторської заборгованості на довгострокову і поточну. У звіті про фінансові результати, у примітках до фінансової звітності необхідно перевірити правильність розкриття інформації про перелік дебіторів і сум довгострокової дебіторської заборгованості: про перелік дебіторів і сум дебіторської заборгованості пов'язаних сторін, про склад і сум статті Балансу (1155) «Інша поточна дебіторська заборгованість», метод визначення резерву сумнівних боргів, суму поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги за термінами погашення.

При цьому аудиторі необхідно з'ясувати, чи існує поточна дебіторська заборгованість на підприємстві, термін погашення якої перевищує один рік;

7. постійність – необхідно проконтролювати додержання постійно обраної підприємством облікової політики стосовно дебіторської заборгованості та вплив дебіторської заборгованості на безперервність функціонування підприємства. Якщо дебіторська заборгованість становить значну частину активів підприємства і можливе її непогашення може спричинити суттєві фінансові труднощі та банкрутство підприємства – така інформація повинна бути відображена в примітках до фінансової звітності та бути підставою для надання аудитором висновку з додатковим абзацом;

8. відповідність – контроль додержання підприємством меж звітнього періоду та правильність відображення;

9. законність – перевіряється законність операцій, що привели до виникнення дебіторської заборгованості на підприємстві та відповідність її обліку згідно чинного законодавства, актам та нормативним документам.

Усі аудиторські послуги у вигляді консультацій можуть надаватись усно або письмово з оформленням довідки та інших офіційних документів. Аудиторські послуги у вигляді експертиз оформляються експертним висновком або актом.

Аудиторський звіт аудитора іноземної держави при офіційному його поданні до установи, організації або господарюючому суб'єкту України, підлягає підтвердженню аудитором України, якщо інше не встановлено міжнародним договором.

При перевірці операцій дебіторської заборгованості на підприємстві зустрічаються наступні типові помилки:

- Відсутність договорів, первинних розрахунково-платіжних документів або зовсім неправильне їх оформлення;
 - невірне пред'явлення та оформлення претензій по договорах;
 - неналежне ведення обліку дебіторської заборгованості;
 - невідповідність даних рахунків-фактур даним накладних на відвантажені товари;
 - невідповідність даних бухгалтерського обліку даним первинних документів;
 - невірне формування резервів за сумнівними боргами;
 - відсутність розшифровки дебіторської заборгованості з визначенням строків її погашення;
 - невірна класифікація дебіторської заборгованості.
- порушення строків платежів по податках згідно чинного законодавства;

Тема 6. Організація і методика аудиту установчих документів, облікової політики та власного капіталу підприємства

План

- 6.1 Мета й завдання аудиту установчих документів і власного капіталу
- 6.2 Особливості нормативної бази аудиту установчих документів і власного капіталу
- 6.3 Аудит установчих документів і власного капіталу

6.1. Мета й завдання аудиту установчих документів і власного капіталу

Розпочинаючи роботу, аудитор на власний розсуд розбиває генеральну сукупність на підсукупності й ретельно проводить перевірку кожної. На нашу думку, бажано таку перевірку розпочинати з аудиту установчих документів і власного капіталу.

Аудит установчих документів і аудит власного капіталу не можуть досліджуватись окремо один від одного, тому що такий елемент власного капіталу, як статутний капітал, є основою будь-якого підприємства і фіксується в його установчих документах. В установчих документах можуть міститися дані й про інші елементи власного капіталу.

Власний капітал — це загальна вартість засобів підприємства, які належать йому на правах власності й використовуються ним для формування його активів. Такі активи формуються за рахунок інвестованого в них власного капіталу і є чистими активами підприємства.

До власного капіталу належить: статутний капітал, пайовий капітал, додатковий вкладений капітал, інший додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), неопіачений капітал, вилучений капітал.

Аудит установчих документів передбачає ретельну перевірку юридичних підстав на право функціонування економічного суб'єкта у відповідності з чинним законодавством та підтвердження права власності юридичних і фізичних осіб.

Аудит власного капіталу проводиться з метою підтвердження аудиторським звітом інформації про власний капітал, його структуру та зміни у власному капіталі, що сталися протягом звітного періоду.

При проведенні аудиту установчих документів і власного капіталу аудитор повинен виконати такі завдання:

1. Визначити основні відомості про суб'єкт господарювання:
 - повна назва;
 - код за єдиним реєстром підприємницької діяльності;
 - місцезнаходження;
 - дата реєстрації;
 - дати внесення змін до установчих документів;
 - основні види діяльності;
 - кількість засновників, їх частки в статутному капіталі.
2. Визначити структуру управління економічним суб'єктом і повноваження керівників усіх рівнів при прийнятті відповідних управлінських рішень.
3. Підтвердити своєчасність та повноту внесення часток до статутного капіталу.
4. Підтвердити адекватність методів оцінки часток, що вносяться засновниками до статутного капіталу в натуральній і нематеріальній формах. При перевірці керуватися НП(с)БО 12, де зазначено, що майно має бути оцінено за справедливою вартістю.

5. В акціонерних товариствах підтвердити інформацію про:

- акції, на які здійснена передоплата;
- загальну суму коштів, одержаних у ході передоплати на акції;
- акції у складі статутного капіталу за окремими типами і категоріями:
 - а) кількість випущених акцій із зазначенням неоплаченої частини статутного капіталу;
 - б) номінальну вартість акцій, зміни протягом звітнього періоду у кількості акцій, що перебувають в обігу;
 - в) права, привілеї та обмеження, пов'язані з акціями, в тому числі обмеження щодо розподілу дивідендів та повернення капіталу;
 - г) акції, що належать самому товариству, його дочірнім і асоційованим підприємствам;
 - г) перелік засновників і кількість акцій, якими вони володіють;
 - д) кількість акцій, які перебувають у власності членів виконавчого органу, та перелік осіб, частки яких у статутному фонді перевищують 5%;
 - е) акції, зарезервовані для випуску згідно з опціонами та іншими контрактами, із зазначенням їх термінів і сум;
 - г) накопичену суму дивідендів, не сплачених за привілейованими акціями;
 - ж) суму, включену (або не включену) до складу зобов'язань, коли дивіденди були передбачені, але формально не затверджені.

6. В інших підприємствах підтвердити інформацію про:

- розподіл часток статутного капіталу між власниками;
- права, привілеї або обмеження щодо цих часток;
- зміни у складі часток власників у статутному капіталі.

7. Встановити структуру власного капіталу, проаналізувати зміни, які відбулися в структурі за декілька звітних періодів.

8. Підтвердити інформацію про залишки і зміни у власному капіталі, що відбулися протягом звітнього періоду.

9. Дати оцінку системі внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку установчих документів і власного капіталу.

10. Підтвердити повноту, достовірність, об'єктивність і законність господарських операцій по власному капіталу, відображеному в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

11. Перевірити порядок розподілу прибутку, який залишається в розпорядженні економічного суб'єкта за результатами року після сплати обов'язкових платежів.

12. Перевірити правильність обчислення доходів засновників та акціонерів і утримання податку з доходів.

6.2. Особливості нормативної бази аудиту установчих документів і власного капіталу

Готуючись до проведення аудиту установчих документів і власного капіталу, аудитор необхідно добре вивчити нормативну базу з цього питання, яка є досить значною за обсягом, тому для зручності її можна згрупувати таким чином:

- нормативні документи, що регламентують порядок створення в Україні підприємства, його реєстрації, ліквідації, реорганізації, ведення підприємницької діяльності тощо;
- нормативні документи, що регламентують порядок ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності з питань власного капіталу;
- нормативні документи, які регламентують порядок проведення аудиторської перевірки;
- внутрішні нормативні документи підприємства.

Джерелами формування майна підприємства є власні кошти (власний капітал) і позикові кошти (позиковий капітал). Власний капітал, у свою чергу, складається зі статутного, зменшеного на величину вилученого та неоплаченого капіталу, пайового капіталу, додаткового капіталу, резервного капіталу та нерозподіленого прибутку (непокритого збитку). За «Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затвердженим наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291 (далі — План рахунків), окремі складові власного капіталу підлягають обліку на балансових рахунках 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», 41 «Капітал у дооцінках», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал», 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», 45 «Вилучений капітал», 46 «Неоплачений капітал».

Статутний капітал являє собою зафіксовану в установчих документах загальну вартість активів,

що є внеском власників (учасників) до власного капіталу підприємства.

Для оцінки фінансового стану підприємства статутний капітал визначальної ролі не відіграє. Тут має значення розмір усього власного капіталу і його співвідношення з іншими розділами активу і пасиву балансу. Важливість статутного капіталу впливає з інших функцій, які він виконує, а саме:

1. Статутний капітал, що є сумою внесків, надає необхідну інформацію про частку у ньому кожного з власників. Розмір частки, у свою чергу, визначає ступінь участі кожного з власників в управлінні підприємством, суму коштів у загальній вартості власного капіталу підприємства, яку він повинен отримати при ліквідації підприємства, а також, у деяких випадках, при його виході із числа засновників.

2. Розмір статутного капіталу надає інформацію користувачам фінансової звітності підприємства про мінімальний розмір його власного капіталу. Якщо, наприклад, у господарському товаристві інші складові власного капіталу можуть зменшуватися власниками за їх самостійним рішенням, то для зменшення статутного капіталу необхідне проведення передбачених законодавством процедур і відсутність заперечень кредиторів.

Головною новацією у бухгалтерському обліку статутного капіталу з 1 січня 2000 року є те, що всі підприємства, незалежно від організаційно-правових форм і форм власності, на балансовому рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» повинні відображати тільки зафіксований в установчих документах розмір внесків власників у майно підприємства. Раніше в законодавстві така пряма норма існувала тільки для господарських товариств і спільних підприємств.

У товаристві створюється резервний капітал у розмірі, встановленому установчими документами, але не менш як 25% статутного капіталу. Розмір щорічних відрахувань до резервного капіталу визначається установчими документами, але не може бути меншим від 5% суми чистого прибутку.

При перевірці правильності відображення інформації про стан та рух коштів різновидів власного капіталу в бухгалтерському обліку необхідно керуватися Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Зміст і форма фінансової звітності про власний капітал визначені ННП(С)БО 1.

Проводячи аудит власного капіталу на відповідність чинному законодавству, аудитор перевіряє законність відображеної в установчих документах та фінансовій звітності інформації про стан і рух коштів власного капіталу стосовно його елементів: статутного, пайового, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого капіталу, нерозподілених прибутків (непокритих збитків).

Національні стандарти аудиту визначають усі організаційні питання проведення аудиту, етичні й методологічні принципи, яких повинні дотримуватись аудитори при проведенні аудиту.

Дотримання вимог чинного законодавства дає змогу аудитору провести аудит якісно і довести, в разі необхідності, що ним не було допущено недбальства у роботі.

6.3. Аудит установчих документів і власного капіталу

Інформація про власний капітал знаходить відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. У Плані рахунків для узагальнення інформації про стан та рух коштів різновидів власного капіталу передбачені рахунки класу 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань».

Рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»

Рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» призначений для обліку та узагальнення інформації про стан і рух статутного капіталу підприємства.

За кредитом рахунка 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» відображається збільшення статутного капіталу, за дебетом — його зменшення (вилучення). Сальдо на цьому рахунку повинно відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства.

Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу за кожним засновником, учасником, акціонером тощо.

Рахунок 41 «Капітал у дооцінках»

Рахунок 41 бухгалтерського обліку «Капітал у дооцінках» призначено для обліку і узагальнення інформації про дооцінку (уцінки) необоротних активів та фінансових інструментів, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного

капіталу і розкриваються у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід). Залишок на цьому рахунку зменшується у разі уцінки та вибуття зазначених активів, зменшення їх корисності тощо.

Рахунок 42 «Додатковий капітал»

Рахунок 42 «Додатковий капітал» призначений для узагальнення інформації про суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також про суми дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів та вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу.

Рахунок 43 «Резервний капітал»

Рахунок 43 «Резервний капітал» призначено для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку.

За кредитом рахунка 43 «Резервний капітал» відображається створення резервів, за дебетом - їх використання. Сальдо цього рахунка відображає залишок резервного капіталу на кінець звітного періоду.

Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами та напрямками використання.

Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»

На рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку.

Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» має такі субрахунки:

441 «Прибуток нерозподілений»;

442 «Непокриті збитки»;

443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

На субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений» відображаються наявність та рух нерозподіленого прибутку.

На субрахунку 442 «Непокриті збитки» відображаються непокриті збитки, їх списання здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо.

На субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» відображається розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за облігаціями, відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді.

Виправлення помилок за минулий рік, виявлених у поточному році, відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» відображається кореспонденцією рахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» з рахунками бухгалтерського обліку відповідних об'єктів класів 1-6.

Рахунок 45 «Вилучений капітал»

На рахунку 45 «Вилучений капітал» ведеться облік вилученого капіталу в разі викупу власних акцій (часток) у акціонерів із метою їх перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу) тощо.

За дебетом рахунка 45 «Вилучений капітал» відображається фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників, за кредитом — вартість анульованих або перепроданих акцій (часток).

Рахунок 45 «Вилучений капітал» має такі субрахунки:

451 «Вилучені акції»;

452 «Вилучені вклади і паї»;

453 «Інший вилучений капітал».

Перевірці піддають інформацію про власний капітал, яка відображена у фінансовій звітності, Головній книзі, реєстрах синтетичного й аналітичного обліку, в первинних документах та інших джерелах інформації.

Проте рамки аудиту установчих документів і власного капіталу не обмежуються лише інформацією, яку надають бухгалтерський облік і фінансова звітність.

Із метою якісного проведення аудиту установчих документів і власного капіталу в обов'язковому порядку досліджуються такі документи:

- статут суб'єкта господарювання;
- установчий договір;
- патент для суб'єктів малого підприємництва;
- протоколи зборів засновників;
- свідоцтво про державну реєстрацію;
- документи, пов'язані з приватизацією та акціонуванням підприємств;
- документи, що підтверджують права власності засновників на майно, яке вноситься в оплату придбаних ними акцій при державній реєстрації товариства за участю державних чи муніципальних підприємств;
- договори на банківське обслуговування;
- ареастровані зміни до установчих документів;
- проспект емісії;
- реєстр акціонерів (для акціонерних товариств);
- протоколи річних зборів засновників, акціонерів;
- рішення Ради директорів або правління;
- накази і розпорядження виконавчої дирекції;
- ліцензії і дозволи на певні види діяльності;
- листування із засновниками та акціонерами;
- журнали реєстрації видачі довіреностей і повноважень при реєстрації, перереєстрації, ліквідації, реорганізації дій іншим особам (окрім керівника) суб'єкта господарювання;
- внутрішні положення;
- документи, які підтверджують внесення часток засновників до статутного капіталу в грошовій, натуральній, нематеріальній формах чи у вигляді цінних паперів (виписки банку, прибуткові касові ордери, акти оприбуткування майна, переданого в натуральній формі, як внесок до статутного капіталу);
- методики оцінки часток, що вносяться до статутного капіталу в натуральній і нематеріальній формах;
- звітність за початковий період діяльності суб'єкта господарювання після державної реєстрації;
- річна звітність;
- звітність на дату ліквідації чи реорганізації економічного суб'єкта.

Види робіт і процедури аудиту власного капіталу

Спираючись на завдання, поставлені перед аудитором, установлюють види робіт і процедури аудиту власного капіталу, які необхідно виконати для досягнення поставленої мети.

Вивчення й оцінка системи внутрішнього контролю

Перш ніж складати програму аудиту установчих документів і власного капіталу необхідно вивчити й оцінити систему внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку.

Програма аудиту

При проведенні аудиту установчих документів і власного капіталу аудитор розподіляє всю сукупність інформації на підсукупності і приймає рішення за результатами оцінки системи внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку про метод організації перевірки (суцільний, вибірковий, аналітичний чи комбінований) і за обраним методом перевіряє кожен із підсукупностей.

Типові помилки і факти шахрайства

Шляхом проведення аудиту власного капіталу можуть бути встановлені порушення, типовими з яких є такі:

- 1) кредитовий залишок по рахунку 40 не відповідає сумі статутного капіталу, затвердженого в установчих документах;
- 2) необгрунтоване збільшення статутного капіталу за рахунок завищення вартості матеріальних цінностей, нематеріальних активів, які вносяться до статутного капіталу;
- 3) невнесення чи неповне внесення засновниками часток до статутного капіталу;

- 4) несвоєчасне внесення змін до реєстру акціонерів;"
- 5) несвоєчасне оформлення вибуття і приймання нових засновників, акціонерів;
- 6) невиконання дивідендів за привілейованими акціями;
- 7) неправильне визначення часток, які вносяться засновниками до статутного капіталу;
- 8) неправильне визначення часток, які підлягають вилученню засновниками зі статутного капіталу;
- 9) відсутні підтверджуючі документи по здійснених фінансово-господарських операціях;
- 10) недооформлені й прострочені документи;
- 11) необумовлене виправлення записів у документах без необхідних підстав;
- 12) відсутність оригіналів чи засвідчених у відповідності із законодавством копій документів;
- 13) фіктивні документи та операції;
- 14) невідображення здійснених операцій;
- 15) провадження діяльності без ліцензії;
- 16) неправильне обчислення податку на доходи (прибуток);
- 17) невиконання вимог нормативних документів;
- 18) інші відхилення від норм.

Виявлені помилки і факти шахрайства необхідно згрупувати з метою встановлення їх суттєвості (з урахуванням об'єднаного ефекту) і підготовки підсумкової аудиторської документації.

За результатами проведеного аудиту аудитор готує інформацію про перевірену сукупність для внесення до Звіту клієнта та до Висновку аудитора.

Якщо аудитор не знайшов порушень чи знайшов порушення, які не впливають на законність функціонування, не завдають шкоди державі, засновникам чи акціонерам, то він фіксує факти перевірки в аналітичній частині аудиторського звіту. При цьому аудитор має право пропонувати видати на перевірену підсукупність позитивний висновок.

Якщо аудитор знайшов порушення, які впливають на законність функціонування чи завдають шкоди державі, засновникам чи акціонерам, то він фіксує всі факти в аналітичній частині аудиторського звіту. У цьому разі аудитор дає час для усунення виявлених порушень. Якщо порушення не виправлені, то аудитор не має права видати позитивний висновок.

Тема 7. Організація і методика аудиту довгострокових і короткострокових зобов'язань підприємства.

План

- 7.1. Мета, предмет і об'єкти аудиту зобов'язань.
- 7.2. Джерела аудиторських доказів перевірки зобов'язань.
- 7.3. Методика аудиту зобов'язань.
- 7.4. Типові та можливі порушення обліку зобов'язань.

7.1. Мета, предмет і об'єкти аудиту зобов'язань

Мета аудиту зобов'язань — зібрати докази щодо висловлення думки аудитора про правильність, своєчасність та повноту відображення в обліку зобов'язань, а саме; розрахунків підприємства з постачальниками та іншими кредиторами; достовірність залишків за розрахунками з бюджетом, нарахування та сплата податків і зборів, правильність ведення обліку за цими розрахунками, заповнення звітності та відповідність даних облікових реєстрів даним податкової звітності; дотримання законодавства та порядку розрахунків з оплати праці, а також загальну оцінку діючої системи формування інформації щодо оплати праці, її відповідність законодавчим та нормативним актам, а також установити дотримання підприємством вимог НП(С)БО 11 «Зобов'язання».

Предмет аудиту зобов'язань — господарські процеси та операції, пов'язані з розрахунками підприємства за зобов'язаннями перед кредиторами, бюджетом, робітниками, а також відносини, що виникають при цьому на підприємстві та за його межами.

