# ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД

# «ВІДКРИТИЙ МІЖНАРОДНИЙ УНІВЕРСИТЕТ РОЗВИТКУ ЛЮДИНИ «УКРАЇНА»

# РІВНЕНСЬКИЙ ІНСТИТУТ

# Кафедра економіки, фінансів, обліку та оподаткування

**КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ**

**з дисципліни:**

«Організація і методика аудиту»

# ОСВІТНЬО-НАУКОВА ПРОГРАМА

**«Облік і оподаткування»**

Рівне 2020

# ТЕМА. ЗАГАЛЬНІ ПИТАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ АУДИТУ

Поняття про організаційну науку та її історичне походження.

Економічна суть та об’єктивна необхідність аудиту в умовах переходу економіки України до ринкових умов господарювання.

Поняття та види аудиторських послуг. Зміст, завдання, класифікація інформаційного забезпечення аудиту.

Формування висновків для консультування користувачів інформації.

Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

Особливості застосування Міжнародних стандартів аудиту.

# Поняття про організаційну науку та її історичне походження

В роботі „Тектологія: (Загальна організаційна наука)” Богданов О.О. сформулював ідеї системного підходу. Він вважається автором першого варіанту загальної теорії систем (ЗТС) і попередником кібернетики. Тектологія (від грецької τέκτοη – будівник, творець та logos – вчення; наука про організацію, будівництво всього сущого) вивчає найзагальніші форми, принципи та закономірності організації явищ та процесів, а також способи їх застосування у вирішенні завдань пізнавальної діяльності.

В основу своєї науки вчений поклав всезагальний принцип організації, який властивий, на його думку, різним процесам та явищам оточуючого нас світу.

О.Богданов так обгрунтовує положення про всезагальність організаційного принципу: „організація зовнішніх сил природи, організація людських сил, організація досвіду У людства немає іншої діяльності, окрім

організаційної, немає інших завдань, окрім організаційних. Отже, всі інтереси людства – організаційні. А звідси виходить: не можлива та і не повинно бути іншої точки зору на життя та на світ, окрім організаційної”

О.О. Богданов розглядає всі явища як безперервні процеси організації і дезорганізації, і рівень організації в системі тим вищий, чим сильніше властивості цілого відрізняються від простої суми його частин. Найважливішим в тектології є те, що основна увага звертається на закономірності розвитку організації системи, розгляду співвідношень між стійким та змінним, значення зворотних зв’язків, врахування власних цілей організації, значення відкритих систем. Богданов довів розгляд динамічних аспектів тектології до проблеми криз (тепер це є предметом теорії катастроф), тобто таких моментів в історії кожної системи, коли необхідна корінна,

„вибухова” перебудова її структури. Чим складніша система, тим більше шансів у виникненні в процесі її розвитку кризової ситуації, що потребуватиме перебудови організації цієї системи. Тому необхідно навчитися аналізувати динамічний процес в системі та передбачати її розвиток. Він підкреслював роль моделювання і математики як потенційних методів рішення задач тектології.

# Економічна суть та об’єктивна необхідність аудиту в умовах переходу економіки України до ринкових умов господарювання

Практика аудиту в розвинутих країнах (Великобританія, США) дозволяє виділити **три підходи щодо необхідності аудиту:**

* потреби потенційного чи існуючого інвестора,
* теорія агентів,
* теорія мотивації.

Підхід, що враховує потреби **потенційного чи існуючого** інвестора, полягає в тому, що інвестори компанії не завжди мають достатню впевненість у достовірності показників фінансової звітності. Актуальність цієї проблеми загострюється із зростанням класу акціонерів, які фактично не мають відношення до управління компаніями і не завжди мають відповідні економічні знання щоб розібратися у фінансовій звітності компанії. Отже, підтверджуючи публічну звітність, аудитор виступає певним гарантом порядності у відносинах між інвесторами (акціонерами) та менеджерами господарюючого суб'єкта.

**Теорія агентів** (або керуючих) - це потреба в аудиті на замовлення власників. Власники, як правило, наймають для управління своїми фірмами виконавчих директорів, а самі безпосередньо справами фірми не займаються. Результати діяльності вони вивчають через фінансову звітність. Підтверджуючи звітність, аудитор виступає гарантом порядності та чесності керуючих господарюючим суб'єктом в питаннях розпорядження майном власника. Ця теорія вказує на потенційний конфлікт інтересів власника і керівника.

**Теорія мотивації** пояснюється тим, що менеджери більш відповідально будуть ставитись до складання звітності, якщо знатимуть про обов'язковість її перевірки аудитором. Це знижує ймовірність помилок, зловживань, шахрайства, тобто сприяє отриманню споживачами достовірної публічної звітності.

Для України ці підходи стали актуальними тільки з розвитком ринкових відносин, коли виникла необхідність в об'єктивній фінансовій інформації.

Слово **«аудит»** в перекладі з латинського означає «він чує», «слухати»,

«слухач».

Вважається, що аудит як вид професійної діяльності виник в Англії. Є згадки про аудит в архіві Казначейства Англії і Шотландії в документах за 1130 р.

Перший в світі законодавчий акт, що регулював діяльність аудиторів, був виданий у 1285 році королем Англії Едвардом І. Відповідно до цього Закону від імені держави надавались певні привілеї аудиторам, якими були не тільки особи з числа довірених слуг сеньйорів, але й деякі категорії цивільних службовців.

Згідно з законом, метою перших обов'язкових перевірок був незалежний розгляд бухгалтерських записів і звітів, а роботу осіб, які їх проводили, прирівнювали майже до фінансового аудиту в сучасному його розумінні. Аудит передбачав лише ретельну звірку фактів із документами та іншими даними. Тому робота аудиторів цього періоду полягала в детальній перевірці кожної господарської операції. Концепція вибіркової перевірки як

аудиторської процедури ще була невідомою. Як правило, аудит проводився для замовника (дворянина, короля) окремою особою, а у випадку суспільного оголошення його результатів — комісією.

Аудитори того часу ще не мали фахового статусу, хоча вже й були зобов'язані проводити перевірку чесно, із знанням справи, з належною увагою і повагою до інтересів особи, яка їх запросила. Незалежність аудитора досягалась за допомогою його призначення "замовником" і забороною будь- яких приватних контактів між ним і особою, що перевірялась.

Першим документально зафіксованим випадком проведення незалежного аудиту є аудит «Південноморської Компанії» у Великобританії в 1720 році., зокрема спекулятивної діяльності її акціонерних товариств, що привело до краху компанії . Ця подія в історії відома як "Південноморський пузир". Коли з'ясувалося, що директорат компанії неспроможний ані виконати взяті зобов'язання по сплаті дивідендів, ані викупити випущені в біржовий обіг акції, у справу втрутились державні органи. Ними був призначений бухгалтер на ім'я Чарльз Снел для незалежної додаткової перевірки допоміжних обліко- вих записів цієї компанії.

З 1844 р. у Великобританії вийшла серія законів про компанії, згідно з якими їх керівники були зобов'язані один раз протягом року надавати акціоне- рам підписаний ними балансовий звіт підприємства і запрошувати незалежного бухгалтера (аудитора) для перевірки і підтвердження звітності перед акціонерами.

У США аудиторська справа виникла під впливом британської практики аудиту. На це прямо указує американський автор Уїльям Стемберг, який писав, що «функція аудиту... була перенесена в Сполучені Штати британськими бухгалтерами в кінці XIX сторіччя». Коли англійські залізничники, страхові компанії і інші інвестори попрямували до Північної Америки, разом з ними поїхали і незалежні аудитори для захисту інтересів крупних англійських кредиторів**.** До початку XX століття в США аудит грунтувався на англійській моделі, що передбачає детальні дослідження даних, що відносяться до балансу.

У 1886 р. в США був прийнятий перший закон про присяжних бухгалтерів, який дав початок процесу утворення аудиторських фірм. У 1887 р. була утворена асоціація аудиторів Америки. У 1905 г, а потім і в 1909 р. Р. Монтгомери видав з редакційними виправленнями в США книгу Лоуренса Дікси «Аудит: практичне керівництво для аудиторів». Розвиваючи ідеї Лоуренса Дікси, він писав, що мета аудиту зводиться до розкриття вольних і мимовільних помилок, які можуть мати місце у фінансовій звітності. Виходячи з цього і була збудована ієрархія аудиторських завдань.

Темпи розвитку бізнесу в США різко відрізнялися від британських, для Америки англійські методи стали неприйнятними унаслідок того, що британський стиль перевірки вимагає занадто багато часу і засобів. Американські аудитори стали практикувати застосування «тестового аудиту», збору свідоцтв про діяльність фірми у партнерів по бізнесу з метою перевірки операцій.

У США в 1917 р. з метою стандартизації процедур аудиту розробляються «Затверджені методи по підготовці даних балансового звіту», переглянуте видання вийшло в 1929 р. під назвою «Перевірка фінансових звітів». Активний процес стандартизації почався з 1939 року, коли Американський інститут дипломованих присяжних бухгалтерів (AICPA) заснував Комітет з аудиторських процедур і він видав перше Положення про аудиторську процедуру.

Незважаючи на такий прогрес в аудиторській практиці, лише в другій половині XIX ст. професійний аудитор увійшов на повних правах до ділового світу і сформувався як самостійна сфера професійної практичної діяльності.

Відповідні закони було прийнято Франції (1867 р.), Німеччині (1931 р.). Більшість вчених світу визнають, що офіційною датою виникнення незалежного аудиту в сучасному його значенні є 23 жовтня 1854 р. Саме тоді Спілці бухгалтерів Единбургу був наданий статус королівської, її членам присвоєно звання "привілейованих бухгалтерів". Спілка бухгалтерів Единбургу налічувала 180 членів, Інститут бухгалтерів та експертів Глазго —

144, а Спілка бухгалтерів Абердіно — 224.

Початок інтернаціоналізації аудиту було покладено створенням у 1977 р. Міжнародної Федерації Бухгалтерів із штаб-квартирою в Нью-Йорку, на яку, зокрема, були покладені функції розробки Етичного Кодексу Професійних Бухгалтерів, Міжнародних Стандартів Аудиту, бюлетенів з аудиту, положень про державний і управлінський облік, посібників з професійної освіти і аудиту державних підприємств.

Р. Адамс, автор книги "Основи аудиту", наводить класичне висловлення, що стосується аудиту. Воно неодноразово цитоване багатьма ученими, але заслуговує на те, щоб згадати його ще раз: "Без аудиту немає надійності рахунків. Без надійності рахунків немає контролю. А без контролю що вартує влада?"

Звання аудитора в Росії було введено Петром І, який у військовому статуті 1716 р. і в "Табелі про ранги" до військових чинів відніс і аудитора. В 1797 р. аудитори були переведені в цивільні чини, а 1833 р. з метою навчання аудиторів у Петербурзі заснована школу, названу пізніше Аудиторським училищем.

За характером посада аудитора поєднувала в собі посади діловода, судового секретаря і прокурора. Після проведення в Росії військово-судової реформи 1867 р. посаду аудитора було скасовано. Спроби створити наприкінці XIX —початку XX ст. у Росії Інститут присяжних бухгалтерів (рахівників) закінчилися лише підготовкою документів, які регламентували його діяльність.

Професійної організації бухгалтерів (аудиторів) у Російській імперії так і не вдалося створити. Незалежні перевірки щорічних звітів акціонерних товариств проводилися ревізійними комісіями. До складу цих комісій часто входили акціонери, не завжди обізнані з обліком і контролем.

Після жовтневого перевороту 1917 р. та часів існування СРСР була сформована командно-адміністративна система. За цих умов контрольні

функції повністю виконували контрольно-ревізійні органи. Водночас з цим існував партійний контроль.

До 1991 року **з**а часів СРСР перевірка бухгалтерської звітності підприємств і організацій іменувалася словом «ревізія». Для перевірки бухгалтерського обліку одного підприємства залучалися бухгалтери інших підприємств (принцип "рівний перевіряє рівного"). Перевірка велася суцільним чином з метою виявлення зловживань і розкрадань. Таким чином, відштовхуючись від завдань і техніки проведення ревізій. Подібного роду перевірки принципово відрізнялися від аудиту фінансової звітності в класичному розумінні.

Перші зародки аудиту можна віднести до 1987-1989 рр., коли почали діяти спільні підприємства з іноземним капіталом. В 1989 році в Україні було створене відділення "Інаудиту".

В 1991-1992 роках були створені аудиторські фірми у Львові, Одесі, Донецьку, Дніпропетровську, Харкові.

14 лютого 1992 року в Києві на з'їзді аудиторів, було прийнято Статут громадського об'єднання громадян, які здійснюють аудиторську діяльність. Назва цього об'єднання - Спілка Аудиторів України (САУ). Метою діяльності САУ було визнано об'єднання зусиль аудиторів для захисту своїх законних прав та інтересів і сприяння розвитку аудиторської діяльності.

В жовтні 1993 року було створено незалежний самостійний орган – Аудиторська Палата України, головним завданням якої є вирішення на єдиній методологічній основі принципових питань аудиторської діяльності.

Формально говорити про виникнення цілісної системи аудиту в Україні можна лише з прийняттям 22 квітня 1993 року Закону України "Про аудиторську діяльність". У 2018 році прийнятий закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

## Вимоги до створення аудиторських фірм

В Законі України " Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність " сказано:

Ст. 1. Аудиторська діяльність - незалежна професійна діяльність аудиторів та суб’єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб’єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг.

Аудиторська фірма – юридична особа, яка провадить виключно аудиторську діяльність та/або надає неаудиторські послуги на підставах та в порядку, що передбачені цим Законом та міжнародними стандартами аудиту Право на здійснення аудиторської діяльності мають аудиторські фірми, включені до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

Аудиторські фірми можуть створюватися на основі будь-яких форм власності. Проте, при формуванні статутних документів слід дотримуватись спеціальних вимог Закону "Про аудиторські діяльність":

* загальна частка засновників (учасників акціонерів) аудиторської фірми, які не є аудиторами, в статутному фонді не може перевищувати 30 відсотків;
* аудиторській фірмі дозволяється здійснювати аудиторську діяльність тільки за умови, якщо в ній працює три сертифіковані аудитори;
* керівником фірми може бути тільки сертифікований аудитор;
* аудиторській фірмі дозволяється здійснювати тільки аудиторську діяльність.

У США вимоги такі:

1. власники фірми зобов'язані мати практичний досвід роботи в аудиті;
2. фірмою може керувати тільки один з її власників або директорів;
3. акції фірми мають належати або передаватися у власність лише аудиторам;
4. якщо працівники фірми не отримали сертифікати, то вони не мають права зайняти керівні посади, до повноважень яких входить вирішення професійних проблем;
5. усі працівники фірми зобов'язані дотримуватися норм поведінки, встановлених Американським інститутом дипломованих громадських аудиторів (АІСРА).

# Таблиця 1.

**Вимоги до створення і функціонування аудиторських фірм в окремих зарубіжних країнах**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Україна** | **Росія** | **Білорусь** | **Казахстан** |
| 1.Статутний капі тал не ауди торів не повинен пе- ревищувати 30 %. 2.У фірмі має пра цювати хоча б один аудитор.  3.Керувати фір мою повинен тільки аудитор | 1. Заборонено створювати фірми у вигляді ВАТ. 2. Не менш як 50 % кадрового складу - обов'язково громадяни РФ. 3. Якщо керівник – іноземець, то кіль кість кадрових аудиторів - грома- дян РФ - не менше ніж 75 %. 4. У штаті аудито - рської фірми повин   - но бути не менш як п’ять аудиторів. | 1. У штаті фірми має бути не менше від трьох аудиторів. 2. Керівник фірми - тільки аудитор. 3. Не менш як 50 % кадрового складу - обов'я зково громадяни Білорусі. 4.Якщо керівник - іноземець, то кількість кадрових аудиторів - грома- дян Білорусі - не менш як 75 % | 1. Заборонено створю вати аудиторські фірми у вигляді ВАТ, виробничого коопе ративу, державного підприємства. 2. Іноземні аудитор ські фірми можуть працювати тільки створюючи фірми - резиденти. 3. Чисельність аудито рів у фірмі - не менше ніж дві особи. 4. У статутному капі талі частка аудиторів чи аудиторських орга нізацій повинна стано вити не менш як 51%. 5 . Керівником фірми може бути аудитор   що має сертифікат Казахстану |

Забороняється займатися наданням аудиторських послуг органам державної виконавчої влади, виконавчим органам рад народних депутатів, контрольно-ревізійним установам, що мають державно-владні повноваження,

а також окремим особам, яким законами України заборонено здійснювати підприємницьку діяльність.

Аудитором не може бути особа, яка має судимість за корисливі злочини. Аудиторам забороняється безпосередньо займатися іншими видами підприємницької діяльності, що не виключає їх права отримувати дивіденди

від акцій та доходи від інших корпоративних прав.

# Аудиторські професійні організації

Питаннями міжнародної організації і стандартизації аудиту займається – Міжнародна федерація бухгалтерів.

Міжнародну федерацію бухгалтерів (МФБ) було створено в результаті ініціатив, запропонованих у 1973 р. і офіційно схвалених на Міжнародному конгресі бухгалтерів у Мюнхені в 1977 р.

Міжнародна федерація бухгалтерів об’єднує професійні бухгалтерські організації, члени яких займаються громадською практикою, працюють у бізнесі, промисловості, державному секторі і освіті, а також деякі спеціалізовані групи, пов'язані з професією. Штаб квартира федерації розташована у Нью-Йорку, нині вона включає 159 членів та асоційованих організацій зі 124 країн світу, що представляють приблизно 2,5 млн. практикуючих бухгалтерів.

Вона є неприбутковим, недержавним, неполітичним, міжнародним об'єднанням бухгалтерських організацій.

У Конституції Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) (International Federation of Accountants - IFAC) сказано, що основна її мета - всебічний розвиток бухгалтерської професії на основі гармонізованих (узгоджених) стандартів з метою надання високоякісних послуг в інтересах суспільства.

# Федерація здійснює своє завдання шляхом:

* розробки міжнародних стандартів аудиту та послуг з надання впевненості, етики, освіти та бухгалтерського обліку для державного сектору;
* надання підтримки організаціям – членам федерації у їхніх зусиллях щодо обслуговування дедалі розмаїтішого контингенту бухгалтерів, у тому числі й тих членів федерації, які працюють у бізнесі та промисловості, а також тих, які зайняті на малих та середніх підприємствах і мають власну практику;
* розробки міжнародних програм огляду забезпечення якості послуг для фірм, які здійснюють аудит транснаціональних суб’єктів господарювання;
* забезпечення дотримання організаціями – членами федерації вимог членства, у тому числі й заохочення бухгалтерів до дотримання стандартів високої якості роботи;
* роботи з регулювальними органами, органами, які встановлюють стандарти, а також із фінансовими інституціями з метою визначення способів того, як поширена в усіх країнах професія

може максимально сприяти створенню стабільних фінансових відносин у всесвітньому масштабі.

Членство у МФБ є відкритим для бухгалтерських організацій.

В МФБ кожна країна представлена тільки однією організацією, яка визнана в цій країні найбільш авторитетною або визначена законодавством. Однак, деякі країни, наприклад, Великобританія представлена в МФБ декількома професійними організаціями бухгалтерів, одні з яких є повноправними членами Федерації, а інші асоційованими членами (членами- спостерігачами). Нашу країну в МФБ представляє Аудиторська палата України.

МФБ керують Рада та Правління. До складу Правління входить по одному представнику з кожної організації-члена МФБ. Відповідальність за розробку політики МФБ, здійснення контролю за діяльністю її Рад і Комітетів несе Рада МФБ – це невелика група, в яку входять Президент і двадцять один представник з вісімнадцяти країн світу, як представники професійних бухгалтерів на міжнародному рівні члени Ради прийняли присягу діяти чесно в інтересах суспільства.

# В склад МФБ входять такі структури:

* + Рада з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) розробляє Міжнародні стандарти контролю якості (МСКЯ), Міжнародні стандарти аудиту (МСА), Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПА), Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО), Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНП) і Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП);
  + Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО). Основним завданнями, якої є:
* розробка в інтересах громадськості єдиної системи зрозумілих і прийнятних Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ)\*, які вимагають якісної, прозорої та зіставної інформації у фінансових звітах загального призначення та іншої фінансової звітності, щоб допомогти учасникам світових фінансових ринків та іншим користувачам інформації у прийнятті обґрунтованих рішень*;*
* сприяння поширенню та застосуванню стандартів обліку в усіх країнах світу;
* активна співпрацю з національними організаціями, які займаються розробкою стандартів обліку з метою усунення розбіжностей між національними та МСФЗ шляхом оптимального вирішення питань організації та методики обліку і звітності.
  + Рада з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів, розробила та постійно вдосконалює „Кодекс етики професійних бухгалтерів”, який встановлює етичні вимоги до професійних бухгалтерів та надає всім професійним бухгалтерам Концептуальну основу для забезпечення дотримання п’яти фундаментальних принципів професійної етики (чесність,

об’єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність і професійна поведінка);

* + Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (РМСБОДС) зосереджена на розробці високоякісних стандартів фінансової звітності для використання суб’єктами господарювання державного сектору в усьому світі. Вона розробила вичерпні основні МСБОДС, що встановлюють вимоги до фінансової звітності державних органів та інших організацій в державному секторі. МСБОДС являють собою найкращу міжнародну практику з фінансової звітності суб’єктів господарювання державного сектору;
  + Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерської освіти (РМСБО) розробляє Міжнародні стандарти освіти, встановлюючи базовий підхід до професійної освіти професії бухгалтерів-професіоналів. Всі організації – члени МФБ повинні відповідати вимогам цих стандартів, які стосуються процесу, що веде до отримання кваліфікації професійного бухгалтера, і також до постійного подальшого професійного розвитку представників професії. РМСБО розробляє також інші рекомендації, які допомагають організаціям-членам та викладачам бухгалтерського обліку впроваджувати та досягати передової практики бухгалтерської освіти;
  + Комітет професійних бухгалтерів у бізнесі (КПББ) МФБ надає рекомендації, щоб допомогти організаціям-членам у вирішенні широкого кола професійних питань, заохочує та підтримує високу якість роботи професійних бухгалтерів у бізнесі та намагається досягти поінформованості та розуміння суспільством їх роботи;
  + Комітет малих та середніх фірм (КМСФ) МФБ розробляє документи з питань загальної важливості та вносить свій внесок до розробки міжнародних стандартів, співпрацюючими з Радами МФБ, які встановлюють стандарти. Комітет також досліджує шляхи, якими МФБ та її організації члени можуть відповісти на потреби бухгалтерів, які працюють на малих та середніх підприємствах;
  + Комітет МФБ для країн, що розвиваються підтримує розвиток бухгалтерської професії в усіх регіонах світу, представляючи та враховуючи інтереси країн, що розвиваються, а також надаючи рекомендації з розвитку бухгалтерської професії в усьому світі;
  + Консультативна група з питань відповідності здійснює нагляд за виконанням Програми відповідності організацій-членів вимогам МФБ, яка передбачає щоби члени МФБ та асоційовані члени (в основному, національні професійні інститути) демонстрували, як вони прагнуть впроваджувати, докладаючи всіх зусиль та з врахуванням національних законів нормативних документів,

стандарти, що видаються МФБ та Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Крім цього Програмою, нагляд за виконанням якої здійснює Консультативна група з питань відповідності передбачено розгляд того, як організації-члени виконують свої зобов’язання щодо програм забезпечення якості, програм із розслідування та дисциплінарних програм для їх членів, викладених у Стандартних положеннях щодо зобов’язань членів (СПЗЧ). СПЗЧ є основою Програми відповідності організацій-членів та надає чіткі орієнтири поточним та потенційним членам, щоби допомогти їм забезпечити високоякісну роботу бухгалтерів-професіоналів;

* + Рада з нагляду в інтересах суспільства (РНІС) здійснює нагляд за діяльністю МФБ щодо розробки стандартів у галузі аудиту та надання впевненості, етики (включаючи незалежність), освіти, а також за виконанням Програми відповідності організацій-членів вимогам МФБ;
  + Група з моніторингу (ГМ) – до складу Групи входять представники міжнародних регуляторних органів та подібних організацій. Її метою є ознайомлення Ради з нагляду в інтересах суспільства (РНІС) з усіма визначними подіями в правовому середовищі. Вона також є засобом спілкування регуляторних органів та міжнародної бухгалтерської спільноти;
  + Група МФБ зі зв’язків з регуляторними органами (ГЗРО) – співпрацює з Групою моніторингу та розглядає питання законодавчого регулювання професії;
  + Форум фірм, це об’єднання аудиторських фірм, які надають аудиторські послуги в міжнародному масштабі. В цей форум входять представники 23 міжнародних аудиторських фірм. Основною метою Форуму є здійснення контролю за розробкою нового міжнародного режиму регулювання аудиту на основі нового глобального стандарту якості, який створено (розроблено) на основі існуючих МСА і Кодексу етики професійних бухгалтерів. У Форум фірм може вступити люба міжнародна аудиторська фірма (компанія), яка готова дотримуватись стандартів якості і періодично проходити обов’язковий зовнішній контроль якості своєї роботи.

# Основи стандартизації та критичний огляд стандартів з аудиту

Процеси глобалізації у світовій економіці, всебічне поглиблення міжнародних відносин, виникнення та розвиток транснаціональних корпорацій, холдингових компаній, промислово-фінансових груп тощо, обумовили необхідність стандартизації не тільки бухгалтерського обліку та фінансової звітності на міжнародному рівні, але і аудиту. Іншою причиною необхідності стандартизації аудиту у міжнародному масштабі був швидкий ріст монополізму у сфері аудиту і консультаційних послуг. Вже сьогодні,

переважна більшість цього ринку припадає на чотири великі аудиторські фірми, а саме: PWC, Deloitte, Erns and Young, KPMG.

Стандарт в перекладі з англійської мови означає норму, зразок, еталон, модель, що приймаються за вихідні для порівняння з ними інших подібних об’єктів.

Аудиторські стандарти **–** документи, що формулюють єдині базові вимоги й загальні підходи до проведення аудиту.

Стандартизація аудиту на міжнародному рівні здійснюється у вигляді Міжнародних стандартів аудиту (МСА). МСА утворюють цілісну постійно вдосконалювану систему аудиту, яка містять основні принципи і процедури, а також відповідні рекомендації, подані у вигляді пояснювального та іншого матеріалу. МСА слід застосовувати під час аудиторської перевірки фінансової звітності, іншої інформації і при наданні супутніх послуг. Застосування на практиці МСА дають можливість аудитору визначити масштаби, строки, методику проведення аудиту, а також критерії оцінки його результатів. Стандарти аудиту необхідні тому, що вони дають можливість підтримувати аудиторську діяльність на відповідному рівні і вимагають від аудиторів підвищувати свої знання і кваліфікацію.

Значення стандартів полягає в тому, що вони:

* + забезпечують однозначне трактування понять, які застосовуються (використовуються) в аудиторській діяльності;
  + визначають методологічні засади проведення аудиту;
  + забезпечують високу якість аудиторської перевірки;
  + сприяють впровадженню в аудиторську практику нових наукових досягнень;
  + допомагають користувачам фінансової інформації зрозуміти суть і методи аудиторської перевірки;
  + забезпечують зв’язок окремих елементів аудиторського процесу;
  + створюють достатній громадський (суспільний) імідж професії;
  + усувають необхідність контролю з сторони держави;
  + допомагають аудитору вести переговори із замовником (клієнтом);
  + забезпечують можливість здійснення контролю якості роботи аудиторів;
  + забезпечують раціоналізацію праці аудиторів;
  + забезпечують порівняльність роботи окремих аудиторів. Методика роботи над стандартами і положеннями, прийнята в МФБ,

наступна:

* + відбір тем, призначених для вивчення;
  + створення спеціальних підкомітетів;
  + вивчення в підкомітеті вихідної інформації та підготовка проектів для розгляду Комітетом (Радою);
  + у разі затвердження проекту подання його Комітетом (Радою) на розгляд організаціям - членам МФБ і міжнародним організаціям;
  + розгляд Комітетом (Радою) коментарів і пропозицій для внесення змін;
  + видання затвердженої нової редакції проекту у вигляді відповідного стандарту або положення.

На основі стандартів формуються навчальні програми для підготовки аудиторів та однакові вимоги для проведення іспитів. Аудиторські стандарти є підставою для доказу в суді якості проведення аудиту й визначення міри відповідальності аудитора.

Аудиторські стандарти, які підготовлені РМСАНВ, базуються на таких основних принципах:

* + аудит повинен здійснюватися особою, яка має відповідну професійну підготовку і досвід роботи;
  + по всіх питаннях роботи аудитор повинен дотримуватися об’єктивності, конфіденційності і незалежності його суджень;
  + аудитор повинен добросовісно і кваліфіковано виконувати свої зобов’язання перед клієнтом, тим самим забезпечити належний контроль за діями підлеглих співробітників під час аудиту;
  + аудитору, необхідно мати достатню уяву про систему внутрішнього контролю клієнта, щоб спланувати свою роботу, визначити характер і обсяг аудиторських процедур, строки виконання окремих етапів і перевірки в цілому;
  + під час аудиторської перевірки аудитор, використовуючи методи опитування, спостереження, аналізу і ін., нагромаджує вичерпні докази для складання висновку незалежного аудитора про достовірність фінансової звітності;
  + у висновку незалежного аудитора повинна міститися думка аудитора про достовірність фінансової звітності або опис причин модифікації аудиторського висновку.

Застосовувати МСА в якості національних можуть тільки ці країни, які є членами Міжнародної федерації бухгалтерів.

Деякі регіональні організації прийняли відповідні рішення щодо застосування і визнання Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики. Зокрема, Комісія Європейського Союзу (ЄС) прийняла рішення про те, що починаючи з 2005 року країни-члени ЄС при проведенні обов’язкового аудиту повинні застосовувати Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики, розроблених РМСАНВ Міжнародної федерації бухгалтерів.

Аудиторські стандарти повинні відповідати змінам економічних умов.

Відповідно до цих змін стандарти підлягають періодичному перегляду. На теперішній час існують аудиторські стандарти декількох рівнів:

* + міжнародні;
  + національні;
  + внутрішні (стандарти громадських аудиторських організацій і стандарти аудиторських фірм – внутріфірмові стандарти)

МСА юридично не мають переважної сили над національними нормативними документами , які регулюють аудиторські перевірки фінансової чи іншої інформації в конкретній країні. Аудиторська перевірка фінансової або іншої інформації з певного питання, здійснена згідно з національними нормативними документами цієї країни, автоматично вважатиметься такою, що відповідає Міжнародним стандартам аудиту, тією мірою, якою Міжнародні стандарти аудиту відповідають нормативним документам стосовно цього питання.

# Статус Міжнародних стандартів аудиту

Міжнародні стандарти аудиту не можуть врахувати усі національні особливості організації і практики аудиту різних країн. Це пов'язано головним чином з рядом об'єктивних і суб'єктивних обставин розвитку національних економік. Крім того, ряд ведучих економічно розвинених країн має свої стандарти аудиту. Але в той же час при інтеграції будь-якої держави у світову економіку і тим більше глобалізації ринків капіталів і цінних паперів без єдиних для усіх учасників світового економічного розвитку вимог Міжнародних стандартів аудиту не обійтися (особливо за наявності в національних стандартах положень, які докорінно суперечать міжнародним стандартам).

Таким чином, Міжнародні стандарти аудиту покликані регулювати єдність організації, порядку і оформлення процедур, а також результатів аудиторської діяльності у всьому світі. Проте, як було відмічено раніше, вони не відміняють і не можуть відмінити існуючі б низці країн національні положення.

Наприклад, національні стандарти існують в Англії, Канаді, США і Швеції, але вимоги МСА в цих країнах все-таки беруться до відома в практичній діяльності.

У ряді держав (Австралії, Бразилії, Голландії, Росії) МСА покладені в основу національних регламентуючих документів. Крім того, існують держави (Кіпр, Нігерія та ін.), де МСА прийняті як національні.

Законодавча база аудиту в зарубіжних країнах має кілька-істотних відмін- ностей від української. Так, слід відмітити наявність законодавчого визначення незалежності аудиторів (Росія і Білорусь), декларування законодавцем основних принципів діяльності аудиторів (Казахстан), визначення «аудиторської таємниці» (Росія).

Не можна не відзначити узаконене страхування ризиків аудиторської діяльності (Росія, Казахстан), а також наявність (крім як в Україні) ліцензування аудиторської діяльності. При цьому ліцензії на аудиторську діяльність видаються Мінфіном країни (Казахстан, Білорусь, Росія), тоді як в Україні Аудиторська палата ліцензувала аудиторську діяльність. Є і низка корисних, на наш погляд, моментів у законодавчому полі аудиту. Так, у Білорусі замовники (юридичні чи фізичні особи), що пройшли обов'язкову аудиторську перевірку, повинні усунути виявлені аудитором порушення протягом 30 календарних днів з дати одержання аудиторського висновку і внести відповідні зміни до фінансової звітності. Тому в Білорусі не таким

актуальним є питання про помилки, виявлені після аудитора фіскальними ор- ганами.

Розглядаючи правове поле аудиту, безумовно, необхідно враховувати, що практично у всіх країнах - об'єктах аналізу діє безліч підзаконних актів, що регулюють як саму аудиторську діяльність, так і вимоги до аудиторських висновків Основними регуляторами так званого «другого плану» у всіх країнах виступають національні банки, у Росії і Білорусі - Міністерства фінансів, в Україні і Казахстані - регуляторні органи ринку фінансових послуг. Так само в усіх країнах існують згадування про аудит в різних законах, що регулюють окремі сфери господарювання (банківська діяльність, торгівля цінними паперами, торгівля енергоносіями, валютне законодавство тощо). Тобто практично головним правовим регулятором у зазначених країнах виступає держава.

Міжнародні стандарти аудиту покликані уніфікувати підхід до аудиту в міжнародному масштабі й сприяти розвитку аудиту в країнах, де рівень професіоналізму нижче загальносвітового.

Потреба в Міжнародних стандартах аудиту зростає з кожним роком, оскільки у світі існує тенденція інтеграції у світову економіку країн зі своїми системами бухгалтерського обліку і бухгалтерською (фінансовою) звітністю.

Слід зазначити, що МСА повинні застосовуватися тільки до істотних аспектів. В окремих випадках світова практика допускає можливість відступу від них з метою досягнення найбільшої ефективності аудиторської перевірки. Аудитор, який використовує таку можливість, зобов'язаний обгрунтувати зроблений відступ.

Розробка єдиних стандартів аудиту і супутніх аудиту послуг, застосованих до будь-яких ситуацій і обставин, що виникають на практиці, виключена, тому до прийнятих стандартів слід відноситися як до основних принципів, які необхідно дотримувати при наданні аудиторських послуг. Точність процедур по застосуванню цих стандартів залежить, як правило, від професійного судження кожного аудитора і виникаючих обставин.

Нині у зв'язку з посиленням інтеграції країн світової спільноти зростає роль процесу гармонізації національних систем бухгалтерського обліку відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФО) - International Accounting Standards (IAS).

Тільки на основі єдності методичних підходів, уніфікації вживаних моделей обліку можливе формування і представлення зрозумілою і при цьому однаково трактуючою кваліфікованими користувачами різних країн світової спільноти бухгалтерської (фінансовою) звітності.

