

Матеріали методичного забезпечення дисципліни

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ

для студентів заочної форми навчання напряму

підготовки

6.030509 «Облік і аудит»

упорядник доц. каф. обліку і аудиту, к.е.н. Терещенко М. К.

В опорному конспекті представлений матеріал з основних тем дисципліни "Організація і методика аудиту", які передбачені навчальною програмою. Матеріал дисципліни наведений здебільшого в графічній формі, що сприяє найкращому його засвоєнню завдяки залученню в цей процес зорової пам'яті. Використання даної роботи дозволить частково або повністю виключити ведення студентом конспекту під час лекцій, що сприятиме зменшенню витрат часу на аудиторну роботу без зниження якості засвоєння навчального матеріалу.

Призначений для студентів економічних спеціальностей, а також для закладів підвищення кваліфікації та післядипломної освіти.

Іл. 36. Табл. 5. Бібліогр.: 27 назв.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
ТЕМА 1. МЕТОДИКА АУДИТУ УСТАНОВЧИХ ДОКУМЕНТІВ ТА ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА.....	4
ТЕМА 2. МЕТОДИКА АУДИТУ КАСОВИХ І РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНOSTІ.....	12
ТЕМА 3. МЕТОДИКА АУДИТУ ЗАПАСІВ	17
ТЕМА 4. МЕТОДИКА АУДИТУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ І КАПІТАЛЬНИХ ТА ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ	22
ТЕМА 5. МЕТОДИКА АУДИТУ ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВА.....	25
ТЕМА 6. АУДИТ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	27
ТЕМА 7. АУДИТ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ, РОЗРАХУНКІВ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК.....	29
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	35

ВСТУП

Навчальна дисципліна "Організація і методика аудиту" входить до комплексу дисциплін, що формують знання бакалаврів з обліку і аудиту.

Мета вивчення дисципліни "Організація і методика аудиту" сформувані систему знань у галузі створення аудиторської фірми, організації її діяльності та методики проведення аудиторських перевірок і супутніх аудиту робіт.

Завдання дисципліни вивчити організаційні засади аудиторської діяльності її правового та інформаційного забезпечення; набути методичних навичок щодо аудиторської перевірки та оцінювання стану підприємницької діяльності.

Предметом є методи і прийоми аудиторської перевірки фінансової звітності підприємства.

Студенти повинні вміти:

- організувати проведення аудиторської перевірки фінансової звітності, надання аудиторських послуг;
- правильно застосовувати форми, методи організації проведення аудиторської перевірки в практичній діяльності;
- оформляти аудиторські документи;
- формулювати обґрунтовані висновки щодо об'єктивності і реальності фінансової звітності підприємств та дотримання порядку ведення обліку, відповідності чинному законодавству тощо.

Студенти повинні знати:

- інструктивні та методичні матеріали щодо здійснення аудиторського контролю на підприємствах різних форм власності;
- методику організації аудиторської перевірки та специфіку її проведення;
- методику документального оформлення процесу аудиторської перевірки: складання плану, ведення робочих документів, оформлення висновку аудитора тощо.

ТЕМА 1. МЕТОДИКА АУДИТУ УСТАНОВЧИХ ДОКУМЕНТІВ ТА ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Методика аудиту установчих документів

Метою аудиту установчих документів є встановлення відповідності правових основ функціонування підприємства, зазначених у Статуті та інших документах, законодавчо-нормативним актам, що регулюють створення та господарсько-фінансову діяльність підприємства.

Завдання цього аудиту полягають в тому, що аудитор повинен так спланувати і провести перевірку, щоби забезпечити обґрунтовану впевненість у тому, що:

- підприємство зареєстроване згідно з чинним законодавством;
- установчі документи складені відповідно до чинного законодавства і в них відображений потенціал всебічного розвитку підприємства згідно з пред-

метом і цілями діяльності;

– діяльність підприємства здійснюється за вимогами установчих документів і не суперечить чинним законодавчо-нормативним актам;

– в діяльності підприємства відсутні такі види діяльності, які б наносили йому та навколишньому середовищу значну шкоду;

– статутний капітал підприємства сформований відповідно до чинного законодавства.

Для виконання поставлених вище завдань аудиторі слід застосовувати такі **методичні прийоми**, як **документальні** (дослідження документів, прийом нормативно-правового регулювання), **розрахунково-аналітичні** та **узагальнення і реалізації результатів аудиту**. Кожний методичний прийом, своєю чергою, ґрунтується на певних **аудиторських процедурах**, які представляють систему методичних дій аудитора на об'єкт дослідження. В цьому випадку як процедури, які відповідають обраним методичним прийомам аудиту, доцільно застосовувати нормативно-правові, лічильно-обчислювальні, логічні, опитування, порівняльно-зіставлювальні та узагальнення.

Основними **джерелами** інформації в цьому аудиті (і одночасно об'єктом дослідження) є насамперед установчі документи: статут (якщо засновник – одна особа) або статут і установчий (засновницький) договір у випадку, коли засновників більше двох, а також відповідні законодавчо-нормативні акти, патенти, ліцензії, звітні форми тощо.

Мета аудиту статутного капіталу - перевірка відповідності його величини установчим документам (рис. 1.1). Для перевірки статутного капіталу, у першу чергу, передбачає аудиторські процедури у вигляді експрес-аудиту балансу підприємства

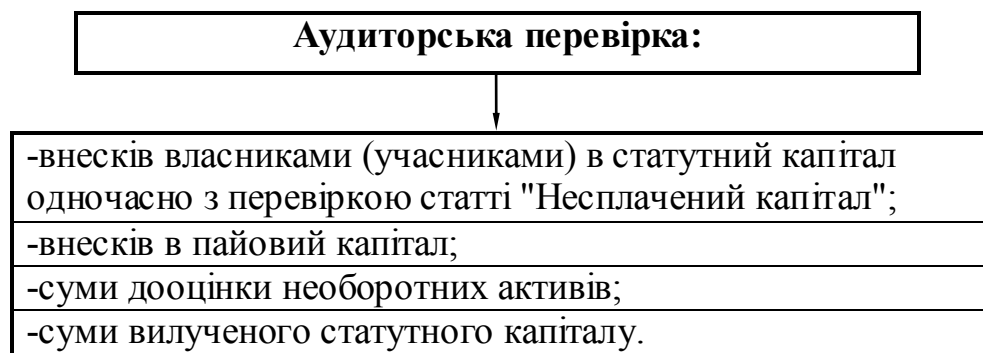


Рис. 1.1. Зміст аудиту статутного капіталу

Процедури аудиту формування статутного капіталу наведені в таблиці 1.1.

Після арифметичної перевірки правильності сум розділів активу і пасиву балансу, а також підсумків активу і пасиву виконуються розрахунки структури активу і пасиву балансу, тобто визначається питома вага кожної статті в загальній сумі активу і пасиву та зміни в структурі балансу.

Результати розрахунків узагальнюються в аналітичній таблиці. Далі аналізується динаміка засобів та джерел їх надходження, розраховуються темпи

зростання, абсолютне та відносне відхилення. Результати узагальнюються складанням аналітичної таблиці, перевіряється правильність розрахунків, усуваються помилки аудитора, якщо вони були.

На підставі аналізу стану та зміни структури в динаміці виявляються проблемні статті балансу, які підлягають детальному вивченню у поглибленому економічному аналізі.

Таблиця 1.1

Аудит формування статутного капіталу

Аудит грошових коштів і майна	Аудит акціонування і паїв
1.Перевірка зареєстрованої величини статутного капіталу і порівняння її із засновчими документами.	1.Перевірка відповідності суми проданих за номіналом акцій та тих, що є в наявності на підприємстві, кількості акцій, дозволеної до емісії.
2.Виявлення впливу курсових різниць.	2.Перевірка оплати акцій, дозволених до емісії; порівняння з розміром статутного капіталу.
3.Перевірка внесків в статутний капітал: -грошовими засобами; -по безготівковому розрахунку; -нематеріальними активами та ін.	3.Перевірка сум накопиченого емісійного доходу.

Для аудиторської оцінки ліквідності балансу доцільно скласти так званий ліквідний баланс.

Аудит установчих документів доцільно проводити за такими трьома напрямками:

1. Перевірку документів насамперед слід здійснювати за формальними ознаками: чи прошито статут і договір, чия печатка стоїть (і чи взагалі є) на останній сторінці, чи нема в них виправлень від руки. Попри всю елементарність цих вимог, вони надзвичайно важливі і вимагають знань законів України та інших правових актів.

На жаль, нині не існує єдиних правил затвердження статуту. В більшості випадків його затверджують печаткою органу реєстрації. Ставлять її зі зворотного боку статуту на місце, де заклеєно кінці нитки, якою прошито і скріплено документ. Однак окремі органи реєстрації вимагають, окрім того, щоб підписи засновників були ще завірені нотаріально, хоча суттєвого значення це не має. Головне, щоб статут не був завірений печаткою підприємства, діяльність якого регламентує. Наявність такого факту зобов'язує аудитора зустрітися з усіма засновниками і звірити їх екземпляри статуту із примірником, який знаходиться на підприємстві. Дуже ймовірно, що там можуть бути розбіжності, які мають суттєве значення.

Практика свідчить, що засновники з числа керівництва підприємства нерідко вносять до статуту зміни стосовно розподілу прибутку, самочинно приймають інші рішення. Ідентифікацію всіх екземплярів статуту необхідно проводити і в тому випадку, коли в текст внесено зміни, доповнення від руки.

Останнім часом зустрічаються непоодинокі випадки суперечок між засновниками щодо умов розподілу та використання майна, прибутку, виходу з числа засновників. Оскільки більшість цих питань регулює саме засновницька угода, то в разі її відсутності або ж незалежного оформлення аудитор зобов'язаний повідомити засновників про можливі негативні наслідки.

2. Наступним етапом перевірки правових основ функціонування підприємства є вивчення змісту статуту. Насамперед вивчають:

а) вид підприємницької діяльності: приватне, спільне, мале підприємство, товариство з обмеженою відповідальністю, акціонерне товариство тощо. Адже для функціонування господарських товариств необхідне дотримання певних умов. Зокрема, перед їх реєстрацією кожен із засновників зобов'язаний внести мінімум 30% суми статутного фонду. Решта коштів сплачується протягом року. Якщо ж цю умову не виконано, то діяльність товариств взагалі не є правочинною;

б) аналізують задекларовані у статуті види діяльності. Приміром, з'ясовують, чи нема серед них таких, здійснення яких заборонене чинним законодавством або ж вимагає ліцензування чи торгового патенту. Тут аудиторів важливо користуватися Законами України «Про підприємництво», «Про ліцензування певних видів господарської діяльності»;

в) окремо уточнюють (як із засновницьких документів, так і з опитування засновників): чи протягом періоду функціонування підприємства були факти виходу зі складу засновників або ж введення в їх число нових людей. Якщо так, то як оформлено ці зміни. Треба мати на увазі, що всі зміни, які сталися в установчих документах, повинні бути обов'язково подані до органу державної реєстрації, оскільки вони вносяться до реєстру.

3. І на завершення аудиторів корисно ще раз переглянути статут та засновницьку угоду на предмет відповідності їх змісту вимогам чинного законодавства. Зокрема, з'ясувати, чи у них вказано власник(и) та найменування підприємства, його місцезнаходження, мета діяльності, порядок формування та повноваження органів управління, компетенція та право трудового колективу тощо.

Для більшої конкретизації та наочності основних елементів методики аудиту установчих документів представимо вищевикладене у вигляді таблиці 1.2.

Вивчення аудитором правових засад функціонування господарського суб'єкта здійснюється з одночасною перевіркою дотримання останнім принципу незмінності методології відображення окремих господарських операцій і оцінки майна в обліку, тобто облікової політики. Це дає змогу швидко визначити особливості обліку цього суб'єкта, скласти точний план перевірки з врахуванням специфіки діяльності стану підприємства.