- Завданнями аудиту зобов'язань у цілому є:

- перевірка достовірності залишків за видами зобов'язань;
- дотримання фінансово-розрахункової дисципліни та її вплив на платоспроможність підприємства;
- реальність кожної заборгованості, особливо простроченої;
- встановлення основної форми розрахунків з постачальниками та підрядниками;
- правильність віднесення за термінами погашення, законність виникнення і своєчасність погашення кредиторської заборгованості;
- перевірка повноти та правильності відображення бази оподаткування за кожним податком чи збором;
- перевірка правильності застосування ставок податків та зборів, а також арифметичні розрахунки щодо нарахування податків;
- перевірка законності та обґрунтованості застосування пільг за податками та зборами;
- контроль повноти та своєчасності сплати податків і зборів до бюджету;
- перевірка правильності складених декларацій, розрахунків за платежами до бюджету та своєчасність їх подачі до податкового органу;
- дотримання нормативно-правових актів щодо нарахування оплати праці;
- правильність нарахування заробітної плати, відповідність її обсягам та розцінкам за відрядною формою;
- правильність, повнота та своєчасність здійснення утримань з усіх видів оплати праці та категорій працівників за відповідний період;
- правильність, повнота та своєчасність здійснення відрахувань за всіма видами оплати праці за відповідний період;
- своєчасність перерахування внесків (єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування) і законність використання коштів Пенсійного фонду та Фонду соціального страхування
- своєчасність видачі заробітної плати працівникам та правильність розрахунків за депонентами;
- правильність відображення зобов'язань у системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Програму аудиту зобов'язань необхідно скласти на основі плану, деталізуючи завдання з визначенням конкретних процедур, джерел аудиторських доказів (звітність, реєстри обліку, первинні документи, документи від інших осіб та зібрана інформація аудиторами), термінів аудиту.

Об'єктами аудиту зобов'язань можуть бути:

- Елементи облікової політики:
 - П(С)БО, якими керується підприємство при веденні обліку зобов'язань;
 - номенклатура робочих бухгалтерських рахунків, а також будова аналітичних рахунків з обліку зобов'язань;
 - порядок проведення інвентаризації розрахунків;
 - форми бланків документів, реєстрів обліку, звітності;
 - терміни подання документів до бухгалтерії для пред'явлення рахунків;
 - трудова дисципліна та дотримання трудового законодавства;
 - політика оплати праці та стимулювання;
 - система внутрішнього контролю операцій з оплати праці
 - перелік податків та зборів, які сплачує підприємство, бази оподаткування за кожним податком чи збором, ставки податків та зборів.
- Операції з обліку розрахунків:
 - з постачальниками та підрядниками;
 - за кредитними операціями;
 - з різними кредиторами та іншими операціями;
 - за податками;

- за зборами;
- з оплати праці
- за іншими виплатами працівникам;
- розрахунків з бюджетом за податком на доходи фізичних осіб (ПДФО);
- розрахунків за єдиним соціальним внеском (ЄСВ) щодо відрахувань із заробітної плати.
 - Записи в первинних документах, реєстрах обліку та у звітності.

Інформація про порушення ведення в обліку нестачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізії, перевірок, висновках аудиторів і постановках правоохоронних органів.

7.2. Джерела аудиторських доказів перевірки зобов'язань.

Слід пригадати, що питання, пов'язані з аудиторськими доказами, визначеними в темі щодо окремого об'єкту або групи об'єктів перевірки, розглядаються з використанням трьох основних груп носіїв інформації:

А) фінансова звітність – баланс підприємства;

Б) реєстри обліку;

В) первинні документи.

Б). Реєстрами аналітичного обліку зобов'язань (крім розрахунків за заробітною платою) є:

- журнальна форма

■ позики — Журнал 2;

■ інші означені у темі зобов'язання — Журнал 3, відомості 3.3, 3.4, 3.5, 3.6;

- спрощена форма — Відомість 3-м;

- книжково-журнальна форма:

Реєстрами аналітичного обліку розрахунків за заробітною платою та соціальним страхуванням є:

- журнальна форма — Журнал 5 (розділ III) або 5А;

- спрощена форма — Відомість 5-м;

Первинними бухгалтерськими документами щодо виникнення заборгованості перед постачальниками та підрядниками є документи з надходження товарів, виробничих запасів, МШП, здійснених виконаних робіт, наданих послуг:

- Накладна - вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів Форма № М-11, Видаткова накладна або Товарно-транспортна накладна Форма № 1-ТН, що одержуються в момент, коли визначені об'єкти надійшли на склад;
- Акт виконаних робіт (наданих послуг) — одержуються в момент, коли роботи було виконано чи послуги було надано;
- Податкова накладна, складається одночасно із Накладною- вимогою форми № 11, Видатковою накладною або Актом виконаних робіт (наданих послуг) в момент відвантаження або виконання, якщо постачальник/підрядник є платником ПДВ.

Однак, якщо покупець не є платником ПДВ, то другий примірник цієї накладної залишається у постачальника/підрядника і покупцю не передається.

Зменшується кредиторська заборгованість, як правило, шляхом оплати підприємством постачальнику/підряднику за отримані товари, виробничі запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети, виконані роботи, надані послуги, що відображається платіжними документами.

Первинними документами з виникнення заборгованості за авансами отриманими підприємством від покупців, навпаки, є платіжні документи. Зменшення (закриття) цієї заборгованості відбувається на підставі відвантаження покупцю товарів, продукції, виконання робіт, надання послуг).

Основним документом з обліку розрахунків за кредитами банку обов'язково є письмовий Договір.

Надходять «кредитні» грошові кошти, як правило, на поточний рахунок підприємства-позичальника, тому первинним документом зі збільшення цієї заборгованості є Платіжне доручення (Меморіальний ордер банку).

На підставі Додатку до Кредитного договору, підприємство у визначений термін (в основному

— щомісячно) повинно сплачувати банку певну частку боргу та відсотки (проценти) за користування кредитом. Банк може виставити Рахунок позичальнику, який здійснює оплату Платіжними дорученнями. В кінці кожного місяця терміну дії кредиту банк і клієнт підписують Акт виконаних робіт (наданих послуг).

7.3.Методика аудиту зобов'язань.

Починається аудит з оцінки методики та організації обліку зобов'язань, зазначених у Наказі про облікову політику. При цьому, аудитор визначає методичні та організаційні особливості, з'ясовує можливість застосування тих чи інших методик, які можна запропонувати клієнту та оцінює такі питання у Наказі про облікову політику:

- оцінює наявність та терміни кредиторської заборгованості;
- уточнює у робочому плані рахунків, які саме рахунки і субрахунки використовує підприємство і яким чином деталізує інформацію щодо кредиторської заборгованості;
- вивчає посадові інструкції бухгалтерів з обліку розрахунків з бюджетом, з оплати праці, за соціальним страхуванням;
- з'ясовує використання іноземної валюти при проведенні розрахунків з іноземними контрагентами тощо.

На основі завдання та програми проведення перевірки, аудитор приступає до проведення аудиту кредиторської заборгованості.

Аудит розрахунків з кредиторами необхідно починати з оцінки даних фінансової звітності, а саме — Балансу (Звіту про фінансовий стан), з якого з'ясовують суму заборгованості перед кредиторами.

Аудит зобов'язань проводиться за декількома напрямками, основними серед яких є:

- аудит розрахунків з постачальниками;
- аудит розрахунків за довгостроковими та короткостроковими кредитами банків;
- аудит розрахунків з бюджетом;
- аудит розрахунків за соціальним страхуванням;
- аудит розрахунків за виплатами працівникам;
- аудит розрахунків з іншими кредиторами.

Аудит зобов'язань необхідно починати з вивчення діючих на період перевірки нормативно-законодавчих актів, їх дотримання підприємством, а також із ознайомлення з організацією та методикою обліку, передбаченого Наказом про облікову політику на підприємстві та відповідно додатків до нього (робочим планом рахунків, графіком документообігу, посадовими інструкціями працівників).

Аудит необхідно починати за будь-яким з напрямків з вивчення залишків у Балансі (Звіті про фінансовий стан) та порівняння їх із залишками за відповідними рахунками Оборотної відомості за синтетичними рахунками — для підтвердження достовірності даних чи виявленні відхилень. Наступним кроком, необхідно порівняти обороти і залишки Оборотної відомості з Головною книгою та регістрами синтетичного та аналітичного обліку за окремими рахунками та субрахунками.

Розглянемо методику проведення аудиту за окремими напрямками.

Аудит розрахунків з постачальниками та підрядниками. Після ознайомлення з обліковою політикою, робочим планом рахунків і посадовою інструкцією бухгалтера, необхідно починати порівнювати суми заборгованості по Балансу (Звіту про фінансовий стан) з даними Оборотної відомості за рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», Головною книгою та регістрами аналітичного обліку.

У процесі порівняння необхідно з'ясувати, чи всі суми мають відповідність між собою. Для цього, при ознайомленні та проведенні тестів на відповідність, необхідно з'ясувати: чи відсутні згорнуті залишки за рахунками розрахунків, чи використовує підприємство попередню оплату та рахунок 371 «Розрахунки за виданими авансами», чи своєчасно надходять матеріальні цінності.

Також необхідно з'ясувати терміни виникнення кредиторської заборгованості, виявити наявність заборгованості, термін позивної давності за якою минув і за якою пройшло більше, ніж 90 днів від терміну її виникнення та терміну погашення, визначеного договором. При перевірці аналітичного обліку необхідно з'ясувати, чи всі залишки на кінець попереднього місяця у розрізі постачальників

або підрядників відповідають сумам залишків на початок наступного місяця, а також виявляти прострочену кредиторську заборгованість.

Кредиторську заборгованість терміном більше одного року необхідно перевірити від моменту виникнення до моменту її погашення чи списання, обов'язково проаналізувавши первинні документи, відповідно до яких така кредиторська заборгованість погашена. При проведенні аудиту розрахунків з постачальниками/ підрядниками аудитор особливу увагу повинен звернути на перевірку розрахунків з разовими поста- чальниками-підрядниками, так як саме тут можуть бути допущені зловживання.

Всі сумнівні операції за розрахунками з постачальниками/ підрядниками необхідно перевіряти суцільним способом, вивчаючи документи та відображення в обліку відповідних операцій, починаючи з договору, первинних документів з надходження активів, виконання робіт, отримання послуг тощо, порівнюючи із записами у регістрах обліку й закінчуючи з'ясуванням проведення остаточних розрахунків з контрагентами. При виявленні відхилень чи зловживань, обов'язково здійснюються записи до робочих документів із підтвердженням відповідними доказами (копії документів, реєстрів, договорів тощо). Крім того, аудитор повинен перевірити, яким чином закрита прострочена кредиторська заборгованість, термін позивної давності за якою минув, при цьому з'ясувати наявність Наказу керівника про віднесення цієї заборгованості на доходи та правильність відображення даних господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Особливу увагу необхідно звернути на розрахунки з іноземними постачальниками/підрядниками, особливо на операції в іноземній валюті, своєчасністю і правильністю їх оформлення, проведення розрахунків і відображення курсових різниць.

Аудит розрахунків за довгостроковими та короткостроковими кредитами банків проводиться з виявлення кредитних угод, укладених між банками і підприємством. При цьому необхідно з'ясувати — довгострокові чи короткострокові кредити отримало підприємство й умови їх отримання та погашення. При проведенні перевірки доцільно виявити, на які цілі направлено гроші за кредитом, терміни погашення кредиту та правильність сплати відсотків. Аудитор повинен порівняти дані Балансу (Звіту про фінансовий стан) за довгостроковими та короткостроковими кредитами банку з даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками, Головної книги та реєстрів аналітичного обліку. При перевірці ведення аналітичного обліку необхідно з'ясувати, чи ведеться облік за кожним кредитом, чи своєчасно погашаються відсотки по кредиту, чи є у наявності прострочені кредити з непогашеними відсотками, чи є майно клієнта у заставі та ін.

При виявленні відхилень у процесі перевірки, аудитор відображає їх у своїх робочих документах, повідомляє керівництво клієнта та керівника аудиторської фірми.

Аудит розрахунків з бюджетом необхідно починати, враховуючи попередні процедури, з порівняння відповідності залишків Балансу (Звіту про фінансовий стан) з даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками, Головної книги та із залишками за окремими податками та зборами (у розрізі субрахунків) у регістрах синтетичного та аналітичного обліку, порівнюючи їх із інформаційними даними податкової звітності за окремими податками і зборами та проведеними розрахунками з бюджетом. Наступними процедурами аудитора будуть дослідження правильності нарахування та проведення розрахунків за кожним із податків чи зборів. При цьому необхідно враховувати діюче законодавство на момент відображення операцій та складання податкової звітності.

При проведенні аудиту розрахунків з бюджетом з податку на прибуток необхідно перевірити:

- правильність визначення доходів, особливо період їх отримання. При цьому необхідно також врахувати попередню оплату, що надійшла на поточний рахунок або у касу підприємства, а також строкові внески власників підприємства на поповнення оборотних коштів, термін їх повернення, а також термін закінчення звітного періоду;

- правильність включення витрат підприємства до витрат при визначенні суми доходу до оподаткування податком на прибуток згідно з Податковим кодексом України, відповідність цих витрат за періодами їх виникнення;

- правильність визначення суми амортизаційних відрахувань щодо віднесення основних засобів та інших необоротних матеріальних активів за групами амортизації, а також включення до вартості, що амортизується, витрат, пов'язаних зі збільшенням залишкової вартості по групі у випадку проведення капітального ремонту чи витрат, пов'язаних із реконструкцією та модернізацією

основних засобів відповідно до Податкового кодексу України;

- необхідно перевірити правильність обліку податкових різниць, що виникають у бухгалтерському обліку відповідно до ПБО «Податкові різниці» та Податкового кодексу України.

Аудитор повинен звернути увагу на те, що сума залишку податку, що підлягає сплаті (поверненню) за Декларацією з податку на прибуток підприємства повинна відповідати сумі заборгованості за цим податком згідно даних аналітичного обліку та фінансової звітності за відповідний період. У випадку визначеної невідповідності аудиторі необхідно зафіксувати це у своїх робочих документах та з'ясувати причини та період виникнення викривлень й отримати пояснення від працівників бухгалтерії.

При проведенні аудиту розрахунків з податку на додану вартість (ПДВ) необхідно перевірити відповідність даних Декларації з податку на додану вартість, складеної за звітний період (рік, квартали) оборотам і залишкам за субрахунком 641 «Розрахунки за податками» за окремим аналітичним рахунком «Розрахунки з бюджетом з податку на додану вартість» за відповідний період. Також доцільно перевірити обороти та залишки за субрахунками 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит» у частині інформації, що стосується податку на додану вартість.

Необхідно звернути увагу на невиявлені випадки щодо закриття сум за податковим кредитом чи податковим зобов'язанням з податку на додану вартість, а також на суму, що залишається не закритою (не сплаченою) у наступному періоді після її виникнення чи списану на невідповідні рахунки, розглянути інші сумнівні випадки. Всі це необхідно перевірити за кожною ситуацією, дослідження провести на основі застосування аудиторських процедур і підтвердити думку первинними документами.

При проведенні аудиту розрахунків з бюджетом за податком на доходи фізичних осіб (ПДФО) доцільно звернути увагу на відповідність даних фінансової звітності, відповідність оборотів і залишків у аналітичному обліку, а також перевірити правильність утримання цього податку з працівників. Особливу увагу необхідно звернути на правильність утримання ПДФО з пільгових категорій працівників, правильності застосування можливих пільг, наявності відповідних документів, що підтверджують пільги.

Аудитору потрібно перевірити залишки та обороти щодо розрахунків за утриманням і платежами податку до бюджету, а особливо — відносно сплати штрафних санкцій самим підприємством, відповідними працівниками тощо.

Аудит розрахунків за соціальним страхуванням необхідно проводити, порівнявши залишки Балансу (Звіту про фінансовий стан) і Головної книги із залишками та оборотами Оборотної відомості за синтетичними рахунками у розрізі фондів соціального страхування. Аудитор повинен перевірити правильність нарахування, сплати внесків та відшкодувань і відповідність показників звітності даним бухгалтерського обліку.

У випадку виявлення розбіжностей, аудитор повинен з'ясувати причини їх виникнення, період, протягом якого існує певна невідповідність, отримати пояснення від бухгалтера з обліку розрахунків за соціальним страхуванням.

При перевірці розрахунків з Пенсійним фондом необхідно виявити чи вірно визначено базу для нарахування відрахувань та утримань із заробітної плати та інших виплат, що оподатковуються податком на доходи фізичних осіб, перевірити чи дотримується підприємство граничної межі суми оплати. Крім того необхідно перевірити своєчасність і правильність перерахувань платежів до Пенсійного фонду.

При перевірці розрахунків за соціальним страхуванням найбільшу увагу доцільно звернути на правильність нарахувань за листами непрацездатності: кількість днів, за які нараховуються відшкодування за рахунок підприємства, кількість днів щодо відшкодувань за рахунок фонду та правильності визначення середньої заробітної плати, яка береться для нарахування виплат за листами непрацездатності. Необхідно перевірити правильність складання звітності та її відповідності даним обліку.

При перевірці страхування майна треба звернути увагу на правильність укладання договорів страхування, а особливо — перевірити наявність випадків відшкодування втрати застрахованого майна.

Аудит розрахунків за виплатами працівникам необхідно починати із ознайомлення зі станом кадрової політики на підприємстві: наявністю наказів про прийняття, переміщення чи звільнення

працівників, веденням особових справ і порівняння даних Балансу (Звіту про фінансовий стан) з даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками, Головної книги, реєстрів аналітичного обліку. При цьому необхідно з'ясувати наявність залишку за рахунками 662 «Розрахунки з депонентами» та 663 «Розрахунки за іншими виплатами». Аудитор повинен перевірити правильність нарахування заробітної плати та утримань із неї, з'ясувати правильність віднесення нарахованих виплат за видами витрат. Крім того, необхідно перевірити правильність документального оформлення операцій з нарахування заробітної плати, особливо, проведення нарахувань за листами непрацездатності, за тарифну відпустку та утримань із заробітної плати.

При виявленні помилок і зловживань, аудитор повинен відобразити операції у робочих документах і надати рекомендації з виправлення помилок.

Для накопичення інформації аудиторів доцільно використовувати таблиці, у яких відображаються всі викривлення: помилки, розбіжності, зловживання тощо, що надасть більше можливостей для визначення загальної суми викривлень.