Уперше Міжнародні стандарти фінансової звітності стали розробляти виходячи з потреб транснаціональних компаній. Їх дочірні підприємства, філії і представництва на території держав з неоднаковим рівнем економічного розвитку, такі корпорації зіткнулися з істотними відмінностями в порядку ведення бухгалтерського обліку, податковому законодавстві, оцінці засобів і формування звітності.

В більшості випадків на практиці доводилося (а іноді доводиться і зараз) вести дві бухгалтерії, що значною мірою утрудняло (утрудняє) визначення фінансових результатів діяльності і складання звідних річних звітів по корпорації в цілому.

Непорівнянність результативних показників бухгалтерських (фінансових) звітів і їх недостатня прозорість не дозволяли виявляти істинне фінансове положення партнерів різних країн, що, у свою чергу, призводило до значних втрат і навіть краху дочірніх підприємств, філій і представництв і наносило істотні збитки самій корпорації.

Виходячи з вищевикладеного назріла необхідність наведення ладу у формуванні фінансових показників економічних суб'єктів на основі узагальнених проектів національних положень і правил, що регламентують бухгалтерську (фінансову) звітність.

Відомо, що аудиторські послуги за традицією носять міжнародний характер. Проте і нині у національних професійних аудиторських організацій існує прагнення не допустити на внутрішній ринок міжнародні аудиторські організації. Наслідком цього є встановлення різних бар'єрів на шляху проникнення міжнародних правил і вимог до організації і проведення аудиту.

Усе вищевикладене вимагає вироблення єдиних "правил гри, регулюючих усі істотні аспекти аудиту світової спільноти.

**Послуги, на які розповсюджується дія стандартів РМСАНВ**

**Супутні послуги**

**МССП 4000-4699**

**Міжнародні стандарти супутніх послуг**

**ПМПСП 4700-4999**

**Зарезервовано для Положень з міжнародної практики супутіх послуг**

**ПМПЗО 2700-2999 Зарезервовано для Положень з міжнародної практики**

**завдань з огляду**

**МСЗО 2000-2699**

**Міжнародні стандарти завдань з огляду**

**ПМПА 1000-1999**

**Положення з міжнародної практики аудиту**

**МСА 100-999**

**Міжнародні стандарти аудиту**

**МСЗНВ 3000-3699**

**Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості**

**Завдання з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд**

**історичної фінансової інформації**

**Аудит та огляд історичної фінансової інформації**

**Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості**

**МСКЯ 1-99 Міжнародні стандарти контролю якості**

**ПМПЗНВ 3700-3999**

**Зарезервовано для Положень з міжнародної практики завдань з надання впевненості**

# Рис. 1. Структура стандартів, виданих Радою

**з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості**

# ТЕМА. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ СТВОРЕННЯ І ФУНКЦІОНУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВА.

Організація аудиту стратегії функціонування підприємства у зовнішньому середовищі.

Оцінка аудитором системи внутрішнього контролю.

Аудит системи бухгалтерського обліку, установчих та інших документів і видів діяльності підприємства.

Типові помилки при аудиті установчих документів.

# Організація аудиту стратегії функціонування підприємства у зовнішньому середовищі

Розв’язок значних за об’ємом та важливістю аудиторських завдань потребує перш за все оцінки загальних характеристик, які визначають стан і стратегічні напрямки діяльності підприємства в зовнішньому і внутрішньому середовищі, що по суті і складає концепцію функціонування підприємства. Тобто, спочатку необхідно скласти загальну уяву відносно сучасного стану підприємства і перспектив його розвитку, і тільки після цього здійснювати роботу у відповідних напрямках аудиту.

Оцінка стратегічних напрямків, пов’язаних з функціонуванням підприємства в зовнішньому середовищі, передбачає дослідження наступних основних елементів:

* + Статутна діяльність.
  + Конкурентозданість продукції.
  + Організація маркетингу.
  + Оновлення продукції.
  + Взаємовідносини з постачальниками і покупцями.
  + Власні грошові засоби і кредити.
  + Економічні показники.
  + Організаційна структура.
  + Функції управління.
  + Ідентифікація загроз фінансовій безпеці підприємства. Розглянемо більш детально кожний із вищеназваних елементів.

**Статутна діяльність.** Будь-яке підприємство створюється з метою задоволення потреб людей в товарах та послугах, а також для отримання його засновниками прибутку. Головна мета і засоби їх досягнення формулюються у статуті суб’єкта господарювання, тому оцінку статутної діяльності необхідно давати в двох напрямках. По-перше, слід оцінити статут з точки зору повноти закладених в ньому можливостей розвитку підприємства в майбутньому (орієнтація на вкладення засобів в рентабельні сфери діяльності, можливість їх інвестування та залучення до своєї діяльності внутрішніх та зарубіжних інвесторів, межі економічної самостійності і т.д.). По-друге, необхідно оцінити напрямки фактичної діяльності підприємства на предмет відповідності статуту. Суттєві відхилення від нього або так звана нестатутна діяльність, пов’язана з тими чи іншими напрямками чи причинами може

призвести до сумних наслідків, аж до ліквідації підприємства.

**Конкурентозданість продукції.** Це одне з основних питань, які складають стратегію функціонування підприємства. Вивчається положення підприємства на ринку, визначається комплекс заходів, які сприятимуть підвищенню конкурентноздатності продукції, вивчається можливість продовження підприємством своєї діяльності в майбутньому. Задля вивчення цього необхідна інформація про об’єми виробництва та реалізацію продукції, її залишки на складі, ціни, по яких вона продається, стабільність покупців.

**Організація маркетингу.** Ознайомлення аудитора з сучасним станом організації маркетингу по суті є продовженням вивчення питання конкурентноздатності продукції. Наявність на підприємстві інформації про ринок продукції, порівняння якісних і цінових характеристик своєї продукції з характеристиками продукції інших підприємств дає можливість аудитору оцінити стан організації маркетингу на підприємстві.

**Оновлення продукції.** Виживання підприємства на ринку повністю залежить від своєчасного і ефективного оновлення продукції. Об’єктами аудиторської оцінки повинні стати:

* + по-перше, характеристики продукції, які визначають споживчу вартість, відповідно і ціну продукції;
  + по-друге, характеристики, які визначають її ресурсоємність і собівартість;
  + по-третє, своєчасність виготовлення пробних взірців і впровадження їх у виробництво.

**Взаємовідносини з постачальниками і покупцями.** Аудитор оцінює склад постачальників з точки зору стабільності, надійності, тобто своєчасності постачання, цін і транспортних витрат. Окремо оцінюється своєчасність розрахунків з постачальниками.

Аналогічно здійснюється оцінка взаємовідносин підприємства з покупцями.

**Власні грошові засоби і кредити.** Оцінка дозволяє встановити співвідношення об’ємів власних і залучених грошових засобів, оцінити таким чином фінансову політику підприємства. В умовах, коли плата за кредит суттєво зростає і займає все більшу питому вагу в собівартості продукції, важливим є підвищення питомої ваги власних грошових коштів в їх загальному об’ємі.

**Економічні показники.** Аудитор оцінює систему показників, які характеризують сучасний стан та перспективи розвитку підприємства, а це: продуктивність праці, фондовіддача, стан запасів сировини і матеріалів, собівартість продукції, прибуток та рентабельність.

**Організаційна структура.** При вивченні і оцінці організаційної структури необхідно дати відповідь на наступні запитання:

1. чи узгоджується організаційна структура з природним складом об’єкту управління;
2. чи створені умови для чіткого розмежування відповідальності за досягненням конкретних цілей між підрозділами апарату управління.

**Функції управління.** Об’єктами аудиторської оцінки повинні бути наступні питання: 1) раціональність розподілу функцій планування, обліку, контролю, аналізу, регулювання між апаратом управління і виробничими підрозділами, з однієї сторони і відділами самого апарату – з іншої; 2) рівень забезпечення нормативною, плановою, обліковою та аналітичною інформацією; 3) рівень дублювання функцій в різних підрозділах підприємства.

**Ідентифікація загроз фінансовій безпеці підприємства.** Формування механізму адаптивних властивостей фінансової системи підприємства нині набуває особливої актуальності. Це зумовлено передусім необхідністю локалізації різного роду зовнішніх і внутрішніх загроз, які чинять дестабілізуючий вплив на фінансову діяльність підприємства.

Під загрозами розуміють сукупність умов, процесів, факторів, що перешкоджають реалізації пріоритетних фінансових інтересів підприємства. Так, загрози в техніко-технологічній сфері, які проявляються у високому рівні зношеності устаткування, можуть призвести до зростання рівня загроз у соціальній сфері і виявлятися в збільшенні трудових витрат. Зростання загроз у соціальній сфері, своєю чергою, може призводити до зниження рівня рентабельності діяльності, тобто зростання рівня загроз фінансової безпеки.

Загроза втрати ліквідності у разі несвоєчасної локалізації може призвести до дефіциту власних оборотних коштів, необхідності залучення додаткових фінансових ресурсів, збільшення рівня витрат, пов'язаних з фінансуванням і, як наслідок, зростання загрози зниження рентабельності.

Таким чином, під час оцінювання загроз вимагається реалізація комплексного підходу щодо аналізу з врахуванням їх причинно-наслідкових зв'язків, як у часовому, так і просторовому розрізах.

У процесі класифікації виділяють внутрішньосистемні (внутрішні) і позасистемні (зовнішні) загрози. Використання цієї класифікаційної ознаки пояснюється розходженнями в інструментах локалізації внутрішніх і зовнішніх загроз. Оскільки внутрішньосистемні загрози пов'язані з помилками і прорахунками в управлінні, то вони можуть бути усунуті. Зовнішні ж загрози не є керованими, тому рівень інтенсивності їх впливу повинен бути врахований під час формування необхідних резервів для підтримки стійкого функціонування підприємства.

Для кожного підприємства "зовнішні" і "внутрішні" загрози суто індивідуальні. Разом з тим, зазначені категорії містять елементи, які характерні діяльності практично будь-якого суб'єкта господарювання.

Серед основних причин виникнення зовнішніх загроз фінансовій безпеці підприємств України варто виділити такі:

* стрімкий розвиток процесу транснаціоналізації економічних зв'язків, інтернаціоналізації світового господарства;
* високий ступінь концентрації фінансових ресурсів як на макроекономічному рівні (бюджетні системи держав і міжнародних організацій), так і на глобальному рівні (міждержавна економічна інтеграція, з урахуванням її фінансової і валютної складова);
* високий ступінь мобільності і взаємозв'язку фінансових ринків на базі новітніх інформаційних технологій;
* різноманіття фінансових інструментів і високий ступінь їх волатильності;
* посилення конкуренції між державами в економічній і іншій сферах, використання економічних чинників і стратегій завоювання світового простору;
* надмірна залежність національної економіки від іноземного капіталу, що призводить до вразливості фінансових систем;
* глобальне наростання нестабільності світової фінансової системи, виникнення загрозливих кризових тенденцій, нездатність сучасних фінансових інститутів (зокрема міжнародних) ефективно їх контролювати.

Таким чином, негативні впливи, які призводять до втрат і збитків і, як результат, до зниження рівня фінансової безпеки підприємства, можна умовно поділити на два типи. До першого типу впливів – суб'єктивного – належать групи зовнішніх і внутрішніх негативних впливів, рушійною силою й основною причиною виникнення яких є усвідомлені шкідливі дії людей чи організацій або неякісна робота співробітників підприємства чи його партнерів.

До зовнішніх негативних впливів суб'єктивного типу належать методи і прийоми конкурентної боротьби, які застосовуються конкуруючими комерційними організаціями чи контрагентами підприємства з метою забезпечення собі додаткових переваг на товарному ринку, що призводить до навмисних неправомірних дій персоналу. До найбільш поширених видів негативних впливів з боку конкурентів належать різні варіанти цінової і нецінової конкуренції, а також промислове шпигунство і розповсюджена практика лобіювання інтересів підприємців в органах влади і управління. Негативні впливи з боку контрагентів підприємства, зазвичай, пов'язані зі створенням надлишкової кредиторської заборгованості, перекредитуванням (кредитуванням в обсязі, що не відповідає рівню кредитоспроможності підприємства), відмовою від виконання договірних зобов'язань. Серйозну загрозу фінансовій складовій економічної безпеки акціонерних компаній мають зовнішні негативні впливи суб'єктивного типу на динаміку торгів їхніми цінними паперами. Такий вплив здійснюють звичайно з метою захоплення контрольного чи досить великого пакета акцій, що дає їх власнику право брати активну участь у керуванні компанією.

Другий тип негативних впливів на фінансову безпеку підприємства – об'єктивні впливи – містить у собі негативні впливи, причиною яких стали обставини політичного, макроекономічного характеру, економічні, національні, релігійні й інші проблеми, причинами яких стали ті чи інші збіги обставин, не пов'язані прямо з діяльністю того чи іншого підприємства і не спричинені діями людей чи організацій, так чи інакше зв'язаних з роботою підприємства. Негативні впливи об'єктивного типу, породжені форс- мажорними обставинами (стихійними лихами, війнами, масовими

заворушеннями тощо) або іншими близькими до них обставинами об'єктивного типу (новими міжнародними угодами і внутрішньодержавними законодавчими актами, блокадами, ембарго, страйками, несприятливою кон'юнктурою цін, курсів обміну валют тощо).

Таким чином, основними небезпеками і загрозами фінансовій безпеці підприємства будуть:

* скуповування акцій, боргів підприємства небажаними партнерами;
* наявність значних фінансових зобов'язань у підприємства (як великої величини позичкових засобів, так і великих заборгованостей контрагентів перед підприємством);
* низький рівень розвитку ринків капіталу та їхньої інфраструктури;
* недостатньо розвинута правова система захисту прав інвесторів і виконання законодавства;
* криза грошової і фінансово-кредитної систем;
* недосконалість механізмів формування економічної політики держави;
* високий рівень волатильності валютного ринку;
* високі відсоткові ставки за кредитами комерційних банків.

Також до зовнішніх загроз і дестабілізаційних чинників можна віднести протиправну діяльність кримінальних структур, конкурентів, фірм і приватних осіб, що займаються промисловим шпигунством або шахрайством, неспроможних ділових партнерів, раніше звільнених за різні провини співробітників підприємства, а також правопорушення з боку корумпованих елементів з числа представників контролюючих і правоохоронних органів.

До внутрішніх загроз і дестабілізаційних чинників належать дії чи бездіяльність (зокрема навмисні і ненавмисні) співробітників підприємства, що суперечать інтересам його комерційної діяльності, наслідком яких можуть бути нанесення економічного збитку компанії, витік чи втрата інформаційних ресурсів (зокрема відомостей, що становлять комерційну таємницю чи конфіденційну інформацію), підрив її ділового іміджу в бізнес-колах, виникнення проблем у взаєминах з реальними і потенційними партнерами (аж до втрати важливих контрактів), конфліктних ситуацій із представниками кримінального середовища, конкурентами, контролюючими і правоохоронними органами, виробничий травматизм чи загибель персоналу тощо.

Внутрішні загрози породжуються здебільшого неадекватною фінансово- економічною політикою підприємства, елементарними прорахунками органів управління, помилками, зловживаннями й іншими відхиленнями (безгосподарність, економічні злочини тощо) у керуванні фінансами підприємства. До внутрішніх небезпек і загроз, що впливають на фінансову безпеку, належать навмисні чи випадкові помилки менеджменту в області управління фінансами підприємства, пов'язані з вибором стратегії підприємства, управлінням і оптимізацією активів і пасивів підприємства

(розроблення, впровадження і контроль управління дебіторською і кредиторською заборгованостями, вибір інвестиційних проектів і джерел їхнього фінансування, оптимізація амортизаційної і податкової політики). До таких загроз насамперед належать:

* зниження якості дебіторської заборгованості;
* нагромадження кредиторської заборгованості;
* брак власних оборотних коштів;
* надлишкові виробничі потужності;
* використання неефективних форм фінансування відновлення основних фондів;
* використання неефективних інструментів управління ризиком у контрактах;
* використання робочої сили з низьким рівнем кваліфікації;
* висока плинність кадрів;
* відсутність ефективної системи мотивації персоналу тощо.

# Оцінка аудитором системи внутрішнього контролю

У більшості випадків у процесі аудиту застосовується вибіркове, а не суцільне дослідження інформації. При цьому аудитор повинен оцінити, якою мірою він може покладатися на створену на підприємстві-клієнті систему внутрішнього контролю i, відповідно, на інформацію, що міститься в бухгалтерських записах. Для регулювання цього питання Міжнародна федерація бухгалтерів затвердила Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 400

«Оцінка ризиків i система внутрішнього контролю». У цьому нормативному документі зазначено, що аудитор має скласти уявлення про системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, достатнє для планування аудиту та розробки ефективного підходу до його проведення, визначення величини аудиторського ризику.

Згідно з п. 8 МСА 400 поняття «система внутрішнього контролю» — це політика i процедури (засоби внутрішнього контролю), запроваджені керівництвом суб’єкта для сприяння досягненню поставленої мети — упорядкованого та ефективного ведення фінансово-господарської діяльності, включаючи суворе дотримання політики компанії, забезпечення зберігання активів, точності та повноти бухгалтерських записів i своєчасної підготовки достовірної фінансової інформації, а також запобігання та виявлення фактів шахрайства i помилок.

В основу оцінки ефективності дії системи внутрішнього контролю покладено передбачення аудитора, що існуюча система внутрішнього конт- ролю не зможе виявити допущені суттєві помилки в системі бухгалтерського обліку або не зможе запобігти їм.

Зазначимо, що згідно з міжнародними нормативами аудиту, аудитора не стосуються ті рішення і процедури у рамках систем обліку і внутрішнього контролю, які не належать до фінансової інформації.

Аудит системи внутрішнього контролю можна умовно розподілити на наступні етапи:

1. Підготовка попередньої програми аудиту та оцінки аудиторського ризику.
2. Визначення помилок та викривлень інформації, які можуть виникнути на підприємстві.
3. Визначення (тестування): середовища контролю, системи обліку, процедур контролю, що застосовуються підприємством.
4. Оцінка структури системи контролю підприємства та ефективності її функціонування. (У разі висновку про низький рівень внутрішнього контролю, аудитор повинен переглянути програму перевірки. Як правило у таких випадках здійснюють спеціальні аудиторські процедури та збільшують кількість тестів).
5. Оцінка аудиторського ризику і при необхідності - внесення змін у програму аудиту.

Необхідно зауважити, що відповідальність за налагодження та функціонування системи внутрішнього контролю покладається на керівництво підприємства.

Елементами системи внутрішнього контролю підприємства, які має брати до уваги та оцінювати аудитор є:

**Структура організації**. Підприємство (організація) має бути чітко структурованим. На ньому мають бути виділені функціональні підрозділи, розроблені плани їх організації та діяльності, розподілені обов’язки в процесі господарської діяльності, визначені рівні відповідальності, у тому числі щодо здійснення контролю, встановлені форми внутрішньої звітності.

**Розподіл обов’язків.** Це одна з основних умов функціонування системи внутрішнього контролю (виняток можуть становити малі підприємства). Суть цього елементу контролю полягає в тому, що повинен існувати розподіл обов’язків між двома чи декількома особами, що зменшує ймовірність допущення помилок чи шахрайства.

У спеціальній літературі наведено чотири види функцій (обов’язків):

1. санкціонування господарських операцій (надання дозволу на певний вид операцій або на виконання певних дій з конкретним активом чи зобов’язанням);
2. реєстрація господарських операцій (здійснення облікових записів щодо виконаних операцій);
3. забезпечення зберігання активів у процесі господарської операції (фактичне виконання санкціонованих дій над активами чи зобов’язаннями);
4. контроль виконання, періодичне співставлення існуючих активів із сумами, записаними на рахунках (проведення інвентаризації та здійснення відповідних заходів при виявленні відхилень).

**Фізичний контроль наявності та доступу до активів.** На підприємстві має бути вжито необхідних заходів, які гарантують надійне зберігання активів та безпечність інформаційних систем. Доступ до активів та інформації слід обмежити колом уповноважених осіб. Відсутність такого обмеження підвищує

ризик втрат, помилок та навмисних викривлень записів. Особливі обмеження встановлюються для доступу до готівки, чеків, цінних паперів та бланків суворої звітності. Система безпеки, що діє на основі пароля, може обмежити несанкціонований доступ співробітників до певних комп’ютерних файлів, приміщень, сейфів тощо.

**Дозвіл i схвалення.** Всі господарські операції має санкціонувати уповноважена посадова особа згідно з передбаченими функціональними обов’язками. Дозвіл має бути підтверджено, наприклад, підписом на документі, короткою резолюцією. Службовець таким чином підтверджує правильність документа. Так, бухгалтер, який підписує накладну на купівлю товару, повинен мати підтвердження про отримання цього товару та замовлення на нього, а також пересвідчитися, що закуплені матеріали (послуги) є необхідними для підприємства.

**Арифметичний та бухгалтерський контроль**. Контроль у межах системи бухгалтерського обліку передбачає перевірку бухгалтерських записів, оброблених уповноваженими особами, i достовірність інформації про господарські операції. Бухгалтерський контроль включає, наприклад, порівняння банківських виписок із даними облікових регістрів, складання пробних балансів, порівняння показників синтетичного та аналітичного обліку, звіряння первинних документів з даними комп’ютерного обліку тощо. **Компетентність персоналу**. Кадрові проблеми впливають на ефективність контролю. Співробітники, задіяні в системах бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, мають бути компетентними i чесними, виконувати роботу на високому професійному рівні. Часта зміна облікового персоналу приводить до того, що облік та контроль здійснюють працівники, які не мають достатнього досвіду, або не дуже знайомі з особливостями бізне- су підприємства, тощо. Іноді плинність кадрів бухгалтерії обумовлена тим, що працівники не бажають здійснювати некоректні дії, яких вимагає керівництво. На підприємстві необхідно розробити процедури, за допомогою яких перевірятимуться кваліфікація та досвід нових працівників під час їх прийняття на роботу, а також постійно мають здійснюватися навчання, підвищення кваліфікації, інструктаж працівників i моніторинг за їх

діяльністю.

**Спостереження.** Будь-яка система внутрішнього контролю має включати спостереження за веденням бухгалтерського обліку, своєчасністю реєстрації господарських операцій.

**Управління (менеджмент).** Контролююча роль менеджменту включає огляд та аналіз облікових регістрів i звітів, порівняння з бюджетними (плановими) показниками i даними внутрішніх аудиторів, а також координацію діяльності персоналу різних рівнів управління. Масштаб залучення менеджменту до процесу контролю залежатиме від підприємства. У невеликих організаціях можуть неефективно розподілятися обов’язки, i тому існує нагальна потреба у детальному контролі з боку менеджменту.

**Процедури контролю**. Вони можуть бути різними, але обов’язково спрямованими на попередження, виявлення та виправлення помилок i

викривлень інформації в системі бухгалтерського обліку. Процедури контролю можуть включати періодичне проведення інвентаризації матеріальних активів, грошових коштів i цінних паперів, підтвердження залишків дебіторської та кредиторської заборгованості, порівняння даних первинних документів i облікових регістрів тощо.

Зовнішній аудитор повинен ретельно вивчити та оцінити надійність та ефективність зазначених елементів системи внутрішнього контролю i визначити ступінь довіри до них.

Проте слід мати на увазі, що система внутрішнього контролю підприємства не може бути абсолютно досконалою, оскільки їй притаманні певні обмеження:

а) таємна змова (якщо два i більше штатних працівників мають намір здійснити обман, то це може спричинити значні труднощі щодо його виявлення);

б) зловживання контролем з боку менеджменту, вимагання надмірної інформації, заважання нормальному процесу господарювання, концентрація влади в одних руках;

в) тиск на працівників може спричинятися необхідністю досягнення надміру високих показників виробництва чи прибутку, шантажування персоналу (як із середини, так i ззовні підприємства). У такому випадку співробітники можуть обманювати або робити помилки (викривлення показників звітності, крадіжки тощо).

г) людський фактор — обмеженість у часі, поспішність (наприклад, під час складання фінансової звітності) або недбалість можуть призвести до помилок або зашкодити їх виявленню у процесі перевірки документів.

Аудитор повинен прийняти низку поетапних рішень, враховуючи такі чинники:

* залежно від організаційної структури підприємства, суті ризиків, пов’язаних з його діяльністю, повторюваності господарських операцій та їх значущості, важливості залишків за тими чи іншими статтями, обрати процеси та господарські операції, здійснення яких необхідно вивчити на підприємстві;
  + вирішити, чи варто проводити оцінку системи внутрішнього контролю, чи існують економніші засоби перевірки звітності та формування висновку про неї; визначити способи та методи оцінки системи внутрішнього контролю;
  + після попередньої оцінки вирішити, чи варто продовжувати тестування та чи можна покластися на результати внутрішнього контролю у своїх висновках;
  + після здійснення детальної перевірки та кінцевої оцінки надійності системи контролю вирішити, перевірку яких рахунків i статей необхідно запланувати.

На етапі ознайомлення зі специфікою підприємства з метою розуміння та опису систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю аудитор має можливість: детально вивчити суть діяльності та процес виробництва підприємства, оглянути його виробничі площі; визначити послідовність

обробки даних, на основі яких прийматимуться рішення; виділити зони ризику, які можуть вплинути на достовірність річної звітності. Завдяки такому ознайомленню аудиторська перевірка стає ефективнішою, оптимізується співвідношення витрат на перевірку з її результатом (ефектом).

Опис систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю підприємства може здійснюватися на основі документальних даних, інструкцій, положень, наказів, співбесід з керівництвом різних рівнів управління та персоналом, який здійснює господарські операції.

Метою опису є не певний процес як такий, а дослідження системи внутрішнього контролю, тому слід уникати зайвої деталізації. Використання аудитором таблиць, схем, діаграм, графіків тощо робить матеріал більш наочним та зрозумілим, усуває необхідність складних текстових пояснень. Кількість графічних зображень відповідає наявності в ній підсистем.

Наприклад, до підсистеми підприємства «Заробітна плата» входять такі операції:

1. облік відпрацьованого часу (у виробничому підрозділі);
2. нарахування заробітної плати;
3. відображення необхідних записів на рахунках бухгалтерського обліку;
4. виплата заробітної плати.

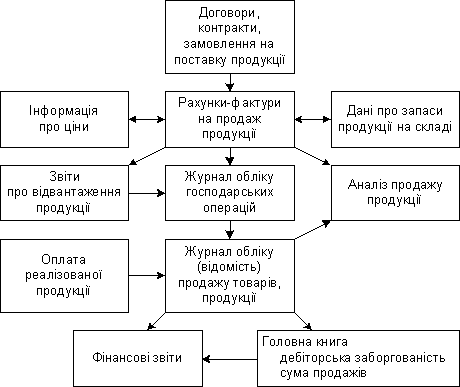
У цьому випадку аудитор може скласти таблицю з чотирьох колонок, що відповідають назвам відділів (посад), задіяних у цій підсистемі, графічно чи за допомогою спеціальних символів зобразити послідовність руху інформації та розписати, які фактично контрольні функції виконуються під час здійснення кожної операції.

Одним з найбільш ефективних методів опису системи є розробка схем послідовності операцій. Його переваги:

* + чітке зображення руху документів, що дає змогу аудитору зосередитися на головному;
  + чітке визначення сфер контролю (аудитор наочно уявляє напрями, де контроль існує, а також сфери, де він відсутній);
  + наочне зображення зв’язків між процедурами (контроль виконавця дублюється або відсутній);
  + легкість сприйняття інформації (у тому числі асистентами аудитора або новим аудитором у наступному звітному періоді).

Схеми може розробляти підприємство або аудитор. Вони можуть бути як детальними, так i скороченими (блок-схемами).

Наводимо один із можливих спрощених варіантів схематичного зображення послідовності операцій з продажу продукції (див. рисунок 2).



# Рис.2. Схема послідовності операцій з продажу (реалізації) продукції

Завдяки цьому аудитор окреслює сфери потенційних помилок, на яких слід сконцентруватися, та виділяє елементи внутрішнього контролю, на які він може покладатися, щоб зменшити кількість процедур, що потребують перевірки.

Незалежно від того, який метод використовується для реєстрації та опису системи, аудитор повинен пересвідчитися, що вона дійсно працює. Для цього обирають дві-три господарські операції та відстежують їх проходження по системі, підтверджуючи рух документів, процеси та контроль на кожному етапі. У зарубіжній практиці такі дії аудитора часто називають «проходженням через систему».

Наступним важливим етапом оцінки системи внутрішнього контролю є перевірка правильності її розуміння, тобто аудитор повинен пересвідчитися у відповідності системи опису (за допомогою тестів) i в правильності розуміння ним всіх складових, які до неї входять. Мета перевірки у цьому випадку — не виявлення помилок у функціонуванні системи, а лише підтвердження того, що вона є саме такою, як її описали.

Тести на відповідність внутрішнього контролю здійснюються з метою отримання аудиторських доказів його ефективності: структури систем обліку і внутрішнього контролю, що означає, наскільки ця структура попереджає, виявляє і своєчасно виправляє істотні помилки; функціонування внутрішнього контролю протягом всього періоду перевірки.

Деякі процедури аудиту можна не планувати окремо як тести на відповідність внутрішнього контролю, але вони можуть дати аудиторські докази ефективності як структури внутрішнього контролю, так і ії

функціонування. Таким чином, ці процедури перевірки можуть служити для аудиту тестами відповідності внутрішнього контролю. Наприклад, під час вивчення систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю грошових коштів аудитор може отримати аудиторські докази ефективності контрольної перевірки рахунків банку шляхом опитування та спостереження.

Наводимо тести-питальники (у скороченому вигляді), які широко застосовуються в зарубіжній практиці (див. таблицю 2.).

Таблиця 2

Підприємство-клієнт Період перевірки Строки перевірки Дата

№ документа

Аудиторська фірма

Реєстраційний номер Аудитор

**Тест-питальник для оцінки внутрішнього контролю товарно-матеріальних запасів**

**Мета складання цього документа:**

перевірка здійснення внутрішнього контролю наявності та руху товарно-матеріальних запасів (ТМЗ), правильності їх оцінки, відображення на рахунках бухгалтерського обліку, дотримання меж облікового періоду при реєстрації господарських операцій з ТМЗ, проведення інвентаризації, виявлення ушкоджених та застарілих запасів тощо.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№**  **з/п** | **Запитання, за якими аудитор**  **здійснює процедури контролю** | **Так** | **Ні** | **Немає**  **даних** | **Примітки,**  **коментарі** |
| 1 | Чи забезпечується надійне зберігання запасів на складах |  |  |  |  |
| 2 | Чи укладено з комірниками договори про матеріальну  відповідальність |  |  |  |  |
| 3 | Чи існує розподіл обов’язків між працівниками, робота яких  пов’язана з ТМЗ (дозвіл, здійснення операцій, облік, контроль) |  |  |  |  |
| 4 | Чи існує при комп’ютерній обробці даних про ТМЗ система кодів  та паролів |  |  |  |  |
| 5 | Чи часто здійснюється інвентаризація ТМЗ |  |  |  |  |
| 6 | Чи існують інструкції з проведення інвентаризації |  |  |  |  |
| 7 | Чи існують необхідні процедури підрахунку ТМЗ для уникнення  можливості їх подвійного підрахунку |  |  |  |  |
| 8 | Чи зупиняється процес виробництва на період проведення  інвентаризації |  |  |  |  |
| 9 | Чи проводиться порівняння даних інвентаризації та даних  бухгалтерського обліку |  |  |  |  |
| 10 | Чи на всі операції з ТМЗ існують первинні документи |  |  |  |  |
| 11 | Чи правильно оформляються відомості з інвентаризації (нумерація сторінок, підписи членів інвентаризаційної комісії,  незаповнені рядки перекреслені лінією (z)) |  |  |  |  |
| 12 | Чи ведуться спеціальні регістри синтетичного та аналітичного обліку ТМЗ |  |  |  |  |
| 13 | Чи здійснюється оперативне інформування керівництва  підприємства про виявлені відхилення щодо ТМЗ (нестачі, надлишки, крадіжки, пошкодження) |  |  |  |  |
| 14 | Чи застосовуються відповідні методи оцінки ТМЗ, передбачені  обліковою політикою підприємства |  |  |  |  |
| 15 | Чи правильно відображаються витрати на матеріали у складі  витрат виробництва |  |  |  |  |
| 16 | Чи правильно списуються на вартість ТМЗ накладні витрати |  |  |  |  |
| 17 | Чи періодично порівнюються планова та фактична величини  матеріальних витрат |  |  |  |  |
| 18 | Чи правильно застосовуються ціни щодо конкретних видів (сортів) ТМЗ |  |  |  |  |
| 19 | Чи перевіряється наявність документації на відвантаження та  транспортування ТМЗ при їх вивезенні за межі підприємства |  |  |  |  |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 20 | Чи складаються і подаються до бухгалтерії звіти складського  обліку |  |  |  |  |
| 21 | Чи визначаються та аналізуються витрати на зберігання ТМЗ |  |  |  |  |
| 22 | Чи існують на підприємстві ТМЗ, які йому не належать, якщо так,  чи відокремлено та виключено їх з підрахунків |  |  |  |  |
| 23 | Інші можливі запитання |  |  |  |  |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Висновок: |  |  |
| Аудитор: | | |
|  |  |  |
| (ПІБ) | (підпис) | (дата) |
| Менеджер аудиторської фірми: |  |  |
|  |  |  |
| (ПІБ) | (підпис) | (дата) |

Під час здійснення наступного етапу оцінки системи внутрішнього контролю, який умовно можна назвати «оцінка ймовірності допущення помилок», аудитор досліджує, чи дозволяє описана структура системи (чи її підсистеми) уникнути помилок при обробці даних та ризиків невиявлення збитків. Контрольні дії повинні підтверджувати, що всі господарські операції зареєстровано, що вони насправді відбулися та щодо них правильно було зроблено бухгалтерські записи, а також що вони знайшли відображення в бухгалтерській звітності.

Приймаючи рішення щодо доцільності довіри до системи внутрішнього контролю, аудитор повинен зробити висновок щодо ймовірності існування ризиків у внутрішньому контролі (виявити сфери, де такий контроль відсутній або недостатній). Надійний контроль є свідченням правильності бухгалтерських звітів. Виявлені аудитором ризики функціонування системи внутрішнього контролю підприємства-клієнта можуть бути згруповані та перелічені у спеціальному робочому документі «Результати оцінки системи внутрішнього контролю». Тут доцільно зазначити слабкі сторони системи внутрішнього контролю, які можуть призвести до виникнення помилок, а також їх вплив на річну звітність, програму та план аудиторської перевірки.

Потім аудитор повинен ретельно перевірити функціонування внутрішнього контролю тих його елементів, складових частин, дані яких він має намір використовувати при формуванні свого висновку про фінансову звітність. Для цього йому необхідно скласти детальну робочу програму із зазначенням елементів контролю, що оцінюватимуться, суть інформації та документів, які слід перевірити, i обсяги аудиторських процедур.

Ефективність функціонування системи внутрішнього контролю обумовлюється його розподілом на два типи:

* + контроль попередження;
  + контроль виявлення.