Таблиця 1.2 – Основні елементи методики аудиту правових основ функціонування підприємства

№	Етап перевірки	Джерело інформації	Процедури аудиту
---	----------------	--------------------	------------------

1	Перевірка фактів реєстрації підприємства та установчих документів за формальними ознаками	Статут; засновницький договір; свідоцтво про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності; довідка про включення до Єдиного державного реєстру підприємств і організацій; свідоцтво про реєстрацію платника ПДВ; ліцензії; патенти; протоколи зборів	Перевірка фактів державної реєстрації підприємства, наявності: свідоцтва про державну реєстрацію (оригінал), статуту (оригінал), засновницького договору (оригінал), довідки про внесення до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій (оригінал), свідоцтва про реєстрацію платником ПДВ (оригінал), банківських рахунків, форми власності, органів управління
2. 2.1.	Перевірка змісту установчих документів Перевірка видів і обсягів діяльності	Форма-баланс; ф. № 2 - звіт про фінансові результати; ф. № 3 - звіт про рух грошових коштів; ф. № 4 - звіт про власний капітал; журнали-ордери 1,2,3,4,6,11,12	З'ясування відповідності фактичної діяльності підприємства видам діяльності, що зареєстровані у статуті, засновницькому договорі, на яку видані відповідні патенти і ліцензії. У випадку невідповідності - запропонувати засновникам внести відповідні зміни до статуту і засновницького договору, придбати ліцензії, патенти, ін. дозволи
2.2	Аудит головних подій і учасників створення підприємства	Регістри синтетичного і аналітичного обліку № 8, 13; первинні документи з обліку статутного фонду і учасників (засновників), розрахунків з учасниками	На підставі статутних та інших документів з'ясування ключових подій створення підприємства, порядку формування статутного фонду підприємства; обґрунтованості його змін; виконання засновниками своїх обов'язків; центрів контролю за діяльністю підприємства; доцільності такої системи
3.	Перевірка установчих документів на відповідність чинному законодавству	Статут, засновницький договір, законодавчі акти	З'ясування наявності на установчих документах всіх необхідних реквізитів юридичної адреси, а також мети, органів управління, прав трудового колективу, тощо

1.2. Методика аудиту облікової політики

Мета аудиту облікової політики підприємства – це встановлення її відповідності чинним нормативним та законодавчим датам, а також характеру і масштабу діяльності підприємства.

Джерелами інформації і одночасно **об'єктом** є всі внутрішньофірмові документи, що охоплюють питання організації і ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Завдання аудиту облікової політики:

– встановити наявність наказу (розпорядження) керівника про прийняття облікової політики на підприємстві;

– визначити відповідність прийнятої облікової політики вимогам законодавства та П(с)БО;

– вивчити порядок дотримання під час розроблення Наказу про облікову політику припущень і вимог, встановлених нормативними документами;

– дослідити повноту розкриття вибраних при формуванні облікової політики способів ведення бухгалтерського обліку, що істотно впливають на оцінку і прийняття рішень користувачами бухгалтерської звітності;

– перевірити наявність посадових інструкцій, наявність та ефективність затвердженої системи документообігу, вибір форми ведення бухгалтерського обліку, встановлений порядок проведення інвентаризації майна та зобов'язань, затверджений робочий план рахунків бухгалтерського обліку;

– проаналізувати та оцінити загальні та конкретні елементи облікової політики.

Як *методичні* прийоми і відповідні ним *аудиторські процедури* можна застосовувати ті самі, що й при аудиті, установчі документи.

Слід зазначити, що з метою дотримання зіставності даних при веденні бухгалтерського обліку підприємство повинно забезпечити незмінність протягом поточного року прийнятої методології відображення окремих господарських операцій та оцінки майна. Зміна положень облікової політики на наступний звітний рік повинна бути відображена у Примітках до фінансової звітності і можлива лише у випадках, передбачених затвердженим П(с)БО 6 «Виправлення помилок і змін у фінансових звітах».

Недотримання підприємством вимог щодо законодавчої регламентації облікової політики, навіть при несуттєвому впливі на фінансові результати діяльності підприємства, і достовірності фінансової звітності може привести до негативних наслідків з боку уповноважених державних контролюючих органів.

Аудит облікової політики підприємства проводиться за такими напрямками:

1. Перевірка дотримання порядку оформлення наказу про облікову політику: чи наявні на підприємстві необхідні внутрішні документи, положення, інструкції, які затверджуються одночасно з обліковою політикою.

2. З'ясування, наскільки ефективний облік на підприємстві, що перевіряється, як вирішені питання на складних ділянках облікової роботи. Встановлення, наскільки звільнений обліковий персонал від виконання невластивих йому облікових функцій, які раціональні прийоми застосовуються для запобігання дублюванню даних.

3. Перевірка, чи є облік дієвим, оперативним, чи використовуються облікові дані для безпосередньої та швидкої допомоги керівництву, адміністративно-управлінському та інженерно-технічному персоналу у вирішенні завдань, поставлених перед ним. Чи своєчасно надаються необхідні довідки, пояснення, матеріали для аналізу, обґрунтовані рекомендації, розрахунки тощо.

4. Встановлення, як організована облікова робота на підприємстві: чи встановлений твердий графік, що передбачає терміни виконання всього комплексу облікових робіт не тільки працівниками бухгалтерії, але й обліково-зобов'язаними особами; чи правильно розподілені обов'язки між всіма обліко-

вими працівниками відповідно до посад та кваліфікації, чи розроблені для них посадові інструкції, що визначають їх обов'язки та відповідальність за доручену ділянку роботи; чи проводиться систематичний інструктаж щодо порядку заповнення, проходження документації і ведення обліку; чи перевіряється в процесі інструктажу виконання окремих робіт з одночасним виправленням виявлених недоліків та помилок. Такий інструктаж також доцільно проводити при проведенні ревізії.

5. З'ясування, які форми документації застосовуються на підприємстві, як використовуються типові форми первинного обліку, чи не виготовляє підприємство спеціальних форм при можливості і доцільності застосування типових. Які є недоліки в застосуванні на підприємстві спеціальних форм, чи дотримуються правил користування бланками суворої звітності, чи не випускаються зайві примірники документів.

6. Перевірка, чи забезпечена на підприємстві єдність та порівнянність облікових і планових показників, а також чи дотримуються одноманітності в методах їх розрахунку, необхідної для контролю виконання плану та встановлення їх динаміки.

За наслідками перевірки установчих документів або облікової політики аудитором складається аудиторський висновок, у якому фіксуються виявлені недоліки, обґрунтовуються можливі негативні наслідки і даються конкретні пропозиції щодо їх усунення в подальшій діяльності підприємства, що перевіряється.

Законодавча та нормативна база аудиту установчих документів та облікової політики підприємства:

- Закон України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.06. № 140-У.
- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996 - XIV.
- Закон України «Про підприємництво» від 07.02.1991 № 698-XII (зі змінами і доповненнями).
- Закон України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 01.06.2000 № 1775 ІІІ (зі змінами і доповненнями).
- Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755, (зі змінами і доповненнями від 02.11.2012 № 5412-VІ).
- П(с)БО 6 «Виправлення помилок і змін у фінансових звітах».

Питання для самоперевірки:

1. Завдання аудиту установчих документів.
2. Проведення перевірки установчих документів підприємства.
3. Завдання аудиту облікової політики.
4. Напрями проведення облікової політики.

ТЕМА 2. МЕТОДИКА АУДИТУ КАСОВИХ І РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

У процесі господарської діяльності підприємство вступає в різні розрахункові відносини з постачальниками, покупцями, банками, своїми філіями, дочірніми (залежними) суспільствами, працівниками, бюджетом й позабюджетними фондами, інвесторами й ін. Підприємство здійснює розрахунки як у безготівковому порядку, так і з використанням наявних коштів, векселів, взаємозаліків, а також шляхом прямого обміну продукції і товарів (бартеру). Розмаїтість учасників розрахункових відносин і форм розрахунків між ними створює передумови для порушень і зловживань при здійсненні розрахункових операцій і тому вимагає постійного контролю за їх проведенням і відображенням в обліку. Правильність організації розрахункових операцій забезпечує високу оборотність засобів підприємства, зміцнення договірної і розрахункової дисципліни, поліпшення його фінансового стану.

При перевірці касових операцій використовують такі первинні документи (рис.2.1).

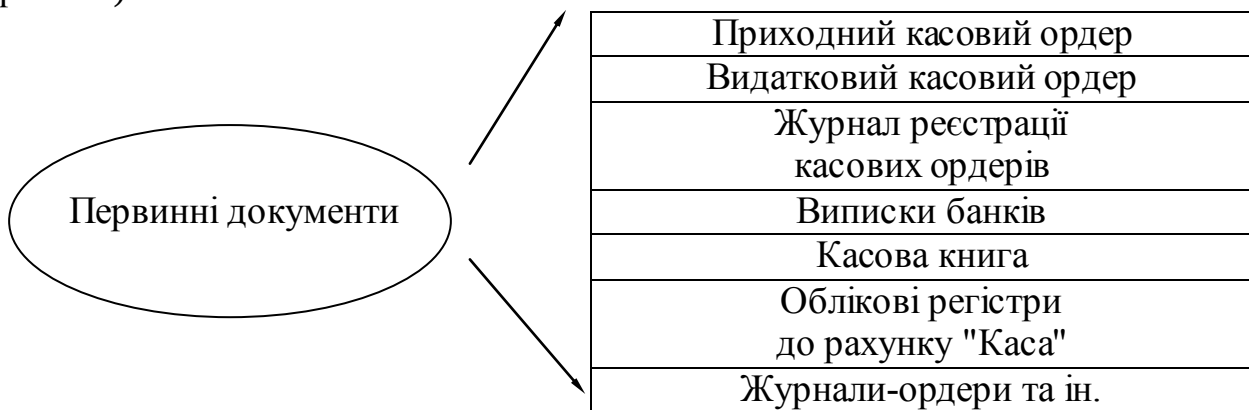


Рис. 2.1. Документи первинного обліку для перевірки касових операцій

Необхідно провести зустрічні перевірки записів на рахунках. Завдання аудиту каси і касових операцій наведені на рисунку 2.2.

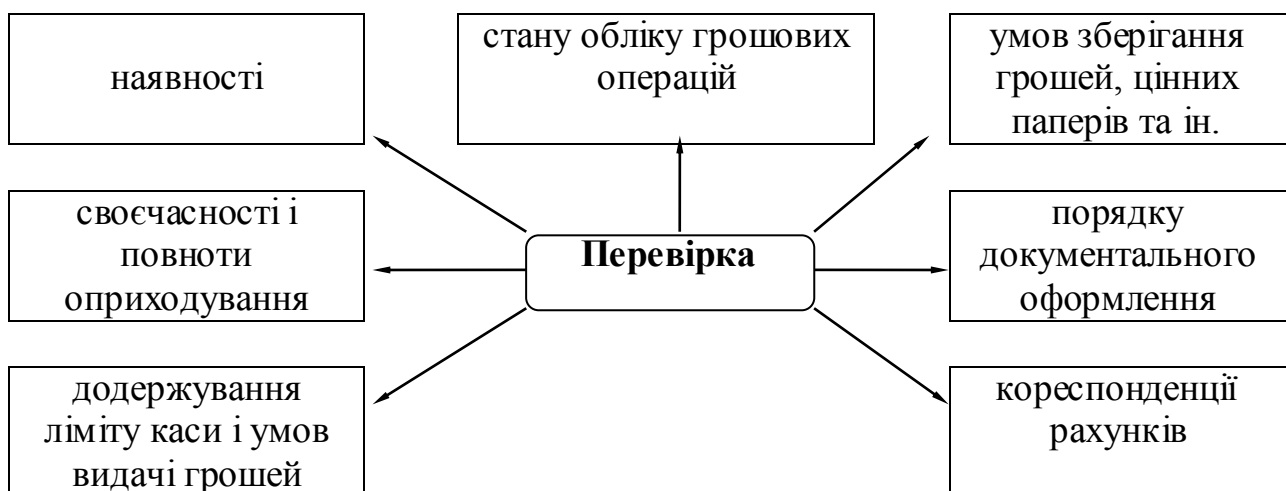


Рис. 2.2. Завдання аудиту каси і касових операцій

Розповсюджені порушення в касових операціях наведені на рисунку 2.3.

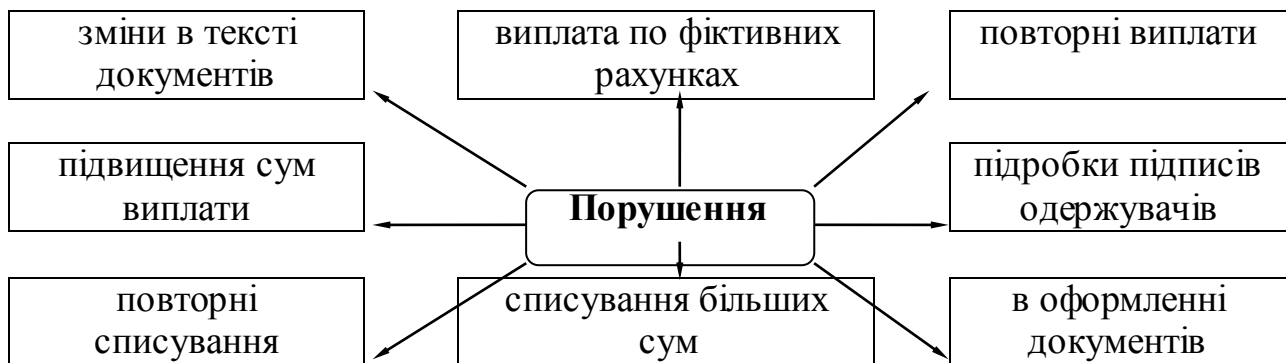


Рис. 2.3. Порушення в касових операціях

Мета аудиту розрахункових операцій - оцінка правильності організації обліку розрахунків на підприємстві, підтвердження законності утвореної дебіторської і кредиторської заборгованості, її вірогідності і реальності погашення.