7.4. Типові та можливі порушення обліку зобов'язань

До типових та можливих порушень по операціях з обліку зобов'язань слід віднести:

- незадовільне оформлення первинних документів (застосування нетипових чи недоречних форм, відсутність підписів, печаток, не заповнення всіх необхідних реквізитів);
- безпідставне відвантаження готової продукції, товарів, здійснення робіт, послуг тощо і виникнення кредиторської заборгованості;
- безпідставне визнання витрат організації;
- неправильна класифікація сум кредиторської заборгованості на довгострокову та короткострокову;
- зарахування сплачених сум кредиторської заборгованості на погашення заборгованості невідповідних кредиторів;
- відображення кредиторської заборгованості на фіктивних рахунках неіснуючих клієнтів або за фіктивними нетоварними операціями;
- неправильне відображення бартерних операцій;
- знищення оригінальних документів;
- неправильне оформлення та пред'явлення претензій за договорами постачання;
- не оприбуткування товарно-матеріальних цінностей, отриманих від постачальників;
- невзаємозакриття авансів отриманих відповідними сумами щодо списання визнаної дебіторської заборгованості;
- невзаємозакриття авансів сплачених відповідними сумами щодо списання визнаної кредиторської заборгованості;
- приховування кредиторської заборгованості відображенням у Балансі (Звіті про фінансовий стан) згорнутого залишку;
- неправильне визначення (оцінка) сум кредиторської заборгованості у зв'язку з коливанням курсу валют на дату складання Балансу (Звіту про фінансовий стан) при розрахунках в іноземній валюті;
- заміна оригінальних виписок банку іншими або виправлення сум, що свідчать про погашення кредиторської заборгованості;
- неправильне визначення податкового кредиту з ПДВ;
- відображення в Балансі (Звіті про фінансовий стан) простроченої кредиторської заборгованості по закінченні строку позовної давності, що призводить до необгрунтованого зниження платежів до бюджету за податком на прибуток підприємства та податком на додану вартість;
- облік розрахунків з постачальниками та підрядниками, які здійснюються в іноземній валюті, відбувається тільки в гривнях, що ускладнює контроль за правильністю розрахунку валютного еквіваленту та сум курсових різниць, що виникають;
- формальне проведення інвентаризації розрахунків;
- відсутність документів, якими оформляють кредитні відносини підприємства з банком;
- неправильний розрахунок та відображення відсотків (процентів) за кредитами;
- включення до собівартості продукції (робіт, послуг) відсотків за кредитами, які згідно з чинним законодавством не входять до неї;

- порушення, пов'язані з укладанням колективного договору, оформленням змін чи доповнень до нього та його виконанням;
- відсутність документів, що підтверджують законність нарахування та виплати робітникам грошових коштів;
- завищення обсягів робіт в документах на оплату праці відносно їх фактичного виконання;
- використання підставних осіб при виконанні тимчасових, сезонних робіт;
- заниження фактичних витрат на оплату праці з метою зменшення відповідних відрахувань та утримань із заробітної плати;
- невідповідність суми нарахованих внесків до фондів соціального страхування (єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування) даним облікових реєстрів;
- завищення (заниження) суми нарахованих внесків унаслідок неправильного розрахунку бази оподаткування або неправильного застосування ставок;
- завищення (заниження) суми страхових внесків, які відносяться на собівартість продукції (робіт, послуг), унаслідок неправильного розрахунку бази страхових внесків або неправильного застосування ставок;
- віднесення на собівартість продукції (робіт, послуг) для цілей оподаткування суми нарахованих внесків на оплату праці працівників, зайнятих у невиробничій сфері, або джерелом фінансування якої є спеціальні фонди;
- не включення виплат, передбачених законодавством, до складу сукупного доходу при обчисленні податку на доходи фізичних осіб (ПДФО);
- неправильне застосування ставки та пільг при нарахуванні ПДФО;
- порушення встановленого порядку розрахунку середньої заробітної плати: неправильний вибір розрахункового періоду; завищення (заниження) розміру середнього заробітку внаслідок необгрунтованого включення до розрахунку виплат, які відповідно до чинного законодавства не підлягають включенню до даного розрахунку;
- несвоєчасність сплати відрахувань та утримань, пов'язаних з оплатою праці, відповідним органам;
- несвоєчасність розрахунків з працівниками з оплати праці;
- порушення за розрахунками за депонованою заробітною платою;
- невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку тощо.

Тема 8. Аудиторська перевірка податкових розрахунків і платежів.

8.1. Аудиторська перевірка податкових розрахунків і платежів

Аудит є одним з видів перевірки вірності ведення бухгалтерського обліку, відповідно до норм законодавства та бухгалтерських стандартів. В вузькому значенні аудит це перевірка бухгалтерської документації, що здійснена незалежним бухгалтером, що має відповідну ліцензію.

Аудит поділяють на декілька видів: аудит звітності, достовірності, аудит діяльності, аудит відповідності.

Аудит звітності зазвичай проводять перед перевіркою контролюючими органами. Проте існують і інші випадки коли підприємства звертаються за таким аудитом, а саме: для перевірки роботи бухгалтерської служби або у разі зміни головного бухгалтера, фінансового директора чи найманого директора; при оцінці можливих податкових ризиків; при оптимізації оподаткування; виявлені допущених помилок в розрахунку податків та зборів; при поданні звітності в контролюючі органи і т. ін. Такий аудит дозволить підприємству уникнути небажаних санкцій з боку держави у вигляді штрафів за порушення податкового законодавства при нарахуванні податкових зобов'язань (див. додаток).

Основною метою такого аудиту є виявлення помилок в бухгалтерському та податковому обліку та надання пропозицій щодо їх усунення.

Основними завдання які в себе включає аудит по розрахункам в бюджет є:

1) Перевірка достовірності обрахування податкової бази та об'єкта оподаткування за кожним податком і збором (логічний та арифметичний контроль). Таке завдання передбачає перш за все «підкованість» аудитора в законодавчій та нормативній базі. Та правильність вирахування податкового зобов'язання відповідно до податкової бази. Простіше кажучи за математичними

правила слід перерахувати всі нараховані податкові зобов'язання.

2) Перевірка повноти та коректності документування складових бази та об'єкта оподаткування. На такому етапі аудитор повинен підтвердити, що всі господарські операції, які пов'язані з формування бази оподаткування відображені у бухгалтерському та податковому обліку та враховані всі відмінності та особливості такого відображення.

3) Перевірка застосування ставок та пільг (у разі їх наявності);

4) Перевірка повноти та коректності заповнення податкових декларацій, вчасності їх подання до податкового органу;

5) Перевірка повноти і вчасності сплати податкових зобов'язань до бюджету. Наявність недоплати та переплати;

6) Перевірка повноти та вчасності відшкодування податку з бюджету (для ПДВ);

7) Перевірка коректності відображення податкового боргу та його погашення на рахунках фінансового обліку;

8) Перевірка обґрунтованості величини сальдо заборгованості в Балансі підприємства;

9) Перевірка обґрунтованості величини витрат з податків у Звіті про фінансові результати.

Аудит податкової звітності як процес складається з: попередньої експертизи системи оподаткування; перевірки та підтвердження вірності обчислення та сплати підприємством податків і зборів в бюджет; оформлення та представлення результатів податкового аудиту.

З метою перевірки своєчасності та повноти оплати обрахованих податків використовують інформацію аналітичних рахунків до рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами» та відповідні первинні документи.

Найскладніша та найбільш вагома частина аудиту це його організація. Ще до початку перевірки під час складання договору на аудиторську перевірку слід чітко визначити і погодити її обсяг (період що буде перевірятися, які саме податки і т. ін.), та метод організації суцільна чи вибіркова. Звичайно суцільна перевірка забере більше часу та потребує більше людського ресурсу оскільки така перевірка має на меті перевірити всі масиви інформації без винятків щодо господарських процесів, які відбулися у клієнта за період, що перевіряється. Натомість вибіркова перевірка передбачає застосування аудиторських процедур менше ніж до 100% масивів інформації, що дають змогу аудитору отримати аудиторські докази і оцінивши окремі характеристики вибраних даних, поширити сукупність таких доказів на всю сукупність даних. При проведенні вибіркового аудиту застосовуються норми Міжнародного стандарту аудиту 530 «Аудиторська вибірка та інша процедура вибіркової перевірки», а оформлення проведеного аудиту відбувається на підставі Міжнародного стандарту аудиту 230 «Документація». Зауважимо, що для перевірки розрахунків з бюджетом по податкам, зборам та обов'язковим платежам слід все-таки не економити і обирати суцільну перевірку, адже на правильність визначення податкового зобов'язання впливає чимало чинників.

Невід'ємною частиною перевірки розрахунків з бюджетом є документальний контроль. В ході документальної перевірки аудитор повинен вивчити динаміку заборгованості і встановити, чи відповідають дані, отримані в результаті проведених розрахунків даним бухгалтерського обліку. В результаті з'ясовується якість внутрішнього контролю за розрахунками з боку бухгалтерії.

Документальну перевірку розрахункових операцій проводять у такій послідовності:

- за даними аналітичного обліку рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» звіряють суми заборгованості підприємства по податках і платежах з даними, які аудитор повинен запросити у податкових органів для підтвердження належних їм сум;

- звіряють залишок заборгованості по розрахунках з бюджетом, яка обліковується на балансі на початок періоду перевірки з підсумком залишків всіх податків і платежів в облікових регістрах;

- перевіряють записи з розрахунків за податками і платежами у відповідних регістрах, правильність відображення кореспондуючих рахунків, а також документи, які були підставою для цих записів;

- перевіряють законність проведеного нарахування, списання та зарахування відповідної суми по кожному з платежів.

Загальну перевірку операцій за податками і платежами проводять у наступній послідовності:

- встановлюється правильність застосування ставок, визначення бази оподаткування, законності і обґрунтованості пільг з нарахування податків і платежів до бюджету. Ці процедури

здійснюються шляхом відслідковування і перерахунку сум, порівняння з нормативними матеріалами, вивчення характеру виробництва, категорії підприємства, тощо.

- перевіряється правильність ведення обліку за рахунком 64 «Розрахунки за податками й платежами», відповідність записів аналітичного обліку по даному рахунку записам в Головній книзі і формах бухгалтерської звітності. Під час перевірки заборгованості по розрахунках з бюджетом дані, отримані на підприємстві, звіряються з даними, які були подані до податкової інспекції та інших органів звітності. При цьому увага приділяється правильності визначення і повноті перерахування платежів.

У разі виявлені в процесі аудиту шляхом точного зіставлення недоплати вона підлягають внесенню до бюджету із нарахуванням пені, а в разі переплати, за заявою платника податку, вона може бути зарахована в рахунок наступних платежів або повернена платнику на розрахунковий рахунок.

У зв'язку з тим, що податків і обов'язкових платежів, що сплачують підприємства (організації та установи) України до бюджету багато, і оскільки нарахування та сплата їх проводиться в різні терміни, за різними ставками та методиками і пільги щодо них теж надзвичайно диференційовані, то і аудит розрахунків з бюджетом, відповідно, потрібно проводити по кожному податку чи платежу відокремлено.

Так наприклад при аудиторській перевірці правильності нарахування і сплати податку на прибуток аудитор необхідно знати статус платника податків, характер і види його основної діяльності, тощо. Безпосередньо ж при перевірці спершу потрібно переконатись в тому, що оподатковувана сума прибутку розрахована правильно, тобто собівартість реалізованої продукції відповідає дійсності. Оскільки податок на прибуток повинен коригуватися на різниці які виникають на підставі розбіжностей податкового та бухгалтерського обліку аудитор необхідно перевірити правильність нарахування амортизації та облік балансової вартості основних засобів, звернути увагу на розбіжності між основними положеннями та вимогами НП(с)БО 7 «Основні засоби» та НП(с)БО 8 «Нематеріальні активи», та ПКУ.

При перевірці бази оподаткування аудитор повинен переконатись в правильності обліку валового прибутку, а потім тієї його частини, яка безпосередньо обкладається податком. При здійсненні аналізу фактичного прибутку аудитор необхідно також проаналізувати та перевірити ідентичність балансових даних про прибуток з його обліком в головній книзі, та даних рахунку 98 «Податок на прибуток», а також по звіту про фінансові результати. Після зазначеної перевірки аудитор повинен перевірити правомірність застосування підприємством пільг (у разі їх наявності) щодо податку на прибуток. Пільги застосовуються тільки в залежності від фактично проведених витрат і вони мають певні обмеження. В зв'язку з цим аудитор повинен дослідити кожен випадок зменшення підприємством оподаткованого прибутку і встановити його відповідність діючому законодавству.

Під час проведення перевірки з ПДВ аудитор встановлює чи є підприємство платником такого податку (на підставі витягу з реєстру платників ПДВ), законність пільгового оподаткування (за наявності), також проводиться підтвердження правильності і повнота визначення об'єктів оподаткування, та проводиться перевірка правильності відображення розрахунків з ПДВ у бухгалтерському обліку та податковій звітності. На сьогодні перевірка ПДВ закладається в тому аби підприємство вчасно подавало до контролюючого органу вірно заповнену податкову накладна та при формуванні Декларації з ПДВ вказувалися вірно відображенні податкові зобов'язання та податковий кредит.

Що стосується податків якими оподатковується заробітна плата, а це ЄСВ та податки які утримуються з робітників – ПДФО, військовий збір. Перевірка таких податків проводиться на підставі відомостей нарахування заробітної плати, наказів підприємства про надання відпустки, встановлення певного графіку роботи, надання премій чи матеріальної допомоги і т. ін., лікарняних листів. Також перевіряється правильність надання пільги працівнику оскільки пільга надається за одним місцем роботи треба відслідковувати, якщо на підприємстві є сумісники-пільговики чи не отримують вони пільгу на іншому робочому місці.

Окрім зазначеного аудитор повинен відповідно до МСА 300 «Планування» скласти та оформити документально план аудиту, в якому повинно бути зазначено обсяг і порядок проведення аудиторської перевірки. Другим документом, який також повинен розробити та документально

оформити аудитор є програма аудиту, що визначає аудиторські процедури, що розмежовуються за характером, часовими рамками та обсягом. Під час підготовки такої програми аудитор повинен приймати до уваги:

- отримані їм оцінки невід'ємного (властивого) ризику й ризику контролю;
- необхідний рівень упевненості, який повинен бути забезпечений при процедурах перевірки по суті;
- часові рамки тестів контролю й процедур перевірки по суті;
- координацію будь-якої допомоги, залучення інших аудиторів.

Окрім плану аудиту податків, зборів та обов'язкових платежів для того аби отримати достатні аудиторські докази, аудитору потрібно скласти програму аудиту зобов'язань за податками і зборами, що включає:

1. Тестування господарських операцій:

- тестування контрольних моментів системи внутрішнього контролю заборгованості за податками і зборами;
- операції по суті щодо очікуваних помилок та викривлень в облікових документах.

2. Аналітичні процедури:

- порівняння показників зобов'язань підприємства за податками і зборами із середніми показниками по галузі;
- аналіз заборгованості за поточний та попередній періоди;
- визначення тенденцій зростання боргів підприємства.

3. Тести окремих елементів сальдо:

- оцінювання рівня суттєвості та внутрішньогосподарського ризику контролю зобов'язань;
- тестування контрольних моментів та перевірка операцій по суті;
- здійснення аналітичних процедур щодо сальдо рахунку зобов'язань за податками і зборами.

Також при складанні програми аудиту слід визначити перелік рахунків, на яких відображаються податки та збори, відповідно до плану рахунків облік по податках та зборах ведеться на рахунках 6 класу, а саме рахунку 64 «Розрахунки за податками та платежами» з відповідними субрахунками, також не слід забувати, що підприємство самостійно може відкривати аналітичні рахунки (внесені в робочий план підприємства) у розрізі існуючих субрахунків.

Отож, при проведенні аудиту розрахунків із бюджетом слід:

- установити перелік податків і зборів, які сплачує підприємство;
- досконало вивчити нормативні документи щодо кожного зі сплачуваних податків і зборів;
- установити предметну область досліджень;
- перевірити повноту і правильність відображення бази оподаткування щодо кожного податку чи збору;
- перевірити правильність застосування ставок податків і зборів, а також арифметичні розрахунки з нарахування податків;
- перевірити законність та обґрунтованість застосування пільг щодо податків і зборів;
- перевірити повноту і своєчасність сплати платежів і зборів до бюджету;
- перевірити правильність складених декларацій, розрахунків за платежами до бюджету і своєчасність їх подачі до податкового органу;
- перевірити правильність відображення розрахунків із бюджетом у системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності;
- надати клієнту інформацію про результати роботи з детальним викладенням виявлених помилок і фактів обману та рекомендації щодо їх виправлення;
- залежно від мети перевірки, виду аудиту та завдань, одержаних від клієнта, підготувати висновок (якщо перевірялося лише одне питання) або інформацію для складання загального висновку (при загальному аудиті) відповідно до вимог МСА 700 «Аудиторський звіт про фінансову звітність» або МСА 800 «Аудиторський звіт при виконанні завдань аудиту спеціального призначення»;
- скласти й підписати акт про виконану роботу;
- обговорити з клієнтом питання щодо продовження співпраці.

Відповідно до вищезазначеного аудиторська перевірка по зобов'язань з податків, зборів та обов'язкових платежів є однією з найважчих аудиторських перевірок, оскільки для визначення

вірності нарахування податкових зобов'язань аудиторю потрібно ознайомитися з усією нормативною базою по нарахуванню податків платниками яких є підприємство, що перевіряється. Як вже було вказано така перевірка повинна бути суцільною, тобто аудитор повинен перевірити, знайти докази по кожній господарській операції підприємства та перевірити вірність відображення такої операції за бухгалтерським, та податковим обліком. Оформити таку перевірку документально, а саме розробити план, програму, робочі документи які є доказами для підтвердження вірності відображення господарських операцій, а це між іншим є основною ціллю аудиту. І звичайно ж надати висновок підприємству про проведений аудит який теж оформлюється документально. Тому не слід дивуватися, що такий аудит буде вартувати підприємству чималу суму. Проте аудиторська перевірка дозволить підприємству підготуватися до перевірки податкової інспекції, у разі допущення помилок при розрахунках, чи обліку отримати консультацію фахівців по їх виправленню (за можливості).

Тема 9. Аудиторський контроль праці та її оплати.

План

- 9.1 Порядок проведення аудиту оплати праці
- 9.2 Джерелами аудиторської перевірки обліку розрахунків із заробітної плати

9.1 Порядок проведення аудиту оплати праці

Аудит розрахунків з оплати праці, як правило, займає об'ємну частину аудиторської перевірки, оскільки ця ділянка обліку досить специфічна та вимагає від перевіряючих особливої уваги і зосередженості.

Оплата праці – це стаття витрат, яка відіграє важливу роль у формуванні собівартості продукції (послуг), тому до неї завжди необхідно підходити з особливою увагою для забезпечення раціонального використання грошових ресурсів та їх економії на підприємстві.

Під час перевірки розрахунків з оплати праці аудиторю, з одного боку, важливо переконатися в дотриманні підприємством чинного законодавства про оплату праці, відсутності порушень умов оплати праці працівників, а з іншого боку – перевірити правильність здійснених відрахувань податків і зборів із заробітної плати працівників, а також відповідність відображення операцій в бухгалтерському обліку і достовірність їх висвітлення у фінансовій звітності підприємства.

Для того щоб провести аудит розрахунків з оплати праці, слід спочатку визначити основні цілі і завдання перевірки.

Так, метою аудиту розрахунків з оплати праці є встановлення відповідності застосовуваної на підприємстві методики обліку операцій з оплати праці чинному законодавству України, для того щоб виявити наявні помилки або порушення, ступінь їх впливу на достовірність фінансової звітності для висловлення незалежної аудиторської думки про достовірність порядку ведення бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці.

Основними завданнями аудиту розрахунків з оплати праці для досягнення вищезазначеної мети є:

- перевірка дотримання підприємством положень законодавства про працю по операціях, пов'язаних з розрахунками з оплати праці, наявності та відповідності законодавству первинних документів з обліку робочого часу, обсягу виконаних робіт, послуг, випущеної продукції;
- оцінка існуючої на підприємстві системи розрахунків з персоналом та її ефективності;
- перевірка обліку та нарахування заробітної плати, інших видів оплат, які відносяться до фонду оплати праці;
- перевірка дотримання встановлених штатним розписом посадових окладів працівників підприємства;
- перевірка своєчасності індексації окладів з урахуванням зростання цін в умовах інфляції;
- перевірка правильності виплати премій працівникам підприємства;
- перевірка правильності нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності;
- перевірка правильності нарахування щорічних, додаткових відпусток, компенсацій за невикористану відпустку тощо.

- перевірка правильності розрахунків по депонованій заробітній платі;
- перевірка дотримання встановлених термінів розрахунків з персоналом підприємства по оплаті праці;
- перевірка правильності утримань із заробітної плати податків та обов'язкових платежів;
- перевірка правильності нарахувань обов'язкових платежів, які здійснюються за рахунок підприємства;
- перевірка повноти та своєчасності перерахувань утриманих та нарахованих податків і зборів;
- перевірка своєчасності і правильності включення до собівартості продукції суми нарахованої заробітної плати та обов'язкових відрахувань у позабюджетні фонди;
- оцінка стану синтетичного та аналітичного обліку операцій з оплати праці;
- оцінка повноти відображення здійснених операцій у бухгалтерському обліку;
- перевірка правильності класифікації операцій з оплати праці (віднесення за рахунками витрат);
- відповідність даних, відображених у фінансовій звітності, стану розрахунків по операціях з оплати праці;
- оцінка стану внутрішнього контролю підприємства у трудових відносинах.