**Контроль попередження** здійснюється під час проведення операцій, перед їх реєстрацією та відображенням у бухгалтерському обліку.

Підтвердженням здійснення цього виду контролю є наявність візи (дозвільного напису) на документі, підписів відповідних посадових осіб.

**Контроль виявлення** — це тип контролю, який дозволяє пересвідчитися у відсутності або виявленні помилок на рахунках бухгалтерського обліку. Наприклад, порівняння даних банку з показниками бухгалтерського обліку підприємства, складання оборотних відомостей, пробного балансу, порівняння фактичних даних про наявність товарно-матеріальних запасів з обліковими даними тощо. Ефективність цього типу внутрішнього контролю дає змогу охопити великий обсяг інформації та має достатню доказову силу, оскільки завжди супроводжується складанням відповідного документа.

Аудитор повинен будувати свої процедури з урахуванням обох типів внутрішнього контролю. При цьому він може використовувати декілька способів: виявлення очевидних ознак наявності контролю (наявність підпису, що свідчить про здійснення арифметичної перевірки документа, проте це не обов’язково є доказом проведення контролю або правильності його здійснення); повторне проведення контролю (аудитор, спираючись на існуюче розмежування повноважень i взаємний контроль на підприємстві, повинен повторно (сам або його асистенти) провести деякі види перевірок: підрахувати вибірково деякі суми, порівняти виписку банку з його відповіддю на запит аудитора та обліковими регістрами підприємства); спостереження за ходом здійснення внутрішнього контролю (пересвідчення в достатності фізичного захисту активів (наявність сейфів, кодів, замків, сигналізації тощо), а також за проведенням інвентаризації.

Перевірку функціонування системи внутрішнього контролю аудитор здійснює щороку, для того щоб пересвідчитися у відсутності відхилень у виконанні заходів щодо внутрішнього контролю та у тому, що він може продовжувати їй довіряти i таким чином скоротити обсяг своєї роботи з перевірки звітності.

Якщо помилки у функціонуванні системи внутрішнього контролю є численними та можуть вплинути на достовірність бухгалтерських записів, то аудитор буде змушений переглянути свою попередню оцінку i не зможе взяти до уваги ті види внутрішнього контролю, які він раніше вважав ефективними під час складання своєї програми. У такому випадку план та програма аудиту потребують коригування.

При визначенні аудиторського доказу про ризики невідповідності внутрішнього контролю, аудитор може використовувати узагальнюючі висновки, одержані під час попередніх аудиторських перевірок.

У такому разі аудитор має інформацію про системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, за попередній звітний період і йому треба визначити необхідну кількість додаткових аудиторських доказів про зміни в системі внутрішнього контролю, які могли статися на підприємстві за період між перевірками. Перш ніж покладатись в своїй роботі на результати проведених процедур аудиту минулої аудиторської перевірки, аудитору треба впевнитися у їх слушності та доцільності для використання в поточному аудиті. Аудитор отримує інформацію про кожні зміни, які відбулися в

системах бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю підприємства за період між минулою і поточною перевіркою та оцінює рівень своєї довіри до них. Аудитору необхідно враховувати те, що його впевненість у слушності та доцільності процедур аудиту минулої перевірки для використання в поточному аудиті буде зменшуватися в міру збільшення періоду між раніше виконаними і запланованими аудиторськими процедурами.

Аудитору необхідно впевнитися в тому, що функціонування системи внутрішнього контролю здійснювалося протягом всього періоду аудиторської перевірки. Якщо в різних проміжках періоду аудиторської перевірки на підприємстві використовувалися різні види контролю, аудитору слід оцінити та вивчити кожну з таких процедур окремо. Якщо були випадки, коли внутрішній контроль на підприємстві деякий час був відсутній, то стосовно цього періоду аудитору треба окремо переглянути характер, термін і обсяг процедур перевірки щодо операцій та інших подій цього періоду.

Аудитор постійно переглядає правильність зробленої ним оцінки ризику невідповідності внутрішнього контролю до моменту завершення аудиторського висновку, який складається на підставі проведених незалежних процедур аудиторської перевірки та інших доказів.

Під час отримання доказів ефективного функціонування системи внутрішнього контролю аудитор враховує спосіб їх отримання, послідовність, з якою вони отримуються протягом певного періоду, та досвід особи, яка отримала такі докази (у разі використання помічників та асистентів в аудиті). Слід мати на увазі, що принцип ефективної роботи кожної системи не виключає можливості виникнення відхилень.

Відхилення від діючих і запланованих систем контролю можуть викликатися такими факторами та ознаками: змінами в основному складі співробітників підприємства; значними сезонними коливаннями в обсязі операцій (реалізації товарних запасів, сировини); помилками окремих співробітників. Виявивши певні відхилення, аудитору необхідно зробити запити щодо них, наприклад, уточнити терміни звільнення і прийняття на роботу співробітників, які виконували основні функції внутрішнього контролю. Крім цього аудитору необхідно впевнитися в тому, що тести на відповідність внутрішнього контролю повністю охоплюють період, коли відбулися такі зміни персоналу.

Деякі особливості оцінки системи внутрішнього контролю існують у разі застосування підприємством-клієнтом інформаційних систем та комп’ютерних технологій.

В такому випадку, аудитор має звернути увагу на:

* + розподіл завдань в інформаційному середовищі та контроль за їх виконанням;
  + порядок управління інформацією та її координацію;
  + порядок удосконалення та поточного обслуговування програмного забезпечення;
  + захищеність програм від негативних зовнішніх впливів та можливості навмисної зміни процедур файлів та баз даних;
  + захищеність програм від фізичної модифікації як гарантію їх правильної роботи під час кожного використання.

Аудитору слід мати на увазі, що комп’ютерні програми або надають вихідні дані для наступного процесу ручного контролю, або самі є видом контролю, що діє без втручання людини як користувача комп’ютерної системи.

Найважливішими питаннями, які повинен вирішити аудитор під час аналізу й оцінки надійності та якості інформаційних систем комп’ютерних програм, є такі:

* + чи забезпечує надійність нових або модифікованих прикладних програм порядок їх розробки, тестування та введення в дію;
  + чи підлягають достатньому контролю підготовка та виконання робіт у комп’ютерному середовищі;
  + чи є ефективним захист від несанкціонованого доступу;
  + чи забезпечують цілісність даних засоби обробки файлів;
  + чи вжито відповідних заходів для забезпечення зберігання даних у формі, що дає змогу робити їх звірку та порівняння з первинними документами;
  + чи в кожному випадку застосування є взаємодоповнюючими програмні та ручні способи контролю;
  + чи забезпечують програмні та ручні засоби контролю повноту та точність реєстрації даних;
  + чи достатньо контролюється порядок оновлення застарілих даних постійного та напівпостійного характеру, які входять до складу програм.

Згідно з вимогами п. 49 МСА 400 аудитор у якнайкоротші терміни повинен повідомити керівництво відповідного адміністративного рівня про виявлені ним суттєві недоліки структури або функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Зазвичай таке інформування здійснюється письмово, хоча не виключається можливість усного повідомлення. Аудиторські стандарти рекомендують, щоб у повідомленні було обов’язково зазначено лише ті недоліки, які стали відомими аудитору в ході аудиторської перевірки, а також те, що перевірку не призначено для визначення відповідності внутрішнього контролю управлінським цілям. Це повідомлення часто називають звітом аудитора про внутрішній контроль.

Зарубіжний досвід свідчить, що аудитор не тільки повідомляє адміністрацію підприємства про стан справ у системі внутрішнього контролю, а й вносить свої пропозиції щодо необхідних у ній змін. Однак вважається, що аудитор перебільшує рамки своїх повноважень, коли він бере участь у вдосконаленні системи внутрішнього контролю або критикує її, а також якщо він аналізує ефективність управління на підприємстві.

До того часу, поки аудитор виконує свої обов’язки i не втручається в процес прийняття та реалізації рішень, його не можуть звинуватити в

порушенні принципу незалежності та у втручанні в управління підприємством.

З практичного досвіду французьких аудиторських фірм аудитор оцінює такі складові внутрішнього контролю (попередньо визначивши його спрямованість і вплив на систему бухгалтерського обліку і якість складання фінансової звітності):

***Організаційну систему*** *—* розподіл повноважень між керівництвом підприємства, кваліфікація і компетентність штату, виконання обов'язків, а також взаємний контроль за роботою управлінського персоналу;

***Систему документації й інформації*** *—* правильність документального оформлення господарських операцій, відображення їх в облікових регістрах; простежування шляху проходження документа з моменту одержання дозволу на здійснення господарської операції і його складання до здавання в архів; форма поширення, обробки і класифікації інформації; можливість швидкого пошуку необхідної інформації, здійснення аналізу наявної інформації і використання добутих даних для прийняття управлінських рішень; контроль за можливим допущенням неточностей або виявленням помилок;

***Матеріальні засоби захисту*** *—* наявність спеціально обладнаних приміщень, надійних стін, дверей, сейфів, огорож, сигналізації, охорони, вказівних знаків, що дає певну гарантію збереження активів підприємства (запасів товарно-матеріальних цінностей, готової продукції, коштів у касі); застосування системи кодів, паролів та інших засобів несанкціонованого доступу до інформації на персональних автоматизованих робочих місцях;

***Штат*** — політика підприємства стосовно кваліфікації і компетентності фахівців; процедура приймання на роботу (найкраще на конкурсній основі); заходи щодо підвищення кваліфікації персоналу; розмір оплати праці; перевірка виконання покладених обов'язків;

***Систему спостереження*** *—* заходи щодо перевірки дієвості системи контролю, що передбачає безперервну дію її, пристосовуваність до ситуацій, які виникли, актуалізація завдань і проблем, які повинен розв'язувати внутрішній контроль, наприклад, зі зміною стратегії подальшої діяльності підприємства-клієнта.

Аудит системи внутрішнього контролю малих підприємств має свої особливості. На таких підприємствах система контролю досить проста. Контроль як правило, здійснюється власником, який одноособове санкціонує операції, а іноді і реєструє їх. Тому найважливішим аспектом є компетентність персоналу. Анкети, що розробляються для підприємств малого бізнесу, містять більше питань з участі в операціях власника (або керівника ).

# Аудит системи бухгалтерського обліку, установчих та інших документів і видів діяльності організацій

Вивчення аудитором співставленості фінансових даних, господарюючого суб'єкта, здійснюється з одночасною перевіркою дотримання

останнім принципу незмінності методології відображення окремих господарських операцій і оцінки майна в обліку.

Тому ознайомлення з діяльністю підприємства аудитор починає з вивчення облікової політики підприємства. Це дозволяє швидко визначити особливості обліку підприємства, скласти точний план перевірки з врахуванням специфіки діяльності і фінансового стану підприємства.

Обов'язковим для організації обліку є наявність документа ( наказу керівника) про облікову політику на підприємстві. Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність", облікова політика— це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються для складання і надання фінансової звітності підприємства. Названим Законом визначені принципи**:** обачності; автономності; безперервності; періодичності; повного висвітлення; нарахування і відповідності доходів і витрат; превалювання суті над формою; історичної

(фактичної*)* собівартості; єдиного грошового вимірника.

Методи, що застосовуються при складанні фінансової звітності, визначені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку:

* метод нарахування амортизації основних засобів положення (стандарт) 7;
* метод списання запасів при їхньому вибутті положення (стандарт) 9;
* метод нарахування резерву сумнівних боргів положення (стандарт) 10;
* метод визначення доходу від надання послуг положення (стандарт) 15;
* метод нарахування амортизації нематеріальних активів положення (стандарт) 8.

Щодо процедур, які використовуються підприємством для складання і надання фінансової звітності то законодавство не забороняє і підприємство самостійне вибирає, хто здійснює бухгалтерський облік. Передбачено кілька варіантів:

* + штатний бухгалтер;
  + бухгалтерська служба під керівництвом головного бухгалтера;
  + власник підприємства чи його керівник;
  + централізована бухгалтерія;
  + аудиторська фірма;
  + приватний підприємець - фахівець з бухгалтерського обліку.

На підприємстві повинна бути створена постійно діюча комісія (інвентаризаційна) для оперативного вирішення питань, пов'язаних з використанням та обліком матеріальних і нематеріальних активів та запасів.

Ще одним необхідним елементом є робочий план рахунків. Затверджений на підприємстві робочий план рахунків не може змінюватися протягом звітного року. Відступ від нього є порушенням законодавства про ведення бухгалтерського обліку.

Програма аудиту облікової політики передбачає:

* + вивчення структури облікових підрозділів та розподілу обов'язків;
  + вивчення системи внутрішнього контролю облікових питань;
  + перевірку відповідності обраної облікової політики діючим нормативним документам;
  + перевірку незмінності або обґрунтованості змін облікової політики протягом звітного року;
  + перевірку відповідності обліку вимогам Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Важливою ділянкою аудиту є перевірка стану організації і ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Ризик системи бухгалтерського обліку полягає в тому, що, можливо, будуть допущені помилки або обман унаслідок документування господарських операцій, неправильного відображення їх у регістрах бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Інакше кажучи, це означає, що система обліку є неефективною, не повністю надійною.

Оцінка такого ризику особливо важлива нині для аудиторів України. Тепер перед бухгалтерами України поставлено завдання правильного ведення бухгалтерського обліку в ситуації, що склалася, коли часто змінюється законодавство, нормативи інструкції. Це потребує великої уваги, сумлінності, чесності аудиторів, водночас збільшує обсяг облікових робіт, що, у свою чергу, зумовлює збільшення можливості допущення помилок як унаслідок недостатнього розуміння суті, так і арифметичних неточностей, пропусків інформації та ін. Усе це посилює і збільшує ризик для аудитора у системі бухгалтерського обліку підприємства-клієнта.

Для оцінки величини ризику системи бухгалтерського обліку аудитор повинен вивчити характер діяльності підприємства-клієнта, господарські операції (звичайні), які найчастіше повторюються, а також виділити незвичайні, нетрадиційні, надзвичайні операції і причини, що зумовили їх; вивчити систему бухгалтерського обліку, яка застосовується на підприємстві, і сам процес ведення обліку та складання звітності; склад і кваліфікацію пра- цівників бухгалтерії, особливо головного бухгалтера, а також посадові інструкції і розподіл функціональних обов'язків між обліковим персоналом та інші важливі питання.

У зарубіжній літературі і практиці, зокрема в США, існує концепція відносного ризику щодо умов, при яких збільшується або зменшується ефективність і надійність обліку. При цьому виділяються статті активів і пасивів балансу, які являють собою зону ризиків, тобто за якими вірогідність помилки або обману більша, ніж за іншими статтями або показниками. До таких статей високого ризику можна віднести такі: «Каса», «Розрахунковий рахунок», «Матеріальні запаси», «Дебітори», «Кредитори», «Нематеріальні активи» та ін. По них аудиторська перевірка має бути проведена більш ретельно, особливо в разі низької оцінки ефективності загальної систем обліку.

Метою аудиту стану бухгалтерського обліку є визначення повноти бухгалтерського обліку, своєчасності надання достовірної інформації про

активи, зобов'язання, власний капітал, фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Завдання аудиту стану обліку полягають у:

* + вивченні розподілу функціональних обов'язків та їх дотримання працівниками бухгалтерії підприємства;
  + дослідженні організації документообігу та встановлення якості оформлення документів;
  + перевірці правильності документального оформлення здійснених фінансово-господарських операцій, повноти і своєчасності їх відображення на відповідних рахунках бухгалтерського обліку, регістрів аналітичного і синтетичного обліку;
  + встановленні правильності обліку активів, проведення їх інвентаризації відповідно до вимог законодавства.

Предметом аудиту стану обліку є встановлення ефективності системи бухгалтерського обліку. Об'єктами перевірки при цьому є Статут та інші установчі документи, Наказ про облікову політику, інструкції, положення та інші внутрішні і зовнішні нормативні акти, на підставі яких вивчаються: структура бухгалтерської служби, відповідність обліку чинним нормативним документам, організація документообороту, порядок відображення господарських операцій в облікових регістрах та методи узагальнення даних таких регістрів, порядок підготовки бухгалтерської звітності, організація використання комп'ютерної техніки в обліковому процесі, області обліку з підвищеним ризиком виникнення помилок або викривлень, а також засоби контролю, передбачені обліковою системою.

Джерела інформації аудиту стану обліку є: регістри обліку, дані складського обліку, особисті справи працівників, машинограми тощо.

Перевіряючи стан бухгалтерського обліку на підприємстві, аудитор повинен відповісти на такі запитання:

* + - чи відповідає організація та ведення обліку вимогам П(С)БО. Особлива увага при цьому звертається на застосування затвердженого плану рахунків. Ведення бухгалтерського обліку з використанням рахунків, непередбачених типовим планом, в недопустимим, про що зазначається у висновку аудитора;
    - яка структура бухгалтерії, склад облікових працівників, чи є графік документообігу і посадові інструкції у кожного працівника бухгалтерії;
    - чи дотримуються на підприємстві інструкції щодо порядку проведення інвентаризації і чи відображені її результати в регістрах бухгалтерського обліку;
    - чи доброякісно ведеться бухгалтерський облік на підприємстві. В процесі аудиту вивчають правильність ведення записів в облікових регістрах, включаючи перенесення даних з листків-розшифровок, виробничих звітів, відомостей і бухгалтерських довідок до журналів, а з них до Головної книги. Слід провести взаємозв’язку підсумків різних журналів, я також даних аналітичного та синтетичного обліку;
    - чи правильно організовано зберігання бухгалтерських документів у поточному і постійному архівах;
    - як впроваджуються на підприємстві нові форми, методи і прийоми

обліку;

* які ділянки облікової роботи на період аудиту комп’ютеризовано,

якість виконання таких робіт.

Одночасно перевіряється укомплектованість штату працівників, їх кваліфікація, а також умови праці. При цьому необхідно зробити висновок, як бухгалтерський облік забезпечує потреби управління виробництвом в частині підвищення його економічної ефективності.

При вивченні стану обліку аудитору необхідно дослідити наступні питання:

* + дослідження ефективності системи бухгалтерського обліку;
  + перевірка обґрунтованості планів роботи бухгалтерії підприємства, стану їх виконання;
  + перевірка планування та організації праці працівників бухгалтерії;
  + перевірка тотожності показників регістрів синтетичного та аналітичного обліку;
  + перевірка стану оперативного обліку;
  + перевірка організації архіву облікової інформації;
  + ризик викривлення інформації в обліку.

***Дослідження ефективності системи бухгалтерського обліку****.* При проведенні такої перевірки вивчаються обов'язкові умови належної організації обліку в бухгалтерії. При цьому встановлюється наявність наступних умов:

* + розподіл службових обов'язків між працівниками апарату бухгалтерії;
  + забезпечення бухгалтерії необхідними нормативними документами, обліковими регістрами, бланками первинних бухгалтерських документів, регістрами і звітами;
  + наявність графіку здачі матеріально відповідальними особами підрозділів, які входять до складу централізованої бухгалтерії, всіх необхідних бухгалтерських документів, звітів і реєстрів;
  + забезпечення відповідно до встановлених правил збереження архіву бухгалтерських документів, звітів і регістрів;

Система бухгалтерського обліку господарюючого суб’єкта може вважатися ефективною, якщо в ході фіксації господарських операцій виконуються наступні вимоги:

* + наявні оригінали документів, що підтверджують здійснення фінансово-господарських операцій;
  + документи правильно заповнені за встановленими формами і відповідно до встановлених вимог;
  + наявні необхідні реквізити, підписи відповідальних осіб;
  + операції відображені в обліку з дотриманням періоду їх здійснення;
  + операції зафіксовані в обліку в правильних сумах;
  + операції відображені на рахунках бухгалтерського обліку відповідно до діючих нормативних положень та облікової політики;
  + зафіксовані особливості операцій, які мають суттєве значення для обліку та звітності.

Відповідне оформлення даних бухгалтерського обліку вимагає використання бланків встановленої форми, наявності регістрів бухгалтерського обліку, встановлених Інструкціями та вказівками Міністерства фінансів України, Головного Управління Державного казначейства України та галузевих міністерств, правильного і акуратного відображення записів, підбиття підсумків по оборотах, і залишків на початок і кінець звітного періоду.

Наявність необумовлених чи неправильно виправлених помилок в облікових регістрах і банківських документах (що взагалі не допускається) свідчить про незадовільний стан бухгалтерського обліку на підприємстві.

***Перевірка обґрунтованості планів роботи бухгалтерії підприємства, що вивчається, стану їх виконання.*** У річному плані роботи бухгалтерії передбачаються роботи з удосконалення облікового процесу в структурних виробничих підрозділах підприємства (цехах, відділеннях, бригадах, складах) та в бухгалтерії, плани контрольної роботи, технічного навчання та підвищення кваліфікації працівників бухгалтерії.

Обґрунтованість обсягів роботи щодо вдосконалення обліку та контролю визначається шляхом аналізу даних про виявлені порушення при здійсненні попередніх перевірок органами державного контролю та плану роботи бухгалтерії з удосконалення обліку, обстеження обсягів застосування комп'ютерної техніки в обліковому процесі тощо.

***Перевірка планування та організації праці працівників бухгалтерії.*** При проведенні такої перевірки аудитор встановлює наявність і вивчає зміст посадових інструкцій на кожного працівника бухгалтерії, наявність графіків документообороту, графіків здачі звітності до бухгалтерії структурними підрозділами підприємства та здачі виконаної роботи працівниками бухгалтери головному бухгалтеру для контролю й узагальнення облікової інформації, платіжні графіки, особливо по розрахунках з бюджетом у розрізі видів податків і строків платежів.

Окрему увагу необхідно звернути на використання головним бухгалтером своїх прав і виконання ним службових обов'язків як керівником облікової та контрольної роботи на підприємстві. При і цьому аудитор повинен оцінити дотримання головним бухгалтером вимог Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".

Встановлення тотожності показників Головної книги та регістрів синтетичного обліку. Перевірка відбувається шляхом порівняння залишків та оборогів по рахунках і субрахунках Головної книги з аналогічними показниками регістрів синтетичного обліку, субрахунками і рахунками аналітичного обліку.

***Перевірка тотожності показників регістрів синтетичного та аналітичного обліку.*** В ході перевірки відбувається порівняння залишків та оборотів по рахунках синтетичного обліку, субрахунках і рахунках аналітичного обліку. Перевірка здійснюється, як правило, вибірковим способом.

Контроль за дотриманням методики ведення облікових записів у поточному синтетичному обліку (журналах, машинограмах, групувальних відомостях) та аналітичному обліку здійснюється з використанням прийому нормативної перевірки записів на відповідають чинному законодавству щодо систематизації й узагальнення інформації первинних документів. Відповідність даних синтетичного обліку даним аналітичного обліку контролюється шляхом порівняння даних Книги головних рахунків і оборотних відомостей по аналітичних рахунках.

Для перевірки використовуються:

* + при журнальній формі обліку - журнали, відомості (картки) аналітичного обліку до відповідних рахунків синтетичного обліку;
  + при використанні обчислювальної техніки - машинограми- відомості синтетичного та аналітичного обліку;
  + при спрощеній формі обліку – книги обліку господарських операцій, оборотні відомості аналітичного обліку до відповідного синтетичного рахунку, картки (журнали, книги) аналітичного обліку.

Поглиблене вивчення стану обліку по окремих об’єктах облікового процесу: запасах і основних засобах, витратах на виробництво і реалізації, грошових коштах і розрахунках з бюджетом, з оплати праці, з постачальниками, покупцями та інших. Основна увага при цьому звертається на своєчасність відображення в обліку первинних документів (в тому місяці, звітному періоді, в якому здійснена господарська операція) та на взаємопов'язані операції з визначенням обсягів оподатковуваного обороту (наприклад, оприбуткування запасів в кінці звітного кварталу, оскільки з цієї причини можливе заниження оподатковуваного прибутку підприємства).

Крім цього, бухгалтерські записи в облікових регістрах повинні бути зроблені на підставі доданих до них належно оформлених первинних документів.

Контроль стану первинного обліку полягає в перевірці:

* + дотримання застосування типових форм документів (обстеження);
  + правильність оформлення документів (нормативно-правова перевірка, перевірка документів за формою);
  + дотримання правил внесення виправлень до первинних документів (нормативно-правова перевірка);
  + перевірка стану обліку у матеріально-відповідальних осіб (обстеження, порівняння з даними бухгалтерії).

***Перевірка стану оперативного обліку.*** Перевіряючи ведення оперативного обліку, необхідно встановити наступне: чи відповідає він поставленим вимогам; чи проводиться обробка, нагромадження та

представлення даних для потреб оперативного управління господарсько- фінансовими процесами на всіх рівнях управління чи забезпечується управлінський персонал своєчасними і достовірними даними бухгалтерського та статистичного обліку;

При перевірці стану оперативного обліку особлива увага звертається на якість оформлення первинної документації, своєчасність її подання до бухгалтерії, правильність заповнення реквізитів, обсяг відображених операцій, правильність проставлених шифрів тощо. Одночасно вивчається, хто саме з облікових працівників приймає первинні документи від посадових та матеріально відповідальних осіб, яка освіта такого працівника, стаж роботи і чи може він надавати практичну допомогу особам, які складають первинні документи.

***Перевірка організації архіву облікової інформації.*** В кінці звітного періоду, обов'язково наприкінці року, всі документи повинні бути зброшуровані в папки, пронумеровані, підписані і здані до архіву для зберігання (при цьому на підприємстві повинно бути спеціальне, належним чином обладнане для зберігання документів службове приміщення).

Бухгалтерія повинна вести описи архівних справ (папок) по роках, складати акти про знищення документів, по яких закінчився термін зберігання, встановлений чинним законодавством. При зберіганні облікової інформації на машинних носіях в наявності повинно бути не менше 2-3-х копій на дискетах, повинні дотримуватись терміни перезапису інформації. З архіву документи повинні видаватись тільки з дозволу головного бухгалтера.

***Ризик викривлення інформації в обліку.*** Ризик викривлення інформації в бухгалтерському обліку існував завжди як категорія об’єктивна, але актуальність питання ризику зросла з розвитком ринкових відносин.

Аудит покликаний оцінити наявний рівень викривлення фінансової інформації та зменшити його до прийнятного для користувачів рівня.

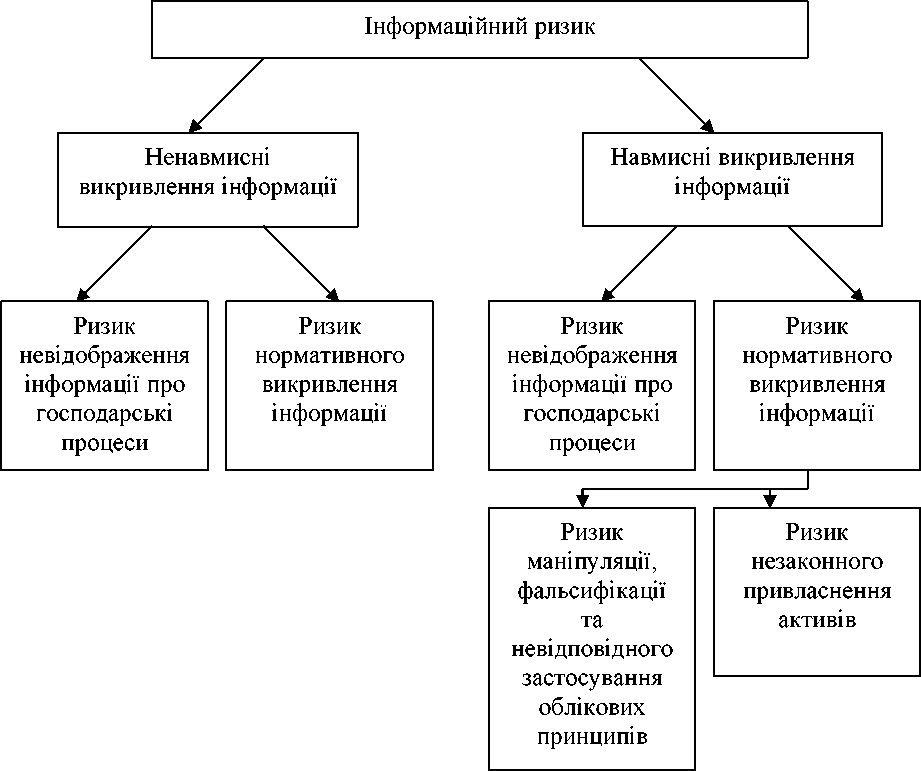
Величина викривлення інформації, виражена у відхиленні від реальних величин, одержаних за дотриманням всіх параметрів системи бухгалтерського обліку, називається інформаційним ризиком, який впливає на користувача фінансової звітності, що приймає рішення.

Інформаційний ризик – це імовірність того, що у фінансових звітах містяться неправдиві (недостовірні) відомості про господарські операції та процеси підприємства.

Інформаційний ризик має дві складові: ризик невідображення, неповноти інформації та ризик нормативного викривлення.

Ризик невідображення (як наслідок зміни внутрішнього параметру системи) – величина небезпеки того, що не всі дані про економічні дії та події відображені у фінансовій звітності.

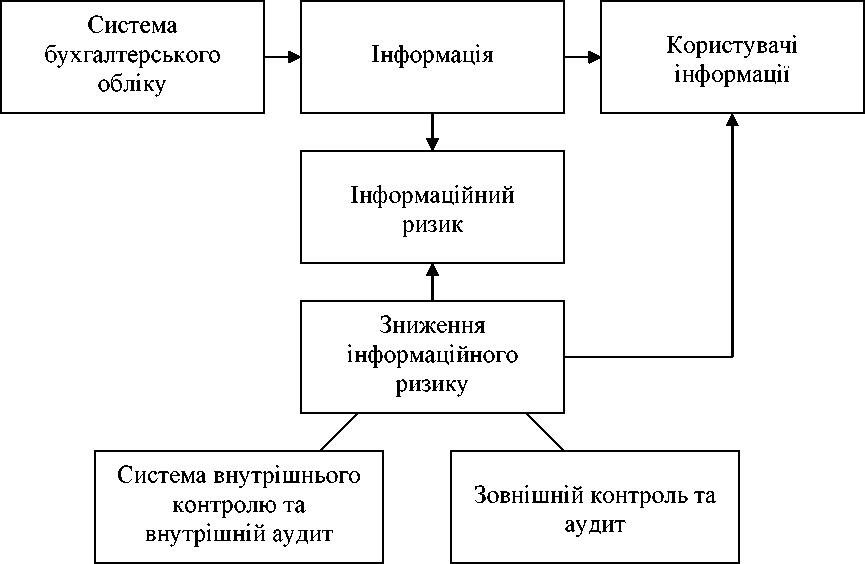
Ризик нормативного викривлення (як наслідок зміни внутрішнього параметру системи) – величина небезпеки викривлення відображення об’єктивних господарських процесів, яка пов’язана з нормативними і державними актами, що регламентують той чи інший порядок обліку та формування фінансової звітності.

Причинами появи викривлень інформації можуть бути як ненавмисні дії (помилки), так і навмисні дії (зловживання та порушення) працівників та управлінського персоналу підприємства (рис. 3).

# Рис. 3. Схема складових інформаційного ризику

Основними факторами, які впливають на збільшення інформаційного ризику, можуть бути наступні:

* + фізіологічні фактори, як певні фізіологічні обмеження чи властивості, такі як неуважність, втома, психологічні та моральні переживання тощо, що призводять до виникнення помилок; компетентність та рівень освіти облікового персоналу;
  + складність та різноплановість господарських процесів та діяльності підприємства;
  + зміни законодавства та вимог і положень щодо ведення діяльності, обліку та складання фінансової звітності;
  + використання складних інформаційних технологій;
  + нечесність адміністрації та керівництва підприємства;
  + прагнення до одержання незаконних переваг шляхом нелегітимного привласнення коштів і активів підприємства;
  + неналежні умови зберігання та схоронності матеріальних активів, коштів, нематеріальних активів і цінних паперів.



# Рис. 4. Схема зниження інформаційного ризику

**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.

Для перевірки використовуються наступні основні документи:

* статут економічного суб’єкта (в окремих випадках і установчий договір);
* протоколи зборів засновників;
* свідоцтво про державну реєстрацію;
* свідоцтво про реєстрацію в органах статистики, ДФС, ПФ, в Фондах СС;
* договір на розрахунково-касове обслуговування;
* зареєстровані зміни в установчі документи;
* реєстр акціонерів для акціонерних товариств;
* накази і розпорядження дирекції підприємства;
* рішення Ради директорів або правління;
* 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;
* ліцензій, патенти на певні види діяльності;
* документи, що підтверджують внесення часток засновників в

статутний капітал в грошовій, натуральній, нематеріальній формі (виписки банку, ПКО, акти оприбуткування майна, представленого в натуральній формі в якості внеску в статутний капітал);

* методики оцінки часток внесених в статутний капітал;
* річна звітність.

При проведенні аудиту установчих документів аудитор повинен виконати такі завдання і встановити**:**

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.
5. Наявність ліцензій та патентів на право здійснення певними видами діяльності;
6. Порядок розподілу прибутку, який залишається в розпорядження підприємства за результати року після сплати обов’язкових платежів;
7. Правильність обчислення доходів засновників і акціонерів та утримання податків;
8. Правильність оформлення бухгалтерської документації і складання бухгалтерських проводок по формуванню статутного капіталу;
9. Відповідність записів в первинних документах з записами в регістрах бухгалтерського обліку по рахунках 67 “Розрахунки з учасниками” та 40 “Статутний капітал”, 46 “Неоплачений капітал”.
10. 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:
11. кількість випущених акцій із зазначенням неоплаченої частини статутного капіталу;
12. номінальну вартість акцій, зміни протягом звітного періоду у кількості акцій, що перебувають в обігу;
13. права, привілеї та обмеження, пов'язані з акціями, в тому числі обмеження щодо розподілу дивідендів та повернення капіталу;
14. акції, що належать самому товариству, його дочірнім і асоційованим підприємствам;
15. перелік засновників і кількість акцій, якими вони володіють;
16. кількість акцій, які перебувають у власності членів виконавчого органу, та перелік осіб, частини яких у статутному фонді перевищують 5%;
17. акції, зарезервовані для випуску згідно з опціонами та іншими кон- трактами, із зазначенням їх термінів і сум;
    * накопичену суму дивідендів, не сплачених за привілейованими акціями;
    * суму, включену (або не включену) до складу зобов'язань, коли дивіденди були передбачені, але формально не затверджені.
18. 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.

Нижче запропоновано тест внутрішнього контролю установчих документів.