Перевірку стану розрахунків рекомендується починати із з'ясування відповідності даних реєстрів по обліку розрахунків рахункам Головної книги. Потім здійснюється інвентаризація розрахунків чи аналіз матеріалів інвентаризації, якщо вони здійснювалися до моменту перевірки. При цьому потрібно встановити, чи немає пропуску термінів задоволення позову по розрахунках з дебіторами і кредиторами, причини та винних осіб у пропуску таких термінів; точність розрахунків з банками, підрозділами підприємства, бюджетом і позабюджетними фондами; правильність і обґрунтованість списання сумнівних боргів, а також сум інших заборгованостей; правильність й обґрунтованість сум, що числяться на балансі, заборгованості по нестачах та міри, прийняті до їх стягнення; вірогідність пред'явлених до дебіторів претензій, підтвердження претензій договірними зобов'язаннями, пред'явлення позовів на стягнення цих заборгованостей у судовому порядку й ін.

Вивчення матеріалів інвентаризації розрахунків дозволить аудитору зосередити увагу на ретельній перевірці тих розрахункових операцій, де виявлена відсутність внутрішнього контролю, розбіжності, помилки, сумнів у законності чи реальності операцій.

При перевірці розрахунків застосовуються прийоми фактичного і документального контролю, аналітичні процедури, логічний аналіз, а також усні опитування посадових осіб по окремих питаннях даного розділу аудиторської програми. При перевірці розрахункових операцій виконуються такі основні процедури (рис.2.4).

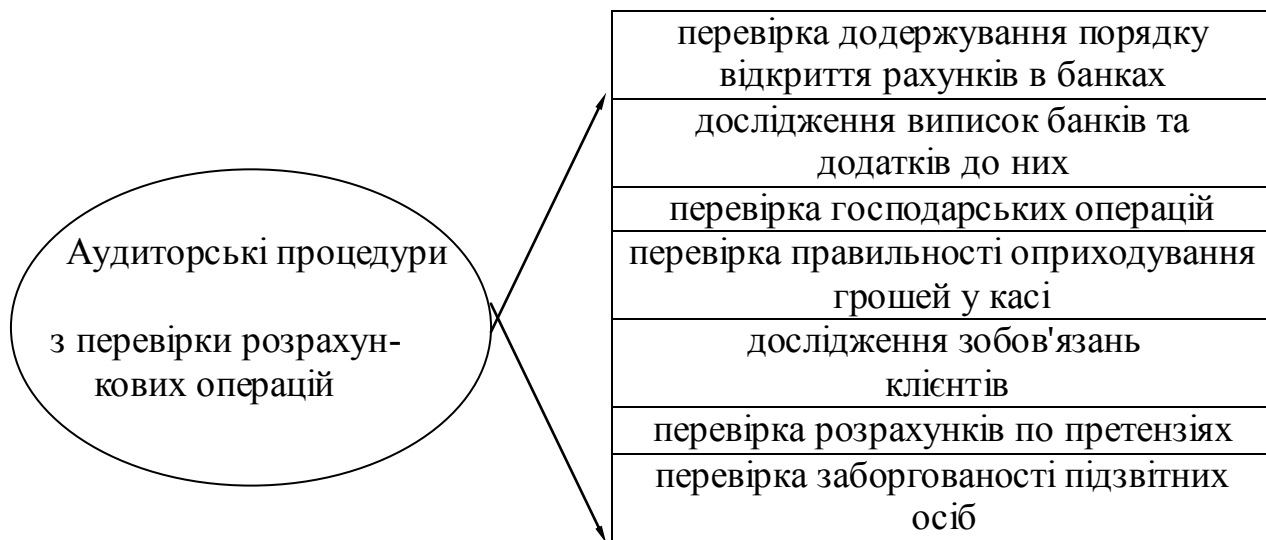


Рис. 2.4. Послідовність аудиту розрахункових операцій

Джерела інформації аудиту розрахункових операцій наведені на рисунку 2.5.

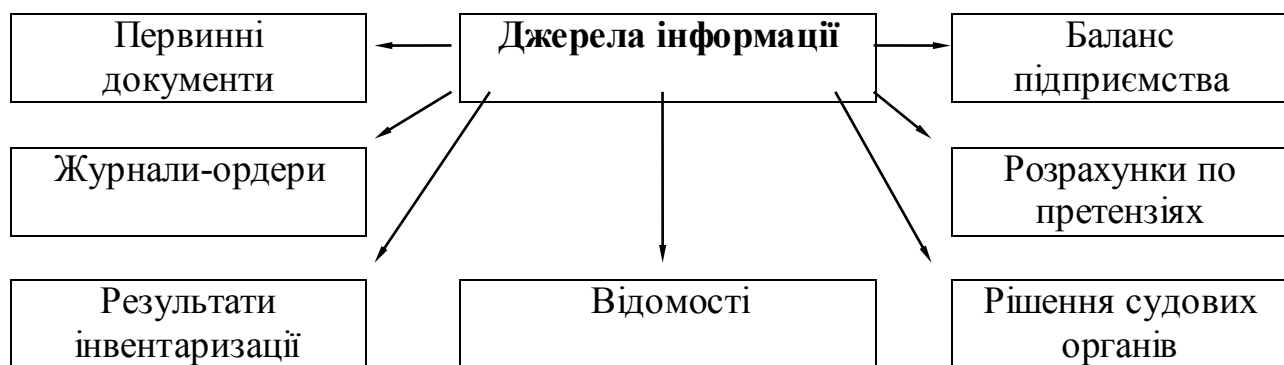


Рис. 2.5. Інформація для аудиту розрахункових операцій

У ході перевірки розрахунків з постачальниками, покупцями, різними дебіторами і кредиторами повинні бути вирішені наступні задачі:

- установлена наявність і правильність оформлення документів по постачанню товарно-матеріальних цінностей (договорів, актів звірення розрахунків);
- з'ясована правильність здійснення обліку розрахунків за отримані і поставлені матеріальні цінності і послуги, оплачені грошовими коштами, з використанням векселів, шляхом заліку взаємних вимог і т.п.;
- визначена правильність оцінки отриманих і відвантажених товарів (робіт, послуг) при бартерних угодах;
- підтверджена повнота і своєчасність оприбуткування отриманих товарів і обліку виконаних робіт;
- установлена правильність оформлення і відображення в обліку отриманих і виданих авансів, пред'явлених претензій;
- з'ясована правильність відображення по відповідним статтях балансу сум дебіторської і кредиторської заборгованості;
- установлені причини і давнина виниклої заборгованості по розрахун-

ках, визначені реальність і шляхи погашення дебіторської заборгованості.

Джерелами інформації для перевірки зазначених розрахунків є договори постачання продукції (робіт, послуг), акти звірення розрахунків, протоколи про залік взаємних вимог, акти інвентаризації розрахунків, векселя, копії платіжних документів, книга покупок, книга продажу, облікові реєстри (відомості, журнали-ордера), Головна книга, звітність і т.п.

Перевірка розрахунків з постачальниками, покупцями, різними дебіторами і кредиторами повинна проводитися по спеціально розробленій програмі, що складається за результатами попереднього ознайомлення аудитора з організацією внутрішнього контролю й обліку розрахункових операцій на підприємстві. Розроблена програма допоможе послідовно виконувати необхідні процедури контролю, зібрати й узагальнити якісні докази.

У залежності від обсягу операцій і результатів попереднього тестування системи внутрішнього контролю розрахунків можуть застосовуватися методи як суцільного, так і вибіркового контролю. В останньому випадку формуються вибірки окремо по дебіторам і кредиторам, у які включають відповідні операції за місяць, за кожний квартал або період, що перевіряється.

В обов'язковому порядку перевіряється правильність кореспонденції рахунків по кожному виду розрахунків, організація аналітичного обліку по них, обґрунтованість нарахування (чи відшкодування) ПДВ по цих операціях. При необхідності проводиться звірення окремих, сумнівних на думку аудитора, операцій по розрахунках з організаціями-дебіторами.

Аудит розрахункових операцій здійснюють у такій послідовності:

1. З'ясовують стан бухгалтерського обліку, фінансової звітності та внутрішнього контролю.
 2. Виявляють основні форми розрахунків з покупцями і замовниками.
 3. Оцінюють основні показники підприємства.
 4. Проводять аналіз даних інвентаризації розрахунків
 5. Уточнюють реальність дебіторської заборгованості.
 6. Встановлюють дотримання діючих цін і тарифів
- Виявлені помилки та відхилення повинні фіксуватися в робочих документах.

Типові помилки:

- відсутність договорів на купівлю-продаж продукції, первинних розрахунково-платіжних документів чи їхнє неповне оформлення;
- неналежне ведення обліку (неправильна кореспонденція рахунків, невірогідність аналітичного обліку, формальне проведення інвентаризації розрахунків);
- неправильне оформлення і пред'явлення претензій по договорах.

Законодавча та нормативна база аудиту розрахунків з покупцями та різними дебіторами:

- Закон України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.06. № 140-У.
- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996 - XIV.
- Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755, (зі змінами і доповненнями від 02.11.2012 № 5412-VI).

- Постанова Національного банку України «Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті» від 21.01.2004 № 22 (зі змінами і доповненнями).
- Постанова Національного банку «Про встановлення граничної суми готівкового розрахунку» від 09.02.2005 № 32.
- Постанова Національного банку «Про затвердження Змін до Інструкції про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах» від 26.06.2006 № 236
- П(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».
- П(с)БО 10 «Дебіторська заборгованість».
- П(с)БО 11 «Зобов'язання».
- П(с)БО 15 «Дохід».
- П(с)БО 16 «Витрати».
- Наказ ДПА України від 24.12.10 № 1002 «Про затвердження форми Реєстру виданих та отриманих податкових накладних та Порядку його ведення ».

Питання для самоперевірки:

1. Яка мета аудиту розрахункових операцій?
2. Задачі аудиту розрахунків з постачальниками, покупцями, різними дебіторами і кредиторами.
3. Джерела інформації для перевірки розрахунків з постачальниками, покупцями, різними дебіторами і кредиторами.
4. Типові помилки обліку розрахунків з постачальниками, покупцями, різними дебіторами і кредиторами.

ТЕМА 3. МЕТОДИКА АУДИТУ ЗАПАСІВ

Мета аудиту запасів - підтвердити законність господарських операцій щодо запасів та правильності відображення їх в обліку.

До завдань аудиторської перевірки запасів відносять установлення:

- правильності віднесення активів підприємства до запасів;
- забезпечення зберігання запасів і дотримання встановлених нормативів їх виробничого використання;
- правильності визначення первісної або чистої вартості реалізації запасів;
- повноти та правильності відображення в бухгалтерському обліку надходження і вибуття запасів за їх напрямками;
- доцільності вибору підприємством методу списання запасів на витрати підприємства;
- правильності розподілу вартості використаних на виробництво запасів та за об'єктами калькулювання;
- законності і правильності відображення в обліку надходження, переміщення і списання малоцінних та швидкозношуваних предметів;
- додержання вимог щодо проведення інвентаризації товарів, матеріалів і малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Предметом аудиту операцій із запасами є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом і використанням виробничих запасів, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємства та за його межами. Вивчаючи внутрішні нормативні та загальні документи клієнта, можна одержати інформацію про: підприємство; його діяльність; особливості технології; перелік виробничих запасів, їх потребу та наявність; кількість місць зберігання. Особлива увага приділяється вивченню наказів про призначення та просування по службі матеріально-відповідальних осіб, а також наказів про проведення тих чи інших заходів внутрішнього контролю – ревізій та інвентаризацій. Це дасть змогу аудитору встановити обсяг інформації, що підлягає дослідженню, оцінити власні можливості, а також час, необхідний для проведення перевірки.

При дослідженні внутрішніх нормативних та загальних документів аудитор визначає питання, на яких необхідно загострити свою увагу при подальшому вивченні інформації. *Так, якщо в результаті дослідження аудитор дійшов висновку, що окремий вид сировини є дефіцитним, то виникає необхідність прослідкувати його рух та визначитися, чи не допускалися випадки його недовкладення або підміни іншим із зниженням якості виготовленої продукції.*

Зміст і послідовність аудиторської перевірки виробничих запасів наведений на рисунку 3.1.



Рис.3.1. Послідовність аудиту виробничих запасів

Завдання аудиторської інвентаризації наведені на рисунку 3.2.

Аудит законності операцій та правильності витрати виробничих запасів проводиться для запобігання порушень, основні з яких наведені на рисунку 3.3. При аудиті виробничих запасів проводяться також контрольні запуски сировини і матеріалів на випуск продукції для оцінки достовірності списання їх на виробництво, що оформляється відповідними актами.