Під час проведення перевірки розрахунків з оплати праці, аудитором можуть використовуватись наступні аудиторські процедури:

Під час проведення перевірки розрахунків з оплати праці, аудитором можуть використовуватись наступні аудиторські процедури:

- тестування засобів внутрішнього контролю;
- перевірка (інспектування) документів;
- спостереження (відстеження) за відображенням фінансово-господарських операцій в бухгалтерській документації;
- перерахунок;
- одержання роз'яснень всередині підприємства;
- отримання роз'яснень від третіх осіб;
- аналітичні процедури.

Перевірка арифметичних розрахунків (перерахування) використовується аудитором для підтвердження достовірності арифметичних підрахунків сум з оплати праці і точності відображення їх у бухгалтерських записах.

Перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій дає змогу аудитору здійснювати контроль за обліком, що ведеться бухгалтерією, і кореспонденцією рахунків з бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці.

Підтвердження використовується для отримання інформації про реальність залишків на рахунках розрахунків з оплати праці, з бюджетом і позабюджетними фондами.

Усне опитування використовується в процесі отримання відповідей на запити аудитора при попередній оцінці стану обліку розрахунків з оплати праці, а також у процесі їх перевірки, при уточненні у фахівців окремих здійснених господарських операцій, що викликають сумніви.

Перевірка документів дає змогу аудитору переконатися в реальності кожного окремого документа. Рекомендується обрати певні записи в бухгалтерському обліку і простежити відображення операцій в обліку до того первинного документа, який повинен підтверджувати реальність і доцільність виконання цієї операції.

Спостереження використовується під час вивчення кредитових оборотів за аналітичними рахунками, відомостями, звітами, синтетичними рахунками, відбитими у Головній книзі, при цьому треба звертати увагу на нетипові кореспонденції рахунків.

Аналітичні процедури використовуються при зіставленні нарахованого фонду оплати праці звітного періоду з даними попередніх періодів.

Слід зазначити, що найпоширенішими помилками даного розділу обліку можуть бути:

- відсутність обов'язкових документів з обліку оплати праці і (або) порушення вимог до їх оформлення;
- порушення термінів виплати зарплати;
- помилки при нарахуванні виплат за середнім заробітком;
- неповний облік виплат, що мають характер оплати праці;

- відсутність обліку наданої працівникам матеріальної вигоди;
- помилки в розрахунках лікарняних, відпускних;
- помилки у проведенні утримань та нарахувань податків і зборів.

Програма аудиту операцій з оплати праці та розрахунків з персоналом підприємства включає:

- аудит оформлення первинних документів;
- аудит системи нарахувань заробітної плати;
- аудит обґрунтованості утримань із заробітної плати та застосовуваних пільг;
- аудит тотожності показників бухгалтерської звітності та реєстрів бухгалтерського обліку;
- аудит розрахунків з утриманих та нарахованих податків і зборів.

У даній програмі перелічено лише основні аудиторські процедури з перевірки розрахунків з оплати праці для середньостатистичного підприємства, але специфіка обліку оплати праці на кожному з підприємств відрізняється, тому в процесі здійснення аудиту програма завжди доопрацьовується для кожного підприємства окремо.

9.2 Джерелами аудиторської перевірки обліку розрахунків із заробітної плати

Джерелами аудиторської перевірки обліку розрахунків із заробітної плати можуть бути:

1. Загально-організаційні документи

- колективний договір;
- положення про оплату праці, про відпустки, преміювання;
- правила внутрішнього розпорядку;
- посадові інструкції;
- штатні розписи.

2. Кадрові документи

- накази по кадрах (на прийом, звільнення, переведення, відпустки, преміювання тощо);
- особові справи працівників (особові картки, заяви, трудові договори та інші обов'язкові документи);
- трудові договори, акти виконаних робіт;
- договори цивільно-правового характеру (підряду, надання послуг тощо).

3. Бухгалтерські документи

- таблиці обліку робочого часу;
- розрахункові відомості по заробітній платі;
- платіжні відомості по заробітній платі;
- касові документи (прибуткові та видаткові касові ордери);
- особові рахунки;
- журнали-ордери, картки-рахунки, оборотно-сальдові відомості по рахунках обліку заробітної плати;
- акти виконаних робіт за договорами цивільно-правового характеру (далі - договір ЦП);
- інші документи.

Розглянемо кожну з перелічених в Програмі аудиторських процедур окремо.

Стосовно проведення Тесту внутрішнього контролю, аудиторю необхідно встановити, що конкретні засоби контролю ефективно запобігають, виявляють і усувають суттєві викривлення на рівні підготовки фінансової звітності в групах однотипних операцій, залишки за рахунками бухгалтерського обліку або у випадках розкриття інформації.

При визначенні ефективності систем внутрішнього контролю мають значення наступні фактори:

- коло працівників, що беруть участь у формуванні інформації на підприємстві, і наявність у них відповідальності за доручену справу;
- наявність впорядкованих взаємовідносин між ними щодо ведення справ і формування інформації;
- наявність технічних засобів контролю;
- наявність технології контролю;
- здійснення контролю щодо запобігання помилок під час розрахунку заробітної плати.

Система внутрішнього контролю на підприємстві передбачає наявність компетентного персоналу з чітко визначеними правами і обов'язками, дотримання необхідних процедур при здійсненні господарських операцій, наявність контролю за збереженням документації про виконану роботу і нараховану заробітну плату, а також належну перевірку виконання обов'язків працівниками підприємства тощо.

Для здійснення тестування внутрішнього контролю аудиторською групою використовуються відповідні робочі документи, в яких фіксуються встановлені факти під час перевірки.

Під час перевірки колективного договору, положення про оплату праці, положення про відпустки, положення про преміювання, правил внутрішнього розпорядку, посадових інструкцій, аудитор повинен встановити відповідність даних документів чинному законодавству, з'ясувати, чи всі реквізити дотримані при складанні документів, якими особами вони затверджені, чи не погіршують ці документи умови праці та становище працівників порівняно з положеннями, встановленими КЗпП.

Під час перевірки колективного договору, положення про оплату праці, положення про відпустки, положення про преміювання, правил внутрішнього розпорядку, посадових інструкцій, аудитор повинен встановити відповідність даних документів чинному законодавству, з'ясувати, чи всі реквізити дотримані при складанні документів, якими особами вони затверджені, чи не погіршують ці документи умови праці та становище працівників порівняно з положеннями, встановленими КЗпП.

Слід пам'ятати, що Колективний договір є актом, який регулює виробничі, трудові і соціально-економічні відносини між Власником (уповноваженим ним органом) та трудовим колективом. Умови колективного договору є обов'язковими для сторін, які його підписали, а у випадку будь-яких суперечок і розбіжностей не можуть трактуватися як такі, що погіршують, порівняно з чинним законодавством України, становище працівників, інакше відповідні умови визнаються недійсними.

Правила внутрішнього розпорядку є регулятором організації праці на кожному підприємстві, в установі або організації. Внутрішній трудовий розпорядок затверджується колективом підприємства за поданням власника або уповноваженого ним органу і профспілкового комітету на основі типових правил. У цьому документі конкретизуються вимоги законодавства щодо обов'язків працівників (прийом і звільнення з роботи, використання робочого часу, адміністративний вплив на порушників, форми заохочення за сумлінну працю).

Під час перевірки штатних розписів аудитору необхідно переконатися у їх наявності, відповідності дат затвердження та набуття чинності, а також відповідності посад працівників чинному Класифікатору професій.

Під час перевірки заяв, наказів, табелів обліку робочого часу, штатного розпису та договорів ЦПХ, аудитор повинен звернути увагу на правильність складання цих документів, відповідність дат, номерів, прізвищ, посад працівників, наявність всіх документів, а також умов, які встановлюють дані документи. Наприклад, у наказі на прийом «водія – механіка» (за штатним розписом може бути зазначена просто посада «водій»), дата прийому в наказі може не відповідати даті, яка міститься у заяві. Перевіряється наявність всіх заяв на прийом, відпустку, звільнення, переведення тощо.

Перевіряючи договори ЦПХ, аудитор встановлює правильність їх оформлення, економічну доцільність їх укладення, реальність отриманих за ними результатів і вигод для підприємства, правильність розрахунків за договорами, оподаткування та відображення в обліку.

Перевіркою табелів обліку робочого часу аудитор встановлює кількість відпрацьованих робочих днів для кожного працівника. Якщо за якісь дні робочий час для працівника не проставлено, встановлюється, якими документами підтверджений або оформлений невихід на роботу (листки тимчасової непрацездатності, пояснювальні записки тощо).

Під час перевірки наявних трудових книжок та книги їх обліку аудитором встановлюється правильність заповнення цих документів, відповідність порядкових номерів, дат, номерів наказів та здійснених записів у трудових книжках. У книзі обліку руху трудових книжок та вкладишів до них перевіряється правильність записів, а також наявність підписів звільнених осіб. Аудитор звертає увагу на наявність помарок, підчисток та виправлень у даних документах.

Перевіркою розрахункових відомостей по заробітній платі аудитор визначає, чи відповідають дані відомості встановленим окладам, чи правильно зроблений розрахунок у випадках, коли звітний

період відпрацьований працівником не повністю, а також чи вірно розраховані утримання із заробітної плати працівника. При цьому, необхідно звернути увагу на те, чи не включені у розрахункові відомості «мертві душі» (тобто особи, які фактично не працюють на підприємстві, але отримують заробітну плату). Також аудитор повинен перевірити правильність нарахування заробітної плати за суміщення посад, за сумісництво, під час роботи у нічний час, у вихідні та святкові дні згідно з чинним законодавством. Перевіряється також дотримання на підприємстві нарахування заробітної плати не менше затвердженого законодавчо мінімального розміру.

Перевірка графіку відпусток, наказів на відпустку, розрахунку днів наданої відпустки та середньої заробітної плати, дає змогу аудитору встановити, чи відповідають накази інформації, зазначеній у табелях обліку робочого часу, чи правильно зроблено розрахунок відпускних та компенсацій за невикористану відпустку, чи не допускались випадки одночасного нарахування заробітної плати та відпускних за одні й ті самі дні. Також слід перевірити, чи нараховувались взагалі компенсації за невикористану відпустку під час звільнення працівників, чи створений на підприємстві резерв на оплату відпусток, якщо так, то чи правильно він нараховується і використовується.

Під час перевірки правильності нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності, а також допомоги по вагітності та пологах, аудитору слід перевірити правомірність надання цих видів допомог (наявність та правильність заповнення відповідних документів – лікарняних листків), правильність розрахунку днів, що підлягають оплаті за період знаходження на лікарняному, визначення загального трудового стажу, а також середньої заробітної плати, яка повинна розраховуватись згідно діючого законодавства. Необхідно звернути увагу на випадки одночасного нарахування заробітної плати та допомоги з тимчасової непрацездатності одному й тому самому працівнику за один і той самий період.

Перевірка проведення індексації заробітної плати дає змогу аудитору встановити, чи проводиться індексація грошових виплат у вигляді оплати праці на підприємстві, чи вірно визначаються базові періоди, як розраховується коефіцієнт індексації, чи правильно він застосовується до нарахованих доходів.

Під час перевірки обґрунтованості наданих премій аудитором встановлюються підстави щодо їх надання, чи вірно розраховані суми премій у разі зазначення у наказах відсотків до окладу, чи правильно віднесені нараховані премії до фонду оплати праці. Аудитору слід пам'ятати, що відповідно до норм КЗпП, протягом дії дисциплінарного стягнення заходи заохочення до працівника не застосовуються.

За виданими працівникам позиками аудитору необхідно пересвідчитися у наявності первинних документів щодо такого надання, визначити основні умови та обов'язки сторін, а також суми, що підлягають утриманню із заробітної плати. Необхідно також перевірити дотримання термінів повернення позик, відповідність утримань за позиками КЗпП. Щодо виданої матеріальної допомоги, аудитору потрібно перевірити підстави такого надання, класифікувати відповідний вид допомоги, визначити правомірність та правильність здійснених утримань та нарахувань щодо виданої матеріальної допомоги.

Щодо утримань із заробітної плати за виконавчими листами, аудитор повинен переконатись у правомірності таких утримань, у відповідності розміру утримань згідно із встановленими нормами КЗпП та наявності відповідних первинних документів.

Перевіркою здійснених утримань ПДФО з сум нарахованої заробітної плати та нарахувань на ФОП аудитору необхідно встановити, чи правильно зроблені розрахунки цих утримань, чи вірно визначений об'єкт оподаткування та застосовані ставки податків і зборів.

Якщо були застосовані податкові соціальні пільги з ПДФО, слід перевірити правомірність такого застосування та наявність відповідних документів, які є підставою для їх застосування. Під час перевірки утримань та нарахувань із заробітної плати аудитором також перевіряється звітність підприємства у податкові органи та у Пенсійний фонд, співставляються дані, відображені у звітності з даними бухгалтерського обліку.

Перевіряючи повноту та своєчасність перерахування ПДФО та ЄСВ, аудитор проводить співставлення дат, коли фактично були здійснені перерахування підприємством, на підставі банківських виписок із датами граничних строків, встановлених законодавством щодо сплати таких податків та зборів.

Перевіряючи своєчасність строків виплати заробітної плати, відпускних, аудитор встановлює, чи не порушені норми чинного законодавства в частині своєчасності виплати заробітної плати, а у разі такого порушення з'ясовує, чи була нарахована та виплачена компенсація за таку затримку згідно з КЗпП.

Під час зіставлення сум, відображених у фінансовій звітності, із залишками у регістрах бухгалтерського обліку, аудитором перевіряється кредит рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», на якому відображаються суми:

- нарахованої працівникам підприємства основної та додаткової заробітної плати,
- премії, допомога по тимчасовій непрацездатності,
- інші належні до нарахування працівникам виплати.

За дебетом рахунку 66 перевіряється:

- виплата основної та додаткової заробітної плати, премій;
- допомоги по тимчасовій непрацездатності;
- вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів у рахунок заробітної плати (погашення заборгованості перед працівниками за іншими виплатами);
- утримання податку з доходів фізичних осіб;
- відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- платежі за виконавчими документами та інші утримання з виплат працівникам.

Крім того, аудитором перевіряються залишки на субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами» та субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами», на яких ведеться облік депонованої заробітної плати та облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці відповідно. Щодо перевірки обліку депонованої заробітної плати, перевіряється правильність оформлення, достовірність документів, які є підставою для виплати депонентів (заяви, довіреності), грошові перекази депонованих сум поштою особам, яким вони належать.

Також встановлюється чи ведеться Книга або Реєстр обліку депонованої заробітної плати.

Перевіркою правомірності віднесення до складу витрат з податку на прибуток виплат на оплату праці та на соціальні внески аудитор встановлює зв'язок таких витрат з господарською діяльністю підприємства та перевіряє повноту і відповідність

На заключному етапі аудиторською групою проводиться формування пакету робочих документів щодо проведеної перевірки, а також складання звіту аудитора і надання його разом з робочою документацією керівнику групи. Виявлені зауваження, запитання, які з погляду аудитора підлягають подальшому аналізу та обробці, формуються у вигляді робочого документу за встановленою формою.

У звітних документах наводяться висновки та рекомендації щодо виявлених порушень та зауважень з обов'язковим зазначенням посилання на відповідний нормативний документ. Робочі та звітні документи аудитора, підшиті в окрему папку за встановленою формою, надаються керівнику групи для включення результатів у звіт.

Таким чином, аудит обліку оплати праці на будь-якому підприємстві - досить складний етап аудиту фінансової звітності, який потребує значних трудових витрат. Він передбачає постійне ведення роботи, спрямованої на максимальне скорочення часу перевірок без зниження при цьому їх якості, що в свою чергу ускладнюється дуже великою кількістю нормативної документації, яка регулює дану ділянку обліку, та її частою зміною.

Тема 10. Організація і методика аудиту витрат і собівартості продукції.

План

- 10.1 Мета й завдання аудиту витрат і собівартості продукції
- 10.2.Особливості нормативної бази аудиту витрат і собівартості продукції
- 10.3.Предметна область аудиторського дослідження
- 10.4.Аудит витрат на виробництво, собівартості виробленої та реалізованої продукції
- 10.5.Аудит витрат діяльності

10.1. Мета й завдання аудиту витрат і собівартості продукції

Метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є надання інформації

користувачам для прийняття рішень повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності й рух грошових коштів підприємства.

Інформацію про результати діяльності підприємство надає користувачам через оприлюднення звіту за ф. 2 «Звіт про фінансові результати», в якому інформація подається з погляду видів діяльності: надзвичайної і звичайної. Інформація зі звичайної діяльності у звіті подається за підвидами: операційна, інвестиційна та фінансова.

У свою чергу, операційна діяльність поділяється на основну та іншу операційну діяльність.

Основна операційна діяльність — це діяльність, пов'язана з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), яка є головною метою створення підприємства і забезпечує основну частину його доходів.

Інша операційна діяльність — це діяльність, пов'язана з реалізацією інших оборотних активів, іноземної валюти, з операційною орендою і т. ін., тобто діяльність, що не належить до основної, інвестиційної та фінансової.

Інвестиційна діяльність — це діяльність, пов'язана з придбанням і реалізацією тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність — це діяльність, яка приводить до зміни розміру і складу власного і позикового капіталу підприємства.

Звіт про фінансові результати окремо подає інформацію про витрати періоду, надає інформацію про результати діяльності (прибуток, збиток) та про проведені витрати за елементами.

Користувачам важливо мати достовірну, повну, неупереджену інформацію про всі дії і події суб'єкта господарювання, які належать до витрат підприємства, в т. ч. витрат на виробництво та витрат періоду, про собівартість готової продукції. Для користувачів інформація про витрати і собівартість продукції є досить важливою, тому що:

- це ціноутворюючий фактор;
- суттєвий чинник прибутковості чи збитковості діяльності суб'єкта господарювання;
- це фактор, який впливає на оподаткування суб'єкта господарювання;
- є соціальним фактором, що впливає, з одного боку, на задоволення соціальних потреб працівників через заробітну плату, премії тощо, з іншого — через ціни на покупну продукцію для задоволення потреб населення.

Метою аудиту витрат і собівартості продукції є складання аудитором висновку про те, чи відповідає інформація, відображена у фінансовій звітності щодо витрат і собівартості реалізованої продукції, в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок обліку, підготовки і подання фінансових звітів.

Щоб скласти об'єктивну думку щодо інформації про витрати суб'єкта господарювання, випуск продукції та її собівартості, аудитору необхідно:

- одержати обґрунтовану гарантію того, що інформація в бухгалтерській документації та інших джерелах даних із питань перевірки достовірності і достатності;
- вирішити, чи правильно відтворена в обліку і звітності відповідна інформація.

З цією метою аудитор повинен здійснити:

- перевірку наявності й правильності оформлення первинних документів, що є підставою для записів із формування собівартості продукції (робіт, послуг);
- перевірку правильності віднесення витрат до складу собівартості продукції (робіт, послуг);
- оцінку стану синтетичного й аналітичного обліку витрат на виробництво, що входять до собівартості продукції (робіт, послуг);
- перевірку правильності оприбуткування готової продукції;
- перевірку повноти правильності й достовірності відображення операцій із формування собівартості продукції (робіт, послуг) в обліку та звітності;
- оцінку правильності формування собівартості продукції (робіт, послуг) за об'єктами калькулювання витрат;
- перевірку правильності відображення в обліку і звітності собівартості реалізованої продукції.