Аудиторська фірма " " Підприємство

Період перевірки

**ТЕСТ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ УСТАНОВЧИХ ДОКУМЕНТІВ**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ з/п** | **Зміст питання** | **Варіант відповіді** | | | **Оцінка систе- ми внутріш- нього кон- тролю (висо- ка, середня, низька)** | **При- мітки** |
| **Так** | **Ні** | **Інф. від- сутня** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** | **7** |
| 1 | Чи є в наявності протоколи зборів акціонерів? |  |  |  |  |  |
| 2 | Чи були випадки внесення часток до статутного капіталу майном та нематеріальними активами? |  |  |  |  |  |
| 3 | Чи є в наявності Методика оцінки часток, що вносяться до статутного капіталу в натуральній та нематеріальній формах? |  |  |  |  |  |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 4 | Якщо формування статутного фонду є обов'язковим, чи обумовлені строки сплати (часткової сплати) внесків? |  |  |  |  |  |
| 5 | Чи зазначене в установчих документах визначення часток засновників підприємства, тобто фактичне визначення влас- ника/власників юридичної особи? |  |  |  |  |  |
| 6 | Чи був сплачений мінімальний розмір статутного фонду на момент звернення по дозвіл на діяльність торговця цінними паперами? |  |  |  |  |  |
| 7 | Чи існує на підприємстві механізм виключення за рішенням зборів учасників того учасника, який систематично не виконує своїх обов'язків (ст. 64 Закону України "Про господарські товариства")? |  |  |  |  |  |
| 8 | Чи проводилися установчі збори про затвердження статуту  товариства (наявність протоколу)? |  |  |  |  |  |
| 9 | Чи забезпечені права власності товариства відповідними документами на випущені акції? |  |  |  |  |  |
| 10 | Чи відбулися реєстрація та публікація інформації про випуск акцій? |  |  |  |  |  |
| 11 | Чи надавався звіт про наслідки  передплати до ДКЦПФР? |  |  |  |  |  |
| 12 | Чи перевірявся аудиторською фірмою фінансовий стан засновників — юридичних осіб, щодо їх спроможності сплатити за акції ПАТ? |  |  |  |  |  |
| 13 | Чи дотримувалися на даному підприємстві обмеження на види внесків засновників? |  |  |  |  |  |
| 14 | Чи були зміни в статутному капіталі в даний період, їх адекватність реєстрації в статутних документах? |  |  |  |  |  |
| 15 | Чи є в наявності акти ревізійної комісії щодо ревізії фінансово- господарської діяльності? |  |  |  |  |  |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 16 | Чи відзначала ревізійна комісія факти неправильного визначення прибутків (збитків)? |  |  |  |  |  |
| 17 | Чи є рішення зборів акціонерів  щодо розподілу прибутку? |  |  |  |  |  |
| 18 | Чи виконується статутна норма щодо формування резервного капіталу? |  |  |  |  |  |
| 19 | Чи створюється дивідендний  фонд на підприємстві? |  |  |  |  |  |
| 20 | Чи відповідає кваліфікація бухгалтера щодо ведення обліку власного капіталу вимогам кваліфікаційної характеристики? |  |  |  |  |  |

Виконав

Перевірив Ознайомився

# 4. Формування статутного капіталу, організація розрахунків з

**учасниками**

При проведенні аудиту статутного капіталу підприємства перевірці підлягають наступні основні питання:

1. Відповідність розміру статутного капіталу (сальдо рахунку 40 "Статутний капітал") його розміру, зафіксованому в установчих документах підприємства.
2. Наявність реєстрації емісії цінних паперів.
3. Відповідність сум заборгованості учасників по внесках у статутний капітал підприємства (дебетове сальдо рахунку 46 "Неоплачений капітал") сумі неоплаченого статутного капіталу.
4. Наявність аналітичного обліку статутного капіталу і його відповідність синтетичному обліку.
5. Повнота і своєчасність оприбуткування внесених учасниками внесків у статутний капітал (на підставі даних прибуткових касових ордерів, виписок банків та інших документів).
6. Інвентаризація майна і нематеріальних активів, внесених як вступний внесок.
7. Обґрунтованість змін у статутному капіталі та в установчих документах підприємства.

# 5. Типові помилки в організації процесу аудиту

Шляхом проведення аудиту 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. необґрунтоване збільшення статутного капіталу за рахунок завишення вартості матеріальних цінностей, нематеріальних активів, які вносяться до статутного капіталу;
  3. неправильне зменшення статутного капіталу у статуті підприємства;
  4. невнесення чи неповне внесення засновниками часток до статутного капіталу;
  5. несвоєчасне оформлення вибуття і приймання нових засновників, акціонерів з внесенням відповідних змін до реєстру акціонерів;
  6. невиплати дивідендів за привілейованими акціями;
  7. неправильне обчислення податку на дивіденди;
  8. неправильне визначення часток, які вносяться засновниками до статутного капіталу;
  9. неправильне визначення часток, які підлягають вилученню засновниками зі статутного капіталу;
  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. 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.

# ТЕМА. АУДИТ РЕСУРСІВ ПІДПРИЄМСТВА

Мета, завдання, нормативно-правова база аудиту необоротних активів. Методи отримання аудиторських доказів. Міжнародний стандарт аудиту 300. План, програма аудиторської перевірки. Послідовність проведення аудиту основних засобів. Аудит правильності відображення оцінки основних засобів. Перевірка документального оформлення руху основних засобів. Аудит правильності нарахування амортизації основних засобів. Аудит нематеріальних активів. Аудит інших необоротних активів. Найбільш типові помилки при аудиті необоротних активів.

Мета, завдання, джерела інформації, нормативно - правова база аудиту запасів. План, програма аудиту. Застосування Міжнародного стандарту аудуту 510 та 530. Перевірка дотримання умов зберігання запасів. Методи оцінки запасів. Документальне оформлення руху запасів. Аудит незавершеного виробництва, напівфабрикатів і готової продукції. Аудит якості проведення інвентаризації запасів та відображення її результатів в обліку. Особливості аудиту малоцінних і швидкозношуваних предметів.

Мета, завдання, інформація для аудиту оплати праці. Об’єкти аудиту. Застосування Міжнародного стандарту аудиту 530. Програма аудиторської перевірки. Перевірка умов праці та ефективності її організації. Аудит застосування систем і форм оплати праці. Документальне оформлення виробітку та нарахування заробітної плати. Аудит розрахунків з робітниками і службовцями з нарахування заробітної плати за відпрацьований та за невідпрацьований час (нарахування допомоги на випадок тимчасової непрацездатності та відпускних). Аудит утримань із заробітної плати: єдиного соціального внеску, в Пенсійний фонд, аліментів та інших утримань, розрахунків за обов’язковими відрахуваннями, пов’язаними з оплатою праці. Мета, завдання, джерела інформації, нормативно - правова база аудиту грошових коштів. Об’єкти аудиту. План, програма аудиту. Аудит касових операцій. Аудит операцій на рахунках в банку. Аудит розрахунків з покупцями і замовниками, з підзвітними особами, за претензіями, по відшкодуванню матеріальних збитків, з постачальниками і підрядниками, з

бюджетом.

# Мета, основні завдання, нормативно-правова база аудиту необоротних активів.

**Метою аудиту** необоротних активів є перевірка:

* + твердження, що необоротні активи, відображені у звітності належать підприємству;
  + відповідності оцінки та класифікації необоротних активів діючим П(с)БО;
  + достовірності первинних даних відносно руху необоротних активів;
  + повноти і своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах;
  + правильності ведення обліку необоротних активів та його відповідності прийнятій обліковій політиці;
  + достовірності відображення залишків необоротних активів в звітності господарюючого суб’єкта;
  + відповідності нарахування амортизації та відображення зносу необоротних активів обраній обліковій політики;
  + відповідності методики обліку та оподаткування операцій з необоротними активами;

# Завдання аудиту необоротних активів:

* + вивчення умов збереження, експлуатації необоротних активів, їх складу і структури;
  + підтвердження правильності оформлення і відображення в обліку операцій з необоротними активами;
  + підтвердження величини нарахованої амортизації та достовірності відображення її в обліку;
  + встановлення реальних обсягів реалізованих необоротних активів і правильності відображення витрат на реалізацію таких об’єктів в обліку;
  + оцінка якості та правильності відображення результатів в обліку інвентаризації, що проведена перед початком складання фінансової звітності.

Порядок формування облікової інформації, необхідної для аудиту основних засобів та інших необоротних активів, регулюють:

* + Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби";
  + Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи";
  + Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 "Оренда".

Перелік основних питань аудиту необоротних активів показано на рисунку

|  |  |
| --- | --- |
| **Досліджувані питання** | **Джерела інформації** |
| Детальна перевірка даних реєстрів обліку необоротних активів, їх підрахунок | Інвентарні картки обліку необоротних активів, відомості, журнали, машинограми тощо |
| Перевірка даних інвентаризації необоротних активів і порівняння її результатів з даними аналітичного обліку | Інвентаризаційні описи та інвентарні картки обліку необоротних активів |
| Аналіз правильності нарахування амортизації згідно з відповідними нормами та методами | Відомості, таблиці амортизаційних відрахувань, нормативні документи |
| Перевірка правильності віднесення нарахованої амортизації на відповідні  рахунки з обліку витрат | Відомості розподілу амортизаційних відрахувань |

|  |  |
| --- | --- |
| Перевірка обґрунтування розподілу витрат, пов'язаних з покращанням основних засобів (ремонт, реконструкція і т.п.) і відображення цього на відповідних рахунках | Проектно-кошторисна документація, приймально-здавальні акти, інші первинні документи, дані аналітичного обліку витратних рахунків |
| Розгляд необхідності переоцінки основних засобів та перевірка правильності її проведення | Відомості переоцінки, висновки експертів |
| Перевірка документів на право власності | Інвентаризаційні описи, результати інвентаризації, акти приймання- передавання, договори, рахунки-фактури, реєстраційні посвідчення, технічні паспорти  тощо |

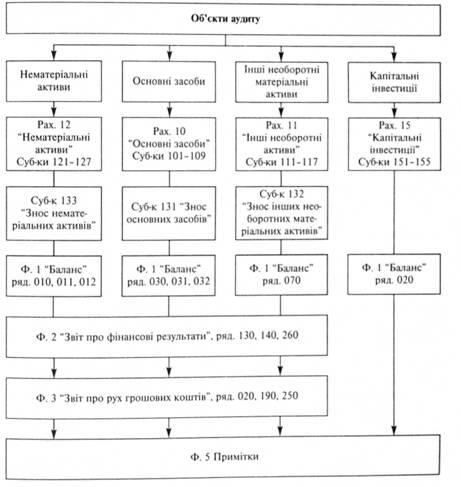


# Рис. 6. Основні питання аудиту необоротних активів





Об'єкти аудиту необоротних активів схематично показано на рис. 5



# Рис. 5. Об’єкти аудиту необоротних активів та відображення їх у обліку та звітності

**2. Послідовність проведення аудиту основних засобів**

**Метою аудиторської перевірки основних засобів** є підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності:

* + початкової вартості основних засобів;
  + сум нарахованої амортизації основних засобів;
  + операцій, пов'язаних із рухом основних засобів у періоді, що переві- ряється;
  + витрат на поліпшення основних засобів та ремонти;
  + результатів переоцінки;

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

У першу чергу аудитору необхідно ознайомитися з обліковою політикою підприємства. В 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.

Послідовність аудиту основних засобів включає в себе наступні етапи показані на рис. 7.

|  |  |
| --- | --- |
| **№ етапів** | **Зміст аудиторської перевірки основних засобів.** |
| **І** | Ознайомлення з обліковою політикою підприємства щодо обліку  основних засобів. |
| **II** | З'ясування порядку забезпеченості бухгалтерії діючими нормативними документами щодо обліку основних засобів та формами уніфікованої документації. |
| **III** | Перевірка договорів на оренду основних засобів, які укладені з юридичними і фізичними особами. |
| **IV** | Аудит матеріалів переоцінки (індексації) основних засобів та їх відображення в обліку. |

|  |  |
| --- | --- |
| **V** | Аудиторська перевірка документального оформлення договорів про матеріальну відповідальність по збереженню наявності основних засобів на підприємстві та створення постійно діючої комісії по їх списанню. |
| **VI** | Перевірка наявності картотеки основних засобів за місцями їх експлуатації. |
| **VII** | Аудит операції зі збереження, руху основних засобів та затрат на їх ремонт. |
| **VIII** | З'ясування відповідності залишків основних засобів у регістрах бухгалтерського обліку та формах фінансової звітності. |

# Рис. 7. Послідовність аудиту основних засобів

Аудит основних засобів передбачає виконання певних аудиторських процедур, які показані на рис. 8.

|  |  |
| --- | --- |
| **№** | **Перелік аудиторських процедур** |
| 1. | Звірка даних регістрів обліку основних засобів з даними головної книги. |
| 2. | Перевірка наявності первинної документації з всіма господарськими операціями з основними засобами |
| 3. | Перевірка наявності установчих документів на придбання (виготовлення)  продаж (передачу) основних засобів. |
| 4. | Перевірка санкціонування операцій з основними засобами. |
| 5. | Перевірка документального оформлення відображення в обліку результатів  інвентаризації основних засобів. |
| 6. | Перевірка відповідності основних засобів критеріям визнання активом згідно П(с) БО 7. |
| 7. | Перевірка формування первісної вартості основних засобів та своєчасності їх оприбуткування |
| 8. | Визначення первісної вартості кожного з об'єктів, які входять до складу комплексу основних засобів |
| 9. | Перевірка обґрунтованості та відображення в обліку витрат на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшень основних засобів |
| 10. | Перевірка правильності розрахунку індексу переоцінки основних засобів |
| 11. | Перевірка документального оформлення та відображення в обліку результатів переоцінок основних засобів (первісної, наступної) |
| 12. | Перевірка нарахування амортизації основних засобів та її віднесення на відповідні рахунки витрат |
| І3. | Виявлення об'єктів основних засобів, за якими не нараховується амортизація |
| 14. | Виявлення повністю амортизованих об'єктів основних засобів:   * які знаходяться в експлуатації, але амортизація по них не нараховується; * які не експлуатуються, але амортизація по них продовжує нараховуватись |
| 15. | Перевірка ліквідації основних засобів у зв'язку з їх повним зносом або пошкод- |
| 16. | Перевірка своєчасності відображення в обліку вибуття основних засобів |

|  |  |
| --- | --- |
| 17. | Перевірка правильності відображення в обліку операцій з основними засобами, які мають нульову вартість і можуть принести економічну вигоду |
| 18. | Контроль за відображенням в обліку результатів надзвичайних подій, пов'язаних з основними засобами (пожежа, повінь, розкрадання) |
| 19. | Оформлення окремим документом знайдених порушень при досліджені документів, операцій і записів |

# Рис. 8. Перелік аудиторських процедур при аудиті основних засобів

Операції з основними засобами оформляються документами, типові форми яких затверджені наказом Міністерства статистики України від

29.12.95 № 352, і повинні застосовуватися без змін на всіх підприємствах.

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

1. Первинні документи з обліку основних засобів (таблиця 3.):
2. Облікові регістри 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.

Таблиця 3

# Первинні документи для оформлення операцій з основними засобами

|  |  |
| --- | --- |
| **Код** | **Назва первинного документа** |
| 03-1 | Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів |
| 03-2 | Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та  модернізованих об'єктів |
| 03-3 | Акт на списання основних засобів |
| 03-4 | Акт на списання автотранспортних засобів |
| 03-5 | Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини |
| 03-6 | Інвентарна картка обліку основних засобів |
| 03-7 | Опис інвентарних карток з обліку основних засобів |
| 03-8 | Картка обліку основних засобів |
| 03-9 | Інвентарний список основних засобів |

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

* перевірка того, що основні засоби відображені у звітності, належать підприємству;
* перевірка відповідності оцінки та класифікації основних засобів чинним П(с)БО;
* перевірка відповідності нарахування та відображення зносу основних засобів обраній обліковій політиці;
* перевірка достовірності відображення залишків основних засобів 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.

# Аудит операцій з надходження, руху та вибуття основних засобів

Аудит основних засобів здійснюється поетапно**.** Перш ніж розпочати перевірку основних засобів аудитору слід ознайомитися з обліковою політикою підприємства, впевнитися у правильності організації аналітичного обліку і визначити, чи всі основні засоби підприємства закріплено за матеріально- відповідальними особами.

**На першому етапі** проведення аудиту основних засобів аудитор повинен звернути увагу на правильність заповнення актів інвентаризації основних засобів, актів інвентаризації обладнання, що знаходиться на консер- вації і в монтажі, актів інвентаризації основних засобів, які знаходяться в оренді та на акти розукомплектованого обладнання і транспортних засобів, журналу № 4 та відомості до нього, Головні книги, Звіту про фінансовий стан (форма № 1) та форму № 2 «Звіт про сукупний дохід », інвентарні картки обліку основних засобів, тощо.

Крім того аудитору необхідно перевірити дотримання встановлених строків проведення інвентаризації основних засобів; повноту і своєчасність її проведення та правильність відображення результатів інвентаризації у бухгалтерському обліку.

З метою перевірки збереження і технічного стану основних засобів (при необхідності високого ступеню доказовості) аудитору слід провести інвентаризацію разом з інженером-механіком та інженером-будівельником. Це важливо у випадках визначення ступеню розукомплектування машин і обладнання, встановлення їх неполадок.

При аудиті слід перевірити також факти, пов'язані із збільшенням первісної вартості об'єктів, розкомплектованістю обладнання, наявністю резервного обладнання, а також обладнання, що призводить до випуску бракової продукції, виявлення фактів заміни нових видів обладнання старими та використання списаних машин і обладнання.

Аудитору необхідно перевірити правильність ведення інвентарних карток індивідуального і групового обліку основних засобів, своєчасне заповнення всіх реквізитів у них. При встановленні фактів відсутності карток на окремі об'єкти, аудитор повинен запропонувати керівництву підприємства відновити аналітичний не об'єктний облік основних засобів. Достовірність інформації про наявність і рух основних засобів з'ясовується аудитором шляхом зіставлення сум за інвентарною карткою із сумою, показаною в описі інвентарних карток. В результаті аудиту встановлюють відповідність даних аналітичного обліку основних засобів їхньому залишку за рахунком 10

«Основні засоби» на відповідні дати. Якщо є розходження між даними аналітичного і синтетичного обліку, то аудитор повинен з'ясувати причини, винних осіб, визначити наслідки (не донарахування або зайве нарахування амортизації) і запропонувати усунути встановлені недоліки.

**Наступним етапом** є аудит надходження, вибуття, внутрішнього переміщення основних засобів. За даними актів форми ОЗ-1 аудитор повинен з'ясувати джерела надходження основних засобів: як внесок в статутний фонд; безоплатного отримання від юридичних та фізичних осіб; придбання за оплату чи на бартерній основі; в результаті здійснення капітальних вкладів, на умовах оперативної або фінансової оренди; виявлених об'єктів, що не значилися у обліку.

В процесі аудиту необхідно встановити дотримання правил оформлення актів введення в експлуатацію капітальних інвестицій або актів прийому- передачі основних засобів та правильність відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Особливу увагу аудитору слід приділити перевірці правильності відображення придбаних основних засобів та безкоштовній їх передачі.

Основні засоби, отримані безкоштовно, підприємство відображає як додатковий капітал, а на їх вартість збільшується прибуток, що підлягає оподаткуванню. Аудитору необхідно ознайомитися з результатами збіль- шення величини оподаткованого прибутку.

Ретельній перевірці підлягає придбання підприємством основних засобів у фізичних осіб. При цьому аудитору необхідно перевірити письмові договори купівлі-продажу та зазначені паспортні дані продавця; правильність утримання податку на доходи фізичної особи із сплаченої їй суми і відображення операцій по придбанню підприємством основних засобів у

фізичних осіб. Аудитору слід пам'ятати, що із фізичної особи, зареєстрованої як підприємець та яка має ліцензію у разі купівлі у нього основних засобів з нього не утримується податок з доходів фізичних осіб.

Аудиту підлягають операції по надходженню основних засобів, формуванню первісної вартості об'єктів. Для встановлення правильності визначеної підприємством первісної вартості основних засобів перевіряється рахунок 15 «Капітальні інвестиції», де формується вартість придбаного об'єкта, (дебет рахунка 10 «Основні засоби», кредит рахунка 15 «Капітальні інвестиції»). Повноту і своєчасність оприбуткування основних засобів можна визначити шляхом порівняння дати оприбуткування за рахунком 10 «Основні засоби» у журналі № 4 з датами, вказаними у первинних документах (актах введення в експлуатацію, актах прийому-передачі основних засобів тощо).

**На наступному етапі** аудитор повинен перевірити правильність відображення зміни вартості основних засобів за рахунок індексації, під час якої всі основні фонди оцінюють за відновною вартістю при одночасному встановленні їх зносу.

Переоцінена первинна вартість та знос об'єкта основних засобів визначається як добуток первісної вартості або зносу та індексу переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість. Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів відображається у складі додаткового капіталу, а сума уцінки — у складі затрат звітного періоду.

У зв'язку з цим у бухгалтерському обліку записують:

* + д-т рахунка 10 «Основні засоби»;
  + к-т рахунка 42 «Додатковий капітал»(423 «Дооцінка активів»).

У процесі використання об'єктів основних засобів відбувається їх фізичний знос, який може відрізнятися від зносу нарахованого. Крім того, змінюються ринкові ціни, відбуваються інфляційні процеси. Все це тягне за собою відхилення залишкової вартості від їх справедливої вартості. Тому, дотримуючись міжнародної практики обліку основних засобів, у П(с)БО 7 "Основні засоби" передбачено переоцінку основних засобів у разі відхилення залишкової вартості від справедливої вартості на дату балансу більш ніж на 10%. У «Звіті про фінансовий стан» основні засоби відображаються за первісною або залишковою вартістю.

Економічний сенс переоцінки полягає, по-перше, у визначенні реальної (або справедливої) вартості активів підприємства, а отже, і реальної вартості самого підприємства, по-друге — в можливості уточнення витрат підприємства, передусім собівартості продукції (робіт, послуг) і товарів, що дає змогу відкоригувати цінову політику.

Перевіряється наявність випадків заміни нових основних засобів на подібні з великим строком зносу або списаними раніше, а також оприбуткування на підставі актів приймання-передачі розкомплектованих машин і обладнання. У разі необхідності проводиться зустрічна перевірка на підприємстві, що передало основні засоби.

Законність та достовірність відображення в обліку операцій по внутрішньому переміщенню основних засобів перевіряється на основі інвентарних описів і накладних (форми 03-2).

При цьому аудитором з'ясовується виробнича необхідність переміщення основних засобів, додаткові невиробничі витрати пов'язані з переміщенням даних об'єктів, своєчасність відображення записів по переміщенню основних засобів в інвентарних картах за матеріально відповідальними особами та їх оприбуткування.

Важливе місце займає перевірка вибуття основних засобів внаслідок ліквідації об'єктів, що стали непридатними через їх старіння і зношеність. Аудитор повинен перевірити правильність оформлення і своєчасність відображення операцій щодо списання основних засобів. При цьому встановлюють правомірність списання витрат щодо ліквідації основних засобів, повноту оприбуткування цінностей, що надійшли від ліквідації та їх відображення в обліку.

Слід пам'ятати**,** що основні засоби можуть бути списані лише у тих випадках, коли відновити їх неможливо або економічно недоцільно і вони не можуть бути реалізовані. При списанні основних засобів внаслідок фізичного зносу аудитор повинен перевірити дотримання амортизаційних строків служби. Передчасне їх списання є безгосподарним ставленням до майна.

В процесі проведення аудиту встановлюється правомірність оформлення операцій з вибуття основних засобів, правильності виявлення і списання одержаних доходів (витрат), дотримання вимог податкового законодавства та правильність нарахувань податку на додану вартість по кожному факту вибуття основних засобів.

Документом на списування основних засобів у всіх випадках вибуття (крім передачі іншим підприємствам) є акт про ліквідацію основних засобів, у якому зазначають причини вибуття, технічний стан, первинну вартість, суму зносу (амортизації), затрати на ліквідацію, найменування і вартість залишків від ліквідації, вартість капітальних ремонтів за час експлуатації, результати ліквідації.

При аудиторській перевірці аудитор встановлює наявність наказу керівника підприємства про створення постійної діючої комісії по списанню основних засобів та доцільність списання.

З метою виявлення доцільності списання основних засобів порівнюються дані актів ліквідації з даними інвентарних карток та інвентарних списків, а також перевіряють всі записи, проведені в обліку від надходження до вибуття об'єктів основних засобів.

Далі перевіряється правильність розрахунку збитків від ліквідації основних засобів. Сума збитків від ліквідації основних засобів визначається як сума недоамартизованої частини ліквідованих об'єктів і витрат з ліквідації за мінусом вартості матеріальних цінностей, одержаних від ліквідації основних засобів.

Слід пам'ятати, що разі часткової ліквідації об'єкта його первісна (або переоцінена) вартість та знос зменшується на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта.

При списанні обладнання і транспортних засобів, що вибули в результаті аварії, аудитор повинен перевірити наявність акту про ліквідацію, копію акту про аварію із з'ясуванням причин, які викликали аварію та прийняті заходи щодо винних осіб.

Крім того, в процесі аудиту, необхідно перевірити подані до затвердження акти на списання основних засобів, звірити їх дані з технічними паспортами та проектами, отриманими у процесі перевірки об'єктів в наявності.

Для перевірки достовірності описання основних засобів складається нагромаджувальна відомість виявлених фактів порушень порядку списання основних засобів, яка підписується аудитором, керівником і головним бухгалтером підприємства.

Особливо ретельно перевіряють реалізацію основних засобів працівникам підприємства та приватним особам, тобто, правильність визначення ціни, податку на додану вартість, повноту оплати з врахуванням терміну експлуатації, технічного стану, проценту зносу та проведеного ремонту.

**На останньому етапі** перевірки проводиться підтвердження достовірності даних аналітичного обліку синтетичному. Необхідно, щоб залишки основних засобів за даними журналу № 4 відповідали залишкам рахунку 10 «Основні засоби» в Головній книзі та в в звіті про фінансовий стан.

# Аудит правильності нарахування амортизації необоротних активів

У процесі виробництва основні засоби та інші необоротні активи втрачають свою первісну форму, тобто зношуються. Для відновлення засобів та придбання нових необхідні джерела поповнення. З цією метою встановлено, що в сумі зносу, що утворилася, необхідно здійснити нарахування амортизації як джерела фінансування відновлення об'єктів.

До об'єктів амортизації основних засобів відносять вартість кожного об'єкта. Амортизація на землю та незавершені капітальні інвестиції не нараховується. Амортизація нараховується протягом повного терміну використання об'єктів та може призупинятися під час реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Під час перевірки порядку нарахування амортизації треба з'ясувати:

* + методику нарахування амортизації;
  + правильність застосування математичних моделей для кожної методики;
  + правильність арифметичного розрахунку суми амортизації;
  + правильність віднесення нараховано амортизації на витрати виробництва;
  + правильність оформлення документації при нарахуванні амортизації;
  + правильність відображення бухгалтерських записів з нарахування амортизації на бухгалтерських рахунках.

Необхідно враховувати, що можна застосовувати такі методи нарахування амортизації, які передбачені Податковим кодексом України від 2 грудня 2010 року № 2755-УІ:

* + прямолінійний;
  + зменшення залишкової вартості;
  + прискореного зменшення залишкової вартості;
  + кумулятивний;
  + виробничий.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості застосовується лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів, що входять до груп 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби).

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.

Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Для нарахування амортизації основні засоби та інші необоротні активи поділені на 16 груп. До основних засобів відносять матеріальні цінності, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей та вартість яких перевищує 6000 гривень.

Норми амортизації розраховуються у відсотках до кожної з груп основних засобів та інших необоротних активів на початок звітного періоду.

Амортизації підлягають:

* + витрати на придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності;
  + витрати на самостійне виготовлення основних засобів;
  + вирощування довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності, в тому числі витрати на оплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних засобів;
  + витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, що перевищують 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року;
  + витрати на капітальне поліпшення землі, не пов'язане з будівництвом, а саме іригацію, осушення та інше подібне капітальне поліпшення землі;
  + капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету, у вигляді цільового фінансування на придбання об'єкта інвестування (основного засобу, нематеріального активу) за умови визнання доходів пропорційно сумі нарахованої амортизації по такому об'єкту відповідно до положень Кодексу;
  + сума переоцінки вартості основних засобів, проведеної відповідно

Кодексу;

* вартість безоплатно отриманих об'єктів енергопостачання, газо- і

теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, побудованих споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатуючих підприємств згідно з технічними умовами на приєднання до вказаних мереж або об'єктів.

Не підлягають амортизації та повністю відносяться до складу витрат за звітний період витрати платника податку на:

* + утримання основних засобів, що знаходяться на консервації;
  + ліквідацію основних засобів;

Також не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування:

* + витрати бюджетів на будівництво та утримання споруд благоустрою та житлових будинків, придбання і збереження бібліотечних і архівних фондів;
  + витрати бюджетів на будівництво та утримання автомобільних доріг загального користування;
  + витрати на придбання та збереження Національного архівного фонду України, а також бібліотечного фонду, що формується та утримується за рахунок бюджетів;
  + вартість гудвілу;
  + основні засоби груп 1 та 13;
  + витрати на придбання/самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів.

Термін "невиробничі основні засоби" означає необоротні матеріальні активи, які не використовуються в господарській діяльності платника податку. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися за рішенням платника податків у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта в розмірі 100

відсотків його вартості.

Облік вартості, яка амортизується, ведеться за кожним об'єктом, що входить до складу окремої групи основних засобів, у тому числі вартість

ремонту, поліпшення таких засобів, отриманих безоплатно або наданих в оперативний лізинг (оренду), як окремий об'єкт амортизації.

Амортизаційні відрахування розрахункового кварталу за кожним об'єктом основних засобів визначаються як сума амортизаційних відрахувань за три місяці розрахункового кварталу, обчислених із застосуванням обраного платником податку методу нарахування амортизації відповідно до кожної групи основних засобів.

У разі виведення з експлуатації окремого об'єкта основних засобів або передачі його до складу невиробничих необоротних матеріальних активів за рішенням платника податку або суду об'єкт не амортизується.

У разі здійснення витрат на самостійне виготовлення основних засобів плата податку для власних виробничих потреб та вартість об'єкта основних засобів амортизується, збільшується на суму всіх виробничих витрат, здійснених сплат податку, що пов'язані з їх виготовленням та введенням в експлуатацію, а також витрати виготовлення таких основних засобів, без урахування сплаченого податку на додану вартість, у разі якщо платник податку зареєстрований платником податку на додану вартість незалежно від джерел фінансування.

Амортизація за нематеріальні активи нараховується протягом строку дії права користування. Терміни корисного використання об'єктів нематеріальних активів залежать від:

* + термінів корисного використання подібних активів;
  + морального зносу;
  + інших обмежень, які передбачені законодавством.

При нарахуванні амортизації нематеріальних активів ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків:

* коли існує невідмовне зобов’язання іншої особи щодо придбання цього об’єкта наприкінці строку його корисного використання;
* коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об’єкта.

Відображення нарахованої амортизації здійснюється шляхом збільшення суми витрат підприємства і накопиченої амортизації нематеріальних активів. Терміни нарахування амортизації відповідають термінам корисного використання нематеріальних активів.

Облік вартості, яка амортизується, нематеріальних активів ведеться за кожним з об'єктів, що входить до складу окремої групи.

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не менше ніж визначено Податковим кодексом і призупиняється на період його виводу з експлуатації (для реконструкції, модернізації, добудови,

дообладнання, консервації та інших причин) на підставі документів, які свідчать про виведення таких основних засобів з експлуатації).

Для нарахування амортизації нематеріальних активів застосовують прямолінійний метод, при якому враховується строк дії права користування майном, виходячи з його первісної вартості з урахуванням індексації. Амортизаційні відрахування проводяться до закінчення корисного строку використання, але не менше ніж визначено в Податковому кодексі.

При купівлі майна (нерухомості) разом із землею, яка знаходиться під таким об'єктом, амортизації підлягає сукупна вартість такого основного фонду та такої землі за нормами, визначеними для основних засобів групи 3.

Нарахування амортизаційних відрахувань перевіряється аудитором шляхом прямого розрахунку за квартал, у якому за даними Головної книги розмір нарахованої суми амортизації значно більший від інших кварталів.

У випадку виявлення помилок у розрахунках сум амортизаційних відрахувань необхідно перевірити й інші квартали та визначити вплив виявлених помилок на собівартість продукції. Визначені суми амортизаційних відрахувань порівнюються з фактичними сумами, наведеними у відомості розрахунку амортизації основних засобів.

Достовірність розрахунків амортизаційних відрахувань перевіряється порівнянням їх з даними регістрів синтетичного й аналітичного обліку (журнал № 4, Головна книга) з інвентарними картками, що засвідчує робочий документ аудитора.

За всіма фактами неправильного нарахування амортизації визначаються суми надлишково нарахованої або недонарахованої амортизації. Встанов- люють, як це вплинуло на собівартість продукції та фінансові результати, по- даткові наслідки, виявляють причини порушень та винних у цьому осіб, про- понують заходи з недопущення подібних недоліків у майбутньому. У процесі аудиторської перевірки треба рекомендувати адміністрації підприємства внести відповідні зміни в дані бухгалтерського обліку й звітність.

# Аудит затрат на ремонт основних засобів

Підприємствам усіх форм власності, із метою поліпшення основних фондів, на протязі поточного року необхідно здійснювати ремонтні роботи. Ремонти можуть виконуватися підрядними організаціями або власними силами підприємства. Виконання ремонтних робіт підрядними організаціями здійснюється на основі укладених договорів, які є об'єктами аудиторської перевірки.

Основним завданням аудиту витрат по ремонту основних засобів є: встановлення правильності визначення обсягу й собівартості проведених ремонтних робіт, правомірність використання за цільовим призначенням ко- штів, виділених на проведення ремонту, віднесення їх на збільшення балансової вартості основних засобів або до складу валових витрат підприємства.

Аудитор повинен перевірити порядок розрахунків підприємства з ремонтними організаціями, які відображаються на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» суми нараховані згідно договорів підряду заносяться до складу витрат на рахунки 23 «Виробництво», 91 «Загально- виробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

Аудитору слід пам'ятати, що включення витрат у затрати виробництва можливе за умов, якщо договором передбачено складання кошторису на проведення ремонтних робіт. При відображенні витрат в обліку необхідно від суми витрат з ремонту основних засобів провести відрахування платежів у позабюджетні фонди та утримати податок на додану вартість до бюджету.

Якщо ремонтні роботи здійснювались фізичними особами з останніх повинен бути утриманий додатково до бюджету податок на доходи фізичних осіб. Дані операції повинні бути об'єктом аудиторської перевірки.

При аудиті затрат на ремонт основних засобів потрібно з'ясувати аудитору, чи своєчасно оприбутковані придатні для подальшого використання матеріальні цінності, чи є відповідність витрат, сплачених підрядникові за фактично виконані роботи, даним кошторису, що додається до договору та із сумою фактично сплаченою підряднику.

На окремих підприємствах можуть бути спеціальні ремонтні служби (цехи, дільниці). Витрати таких підрозділів відображаються на рахунку 23

«Виробництво» за видами виробництв, де збираються затрати за видами ремонтів: поточний, середній, капітальний (дебет рахунку 23 «Виробництво», кредит рахунків 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети», 66 «Розрахунки з оплати праці», 65 «Розрахунки за страхуванням» тощо), а після їх завершення списуються витрати у розмірі 5 % капітального ремонту на витрати виробництва, а останні 95 % приєднуються до балансової вартості основних засобів. Аудитор повинен перевірити наявність кошторисів на проведення середнього й капітального ремонтів.

При аудиторській перевірці капітального ремонту, що виконується господарським способом, необхідно провести аналіз статей затрат, які віднесені на об'єкти, що ремонтувалися, а також співставити їх із даними на- рядів - завдань і кошторисів, виявити при перевірці необгрунтовані відхилення.