Рис. 3.2. Зміст аудиторської інвентаризації

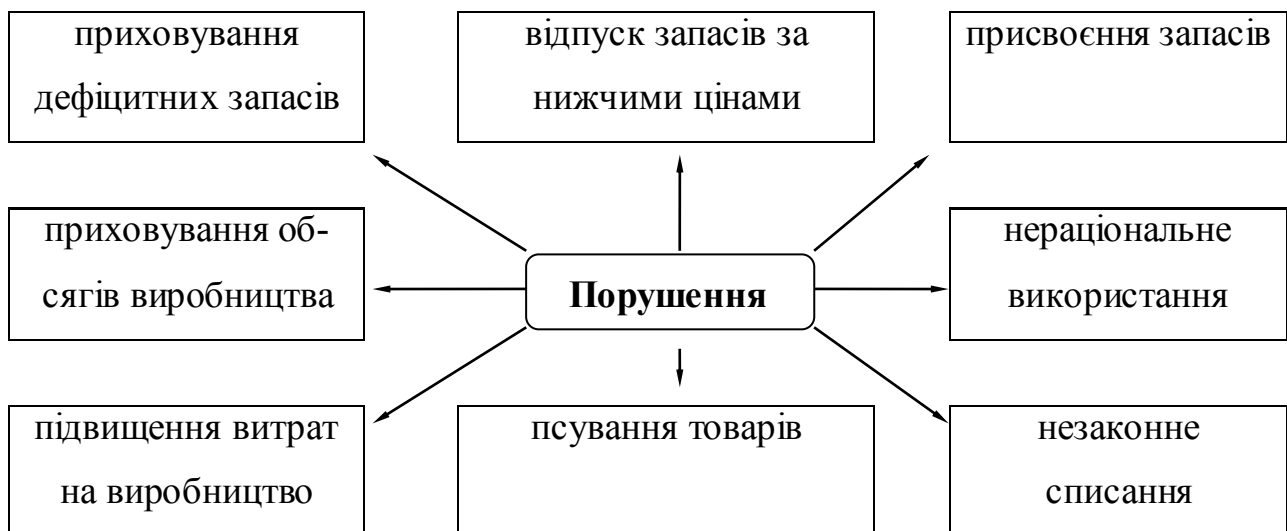


Рис. 3.3. Основні порушення у використанні виробничих запасів

Аналіз інформації з наказів про призначення матеріально-відповідальних осіб та їх характеристик за даними особової справи дає можливість сконцентрувати увагу на ступені довіри до них. Наявність наказів про проведення контрольних заходів щодо збереження виробничих запасів, про одержані результати ревізій та інвентаризацій формує думку аудитора щодо довіри до системи внутрішнього контролю. Вивчення договорів із матеріально-відповідальними особами дає можливість аудитору скласти думку про дотримання вимог чинного законодавства клієнтом у роботі з цією категорією працівників.

Аудитор у процесі свого дослідження повинен чітко відслідковувати інформаційні потоки, які пов'язані з господарськими діями чи подіями, від прийняття рішення про здійснення господарської операції до відображення факту здійснення в первинних документах, зведених документах, регістрах обліку та звітності.

Аналіз облікової політики дає змогу встановити, яких методів дотримується підприємство з питань первісної оцінки виробничих запасів, їх переоцінки та методу оцінки виробничих запасів

Більш детальна послідовність проведення аудиту запасів зображена наступною схемою (рис.3.4)



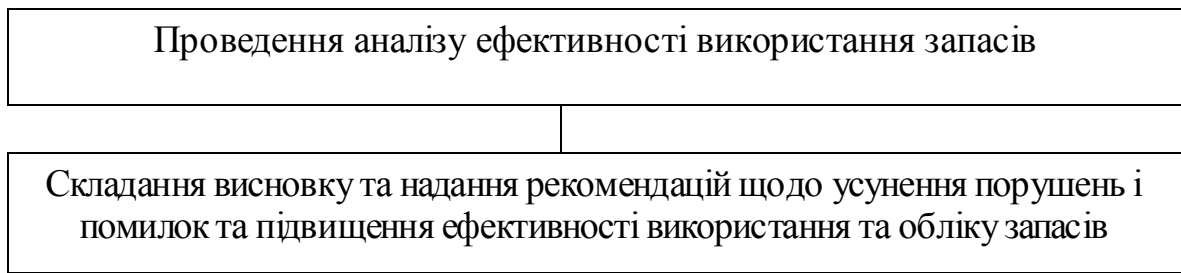


Рис.3.4. – Послідовність проведення аудиту запасів

Залежно від мети аудиторського дослідження, завдань, які передбачені договором, та власних можливостей аудитор на свій розсуд обирає методику проведення аудиту виробничих запасів. Основна мета обраної методики 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 відпо- відно 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 П(с)БО 9 «Запаси», а також відповідними галузевими інструкціями.

Найтиповішими 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 підробки 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.

5. Звітність (Баланс (ф. № 1), примітки до фінансової звітності (ф. №5)).

Законодавча та нормативна база аудиту запасів та МШП:

- Закон України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.06. № 140-У.
- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996 - XIV.
- Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755, (зі змінами і доповненнями від 02.11.2012 № 5412-VI).
- Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом МФУ від 11.08.94 р. № 69 (зі змінами і доповненнями від 22.11.04р. №731).
- Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 116 (зі змінами і доповненнями).
- П(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».
- П(с)БО 9 «Запаси».

Питання для самоперевірки:

2. Завдання аудиту виробничих запасів.
3. Джерела аудиту виробничих запасів.
4. Підготовча робота до проведення аудиту запасів в місцях зберігання.
5. Як здійснюється перевірка фактичної наявності запасів?
6. Проведення перевірки правильності оцінки запасів в обліку і звітності.
7. Напрями проведення аудиту складського господарства.
8. Аудит МШП

ТЕМА 4. МЕТОДИКА АУДИТУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ І КАПІТАЛЬНИХ ТА ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

4.1. Методика аудиту основних засобів

Мета аудиту основних засобів - підтвердити інформації щодо повноти, достовірності, законності та правильності відображення в обліку необоротних активів, а також установити дотримання підприємством вимог П(с)БО 7 «Основні засоби».

До основних завдань аудиту основних засобів відносять:

- встановлення правильності документального оформлення і своєчасного відображення в обліку операцій з основними засобами, їх надходження, внутрішнє переміщення і вибуття;
- перевірка правильності розрахунку, своєчасного відображення зносу основних засобів;
- перевірка доцільності проведення ремонту основних засобів, контроль за витратами на капітальний ремонт, за правильністю їх відображення;
- перевірка правильності відображення в обліку фінансових результатів від вибуття основних засобів;
- підтвердження законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з основними засобами.

Предметом аудиту основних засобів є господарські процеси та операції, пов'язані з придбанням, переміщенням та вибуттям основних засобів та інших необоротних активів, а також відносини, що виникають при цьому на підприємстві та за його межами.

До об'єктів аудиту основних засобів відносять: групи основних засобів; їх первинну і залишкову вартість; правильність документального оформлення операцій, пов'язаних з придбанням, виготовленням, рухом і вибуттям основних засобів; стан оперативного, інвентарного, аналітичного і синтетичного обліку; амортизацію та індексацію основних засобів; операції з капітального ремонту, технічного переобладнання, модернізації та реконструкції основних засобів; інформацію про порушення ведення обліку, нестачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізії, перевірок, висновках аудиторів, постановах правоохоронних органів.

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

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.

Послідовність аудиту необоротних активів наведена на рисунку 4.1.

Отримання попередньої інформації тестуванням стану внутрішнього контролю



Рис.4.1. Аудиторські процедури перевірки необоротних активів

Аудиторська практика свідчить про розповсюдженість порушень і помилок в обліку необоротних активів (рис. 4.2.).



Рис. 4.2. Розповсюджені порушення і помилки в обліку необоротних активів

Аудит основних засобів містить також оцінку ефективності їх використання та підготовку пропозицій по усуненню недоліків і мобілізації виявлених резервів.

Вимоги до нематеріальних активів при прийнятті їх до обліку наведені на рисунку 4.3.

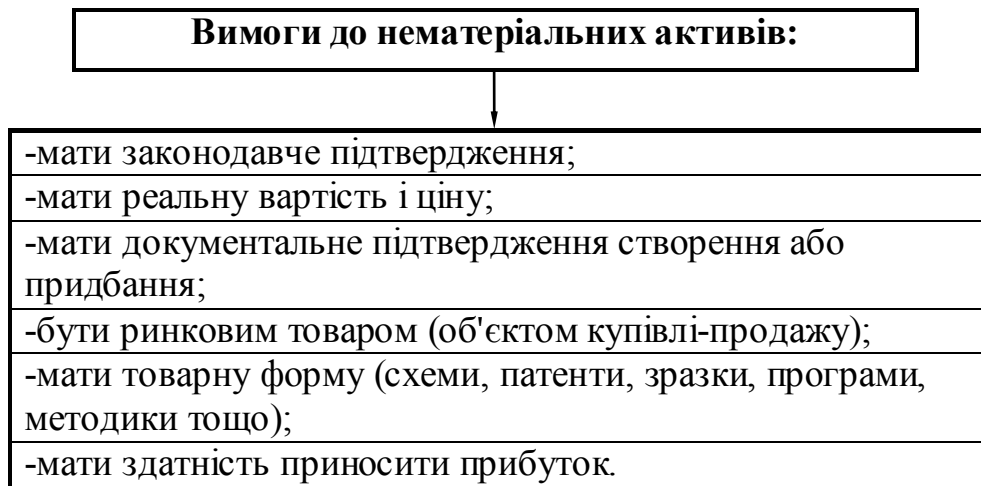


Рис. 4.3. Комплекс облікових вимог до нематеріальних активів

Аудит наявності і руху основних засобів складається з *підготовчого, головного і узагальнюючого етапів*.

На етапі підготовки до аудиту основних засобів укладається договір на проведення аудиту основних засобів, який є основним документом, який засвідчує факт досягнення домовленості між замовником та виконавцем перевірки: досконало вивчається нормативна база з питань відображення цих об'єктів у обліку та звітності.

Далі проводиться планування перевірки, яке допоможе аудиторів належним чином організувати свою роботу і здійснювати нагляд за роботою своїх асистентів. Найважливіша складова частина планування аудиту є отримання аудитором уявлення про фінансовий стан справ на підприємстві. Усвідомлення аудитором цього допоможе йому визначити події, операції та заходи, які могли істотно вплинути на звітність підприємства і зменшити ризик аудиту, який по- лягає в тому, що аудитор може висловити неадекватну думку у тих випадках, коли в документах звітності є значні перекручення.

На цьому ж етапі складається план аудиту, який розробляється настільки детально, щоб аудитор мав можливість завдяки йому підготувати програму аудиту. У програмі аудитор оцінює розмір ризику внутрішнього контролю та свій особистий ризик невиявлення суттєвих помилок у звітності, який існує під час проведення аудиторських процедур, визначає термін проведення аудиторських тестів і незалежних процедур.

Важливим завданням на підготовчому етапі є оцінка надійності внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту (якщо такий є) основних засобів у клієнта. Оцінка внутрішнього контролю основних засобів може здійснюватися за напрямками:

- перевірка наявності первинної документації на всі господарські операції з основними засобами;
- розподіл функціональних обов'язків посадових осіб, які наділені функціями санкціонування і які відповідають за стан і рух основних засобів;
- забезпечення належних умов запобігання і експлуатації основних засо-

бів 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 регістрах обліку руху основних засобів тощо.

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

Також на даному етапі перевірки, при загальному ознайомленні з підприємством, аудитор з'ясовує склад і види основних засобів, рівень забезпеченості основними засобами, ступінь їх зносу, місцезнаходження, матеріальну відповідальність за них, їхні технічні характеристики.

Починаючи звірку обліку основних засобів, аудитор повинен:

- впевнитися у наявності документації, що підтверджує право власності на об'єкти, та технічної документації;
- ознайомитися з обліковою політикою підприємства в частині організації обліку основних засобів у звітному періоді, що перевіряється. 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 інвентаризаційної комісії, про осіб, відповідальних за збереження основних засобів у місцях експлуатації. а також виявиш, чи укладені з ними договори про повну матеріальну відповідальність:
- ознайомитися із договорами на оренду основних засобів;
- впевнитися, що бухгалтерія веде картотеку основних засобів (картки форми 03-6 і 03-8) та інвентарні списки форми 03-9 за конкретними матеріально відповідальними особами в комп'ютерному чи ручному варіанті;
- упевнитися у правильності організації аналітичного обліку та звернути увагу на наявність інвентарних номерів:
- встановити, 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 аудитору отримати загальне уявлення про організацію обліку основних засобів на даному підприємстві і допоможе визначити питання, яким із них необхідно приділяти особливу увагу.