Отже, метою аудиту витрат на виробництво і собівартість виробленої та реалізованої продукції є складання аудитором висновку про те, чи відповідає інформація, відображена у звітності та

бухгалтерському обліку, в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, оскільки гарантом достовірності цієї інформації є аудиторський звіт.

10.2. Особливості нормативної бази аудиту витрат і собівартості продукції

Для встановлення переліку нормативних документів, які застосовуються при аудиті витрат і собівартості продукції, необхідно вдатися до визначення показника «собівартість» і його розуміння.

Собівартість — це подана в грошовому виразі величина ресурсів, використаних із відповідною метою. Це визначення має три важливих положення:

Перше. Витрати визначаються використанням ресурсів; елементами витрат при виробництві продукції є кількість спожитих матеріалів, число відпрацьованих людино-годин та кількість інших витрачених ресурсів. Собівартість визначає, скільки і яких ресурсів було використано.

Друге. Величина використаних ресурсів до собівартості входить у грошовому показнику.

Третє. Визначення собівартості завжди співвідноситься з конкретними завданнями. У нашому випадку таким завданням є виробництво продукції, де обов'язково треба встановити величину витрат на виробництво використаних ресурсів у грошовому виразі.

При визначенні достовірності показників обліку спожитих ресурсів у процесі виробництва користуються нормативними документами, які були розглянуті у відповідних попередніх розділах.

На даному етапі розглянемо нормативні документи, які регламентують правильність формування витрат в обліку, метою якого є своєчасне, повне і достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних із виробництвом продукції, обчислення фактичної собівартості окремих видів та всієї продукції.

Основним нормативним документом є Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості та відповідні Методичні рекомендації з інших галузей.

Методичні рекомендації розроблені відповідно до сучасного стану нормативно-законодавчої бази України і Положень (стандартів) бухгалтерського обліку 7, 8, 9, 11, 14, 16, 19, затверджених Наказами Міністерства фінансів України.

При перевірці формування собівартості слід звернути увагу на такі особливості:

1. Відповідно до пункту 11 НП(с)БО 16 перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) підприємствами встановлюються самостійно.

Особливості складу витрат за нормами НП(с)БО 16 є те, що такі витрати, як, наприклад, витрати паливно-мастильних матеріалів на службовий легковий автотранспорт, витрати на виплату добових понад установлені норми тощо, пов'язані з виробничою діяльністю підприємства, входять до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг). У податковому обліку такі витрати, як відомо, до складу валових витрат у повному обсязі не входять.

2. Відповідно до пункту 6 НП(с)БО 16 витратами визнаються ті з них, які або зменшують активи (наприклад, витрати сировини, матеріалів тощо), або збільшують зобов'язання (наприклад, нарахована заробітна плата, вартість послуг з операційної оренди тощо). Ще однією з умов визнання витрат є відображення їх у бухгалтерському обліку одночасно з доходами, для отримання яких здійснені ці витрати (п. 7 НП(с)БО 16).

3. Для визнання витрат необхідна їх достовірна оцінка (п. 6 НП(с)БО 16).

Такі витрати, як амортизація, визначаються шляхом систематичного розподілу їх суми між відповідними періодами, але при цьому об'єкт амортизації повинен забезпечувати отримання економічних вигод (п. 8 НП(с)БО 16), він повинен «працювати».

Матеріальні витрати, пов'язані з вибуттям запасів (витрачання сировини, матеріалів, палива тощо на виготовлення продукції), згідно з пунктом 16 НП(с)БО 9 оцінюється за одним із запропонованих у ньому методів:

- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

4. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходами конкретного періоду (наприклад, утрати від знецінення запасів, борги, визнані безнадійними, визнані економічні санкції тощо у формі № 2

відображаються у тому звітному періоді, у якому вони мали місце (п. 7 НП(с)БО 16).

5. До виробничої собівартості виготовленої продукції (робіт, послуг) згідно з нормами НП(с)БО 16 входять витрати на матеріали, оплату праці й інші прямі витрати, які безпосередньо можна віднести на конкретний вид продукції (робіт, послуг) або вид діяльності.

6. Загальновиробничі витрати поділяються на змінні (які залежать від обсягу виробництва) і постійні (сума яких не залежить від обсягу виробництва). Згідно з пунктом 16 НП(с)БО 16 перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат підприємства визначають самостійно (з відображенням їх в обліковій політиці). Розподіл загальновиробничих витрат на змінні й постійні, у тому числі на розподілені й нерозподілені постійні, здійснюється згідно з пунктом 16 НП(с)БО 16 і додатком № 1 до НП(с)БО 16.

7. Пунктом 9 НП(с)БО 16 визначено, що не всі витрати визнаються і відображаються у формі № 2.

До таких витрат належать, зокрема, попередня оплата вартості запасів, робіт, послуг (у податковому обліку зазначені витрати включаються до складу валових витрат); платежі за договорами комісії, агентськими угодами на користь комітента, принципала та інші витрати, зазначені у вищезгаданому пункті.

8. Згідно з нормами НП(с)БО 16 і НПСБО 1 до собівартості продукції (робіт, послуг) загальногосподарські витрати не входять, як не входять витрати, пов'язані зі збутом продукції, та інші операційні витрати. Тобто витрати у формі № 2 тепер чітко розділені на:

- витрати, пов'язані із собівартістю продукції (товарів, робіт, послуг);
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати.

Пунктом 11 НП(с)БО 16 встановлено, що собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з:

- виробничої собівартості реалізованої у звітному періоді продукції (робіт, послуг);
- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- наднормативних виробничих витрат.

Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, крім положень про віднесення витрат, за класифікаційними ознаками визначають:

- методи обліку витрат і калькулювання виробничої собівартості продукції;
- облік у допоміжних (підсобних) виробництвах, цехах, калькулювання продукції (робіт, послуг) допоміжних підприємств і списання цієї продукції (робіт, послуг) на виробництво основної продукції;
- облік незавершеного виробництва;
- витрати, що не входять до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- порядок визначення ціни та рентабельності виробництва продукції.

Окремо в Рекомендаціях наведені:

- номенклатура статей витрат на утримання та експлуатацію устаткування;
- номенклатура статей загальновиробничих витрат;
- розрахунок розподілу загальновиробничих витрат;
- перелік супутньої продукції в окремих галузях промисловості;
- зведений кошторис витрат на виробництво продукції (робіт, послуг);
- перелік основних калькуляційних одиниць;
- калькуляційні одиниці для цехів допоміжних виробництв;
- зразки Відомості зведеного обліку витрат на виробництво, калькуляції виробленої продукції (виробничої) та калькуляції відпускну ціни.

Положення, визначені у Рекомендаціях, є обов'язковими для виконання суб'єктами господарювання.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій визначає, на яких рахунках узагальнюється інформація про витрати.

Для відображення у розділі II Звіту про фінансові результати операційних затрат за елементами підприємства використовують рядки 80-84. Інші витрати, які не обліковані на рахунках 80-84, у цьому розділі Звіту не відображаються і можуть бути відразу списані на рахунки класу 9 (відповідно

до Інструкції № 291). Підприємства, які використовують для обліку витрат тільки рахунки класу 8, ці витрати відображають по дебету рахунка 85. Малі підприємства і підприємства, які не ведуть комерційної діяльності, для обліку витрат можуть застосовувати тільки рахунки класу 8.

Надалі затрати перегруповуються за видами діяльності.

По дебету рахунка 23 «Виробництво» у кореспонденції з кредитом рахунків 80-84 відображають прямі витрати (матеріальні, на оплату праці й пов'язані з ними відрахування, на амортизацію та ін.).

По дебету рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» у кореспонденції з кредитом рахунків 80-84 відображаються витрати на управління виробництвом.

Відповідно до проведеного розподілу частина загальновиробничих накладних витрат щомісяця (щоквартально) списується з кредиту рахунка 91 у дебет рахунка 23 «Виробництво» (субрахунок «Витрати основного виробництва»), а частина — на витрати періоду, тобто входить до собівартості реалізованої продукції і списується в дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації».

Фактична виробнича собівартість готової продукції, обробка якої завершена, яка пройшла випробування, приймання, комплектацію згідно з умовами договорів із замовником і відповідає технічним умовам і стандартам, з кредиту рахунка 23 списується в дебет рахунка 26 «Готова продукція».

Слід зазначити, що рахунки 91, 26 торговельними підприємствами не використовуються. Відповідно до Інструкції № 291 торговельні підприємства на рахунку 23 відображають усі затрати на здійснення діяльності з продажу товарів. Однак рахунка 23 торговельні підприємства можуть і не застосовувати, а фактичну собівартість реалізованих товарів списувати в дебет рахунка 90 з кредиту рахунка 80 «Матеріальні витрати».

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю підприємства, які не входять до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), розподіляються по рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної».

10.3. Предметна область аудиторського дослідження

При проведенні аудиту витрат на виробництво, собівартості виробленої і реалізованої продукції вивчаються процеси і явища, відображені документально і пов'язані з виробничою діяльністю суб'єкта господарювання. Предметна область дослідження включає інформацію, за допомогою якої аудитор відтворює ланцюг взаємопов'язаних фактів виробничої діяльності. Дослідження не обмежується вивченням бухгалтерських документів, оскільки рамки відображення господарських операцій значно ширші.

До предметної області дослідження в першу чергу слід віднести інформацію про:

- технологію виробництва;
- виробниче обладнання;
- структуру виробничого управління.

Детальному вивченню підлягають також:

- посадові інструкції персоналу;
- звітність (фінансова, статистична, оперативна);
- реєстри обліку;
- первинні документи;
- пояснення та інформація персоналу суб'єкта господарювання;
- наказ про облікову політику.

У наказі про облікову політику обов'язково вивчають такі питання:

- методи обліку витрат на виробництво і калькуляції собівартості виробленої продукції;
- перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості;
- методи нарахування заробітної плати;
- методи списання виробничих запасів на виробництво;
- методи списання МШП та відображення зносу необоротних МШП;
- порядок розподілу загальновиробничих витрат;
- методи оцінки незавершеного виробництва;
- методи розподілу витрат між основною і супутньою продукцією;

- методи оцінки зворотних відходів.

При проведенні перевірки слід зосередити свою увагу на потоках інформації: а) з відображення витрат на виробництво; б) з оприбуткування продукції; в) з калькуляції собівартості виробленої продукції.

Облік витрат на виробництво є зведеною (вторинною) ділянкою обліку щодо розрахунків з оплати праці, обліку виробничих запасів, основних засобів, розрахунково-фінансових операцій тощо. Він ґрунтується майже на всіх документах первинного і зведеного обліку фінансово-господарської діяльності підприємства. Документація, що використовується при цьому, повинна забезпечити можливість розподілу витрат на виробництво за економічними елементами, місцями їх виникнення, статтями калькуляції та об'єктами калькулювання — замовленнями, виробами.

При перевірці ведення обліку і розподілу прямих витрат аудитор аналізує дані, які містяться у відомостях розподілу і розрахунках, до яких належать: відомості розподілу нарахованої заробітної плати за рахунками і шифрами витрат; відомості розподілу витрачання матеріалів за напрямками виробничих витрат; розрахунок зносу основних засобів; розрахунок зносу нематеріальних активів; розрахунок зносу МШП; зведені дані за розрахунками із постачальниками і підрядчиками; листки-розшифровки та інші реєстри розподілу витрат за напрямками витрат. Інформацію, що міститься в наведених реєстрах, звіряють із відповідними даними за кореспондуючими рахунками, порівнюють із шифрами витрат і при встановленні помилок і розбіжностей з'ясовують їх причини. Далі перевіряють, як організований облік і розподіл непрямих (накладних) витрат (відомості розподілу і таблиці за рахунками 23 «Допоміжні виробництва», 91 «Загальновиробничі витрати». Аудитор повинен перевірити, як здійснювався розподіл цих витрат та їх списання в дебет рахунка 23 або безпосередньо в дебет рахунка 90.

За обліком втрат у виробництві аудитор повинен перевірити, як вівся облік браку продукції, за рахунок кого відшкодувалися суми втрат від простоїв, нестач тощо. Облік втрат від простоїв організовують за допомогою спеціальних документів — листків обліку простоїв. Втрати від простоїв із внутрішніх і зовнішніх причин обліковують на рахунку 24 «Брак у виробництві».

Облік нестач і надлишків у виробництві здійснюється, як правило, в ході інвентаризації. Нестачі є результатом недоліків оперативного контролю, крадіжок та інших причин. Аудитор перевіряє, чи правильно віднесені ці витрати на рахунок 947 «Нестачі і витрати від псування цінностей», яких заходів було вжито з метою відшкодування завданих збитків за рахунок винних осіб.

Досить трудомісткою роботою є перевірка даних з обліку незавершеного виробництва. Якщо на підприємстві ведуться інвентаризаційні відомості незавершеного виробництва, то аудитор з'ясовує, як проводиться оцінка залишків незавершеного виробництва, як складаються і розраховуються зведені дані, які використовуються для зведеного обліку витрат на виробництво.

При перевірці зведених даних обліку витрат на виробництво в цілому по підприємству аудитор перевіряє інформацію, що міститься в журналах-ордерах. Вони порівнюються з Головною книгою і відповідними реєстрами. При автоматизованому обліку замість журналів-ордерів перевіряють відповідні відомості оборотів за рахунками витрат.

Підсумковим етапом аудиту обліку витрат на промислових підприємствах є контроль розрахунків із калькулювання собівартості продукції. Калькулювання собівартості продукції (за кожним виробом або групою однорідних виробів) — це визначення фактичної собівартості одиниці продукції та порівняння її з плановою (кошторисною) або нормативною собівартістю. На практиці використовують різноманітні види калькуляції: планові, кошторисні, нормативні й звітні. Завдання аудитора полягає в перевірці звітних калькуляцій, виявленні застосовуваних статей витрат, аналізі даних. За результатами перевірки складаються висновки про відповідність способу калькулювання, що застосовується, визначеному в обліковій політиці.

Передусім необхідно перевірити, чи дотримуються на підприємстві положень прийнятої облікової політики. Поряд із цим аудитор повинен ознайомитися з організаційними і технологічними особливостями підприємства, типом виробництва, видами продукції, що випускається, ресурсами, що використовуються.

10.4. Аудит витрат на виробництво, собівартості виробленої і реалізованої продукції.

Аудит виробничої діяльності підприємства і витрат на виробництво є найважливішою і, водночас, найскладнішою частиною аудиторської перевірки. Одним з основних показників роботи будь-якого підприємства є випуск продукції та її собівартість. Останній показник залежить від багатьох чинників, на яких повинен зосередити увагу аудитор.

На етапі ознайомлення необхідно вивчити організацію виробництва і технологічного процесу на підприємстві, умови роботи.

Вивчення організаційно-технологічних особливостей клієнта

Перед початком перевірки в першу чергу аудитор повинен ознайомитися з організаційними і технологічними особливостями виробництва, видами продукції, що випускається, ресурсами, що використовуються підприємством.

Під організаційними особливостями необхідно розуміти етапи проходження технологічного процесу від одержання сировини та матеріалів зі складу до здавання на склад готової продукції після проходження відділу технічного контролю. При цьому аудитор вивчає документальне оформлення руху сировини, напівфабрикатів з одного цеху до іншого, як здійснюється контроль за збереженням і раціональним використанням сировини.

Технологічні особливості залежать від типу обладнання, яке використовується, наскільки це обладнання завантажене роботою — як повно використовується його потужність. Важливо звернути увагу на правильність застосування норм на списання сировини та матеріалів.

Слід мати на увазі, що при багатьох технологіях ці норми залежать від типу обладнання. Також необхідно перевірити відповідність наявного обладнання тому, яке відображене в бухгалтерському обліку. Шляхом спостереження аудитор може перевірити час використання обладнання протягом доби. Перевіркою витрачання електроенергії за лічильниками розрахунковим шляхом можна встановити, скільки обладнання працювало фактично і зіставити одержані дані з даними обліку.

Таким чином можна перевірити достовірність даних про використання обладнання. Якщо при перевірці виявиться, що за розрахунками обладнання використовувалось у дві зміни, а за даними обліку — в одну, це свідчатиме про наявність грубих порушень і потребуватиме від аудитора вжиття відповідних заходів:

- взяти пояснення від начальника цеху й енергетика клієнта;
- провести опитування працівників.

Подібна ситуація може свідчити про випуск «лівої» продукції.

Якщо в аудитора виникли такі підозри, він зобов'язаний зібрати докази, які об'єктивно підтвердили б або спростували цю інформацію.

При вивченні технологічних особливостей слід зіставити технологію, яка використовується підприємством, і технології, що використовуються в галузі, порівнявши такі характеристики: потужність; енергозатрати (необхідно орієнтуватися на енергозбережні технології); норми витрачання сировини; процент відходів тощо.

На етапі ознайомлення аудитор повинен встановити основні види продукції, що випускаються підприємством, її якість, супутню продукцію, її використання.

Аудит витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) проводиться після аудиту основних засобів, виробничих запасів, розрахунків з оплати праці тощо, що накладає відбиток на організацію аудиту інформації цієї підсукупності. При проведенні аудиту витрат на виробництво використовується вся інформація про встановлені суттєві відхилення при перевірках попередніх розділів, аналізується, розглядається в сукупності щодо об'єктів калькуляції.

Оцінка системи внутрішнього контролю

Для прийняття рішення про метод організації аудиторської перевірки витрат на виробництво, собівартості виробленої і реалізованої продукції аудитору необхідно провести тестування системи внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку і встановити, чи:

- визначаються в наказі про облікову політику витрати, що списуються на виробництво, у відповідності з П(с)БО;
- не змінювалася протягом звітного періоду облікова політика щодо визначення витрат на виробництво і собівартості продукції;
- дотримуються на підприємстві вимог, встановлених наказом про облікову політику.

Програма аудиту

Оцінивши систему внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку, аудитор приймає рішення щодо методу організації перевірки (суцільний, вибірковий), кількості аудиторських процедур, необхідних для підготовки об'єктивного висновку, і починає підготовку програми.

Установивши кількість виробництв у суб'єкта господарювання, необхідно перевірити, чи ведеться аналітичний облік за видами виробництв, за підрозділами й центрами витрат та чи відповідають залишки й обороти синтетичного обліку відповідним сумах за аналітичними рахунками.

Перевірка достовірності показника собівартості продукції

Для визначення собівартості випущеної продукції має важливе значення правильне рахування залишків незавершеного виробництва.

Залишки незавершеного виробництва оцінюються за фактичною собівартістю в розрізі калькуляційних статей витрат, за винятком статті «Втрати від браку» і деяких інших статей, що відносяться, як правило, повністю на товарну продукцію. В окремих галузях промисловості з коротким циклом технологічного процесу як виняток допускається оцінка незавершеного виробництва тільки за фактичною собівартістю сировини, матеріалів чи напівфабрикатів, виходячи із запланованої кількості.

До складу незавершеного виробництва не повинні входити матеріали і покупні напівфабрикати, які не підлягали обробці, відходи, які не здані на склад, і т. ін.

Джерелом перевірки є матеріали інвентаризації незавершеного виробництва. Необхідна також взаємна звірка звітних показників про витрати на виробництво.

Майже в усіх галузях промисловості при виробництві основної продукції отримують супутню продукцію і зворотні відходи. Недостовірна оцінка відходів та супутньої продукції може призвести до перекручення показника собівартості продукції. Відходи повинні оцінюватись, як правило, за цінами їх можливої реалізації чи використання на підприємстві.

Окремі підприємства допускають списання на виробництво недостач матеріалів, виявлених при проведенні інвентаризації, неправильний розподіл відхилень фактичних цін між матеріалами, списаними на виробництво, і залишками матеріалів на складі, що призводить до неправильного визначення собівартості продукції.