Аудитору необхідно ознайомитися з порядком документального оформлення господарських операцій. Слід з'ясувати, чи є в первинних документах (вимозі на відпуск матеріалів, нарядах тощо) зазначений напрямок витрат (ремонтні роботи). При цьому потрібно перевірити чи є складені на підприємстві річні плани проведення ремонтних робіт з розбивкою по кварталам (на основі дефектних відомостей).

Якщо капітальний ремонт проводив орендатор, то необхідно встановити, скільки він витратив коштів, чи відповідають затрати умовам договору про оренду та правомірність відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку. Якщо капітальний ремонт орендованих основних засобів здійснюється в рахунок орендної плати, аудитору слід перевірити правомірність і доцільність затрат на капітальний ремонт.

# Аудит передачі в оренду основних засобів

Для перевірки переданих в оренду основних засобів аудитору необхідно з'ясувати:

* + умови оренди;
  + склад орендованих основних засобів;
  + відображення їх у бухгалтерському обліку.

Перш за все підлягає аудиту правомірність укладення договору на оренду, склад орендованих основних засобів, розмір орендної плати, законність та своєчасність нарахування амортизаційних відрахувань та правильність відображення господарських операцій, пов'язаних з орендою основних засобів.

Аудитору необхідно перевірити операції щодо відображення сум амортизації при різних методах реалізації продукції (робіт, послуг) підприємством — орендодавцем та достовірність облікових записів, які відображають прийняття на баланс підприємства — орендатора основних засобів на умовах довгострокової оренди (узгоджена сторонами оцінка не повинна відрізнятися від залишкової вартості орендованих основних засобів за обліковими даними орендодавця).

Основні етапи перевірки фінансової оренди наведено на рис. 9.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Основні етапи перевірки фінансової оренди** | | | | | |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** |
| Правиль | Своєчас | Виявлен | Правомірніс | Закон | Перевірка |
| ність | ність | ня фактів | ть | ність | законності |
| нарахування | розрахун | при аудиті | відображенн | відображенн | Результа |
| та від | ків за орендо | передачі | я суми | я | тів інвентари |
| несення | вані основні | основних за- | податку на | господарськ | зації орендова |
| щомісяч | засоби | собів в | додану | их операцій | них основних |
| ної суми |  | оренду без | вартість | з обліку | засобів |
| орендної |  | оформлен |  | орендованих |  |
| плати на |  | ня оренди |  | основних |  |
| рахунки |  |  |  | засобів |  |
| обліку |  |  |  |  |  |

# Рис 9. Основні етапи перевірки фінансової оренди

Як показує практичний досвід, аудитору слід надавати перевагу методу документальної і формальної перевірки. Аудиторська перевірка надасть можливості переконатися аудитору у заповненні усіх реквізитів документів з оренди основних засобів, які забезпечують їх юридичну силу; а арифметична

— підтвердить правильність кількісних і вартісних показників, що містяться у документах. Крім того аудитор повинен здійснити, обов'язково, зустрічну перевірку розрахунків з оренди основних засобів та відображення операцій,

пов'язаних з орендованими основними засобами. Саме з допомогою зустрічної перевірки можуть бути виявлені шахрайство чи зловживання.

Аудитор, перш за все, звертає увагу на відображення операцій з оренди в обліку та звітності орендодавця. Слід пам'ятати, що операції з фінансової оренди в обліку відображають у орендодавця: з одного боку — при прямій фінансовій оренді; з другого — при оренді типу продажу.

Сутність прямої фінансової оренди полягає у тому, що орендодавець за дорученням підприємства клієнта купує за власний рахунок (або за рахунок кредиту) устаткування чи інше майно у постачальника, а потім здає його в оренду підприємства — користувачеві.

Аудит операцій з прямої фінансової оренди слід розпочинати у орендодавця з перевірки правильності оформлення договору купівлі - продажу, а у підприємства - користувача - договору оренди. Аудиторською перевіркою повинен встановити аудитор законність постачання устаткування, здачу його в оренду, своєчасність платежів та відображення вищевказаних операцій в обліку (рис.10.).

|  |  |
| --- | --- |
|  | **Фінансовий та оперативний лізинг** |
| 1. | Вивчення умов орендних відносин на підставі наданих договорів |
| 2. | Перевірка документального забезпечення (встановлення наявності угод на оренду), правильності та обґрунтованості ставок орендної плати, порядку ремонту, здачі в оренду основних засобів, повернення об'єктів оренди |
| 3. | Перевірка обґрунтованості укладання договору лізингу |
| 4. | Перевірка визначення орендної плати за основні засоби, передані в операційну оренду |
| 5. | Перевірка віднесення сум орендної плати на доходи або витрати |
| 6. | Перевірка відображення в обліку витрат на покращання основних засобів, які отримано в оренду |
| 7. | Перевірка відображення у обліку орендодавця витрат на покращання основними засобами |
| 8. | Перевірка співвідношення сум амортизації та сум орендної плати за переданими в оренду основними засобами |
| 9. | Перевірка відображення на рахунках обліку здійснених поліпшень об'єктів операційної оренди |
| 10. | Перевірка складу витрат на поліпшення об'єкту фінансового лізингу та відображення їх в обліку |
| 11. | Перевірка розрахунку фінансового доходу (витрат) від здачі (отримання) об'єкта основних засобів в фінансовий лізинг |
| 12. | Перевірка дотримання строків повернення або передачі права власності на об'єкт лізингу |
| 13. | Перевірка відображення у обліку передачі (приймання)- об'єкту фінансового лізингу |

|  |  |
| --- | --- |
| 14. | Перевірка ступеню переходу ризиків і вигод згідно з договором фінансового лізингу, пов'язаних з правом користування та володіння активом |
| 15. | Перевірка відображення у обліку передачі основних засобів в операційну оренду |
| І6. | Перевірка нарахування розміру лізингових платежів |
| 17. | Оформлення окремим документом знайдених порушень при досліджені документів, операцій і записів |

# Рис. 10. Програма аудиторської перевірки зданих в оренду основних

**засобів**

Можливі порушення П(с)БО 7, які виявляються аудиторами при дослідженні документів, операцій і записів, наведені в таблиці 5:

Таблиця 5.

# Порушення П(С)БО 7 "Основні засоби", які виявляються аудиторами при дослідженні документів, операцій і записів

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№ з/п** | **Питання, що досліджуються** | **Можливі порушення П(С)БО** | **Пункти П(С)БО,**  **що пору- шуються** |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Відповідність основних засобів встановленим критеріям | Відсутність ймовірності отримання економічної вигоди від використання об'єкту основних засобів. Недостовірне визначення оцінки основного засобу | п. 6 |
| 2 | Облік  придбання основних засобів | Неправильне формування первісної вартості при придбанні основних засобів. Включення до первісної вартості основних засобів, повністю або частково придбаних (створених) за рахунок позикового капіталу, витрат на сплату відсотків за  користування кредитом | п. 8 |
| 3 | Облік безоплатно одержаних основних засобів | Неправильне визначення вартості основних засобів, за якою вони зараховуються на баланс підприємства | п. 10 |
| 4 | Облік основних засобів, внесених засновниками до статутного капіталу | Неправильне визначення вартості основних засобів, за якою вони зараховуються на баланс підприємства | п. 10 |
| 5 | Облік переведення оборотних активів до складу основних засобів | Неправомірне переведення оборотних активів до складу основних засобів. Неправильне визначення собівартості оборотних активів, товарів, готової продукції, зарахованих до складу основних засобів | п. 15 |
| 6 | Облік  отримання основних засобів в обмін на подібний актив | Неправильне визначення вартості об'єкта основних засобів, отриманих в обмін на подібний актив. Невключення різниці між залишковою та справедливою вартістю переданого об'єкта до складу витрат звітного періоду при отриманні основних засобів в обмін на подібні активи | п. 12 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 7 | Облік отримання основних засобів в обмін на неподібний  актив | Недотримання вимог П(С)БО при визначенні вартості об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на неподібний актив | п. 15 |
| 8 | Облік ремонту, модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції основних засобів | Збільшення вартості основних засобів на суму витрат, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані. Включення витрат на модернізацію, модифікацію, дообладнання та реконструкцію до складу витрат підприємства | пп. 14-15 |
| 9 | Облік  переоцінки основних засобів | Відсутність документації, що підтверджує факт переоцінки основних засобів. Неправильне відображення в обліку результатів переоцінки основних засобів, особливо при проведенні наступних переоцінок. Проведення переоцінки лише одного об'єкту основних засобів з групи. Відсутність відомостей про зміну первісної вартості та суми зносу основних засобів в регістрах аналітичного обліку | пп. 16-21 |
| 10 | Облік зносу основних засобів | Нарахування амортизації основних засобів:  1)під час їх перебування на реконструкції, модернізації, в добудові, дообладнанні та консервації: 2) щоквартально; 3) з дати надходження основних засобів на підприємство; 4) після дати вибуття основного засобу; 5) протягом календарного року (підприємствами з сезонним виробництвом). Неправильне відображення в обліку суми нарахованої амортизації | пп. 23, 26-  30 |
| 11 | Облік зносу інших необоротних матеріальних активів | Неправильне відображення в обліку суми нарахованої амортизації | п. 27 |
| 12 | Строк корисного використання (експлуатації) основного засобу | Недостовірне визначення та невиправдана зміна строку корисного використання (експлуатації) основного засобу | пп. 24-25 |
| 13 | Зменшення корисності основних засобів | Неправильне та безпідставне відображення в обліку суми зменшення корисності основних засобів | пп. 31-32 |
| 14 | Облік вибуття основних засобів | Неправильне обчислення та відображення в обліку суми ПДВ, фінансового результату при вибутті основного засобу | пп. 33-35 |
| 15 | Відображення інформації про основні засоби в Примітках до річної фінансової звітності | Заповнення лише рекомендованих таблиць Приміток до річної фінансової звітності (ф. № 5), відсутність додаткових пояснень | пп. 36-39 |

* 1. **Аудит нематеріальних активів**

До нематеріальних активів належать немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані (відокремлені від підприємства) та утримуватися підприємством із метою використання протягом періоду, більшого за один рік (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб чи надання в оренду іншими особами (права користування природними ресурсами, права користування майном, права на знаки торгівлі й послуг, права на об'єкти промислової власності, авторські та суміжні з ними права, гудвіл, інші нематеріальні активи).

Основними нормативними документами, якими аудитор керується при проведенні аудиту є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8

«Нематеріальні активи», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99. №242, Законами «Про власність», «Про товарні знаки» тощо.

Під аудитом нематеріальних активів розуміється перевірка прав підприємств на користування землею, водою, об'єктами промислової та інтелектуальної власності (авторське право у сфері науки, літератури і мистецтва, виражені в усній, письмовій чи будь - якій іншій формі).

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.

Придбаний чи отриманий нематеріальний актив відображається на балансі, яка його вартість може бути достовірно визначена і якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод у зв'язку з його використанням

Не визнаються нематеріальним активом:

* + витрати на дослідження, що проводяться підприємством уперше з метою одержання і розуміння нових наукових і технічних знань;
  + витрати на підготовку і перепідготовку кадрів;
  + витрати на рекламу і на просування продукції на ринку;
  + витрати на створення, реорганізацію і переміщення підприємства чи його частини;
  + витрати на підвищення ділової репутації підприємства (гудвіл), вартість видань.

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.

При проведенні перевірки слід також пам'ятати, що нематеріальні об'єкти можуть бути взяті на облік, якщо вони відповідають такими 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).

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

* + перевірка того, що нематеріальні активи, відображені у звітності, належать підприємству;
  + перевірка відповідності оцінки та класифікації нематеріальних активів чинним П(с)БО;
  + перевірка відповідності нарахування та відображення зносу нематеріальних активів обраній обліковій політиці;
  + перевірка достовірності відображення залишків нематеріальних активів у звітності підприємства.

Нижче подано зразок програми аудиту нематеріальних активів.

*Зразок*

Аудиторська фірма

Суб'єкт господарювання

Період перевірки

Термін перевірки

# ПРОГРАМА АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Аудиторські процедури** | **Термін перевір ки** | **Вико на вець** | **Прим ітки** |
| **І** | **2** | **3** | **4** | **5** |
| 1. | Перевірка наявності нематеріальних активів і отримання підтвердження на право власності на всі необоротні матеріальні активи, котрі зберігаються на підприємстві чи у довірених осіб |  |  |  |
| 2. | Перевірка правильності й повноти відображення в обліку  нематеріальних активів |  |  |  |
| 3. | Перевірка санкціонування операцій із нематеріальних  активів |  |  |  |
| 4. | Порівняння даних первинного обліку, реєстрів синтетичного й аналітичного обліку нематеріальних активів із Головною книгою |  |  |  |
| 5. | Перевірка правильності й повноти оприбуткування, обліку  та вибуття нематеріальних активів |  |  |  |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 6. | Перевірка правильності нарахування амортизації, а саме:   * термінів корисного використання; * розрахунків сум амортизації; * спадкоємності облікової політики попередніх періодів |  |  |  |
| 7. | Перевірка даних синтетичного й аналітичного обліку, зносу нематеріальних активів за Головною книгою |  |  |  |
| 8. | Визначення правомірності обліку активів у складі  нематеріальних |  |  |  |
| 9. | Визначення правомірності віднесення об'єктів, які надійшли у  звітному періоді, до нематеріальних активів |  |  |  |
| 10. | Перевірка правильності визначення фактичної собівартості  придбання об'єктів |  |  |  |
| 11. | Перевірка правильності відображення в обліку сум  сплаченого при придбанні об'єктів ПДВ |  |  |  |
| 12. | Перевірка обгрунтованості встановленого строку корисного  використання, правильності нарахування норми погашення |  |  |  |
| 13. | Перевірка дотримання при розрахунку норми погашення вартості окремих активів, терміну їх дії, передбаченого норма- тивними актами |  |  |  |
| 14. | Визначення правомірності розрахунку і відображення на рахунках бухгалтерського обліку суми вартості нематеріальних активів, які списуються. |  |  |  |
| 15. | Перевірка документального оформлення та відображення в  обліку переоцінки нематеріальних активів |  |  |  |
| 16. | Перевірка документального оформлення та відображення у  обліку результатів інвентаризації нематеріальних активів |  |  |  |
| 17. | Перевірка повноти розкриття інформації по нематеріальних активах в примітках до фінансової звітності |  |  |  |
| 18. | Оформлення окремим документом знайдених порушень при  досліджені документів, операцій і записів |  |  |  |

При перевірці нематеріальних активів аудитор повинен перевірити первинні документи про їх надходження, правильність їх оцінки, встановлення норм амортизаційних відрахувань, а також відповідність підтверджувальних документів на майнові права підприємства (договір, ліцензійна угода, акт приймання - передавання об'єктів інтелектуальної влас- ності тощо).

Аудитор разом із залученими спеціалістами визначає правильність вартості інтелектуальної власності. Якщо об'єкт власності вкладений у статутний капітал, то його оцінка визначається за домовленістю засновників, якщо його придбано за кошти, то він оцінюється за фактичними витратами на придбання, якщо одержано безкоштовно, то його оцінка визначається експертним методом.

Аудитор здійснює перевірку правильного оприбуткування об'єктів на рахунку 12 «Нематеріальні активи» та обґрунтованість їх вибуття (продаж, списання чи безкоштовна передача).

При проведенні аудиту співставляють об'єкти, що обліковуються на рахунку 12 «Нематеріальні активи» із даними аналітичного обліку, якщо облік ведеться за видами і об'єктами нематеріальних активів.

Особливе місце під час аудиторської перевірки нематеріальних активів займає нарахування та відображення в обліку їх зносу. Аудитор встановлює правильність переліку нематеріальних активів, на які підприємство нараховує знос, норми зносу за строками їх цільового використання, а також нарахування зносу і достовірність його відображення на рахунках бухгалтерського обліку. 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.

Завданням аудитора є перевірка правильності визначення нематеріальних активів, на які не нараховується знос. Практика свідчить, що до складу нематеріальних активів іноді помилково вносять вартість різноманітних ліцензій із строком використання менше як один рік.

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.

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. Особлива увага приділяється перевірці відображення у бухгалтерському обліку результатів інвентаризації нематеріальних активів. При виявленні нестач необхідно встановити розміри збитків від знищення, порчі нематеріальних активів та

з'ясувати правильність нарахування сум для утримання і відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку.

Далі необхідно встановити відповідність даних аналітичного обліку да- ним синтетичного обліку і балансу.

Наступним етапом аудиторської перевірки є аудит правомірності та своєчасності списання нематеріальних активів з неповним нарахуванням зносу. В процесі аудиту необхідно виявити нематеріальні активи, створені підприємством самостійно.

Можливі порушення П(с)БО 8 "Нематеріальні активи", які виявляються аудиторами при дослідженні документів, операцій і записів, наведені в таблиці 6.

Таблиця 6.

# Порушення П(С)БО 8 "Нематеріальні активи", які виявляються аудиторами при дослідженні документів, операцій і записів

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№ з/п** | **Питання, що досліджуються** | **Можливі порушення П(С)БО** | **Пункти П(С)БО,**  **що пору-**  **шуються** |
| **І** | **2** | **3** | **4** |
| 1 | Відповідність нематеріальних активів встановленим критеріям визнання активу | Неправомірність віднесення об'єктів обліку до нематеріальних активів, відсутність документу, що підтверджує право підприємств на даний об'єкт, об'єкт нематеріальних активів не приносить економічної вигоди, його оцінка визначена недостовірно | пп.  4, 6 |
| 2 | Оцінка нематеріальних активів в результаті розробки | Порушення умов відображення в обліку нематеріальних активів, отриманих в результаті розробки | п. 7 |
| 3 | Облік придбаних нематеріальних активів | Порушення вимог щодо формування первісної вартості придбаних нематеріальних активів, включення до вартості витрат на сплату відсотків за кредит, за рахунок якого був придбаний об'єкт | пп. 10-15 |
| 4 | Облік придбання нематеріальних активів в обмін на подібні об'єкти | Неправильне визначення вартості об'єкта нематеріальних активів, отриманих в обмін на подібний актив. Невключення різниці між залишковою та справедливою вартістю переданого об'єкта до складу витрат звітного періоду | п. 12 |
| 5. | Оцінка корисності нематеріальних активів | Безпідставне відображення в обліку суми зменшення корисності нематеріальних активів | п.п. 32-33 |
| 6 | Облік придбання нематеріальних активів в обмін на неподібні  об'єкти | Недотримання вимог щодо визначення вартості об'єкта нематеріальних активів, отриманого в обмін на неподібний актив | п. 12 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 7 | Облік  безоплатно одержаних нематеріальних активів | Неправильне визначення вартості нематеріальних активів, за якою вони зараховуються на баланс підприємства | п. 15 |
| 8 | Облік нематеріальних активів, внесених  до статутного  капіталу підприємства | Порушення вимог щодо визначення вартості нематеріальних активів, за якою вони зараховуються на баланс підприємства | п. 14 |
| 9 | Облік нематеріальних активів, отриманих внаслідок об'єднання  підприємств | Неправильне визначення вартості нематеріальних активів, за якою вони зараховуються на баланс підприємства | п. 15 |
| 10 | Облік амортизації нематеріальних активів | Неправильне визначення строку корисного використання, нарахування зносу на нема теріальні активи строком, що перевищує граничний термін, передбачений Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку | пп. 25-31 |
| 11 | Облік переоцінки нематеріальних активів | Проведення переоцінки нематеріальних активів щодо яких не існує активного ринку. Проведення переоцінки лише окремого об'єкту групи.  Неправильне визначення величини переоціненої  первісної вартості та суми зносу | пп. 19-24 |
| 12 | Облік вибуття нематеріальних активів | Неправильне обчислення та відображення в обліку суми ПДВ, фінансового результату при вибутті нематеріальних активів | пп. 34-35 |
| 13 | Відображення інформації про нематеріальні активи в Примітках до річної фінансової звітності | Заповнення лише рекомендованих таблиць Приміток до річної фінансової звітності (ф. № 5), відсутність додаткових пояснень | пп. 36-37 |

**Блок 2**

# Мета, основні завдання, нормативно-правова база аудиту запасів.

**Програма аудиту**

Аудит запасів охоплює перевірку стану та руху активів, які:

* утримуються для подальшого продажу в умовах звичайної господарської діяльності;
* знаходяться в процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
* утримуються для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт і наданні послуг, а також для керівництва підприємством.

**Метою аудиту** запасів є :

1. Встановлення достовірності первинних даних обліку щодо фактичної наявності та руху виробничих запасів, напівфабрикатів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, готової продукції, товарів.
2. Перевірка повноти та своєчасності відображення первинних даних з обліку запасів у зведених документах та облікових регістрах.
3. Перевірка правильності ведення обліку запасів відповідно до діючих законодавчих та нормативних актів, облікової політики господарюючого суб'єкта.
4. Перевірка достовірності відображення залишку запасів у звітності господарюючого суб'єкта.

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

а) перевірка наявності та порядку зберігання товарно-матеріальних цінностей;

б) перевірка забезпечення контролю за збереженням запасів на всіх етапах їх руху та зберігання;

в) перевірка правильності та своєчасності документального відображення операцій із надходження, відпуску та внутрішнього переміщення запасів;

г) перевірка правильності визначення первісної вартості запасів та відповідності її обліковій політиці та П(С)БО;

д) перевірка дотримання норм витрачання запасів для здійснення господарської діяльності та порядку обліку витрачання запасів у виробництві; е) перевірка додержання підприємством встановлених норм

списання;

є) перевірка дотримання підприємством податкового законодавства по операціях, пов'язаних із формуванням собівартості продукції;

з) перевірка переоцінки та уцінки товарно-матеріальних цінностей; оцінка якості проведених інвентаризацій запасів;

к) встановлення законності дій, пов'язаних із рухом виробничих запасів, та відсутності суттєвих порушень і помилок у бухгалтерському обліку та звітності.

Для кожного окремого підприємства розробляється індивідуальна програма аудиту запасів**,** але можна запропонувати наступну типову програму, яку (розширюючи або звужуючи її) можна адаптувати під конкретне підприємство.

# Ця програма складається з наступних етапів:

1. Вивчення діяльності підприємства і ознайомлення:
   * з організаційною структурою;
   * з обліковою політикою;
   * з технологічними процесами виробництва та сортаментом продукції, що випускається;
   * зі схемою документообігу.
2. Ознайомлення з результатами попередніх аудиторських перевірок (якщо такі були у минулому).
3. Оцінка системи внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку щодо запасів.
4. Вивчення організації зберігання матеріальних цінностей:
   * наявність складських приміщень і їх стан;
   * наявність (при потребі) ваговимірювальних пристроїв;
   * забезпечення охорони матеріальних цінностей;
   * дотримання санітарних вимог і протипожежних правил;
   * страхування матеріальних цінностей;
   * перевірка стану запасів;
   * перевірка наявності на підприємстві постійно діючої комісії для перевірки матеріальних запасів;
   * контроль за проведенням лабораторного аналізу якості деяких видів запасів.
5. Перевірка наявності та правильності оформлення договорів про повну матеріальну відповідальність із працівниками, які безпосередньо пов'язані із зберіганням, обробкою, продажем (відпусканням), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих їм запасів, якщо вони обіймають посади, передбачені спеціальним переліком. Перевірка можливості зловживань з боку матеріально-відповідальних осіб.
6. Перевірка правильності визнання запасів активами згідно П(С)БО 9. Перевірка правильності відображення в обліку одиниці запасів (найменування або однорідна група).
7. Перевірка організації контролю за видачею, зберіганням, використанням і погашенням довіреностей.

Перевіряється правильність ведення книги обліку виданих довіреностей, шляхом зустрічної перевірки виявляються факти надання постачальникам підроблених довіреностей, перевіряється термін дії виданих довіреностей, відмітки про погашення виданих довіреностей та здачі невикористаних довіреностей.

1. Перевірка використання методів визначення оптимального розміру запасів.
2. Перевірка порядку укладання й виконання договорів на постачання запасів (види, найменування, ціна, кількість, умови і строки поставки). Аналіз надійності і якості постачальників.
3. Перевірка повноти, якості, дотримання строків, порядку документального оформлення та відображення в обліку результатів проведення інвентаризації виробничих запасів, МШП, готової продукції, товарів. Перевірка залишків деяких видів ТМЦ, готової продукції, товарів з метою уникнення приписок чи надмірного списання. Звірка залишків матеріальних цінностей за даними головної книги з залишками в облікових регістрах.
4. Перевірка повноти оприбуткування запасів та наявності документів, які підтверджують їх придбання.

При перевірці документів здійснюється взаємна звірка господарських договорів, накладних, рахунків-фактур та прибуткових ордерів на предмет оприбуткування. Найбільш поширеною помилкою, при цьому зустрічається в обліку є оприбуткування невідфактурованих поставок та відпуск таких матеріалів у виробництво. Потім за даними журналу № 5 здійснюється перевірка правильності відображення в облікових регістрах оприбуткованих матеріалів.

Порівняння кількісних показників оригіналів рахунків-фактур, сертифікатів і специфікації постачальника, а також приймальних актів дозволяє встановити чи всі запаси оприбутковані за актами приймання. По деяких видах запасів для вірного кількісного оприбуткування вимагаються дані лабораторного аналізу про вологість, сортність.

Зустрічна перевірка документів, що відображають надходження запасів, з документами постачальника дає можливість виявити факти не оприбуткування запасів, відпущених підприємству, або оприбуткування їх в меншій кількості.

1. Перевірка правильності визначення первісної вартості запасів при їх оприбуткуванні. Перевірка розрахунку собівартості незавершеного виробництва та готової продукції. Визначення правильності обліку витрат на виробництво і реалізацію продукції, які включаються до собівартості.
2. Перевірка своєчасності, правильності оформлення відпуску (списання) запасів.

Під час перевірки аудитору необхідно з’ясувати:

* + як обліковується витрачання запасів на складах та інших об’єктах;
  + чи не списувались у витрати запаси понад встановлені норми;
  + чи відповідає фактичне списання запасів документальним даним;
  + чи не приховувались нестачі запасів різними необґрунтованими бухгалтерськими проводками.

1. Перевірка відображення в обліку транспортно-заготівельних витрат.
2. Перевірка документального оформлення та відображення в обліку оприбуткування корисних матеріалів після ліквідації основних засобів.
3. Перевірка операцій з тарою розпочинається зі стану контролю за отриманням, зберіганням, відпуском та списанням тари. На підприємствах, де витрачання тари має значну питому вагу в сумі витрат виробництва чи обігу, важливо детально перевірити правильність оцінки тари і достовірність даних по списанню.
4. Вивчення операцій з руху запасних частин. Для дослідження операцій з руху запасних частин аудитору необхідно перевірити:
   * організацію кількісного обліку запчастин за назвами і номенклатурними номерами;
   * чи при відпуску нових запасних частин зі складу здаються старі, зношені і зламані (останні повинні оприбутковуватися як металобрухт, або як такі, що вимагають реставрації);
   * вибірково перевірити правильність списання запчастин по відомостях дефектів, окремих накладних, лімітно-забірних картах, а також по звітах механіків;
   * кому з працівників підприємства видавалась готівка для придбання запасних частин, суму таких видач, за якими цінами і в кого придбали за готівковий розрахунок запчастини, повнота їх оприбуткування.
5. Перевірка операцій з руху МШП. Перевіряється кому видаються МШП (яким професіям робітників і на яких підставах). Перевірка дотримання нормативів з видачі спецодягу, спецвзуття, інструменту, термінів використання і порядку списання зношених МШП. Чи складаються акти на списання МШП, що прийшли в непридатність.
6. Перевірка незавершеного виробництва. При аудиті незавершеного виробництва перевіряється:

* стан обліку незавершеного виробництва;
* своєчасність та правильність інвентаризації;
* достовірність відображення результатів інвентаризації;
* дотримання встановлених норм незавершеного виробництва та правильність їх оцінки.

Якщо в процесі господарської діяльності підприємства мали місце випадки припинення раніше розпочатих замовлень, аудитору необхідно перевірити, як використовувалися запаси, що залишились, як визначені та відображені в обліку витрати по анульованих замовленнях.

1. Перевірка документального оформлення ТМЦ, які знаходяться на відповідальному зберіганні.
2. Перевірка документального оформлення товарів, які знаходяться в дорозі.
3. Перевірка документального оформлення та відображення в обліку продукції, яка вироблена з давальницької сировини.
4. Перевірка документального оформлення та відображення в обліку гарантійної заміни товарів.
5. Перевірка правильності відображення в обліку сум податку на додану вартість, сплачену постачальникам.
6. Перевірка порядку внутрішнього переміщення запасів. Перевірка своєчасності, достовірності та повноти документального оформлення операцій з руху запасів по підрозділах. Перевірка дотримання лімітів із відпускання запасів: зустрічна перевірка лімітно-забірних карт із документами на витрачання. Перевірка методу оцінки запасів, який використовується на підприємстві при відпусканні у виробництво, продажу або іншому вибутті (правильність розрахунку та незмінність методу):

* згідно наказу про облікову політику;
* фактично (способом звірки даних аналітичного обліку та розрахунків).

1. Перевірка витрат і дотримання норм витрачання виробничих запасів. Перевірка наявності письмових пояснень працівників за понаднормове

використання матеріалів. Перевірка правильності використання матеріалів у виробництві, іншого використання та списання.

1. Перевірка системи контролю за вивезенням запасів зі складів, дотримання порядку перевірки та обліку перепусток.
2. Перевірка правильності обліку зворотних відходів.
3. Перевірка правильності обліку браку.
4. Перевірка порядку передачі готової продукції з виробництва на склад, умов зберігання її на складі. Перевірка організації обліку готової продукції.
5. Перевірка своєчасності відображення в обліку відвантаження продукції та оформлення супровідних документів. Перевірка порядку укладання і виконання договорів відвантаження за видами, найменуваннями, ціною, кількістю запасів, строками їх виконання.
6. Перевірка своєчасності пред’явлення претензій за якістю та кількістю запасів та за кількістю виконаних робіт чи наданих послуг.

З цією метою аудитор звертає увагу на наявність:

* + супроводжуючих документів або порівняльних відомостей фактичної наявності продукції з даними, які вказані в документах постачальника;
  + актів про виявлену нестачу вантажу;
  + інших документів, які засвідчують причини виникнення недостачі (аналіз на вологість продукції, комерційні акти і т.д.).

1. Перевірка правильності і доцільності проведення переоцінки матеріальних цінностей, правильності та своєчасності документального оформлення та відображення в обліку результатів переоцінки.
2. Перевірка законності списання запасів при втратах та нестачах: дотримання встановленого порядку оформлення; перевірка правильності застосування норм природного убутку при виявленні нестач; перевірка правильності визначення розміру матеріальної відповідальності та порядку відшкодування шкоди, заподіяної підприємству.
3. Перевірка системи комп'ютерного обліку: відповідність внесених у неї даних первинним та звітним документам.
4. Звірка сальдо за синтетичними й аналітичними рахунками, даними по рахунках з даними, зазначеними в головній книзі. Перевірка достовірності даних за залишками запасів у фінансовій звітності: чи відображаються запаси за найменшою з двох оцінок: початковою вартістю або чистою вартістю реалізації запасів.
5. Перевірка можливих порушень (помилок) у кореспонденції рахунків. 38.Проведення аналізу використання матеріальних цінностей: виявлення матеріалів, які не використовуються протягом тривалого часу; аналіз, оцінка та перевірка по суті співвідношень між фінансово-економічними показниками; аналіз структури матеріальних витрат у загальній структурі витрат; аналіз оборотності запасів; аналіз ефективності використання запасів.
6. Оформлення окремим документом порушень при дослідженні документів, операцій та записів.
7. Надання управлінських консультацій керівництву підприємства щодо ефективного управління запасами: надання оперативної, корисної інформації

про стан і використання запасів у процесі виробництва; надання рекомендацій щодо усунення недоліків та вдосконалення різного роду показників, що відображають оптимальність використання запасів на всіх виробничих підрозділах (центрах відповідальності).

Під час аудиторської перевірки операцій з матеріальним цінностями потрібно керуватись чинними нормативними та законодавчими документами, а саме:

* + Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".
  + Планом рахунків бухгалтерського обліку.

Джерелами інформації для аудиторської перевірки запасів на підприємстві є:

* Доручення - документ, який видає підприємство лише власним працівникам на одержання товарно-матеріальних цінностей, де мають бути перелічені всі цінності, які потрібно отримати. Прибутковий ордер, оформлення якого здійснюється матеріально відповідальною особою для оприбуткування всіх матеріалів, що надійшли на склад підприємства. Акт про прийняття матеріалів, який складають на матеріали, які надходять без супровідних документів для оприбуткування.
* Лімітно-забірна картка - оформляється зі складу на виробництво, виписується на кожний вид запасів і в кінці місяця на підставі лімітно-забірних карток підраховується кількість та сума відпущених матеріалів за місяць.
* Накладна-вимога - накладна на відпуск матеріалів на сторону. Складається у разі відпуску цінностей зі складу, при внутрішньому переміщенні та надходженні на склад матеріалів від розбору тимчасових споруд, від ліквідації основних засобів.
* Картка обліку матеріалів, в якій ведеться кількісно-сортовий облік матеріалів на складі.
* Товарно-транспортна накладна - супровідний матеріали документ, на основі якого здійснюється їх оприбуткування.

-Акт-вимога на зміну (додатковий відпуск) - документ, що оформляється під час відпуску цінностей, потреба в яких виникає разово.

* Відомість обліку залишків матеріалів на складах, яка складається на основі карток складського обліку і заповнюється матеріально- відповідальними особами.
* Картка обліку МШП - відомість обліку видачі спецодягу, взуття, акт на списання МШП.

У наказі про облікову політику підприємства стосовно запасів мають бути передбачені:

* методи оцінки вибуття запасів;
* періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів (якщо підприємство використовує середньозважену собівартість як метод оцінки вибуття запасів);
* порядок обліку (ідентифіковано чи загалом) і розподілу транспортно-заготівельних витрат, а також окремий субрахунок їхнього обліку (якщо на підприємстві виникають такі витрати);
* форми первинних документів, що використовуються для оформлення руху запасів, які не передбачені типовими формами первинного обліку.

Необхідність розкриття в обліковій політиці підприємства вищенаведених моментів обліку регламентована п.1.4 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, а також листом Міністерства фінансів України.

# Перевірка правильності документального оформлення руху запасів

Усі запаси суб'єкта господарювання можуть бути поділені на дві основні групи: власні запаси і запаси, які не є власністю підприємства. Кожна із зазначених груп, у свою чергу, поділяється на види запасів.

Власні запаси підприємства обліковуються па балансових рахунках. Щодо запасів, які не є власністю підприємства, то до запасів підприємства, у якого вони перебувають, вони не включаються.

Для накопичення інформації про власні запаси та відображення операцій за ними використовується другий клас Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Мінфіну України від 30.11.99 №291, рахунки з 20 по 28 з відповідними субрахунками.

Облік запасів, які не є власністю підприємства, ведеться поза балансом підприємства. Для обліку таких запасів призначено рахунки 02 «Активи на відповідальному зберіганні» класу 0 «Позабалансові рахунки».

Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається з фактичних витрат відповідно до вимог п.9 - 13 П(С)БО 9 «Запаси».

Під час перевірки аудитору необхідно з’ясувати:

* як обліковується надходження і витрачання запасів на складах та інших об’єктах;
* чи не було фактів не оприбуткування запасів, що надійшли;
* чи не списувались у витрати запаси понад встановлені норми;
* чи відповідає фактичне списання запасів документальним даним;
* чи не приховувались нестачі запасів різними необґрунтованими бухгалтерськими проводками.

Важливий спосіб аудиторської перевірки - порівняння даних прибутково-видаткових документів з даними інших документів, які фіксують ці самі операції, але в інших аспектах. Його застосовують тоді, коли є підозра, що під час здійснення деяких операцій були допущені помилки, а документально ці операції зафіксовано правильно.

При перевірці документів здійснюється взаємна звірка господарських договорів, накладних, рахунків-фактур та прибуткових ордерів на предмет оприбуткування. Найбільш поширеною помилкою, при цьому зустрічається в обліку є оприбуткування невідфактурованих поставок та відпуск таких матеріалів у виробництво. Потім за даними журналу № 5 здійснюється перевірка правильності відображення в облікових регістрах оприбуткованих матеріалів.

Порівняння кількісних показників оригіналів рахунків-фактур. Сертифікатів і специфікації постачальника, а також приймальних актів дозволяє встановити. Чи всі запаси оприбутковані за актами приймання. По деяких видах запасів для вірного кількісного оприбуткування вимагаються дані лабораторного аналізу про вологість, сортність.

Зустрічна перевірка документів, що відображають надходження запасів, з документами постачальника дає можливість виявити факти не оприбуткування запасів, відпущених підприємству, або оприбуткування їх в меншій кількості.

Використовуються також такі прийоми і способи, як зіставлення даних, що відображають надходження та витрачання матеріальних цінностей, з даними документів, якими оформлені інші операції, обумовлені першою операцією; даних про переміщення МЦ - з даними про тару, в якій вони перевозились; даних бухгалтерського обліку - з даними оперативного обліку; перевірка фактичного виконання робіт у натуральних показниках, оплачених за грошовими документами; перевірка об'єктивної можливості виконання операцій, відображених у документах.

Безпосередній огляд бухгалтерських документів здійснюється для перевірки правильності арифметичних підрахунків у них, їх правильного оформлення. Зіставлення даних бухгалтерського обліку з даними оперативного обліку використовується для вивчення господарських операцій. Дані оперативного обліку не можуть бути основою для облікових записів, тому бухгалтери й аудитори їх не використовують. За документами оперативної звітності можна визначити справжній характер та обсяг операцій, пов'язаних з матеріальними цінностями. Однак це не може бути достовірною інформацією для висновку аудитора. Вони лише допомагають вибрати правильний напрямок дослідження.

З метою перевірки достовірності відображення руху запасів в бухгалтерському обліку аудитору бажано скласти відомість руху запасів за їх видами з виведенням залишку запасів на момент інвентаризації і зіставити дані залишку відомості руху запасів з фактичною наявністю запасів. У разі перевищення даних залишків з даними інвентаризації можна зробити висновок, що запаси при надходженні не оприбутковувались. У деяких випадках за даними бухгалтерського обліку не проводиться списання запасів. Тому, перевіряючи факти списання, аудитор повинен звернути увагу чи використовувались дані запаси у технологічному процесі та якими є норми їх витрачання для виготовлення одиниці продукції.

Слід звернути увагу на те, що на рахунках обліку запасів (бо вони є активними рахунками бухгалтерського обліку) не може бути кредитового сальдо. Замість кредитового залишку у таких випадках може бути запис за дебетом рахунку зі знаком «—» або червоним кольором.

У бухгалтерському обліку від'ємні залишки розглядаються як надлишки, оскільки фактично наявних запасів більше, ніж свідчать дані бухгалтерського обліку.

Для перевіряючих не може бути сигналом не лише про проблеми в обліку такого підприємства, а й про можливі зловживання на підприємстві. А тому у таких випадках треба негайно організувати проведення інвентаризації на підприємстві.

Головними причинами появи від'ємних залишків на рахунках обліку запасів можуть бути:

* списання у виробництво запасів, які попередньо не були оприбутковані;
* помилка у бухгалтерському обліку: у виробництво списано матеріал іншої номенклатури, кількість якого дорівнювала нулю, механічна помилка, неправильна типова проводка у бухгалтерській програмі, неправильно обрана аналітична ознака під час формування первинного документа у бухгалтерській програмі тощо.

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.

# Аудит незавершеного виробництва, напівфабрикатів та готової продукції

Розпочинаючи аудит незавершеного виробництва аудитору перш за все, необхідно ознайомитись з технологією виробництва продукції з метою вивчення його технологічних особливостей, що певною мірою впливають на побудову обліку виробництва. Для цього він може скористатись технологічною картою, в якій з розрізі продукції передбачений перелік робіт, що мають виконуватись за кожною з них.

Складовими аудиту незавершеного виробництва є:

* аудит наявності та оцінки залишків незавершеного виробництва;
* аудит витрат на виробництво продукції з паралельною перевіркою кількості спожитих ресурсів;
* аудит калькуляційних розрахунків, тобто визначення собівартості незавершеного виробництва.

Досліджуючи правильність і достовірність відображення з обліку і звітності незавершеного виробництва необхідно:

* перевірити відповідність відображення в бухгалтерському обліку вартості незавершеного виробництва порядку, наведеному в Наказі про облікову політику підприємства;
* вивчити відповідність обраного в обліковій політиці методу П(С)БО 16, галузевим інструкціям і типовим методичним рекомендаціям з планування, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг);
* вивчити законність і правильність відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку незавершеного виробництва;
* порівняти залишки на рахунку 23 з результатами інвентаризації незавершеного виробництва;
* перевірити вибірковим способом правильність оцінки залишків незавершеного виробництва;
* встановити відповідність фактичних залишків незавершеного виробництва даним, наведеним в балансі.

Починати аудиторську перевірку незавершеного виробництва аудитор повинен в першу чергу з інвентаризації. Інвентаризація передбачає перевірку фактичної наявності у виробничих майстернях заготовок (деталі, вузли, агрегати) та виробів, обробка та складання яких ще не закінчена; готових виробів, які не повністю укомплектовані і не передані на склад.

Аудитору потрібно проаналізувати періодичність і порядок проведення інвентаризації незавершеного виробництва, вивчити представлені інвентаризаційні описи і порівняльні відомості. Для підтвердження однієї з думок аудитор може провести вибіркову інвентаризацію незавершеного виробництва.

Якщо в ході вибіркової перевірки виявлено значне відхилення (наприклад, більш 5% від номенклатури, що перевіряється), то можна зробити висновок про формальний характер проведених інвентаризацій.

При інвентаризації незавершеного виробництва необхідно:

* виявляти деталі, вузли і вироби, обробка і зборка яких ще не закінчені;
* готові вироби, не повністю укомплектовані і не здані на склад готової продукції;
* неврахований брак, лишки та недостачі деталей;
* перевірити правильність обліку руху деталей та напівфабрикатів.

Незавершене виробництво має піддаватися найретельнішій перевірці, не тільки на предмет фактичної наявності незавершених обробкою заготовок, деталей, вузлів, сумішей, маси, а й щодо визначення їх правильної оцінки (вартості).

При перевірці аудитор повинен з'ясувати, чи відповідає оцінка незавершеного виробництва тій, яка затверджена обліковою політикою підприємства.

Право вибору варіанту оцінки лишається за підприємством. Тому аудитор повинен звернути увагу на те, чи використовується найбільш прийнятна оцінка незавершеного виробництва.

Аудитор повинен пам'ятати, що розміри незавершеного виробництва залежать від тривалості виробничого циклу, обсягу середньодобових витрат на виробництво і характеру їх нарощування і тому істотно різняться відповідно до специфіки виробництва.

Встановлення нормативів незавершеного виробництва має для підприємств вагоме значення. Завищення обсягу незавершеного виробництва викликає уповільнення оборотності обігових коштів, а заниження порівняно з реальною необхідністю перешкоджає створенню необхідних накопичень і тим самим спричиняє порушення ритмічності виробничого процесу.

Вдосконалення організації виробництва, скорочення тривалості виробничого циклу є вирішальними факторами зменшення обсягу незавершеного виробництва і покращення показників роботи підприємства. 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.

Для правильного визначення фактичної собівартості готової продукції, виконання робіт та послуг аудитору доцільно на кінець звітного періоду визначити залишки незавершеного виробництва, тобто кількість незакінченої обробкою продукції в процесі виробництва.

Залишки незавершеного виробництва відображаються на дебеті рахунка

№ 23 «Виробництво» за формулою, грн.:

# НВПк = НВПп + В - СРП,

де НВПк - незавершене виробництво продукції на кінець звітного періоду;

НВПп - незавершене виробництво продукції на початок звітного періоду;

В - витрати на виробництво продукції у звітному періоді»;

СРП - виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг).

Наступним етапом аудиторської перевірки після проведення інвентаризації і аналізу методів оцінки незавершеного виробництва є перевірка правильності відображення його на рахунках бухгалтерського обліку.

Аудитор повинен враховувати, що облік незавершеного виробництва і незавершених робіт (послуг) здійснюється відповідно до встановленого порядку на рахунках бухгалтерського обліку, передбачених для узагальнення інформації про витрати основного і допоміжного виробництв та обслуговуючих господарств.

При проведенні перевірки НЗВ слід пам'ятати, що згідно П(С)БО 16 до собівартості незавершеного виробництва включаються тільки прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та змінні і розподілені постійні загальновиробничі витрати. Тобто, здійснюючи перевірку правильності формування собівартості незавершеного виробництва необхідно, передусім, дослідити правильність включення витрат до собівартості НЗВ.

Вивчаючи достовірність формування прямих матеріальних витрат необхідно порівнювати фактично списані суми з нормами; при постійному списанні за нормами аналізують залишки в матеріальних звітах; при списанні понад норм з'ясовують причини і напрямки віднесення перевитрат за даними зведених відомостей за відхиленнями; перевіряють правомірність віднесення такого виду витрат до статті "Прямі матеріальні витрати" при цьому використовують дані лімітно-забірних карток, актів-вимог, звітів про рух запасів, норм витрат, актів на списання палива, енергії, зведених відомостей за відхиленнями, карток розкрою, даних рахунків 20, 22, 23, 375.

Проводячи дослідження, аудитор може виявити наступні порушення: наявність дебетових залишків в матеріальних звітах при постійному списанні матеріалів за нормами, що говорить про завищення фактичного їх витрачання; необгрунтований вибір джерел списання відхилень перевитрат; відсутність пошуку дійсних винуватців та стягнення з них сум збитку; неправильне віднесення до матеріальних витрат витрачання палива, енергії, запасних частин.

Крім того, при перевірці матеріальних витрат необхідно звернути увагу

на:

* правомірність віднесення 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 НЗВ, відповідність методу оцінки обраній обліковій політиці;
* наявність фактів списання на собівартість НЗВ витрат, які не відносяться до матеріалів, що використовувалися у виробництві, а також випадки списання на виробничі рахунки вартості ПДВ;
* наявність фактів включення до собівартості НЗВ вартості сировини матеріалів, переданих в цехи, дільниці тощо, але фактично не використаних у виробництві;
* правильність встановлення норм витрат сировини і матеріалів відповідно до рівня технічного стану І технології виробництва продукції;
* правильність оцінки і списання зворотніх відходів. Зворотні відходи оцінюються за ціною їх можливого використання. При цьому до відходів не відносяться залишки матеріальних ресурсів, які відповідно до встановленої технології передаються в інші цехи як

повноцінні матеріали для виробництва інших видів продукції, а також супутня продукція, перелік якої встановлюється в галузевих методичних рекомендаціях з обліку собівартості продукції;

* + правильність списання недостач втрат в межах норм природного убутку.

## Аудит напівфабрикатів

До напівфабрикатів належить продукція, що не пройшла всіх встановлених технологічним процесом стадій виробництва і потребує доопрацювання або укомплектації.

Методика аудиту напівфабрикатів відповідає методиці аудиту запасів.

Предметом аудиту є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом і використанням напівфабрикатів, а також відносини, що виникають при цьому в середині підприємства та за його межами.

## Аудит готової продукції

Готова продукція - це вироби і напівфабрикати, що відповідають діючим стандартам чи затвердженим технічним умовам, прийняті на склад чи замовником.

Для того щоб виріб можна було віднести до готової продукції, необхідно одночасне дотримання кількох умов:

* + - повне закінчення виробничого процесу виготовлення виробів (у тому числі обробки, складання, комплектації);
    - перевірка виробів на відповідність затвердженим стандартам, технічним умовам або умовам договору;
    - оформлення приймально-здавальної документації, що підтверджує завершення виробничого процесу виготовлення і перевірки.

Основними завданнями аудиту є встановлення правильності і достовірності відображення у звітності фактичної виручки від реалізації робіт (послуг) та фактичних витрат на виробництво і реалізацію продукції, формування фінансових результатів, з'ясування правильності визначення виробничої собівартості готової продукції.

Методику аудиту випуску і реалізації готової продукції показано в таблиці 7.

Аудит готової продукції можна поділити на чотири етапи:

* + - аудит обліку готової продукції;
    - аудит неврахованої продукції;
    - аудит обліку відвантаження і реалізації готової продукції;
    - аудит обліку витрат на продаж.

Таблиця 7

# Методика аудиту випуску і реалізації готової продукції

**Контрольні точки аудиту**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Складові методики аудиторсь**  **кої перевірки** | **Собівартість реалізації** | **Комерційні витрати** | **Обсяг випущеної продукції** | **Обсяг реалізованої продукції** | **Виручка від реалізації** |
| **А** | **1** | **2** | **3** | **4** | **5** |
| Ціль аудита | Перевірка вірогідності і реальності зроблених витрат, доцільності їхнього списання відповідно до методу обліку витрат на виробництво | Перевірка вірогідності і реальності зроблених витрат | Перевірка вірогідності обсягу випущеної продукції і повноти її оприбуткуван ня на склад для оцінки реальних запасів і прогнозів формування фінансових результатів | Перевірка вірогідності і повноти вклю чення даних в обсяг реалізо ваної продук ції для форму вання фінан сових резуль татів відповід но до методу їхнього відоб раження на рахунках бухгалтерсько  го обліку | Перевірки вірогідності  і повноти відо браження засобів на аху нках бухгалте рського облі ку, отрима них від реалізації у визначений період часу |
| Інформа ційна база | Господарські операції по рахунках, гру пировочні відомості даних, пар тионних паспортів, закупівельні акти на сиро вину, планові калькуляції по видах про дукції, картки аналітичного обліку вироб ництв, відомо сті розподілу; Головна книга. |  | Акти прий мання сиро вини, парти онні паспорти, накладні про передачу го тової проду кції з вироб ництва на склад, акти інвентаризації залишків готової про дукції, мате ріальні звіти, | Господарські операції по рахунках, накопичуваль ні відомості, видаткові на кладні складу готової продук ції і відділу маркетингу, товарно-тран спортні нак ладні, пропуск на вивіз про дукції, мате ріальні звіти про рух проду кції в розрізі асортименту, картки склад  ського обліку | Господарські операції по рахунках, прибуткові касові ордери, платіжні вимоги - доручення, векселі, журнали- ордери, Головна книга |
| Напрямки аудита | Підтверджую чий податко вий, запасний | Підтверджу ючий податковий | Запасний | Підтверджуюч ий податко вий, запасний | Підтверджу ючий податковий |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Прийоми і процедури | Документальн ого досліджен ня нормати вно-правового регулювання, розрахункові, порівняння, зіставлення, контрольні виміри, авто матизовані | Документа Льного дос лідження, розрахун кові, аналіти чні автомати зовані | Документальн ого дослід жен ня, розраху нкові, аналі тичні, автома тизовані | Документаль ного дослід ження, розра хункові, ана літичні, авто матизовані | Документаль ного дослід ження, розрахункові, аналітичні, автоматизован і |
| Можливі порушення | Зайво списані витрати, пору шення нор мативно- правового законодавст ва в частині від несення витрат на рахунки бух галтерського обліку, засто сування норм витрат не обґрунтоване | Зайво спи сані витрати, порушенн  я норматив неправового законодав ства в части ні віднесеня витрат на рахунки бухгалтерсь кого обл ку, застосування норм ви трат  не обґрунто ване | Несвоєчасне оприбуткуван ня готової продукції | Приховання частини реа лізованої продукції, неправильне відображення на раху нках товаро обмінних операцій | Приховання частини виторгу |
| Прийняття рішень аудитора | Відбито у вис новку ауди тора, розра хунки прик ладені до робочих документів |  |  |  |  |

Аудит готової продукції можна поділити на чотири етапи:

* + - аудит обліку готової продукції;
    - аудит неврахованої продукції;
    - аудит обліку відвантаження і реалізації готової продукції;
    - аудит обліку витрат на продаж. Розглянемо більш детально кожен з цих етапів.

При аудиті готової продукції аудитору необхідно перевірити:

* + - правильність і своєчасність оформлення документів на здачу продукції з виробництва на склад;
    - правильність відображення в бухгалтерському обліку операцій, зв'язаних з випуском готової продукції;
    - правильність визначення виробничої собівартості готової продукції по видах видань і замовленням;
    - правильність розрахунків і списання сум відхилень фактичної собівартості від планової;
    - правильність складання бухгалтерських проводок по обліку випуску готової продукції (робіт, послуг);
    - відповідність записів аналітичного і синтетичного обліку по балансових записах рахунка *"Готова продукція"* записам у головній книзі і балансі;
    - правильність оцінки готової продукції.

## Аудит неврахованої продукції.

У випадку якщо продукція не оформляється приймально-здавальними документами цеху чи складу підприємства і не відбивається в бухгалтерському обліку, виникає неврахована продукція.

Заниження оцінки продукції дає можливість посадовим і матеріально відповідальним особам підприємств і торгових організацій вилучати частину виторгу, що складає різницю між продажною і заниженою в обліку вартості продукції.

Оскільки неврахована продукція не відбивається в бухгалтерських документах, у багатьох випадках її наявність визначається на підставі документації, що відбиває технологічні процеси виробництва цієї продукції (документи на виплату заробітної плати, дані оперативного обліку про закладку сировини і випуск готової продукції й ін.), а також підтверджуючий вивіз продукції з підприємства (пропуски, рахунки-фактури, накладні й ін.).

В окремих випадках неврахована продукція може бути виявлена шляхом звірення (зіставлення) документів, що відбивають одержання продукції: документальних даних складів і цехів - виробників продукції; даних інвентаризацій готової продукції в цехах і на складах підприємств - з обліковими даними на день проведення таких інвентаризацій і т.п.

При перевірці аудитор повинний вивчити всю документацію, що дозволяє зробити висновок про наявність чи про відсутність випадків випуску і реалізації неврахованої продукції.

При визначенні наявності матеріального збитку аудитор повинний мати на увазі, що виробництво продукції з неврахованих надлишків сировини і матеріалів не дає достатньої підстави для твердження про наявність матеріального збитку. Ця продукція може виявитися на складі підприємства. Матеріальний збиток буде мати місце лише в тому випадку, якщо неврахованої продукції в наявності не виявиться, тобто вона була вивезена з підприємства без відображення в обліку.

Для установлення факту випуску неврахованої продукції користаються різними способами аналізу і перевірки документів. До них, зокрема, відносяться зіставлення даних інвентаризацій складів готової продукції підприємства і даних обліку в місцях збереження (виявлення при цьому надлишків продукції власного виробництва, утворення яких за рахунок недовантаження споживачам виключається, підтверджує, що вся продукція на підприємстві враховується, якщо при цьому відсутні помилки в обліку); звірення документів, що підтверджують вивіз з підприємства готової

продукції (товарно-транспортні накладні, пропуски, дорожні листи, залізничні й інші документи), з документами бухгалтерського й оперативного обліку продукції на складах. У результаті такого звірення можуть установлюватися випадки вивозу не оприбуткованої по складу продукції, що у витратах не була списана й у нестачі не виявилася.

Однак, у тих випадках, коли документально підтверджується вивіз неврахованої продукції з підприємства, що випускало таку продукцію в масовому порядку і сировини, що мало для цього запаси і матеріали, аудитор повинний визначити матеріальний збиток у розмірі вартості вивезеної неврахованої продукції."

## Аудит обліку відвантаження і реалізації готової продукції

Під відвантаженою продукцією розуміють продукцію і послуги, платіжні документи які здані постачальником у банк, але не оплачені покупцями. Реалізація продукції (робіт, послуг) може проводитися за наступними цінами: по вільних відпускних цінах і тарифам, збільшеним на суму ПДВ; по державних регульованих оптових цінах і тарифам, збільшеним на суму ПДВ; по державним регульованим роздрібним цінам і тарифам, що включають ПДВ.

Аудитору необхідно перевірити:

* + - чи укладені договори на постачання готової продукції і правильність їхнього оформлення;
    - чи правильно оформлені документи на відвантаження продукції;
    - чи правильно оформлені ціни на відвантажену продукцію;
    - чи правильно установлені відпускні ціни з урахуванням оплати витрат по доставці продукції від постачальника до покупця відповідно до укладеного договору постачання;
    - чи вчасно пред'являлися в банк платіжні вимоги-доручення за відвантажену продукцію;
    - чи правильно оформлені документи по відпуску продукції, якщо продукція відпускається безпосередньо зі складу постачальника;
    - чи правильно організований складський облік готової продукції;
    - чи правильно ведеться аналітичний і синтетичний облік відвантаження і реалізації продукції.

## Аудит обліку витрат на продаж

Витрати, зв'язані з продажем продукції, товарів, робіт і послуг, враховуються на рахунку *"Витрати на збут"* . До них відносяться: витрати на упакування виробів на складах готової продукції; витрати по доставці продукції на станцію відправлення, навантаженню у вагони, судна, автомобілі й інші транспортні засоби; комісійні збори і відрахування, що сплачуються збутовим і іншім посередницьким організаціям; витрати на рекламу; витрати на представницькі витрати й інші аналогічні по призначенню витрати.

Аудитору необхідно перевірити:

* + - правильність включення витрат до складу витрат на збут;
    - дотримання встановлених нормативів витрат на рекламу (при перевищенні встановлених нормативів витрат на рекламу оподатковуваний прибуток повинний бути збільшений на суму перевищення);
    - дотримання основних положень по облік тари на підприємствах, а саме, правильне і своєчасне документальне відображення операцій по заготовлянню, надходженню і відпуску тари на складах, у цехах, ділянках і інших місцях її збереження;
    - правильність ведення аналітичного обліку по рахунку *"Витрати на збут"* і відомості;
    - правильність складання бухгалтерських проводок по операціях з

тарою;

* правильність відображення в бухгалтерському обліку

товарообмінних операцій чи операцій, здійснюваних на бартерній основі;

* + відповідність записів синтетичного й аналітичного обліку записам у головній книзі (при журнально-ордерній формі обліку) і балансі.

# Аудит якості проведення інвентаризації запасів та відображення її результатів в обліку

При проведенні аудиту запасів обов’язково проводять інвентаризацію, яка дає можливість виявити недостачі або лишки запасів.

Присутність аудитора під час інвентаризації необхідна. У його функції входить:

* присутність під час інвентаризації, якщо запаси матеріальних цінностей дуже великі та якщо аудитор з недовірою ставиться до очікуваних результатів;
* спостереження за виконанням процедур та ідентифікація з метою визначення ступеня відповідності їх законодавчим актам;
* перевірка правильності підрахунку на основі випадкової вибірки;
* вивчення обгрунтованості віднесення операцій до певного звітного періоду;
* отримання пояснень з приводу значних невідповідностей матеріальних цінностей даним бухгалтерських записів;
* перевірка правильності оцінки фактичного обсягу запасів. Аудиторські процедури поділяються на ті, що проводяться:
* до інвентаризації;
* під час інвентаризації;
* після інвентаризації.

До проведення інвентаризації потрібно впевнитись у тому, що на підприємстві чітко організовані складське господарство та контрольно- пропускна система.

Необхідно здійснити процедури перевірки таких фактів:

* + як здійснюється охорона об'єкта;
  + чи укладені та правильно оформлені договори про матеріальну відповідальність з працівниками, яким передано матеріальні цінності на зберігання;
  + чи створені матеріально відповідальній особі умови для забезпечення збереженості матеріальних цінностей, чи є в наявності складські приміщення, шафи, сейфи;
  + чи є в наявності вимірювальні пристрої;
  + чи існує контроль за порядком вивезення матеріальних цінностей з території підприємства;
  + чи призначена керівництвом підприємства постійно діюча комісія для перевірки матеріальних запасів.

Під час проведення інвентаризації аудитор не може бути членом інвентаризаційної комісії, але, спостерігаючи за її роботою, повинен стежити за правильністю виконання процедур.

Члени інвентаризаційної комісії перераховують цінності та складають інвентаризаційні описи.

Аудитор проводить контрольні перевірки, час від часу звіряючи її дані з даними інвентаризаційних описів. Особливу увагу звертають на дорогоцінні, застарілі та пошкодженні матеріали. Здійснюючи інвентаризацію, слід звертати увагу на номери, марки, назви. Іноді під час порівняння номерів та марок, указаних у паспортах та даних прибуткових документів, виявляється заміна нового автомобільного двигуна вже використовуваним або дорогого - дешевшим. Аудитор мусить звертати увагу на перевірку подій після дати складання балансу та правильності їх віднесення до того чи іншого звітного періоду.

У цьому разі аудитор повинен виконати такі процедури: відібрати операції з відпуску матеріалів, обліковані на початку звітного періоду для вибіркового тестування та порівняти їх з накладними та рахунками, потім впевнитись, чи серед облікованих операцій немає таких, які виходячи з даних відвантаження в первинних документах стосувалися звітного періоду. Інвентаризація виробничих запасів передбачає виконання наступних дій:

* переважування, обмір, підрахунок запасів, які інвентаризаційна комісія проводить у порядку розміщення запасів у даному приміщенні, не допускаючи безладного переходу від одного запасу до іншого.
* інвентаризаційні описи складаються окремо на запаси, що перебувають у дорозі, не оплачені в строк покупцями відвантажені товари і ті, що перебувають на складах інших підприємств;
* на прибуткових документах про запаси, що надійшли на об’єкт і прийняті під час інвентаризації МВО в присутності членів комісії за підписом її голови робиться відмітка “після інвентаризації” з посиланням дати опису, де записано такі запаси;
* на видаткових документах про запаси, які відпущено зі складу під час інвентаризації з дозволу керівника підприємства і головного бухгалтера, у

присутності членів інвентаризаційної комісії за підписом її голови робиться відмітка.

Для перевірки матеріалів, що передані в обробку, а також оплачених, але не вивезених зі складів постачальників, необхідно отримати копії інвентаризаційних описів від підприємств, у яких ці матеріали знаходяться.

Виробничі запаси, які з тих чи інших причин зберігаються на складах інших підприємств, а також ті, що переробляються на інших підприємствах, вносяться до інвентаризаційного опису на підставі підтверджуючих документів із зазначенням назви підприємства, що здійснює їх переробку, найменування запасів, кількості, фактичної вартості за даними обліку, дати їх передачі в переробку, номеру і дати документу.

При проведенні інвентаризації запасів одночасно перевіряється наявність тари за видами. Порожня тара також повинна бути занесена до опису і оцінена. На тару, яка прийшла в непридатність, складається окремий акт, де вказуються причини псування і відповідальні особи.

При інвентаризації запасів, що знаходяться в дорозі, відвантажених, не оплачених покупцями в строк, а також тих, що знаходяться на складах інших підприємств, перевіряється обґрунтованість сум, що обліковуються на відповідних рахунках. У випадках виявлення розходжень в цінах, розфасовці і сортності між наявністю матеріальних запасів і даними документів необхідно провести зустрічну звірку з постачальниками таких запасів.

В окремих випадках при інвентаризації запасів можуть залучатися відповідні фахівці для проведення лабораторних аналізів (продукти харчування, спирт тощо).

Інвентаризація МШП проводиться за місцями їх зберігання і особами, на відповідальному зберіганні яких вони знаходяться. В процесі інвентаризації слід встановити правильність віднесення засобів до групи МШП. Інвентаризація здійснюється шляхом огляду кожного предмету і реєстрації її в описі.

Особливість інвентаризації готової продукції і товарів полягає в тому, що готові вироби в ряді випадків зберігаються не тільки на складах підприємства. але й в структурних підрозділах (цехах) та на відповідальному зберіганні інших господарюючих суб’єктів.

Товари підготовлені до відправки чи відпуску згідно виписаних, але не оплачених документів, включаються до загального інвентаризаційного опису як власні. Упаковані товари повинні бути в цих випадках розкриті і записані з натури, а не за супровідними документами.

Інвентаризація готової продукції здійснюється за кожним найменуванням виробу. Готова продукція вноситься до інвентаризаційного опису за оцінкою, яка застосовується на підприємстві.

Результати інвентаризації порівнюють з даними бухгалтерського обліку. З практики відомо, якщо інвентаризація проводилась якісно, виявляється не менше 5-10 відхилень звітної кількості від фактичної, у разі широкої номенклатури - до 50-80 відхилень.

Після закінчення інвентаризації аудитору слід перевірити якість її оформлення та правильність регулювання інвентаризаційних відмінностей. При цьому звертають увагу на те, щоб вартість надлишків і нестач у порівняльних відомостях була наведена відповідно до їх оцінки, показаної в облікових регістрах. Потім слід приступити до перевірки правильності проведення заліків залишків і нестач внаслідок переоцінці.

Сума збитків, які мають бути відшкодовані винними особами, розраховується за формулою:

# Ра = [(Бв-А)\*Іінф +ПДВ + Азб]\*2,

де Рз - розмір збитків, грн;

Бв - балансова вартість на момент встановлення факту нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, грн;

А - амортизаційні відрахування, грн;

Іінф - загальний індекс інфляції, який розраховується на підставі щомісячно визначених Мінстатом індексів інфляції;

ПДВ - розмір податку на додану вартість, грн; Азб - розмір акцизного збору, грн.

У разі нестачі матеріальних цінностей, які підлягають списанню на витрати в міру відпуску їх у виробництво та обліковуються лише у кількісному виразі, розмір збитків визначається, виходячи з ринкових цін на аналогічні матеріальні цінності, зменшених пропорційно до фактичного зносу, але не менше, ніж на 50 % ринкової ціни.

Різниця між вартістю товарно-матеріальних цінностей, яких не вистачає, віднесених на конкретних винних осіб, за обліковими даними і вартістю, за якою визначено розмір збитків від нестачі, знищення (псування) цінностей, перераховується до Державного бюджету України.

Як свідчить практика, основними причинами нестач і розкрадань товарно-матеріальних цінностей є:

* + відсутність у ряді виробництв технічно обґрунтованих норм витрат сировини і матеріалів;
  + списання матеріалів на виробництво за завищеними нормами або заміна дорогої сировини більш дешевою без відображення цього у бухгалтерському обліку;
  + застосування невиправдано високих норм природного збитку та виробничих витрат;
  + приймання та відпуск матеріалів без зважування, обміру, перерахування і технічних випробувань якості;
  + недостатня відповідальність посадових осіб за своєчасне і правильне складання первинної документації щодо витрат матеріалів;
  + нечітка організація оперативного обліку руху вузлів та напівфабрикатів у виробничому процесі;
  + незадовільний стан бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю.

Для діагностики системи управління запасами можна використати тест, який поданий в таблиці 8.

Таблиця 8

# Діагностика системи управління запасами

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **№ з/п** | **Фактор впливу на ефективність системи управління запасами** | **Відповідь** |
| 1 | Чи існує чіткий графік руху запасів від укладення договору до  отримання грошей за готову продукцію? |  |
| 2 | Чи існує невідповідність (відхилення) виробничої програми та  фактичних даних? |  |
| 3 | Чи пов’язані між собою план виробництва та портфель замовлень? |  |
| 4 | Чи порушується договірна дисципліна? |  |
| 5 | Як здійснюється нормування виробничих запасів? |  |
| 6 | Чи визначена структура запасів? |  |
| 7 | Як ведеться складське господарство? |  |
| 8 | Чи проводиться оперативний аналіз складських запасів? |  |
| 9 | Яка система обліку запасів використовується на підприємстві? |  |
| 10 | Чи існують на підприємстві єдині стандарти збору, накопичення та  обробки інформації? |  |
| 11 | Чи існує на підприємстві оперативна система надання відповідним  службам первісної інформації про стан залишків запасів на складі? |  |
| 12 | Чи скоординовані дії структурних підрозділів підприємства? |  |
| 13 | Чи існує можливість регулярного моніторингу динаміки поточного  використання та складських залишків підприємства? |  |
| 14 | Чи існує можливість проведення коригування даних про резервний  запас та своєчасного прийняття рішення? |  |
| 15 | Наскільки синхронні показники оборотності? |  |
| 16 | В якому співвідношенні існують системні та безсистемні  відхилення? |  |
| 17 | Чи проводиться фінансовий аналіз на підприємстві? |  |
| 18 | Чи існує єдина база даних на підприємстві? |  |
| 19 | Які математичні методи використовуються для обробки  інформації? |  |
| 20 | Чи аналізуються витрати на утримання та поповнення запасів? |  |
| 21 | Оцініть темп зростання запасів порівняно з темпом зростання  попиту. |  |
| 22 | Чи існує можливість функціонування підприємства в умовах відсутності запасів або за їх мінімальної величини? |  |
| 23 | Чи існує можливість розрахунку інтенсивності витрачання в натуральному вимірі за день, періодів постачання в днях,  достатності складських запасів у днях, резервних запасів у днях? |  |

1. **Найбільш типові порушення ведення обліку запасів**

Найбільш типовими порушеннями ведення обліку запасів можуть бути:

1. На підприємстві може бути проведено оприбуткування в якості ТМЦ послуг з обробки матеріалів, наприклад, «порізка металу». Відповідно до

Інструкції № 2913, на рахунках класу 2 «Запаси» відображається рух готової продукції, товарів, предметів та засобів праці. Водночас, згідно з п.9 П(С)Б09

«Запаси», до собівартості запасів відносяться також витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. Таким чином, витрати на порізку металу мають бути включені до собівартості арматури або проволоки, що підлягали порізці;

1. У періоді, коли підприємство не має статусу платника ПДВ, можуть відбуватись факти оприбуткування ТМЦ з виділенням окремо ПДВ, через що ТМЦ оприбутковуються за нижчою вартістю, а ПДВ безпідставно відноситься в дебет рахунку 6442 «Неодержані податкові накладні». Аналогічна ситуація може відбутися при оприбуткуванні підприємством ТМЦ при проведенні операцій, які не є об'єктом оподаткування ПДВ або звільнені від оподаткування. Згідно з п.10 Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, суми ПДВ, сплачені (нараховані) у зв'язку з придбанням ТМЦ у наведених вище випадках, зараховуються до первісної вартості таких ТМЦ в кореспонденції з кредитом рахунків обліку зобов'язань;
2. Зустрічаються факти оприбуткування ТМЦ без розділення на окремі одиниці номенклатури, загальним рядком, наприклад, «канцтовари» або «запчастини». Відповідно до п.7 П(С)Б09 «Запаси», одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид). Подібні узагальнення не можна вважати однорідною групою, тому аудитор має рекомендувати підприємству розділити оприбутковані загальним рядком ТМЦ на окремі найменування, здійснити виправлення в обліку.
3. Облік запасів за невідповідними рахунками. В практиці перевірок можна зустріти такі випадки:
   * на субрахунку 201 «Сировина й матеріали» може вестись облік товарно-матеріальних цінностей, які за своїм призначенням мають обліковуватися на інших рахунках або взагалі не є ТМЦ: паливно-мастильні матеріали (субрахунок 203 «Паливо»), піддони, ящики (субрахунок 204

«Тара і тарні матеріали»), будівельні матеріали, запасні частини - відповідні субрахунки 205 та 207, вогнегасники, тачки, драбини (субрахунок 112

«Малоцінні необоротні матеріальні активи»). Згідно з Інструкцією № 2916, на субрахунку 201 «Сировина й матеріали» відображаються: сировина, основні матеріали, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні; допоміжні матеріали, які використовуються при виготовленні продукції або для господарських потреб, технічних цілей та сприяння у виробничому процесі;

* + на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» обліковується обладнання, яке не є малоцінним швидкозношуваним предметом (термін його використання більше одного року), а належить до малоцінних необоротних матеріальних активів і має обліковуватись на рахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи». Також часто на даний рахунок оприбутковуються канцтовари та офісні витратні матеріали (папір, миючі засоби, серветки, дрібні канцтовари), які споживаються одразу

в процесі господарської діяльності та щодо яких недоцільно організовувати позабалансовий облік за матеріально-відповідальними особами. Облік таких матеріалів ведеться на субрахунках 201 «Сировина й матеріали» або 209 «Інші матеріали». Для вирішення даної проблеми, особливо на великих підприємствах зі значною номенклатурою виробничих запасів, аудитори можуть порекомендувати бухгалтерії підприємства, що перевіряється, вимагати від відповідальних за закупівлю осіб помічати на заявках призначення ТМЦ та передбачувані терміни їх використання. Це дасть змогу бухгалтерії уникнути складнощів при оприбуткуванні ТМЦ та віднесенні їх до окремих рахунків обліку, що може потребувати спеціальних знань з технології виробництва.