Далі настає головний етап аудиту, який 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 вирішення завдань аудиту на основному етапі перевірки ОЗ аудитор здійснює:

- контроль дотримання чинного законодавства за операціями з ОЗ;

- перевірку правильності перенесення початкових залишків за ОЗ;
- перевірку правильності документального оформлення оприбуткування і ліквідації основних засобів:

- контроль зіставлення даних аналітичного, синтетичного обліку, Головної книги і балансу:

- перевірку правильності переоцінки основних засобів;
- перевірку правильності кореспонденції рахунків за операціями з ОЗ;
- контроль розрахунку амортизаційних відрахувань за ОЗ;
- перевірку оцінки фінансових результатів від реалізації ОЗ;
- контроль відображення в обліку результатів надзвичайних подій, пов'язаних з основними засобами (пожежа, повінь, розкрадання тощо);
- перевірку операцій з орендованими і переданими в оренду ОЗ;
- встановлення джерел фінансування придбання основних засобів;
- встановлення ефективності використання основних засобів.

Спочатку аудитор перевіряє правильність віднесення активів суб'єкта господарювання до ОЗ. Тут встановлюються критерії, за якими активи відносяться до ОЗ.

Далі проводиться фактична перевірка, при якій 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 вибірккову перевірку записів в інвентаризаційних відомостях (описах) шляхом самостійного підрахунку окремих видів ОЗ. Аудитор при необхідності проводить вибірккову інвентаризацію основних засобів.

Потім проводиться перевірка відповідності даних синтетичного і аналітичного обліку. При цьому слід використовувати таку схему аудиту:

- перевіряють відповідність даних аналітичного і синтетичного обліку за залишками на певну дату, які характеризують вартість ОЗ, що є на балансі на початок і на кінець періоду, що перевіряється;

- перевіряють відповідність даних регістрів обліку за дебетом рахунка 10 "Основні засоби";

- перевіряють відповідність підсумків у регістрах обліку за кредитом рахунка 10 оборотам за дебетом кореспондуючих рахунків;

- звіряють підсумкові записи регістрів синтетичного обліку з записами Головної книги за оборотами по рахунках 10, 13;

- визначають залишкову вартість ОЗ за обліковими цінами на початок і кінець звітного періоду і перевіряється відповідність отриманих оцінок даним фінансової звітності.

Далі слід перевіряти правильність відображення в обліку операцій, пов'язаних з рухом основних засобів.

При перевірці операцій, пов'язаних з придбанням основних засобів, аудитором перевіряється правильність формування первісної вартості основних засобів. При перевірці відображення в обліку обладнання передусім необхідно впевнитися в дотриманні порядку розрахунків із постачальниками і підрядни-

ками, в правильності заповнення первинних документів, у відповідності фактичного розміру оплати даним наданих документів. Особливу увагу слід звернути на порядок нарахування ПДВ за операціями, пов'язаними з придбанням обладнання, яке потребує монтажу.

Одним із найважливіших аспектів аудиторської перевірки основних засобів є перевірка правильності їх оцінки. Важливим завданням аудитора є перевірка правильності формування первісної вартості основних засобів. Особливу увагу слід звернути на ОЗ, які були придбані за рахунок кредиту банку.

Аудитору необхідно впевнитися, що вартість поліпшення основних засобів, внаслідок чого здійснюється покращання технічних характеристик, ефективності роботи основних засобів, приєднана до початкової вартості об'єкта, а витрати на ремонт з метою підтримання основних засобів у нормальному робочому стані віднесена на витрати звітного.

Аудитору необхідно також враховувати вимоги податкового обліку і впевнитися, що підприємство-клієнт при визначенні доходів і витрат дотримувалося вимог Податкового кодексу України.

Однією з причин руху основних засобів є їх списання. В даному випадку аудиторській перевірці підлягають операції зі списання основних засобів. Тут аудитор повинен встановити причину списання об'єктів основних засобів, законність і доцільність цих операцій, повноту оприбуткування матеріалів, отриманих від ліквідації об'єктів. Перевіряються первинні документи, дані аналітичного і синтетичного обліку. При цьому слід звертати увагу на дотримання встановлених форм документів, заповнення в них реквізитів, наявності мотивованих висновків комісії, підписів всіх членів комісії і керівника організації.

Аудиторській перевірці підлягають також такі специфічні операції з основними засобами, як: оренда, ремонти, амортизація, переоцінка.

При аудиті оренди необхідно ретельно перевірити правильність складання договорів на оренду майна, правильність нарахування, порядок розрахунків і структуру орендних платежів, проводки для відображення операцій із нарахування і перерахування цих платежів.

При перевірці витрат на ремонти слід встановити: наявність планів і кошторисів ремонту, актів на виконання робіт, актів приймання-передачі виконаних робіт, актів технічного огляду будинків і споруд, правильність і своєчасність складання відповідних документів: правильність формування витрат за статтями затрат; чи не завищувалися норми витрат матеріалів і розцінки з оплати праці на ремонтні роботи. Також встановлюється доцільність і законність операцій з ремонт.

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

Перевірка правильності відображення в обліку результатів переоцінки основних засобів здійснюється на підставі вивчення документів і передбачає:

- визначити всі питання щодо переоцінки, які знайшли відображення в обліковій політиці клієнта, і перевірити фактичне їх дотримання.
- 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 справедливої вартості об'єктів основних засобів;
- перевірку правильності встановлення індексу переоцінки;
- перевірку правильності розрахунку переоціненої вартості основних засобів і зносу.

Варто зазначити, що усі результати здійснених аудиторських процедур повинні знайти відображення в робочих документах аудитора. Це пояснення і заяви працівників з питань перевірки основних засобів; копії первинних документів про господарські операції з основними засобами; акти, довідки; інвентаризаційні описи; реєстри бухгалтерського обліку; бухгалтерська звітність.

Перелік робочої документації аудиту, яка прикладається до актів аудиторської перевірки, визначає аудитор, що проводить перевірку. Головна вимога до цієї документації - її переконливість і вагомість при доказі висновків і пропозицій, що випливають з матеріалів перевірки. Робочі документи повинні бути повними і детальними, щоб досвідчений аудитор, ознайомившись з ними, міг отримати загальне уявлення про аудит.

Аудит основних засобів завершується аналізом ефективності їх використання. Визначають фондівдачу, фондомісткість, коефіцієнти зносу, поновлення, придатності основних засобів.

На підсумковому етапі аудитор повинен узагальнити результати перевірки, зробити висновки та підготувати обґрунтовані пропозиції щодо усунення недоліків і використання виявлених резервів.

Також на даному етапі складається документ - аудиторська довідка або аудиторський висновок. Він повинен бути складений на основі письмової інформації аудитора, у якій повинні міститися зведення про усі виявлені недоліки і порушення в обліку й звітності, а також виділятися ті помилки і виправлення які можуть вплинути на вірогідність звітності з посиланнями на законодавчі і нормативні документи. Письмова інформація заповнюється в двох екземплярах, підписується всіма аудиторами, хто проводив перевірку. Один із екземплярів передається головному бухгалтеру і керівнику для ознайомлення виявлення можливих розбіжностей і врегулювання спірних положень, а інший використовується для написання звіту, який потім передається в архів.

Джерела інформації для аудиту основних засобів:

1. Наказ про облікову політику підприємства.
2. Первинні документи з обліку основних засобів: інвентарні картки, акти приймання-передачі, введення в експлуатацію, ліквідації, акти списання основних засобів та ін.
3. Облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку основних засобів (журнали-ордери).
4. Акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю.
5. Головна книга.
6. Звітність.

4.2. Методика аудиту фінансових інвестицій

Завданням аудиту фінансових інвестицій є надання інформаційної безпеки майбутнім інвесторам при прийнятті ними інвестиційних рішень.

Основна мета аудиту фінансових інвестицій – скласти обґрунтовану думку аудитора про достовірність і достатність інформації про них у фінансовій (бухгалтерській) звітності економічного суб'єкта, що перевіряється.

Напрямки аудиту фінансових вкладень наведені на рисунку 4.4.

Напрямки аудиту фінансових вкладень		
перевірка інвестицій на	перевірка витрат на інвестиції	перевірка представлення і розкриття
Наявність	наявність документів	сутності
Повноту	відображення в обліку	причини
Права	оцінка	документальної форми
	вартість	
	відповідність обліковій політиці	

Рис. 4.4. Напрямки аудиту фінансових вкладень

Щоб досягти цієї мети аудитор в ході перевірки повинен відповісти на наступні питання:

- 1) Наскільки повно і своєчасно оформлені всі необхідні документи по:
 - оцінці, обліку і інвентаризації фінансових інвестицій;
 - збереженню, вибуттю (погашенню) і реалізації цінних паперів;
 - обліку результатів від фінансових інвестицій.

- 2) Чи дотримані вимоги податкового законодавства.

Для того, щоб сформулювати об'єктивну думку про достовірність і законність операцій, здійснених на підприємстві з фінансовими інвестиціями, правильності їх оформлення і відображення в бухгалтерському обліку і звітності аудитор повинні вирішити ряд завдань:

- 1) Вивчити склад фінансових вкладень за даними первинних документів і облікових реєстрів.

Аудитори повинні проаналізувати дані первинних документів і облікових реєстрів і з'ясувати склад фінансових інвестицій підприємства. Аудитори знайомляться з організацією обліку і зберігання цінних паперів. На основі аналізу прибутковості встановлюється економічна доцільність фінансових інвестицій, досліджується вплив їх на показники фінансово-господарської діяльності підприємства.

- 2) Підтвердити первинну оцінку системи внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку фінансових інвестицій.

Аудитори на основі отриманої інформації заповнюють заздалегідь розро-

блені тести. За наслідками тестування встановлюється оцінка надійності систем і порівнюється з первинною оцінкою, отриманою на стадії планування аудиту. Якщо така оцінка виявиться нижче первинної, то необхідно скоректувати об'ємі порядок проведення інших аудиторських процедур. Аудитори визначають об'єкти підвищеної уваги при плануванні контрольних процедур і уточнюють аудиторський ризик.

3) Встановити правильність відображення в обліку операцій з фінансовими інвестиціями.

Аудитори розглядають господарські операції, в результаті яких відбулася зміна розміру і складу фінансових інвестицій підприємства. Вивчаючи порядок оформлення цих операцій, аудитори проводять взаємну звірку документів, якими оформлявся рух фінансових інвестицій: договори, акти приймання-передачі, цінні папери, сертифікати цінних паперів, виписки з реєстру акціонерів і ін. При цьому звертається увага на відповідність самих документів чинному законодавству, наявність в них всіх необхідних реквізитів і правильність проведених арифметичних розрахунків.

4) Підтвердити достовірність нарахування, надходження і відображення в обліку доходів по операціях з фінансовими інвестиціями.

Аудитори повинні підтвердити повноту і своєчасність виконання облікових записів. Для отримання вичерпної інформації про суми і терміни нарахування доходів по фінансових інвестиціях, аудитори можуть зробити від свого імені або від імені підприємства запит на адресу підприємств і організацій, що виплатили доходи (у вигляді відсотків, дивідендів, тощо). Отримані відомості порівнюються з даними, вказаними в реєстрах бухгалтерського обліку, підприємства, що перевіряється.

5) Оцінити якість інвентаризацій фінансових інвестицій.

Для цього аудиторам доцільно самостійно провести інвентаризацію. Інвентаризація цінних паперів проводиться по окремих емітентах з вказівкою в акті назви, серії, номера, номінальної і фактичної вартості, термінів погашення і загальної суми. Реквізити кожного цінного паперу зіставляються з даними книг (реєстрів), що зберігаються в бухгалтерії підприємства. Інвентаризація цінних паперів, зданих на зберігання в спеціальні організації (банк, депозитарій і ін.), полягає в звірці залишків сум, що обліковуються на відповідних рахунках бухгалтерського обліку підприємства, з даними виписок цих організацій. Фінансові вкладення в статутні капітали інших підприємств, а також позики, надані іншим підприємствам, при інвентаризації мають бути підтверджені документами (засновницькими договорами, договорами позики, розрахунково-платіжними документами).

6) Підтвердити правильність документального оформлення вкладень в статутні капітали інших організацій і спільну діяльність.

Виявлені в ході перевірки помилки і порушення фіксуються в робочій документації аудиторів і визначається їх кількісний вплив на показники бухгалтерської звітності.

Аналіз аудиторської практики свідчить, що найбільш поширеними помилками, які виявляються в ході перевірки операцій з фінансовими інвестиціями, є наступні:

- відсутність документів, підтверджуючих фактичні фінансові інвестиції; оформлення документів з порушенням встановлених вимог;
 - некоректна кореспонденція рахунків при відображенні фінансових інвестицій в обліку;
 - невчасне відображення доходів по операціях з цінними паперами;
 - неправильне обчислення фактичної собівартості цінних паперів;
 - невиконання вимог законодавчих і нормативних документів;
- невідповідність даних синтетичного і аналітичного обліку фін. інвестицій.

Законодавча та нормативна база аудиту основних засобів та інвестицій:

- Закон України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.06. № 140-У.
- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996 - XIV.
- Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755, (зі змінами і доповненнями від 02.11.2012 № 5412-VI).
- Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом МФУ від 11.08.94 р. № 69 (зі змінами і доповненнями від 22.11.04р. №731).
- П(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».
- П(с)БО 3 «Звіт про фінансові результати».
- П(с)БО 7 «Основні засоби».
- П(с)БО 4 «Оренда».
- П(с)БО 12 «Фінансові інвестиції».
- П(с)БО 15 «Дохід».
- П(с)БО 16 «Витрати».