Необхідно з'ясувати, чи повністю входять до собівартості продукції нараховані амортизація основних засобів і знос малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Аудит собівартості

Аудитор вивчає методи обліку затрат на виробництво і калькулювання фактичної собівартості продукції. Залежно від виду продукції, її складності, типу і характеру організації виробництва в промисловості найчастіше виділяють: попередільний метод — на підприємствах з однорідною за вихідним матеріалом і характером обробки масовою продукцією з неперервним технологічним процесом; позамовний метод — в індивідуальному і дрібносерійному виробництвах, а також при виконанні дослідних, експериментальних, ремонтних та інших робіт. Аудитор оцінює обґрунтованість застосування того чи іншого методу обліку затрат і його вплив на правильність визначення собівартості продукції.

З'ясовується правильність вибору на підприємстві способу розподілення непрямих затрат між об'єктами калькулювання, з тим, щоб встановити, наскільки економічно обґрунтовано оцінюється продукція, яка виробляється. У промисловості, наприклад, використовується розподіл пропорційно сумі витрат на оплату праці, величині матеріальних затрат і т. ін.

У процесі аудиту собівартості звертають увагу на організацію обліку руху напівфабрикатів (деталей) у виробництві. Порядок організації обліку руху напівфабрикатів залежить від особливостей технологічної організації виробництва, номенклатури напівфабрикатів (деталей), які виготовляються, порядку приймання виконаних робіт, умов зберігання та інших факторів. Вибір варіанта обліку на підприємстві, яке перевіряється, повинен сприяти покращанню оперативно-виробничого планування і бути спрямованим на контроль за рухом напівфабрикатів у виробництві й залишками незавершеного виробництва, попередження можливого приховування браку і виявлення нестач, підвищення відповідальності осіб, які пов'язані з прийманням, видачею і транспортуванням

напівфабрикатів. Для повної впевненості в обґрунтованості формування собівартості аудитор необхідно оцінювати організацію зведеного обліку затрат на виробництво.

На підприємствах, що перевіряються, можлива організація зведеного обліку за безнапівфабрикатним або напівфабрикатним варіантами. Перший передбачає ведення обліку без визначення собівартості напівфабрикатів власного виробництва при передачі їх із цеху в цех; затрати на виготовлення напівфабрикатів, деталей і вузлів, що передаються з однієї стадії виробництва на іншу, враховуються в наступному переділі в розрізі статей витрат. При другому варіанті облік здійснюється з визначенням собівартості напівфабрикатів власного виробництва і передачі їх із цеху в цех у системі рахунків бухгалтерського обліку; собівартість напівфабрикатів враховується в подальшому переділі комплексною статтею «Напівфабрикати власного виробництва».

При аудиті собівартості особливу увагу приділяють вивченню складу затрат за видами калькуляційних статей. Така перевірка затрат розкриває їх цільове призначення і зв'язок із технологічним процесом, дає змогу визначити, як формуються затрати за видами виробленої продукції і місцями їх виникнення (цехи, дільниці, бригади), а також виявити невиробничі втрати і результати внутрішньозаводського госпрозрахунку.

Калькуляційні статті являють собою одноелементні або комплексні витрати. Для перевірки комплексних статей аудитор залучає кошториси і порівнює планові й фактичні затрати, звертаючи особливу увагу на допущені втрати і перевитрати.

Одним із найважливіших напрямів аудиту є вивчення поелементного складу і структури затрат у динаміці за ряд років, що дає змогу аудиторам позначити головні напрями пошуку резервів зниження собівартості продукції. До цих затрат з урахуванням їх економічного змісту належать: матеріальні затрати (за вирахуванням вартості повернених відходів); затрати на оплату праці; відрахування на соціальні потреби; амортизація основних засобів; інші затрати.

В елементі «Матеріальні затрати» знаходить відображення вартість сировини і матеріалів, які придбані зі сторони, покупних матеріалів, комплектуючих виробів, робіт і послуг виробничого характеру, природної сировини, придбаного зі сторони палива, покупної енергії всіх видів. Аудитор вивчає повноту оприбуткування матеріальних цінностей і дотримання норм їх витрачання на виробництво продукції. Установлюється правильність визначення вартості матеріальних ресурсів. Вона формується виходячи з цін їх придбання (без врахування податку на додану вартість), націнок (надбавок), комісійних винагород збутових організацій, вартості послуг товарних бірж, мита, плати за транспортування, збереження і доставки.

У вартість матеріальних ресурсів входять також затрати підприємств на придбання тари й упаковки.

Аудитору необхідно звернути увагу на обґрунтованість вилучення із затрат на матеріальні ресурси вартості повернених відходів і правильність їх оцінки.

Важливим елементом, що утворює собівартість продукції і підлягає перевірці, є «Затрати на оплату праці». У цьому елементі групуються витрати на оплату праці основного виробничого персоналу підприємства, враховуючи премії робітникам і службовцям за виробничі результати, стимулюючі й компенсуючі виплати, а також затрати на оплату праці працівників, які зайняті в основній діяльності, але не значаться в штаті підприємства. При цьому аудитор бере до уваги, що виплати заробітної плати за фактично виконану роботу, розраховані виходячи з відрядних розцінок, тарифних ставок і посадових окладів у відповідності з прийнятими на підприємстві формами і системами оплати праці, входять до собівартості в повній сумі, яка виявлена за відповідними розрахунковими документами.

Вивчаються компенсаційні виплати (оплата праці у зв'язку з підвищенням цін і індексацією доходів, виплати матерям по догляду за дитиною і т. ін.), які повинні входити до собівартості тільки в порядку норм, передбачених законодавством.

При перевірці затрат на оплату праці аудитор також враховує, що до них входять: вартість продукції, яка видається в порядку натуральної оплати працівникам, вартість предметів (форменого одягу, обмундирування), які безкоштовно видаються окремій категорії працівників, виплати, обумовлені районним регулюванням оплати праці (виплати за районними коефіцієнтами і коефіцієнтами за роботу в пустелях, безводних і високогірних місцевостях, надбавки до заробітної плати за неперервний стаж роботи в районах із тяжкими природнокліматичними умовами).

Ретельному дослідженню підлягають виплати, передбачені законодавством про працю, за

невідпрацьований на виробництві (неявочний) час. Значну частку цих затрат, поряд з оплатою пільгових годин підлітків, перерв у роботі матерів для годування дитини, оплати часу для виконання державних обов'язків і т. п., становлять виплати винагород за вислугу років, оплата чергових і додаткових відпусток. Якщо підприємство створювало резерв витрат на оплату чергових і додаткових відпусток, на виплату винагород за вислугу років, то встановлюється обґрунтованість операцій за рахунком 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

Перевіряючи статтю «Амортизація основних засобів», аудитор встановлює правильність і законність відображення сум амортизаційних відрахувань. Вони повинні рахуватися за обраним методом, рекомендованим НП(с)БО 7 «Основні засоби».

Керуючись галузевими методичними рекомендаціями з питань планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, аудитор встановлює правильність групування витрат за статтями, розподіл їх за видами продукції, між звітними періодами, а також між готовою продукцією і залишками незавершеного виробництва.

У процесі аудиторської перевірки аудитор повинен проаналізувати також правильність використання обраних способів (варіантів) обліку випуску продукції і визначення виручки від реалізації продукції (робіт, послуг).

Облік готової продукції, відвантаження і реалізації ведеться на рахунках 26 «Готова продукція» і 90 «Собівартість реалізації».

При перевірці обліку випуску і руху готової продукції аудитор з'ясовує, як організований облік випуску готової продукції.

Уточнюється, як оцінюється готова продукція. У зв'язку з інфляцією і зміною цін у цей час використовують такі види оцінки:

- за фактичною виробничою собівартістю (для індивідуального виробництва); + за неповною (скороченою) виробничою собівартістю, що розраховується за фактичними витратами без загальногосподарських витрат (для індивідуального і дрібносерійного виробництва);
- за оптовими цінами реалізації, коли оптові ціни застосовуються як тверді облікові ціни. При цьому відхилення обліковуються на окремому аналітичному рахунку. Цей метод можна успішно застосовувати при стабільних оптових цінах;
- за плановою (нормативною) виробничою собівартістю. При цьому виникає необхідність окремого обліку відхилень фактичної виробничої собівартості продукції від планової або нормативної. Однак у зв'язку зі змінами цін на матеріали нормативна собівартість часто змінюється, що ускладнює переоцінку;
- за вільними відпускними цінами, збільшеними на суму ПДВ;
- за вільними ринковими цінами. Цей варіант оцінки використовується, як правило, для обліку товарів, що реалізуються через роздрібну мережу.

Поряд із перевіркою застосування відповідного варіанта оцінки необхідно звернути увагу на: правильність визначення собівартості за видами виробів або замовленнями; розрахунок відхилень фактичної собівартості від планової (нормативної); правильність бухгалтерських проводок з обліку готової продукції; правильність ведення реєстрів обліку. Аудитору необхідно перевірити облік руху готової продукції на складі. З цією метою використовують такі способи, як оперативно-бухгалтерський (сальдовий), картково-документальний, безкартковий. Необхідно уточнити наявність класифікатора з готової продукції, вартісну оцінку, правильність оформлення прибуткових і видаткових документів.

Наступним етапом є перевірка обліку відвантаження і реалізації готової продукції (робіт, послуг).

При перевірці організації обліку відвантаження і реалізації продукції необхідно встановити і перевірити:

- наявність договорів на збут готової продукції і правильність їх оформлення;
- правильність оформлення документів і цін;
- ведення рахунка 90 «Собівартість реалізації продукції». При аудиті операцій із відвантаження і реалізації продукції необхідно звернути увагу на облік витрат, пов'язаних зі збутом продукції. Такі витрати називаються комерційними (позавиробничими) і обліковуються на рахунку 93 «Витрати на збут».

Перевірка правильності оприбуткування продукції з виробництва

Можливі перекручення звітних показників про випуск продукції. Відомі випадки корисливої зацікавленості деяких керівників підприємства в завищенні звітів про виконання плану, коли вони отримують премії за виконання і перевиконання його за завищеними показниками. Розглянемо деякі типові випадки приписок і перекручень у звітах про випуск продукції і способи їх виявлення.

Під виглядом готових виробів до складу товарної продукції іноді вносять не закінчені виробництвом вироби, некомплектну продукцію. Подібні факти можуть бути виявлені за матеріалами інвентаризації незавершеного виробництва (випадки внесення до складу готової продукції незакінчених, некомплектних виробів, браку).

Окремі керівники підприємств щоб приховати прориви на виробництві, штучно збільшують випуск товарної продукції звітного місяця за рахунок виробітку наступного місяця і тим самим збільшують процент виконання плану випуску продукції. Для цього виписують фальшиві здавальні накладні на передачу з виробництва на склади готової продукції, фактично не обробленої чи взагалі такої, яка не вироблялася в даному місяці. Такі приписки можна виявити перевіркою даних про випуск продукції за останні й перші числа суміжних звітних періодів.

Приписки можуть бути виявлені також зіставленням кількості випущеної продукції з кількістю матеріалів, відпущених у ці дні на виробництво.

У деяких випадках приписки продукції можуть приховуватися за підробленими розписками про залишені нібито на зберігання в цехах готові вироби. Встановити такі факти можна інвентаризацією.

Типові помилки і порушення

При проведенні аудиторського дослідження правильності відображення в обліку і звітності витрат та встановлення собівартості продукції (робіт, послуг) необхідно впевнитися у відсутності типових помилок і порушень. Розглянемо деякі з них.

- Одним із найпоширеніших порушень, які призводять до перекручення собівартості продукції (робіт, послуг), є неправильний розрахунок амортизації. Амортизація основних засобів є значним і, водночас, легко регулюючим елементом затрат на виробництво. Викривлення її величини може бути досягнуте порушенням діючих норм, продовженням нарахування амортизаційних відрахувань після закінчення терміну експлуатації основних засобів, неправильним визначенням первісної вартості, неправильним застосуванням прискореної амортизації. Однозначне вирішення цих питань повинно бути зафіксоване в обліковій політиці підприємства. У протилежному випадку можливе штучне регулювання витрат і непослідовність їх обліку.
- Послуги, отримані зі сторони і спожиті в виробничому процесі підприємства, входять до собівартості продукції на основі рахунків, пред'явлених постачальниками, як правило, на початку наступного місяця. З метою штучного зниження величини цих затрат такі записи можуть відкладатися на наступний місяць, що найбільш доступно для послуг, які споживаються рівномірно протягом усього місяця. Можливість такого викривлення обліку витрат полегшується тим, що повнота і своєчасність відображення цих даних контролюється записами про оплату послуг на грошових рахунках. При нормальній постановці обліку вартість спожитих послуг, навіть за відсутності рахунків постачальників чи надходження їх із запізненням, повинна бути внесена у витрати виробництва за попереднім орієнтованим розрахунком.
- Вразливим для достовірності обліку операцій є розподілення транспортно-заготівельних витрат (відхилень у вартості матеріалів). Тут можливі порушення, пов'язані з їх повним списанням (без віднесення частини їх на вартість залишку матеріалів), чи, навпаки, відмова від списання і залишення їх на балансі. На практиці зустрічається різний підхід до списання дебетових і кредитових відхилень залежно від загального стану витрат на виробництво. Зокрема збільшують частку кредитових (червоних) відхилень, які списують, і зменшують частку дебетових відхилень, коли загальні витрати перевищують їх нормативну величину. Протилежний спосіб незаконного регулювання витрат застосовують при більш сприятливому їх стані. В усіх цих випадках виявляється недопустиме ігнорування середнього відсотка відхилень як основи для їх розподілення між затратами на виробництво і залишком матеріалів на складах на кінець місяця.
- Однією з умов повноти і достовірності обліку затрат на заробітну плату є правильне

відображення в обліку виникнення і використання резерву на оплату відпусток. Як свідчить аудиторська практика, сьогодні деякі суб'єкти господарювання відмовляються від створення резерву за умови рівномірного протягом року надання відпусток працівникам підприємства. Відмова від створення резерву може призвести до штучного приховування витрат, не кажучи вже про те, що при цьому затрати на оплату відпусток отримують нерівномірний характер. Проте за наявності такого резерву не виключається можливість викривлення облікових даних у частині витрат на оплату відпустки. Тут необхідне точне дотримання ряду вимог, без яких враховані затрати будуть недостовірними. Перш за все повинен бути реальний відсоток відрахувань до резерву у відповідності з тривалістю відпустки, що має знайти відображення в обліковій політиці економічного суб'єкта. Кінцеву суму витрат на оплату відпусток потрібно уточнювати шляхом проведення інвентаризації резерву, яка складається з вирахування обумовленої величини можливих затрат для компенсації працівникам підприємства невикористаної ними частини відпустки. Порушення цих вимог може бути одним зі способів фальсифікації обліку затрат на заробітну плату.

➤ Вибір методу розподілення видатків на управління і обслуговування виробництва між видами продукції належить до компетенції підприємства і становить частину його облікової політики. Тому найважливішими умовами достовірності внесення таких затрат у собівартість продукції є:

- відповідність бази їх розподілу між видами продукції особливостям галузі й організаційно-технічній специфіці конкретного підприємства;
- дотримання принципу і послідовності здійснення обраної методики.

В аудиторській практиці нерідко зустрічається викривлення показника собівартості незавершеного виробництва, який встановлюється шляхом проведення інвентаризації незавершеного виробництва та його оцінки за методами, обраними підприємством і узаконеними наказом про облікову політику.

Загальну оцінку ступеня достовірності даного показника можна дослідити проаналізувавши динаміку його зміни. Різке коливання рівня затрат, яке належить до незавершеного виробництва, в більшості випадків може свідчити про штучне регулювання цього показника залежно від економічної ситуації на підприємстві.

При перевірці показника собівартості одиниці виробленої продукції необхідно звернути увагу на розподілення затрат між основною, допоміжною і супутньою продукцією. Неправильне визначення собівартості різних видів продукції може мати негативні наслідки, коли завищується собівартість одного виду продукції за рахунок іншого.

Для забезпечення правильного калькулювання собівартості кожного виду продукції і достовірності обліку результатів їх реалізації потрібні відповідні методичні підходи і їх відображення в обліковій політиці підприємства.

Із точки зору дотримання облікової політики можуть бути допущені такі помилки:

- порушення вимоги незмінності вибраного на початку періоду, що перевіряється (облікового року), методу обліку витрат та калькуляції собівартості продукції, їх відповідності нормативним документам (позамовний, попро-цесний (простий), попередільний, нормативний методи калькуляції);
- помилки в розмежуванні й віднесенні витрат за звітними періодами (залишки незавершеного виробництва, витрати грудня в січні і навпаки);
- помилки в нарахуванні зносу за основними засобами і віднесення на рахунки витрат;
- помилки в нарахуванні зносу за нематеріальними активами, малоцінними та швидкозношуваними предметами і віднесення сум зносу на витрати виробництва;
- недотримання встановленого порядку розподілу накладних витрат;
- безпідставне віднесення фактичних сум витрат за відрядженнями (особливо за кордон), представницьких витрат, витрат на рекламу, оплату аудиторських послуг та інших витрат і їх віднесення на витрати виробництва.

Досвід проведення аудиторських перевірок переконує, що можна виділити такі помилки (викривлення) при веденні обліку витрат на виробництво:

- необґрунтоване завищення (заниження) величини матеріальних витрат, незавершеного виробництва, сум з оплати праці та ін.;
- внесення до витрат виробництва адміністративних витрат та витрат на збут;

- необґрунтоване віднесення на витрати виробництва звітного періоду транспортних витрат, що належать до залишку невикористаних запасів;
- віднесення капітальних вкладень в основні засоби на витрати виробництва і обігу;
- внесення в собівартість витрат, виробничий характер яких не обґрунтований;
- внесення витрат у собівартість без належного документального обґрунтування і виправдовуючих первинних документів;
- внесення витрат на відрядження, не пов'язаних із підприємницькою діяльністю організації, у собівартість;
- внесення амортизації нематеріальних активів, вартість яких не підтверджена документально, у собівартість;
- внесення витрат на утримання невиробничих основних засобів у собівартість.

Виявлені помилки і порушення узагальнюють у робочому документі.

10.5. Аудит витрат діяльності

До витрат діяльності відносять витрати, пов'язані з операційною діяльністю, але які не входять до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат за НП(с)БО № 16 відносять:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати.

До адміністративних витрат належать такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші, передбачені законодавством, обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що входять до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

До витрат на збут входять такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

До інших операційних витрат входять:

- витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»;
- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти у національну грошову одиницю, є еквівалентом, виражена у грошовій одиниці України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;
- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, пов'язаними з операційною діяльністю підприємства);
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі й втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

Метою аудиту витрат є:

- перевірка правильності класифікації витрат, не пов'язаних із виробництвом;
 - перевірка повноти відображення витрат у бухгалтерському обліку.
- При перевірці витрат діяльності необхідно виконати такі аудиторські процедури:
- перевірка обґрунтованості внесення витрат до складу адміністративних;
 - перевірка складу витрат за статтями згідно із застосовуваною підприємством класифікацією;
 - перевірка обґрунтованості віднесення до складу адміністративних витрат податків, зборів та обов'язкових платежів;
 - складання переліку видів та сум податків, віднесених на адміністративні витрати;
 - перевірка наявності та повноти оформлення документів, які підтверджують витрати;
 - перевірка обґрунтованості внесення витрат до складу витрат на збут;
 - перевірка складу витрат за центрами виникнення витрат згідно із застосовуваною підприємством класифікацією;
 - перевірка наявності та повноти оформлення документів, які підтверджують витрати;
 - перевірка правильності визначення собівартості іноземної валюти, що реалізована, та операційних курсових різниць;
 - перевірка відповідності застосованого методу оцінки запасів при реалізації облікової політики;
 - перевірка обґрунтованості внесення витрат до складу адміністративних;
 - перевірка правильності розрахунку резерву сумнівних боргів;
 - перевірка обґрунтованості списання на витрати поточної безнадійної заборгованості суми, що перевищує резерв сумнівних боргів;
 - перевірка правильності відображення в обліку витрат від знецінення, нестачі та псування запасів;
 - перевірка наявності й повноти оформлення документів, які підтверджують витрати;
 - перевірка повноти відображення витрат, пов'язаних із нарахуванням та сплатою відсотків за кредит;
 - перевірка наявності й правильності відображення витрат, пов'язаних із випуском, утриманням та обігом цінних паперів;
 - перевірка наявності й правильності відображення витрат, пов'язаних із фінансовим лізингом;
 - перевірка наявності й правильності відображення витрат, пов'язаних із втратами: від інвестицій в асоційовані підприємства; від спільної діяльності; від інвестицій у дочірні підприємства;
 - перевірка розрахунку собівартості: реалізованих фінансових інвестицій; реалізованих необоротних активів; реалізованих майнових комплексів;
 - перевірка правильності розрахунку від'ємних неопераційних курсових різниць;
 - складання переліку відсутніх первинних документів;

- складання переліку витрат, не відображених в обліку;
- узагальнення інформації з аудиту витрат;
- перевірка Головної книги щодо суттєвості нестандартних записів на бухгалтерських рахунках;
- вивчення операцій із пов'язаними сторонами: протоколів, договорів щодо операцій із пов'язаними сторонами, наявності операцій із пов'язаними особами, не відображених в обліку.