1. Наявність від'ємних залишків за рахунками обліку ТМЦ.

Іноді аудитори встановлюють випадки обліку від'ємних залишків (кредитового сальдо) на рахунках обліку ТМЦ. Причинами виникнення кредитового сальдо є або відпуск неоприбуткованих ТМЦ, або пересортування ТМЦ (тобто відпуск іншого ТМЦ, з іншої партії, з іншого місця зберігання, з іншої матеріально відповідальної особи). Відповідно до П(С)Б09 «Запаси», паливно-мастильні матеріали, незавершене виробництво, готова продукція та товари належать до складу запасів, а запаси - це активи. Згідно з Інструкцією

№ 291, на рахунках обліку запасів за дебетом відображається їх надходження на підприємство, за кредитом -витрачання. Отже, рахунки обліку запасів є активними і, відповідно, повинні мати лише дебетове сальдо. При цьому списати з рахунку відповідну ТМЦ не можна за її відсутності.

Врегулювати подібні недоліки обліку можна таким чином:

* + провести інвентаризацію ТМЦ, виявити їх фактичні залишки в розрізі видів та матеріально відповідальних осіб;
  + відкоригувати в обліку ТМЦ відповідно до їх фактичної наявності;
  + за можливості провести відновлення обліку за періоди до проведення інвентаризації;
  + встановити в програмному забезпеченні заборону на проведення документів з ТМЦ, за якими відсутні залишки .

1. Випадки некоректного обліку МШП:
   * відсутність документів щодо обліку МШП: МШ-2 «Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів», МШ-8 «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів»;
   * ведення обліку МШП в експлуатації на рахунку22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети». Трапляються випадки, коли на рахунку 22 обліковуються МШП протягом тривалого періоду часу в розрізі підрозділів підприємства та матеріально- відповідальних осіб, при цьому введення їх в експлуатацію відсутнє, позабалансовий облік відсутній, а списання відбувається способом ручних проведень на рахунки обліку витрат.

Відсутність документів МШ-2, МШ-8 та ведення обліку ТМЦ в експлуатації на рахунку 22 «МШП» є порушенням Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів та наказу Мінстату України від 22.05.1996р.

№ 1459.

Згідно з Інструкцією №291, за дебетом рахунку 22 відображаються за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені МШП, за кредитом - за обліковою вартістю відпуск МШП в експлуатацію зі списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів.

Відповідно до п.2.22 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, вартість МШП, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації та відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання.

1. Помилки в обліку спецодягу:
   * зустрічаються випадки, коли придбаний спецодяг певний час обліковується на рахунку 22 «МШП» або взагалі на субрахунку 201

«Сировина й матеріали», а згодом просто списується на витрати. При цьому позабалансовий облік його використання не здійснюється, первинні документи не складаються.

1. Помилки в обліку на субрахунку 203 «Паливо»:
   * зустрічаються випадки відсутності на підприємствах затверджених норм використання паливно-мастильних матеріалів, при цьому списання використаних ПММ з рахунку 203 відбувається в обсягах всієї кількості, придбаної протягом звітного періоду.

Відсутність затверджених норм витрат ПММ може справити негативний вплив на податковий облік та бути кваліфікована як додаткове благо працівника, що користується службовим автотранспортом, з відповідним оподаткуванням.

Норми витрат ПММ для роботи автотранспорту затверджені наказом Мінтрансу України від 10.02.1998р. №43 «Про затвердження Норм витрат палива та мастильних матеріалів на автомобільному транспорті». На підставі даного наказу на підприємстві має бути прийнятий наказ із зазначенням норм для кожного виду автомобілів.

До 19.03.2013р. був чинним Наказ №7412 щодо наявності та заповнення подорожніх листів службових легкових автомобілів (у даний час наказ скасовано, хоча підприємства продовжують заповнювати подорожні листи), також діє Наказ Мінтрансу №48813 щодо типових форм первинного обліку роботи вантажного автомобіля. Хоча відповідно до Закону України від 05.07.2011р. №3565-VI «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо усунення надмірного державного регулювання у сфері автомобільних перевезень» із текстів законів України «Про автомобільний транспорт», «Про дорожній рух» та «Про міліцію» вилучено посилання на подорожні листи будь-яких автотранспортних засобів, у тому числі вантажних

автомобілів, і підприємства мають право не виписувати подорожні листи. Департамент автомобільного транспорту Міністерства інфраструктури України вважає недоцільним скасування подорожнього листа вантажного автомобіля за типовою формою №2. Даний подорожній лист продовжує використовуватися підприємствами для обліку роботи автомобіля і водія, а також підтверджує витрати, пов'язані зі здійсненням перевезень, зокрема на паливно-мастильні матеріали.

При заповненні подорожніх листів вантажного та легкового автомобіля зустрічаються такі недоліки:

* + у подорожніх листах не заповнюється залишок пального при поверненні автомобіля, не завжди заповнюється залишок при виїзді;
  + відсутні підписи лікаря, механіка, підписи щодо здачі та прийняття автомобіля в експлуатацію;
  + відсутній Журнал реєстрації (обліку руху) подорожніх листів;
  + наявні виправлення;
  + подорожні листи вантажного та легкового автомобіля виписуються на термін до місяця.

Такі порушення суперечать вимогам Положення №8815, наказів №74 (до 19.03.2013р.) та №488 й ставлять під сумнів цільове використання автомобілів у межах господарської діяльності підприємства. Таким чином, аудитору слід перевірити:

* + наявність затверджених норм витрат ПММ;
  + наявність подорожніх листів та правильність їх заповнення;
  + відповідність зазначених у подорожніх листах витрат ПММ затвердженим нормам; о відповідність списаних у бухгалтерському обліку ПММ фактично використаній кількості згідно з подорожніми листами; о яким чином підприємство здійснює облік витрат ПММ службових легкових автомобілів після 19.03.2013р.

Блок 3

# Мета, основні завдання, інформаційне забезпечення аудиту оплати праці. Об’єкти аудиту. Програма аудиторської перевірки

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

Джерелами аудиторської перевірки обліку розрахунків із заробітної плати можуть бути:

*Загально-організаційні документи:*

* + колективний договір;
  + положення про оплату праці, про відпустки, преміювання;
  + правила внутрішнього розпорядку;
  + посадові інструкції;
  + штатні розписи.

*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).

*Бухгалтерські документи:*

* + табелі 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;
  + інші документи.

Аудитору слід пам’ятати, що в умовах реформування економіки України найбільш часто змінюється нормативно-правова база з питань оплати праці, тому він повинен постійно слідкувати за цими змінами і враховувати їх у своїй практичній діяльності.

Основними показниками праці та заробітної плати, що підлягають перевірці, є:

* + чисельність працівників, їхні професії та кваліфікація;
  + витрати робочого часу у людино – годинах, людино – днях;
  + кількість виготовленої продукції;
  + розмір фонду оплати праці за категоріями працюючих, видами нарахувань;
  + нарахування премій, відпускних;
  + розмір відрахувань за їх видами та інші.

Виходячи з цих показників праці та заробітної плати, аудитор повинен перевірити:

* + дотримання законодавства щодо організації ведення бухгалтерського обліку;
  + реальність відображення у первинних документах та формах звітності чисельності працівників та середпьоспискової чисельності працюючих на підприємстві;
  + правильність визначення обсягів виконання робіт;
  + наявність у документах обліку осіб, що не брали участі у виконанні робіт;

робіт;

* достовірність відображення у документах обліку виконання
* ідентичність даних аналітичного обліку з оплати праці

показникам синтетичного обліку з рахунку 66"Розрахунки з оплати праці" у Головній книзі й балансі на однакову дату та підписів у відомості;

* + законність доплат і надбавок до основної заробітної плати;
  + правильність підрахунків підсумків у первинних документах, регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності;
  + реальність віднесення витрат з оплати праці на собівартість продукції;
  + відповідність даних відомостей на виплату заробітної плати тарифікаційним спискам працівників і відсутність у відомостях підчисток, необумовлених виправлень та підписів керівника та бухгалтера.

План аудиту оплати праці показано на рис.11.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № з/п | **Етапи аудиту** | **Мета і завдання аудиту з/п** | **Аудиторські докази** |
| 1 | Підготовчий | Вивчення категорій персоналу організації, систем і форм оплати праці. Вивчення порядку обліку особистого складу і робочого часу, організації розрахунків з робітниками і службовцями | Положення, накази, договори, штатний розклад, звіт про попередню аудиторську  перевірку |
| 2 | Основний | Аудит відповідності показників . звітності і реєстрів б/о, наявність положень на виплати премій, виплат і перевірка правомірності віднесення на с/в;  перевірка правильності нарахувань внесків і своєчасність їх перерахувань;  перевірка правильності визначення сукупного доходу з метою оподаткування фізичних осіб;  перевірка розрахунків по середньомісячній з/п працівників  перевірка правильності створення та використання резервів | Колективний договір, накази на різного роду виплати, премії; особові листи;  табель обліку робочого часу; розрахунково- платіжна відомість; журнал 1,3,6,7,5. відомості 1.2,3.1,3.2,3.4,3.5,3.6.  акти приймання- передачі, декларації, лікарняні листи, путівки, заяви  працівників. |
| 3 | Заключний | Оформлення пакету документів та складання аудиторського висновку | Робоча документація складена на попередніх етапах  перевірки. |

# Рис.11. План аудиту оплати праці.

Перелік аудиторських процедур аудиту оплати праці показаний на рис. 12.

|  |  |
| --- | --- |
|  | **Перелік аудиторських процедур** |
| 1. | Наявність колективного договору, положення про оплату праці, положення про преміювання. |
| 2. | Наявність наступних документів: |
| - наказів про прийом, звільнення; |
| - табелів обліку робочого часу; |
| - штатного розкладу (при погодинній оплаті); |
| - нарядів та розцінок (при відрядній оплаті); |
| - договорів цивільно-правового характеру (трудових угод) |
| 3. | Таксування розрахункових відомостей |
| 4. | При ручному обліку - перевірка відповідності прізвищ і сум у розрахункових і платіжних відомостях |
| 5. | При наявності в штаті пов'язаних осіб - перевірка відповідності вимогам Податкового кодексу |
| 6. | Факти видачі заробітної плати натурою (відзначити для перевірки включення до складу валового доходу, обчислення податку на додану вартість, застосування звичайної ціни) |
| 7. | За наявності видачі позик - перевірка договорів й суттєвих умов в них (зворотність і терміни) |
| 8. | Перевірка відповідності наказів і фактичних виплат |
| 9. | При відрядній оплаті праці - перевірка відповідності обсягів виконаних робіт і бази нарахування відрядної оплати праці |
| 10. | При роботі неповний місяць - перевірка правильності нарахування заробітної плати за посадовими окладами |
| 11. | Перевірка правомірності надання додаткових відпусток |
| 12. | Перевірка правильності нарахування заробітної плати за відпустку, компенсацій за невикористану відпустку |
| 13. | Перевірка правильності нарахування виплат по листах непрацездатності |
| 14. | Перевірка правильності утримання за виконавчими листами |
| 15. | Перевірка відповідності діючому законодавству нарахувань, утримань, внесків та зборів до Державного пенсійного фонду, Фонду соціального страхування, Фонду державного страхування на випадок безробіття., Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві |
| 16. | Перевірка повноти та своєчасності перерахувань внесків і зборів до державних фондів пенсійного та соціального страхування |
| 17. | Складання переліку виявлених помилок та порушень |
| 18. | Зіставлення сум, відображених у фінансовій звітності, із залишком у регістрах бухгалтерського обліку й в Головній книзі |

# Рис.12. Перелік аудиторських процедур аудиту оплати праці

**2. Перевірка умов праці та ефективності її організації.**

Використання робочої сили на підприємстві значною мірою залежить від організації праці, яка має забезпечувати раціональне поєднання всіх складових виробництва для досягнення найефективнішого використання землі, засобів виробництва, трудових ресурсів з урахуванням новітніх досягнень науки, кращого досвіду, прогресивних технологій, раціональних методів застосування нових технічних засобів.

Під організацією праці розуміють систему заходів щодо раціонального використання робочої сили, в т.ч. відповідну розстановку людей у процесі виробництва, розподіл і кооперацію, методи нормування, форми і мотивацію праці, організацію робочих місць, їх обслуговування і необхідні умови праці.

Головне завдання організації праці — систематично поліпшувати використання живої праці, що передбачає:

* + розроблення і впровадження раціональних форм розподілу і кооперації праці, організацію виробничих підрозділів, трудових колективів;
  + удосконалення організації трудових процесів, робочих місць, методів і прийомів праці;
  + удосконалення нормування праці;
  + застосування найбільш ефективних систем матеріального стимулювання праці;
  + підготовку кадрів і систематичне підвищення їхньої кваліфікації;
  + зміцнення трудової дисципліни та сприяння піднесенню творчої активності працівників;
  + поліпшення санітарно-гігієнічних, психо-фізіологічних і від значущості виконуваних робіт розрізняють робітників основних і допоміжних.

Організація праці на підприємстві охоплює такі основні напрями:

* 1. поділ і кооперація праці, що передбачають науково обґрунтований розподіл працівників за певними трудовими функціями, робочими місцями, а також об'єднання працівників у виробничі колективи;
  2. організація та обслуговування робочих місць, які сприяють раціональному використанню робочого часу;
  3. нормування праці, що передбачає визначення норм затрат праці на виробництво продукції і надання послуг як основу для організації праці і визначення ефективності виробництва;
  4. організація підбору персоналу та його розвиток, тобто планування персоналу, профорієнтація і профвідбір, наймання персоналу, підвищення його кваліфікації, планування кар'єри тощо;
  5. оптимізація режимів праці і відпочинку, установлення найбільш раціонального чергування часу роботи та відпочинку протягом робочої зміни, тижня, місяця. Відпочинок, його зміст і тривалість мають максимально сприяти досягненню високої працездатності протягом робочого часу;
  6. поліпшення умов праці, що передбачає зведення до мінімуму шкідливості виробництва, важких фізичних, психологічних навантажень, а також формування системи охорони й безпеки праці;
  7. зміцнення дисципліни праці, підвищення творчої активності працівників;
  8. мотивація й оплата праці.

# Перевірка умов праці.

*Основними завданнями* аудиту умов праці і ефективності їх використання є:

1. оцінка поточної політики і стратегії організації, включаючи положення на ринку праці, цілісність і системність поставлених цілей, розуміння їх службою управління персоналом і керівниками;
2. оцінка технології управління персоналом, включаючи аналіз відбору та прийому персоналу, трудової адаптації та використання персоналу, системи навчання та професійного просування;
3. забезпечення відповідності результатів управління персоналом системі зовнішніх і внутрішніх ситуаційних умов, узгодженості дій на стратегічному, лінійному і функціональних рівнях управління персоналом один одному;
4. формування ефективної системи стратегічного і оперативного планування, контролю та обліку за реалізацією планів, обліку руху персоналу, проведення кадрової політики;
5. оцінка показників ефективності праці, його умов, аналіз трудових ресурсів і витрат праці, чисельності та складу працівників, використання коштів на заробітну плату;
6. оптимізація кадрового складу і реорганізація структури управління за допомогою впровадження більш ефективних методів і процедур, створення оптимального організаційного середовища сприйняття змін на функціональному та адміністративному рівнях, підпорядкування та функціональної взаємодії, потоків кадрової системи;
7. оцінка роботи кадрової служби, включаючи уточнення обов'язків і відповідальності працівників, їх внеску в ефективність діяльності організації;
8. розробка рекомендацій щодо змін у політиці та стратегії управління персоналом, поліпшення формування і використання кадрів.

За результатами аудиторської перевірки можуть бути визначені напрями для встановлення, зміни або удосконалення стандартів. Перевірка сприяє кадровим перестановкам, що поліпшують якісний склад трудових ресурсів, просуванню найбільш здібних співробітників, підвищенню ролі кадрових служб.

Аудитор розпочинаючи аудит умов праці повинен враховувати, що умови праці на виробництві диференціюються залежно від фактично визначених рівнів факторів виробничого середовища в порівнянні із

санітарними нормами, правилами гігієнічними, нормативними, а також з урахуванням можливого шкідливого впливу їх на стан здоров'я людей.

Згідно з гігієнічною класифікацією праці умови праці поділяються на три класи.

1. й клас - оптимальні умови, за яких зберігається не лише здоров'я працівників, а й створюються предумови для підтримання високого рівня працездатності.
2. й клас — допустимі умови — характеризуються такими рівнями факторів виробничого й трудового процесу, які не перевищують установлених гігієнічних нормативів, а можливі зміни функціонального стану організму відновлюються за час регламентованого відпочинку або до початку наступної зміни та не чинять несприятливого впливу на стан здоров'я працюючих та їхнє потомство в найближчий та віддалений періоди.
3. й клас — шкідливі умови — характеризуються такими рівнями шкідливих виробничих факторів, які перевищують гігієнічні нормативи та здатні несприятливо впливати на організм працюючого та/або його потомство.

Важливе значення має оцінювання умов праці й визначення ступеня шкідливості та небезпечності умов праці.

Оцінювання умов та характеру праці на робочих місцях здійснюється на основі гігієнічної класифікації праці для:

* + контролю умов праці на відповідність санітарним правилам і

нормам;

* атестації робочих місць за умовами праці;
* санітарно-гігієнічної паспортизації стану виробничих

підприємств;

* + складання санітарно-гігієнічної характеристики умов праці;
  + розслідування випадків професійних захворювань;
  + розроблення рекомендацій щодо поліпшення умов праці тощо.

Санітарні норми широко застосовуються під час аналізування й оцінювання стану умов праці та запровадженні заходів щодо їхнього поліпшення.

Комплексне оцінювання всіх факторів виробничого середовища, трудового процесу, сукупних соціально-економічних чинників, які впливають на здоров'я та працездатність працівників у процесі трудової діяльності, здійснюється за допомогою атестації робочих місць.

Атестація проводиться аудитором в усіх організаціях незалежно від форм власності, де технологічний процес, використовуване обладнання, сировина та матеріали є потенційними джерелами шкідливих і небезпечних виробничих факторів, що можуть несприятливо впливати на стан здоров'я персоналу.

Атестація аудитором робочих місць за умовами праці передбачає:

* + виявлення на робочому місці шкідливих і небезпечних виробничих факторів та причин їхнього утворення;
  + дослідження виробничого середовища, важкості та напруженості трудового процесу на робочому місці;
  + комплексне оцінювання чинників виробничого середовища й характеру праці на відповідність їх вимогам стандартів, санітарних норм;
  + обґрунтування віднесення робочого місця до відповідної категорії за умовами праці;
  + підтвердження або визначення права працівників на пільгове пенсійне забезпечення, додаткову відпустку, скорочений робочий день, інші пільги й компенсації залежно від умов праці.

За результатами атестації аудитором складаються переліки:

* + робочих місць, виробництв, робіт, професій і посад, на яких підтверджено право на пільги та компенсації, передбачені законодавством;
  + робочих місць, виробництв, робіт, професій і посад, на яких пропонується встановити за рахунок підприємства певні пільги та компенсації;
  + робочих місць з несприятливими умовами праці, на яких необхідно здійснити першочергові заходи щодо їхнього поліпшення.

Згідно з типовою методикою оцінювання умов праці, їхній фактичний стан визначається на робочих місцях, де виконуються роботи, передбачені галузевим переліком робіт з важкими та шкідливими умовами, особливо важкими й особливо шкідливими умовами на основі гігієнічної класифікації праці.

Оцінювання проводиться за даними атестації робочих місць і спеціальних інструментальних вимірювань, які відображаються в карті умов праці на робочих місцях.

Завданнями управління умовами праці такі: забезпечення повної реалізації конституційного права працівників на безпечні й здорові умови праці, підвищення ефективності виробництва на базі поліпшення стану безпеки, гігієни праці й виробничого середовища. Важливою функцією управління є планування заходів з поліпшення умов праці.

Планування роботи з поліпшення умов праці в межах підприємства (організації) здійснюється у формі довгострокових програм, перспективних і поточних планів.

Під час складання планів підприємств з поліпшення умов праці передбачаються аналіз стану умов праці та його соціальне й економічне оцінювання, визначення ефективності застосовуваних заходів з поліпшення умов праці, а також прогнозування змін стану умов праці з урахуванням досягнень науково-технічного прогресу.

# Методика перевірки стану умов праці.

Мета перевірки полягає в оцінці відповідності стану охорони праці структурного підрозділу вимогам нормативне правових актів з охорони праці та підготовкою управлінських рішень, спрямованих на створення здорових та безпечних умов праці.

Перевірка повинна проводитись у присутності керівника структурного підрозділу, а під час перевірки об'єктів, машин, механізмів, устаткування підвищеної небезпеки — й у присутності інженерна, технічного працівника, який відповідає за їх технічний стан.

Перед відвіданням того чи іншого структурного підрозділу необхідно:

* визначити перелік нормативно-правих актів, дотримання яких повинно бути забезпечено в цьому підрозділі та виписати їх основні вимоги безпеки із зазначенням пунктів цих вимог. З'ясувати, скільки та які інструкції з охорони праці повинні діяти в цьому структурному під розділі;
* з'ясувати у травмпункті (якщо такий є на підприємстві) кількість звернень працівників цього структурного підрозділу за медичною допомогою у зв'язку з нещасним випадком та провести їх аналіз за професіями і за ступенем тяжкості ушкодження здоров'я;
* перевірити за протоколами дотримання строків про ведення перевірки знань з питань охорони праці інженерно-технічних працівників та робітників, які виконую ті роботи підвищеної небезпеки;
* за результатами атестації робочих місць за умовами праці (параметрами шкідливих виробничих факторів визначити робочі місця, на яких перевищуються гранично допустимі рівні шкідливих виробничих факторів (випромінювання, шум, вібрація тощо) та гранично допустимі концентрації шкідливих речовин у повітрі робочої зони (запиленість, загазованість тощо);

зробити вибірку за кількістю працівників, які підлягають періодичним медичним оглядам та перевірити своєчасність їх проведення;

**-** у службі головного енергетика перевірити наявності протоколів вимірювання заземлення, опору ізоляції та петлі фаза-нуль, паспортів на системи припливно-витяжної вентиляції та дотримання термінів чергового вимірювання, випробувань та оглядів;

* у службі головного механіка перевірити дотриманні термінів проведення планово-попереджувальних ремонтів (ППР) устаткування;

ознайомитись з паспортом на будівлю, у якій знаходиться цей структурний підрозділ.

У самому структурному підрозділу необхідно перевірити:

* + наявність схеми розташування технологічного обладнання та відповідність його розташування схемі;
  + наявність журналу реєстрації інструктажів з питань охорони праці та його відповідність типовому, дотримання термінів проведення інструктажів;
  + матеріали (протоколи, акти обстеження, журнали реєстрації тощо) діючої у структурному підрозділі системи контролю за станом умов та безпеки праці;
  + наявність та ведення журналу обліку нарядів-допусків на виконання робіт підвищеної небезпеки (за наявності таких робіт);
  + наявність на робочих місцях інструкцій, плакатів та попереджувальних написів з охорони праці, знаків безпеки, технологічних карт з основними вимогами безпеки під час виконання тієї чи іншої операції;
  + наявність переліку об'єктів, машин, механізмів, устаткування підвищеної небезпеки, графіка їх періодичного огляду та його виконання;
  + наявність засобів колективного захисту: огороджувальних пристроїв, запобіжних пристроїв для запобігання аваріям та руйнуванню окремих частин обладнання, гальмівних пристроїв для швидкої зупинки обладнання та окремих його елементів, сигнальних пристроїв (світлокольорної та звукової сигналізації, покажчиків рівня, тиску, температури), пристроїв дистанційного управління виробничим обладнанням, технологічними процесами, пов'язаними з виробництвом та використанням вибухових, токсичних, легкозаймистих речовин і радіоактивних матеріалів, пристроїв дистанційного управління запірною та регулюючою апаратурою, що розміщена у важкодоступних, вогненебезпечних та інших зонах, тривале перебування обслуговуючого персоналу у яких недопустиме;
  + стан умов та безпеки праці. Зокрема:
* наявність та стан первинних засобів пожежогасіння
* наявність та роботу загальнообмінної припливно-витяжної та місцевої вентиляцій;
* дотримання термінів навчання працівників з охорони праці;
* знання працюючими вимог інструкцій з охорони праці та їх дотримання;
* виконання заходів з охорони праці, передбачених колективним договором (угодою), приписами органів державного нагляду та служби охорони праці, наказів керівника підприємства тощо;
* виконання доведеного плану планово-запобіжних ремонтів (ПЗР) обладнання, механізмів, машин, вентиляційних установок;
* забезпечення працюючих засобами індивідуального захисту та правильність їх використання;
* наявність та укомплектованість аптечок першої долікарської допомоги;
* організацію робочих місць та відповідність вимогам норм і правил охорони праці, дотримання габаритів безпеки;
* дотримання регламентів технологічних процесів;
* стан санітарно-побутових приміщень і пристроїв, проходів, проїздів, місць евакуації людей тощо.

У зв'язку зі значною кількістю різних технологічних процесів вимоги безпеки регламентуються також значною кількістю правил, тому викласти ці вимоги безпеки в одній статті неможливо. Зупинимось для прикладу на вимогах безпеки для окремих видів виробництв та обладнання підвищеної небезпеки. Наприклад:

* + під час перевірки розподільних пристроїв, шаф, зборок необхідно звертати увагу на наявність замків, знаків безпеки (попереджувальних, забороняючих тощо);

Під час перевірки виробничих підрозділів у кожному конкретному випадку необхідно керуватись нормативно-правовими актами, що діють у відповідній галузі.

Під час оформлення результатів перевірки і складання припису інженер з охорони праці повинен викласти виявлені порушення з посиланням на конкретний пункт порушених правил. Тільки в такому разі його вимоги не будуть викликати негативної реакції керівництва структурного підрозділу.

У контексті загальної оцінки організації робочого процесу аудитор повинен особливу увагу звернути на відповідність чинному законодавству відшкодування власником шкоди працівникам у разі ушкодження їх здоров’я, розмір якого регламентується Законом України “Про охорону праці”. На підприємствах, яким визначено і доведено норматив робочих місць, призначених для працевлаштування інвалідів, аудитор повинен перевірити дані про середньоспискову чисельність працюючих інвалідів та їх середньорічну зарплату.

# Аудит правильності застосування систем і форм оплати праці.

**Перевірка документального оформлення виробітку та нарахування заробітної плати**

Основою організації оплати праці є тарифна система, яка включає: тарифні сітки, схеми посадових окладів, тарифні ставки і тарифно- кваліфікаційні характеристики. Тарифна система оплати праці використовується для розподілу робіт залежно від їх складності, а працівників

– залежно від їх кваліфікації та відповідності за розрядами тарифної сітки. Вона є основою формування та диференціації заробітної плати, тому аудитор повинен перевірити правильність та дієвість тарифної системи на підприємстві.

Під час перевірки заяв, наказів, табелів обліку робочого часу, штатного розпису та договорів, 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, 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.

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.

При аудиті правильності нарахування заробітної плати робітникам, які перебувають на погодинній оплаті, використовують показники табельного обліку. Під час перевірки поставлення в структурних підрозділах цього обліку слід встановити, чи підтверджуються в табелях дані про час, який було не відпрацьовано з поважних причин, відповідними виправдувальними документами (листками про тимчасову непрацездатність, наказами про надання відпусток, повістками суду та ін.). Для робітників, які знаходяться на відрядній оплаті праці, перш за все треба зіставити показники виробітку, які прийняті для розрахунку заробітної плати, з фактичними даними про здачу готової продукції на склад чи деталей суміжним структурним підрозділам.

На думку більшості спеціалістів з питань контролю, об’єктом особливої уваги повинні стати дані про оплату виконаних ремонтних та будівельних робіт. Якщо під час ревізії будуть встановлені факти виконання таких робіт і оплата їх за договорами підряду, то необхідно з’ясувати і перевірити такі питання:

* наявність обставин, які зумовили необхідність виконання робіт сторонніми особами;
* відповідність фактично виконаних обсягів робіт обсягам, які вказані в договорах і актах прийому виконаних робіт;
* факти одержання грошей безпосередніми виконавцями у повному обсязі.

# ТЕМА. Аудит процесу постачання матеріально-технічних ресурсів

Мета, завдання та інформаційне забезпечення аудиту постачання матеріально-технічних ресурсів.

Особливості застосування Міжнародного стандарту аудиту 510 та 530. Об’єкти та визначення стратегії аудиту.

Аудит договірно-правових відносин між покупцями та постачальниками.

Організація складського господарства та управління запасами. Аудит собівартості запасів.

Процеси постачання і зберігання матеріальних цінностей входять до складу циклу придбання, який окрім заготовляння матеріалів включає господарські операції з придбання та створення необоротних активів. Одночасно з цими операціями виникають зобов'язання по сплаті грошових коштів або передачі активів постачальникам і підрядникам. У випадках коли операції з придбання та створення необоротних активів нерегулярні, вони входять до складу циклу придбання, в іншому випадку вони можуть бути або виділені в окремий цикл, або входити в цикл інвестування.

Господарські операції з обліку матеріально-виробничих запасів (далі - МВЗ) характеризуються підвищеним ступенем ризику внаслідок:

o потенційної ймовірності розкрадань з боку матеріально відповідальних осіб, неекономного витрачання, застарівання або псування, випадкової загибелі і т.д .;

o значного обсягу однотипних операцій по оприбуткуванню, передачі та списання МВЗ, що викликає створення і обробку великого масиву первинної документації, що може призвести до суттєвих помилок при введенні інформації, відхилень і неузгодженості показників фактичної і облікової наявності;

o відсутності первинних виправдувальних та розпорядчих документів або їх втрати;

o несанкціонованого відпустки МВЗ (відсутність дозвільних підписів, інших юридичних реквізитів);

* можливості списання МВЗ під неіснуючі або призупинених замовлення, обсяги виробництва виробів;
* ймовірності списання МВЗ під структурні зрушення випуску продукції, надання послуг, виконання робіт в бік негативного зниження окремих видів;

o спотворення фактів приймання і списання МВЗ внаслідок помилок у вимірі, перекладі одних натуральних показників в інші (умовно-натуральні), підрахунку здійснюваних операцій і ін.

Важливу роль у підвищенні ефективності роботи підприємств відіграє раціональне використання матеріальних цінностей, які є основою виробничої діяльності та займають більш ніж 70 % у собівартості продукції.

У бухгалтерському обліку під терміном "запаси" розуміють активи, які:

* утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;

o перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;

* утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

З метою бухгалтерського обліку до запасів включають:

o сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

* незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів;

o готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена на продаж і відповідає технічним та якісним характеристикам, які передбачені договорами та іншими нормативно-правовими актами;

o товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;

* малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року.

Основними завданнями аудиту матеріально-виробничих запасів є: перевірка збереження цінностей;

контроль за дотриманням норм витрат матеріалів і встановлених норм запасів;

перевірка правильності оцінки і раціонального використання матеріалів у виробництві;

аналіз стану обліку і внутрішнього контролю за рухом матеріалів.

Основними джерелами інформації аудиту матеріально-виробничих запасів є:

товарно-транспортні накладні, вимоги, накладні, лімітно-забірні карти; супроводжувальні та розрахунково-платіжні документи постачальників,

доручення, журнали реєстрації доручень; митні декларації;

акти приймання матеріалів (якщо якість і кількість матеріалів, що надійшли на склад, не відповідає даним супроводжувальних документів або матеріали надійшли без документів);

документи, що обґрунтовують купівельну ціну та первісну вартість запасів;

матеріали інвентаризації (накази про проведення інвентаризації, інвентаризаційні описи, акти результатів контрольних перевірок цінностей, письмові пояснення матеріально-відповідальних осіб, протоколи засідань інвентаризаційних комісій);

розрахунки природних втрат, акти псування;

картки складського обліку (за кожним номенклатурним номером); матеріальні звіти;

журнал-ордер № 5; Головні книги;

баланси підприємства та форми звітності.

Необхідними умовами збереження товарно-матеріальних цінностей є правильна організація складського господарства та контроль пропускної системи на підприємстві, а також забезпечення необхідними кадрами служб матеріально-технічного постачання та збуту продукції.

У ході аудиту необхідно перевірити існування у відділі кадрів підприємства документації з питань підбору, прийому на роботу та звільнення матеріально-відповідальних осіб (зав. складами, експедиторів та інших). За даними трудових книжок та особових справ необхідно встановити, чи не призначаються на ці посади особи, які мають непогашені судимості за корисливі злочини, чи погоджувалось їх призначення з головним бухгалтером підприємства. Далі слід встановити, чи укладені з такими працівниками письмові договори про повну матеріальну відповідальність.

Договори про повну матеріальну відповідальність, згідно зі статтею 135-

1 КЗпП, мають бути укладені з усіма працівниками (які досягли вісімнадцятирічного віку), які займають посади або виконують роботи, безпосередньо пов'язані із зберіганням, обробленням, продажем, перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих їм цінностей. Перелік таких посад і робіт може бути визначено у колективному договорі. У ході аудиту слід перевірити, чи надаються щорічні відпустки матеріально відповідальним особам, чи проводиться інвентаризація цінностей під час передачі їх особам, які тимчасово замінюють матеріально відповідальних осіб.