Питання для самоперевірки:

2. Яка мета аудиту необоротних активів і капітальних інвестицій?
3. Які завдання аудиту необоротних активів і капітальних інвестицій?
4. Які Ви знаєте нормативні документи, що регулюють відображення основних засобів у податковому і бухгалтерському обліку?
5. Назвіть об'єкти аудиторського дослідження при аудиті необоротних активів і капітальних інвестицій.
6. Які є доказові джерела інформації з аудиту необоротних активів і капітальних інвестицій?
7. Які аудиторські процедури необхідно виконати на ознайомчому етапі?

ТЕМА 5. МЕТОДИКА АУДИТУ ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВА

Мета аудиту доходів відповідно до МСА 200 "Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності" полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства ін-

формації про доходи отримані підприємством.

Об'єктами аудиту доходів є групи доходів підприємства, а також господарські операції, пов'язані з формуванням доходів підприємства.

Джерелами інформації аудиту при цьому є:

- вимоги нормативних документів, що регулюють облік доходів;
- наказ про облікову політику підприємства;
- первинні документи з обліку доходів (рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, розрахункові документи тощо);
- реєстри синтетичного і аналітичного обліку доходів;
- інші документи, які використовуються для відображення в обліку операцій з формування доходів підприємства (договори, довідки бухгалтерії тощо);
- звітність підприємства (ф. 1 Баланс, ф. 2 Звіт про фінансові результати);
- аудиторські висновки, акти ревізій, перевірок минулих періодів тощо; - відповіді на запити аудитора.

Стратегія проведення аудиту доходів розробляється виходячи із норм МСА 300 "Планування". На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства.

Для забезпечення ефективності аудиторської перевірки необхідно дослідити порядок відображення доходів в облікових реєстрах і фінансовій звітності. *Наприклад, кредит рахунку 70 "Дохід від реалізації" повинен відповідати рядку 010 у Звіті про фінансові результати.*

В цілому аудит доходів здійснюється за певними напрямками, кожен з яких має свою методику.

Так, одним з напрямків є перевірка відповідності класифікації, оцінки та умов визнання доходів чинному законодавству. При цьому ретельно вивчається наказ про облікову політику підприємства, встановлюється відповідність положень даного документа нормам чинного законодавства.

На наступному етапі здійснюється аудит правильності відображення доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Господарські операції з реалізації продукції посідають основне місце у формуванні фінансових результатів підприємства, тому інформація фінансових показників має бути достовірною. Чистий дохід від реалізації визначається як різниця між доходом від реалізації і сумою ПДВ, акцизного збору та іншими зборами або податками і відрахуваннями з доходу. Тому в ході аудиторської перевірки мають бути встановлені:

- повнота відображення на рахунках бухгалтерського обліку і в звітності здійснених угод;
- своєчасність відображення реалізації продукції в обліку;
- правильність класифікації отриманого доходу від реалізації;
- своєчасність відображення сум дебіторської заборгованості;

У санкціонованість операцій з реалізації продукції, робіт і послуг.

Після цього проводиться аудит правильності відображення інших операційних доходів. Під час такої перевірки має бути встановлена правильність відображення в облікових документах доходів, отриманих у вигляді відсотків, штрафів, пені, неустойки. При цьому порівнюють суми за кредитом рахунку 71

"Інший операційний дохід" із сумами, зазначеними у договорах (якщо знаходять відхилення, то обов'язково встановлюють причину). Перевіряють також повноту відображення в обліку отриманих відсотків за розрахунками, поточним та іншими рахунками підприємства. З цією метою досліджують укладені підприємством договори з банком, виписки банку тощо.

Особливе місце займає встановлення правильності відображення в обліку курсових різниць, доходів або витрат від їх зміни. Перевірка доходів від участі в капіталі здійснюється з метою встановлення:

1) правильності документального оформлення доходів, отриманих від участі в капіталі інших підприємств;

2) правильності та повноти відображення в облікових регістрах і на рахунках бухгалтерського обліку дивідендів, отриманих за акціями, облігаціями тощо;

3) правильності ведення синтетичного та аналітичного обліку рахунків 72, 73 та віднесення їх результатів на рахунок 79 "Фінансові результати".

В ході аудиту можуть бути виявлені такі порушення при веденні бухгалтерського обліку доходів:

- невірна класифікація доходів;
- недотримання принципу нарахування і відповідності доходів і витрат;
- невірно обчислена сума доходу;
- помилки в бухгалтерських проводках при відображенні господарських операцій з формування доходів і списання їх на фінансові результати;
- відсутність первинних документів з обліку доходів;
- невідповідність даних синтетичного і аналітичного обліку;
- невірне відображення в звітності доходів підприємства.

Законодавча та нормативна база аудиту доходів:

- Закон України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.06 № 140-У.
- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996 - XIV.
- Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755, (зі змінами і доповненнями від 02.11.2012 № 5412-VI).
- П(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».
- П(с)БО 3 «Звіт про фінансові результати».
- П(с)БО 15 «Дохід».

Питання для самоперевірки:

1. Яка мета аудиту доходів підприємства?
2. Основні завдання аудиту доходів.
3. Джерела інформації аудиту доходів.

Типові порушення при веденні бухгалтерського обліку доходів.

ТЕМА 6. АУДИТ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Мета аудиту витрат відповідно до МСА 200 "Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності" полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства ін-

формації про витрати понесені підприємством.

Критерієм оцінки при аудиті даної ділянки буде виступати документ, який визначає методичні засади формування в обліку інформації про витрати підприємства, а саме П(с)БО16 "Витрати".

Основними завданнями аудиту витрат є:

- 1) контроль за дотриманням чинного законодавства щодо обліку витрат та відображення інформації про витрати у фінансовій звітності підприємства;
- 2) встановлення правильності розмежування витрат за звітними періодами;
- 3) визначення дотримання принципу постійності обліку витрат;
- 4) перевірка відповідності методу обліку витрат галузевим і техніко-економічним особливостям підприємства;
- 5) оцінити правильність класифікації і визнання витрат;
- 6) встановлення правильності оцінки матеріальних цінностей, які віднесені на собівартість продукції;
- 7) визначення меж віднесення до затрат основної діяльності вартості матеріалів використаних на ремонт, будівництво і т.д. основних засобів;
- 8) перевірка правильності відображення в обліку затрат на тару й упаковку;
- 9) встановлення правильності списання нестач в межах природних витрат;
- 10) перевірка правильності списання на затрати сум безнадійної заборгованості, строк позовної давності якої минув;
- 11) перевірка правильності нарахування зносу на необоротні активи та його віднесення на об'єкти обліку;
- 12) перевірка обґрунтованості витрат, пов'язаних з організацією та управлінням виробництвом, і способів їх розподілу.

Джерела інформації аудиту витрат:

- вимоги нормативних документів, що регулюють облік витрат;
- наказ про облікову політику підприємства;
- первинні документи щодо віднесення витрат на певні об'єкти обліку;
- реєстри обліку витрат (виробничі звіти, відомості розподілу витрат, журнали-ордери, Головна книга);
- звітність підприємства (ф. 2 "Звіт про фінансові результати" тощо);
- бухгалтерські записи за рахунками 20, 21, 22, 23, 66, 90, 91, 92, 93, 94;
- аудиторські висновки, акти попереднього контролю, дані інвентаризації;
- відповіді на запити аудитора.

Метою зовнішньої аудиторської перевірки витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) є підтвердження обґрунтованості відображених в обліку витрат за звітний період. Мета внутрішнього аудиту - дослідження резервів зменшення собівартості продукції.

Послідовність аудиту витрат наведена на рисунку 6.1.



Рис.6.1. Послідовність аудиту витрат

Використовуючи метод тестування, аудитор оцінює сильні і слабкі сторони системи внутрішнього контролю. Вивченню підлягають: умови, реальність, повнота, відповідальність, точність, класифікація, методи обліку та калькулювання витрат та їх періодичність.

Перед початком проведення документальної перевірки витрат аудитор вивчає особливості технологічних процесів та їх організацію, що дозволяє йому провести об'єктивну оцінку досягнутих показників собівартості з використанням методу аналітичного огляду (рис. 6.2).

Показники діяльності	Витрати на 1 грн. реалізованої продукції	Досліджуються:
	Структура витрат за їх призначенням	
	Структура витрат за їх економічним змістом	
	Калькуляції собівартості одиниці продукції	
		Статика
		динаміка



Рис. 6.2. Дослідження системи показників собівартості продукції та їх чинників

Перевірка витрат на виробництво - це трудомісткий процес аудиту, який потребує знань: правових, нормативних та інструктивних матеріалів з усіма змінами та доповненнями до них; особливостей визначення витрат в окремих видах економічної діяльності та виробництвах; особливостей організації обліку витрат в інших країнах.

Зміст аудиторського дослідження достовірності і законності відображення витрат наведений на рисунку 6.3.





Рис.6.3. Зміст аудиторського дослідження достовірності і законності відображення витрат

Перевірці підлягають усі первинні документи. Виявляється, які витрати виробництва та реалізації містяться у собівартості, а які покриваються за рахунок прибутку згідно з чинним законодавством.

Аудит списання витрат на окремі види продукції (робіт, послуг) представлено на рис. 6.4.

Перевіряється також правильність кореспонденції рахунків: з обліку витрат на виробництва; виходу продукції; оприбуткованого обсягу повернених відходів та ін. Аудитором оцінюється відповідність записів аналітичного обліку Головній книзі і даним звітності, а також їх реальність.

Аудит списання витрат на окремі види продукції містить:
-перевірку правильності використання норм витрат та відповідність їх рівню прогресивності технології виробництва;
-аналіз браку: обсяги, причини, повнота компенсації втрат від браку, оприбуткування браку, правильність оцінки і відображення витрат на виправлення браку;
-аналіз відходів виробництва: кількості, оцінки, правильності відображення в обліку;
-перевірку об'єктивності визначення методів розподілу та відображення витрат з комплексних статей у калькуляціях собівартості окремих видів продукції.

Рис.6.4. Зміст аудиту списання витрат на окремі види продукції (робіт, послуг)

Стратегія проведення аудиту витрат розробляється виходячі із норм МСА

300 «Планування». На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства. Порушення дотримання норм, передбачених П(с)БО 16 "Витрати", які можуть бути виявлені під час аудиту, наведені в таблиці 6.1.

Таблиця 6.1 – Порушення при веденні бухгалтерського обліку витрат

Можливі порушення	Пункти П(с)БО 16, що порушуються
Витрати відображаються без зв'язку зі зменшенням активу та збільшенням зобов'язань	п. 5
Недостовірне визначення (оцінка) суми витрат	п.6
Витрати визнаються витратами певного періоду неодноразово з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені; витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, не відображаються у складі періоду, в якому вони були здійснені	п.7
Помилкове визнання в складі витрат: • платежів за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо; • попередньої (авансової) оплати запасів, робіт, послуг; • погашення одержаних позик; • витрати, що відображаються зменшенням власного капіталу.	п.9
Неправильне віднесення витрат до складу адміністративних витрат. Включення адміністративних витрат до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)	п.п. 17, 18
Неправильне віднесення витрат до складу витрат на збут. Включення витрат на збут до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)	п.л. 17, 19
Неправильне віднесення витрат до складу інших операційних витрат. Включення інших операційних витрат до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)	п.п. 17, 20
Неправильне віднесення витрат до складу фінансових витрат, втрат від участі в капіталі, інших витрат	п. 27, 28,29
Надзвичайні витрати включаються до фінансової звітності без вирахування суми, на яку зменшується податок на прибуток від діяльності підприємства внаслідок збитків від надзвичайних подій	п. 31
Неповне відображення передбаченої П(С)БО 16 інформації в примітках до фінансових звітів	
Нерозкриття складу та сум витрат, відображених у статтях "Інші операційні витрати)"	п. 32

Законодавча та нормативна база аудиту витрат:

- Закон України «Про аудиторську діяльність» від 14 вересня 2006 року № 140-У.
- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996 - XIV.
- Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755, (зі змінами і доповненнями від 02.11.2012 № 5412-VI).

- П(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».
- П(с)БО 3 «Звіт про фінансові результати».
- П(с)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів»
- П(с)БО 11 «Зобов'язання»
- П(с)БО 15 «Дохід».
- П(с)БО 16 «Витрати».

Питання для самоперевірки:

1. Яка мета аудиту витрат підприємства?
2. Основні завдання аудиту витрат
3. Джерела інформації аудиту витрат
4. Типові порушення при веденні бухгалтерського обліку витрат

ТЕМА 7. АУДИТ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ, РОЗРАХУНКІВ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

7.1. Аудит фінансових результатів

Основною метою аудиту фінансових результатів є збір, обробка та перевірка достовірності облікової інформації щодо визначення фінансових результатів діяльності, а також підрахунок позитивного чи негативного впливу на кінцевий фінансовий результат усіх факторів, які визначаються під час аудиторської перевірки.