Тестування дає змогу встановити, як здійснюється класифікація витрат на підприємстві, чи здійснюється санкціонування таких витрат.

За результатами тестування аудитор переходить до складання програми аудиту витрат діяльності. Кількість аудиторських процедур оберненопропорційна оцінці системи внутрішнього контролю: чим вища оцінка системи внутрішнього контролю, тим менше аудиторських процедур може планувати аудитор.

За програмою аудиту здійснюється перевірка правильності відображення витрат діяльності в обліку і звітності за обраним методом організації аудиту (суцільний, вибірковий, комбінований).

Тема 11. Аудиторська перевірка формування доходів і фінансових результатів.

План

- 11.1. Мета і завдання аудиту доходів і результатів діяльності
- 11.2. Особливості нормативної бази аудиту доходів і фінансових результатів
- 11.3. Предметна область аудиторського дослідження доходів
- 11.4. Аудит доходів та фінансових результатів

11.1. Мета й завдання аудиту доходів і результатів діяльності

Метою будь-якої підприємницької діяльності є одержання прибутку. Прибуток — це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. Звідси отримання доходів прямопропорційно впливає на суму отриманого прибутку, тобто на досягнення основної мети підприємництва. Тому всі об'єкти підприємницької діяльності прагнуть одержати якнайкращі результати за цими показниками.

Поняття «дохід» — надзвичайно розповсюджене, широко вживане і, в той же час, дуже багатозначне.

У широкому тлумаченні цього слова «дохід» означає будь-яке надходження грошових коштів або матеріальних цінностей, що мають грошову оцінку.

Дохід суб'єкта господарювання — це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Аудитору необхідно пам'ятати, що у Звіті про фінансові результати доходи відображають за видами діяльності.

Суб'єкти господарювання отримують доходи від реалізації продукції та інших активів, робіт, послуг.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контролю за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Дохід, пов'язаний із наданням послуг, визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, за умови, що результат цієї операції може бути достовірно оцінений.

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:

- можливості достовірної оцінки доходу;
- імовірності надходження економічних вигод від надання послуг;

- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

У ринкових умовах господарювання результати діяльності суб'єктів підприємницької діяльності є інформацією, яка цікавить широке коло користувачів фінансових звітів.

Зокрема об'єктивна і достовірна інформація про діяльність суб'єктів господарювання необхідна:

- власникам суб'єктів господарювання для визначення стратегії їх розвитку;
- інвесторам (місцевим та іноземним) при вкладанні своїх капіталів у інші суб'єкти господарювання;
- банкам для прийняття рішення про доцільність надання кредиту;
- постачальникам для одержання гарантій повної оплати за відвантажені товари, виконані роботи і надані послуги;
- акціонерам для контролю за роботою адміністрації товариства;
- державним органам для планування потреб макроекономіки та оцінки податкових надходжень до бюджету тощо;
- державним органам, судам, прокурорам та слідчим для підтвердження достовірності фінансової інформації, що їх цікавить, урахувавши інформацію, яка є комерційною таємницею.

Користувачі, для яких достовірність фінансової інформації про доходи і фінансові результати є досить значною, потребують засвідчення її аудитором.

Метою аудиту доходів і результатів діяльності є встановлення об'єктивної істини щодо достовірності, об'єктивності, правдивості й законності відображення в бухгалтерському обліку й фінансовій звітності доходів та фінансових результатів і донесення цієї істини через аудиторський звіт до користувачів інформації. Для досягнення цієї мети необхідно:

- перевірити, чи відповідають показники за доходами і фінансовими результатами Звіту про фінансові результати в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок його підготовки;
- перевірити достовірність показника прибутковості акцій;
- провести зіставлення показників за доходами і фінансовими результатами з відповідними показниками минулого року, з плановими завданнями;
- підтвердити або спростувати інформацію про доходи і фінансові результати діяльності, відображені у Звіті про фінансові результати, аудиторським звітом.

11.2. Особливості нормативної бази аудиту доходів і фінансових результатів

При дослідженні операцій за доходами і фінансовими результатами слід керуватися: НПСБО 1, НП(с)БО 15 «Дохід», Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291.

Визнання доходу і достовірна його оцінка — необхідна інформація для відображення її у фінансовій звітності. У свою чергу, фінансова звітність необхідна для забезпечення інформацією потенційних інвесторів, власників підприємств, кредиторів та інших її користувачів.

Слід пам'ятати, що НП(с)БО 15 поширюється тільки на доходи підприємств від звичайної діяльності. Не зайвим буде тут нагадати, що звичайною діяльністю вважається будь-яка діяльність підприємства, крім надзвичайної (незвичайної), тобто тієї, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства і не є частою або регулярною.

Однак цей стандарт не поширюється і на деякі доходи від звичайної діяльності, такі, як: доходи від оренди, доходи за контрактами на надання послуг у сфері будівництва та інші доходи, перелічені у пункті 3 зазначеного стандарту.

Отже, НП(с)БО 15 може використовуватися при обліку доходів від:

- * реалізації продукції (товарів, інших активів);
- * надання послуг;
- * отриманого цільового фінансування;
- * використання активів підприємства іншими сторонами, результатом чого є отримання відсотків, роялті та дивідендів.

У НПСБО 1 одним із принципів підготовки фінансової звітності передбачений принцип

нарахування (тобто доходи відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошових коштів) і відповідності доходів і витрат (тобто фінансовий результат звітного періоду визначається шляхом порівняння доходів із витратами, здійсненими для отримання цього доходу).

Доходи від звичайної діяльності, які підприємство визнало як доходи, класифікуються у фінансовій звітності за групами (п. 7а-д НП(с)БО 15). Для цього і Планом рахунків (затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291) передбачено відображати доходи, які належать до різних груп, на різних рахунках доходів.

Так, група «Дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів (робіт, послуг) відображається за рахунком 70 «Доходи від реалізації», де узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції, товарів (робіт, послуг).

Група «Інші операційні доходи» відображається на рахунку 71 «Інший операційний дохід», на якому обліковуються: доходи від реалізації іноземної валюти; доходи від реалізації інших оборотних активів; доходи від операційних курсових різниць за операціями в іноземній валюті; суми отриманих штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, визначених боржником або щодо яких отримане рішення суду про їх стягнення; доходи від списання кредиторської заборгованості, щодо якої закінчився термін позовної давності; відшкодування раніше списаних активів; інші доходи від операційної діяльності.

Доходи у вигляді дивідендів, відсотків, роялті належать до доходів групи «Фінансові доходи», і для їх обліку Планом рахунків передбачений рахунок 73 «Інші фінансові доходи».

Доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною і фінансовою діяльністю підприємства, належать до групи доходів, яка класифікується як «Інші доходи», і відображаються на однойменному рахунку 74. До таких доходів можна віднести дохід від неопераційних курсових різниць, від безоплатно отриманих активів та ін.

Визнання доходу

Дохід від звичайної діяльності визнається тоді, коли в результаті господарської операції збільшуються активи або зменшуються зобов'язання і внаслідок цього відбувається зростання власного капіталу.

Таким чином, якщо активи збільшуються (або зобов'язання зменшуються), але це не призводить до зростання власного капіталу, дохід не визнається.

Такі надходження, як:

- суми ПДВ;
- суми надходжень за договорами комісії та іншими аналогічними договорами на користь комітента;
- суми передоплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- суми авансу;
- суми завдатку під заставу, які приводять до збільшення активів, однак не приводять до зростання власного капіталу, передбачено не визнавати доходом підприємства.

Таке «невизначення» вищезазначених надходжень по-різному відображається і на рахунках бухгалтерського обліку.

Визнання доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, інших активів) / Визнання доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, інших активів) (далі — продукція) також пов'язане з виконанням деяких умов, зазначених у пункті 8 НП(с)БО 15.

▪ Передача покупцеві ризиків і вигод, пов'язаних із правом власності на продукцію. Визначення моменту, у який відбувається передача, пов'язане з правом власності на продукцію. У більшості випадків передача ризиків і вигод від володіння збігається з передачею юридичного права власності або з передачею в управління покупцеві (торгівля).

В інших випадках передача ризиків і вигод відбувається не завжди одночасно з передачею юридичного права власності.

Можливі ситуації, за яких підприємство-продавець зберігає ризики і вигоди за собою, наприклад:

а) коли відвантажена продукція підлягає подальшому монтажу, і цей монтаж є вагомою частиною контракту, який ще не був завершений підприємством;

б) коли покупець має право анулювати придбання з причин, визначених у контракті на

реалізацію, і підприємство-продавець не впевнене в неповерненні продукції.

Управління і контроль за реалізованою продукцією. Тобто якщо підприємство залишає за собою подальше керівництво або контроль за реалізованою продукцією, то дохід від такої реалізації не визнається.

Сума доходу достовірно визначена.

Упевненість у тому, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод. Тобто, якщо існує невпевненість в отриманні компенсації від реалізації, то до усунення цієї невпевненості дохід не повинен визнаватися.

Витрати, пов'язані з операцією реалізації продукції, достовірно визначені. У даному випадку НП(с)БО 15 ще раз нагадує про принцип відповідності доходів і витрат. Тому і отримані аванси, і передоплати неможливо визнати доходом.

Визнання доходу від надання послуг

Підхід до визначення доходу від надання послуг істотно відрізняється від звичайного визначення доходу в момент підписання акта виконаних робіт (наданих послуг).

НП(с)БО 15 передбачає визначення доходу:

- виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу (часто такий метод називають методом поетапного виконання);
- методом рівномірного його нарахування за певний період часу.

Згідно із цими методами дохід визначається в тих звітних періодах, у яких надаються відповідні послуги.

Визначення доходу за методом оцінки ступеня завершеності операцій здійснюється трьома способами:

1) вивченням виконаних робіт (коли сторони, вивчивши виконані вже послуги, визначили ступінь їх готовності та оцінили їх конкретну суму);

2) визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які повинні бути надані;

3) визначенням питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. При цьому сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг саме на цю дату.

Визначення доходу за методом рівномірного нарахування є ніби особливим правилом і застосовується тоді, коли надання послуг полягає у виконанні необмеженої кількості дій (операцій) за певний період часу. Це найлегший метод визначення доходу, при використанні якого необхідно тільки точно знати період, за який підприємство повинне надати послуги, і загальну суму доходу, встановлену договором.

Необхідно також зазначити, що НП(с)БО 15 передбачає і неможливість на ранніх етапах операції достовірно оцінити дохід від надання послуг. У такому разі цей стандарт пропонує визначити дохід тільки в розмірі понесених затрат, які передбачається відшкодувати.

Визнання доходу від використання активів підприємства іншими сторонами

Дохід від фінансової діяльності підприємства у вигляді відсотків, дивідендів і роялті визнається, якщо ймовірно надходження економічних вигод, і дохід може бути достовірно оцінений у такому порядку:

- відсотки визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать;
- роялті визнається за принципами нарахування згідно з економічним змістом угоди;
- дивіденди визнаються в періоді прийняття рішення про їх виплату.

При проведенні аудиту доходів необхідно перевірити, чи дотримується підприємство названих вимог нормативних документів.

11.3. Предметна область аудиторського дослідження доходів

Для прийняття відповідних рішень користувачам важливо мати повну, правдиву і неупереджену Інформацію щодо доходів і фінансових результатів суб'єкта господарювання. Така інформація знаходить відображення у Звіті про фінансові результати (ф. 2). А гарантом її достовірності виступає аудитор, який засвідчує звітність своїм аудиторським звітом.

У Звіті фінансові результати (ф. 2) показані за видами діяльності: надзвичайної і звичайної. Інформація про звичайну діяльність подається у розрізі її підвидів: операційної, інвестиційної та

фінансової.

Рахунки класу 7 (за винятком рахунка 79 «Фінансові результати») — це рахунки, на яких відображаються доходи від різних видів діяльності.

За кредитом рахунка 70 «Доходи від реалізації» в кореспонденції з дебетом рахунків 30 «Готівка», 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» тощо відображається дохід від реалізації товарів, робіт, послуг, готової продукції, тобто загальний дохід без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів, ПДВ, акцизу й інших податків із продажу.

Відразу за дебетом рахунка 70 у кореспонденції з рахунком 64 «Розрахунки за податками і платежами» відображають нараховані з продажу суми ПДВ, акцизу тощо.

У кінці звітної періоду або в кінці року рахунок 70 закривається, і сальдо списується на фінансовий результат записом за дебетом рахунка 70 і кредитом рахунка 79. До рахунка 79 відповідно до Інструкції № 291 ведуть субрахунки за видами діяльності:

791 «Результат основної діяльності»;

792 «Результат фінансових операцій»;

793 «Результат від іншої звичайної діяльності»;

На рахунок 79 у кінці звітної періоду списується інформація з рахунків витрат.

При перевірці слід пам'ятати, що, крім доходів від основної діяльності, підприємство може отримувати доходи від іншої діяльності.

За кредитом рахунка 71 «Інший операційний дохід» відбивається інформація про суми іншого доходу, отриманого від операційної діяльності підприємства. Це, зокрема, дохід від реалізації іноземної валюти, інших оборотних активів, дохід від операційної оренди активів, від операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті, відшкодування раніше списаних активів, дохід від списання кредиторської заборгованості, по якій закінчився термін позовної давності і т. ін.

За кредитом рахунка 72 «Дохід від участі в капіталі» відображається інформація про суми доходу від інвестицій, які здійснені в асоційовані, спільні або дочірні підприємства й облік яких ведеться за методом участі в капіталі.

За кредитом рахунка 73 «Інші фінансові доходи» показують суми доходів від фінансової діяльності підприємства: дивіденди, належні від інших підприємств; винагорода за здані у фінансову оренду основні засоби тощо.

За кредитом рахунка 74 «Інші доходи» показують суми доходів, які виникають у процесі звичайної діяльності підприємства і які не пов'язані з операційною і фінансовою діяльністю: дохід від реалізації необоротних активів, дохід від неопераційних курсових різниць, дохід від безоплатно отриманих активів та ін.

Слід зазначити, що за дебетом рахунків доходів (71 і 74) відображаються суми непрямих податків (наприклад, ПДВ), а у відповідних рядках Звіту зазначені суми доходів відображаються за вирахуванням цих податків.

У кінці звітної періоду зазначені рахунки також закриваються записами по дебету рахунків 71-75 і кредиту рахунка 79.

У кінці року сальдо рахунка 79 закривається на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)». Слід звернути увагу на те, що прибуток може бути використаний тільки на виплату дивідендів, збільшення статутного фонду і створення відповідно до чинного законодавства і засновницьких документів резервного капіталу підприємства.

Із метою перевірки достовірності відображеної в обліку на рахунках доходів інформації аудитор повинен вивчити:

- елементи облікової політики суб'єкта господарювання з питань доходів і фінансових результатів;
- достовірність операцій з обліку доходів і фінансових результатів;
- записи в первинних документах, регістрах обліку і звітності за доходами і фінансовими результатами;
- інформацію про доходи і фінансові результати, що знайшла відображення в попередніх перевірках.

11.4. Аудит доходів та фінансових результатів

Метою ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності за Законом України «Про

бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів суб'єкта господарювання. Якісна фінансова інформація зменшує інформаційний ризик споживачів фінансових звітів. Недоброякісна, тобто викривлена інформація з фінансових результатів, яка узагальнюється, спотворює макроекономічні показники та призводить до прийняття неадекватних управлінських рішень на загальнодержавному рівні. При перевірці правильності відображення доходів і фінансових результатів аудитором необхідно впевнитися, що при складанні Звіту про фінансові результати підприємство виконало основні вимоги до річних звітів.

Перевірка звіту про фінансові результати

У процесі підтвердження достовірності інформації звіту з фінансових результатів, який здійснюється аудитором під час аудиту фінансової звітності, можуть виникнути три ситуації, коли:

- інформація, зафіксована у звіті, відображає реальний результат від фінансово-господарської діяльності;
- інформація у звіті викривлена ненавмисне, тобто через помилки обліку, неправильне тлумачення законів, неправильну інтерпретацію господарських фактів і з інших причин;
- інформація у звіті викривлена через неправильне її відображення працівниками підприємства з попереднім наміром, тобто шляхом застосування дій, спеціально підготовлених для викривлення певної інформації. Важливою якісною характеристикою інформації звітності з фінансових результатів є повнота інформації, яка в Україні найчастіше стає причиною викривлення цієї звітності. Так, за даними численних публікацій та експертних опитувань, питома вага господарських операцій, здійснених у тіньовому секторі економіки, складає від 40 до 55% за оцінкою різних фахівців.

Якщо мова йде про викривлення показників із фінансових результатів, то слід визначити його мету — це заниження базових показників звітності, на основі яких визначається балансовий прибуток, або їх завищення. У зв'язку з тим, що показники звітності з фінансових результатів пов'язані з податковою звітністю, мета заниження таких показників полягає в ухиленні від сплати податків. У разі, коли базові показники з фінансових результатів завищені, і на їх основі — балансовий прибуток, мета такого викривлення — покращення показників фінансової звітності для подачі її користувачам.

Однак під час здійснення такої складної процедури, як підтвердження достовірності і повноти показників звітності з фінансових результатів, не слід обмежуватися лише такими мотивами її викривлення.

Основними напрямками емпіричного дослідження є:

- визначення зовнішніх обставин, пов'язаних із діяльністю підприємства, під тиском яких не відображаються реальні результати фінансово-господарської діяльності;
- вивчення особистих мотивів, які спонукають посадових осіб, що мають відношення до фінансової та податкової звітності, впливати на достовірність інформації в цій звітності;
- виявлення причин, які сприяють приховуванню фактів недостовірного відображення інформації про фінансові результати у фінансовій і податковій звітності;
- виявлення мотивацій (психоаналітичний підхід), здатних виправдати факт недостовірного відображення інформації про фінансові результати у фінансовій та податковій звітності;
- виявлення способів приховування фактів про невідповідність реальних даних з фінансових результатів, наданих у фінансовій і податковій звітності;
- визначення заходів, які можуть сприяти як найдостовірнішому відображенню результатів фінансово-господарської діяльності у фінансовій і податковій звітності.

Фінансовий облік виконує дві основні функції:

- вимірює і відображає фінансовий результат;
- відображає фінансовий стан підприємства: його активи, зобов'язання і власний капітал.