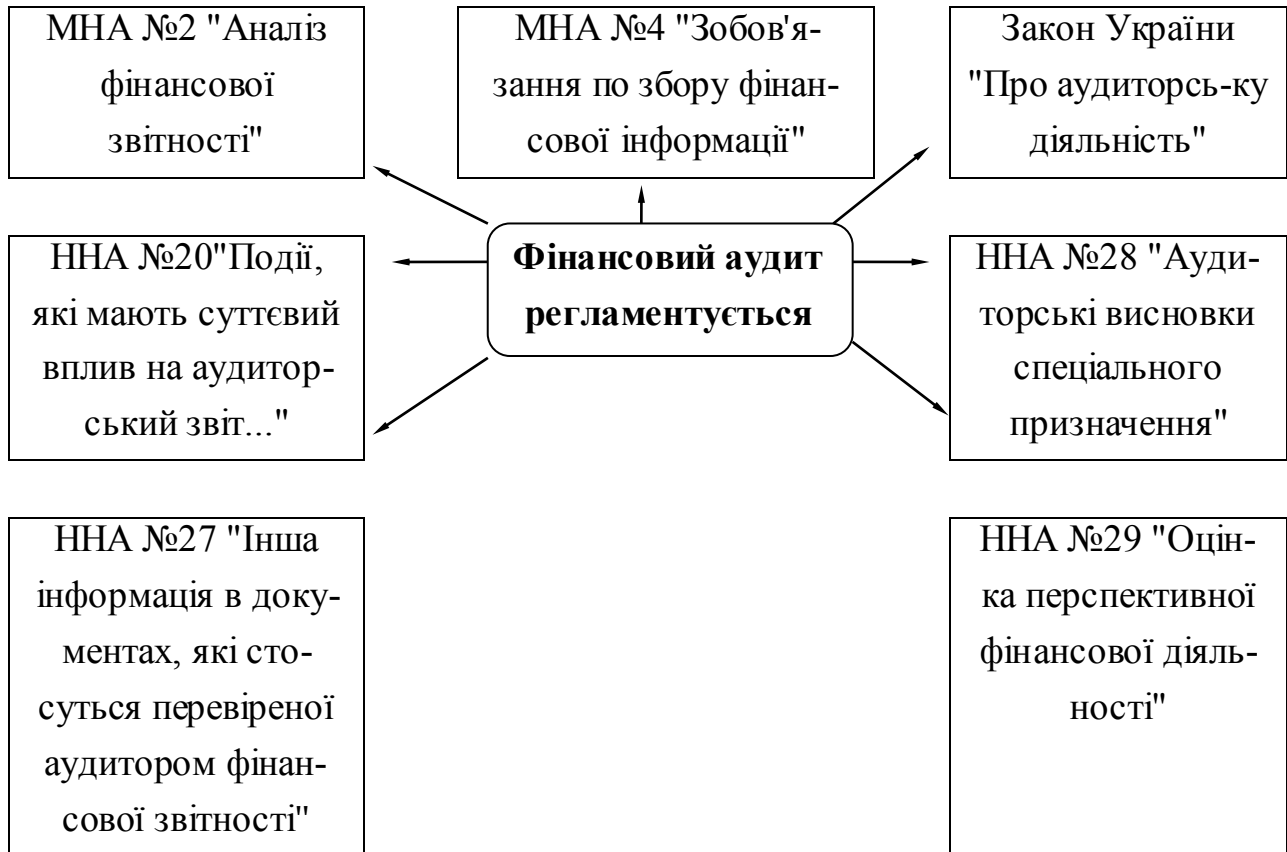
При здійсненні аудиторської перевірки фінансових результатів необхідно виходити насамперед з того, що діяльність будь-якого об'єкта підприємництва включає дві взаємозалежні сторони – господарську і фінансову. Перша визначає залучені до виробничої діяльності виробничі активи (основний капітал), друга – вибір та величину використаних фінансових пасивів (ресурсів). Від їхньої збалансованої взаємодії в господарському процесі і залежить фінансовий результат. При цьому слід враховувати, що визначення й органічне з'єднання капіталу і ресурсів – процес динамічний. У зв'язку з цим зростання, наприклад, активу завжди необхідно перекопатися у збільшенні відповідного пасиву або зменшенні іншого активу.

Отже, розпочинаючи аудит фінансових результатів відповідно до замовлення клієнта, аудитор, насамперед, повинний з'ясувати, яку мету ставив перед собою його клієнт (суб'єкт господарської діяльності) – одержати максимум прибутку, завоювати ринок, утримати свої позиції на ринку і т. д. Лише після цього можна буде здійснити відповідний обґрунтований аналіз та підготувати достовірні висновки.

Основними джерелами інформації, які необхідні аудитору для зазначеного аналізу виступають: баланс; звіт про фінансові результати і їхнє використання; декларація про дохід підприємства та податкові декларації; бухгалтерські реєстри по обліку виробничих витрат, реалізації, фінансових результатів (журнали № 3, № 5, № 5А, № 6, № 7, відомості № 7.1, № 7.2, № 7.3 та інші, якщо суб'єкт господарської діяльності використовує журнальну форму обліку, або

реєстри аналогічного призначення при використанні підприємством інших форм бухгалтерського обліку).

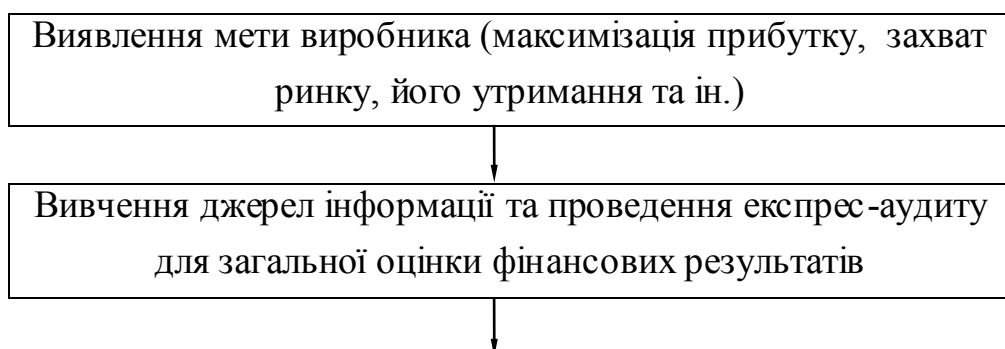
Порядок аудиту фінансових результатів в повній мірі не регламентується міжнародними і національними нормативами аудиту. Однак, важливіші питання підлягають оцінці згідно з нормативами, показаними на рисунку 7.1.



МНА - міжнародні нормативи аудиту
ННА - національні нормативи аудиту

Рис. 7.1. Документи, які регламентують аудит фінансових результатів

Під час перевірки фінансових результатів аудитор повинен враховувати, що функціонування будь-якого суб'єкту господарювання поєднує господарську і фінансову діяльність, взаємодія яких і визначає фінансові результати. Зміст аудиту фінансових результатів наведений на рисунку 7.2.



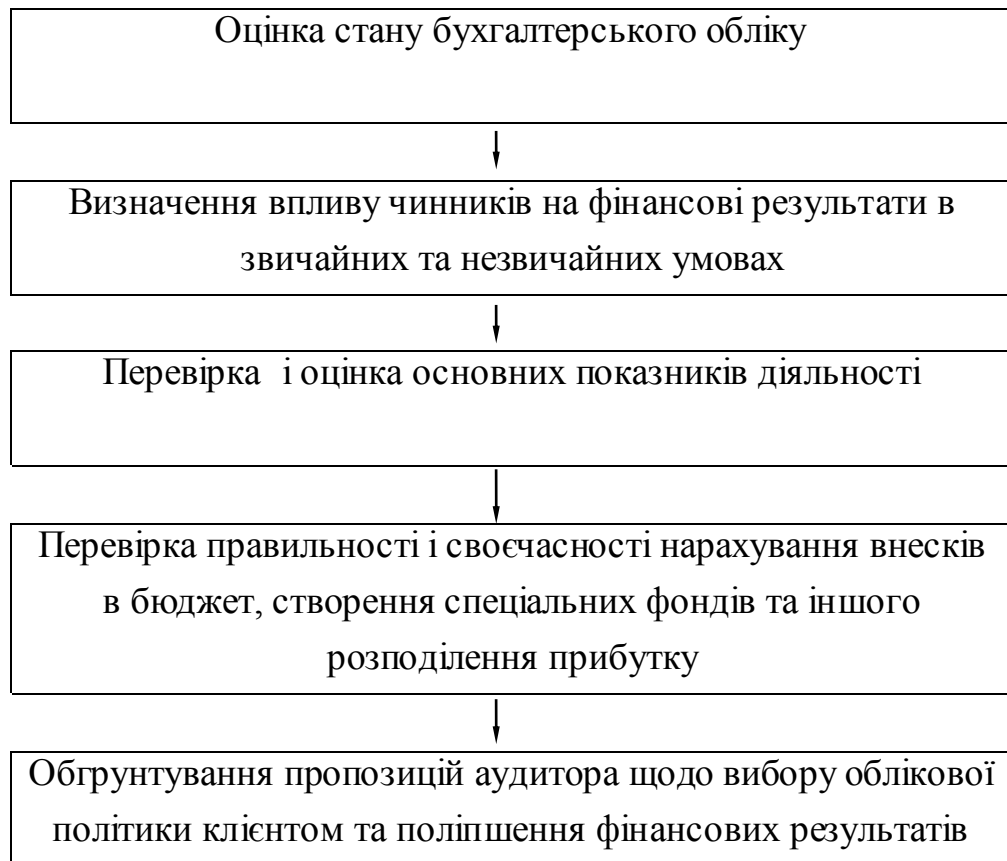


Рис.7.2. Етапи аудиту фінансових результатів

Фінансовий стан підприємства цікавить усіх учасників ринку: постачальників, користувачів, кредиторів, акціонерів, податківців та ін. Зміст аудиту фінансового стану підприємства наведений на рисунку 7.3.



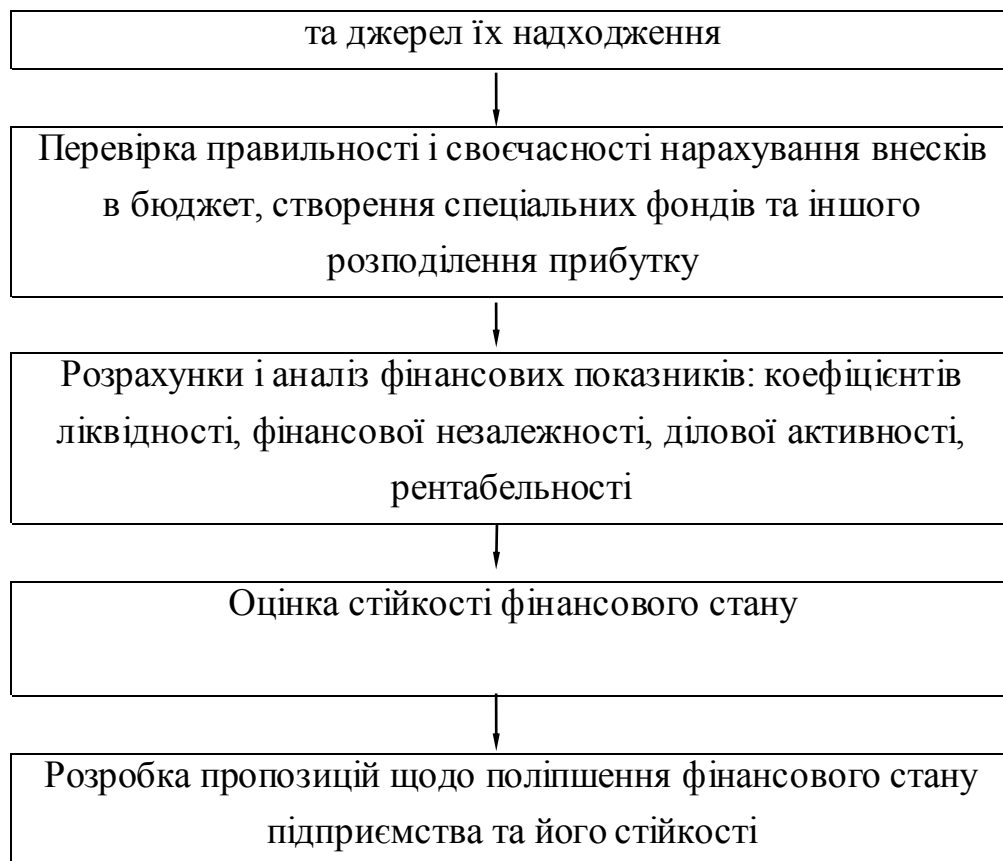


Рис.7.3. Послідовність і зміст аудиту фінансового стану підприємства

Оцінка стійкості фінансового стану підприємства здійснюється на підставі трендового аналізу основних фінансових показників за тривалий період часу.