Бухгалтерський облік, згідно з новими стандартами, побудований на загальноприйнятих принципах бухгалтерського обліку й міжнародних стандартах обліку й звітності. Він спрямований на:

- об'єктивне визначення й відображення фінансового результату діяльності й фінансового стану;
- відображення ринкових ризиків;

- урахування впливу ринку на діяльність.

Тому вивчення показників звітності закінчується дослідженням правильності відображення господарських фактів у бухгалтерському обліку.

Перш ніж розпочати більш детальну перевірку доходів, необхідно визначити суттєвість конкретних груп доходів (НП(с)БО 15) у загальному обсязі доходів. Якщо аудитор визнає певний вид доходу несуттєвим, він може ігнорувати подальшу перевірку цього доходу й зосередити увагу на суттєвих доходах.

Із метою запровадження методу організації аудиту доходів і фінансових результатів, а також кількості необхідних аудиторських процедур, аудитор проводить тестування внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку, яке дозволяє отримати відповіді на такі запитання:

- аналітичний облік доходів здійснюється з достатнім рівнем деталізації?
- відвантаження продукції й товарів санкціонується належним чином?
- дані аналітичного обліку звіряються із синтетичними регістрами та Головною книгою?
- бухгалтерський облік доходів і фінансових результатів ведеться відповідно до вимог НП(с)БО 15 «Доходи»?

Після визначення суттєвості групи доходів і встановлення оцінки системи внутрішнього контролю й бухгалтерського обліку аудитор вирішує, які групи доходів він перевірятиме і з застосуванням якого методу організації перевірки (суцільний, вибірковий, комбінований).

Під час складання програми аудиту доходів аудитор повинен запланувати аудиторські процедури, які б дозволили йому встановити об'єктивну істину щодо таких тверджень:

- доходи одержані за результатом дійсних операцій у процесі звичайної діяльності;
- відображені у звітності доходи відповідають інформації, узагальненій на відповідних рахунках бухгалтерського обліку;
- доходи, відображені на рахунках бухгалтерського обліку, підтверджені відповідними первинними документами на відвантажену продукцію та надані послуги;
- доходи відображені у відповідному періоді;
- доходи висвітленні в примітках до фінансової звітності належним чином.

При здійсненні операцій із реалізації між сторонами укладається договір купівлі-продажу, за яким одна сторона (продавець) передає або зобов'язується передати майно (товар) у власність другій стороні (покупцеві), а покупець приймає або зобов'язується прийняти майно (товар) і сплатити за нього певну грошову суму.

Аудитору необхідно впевнитися, що:

- господарські операції з продажу продукції, товарів, надання послуг тощо оформлені відповідними договорами;
- договори укладені відповідно до вимог Цивільного законодавства;
- ці договори не є обтяжливими для підприємства;
- ціна реалізації за договором відповідає затвердженій калькуляції.

При встановленні фактів реалізації продукції, товарів, робіт та послуг без укладання договорів аудитор повинен зафіксувати встановлені факти в робочому документі. За фактами реалізації, які оформлені договорами купівлі-продажу, підряду тощо, необхідно хоча б вибірково перевірити, чи відповідає оформлення договорів вимогам Цивільного кодексу (гл. 52, 53, 54, 61, 63, 64 і т. ін.).

Як правило, найбільшу питому вагу у доходах підприємства складають доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Величина цього доходу залежить від кількості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) і реалізаційної ціни. Тому аудитору необхідно за обраним методом організації перевірки (суцільний, вибірковий) перевірити чинники, які впливають на достовірність відображеної в бухгалтерському обліку й фінансовій звітності інформації щодо доходів від реалізації.

У першу чергу, необхідно перевірити відповідність інформації щодо кількості відвантаженої продукції за даними складу та даними документів на відвантаження продукції.

При виявленні значної кількості фактів відхилення даних складського обліку від даних документів на реалізацію аудитору необхідно розширити межі аудиторського дослідження.

При перевірці доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) необхідно уважно вивчити відповідність цін реалізації за документами на реалізацію цінам, установленим відповідними калькуляціями. У разі виявлення відхилень аудитор розраховує суму недоодержаних доходів, з'ясовує причини відхилень шляхом заслуховування пояснень відповідальних осіб.

Ця інформація необхідна, в першу чергу, для внутрішніх користувачів (власників, адміністрації), але може бути цікавою (якщо суми суттєві) і для зовнішніх користувачів.

Результати такої перевірки фіксують у робочому документі.

Якщо за даними цієї перевірки встановлено значну кількість фактів відхилень у цінах, то необхідно розширити межі вибіркового дослідження.

За встановленими фактами відхилень у цінах реалізації аудитор проводить детальне дослідження, в результаті якого встановлює:

- яким покупцям продукція відвантажена за цінами, нижчими за встановлені калькуляцією;
- як це відбилося на доходах підприємства;
- хто з персоналу санкціонував таку реалізацію;
- чи була в тому виправдана необхідність.

Результати аудиторського дослідження відхилень у цінах реалізації аудитор відображає в робочому документі.

Залежно від суттєвості інших груп доходів аудитор приймає рішення щодо їх перевірки й аналогічно проводить аудиторське дослідження.

Із метою підготовки висновку всі виявлені порушення і помилки аудитор відбиває

При перевірці правильності формування й розподілу прибутку необхідно враховувати положення таких документів:

- засновницьких документів і статуту акціонерного товариства;
- актів перевірки ревізійною комісією акціонерного товариства;
- актів перевірки акціонерного товариства аудиторськими фірмами;
- протоколів зборів акціонерного товариства;
- письмових звітів спостережної Ради акціонерного товариства про результати перегляду річного балансу;
- актів перевірки діяльності акціонерного товариства органами податкової адміністрації, контрольно-ревізійним управлінням Міністерства фінансів та іншими контролюючими органами.

Тема 12. Завершення аудиторської перевірки та узагальнення результатів аудиту фінансової звітності.

План

12.1. Оцінка результатів аудиту та порядок зберігання підсумкових документів

12.2. Звітність аудиторських фірм за результатами аудиту та за результатами діяльності

12.3. Використання результатів аудиту замовниками перевірки та іншими користувачами звітності

12.1. Оцінка результатів аудиту та порядок зберігання підсумкових документів

Результати аудиту оцінюються на заключній стадії аудиторської перевірки за наступними критеріями:

- повнота виконання всіх пунктів програми (розширеного плану);
- якість виконання всіх пунктів програми (розширеного плану);
- адекватність розкриття інформації у звітності.

Для оцінки результатів аудиту необхідно виконати наступні дії:

1. Якщо після дати складання аудиторського звіту, але до його оприлюднення, аудитору стали відомі певні факти, що могли вплинути на думку аудитора щодо оцінки фінансової звітності, він повинен:

- обговорити це питання з управлінським персоналом, керівництвом чи власниками підприємства;
- визначитись чи потрібно вносити зміни до фінансової звітності;
- здійснити запити до управлінського персоналу з метою визначення їхніх подальших дій щодо звітності;

- у випадку, якщо управлінський персонал вносить зміни до фінансової звітності, необхідно внести зміни до аудиторського звіту та видати новий аудиторський звіт, але дата повинна стояти не раніше дати внесених змін управлінським персоналом до фінансової звітності;

- у випадку, коли аудиторський звіт уже було надано управлінському персоналу та керівництву (власникам) підприємства, аудитор повинен звернутись до них з вимогою не надавати фінансову звітність третім особам до внесення необхідних змін до неї. Якщо фінансову звітність оприлюднили, аудитор повинен вжити відповідних заходів, щоб застерегти від недовіри до виданого аудиторського звіту.

- у випадку, коли управлінський персонал відмовляється від внесення змін до фінансової звітності, аудитор повинен повідомити власників та третіх осіб про недовіру до аудиторського звіту та надати новий модифікований аудиторський звіт.

2. Оцінка фактичної величини рівня суттєвості — у випадку виявлення помилок та порушень визначається їхня загальна сума з метою встановити, чи є вона суттєвою чи ні.

1. Повторний огляд робочих документів:

- для перевірки якості процедур, які виконано асистентом (помічником) ;

- для підтвердження відповідності аудиторської перевірки застосовним стандартам.

2. Огляд робочих документів особою, яка не приймала участі в аудиті або контролером:

- для виявлення можливих слабких місць аудиторської перевірки;

- для визначення можливості захисту якості аудиту перед незалежними спостерігачами.

Необхідно пригадати, що підсумковими документами аудиторської перевірки, що складаються на її заключній стадії, є:

- Аудиторський звіт (Звіт незалежного аудитора), що містить думку аудитора про стан фінансової звітності, складений відповідно до МСА (один примірник надається клієнту);

- Звіт аудитора про виконану роботу (Лист інформування найвищого управлінського персоналу);

- інші документи, що передаються замовникові.

Після завершення аудиту щонайменше один примірник аудиторського звіту та відповідної до нього документації залишається у аудитора (аудиторської фірми).

Зупинимось окремо на двох означених вище підсумкових документах.

Звіт аудитора про виконану роботу (Лист інформування найвищого управлінського персоналу) містить конфіденційну інформацію, складається у довільній формі або за внутрішніми стандартами, розробленими аудиторською фірмою. Цей Звіт зберігається, виходячи з практики аудиторської діяльності, юридичних вимог та інших додаткових міркувань не менше п'яти років.

На першій сторінці кожного Звіту цього виду вказується назва аудиторської фірми, назва клієнта, період перевірки чи дата перевірки документації клієнта. При цьому, на кожен Звіт за окремими об'єктами дається назва, наприклад: «Аудит основних засобів», «Аудит виробничих запасів» і т.ін. Необхідно пам'ятати, що кожен Звіт за окремим об'єктом повинен бути підписаний виконавцем — особою, що проводила перевірку. Для прискорення пошуку необхідного Звіту йому присвоюється код (шифр), що визначається кожною аудиторською фірмою з реєстрацією в журналах. Сторінки кожного Звіту в межах однієї назви (об'єкта) нумеруються; в кожному робочому документі проставляється прізвище аудитора, який фактично підготував його та дату остаточного виконання процедур аудиторської перевірки, відображених у цьому Звіті.

Після завершення перевірки Звіт залишаються у аудитора, є його власністю, але його право власності обмежене етичними нормами та зобов'язанням конфіденційності перед клієнтами.

Аудитор може надавати клієнту інформацію та рекомендації з цього Звіту не в повному обсязі, а лише ту, яку він зможе використати для організації та методики облікового процесу, у його господарській діяльності та для усунення помилок тощо у формі вже названого Листа інформування.

Аудиторський звіт (Звіт незалежного аудитора), що містить не- дифіковану чи модифіковану думку аудитора щодо стану фінансової звітності (аудиторський звіт) та який складено відповідно до вимог МСА, зберігається у термін, який необхідний аудиторові та клієнту (але не менше трьох років після завершення аудиту) і містить відкриту інформацію для всіх користувачів.

12.2. Звітність аудиторських фірм за результатами аудиту та за результатами діяльності

Слід зазначити, що підсумковими документами аудиторської перевірки, які складаються на її заключній стадії, є:

- Аудиторський звіт (Звіт незалежного аудитора), що містить не модифіковану чи модифіковану думку аудитора про стан фінансової звітності, складений відповідно до МСА;
- Звіт аудитора про виконану роботу (Лист інформування найвищого управлінського персоналу), у якому накопичуються всі зібрані аудитором докази щодо достовірності фінансової звітності та робочі документи, опис окремих подій, операцій розрахунків тощо, які підтверджують роботу кожного з аудиторів, їхніх помічників і бригади в цілому);
- інші документи, що передаються замовникові.

Необхідно також пригадати, що аудиторська діяльність є звичайною підприємницькою діяльністю, за якою виконуються визначені в Договорі певні роботи та надаються певні послуги.

Тому обов'язковим документом, який обумовлює факт виконання цих робіт/послуг для бухгалтерії як аудиторської фірми (приватного підприємця-аудитора (ПП-аудитора)), так і підприємства-клієнта є Акт виконаних робіт (наданих послуг), що складається у довільній формі, але із зазначенням всіх необхідних реквізитів та даних.

Цей документ, як правило, підписується обома сторонами у день надання аудиторського звіту (незалежно від виду цього звіту). Однак сума, визначена у Договорі, може коливатися тільки у випадку відмови від надання звіту залежно від того, на якому з етапів та в який термін ця відмова виникла. Якщо таке трапляється, то укладається окремий додаток до Договору та оговорюються підстави щодо зміни суми за договором.

У випадку, якщо аудиторська фірма (приватний підприємець- аудитор) є платником податку на додану вартість, то паралельно з Актом виконаних робіт (наданих послуг) вона виписує податкову накладну у звичайному порядку.

Аудиторська фірма (приватний підприємець-аудитор) як звичайний суб'єкт господарювання складає всі, визначені законодавством для підприємств (підприємців) форми місячної, квартальної та річної фінансової, податкової та статистичної звітності.

12.3. Використання результатів аудиту замовниками перевірки та іншими користувачами звітності

В умовах ринкової економіки значно розширилося коло користувачів інформації, яку надає аудит. Саме користувач результатів аудиту буде в подальшому приймати відповідні рішення, ґрунтуючись на результатах аудиту, які буде вважати достовірними. Так, потенційних користувачів інформації найбільше цікавить:

- управлінський персонал підприємства — оцінка ефективності господарських операцій;
- власників та акціонерів — прибутковість вкладених ними капіталів та ризик їх можливої втрати;
- інвесторів -ефективність праці вкладених ними коштів;
- кредиторів — можливість своєчасного погашення заборгованості;
- працівників підприємства — здатність підприємства забезпечити належний рівень оплати праці, пенсій та зайнятість;
- державу (державні органи) — повнота та вчасність розрахунків із бюджетом тощо.

Як відомо, у кожного користувача різні економічні інтереси, однак усі вони зацікавлені мати найбільш достовірну інформацію про реальний стан суб'єкта господарювання. Звичайно, максимальні повноваження щодо результатів аудиту має власник (замовник аудиту та інших послуг).

Представники державних контролюючих органів та інші контрагенти мають використовувати інформацію аудиту лише у межах, наданих їм законодавством або визначених певними угодами (договорами).

У процесі перевірки аудитор повинен інформувати управлінський персонал або орган, який на це уповноважений, щодо питань аудиту і проходження перевірки. Форми та характер цих повідомлень розглядає МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями», де сказано, що інформація може бути надана управлінському персоналу аудитором усно чи письмово, однак незалежно від цього, все повинно бути задокументовано у робочих документах аудитора.

Після закінчення аудиту керівництво аудиторської фірми та підприємства-клієнта повинні здійснити наступні дії щодо реалізації матеріалів перевірки:

- скласти Проект Рішення за матеріалами аудиту — підприємство- клієнт;
- розглянути його на Загальних зборах (акціонерів, учасників тощо) — підприємство-клієнт;
- скласти довідки, які необхідні для пояснення окремих питань користувачам аудиторського звіту — аудиторська фірма;
- передати матеріали аудиту:
 - Звіт та рекомендації — замовнику — аудиторська фірма;
 - Звіт аудитора — зацікавленим користувачам — підприємство- клієнт;
 - опублікувати Звіт аудитора, в якому надано немодифікована чи модифікована думка аудитора щодо достовірності фінансової звітності у періодичній пресі — підприємство-клієнт.

Список використаних джерел

1. Конституція України від 28.06.1996р. № 254к/96-ВР (зі змінами та доповненнями).
2. Господарський кодекс України, затверджений 16.01.2003 р. № 436-IV (зі змінами та доповненнями).
3. Цивільний кодекс України, затверджений 16.01.2003 р. № 435-IV (зі змінами та доповненнями).
4. Кодекс законів про працю України, затверджений 10.12.1971 р. № 322-VIII (зі змінами та доповненнями).
5. Кодекс про адміністративні правопорушення, затверджений 07.12.1984 р. № 8073-X (зі змінами та доповненнями).
6. Податковий кодекс України, затверджений 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями).
7. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) (зі змінами та доповненнями).
8. Закон України “Про господарські товариства”, затверджений 19.09.1991 р. № 1576 – XII (зі змінами та доповненнями).
9. Закон України “Про оплату праці”, затверджений 24.03.95 р. № 108/95-ВР (зі змінами та доповненнями).
10. Закон України “Про відпустки”, затверджений 5.11.1996 р. № 504/96-ВР (зі змінами та доповненнями).
11. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-VI (зі змінами та доповненнями).
12. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII.
13. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 (зі змінами та доповненнями).
14. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Консолідована фінансова звітність”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 628 (зі змінами та доповненнями).
15. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137 (зі змінами та доповненнями) (зі змінами та доповненнями).
16. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 (зі змінами та доповненнями).
17. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. №242 (зі змінами та доповненнями).
18. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затверджене наказом Міністерства України від 20.10.1999 р. № 246 (зі змінами та доповненнями).
19. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237 (зі змінами та доповненнями).
20. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 “Зобов'язання”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 (зі змінами та доповненнями).
21. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвестиції”, затверджене наказом Міністерства України від 26.04.2000 р. № 91 (зі змінами та доповненнями).
22. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 “Фінансові інструменти”, затверджене наказом Міністерства України від 30.11.2001 р. № 559 (зі змінами та доповненнями).

23. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 “Оренда”, затверджене наказом Міністерства України від 28.07.2000 р. №181 (зі змінами та доповненнями)
24. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 (зі змінами та доповненнями)
25. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318 (зі змінами та доповненнями)
26. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. №353 (зі змінами та доповненнями)
27. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 “Будівельні контракти”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. №205 (зі змінами та доповненнями)
28. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 “Об’єднання підприємств”, затверджене наказом Міністерства України від 07.07.1999 р. № 163 (зі змінами та доповненнями)
29. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 20 “Консолідована фінансова звітність”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30.07.1999 р. № 176 (зі змінами та доповненнями)
30. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 “Вплив змін валютних курсів”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193 (зі змінами та доповненнями)
31. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 “Вплив інфляції”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.02.2002 р. №147 (зі змінами та доповненнями)
32. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 “Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.06.2001 р. №318 (зі змінами та доповненнями)
33. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24 “Прибуток на акцію”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 16.07.2001 р. № 344 (зі змінами та доповненнями)
34. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39 (зі змінами та доповненнями)
35. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 “Виплати працівникам”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. № 601 (зі змінами та доповненнями)
36. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617. (зі змінами та доповненнями)
37. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 “Зменшення корисності активів”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. № 817 (зі змінами та доповненнями)
38. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 “Фінансова звітність за сегментами”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 19.05.2005 р. № 412 (зі змінами та доповненнями)
39. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 (зі змінами та доповненнями)
40. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 “Фінансові витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. № 415 (зі змінами та доповненнями)
41. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 “Інвестиційна нерухомість”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. № 779 (зі змінами та доповненнями).

42. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33 “Витрати на розвідку запасів корисних копалин”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.08.2008 р. № 1090 (зі змінами та доповненнями).

43. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 34 “Платіж на основі акцій”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30.12.2008 р. № 1577 (зі змінами та доповненнями).

44. Міжнародні стандарти аудиту (редакція 2014 року) I, II та III том (чинні з 01.02.2016 року), <http://www.apu.com.ua/891-mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-audit-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-poslug-vidannya-2014-roku>.

45. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями) (зі змінами та доповненнями).

46. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями) (зі змінами та доповненнями).

47. Бержанір І.А. Організація і методика аудиту: навч. посіб. для закладів вищої освіти / МОН України, Уманський держ. пед. ун-т імені Павла Тичини. Умань: ВПЦ «Візаві», 2022. 326 с.

48. Дерев'янко С.І., Кузик Н.П., Олійник С.О., Ганяйло О.М. Аудит: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2020. 380 с.

49. Рядська В.В., Петраков Я.В. Аудит: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2019. 416 с.

50. Грушко В.І., Брадул О.М., Шепелюк В.А., Ільїна С.Б., Юнацький М.О., Хорошенко А.П., Брадул Т.В. Аудит: підручник. К.: Ліра-К, 2021. 324 с.