Оцінка фінансового стану потенційних банкрутів у санаційному аудиті обов'язково повинна здійснюватись за ініціативою незалежних замовників.

Чинним законодавством України передбачено щорічний обов'язковий аудит фінансово-господарської діяльності комерційних банків, страхових компаній, бірж, інвестиційних фондів та ін.

Аудитор насамперед повинний оцінити стан бухгалтерського обліку на підприємстві, оскільки від ступеня довіри до облікової інформації залежать як обсяг аудиторської роботи, так і якість аудиторського висновку, а також ступінь аудиторського ризику.

Розпочинаючи перевірку фінансових результатів підприємства аудитор повинний у першу чергу ознайомитися з порядком обліку виробничих витрат, собівартості, реалізації продукції та фінансових результатів.

Під час перевірки аудитор з'ясовує, які витрати виробництва (обігу) включаються до виробничої собівартості, а які зараховуються до складу витрат періоду і безпосередньо списуються на фінансовий результат.

Порядок формування собівартості готової продукції (робіт, послуг) є обов'язковим для всіх підприємств, що здійснюють виробничу діяльність. Цей порядок встановлений П(с)БО 16 "Витрати".

Особливу увагу аудитор приділяє обліку витрат за рахунком 90 "Собівартість реалізації". Зіставлення чистих доходів від реалізації і собівартості

реалізованої продукції дозволяє визначити валовий фінансовий результат (прибуток, збиток).

Аудитор перевіряє обороти за рахунком 70 "Доходи від реалізації", який призначений для відображення доходу від реалізації продукції, робіт, товарів і послуг, нарахованого чи отриманого підприємством у звітному періоді. Для визначення показника чистого доходу, що належить підприємству, по дебету цього рахунка буду відбиті податки, що підлягають сплаті з доходу (ПДВ, акцизний збір), і частина доходу, що належить іншим підприємствам (по договорах комісії, спільної діяльності і т. п.).

Оскільки наприкінці звітного періоду рахунка доходів і витрат повинні закриватися шляхом списання різниці їх дебетового і кредитового оборотів на рах. 79 "Фінансові результати", то аудитор перевіряє правильність і своєчасність закриття цих, а також визначає, чи дорівнюють один одному дебетовий та кредитовий обороти за рахунками доходів і витрат після їх закриття на рахунок 79.

Під час перевірки фінансових результатів особливу увагу аудитор приділяє рахунку 79 "Фінансовий результат", оскільки він призначений для узагальненого відображення інформації про фінансовий результат підприємства від звичайної й іншої діяльності. За кредиту рахунку 79 "Фінансовий результат" відбиваються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, по дебету – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також сума нарахованого податку на прибуток.

Сальдо рахунка при його закритті списується на рахунок 44 "Нерозподілені доходи (непокриті збитки)". Таким чином, на рахунку 79 відбувається безпосереднє визначення фінансового результату. Отже, аудитор повинний перевірити правильність розрахунку величини фінансового результату та визначити, чи дорівнюють один одному дебетовий та кредитовий оборот за рахунком 79 після його закриття.

Після перевірки порядку обліку виробничих витрат, формування собівартості продукції, реалізації і формування фінансових результатів аудитор здійснює загальну оцінку фінансових результатів: виконання плану прибутку не тільки за загальною сумою, але й відносно окремих складових.

Важливим етапом аудиту є визначення впливу окремих факторів на величину фінансових результатів. Аудитор повинний враховувати, що на фінансовий результат впливає зміни за такими показниками, як обсягу реалізації продукції; величин виробничої собівартості продукції, що була реалізована; ціна на продукцію; структура й асортимент реалізованої продукції.

Під час підготовки аудиторського висновку на підставі результату, що був отриманий за допомогою зазначених методів економічного аналізу, аудитор важливо враховувати, що вплив кожного фактору має, як правило, певні обмеження за обсягом, зокрема, обсяг випуску може бити лімітований технічними можливостями підприємства, а рівень цін та обсяг реалізації продукції в значній мірі залежить від стану ринкової кон'юнктури.

Отриману під час перевірки та аналізу інформацію, аудитор повинний використовувати для підготовки аудиторського висновку.

Наступним етапом аудита фінансових результатів є розрахунок основних показників, значення яких характеризують основні результати фінансово-господарської діяльності рентабельності активів, інвестицій, власного капіталу, реалізованої продукції.

В аудиторському висновку також необхідно зафіксувати ступінь довіри до системи обліку. Але крім цього аудитор повинний дати клієнту ради щодо вибору варіанта облікової політики, що найкраще забезпечував би реалізацію підприємством фінансової стратегії.

До питань облікової політики, що, зокрема, впливають на величину фінансового результату, варто віднести наступні:

- вибір способу нарахування амортизації основних засобів;
- вибір методу оцінки матеріалів, приголомшених і витрачених на виробництво продукції, робіт і послуг;
- порядок нарахування зносу малоцінних і швидкозношуваних предметів;
- порядок віднесення на собівартість реалізованої продукції окремих видів витрат (безпосередньої списання на собівартість у міру здійснення чи витрат попереднє формування резервів очікуваних витрат і платежів);
- склад витрат, що безпосередньо відносяться на собівартість конкретного виду продукції; склад невиробничих операційних витрат, спосіб їхнього розподілу та інші.

Отже, це означає, що облікову політику варто визначати в залежності від того, які позиції підприємство хоче мати на ринку.

На останнім етапі аудиторської перевірки фінансових результатів (відповідно до договору аудиту) може бити зроблене комплексне дослідження ринку товарів (послуг) підприємства. Це вимагає вивчення аудитором додаткової інформації, якої у повному обсязі не можна отримати на підприємстві. Отже, ця інформація формується аудитором на підставі власних ринкових досліджень.

7.2. Методика аудиту розрахунку податку на прибуток

Метою аудиту розрахунку податку на прибуток є висловлення думки аудитора щодо достовірності, об'єктивності та відповідності чинному законодавству показників звітності з нарахування та сплати податку на прибуток.

Завдання аудиту з розрахунку податку на прибуток:

- встановити перелік пільг щодо сплати податку та законність їх використання;
- перевірити правильність застосування ставки податку, а також арифметичні розрахунки з нарахування податку;
- обчислення доходу (за податковим обліком);
- визначення склад витрат (за податковим обліком), а саме – розрахунок собівартості;
- перевірити правильність розрахунку податкових різниць;
- визначити повноту і своєчасність сплати податку до бюджету;
- своєчасність подання звітності до податкових органів.

Аудиторські процедури, що застосовують у програмі аудиту податку на прибуток:

1. Перевірка заборгованості або переплати податку на прибуток та штрафних санкцій за попередній період. *Аудиторські докази: Головна книга, оборотна відомість, журнал-ордер 3, банківська виписка.* Якщо на початок звітного періоду є переплата або заборгованість, її треба врахувати при розрахунку податку на прибуток за звітний період.

2. Перевірка повноти відображення доходів (за податковим обліком) на підприємстві (*Аудиторські докази: ТТН, акт виконаних робіт, рахунки, ПКО, накладна, прейскурант, договір, накладна, специфікація*):

2.1. Перевірка відповідності документів на відвантаження продукції, товарів, послуг замовленням на продаж. Якщо відсутнє підтвердження відвантаження продукції (виконання робіт, послуг), тобто ТТН або рахунок-фактура, або акт виконаних робіт (послуг), а є тільки замовлення на продукцію, то ця сума не може бути включена у дохід.

2.2. Перевірка випадків відсутності документів на відвантажену продукцію, товарів, послуг. Доходи визначаються на підставі первинних документів, що підтверджують отримання платником податку доходів (ст. 135, розд. 2 «Податок на прибуток» ПКУ). Дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар, дохід від виконання робіт – за датою складання акта, а не на підставі укладених договорів.

2.3. Перевірка цін в специфікації до договору. Необхідно перевірити, щоб ціна реалізації не відрізнялася від ціни, зазначеної в специфікації до договору. Звернути особливу увагу на те, якщо ціна реалізації нижча за ціну в специфікації.

2.4. Перевірка правильності формування інших доходів. Дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складання акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг.

3. Перевірка повноти відображення витрат (за податковим обліком) (*Аудиторські докази: наказ про облікову політику, ТТН, акт виконаних робіт, рахунки-фактури, відомості №12, 15, журнали-ордери №10, 10/1, Головна книга*):

3.1. Вивчення наказу про облікову політику в частині питань, що відносяться до обліку витрат діяльності. Слід звернути увагу на п. 145.1.9 ст. 144 «Об'єкти амортизації» ПКУ нарахування амортизації в цілях оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності, та може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

3.2. Перевірка правильності формування собівартості виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, відповідно ПКУ. Слід звернути на, що вартість матеріальних витрат не може бути безпосередньо включена до конкретного об'єкту витрат, то вона не формує собівартість виготовлених та реалізованих товарів (робіт, послуг); облік вартості, яка амортизується, ведеться не за кожним об'єктом, а за окремою групою – це порушення податкового законодавства; строк дії права користування по групам 4 та 5 встановлено менше 5 років та менше 2 років відповідно, то це призведе до неправильного розрахунку амортизації.

3.3. Перевірка правильності віднесення витрат до складу адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат. Адміністративні витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством. Тому слід у цю статтю включати тільки ті витрати, які відносяться до обслуговування та управління підприємством. Перевіряємо правильність віднесення витрат до складу загально-виробничих витрат, витрат на збут, інших операційних витрат, фінансових витрат, витрат, як

були не віднесені до складу витрат минулих звітних податкових періодів у зв'язку з втратою, знищенням або зіпсуванням документів, що підтверджують здійснення витрат та підтверджених такими документами у звітному податковому періоді, інших витрат.

4. Перевірка розрахунку, нарахування податку на прибуток (*Аудиторські докази: Декларація, Головна книга, журнал операцій, Баланс, видаткові накладні, акт виконаних робіт*):

4.1. Перевірити правильність розрахунку податку на прибуток. Сума податку визначається, як різниця між сумою доходів звітного періоду та собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг) і інших витрат звітного періоду, помноженої на ставку відсотка.

4.2. Перевірити правильність нарахування податку на прибуток. Неправильно відображені господарські операції на рахунках можуть суттєво вплинути на кінцевий фінансовий результат.

4.3. Перевірка розрахунку податкових різниць. Правильно розрахована податкові різниця може суттєво вплинути на розмір податку на прибуток в наступному періоді.

Аудиторські докази: Декларація, Головна книга, журнал операцій, Баланс, видаткові накладні, акт виконаних робіт.

5. Аналіз податкового навантаження. *Аудиторські докази: Декларація.*

Якщо показник податкового навантаження менше 1 %, у податкових органів є всі підстави включити підприємство до переліку № 5 і скласти інформаційно-аналітичну довідку. А потім провести податкову перевірку.

Законодавча та нормативна база аудиту фінансових результатів, розрахунків податку на прибуток:

- Закон України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.06 № 140-У.
- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996 - XIV.
- Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755, (зі змінами і доповненнями від 02.11.2012 № 5412-VI).
- П(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».
- П(с)БО 3 «Звіт про фінансові результати».
- П(с)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів»
- П(с)БО 11 «Зобов'язання»
- П(с)БО 15 «Дохід».
- П(с)БО 16 «Витрати».

Питання для самоперевірки:

1. Джерела інформації для аудиту фінансових результатів.
2. Використання процедур і методів при проведенні аудиту формування фінансових результатів.
3. Використання аудиторських доказів при проведенні аудиту фінансових результатів.
4. Особливості формування фінансових результатів підприємства.
5. Які аудиторські процедури застосовують програмі аудиту податку на прибуток.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

Основні

1. Закон України “Про аудиторську діяльність ” (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2006, №44, ст.432)
2. Билуха М.Т. Аудит: Підручник. - К.: «Знання, КОО, 2000.-769с.
3. Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Карпенко М.Ю. Аудит, організація і методика: Навч. посіб.- Х.: ХНАМГ, 2007.- 486с.
4. Іванова Н.А., Ролінський О.В. . Навч. посіб. Організація і методика аудиту - К.: Центр учбової літератури, 2008.-216с.
5. Дорош Н.І. Аудит. Методологія і організація, К., 2002.- 402с.
6. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В.Організація і методика аудиту : Навч. посіб.- К.: Каравела, 2004.-568с.

Додаткові

1. Подольский В.И. Международные и внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности: Учеб. пособие.-М.: Вузовский учебник, 2006.- 302.
2. Рой Додж. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита. М. “Финансы и статистика”,1992.
3. З.А.Аренс, Дж. Лоббек Аудит. М. 1995.
4. Панкова С.В. , Панкова Н.И. Международные стандарты аудита: учебник.- 2-е изд., перераб. и доп.- М.: Магистр, 2008.- 287с.
5. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит : Учебник - 5-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА -М, 2008.- 448с.