У разі спільного виконання працівниками окремих видів робіт, коли неможливо розмежувати матеріальну відповідальність кожного, згідно зі статтею 135-2 КЗпП власник або уповноважений ним орган за погодженням з профспілковим комітетом підприємства може встановити колективну (бригадну) матеріальну відповідальність. У цьому випадку письмовий договір укладається між підприємством і всіма членами колективу (бригади).

Аудитору слід перевірити, чи визначено на підприємстві коло посадових осіб, які мають право підписувати документи на отримання і відпуск матеріалів зі складів, видачу дозволу на вивіз матеріальних цінностей з території підприємства, чи дотримується чинний порядок видачі доручень та отримання за ними матеріальних цінностей.

Бланки доручень є документами суворої звітності, тому аудитору слід перевірити порядок отримання, зберігання і обліку бланків доручень, як документів суворої звітності. Під час оприбуткування бланків доручень слід вказувати місце зберігання, нумерацію, їх кількість та вартість.

Заповнюючи типовий бланк доручення, обов'язково вказують строк його дії (10 днів). Доручення завжди повинно мати номер і дату видачі, повну назву і поштову адресу споживача товару, а потім - платника.

Доручення видається конкретній фізичній особі, яка має право на отримання товару. В ньому вказуються дані паспорту особи, якій видається доручення. Отримуючи цінності, представник разом з дорученням повинен подати паспорт. Уповноваженому представникові покупця, який має прострочене доручення, товарно-матеріальні цінності не видаються.

У доручення вписується повна назва постачальника і назви, номери і дати видачі документів, за якими отримують товар. Зворотний бік доручення повинен містити перелік товарно-матеріальних цінностей, які отримує представник покупця, з їх нумерацією по порядку, повною назвою кожного товару, одиницею його виміру та кількістю прописом. Доручення підписує особа, яка повинна отримати товар. Підпис цієї особи завіряється керівництвом підприємства-покупця і відбитком печатки.

На початку аудиту матеріально-виробничих запасів слід також перевірити стан складських приміщень, оснащення місць зберігання цінностей вагами, мірною тарою та іншими вимірювальними приладами. Склади мають бути оснащені стелажами та іншими пристроями для збереження матеріалів. Аудитор повинен розглянути стан охорони підприємства і дотримання пропускного режиму.

Як свідчить практика, основними причинами нестач і розкрадань товарно-матеріальних цінностей є:

o відсутність у ряді виробництв технічно обґрунтованих норм витрат сировини та матеріалів;

* списання матеріалів на виробництво за завищеними нормами або заміна дорогої сировини більш дешевою без відображення цього у бухгалтерському обліку;
* застосування невиправдано високих норм природного збитку та виробничих витрат;
* приймання та відпуск матеріалів без зважування, обміру, перерахування і технічних випробувань якості;

o недостатня відповідальність посадових осіб за своєчасне і правильне складання первинної документації щодо витрат матеріалів;

* нечітка організація оперативного обліку руху вузлів та напівфабрикатів у виробничому процесі;
* незадовільний стан бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю.

Важливим фактором підвищення ефективності виробництва і конкурентоспроможності виготовленої продукції є нормування витрат матеріалів. Перевірка обґрунтованості встановлених норм досягається шляхом контрольного запуску сировини і матеріалів у виробництво. Тому у разі необхідності з метою визначення істинних витрат матеріальних ресурсів під час проведення аудиту здійснюються контрольні запуски матеріалів у виробництво. За їх результатами складається відповідний робочий документ

аудитора, в якому вказується кількість сировини, що передана у виробництво, технологічні режими та обладнання, які використовуються для її обробки, кількість продукції (вузлів, напівфабрикатів), яка виготовлена з цієї сировини. Такі дані можуть бути використані для відновлення обліку витрат матеріалів. Ці відновлені дані необхідно зіставити з фактичними витратами окремих груп матеріалів, визначити результат (економію чи перевитрату), а від матеріально відповідальних і посадових осіб отримати пояснення з цих питань.

Невід'ємним елементом контролю є забезпечення суворого лімітування відпуску матеріалів та сировини у виробництво. Ліміти встановлюються, виходячи з науково обґрунтованих норм витрат, обсягу виробничої програми, з урахуванням залишків матеріалів, не витрачених на початку місяця.

З метою перевірки збереження матеріальних цінностей і достовірності облікових даних під час аудиту повинна обов'язково проводитися інвентаризація матеріалів та інших виробничих запасів.

Готуючись до інвентаризації, слід визначити кількість об'єктів, на яких вона проводитиметься. Для цього аудитору напередодні слід ознайомитися з технологією виробництва та структурою підприємства. Інвентаризацію проводять суцільним або вибірковим методом. Якщо інвентаризація проводиться вибірково, доцільно перевіряти кожне п'яте найменування цінностей згідно з картотекою, але остаточний порядок перевірки визна- чається комісією.

Інвентаризація проводиться раптово й одночасно на всіх об'єктах із залученням фахівців, які добре знають технологію і порядок обліку, збереження та використання окремих видів матеріальних ресурсів, а також представників громадських організацій. Інвентаризація матеріальних запасів, як правило, здійснюється в порядку розташування цінностей у даному приміщенні. У разі зберігання цінностей однією матеріальною відповідальною особою у різних ізольованих приміщеннях інвентаризація проводиться послідовно по місцях зберігання. Після перевірки цінностей вхід до приміщення опломбовується, і комісія переходить для роботи у наступне приміщення. Факт опломбування засвідчується актом, у якому обов'язково вказуються члени інвентаризаційної комісії, дата складання акта, місцезнаходження та назва складу, кількість пломб та їхні номери. Акт підписується всіма членами інвентаризаційної комісії. Склад після цього охороняється.

З метою забезпечення недоторканості пломб під час проведення інвентаризації необхідно оголосити про стягнення штрафів із порушників, адже матеріально відповідальні особи з метою приховування нестачі або залишків матеріалів можуть зривати пломби. Сума штрафу може становити 1

- 5% вартості цінностей, які зберігаються на опломбованих складах. На порушників можуть накладатися адміністративні стягнення.

Товарно-матеріальні цінності, що надходять на підприємство під час проведення інвентаризації, приймаються матеріально відповідальними особами у присутності членів інвентаризаційної комісії та вносяться до окремого інвентаризаційного опису "Товарно-матеріальні цінності, що

надійшли під час інвентаризації", в якому вказується, коли і від кого надійшли матеріали, дата і номер прибуткового документу, найменування, кількість, ціна і загальна сума цінностей. Водночас на прибутковому документі за підписом голови інвентаризаційної комісії робиться позначка "після інвентаризації".

Товарно-матеріальні цінності, що належать іншим підприємствам і перебувають на відповідальному зберіганні, інвентаризуються одночасно з власними виробничими запасами. На ці цінності складається окремий інвентаризаційний опис, в якому робиться посилання на відповідні документи, що підтверджують прийняття цих цінностей на відповідальне зберігання.

Аудитору слід пам'ятати, що господарюючим суб'єктам, які займаються торгівлею, забороняється зберігати у торговельному залі та підсобних приміщеннях не оприбутковані належним чином товари. Зберігання в підсобних приміщеннях товарів, які їм не належать, допускається тільки на підставі договору зберігання, один примірник якого має бути на підприємстві. В інвентаризаційних описах малоцінних та швидкозношуваних предметів вказується їх найменування і первісна вартість. Предмети, що перебувають в експлуатації, інвентаризуються за місцем їхнього знаходження та за кожною особою, на відповідальному зберіганні якої вони перебувають. Інвентаризація проводиться шляхом огляду кожного предмета. За інвентаризації малоцінних і швидкозношуваних предметів, виданих в індивідуальне користування працівникам, допускається складання групових інвентаризаційних описів із зазначенням у них відповідальних за ці предмети

осіб, на яких відкрито особисті картки, з їх розпискою в описі.

Під час проведення інвентаризації аудитор повинен обстежити приміщення, перевіривши надійність забезпечення зберігання цінностей від можливих крадіжок, пожеж, псування. У разі, якщо будуть знайдені недоліки в зберіганні цінностей або у порядку ведення їх обліку, їх необхідно вказати в робочому документі аудитора. На малоцінні та швидкозношувані предмети, які стали непридатними, але ще не списані, комісією складаються акти встановленої форми із зазначенням терміну їхньої експлуатації, причин непридатності до експлуатації, можливості використання цих предметів на інші господарські цілі.

Для визначення результатів інвентаризації бухгалтерія підприємства складає порівняльні відомості щодо тих цінностей, з приводу яких зафіксовані розбіжності між даними бухгалтерського обліку і фактичною наявністю матеріалів. За ними виводяться наявні залишки або нестачі окремих матеріалів.

Після закінчення інвентаризації аудитору слід перевірити якість її оформлення та правильність регулювання інвентаризаційних відмінностей. При цьому звертають увагу на те, щоб вартість надлишків і нестач у порівняльних відомостях була наведена відповідно до їх оцінки, показаної в облікових регістрах. Потім слід приступити до перевірки правильності проведення заліків залишків і нестач внаслідок пересортиці.

Взаємозалік надлишків та нестач внаслідок пересортиці можна здійснювати тільки відносно матеріальних цінностей однакового найменування або схожих зовні, чи упакованих в тотожній кількості в одній тарі за умови, що лишки і нестачі виникли протягом одного й того ж перевірного періоду в однієї і тієї ж матеріально відповідальної особи. Про допущену пересортицю матеріально відповідальна особа повинна дати докладні пояснення.

Остаточні розходження між фактичною наявністю матеріальних цінностей і даними бухгалтерського обліку, встановленими під час інвентаризації, регулюються підприємством у такому порядку:

* матеріальні цінності та інше майно, що виявилися у надлишку, підлягають оприбуткуванню та зарахуванню на результати фінансово- господарської діяльності підприємства;
* збиток цінностей у межах затверджених норм списується за рішенням керівника на витрати виробництва. Норми природного збитку можуть застосовуватися лише в разі виявлення фактичних нестач та після заліку нестачі цінностей надлишками з пересортиці. У разі відсутності затверджених норм убуток розглядається як понаднормова нестача;
* понаднормові втрати і нестачі цінностей в разі, коли винуватців не встановлено або у стягненні з винних осіб відмовлено судом, зараховуються на збитки;
* решта понаднормових нестач матеріалів, а також втрати від псування цінностей відносяться на конкретних винних осіб. Сума збитків, які мають бути відшкодовані винними особами, розраховується за формулою:

Рз = [(Бв - А) \* Іінф + ПДВ + Азб] \* 2, (3.1)

де Р3 - розмір збитків, грн;

Бв - балансова вартість на момент встановлення факту нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, грн;

А - амортизаційні відрахування, грн;

Іінф - загальний індекс інфляції, який розраховується на підставі щомісячно визначених Мінстатом індексів інфляції;

ПДВ - розмір податку на додану вартість, грн; Аз6 - розмір акцизного збору, грн.

Вартість спирту етилового, спирту, що використовується для виготовлення вин, шампанського, коньяків, соків спиртових та спиртових настоїв визначається, виходячи з оптової ціни підприємства-виробника з урахуванням акцизного збору (за встановленими ставками) та податку на додану вартість. До визначеної таким чином ціни застосовується коефіцієнт 3. У разі нестачі матеріальних цінностей, які підлягають списанню на витрати в міру відпуску їх у виробництво та обліковуються лише у кількісному виразі, розмір збитків визначається, виходячи з ринкових цін на аналогічні матеріальні цінності, зменшених пропорційно до фактичного зносу, але не

менше, ніж на 50 % ринкової ціни.

Різниця між вартістю товарно-матеріальних цінностей, яких не вистачає, віднесених на конкретних винних осіб, за обліковими даними і вартістю, за

якою визначено розмір збитків від нестачі, знищення (псування) цінностей, перераховується до Державного бюджету України.

Якщо рішення керівника підприємства щодо врегулювання інвентаризаційних відмінностей є неправомірним, наприклад, згідно з нормативними документами нестачі слід було б віднести на рахунок винних осіб, а віднесено на рахунок прибутку, то аудитор повинен зробити відповідний запис у робочому документі.

Аудитор має перевірити також точність оцінки матеріалів. Як відомо, придбані (отримані) або вироблені запаси оцінюються за первинною вартістю. Первинною вартістю запасів, що придбані за плату, є їх собівартість, яка складається з таких фактичних витрат:

§ сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;

§ сум ввізного мита;

§ сум непрямих податків у зв’язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;

§ сум транспортно-заготівельних витрат (витрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);

§ інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Первинною вартістю запасів, які виготовляються власними силами підприємства, визнається собівартість їх виробництва. Не належать до первинної вартості запасів:

* понаднормові втрати і нестачі запасів;
* проценти за користування позиками;
* витрати на збут;
* загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання.

Транспортно-заготівельні витрати, як правило, обліковуються на окремому субрахунку, тому аудитору необхідно встановити законність і правильність розподілу транспортно-заготівельних витрат між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) та перевірити відповідні розрахунки.

Під час аудиту слід перевірити питання щодо переоцінки матеріальних ресурсів. Якщо підприємство проводить щомісячну дооцінку матеріалів, аудитор повинен перевірити підстави її проведення (нові ціни у рахунках постачальників або довідки підприємств-постачальників про нові ціни на їхню продукцію).

Відпускаючи запаси у виробництво, продаж тощо, оцінку їх можна здійснювати одним з таких методів:

* ідентифікована вартість відповідної одиниці запасів.

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид);

* середньозважена собівартість;
* собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО);
* собівартість останніх за часом надходження запасів (ЛІФО);
* нормативних витрат;
* ціни продажу.

При цьому аудитору слід пам'ятати, що для всіх одиниць обліку запасів, які мають однакове призначення та однакові умови використання, може застосовуватися тільки один з наведених методів.

У балансі та звітності запаси повинні відображатися за найменшою з двох оцінок: первинною вартістю або чистою вартістю реалізації, під якою розуміють очікувану ціну реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Однією з умов збереження матеріалів та безперервного забезпечення ними процесів виробництва є точне дотримання правил обліку їх надходження, використання та продажу, а також чітка організація розрахунків із постачальниками. Тому аудитор має вибірково перевірити організацію обліку руху матеріалів на підприємстві.

Виробничі запаси підприємства, як правило, поповнюються за рахунок надходження матеріалів від постачальників на підставі договорів. У договорах вказують: назви матеріальних цінностей, кількість, ціну, строк поставки, порядок розрахунків, спосіб транспортування, санкції за невиконання умов договору, порядок прийняття матеріальних цінностей тощо.

Під час надходження матеріальних цінностей перевіряється виконання постачальником договірних зобов'язань. Матеріали на склад від постачальника доставляє експедитор. Під час здачі експедитором матеріальних цінностей на склад матеріально відповідальна особа (завідувач складом) повинен перевірити відповідність кількості, якості та асортименту матеріалів, що надійшли, документам постачальника. При повній відповідності кількості зазначених матеріальних цінностей документам постачальника матеріально відповідальна особа виписує прибутковий ордер у день надходження матеріалів. З метою зменшення кількості первинних документів дозволяється і бездокументальне оформлення цінностей, які надійшли. Якщо відхилень ні в кількості, ні в якості матеріалів

немає, то в документах постачальника проставляється спеціальний штамп з реквізитами прибуткового ордеру.

Коли приймаються матеріальні цінності від транспортних організацій, то особливу увагу слід звернути на стан пломб, тари, а у випадку їх пошкодження необхідно перевірити вантаж. Якщо виявлено нестачу або псування вантажу, то підприємство має скласти комерційний акт на право виставлення претензії до транспортної організації або до постачальника.

Джерелом інформації для перевірки розрахунків із постачальниками є журнал-ордер № 3, аналітичний облік в якому організовується в розрізі

кожного прибуткового і платіжного документа. Журнал-ордер № 3 ведеться по кожному постачальнику, що дає змогу аналізувати стан розрахунків підприємства щодо кожного з них. У журналі записується номер рахунка, реєстраційний номер, найменування постачальника, номер прибуткового ордера, вартість матеріальних цінностей, що надійшли, та сума податку на додану вартість. Суми претензій записуються на підставі складених актів. У банківських виписках робиться відмітка про оплату кожного рахунка.

Практика контрольної роботи свідчить, що найхарактернішими видами зловживань у складі операцій щодо придбання матеріальних цінностей є:

* приховування цінностей, які фактично надійшли, з метою їх привласнення;

o фіктивне оприбуткування матеріалів з метою привласнення грошових коштів, призначених для їх придбання;

* приховування матеріалів, що надійшли від постачальників по залізниці.

Приховування матеріалів, які надійшли від постачальників по залізниці, може здійснюватися через: складання підроблених актів на нестачі вантажів; облік вантажів, які фактично надійшли, у складі матеріалів у дорозі; переадресування вантажів, що надходять на інші станції, з подальшим їх обліком у складі втрачених; списання цих вантажів з балансу на підставі відмови господарського суду в задоволенні позову до постачальників і до транспортних організацій, а також з причин закінчення строку позовної давності. Незаконне списання таких матеріалів виявляється в результаті зіставлення документів на вантажі, які не надійшли, з даними бухгалтерського обліку постачальників та рішеннями господарського суду про відмову в позовах на нестачі та ненадходження вантажів. При цьому можуть бути виявлені випадки необґрунтованості документів, що подаються в господарський суд, а також свідоме порушення правил і строків подання позовів.

Під час переміщення матеріалів із складу до комор виробничих підрозділів та у виробництво привласнення цінностей може перекриватися різницями сум, які виникають у результаті свідомих помилок у ході таксування різних примірників одного і того ж документа, яким оформлюється операція переміщення цінностей. Аудитор повинен перевірити правильність методики застосування внутрішніх облікових цін на підприємстві. Інколи аналітичні дані комп'ютерного обліку показують, що на підприємстві є певна кількість конкретного матеріалу, вартість якого дорівнює нулю, і навпаки, за підприємством числиться певна сума конкретних матеріалів, але жодної фізичної одиниці цього виду ресурсів за даними обліку підприємство не має.

Об'єктом особливої уваги під час перевірки мають бути факти відвантаження матеріалів за межі підприємства, їх реалізація своїм співробітникам чи комерційним структурам. Здійснюючи аналіз законності й доцільності реалізації виробничих запасів, аудитор повинен з'ясувати такі питання:

кому і як часто реалізуються матеріали;

які саме матеріали реалізуються (чи нема серед них гостродефіцитних); за якими цінами вони відпускаються (у порівнянні зі середньобіржовими

цінами на ці матеріали на момент реалізації);

чи сплачують покупці податок на додану вартість;

* чи додержуються принципу попередньої оплати при цьому. У практиці фінансово-господарської діяльності підприємства часто зустрічаються такі порушення, як безтоварні операції. Сутність їх полягає в тому, що підробленими документами оформлюються неіснуючі операції руху матеріальних цінностей з додержанням встановлених правил їх оформлення. Безтоварні операції можуть бути як повністю, так і частково фіктивними, але всі вони спрямовані на розкрадання матеріальних цінностей або на привласнення грошових коштів. Як свідчить досвід аудиторської роботи, найпоширенішими серед них є:

перекриття нестач в одних місцях зберігання надлишками в інших;

* оприбуткування матеріалів, які не надійшли на підприємство, з метою привласнення призначених для їх придбання грошових коштів;

списання фіктивно оприбуткованих матеріальних цінностей на витрати виробництва;

приписки обсягів випуску продукції з метою фіктивного списання матеріалів;

приховування нестач матеріальних ресурсів під час інвентаризації.

Ефективність дослідження безтоварних операцій залежить від точного визначення ознак, які показують можливість їх здійснення. Такими ознаками можуть бути:

* невідповідність показників у різних примірниках одних і тих же документів (товарно-транспортних накладних, рахунків-фактур), наявних у постачальника й одержувача продукції;
* відсутність платіжних доручень підприємства-покупця про оплату вартості будь-яких матеріалів;
* відсутність дозволу посадових осіб на внутрішнє переміщення матеріалів;

o відсутність віз інвентаризаційної комісії на видаткових документах, доданих до останнього матеріального звіту перед проведенням інвентаризації;

* невідповідність даних у документах про рух матеріалів і даних транспортних документів;
* відсутність транспортних документів, які засвідчують перевезення відвантажених матеріалів, а також документів на нарахування заробітної плати за вантажно-розвантажувальні роботи;

o відсутність пропусків на вивіз і доручень на отримання матеріальних цінностей тощо.

Варто підкреслити, що виявлені під час дослідження! документів зазначені вище ознаки самі по собі не є безумовними свідченнями фактичного здійснення безтоварних операцій. Вони можуть бути результатом помилок осіб, що оформлюють первинні документи, працівників бухгалтерії та інших. Тому у разі подальшого їхнього дослідження аудитору слід використовувати

різні методичні прийоми фактичного і документального контролю, основними серед яких є зіставлення різних документів і їх окремих примірників, зустрічна перевірка даних різних організацій і нормативний розрахунок витрат матеріалів.

# ТЕМА. Аудит процесу виробництва, витрат операційної та іншої діяльності

Мета, завдання та інформація для аудиту процесу виробництва і формування собівартості реалізованої продукції.

Об’єкти та стратегія аудиту.

Міжнародні стандарти аудиту 250 та 260.

Способи вивчення витрат діяльності. Методи включення витрат на виробництво окремих видів продукції. Аудит собівартості продукції.

Аудит процесів випуску і руху готової продукції.

Аудит витрат операційної діяльності. Аудит витрат фінансової діяльності. Аудит витрат від іншої звичайної діяльності.

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.

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 свідчитиме 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 енергозберігаючі 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.

Тест внутрішнього контролю витрат на виробництво і собівартості продукції наведено нижче.

Аудиторська фірма\_ Суб'єкт господарювання Період перевірки \_ Термін перевірки

**ТЕСТ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО І СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ**

**№ з/п**

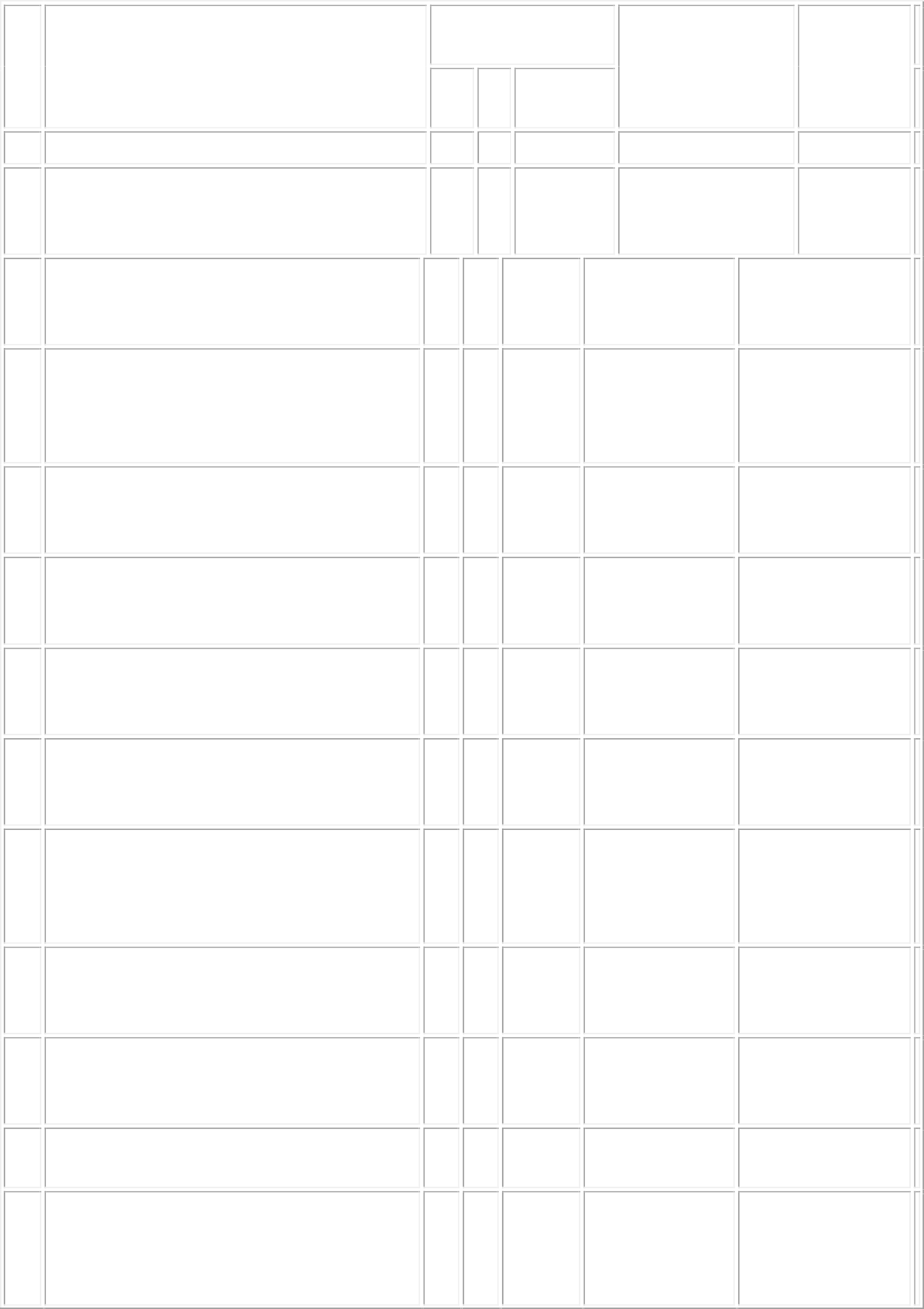
**Зміст питання**

**Варіант відповіді**

**інф.**

**Оцінка системи внутрішнього**

**Примітки**



**1**

1.

2.

3.

4

5.

6.

7.

8.

9.

10.

11.

12.

**2**

Чи були у звітному періоді суттєві зміни в технології виробництва продукції на підприємстві?

Чи були у звітному періоді суттєві зміни в номенклатурі виробленої продукції?

Чи затверджені на підприємстві методичні рекомендації щодо розрахунку собівартості реалізованої продукції?

Чи були у звітному періоді зміни щодо віднесення витрат на виробництво?

Чи були у звітному періоді зміни методу калькулювання собівартості продукції?

Чи були у звітному періоді зміни в питаннях обліку незавершеного виробництва?

Чи були у звітному періоді зміни в класифікації витрат на прямі і непрямі?

Чи були у звітному періоді зміни методів розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами обліку витрат?

Чи були у звітному періоді зміни в класифікації витрат на постійні та змінні?

Чи були у звітному періоді зміни складу і змісту калькуляційних статей?

Чи були у звітному періоді зміни показника "нормальна потужність"?

Чи були у звітному періоді зміни порядку розрахунку понаднормативних виробничих витрат?

**так ні**

**3 4**

**відсутня 5**

**контролю**

**6 7**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 13. | Чи розглядалися керуючими та контролюючими органами питання понаднормативних виробничих витрат, невиробничих витрат, зниження собівартості продукції? |  | |  | |  | |  | |  |
| 14. | Чи відповідає відображення на рахунку 23 "Виробництво" витрат виробництва вимогам П(с)БО 16, іншим нормативним актам: прямих матеріальних витрат; прямих витрат на оплату праці; інших прямих витрат, виробничих накладних витрат і втрат від браку продукції? |  | |  | |  | |  | |  |
| 15. | Чи ведеться аналітичний облік:   * за видами виробництва; * за підрозділами підприємства; * за центрами витрат і відповідальності; * за статтями витрат і групами або видами продукції? |  |  | |  | |  | |  | |
| 16. | Чи ведеться аналітичний облік витрат обслуговуючих виробництв за кожним із таких виробництв і господарств:   * житлово-комунальні (утримання гуртожитків, житлових будинків тощо); * науково-дослідні та конструкторські підрозділи; * майстерні побутового обслуговування (ательє, перукарні); * їдальні, буфети, магазини; * будинки відпочинку, санаторії, спортивні клуби тощо; * дитячі дошкільні установи? |  |  | |  | |  | |  | |
| 17. | Чи встановлено наказом про облікову політику перелік і склад змінних та постійних загально- виробничих витрат? |  |  | |  | |  | |  | |
| 18. | Чи відповідає калькулювання виробничої собівартості вимогам нормативних документів щодо планування, обліку і калькулювання, наявність галузевих рекомендацій, відповідність? |  |  | |  | |  | |  | |
| 19. | Чи відповідає нормативним документам розподіл витрат, зібраних на калькуляційних рахунках виробництва між готовою |  |  | |  | |  | |  | |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | продукцією і незавершеним виробництвом? |  |  |  |  |  |
| 20. | Чи уточнюється розмір  незавершеного виробництва при проведенні інвентаризацій? |  |  |  |  |  |
| 21. | Застосування облікових регістрів:   * рекомендовані; * із застосуванням ЕОМ (програма, відомості тощо)- |  | | | | |

Виконав

Перевірив

Ознайомився

**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.

Зразок

Аудиторська фірма

Суб'єкт господарювання

Період перевірки

Термін перевірки

**ПРОГРАМА АУДИТУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО І СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **з/п** | **Перелік аудиторських процедур** | **Виконавець** | **Метод перевірки** | **Примітки аудитора** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** |
| 1. | Перевірка наявності наказів (розпоряджень) про проведення інвентаризації та оцінки незавершеного виробництва |  |  |  |
| 2. | Перевірка наявності наказів (розпоряджень) про прийняття в організації методів розподілення загально-виробничих витрат за об'єктами калькулювання |  |  |  |
| 3. | Перевірка наявності наказів (розпоряджень) про призначення осіб, відповідальних за |  |  |  |

збереженість матеріальних цінностей, відпущених у виробництво

Перевірка наявності договорів про повну матеріальну відповідальність з особами,

1. відповідальними за збереженість матеріальних

цінностей у виробничих підрозділах

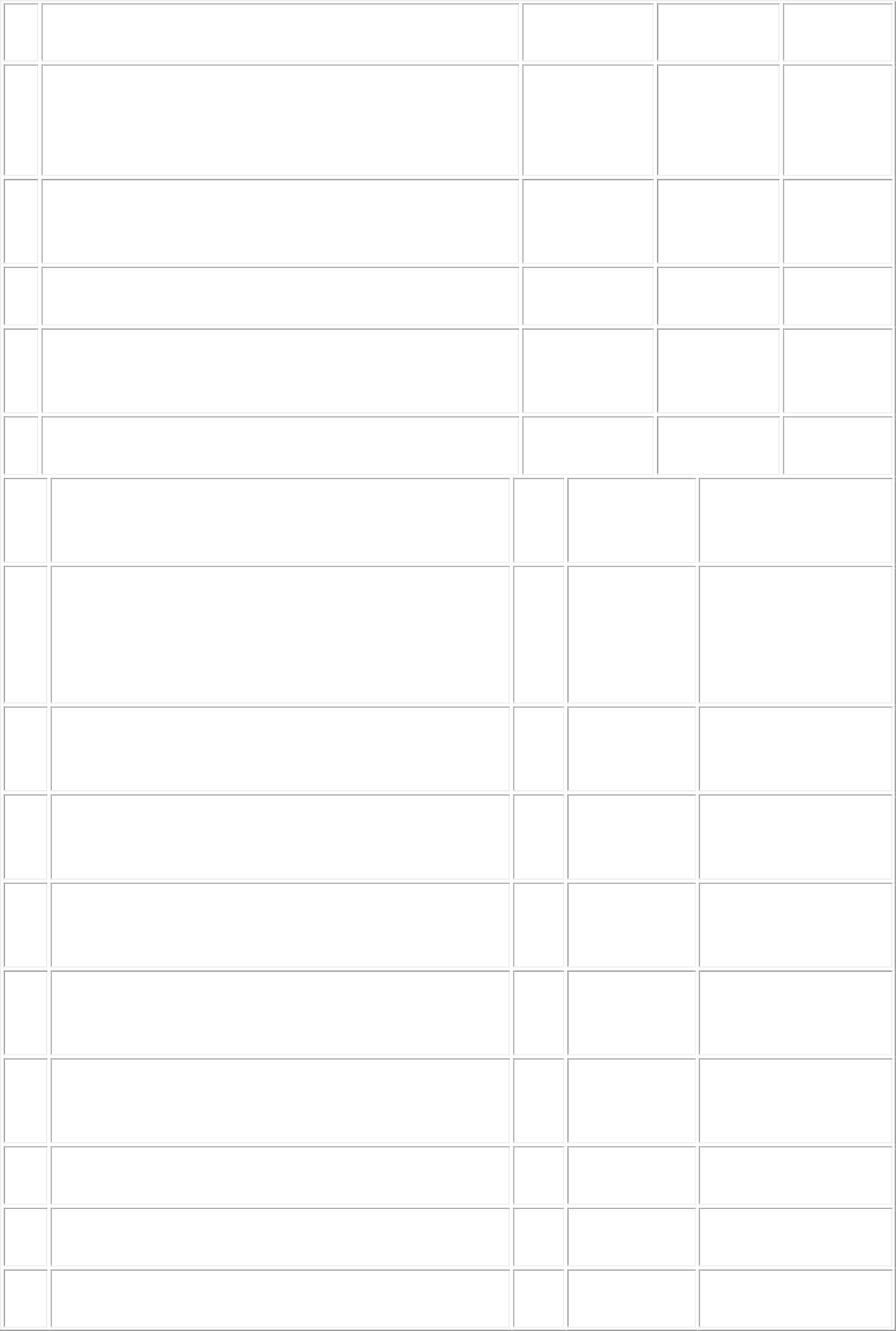
Ознайомлення і вивчення організації

1. виробництва, технологічного процесу та умов праці
2. Перевірка правильності оформлення первинних документів

Перевірка відповідності записів аналітичного й

1. синтетичного обліку на рахунку "виробництво" записам у Головній книзі, звітності
2. Перевірка організації ведення аналітичного обліку витрат на виробництві

Перевірка правомірності і своєчасності

9.

10.

11.

12.

13.

14.

15.

16.

17.

18.

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 втрат від браку

Перевірка правильності оцінки і списання зворотних відходів, супутньої продукції

Перевірка правомірності віднесення витрат до загально-виробничих та їх розподілу

Перевірка правильності списання нерозподілених загально-виробничих витрат

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 19. | Перевірка правильності розподілу і списання частини загально-виробничих витрат, які входять до виробничої собівартості |  |  | |  | | |
| 20. | Перевірка правильності обліку напівфабрикатів власного виробництва. |  |  | |  | | |
| 21 | Перевірка списання витрат від браку, документальне оформлення браку |  |  | |  | | |
| 22 | Перевірка результатів проведення інвентаризації незавершеного виробництв та її відображення в бухгалтерському обліку. |  |  | |  | | |
| 23. | Перевірка правильності оприбуткування готової продукції в натуральних показниках |  | |  | |  |  |
| 24. | Перевірка правильності розподілу витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом |  | |  | |  |  |
| 25. | Перевірка правильності ведення обліку витрат допоміжних виробництв |  | |  | |  |  |
| 26. | 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 |  | |  | |  |  |
| 27. | Перевірка показника "нормальна потужність" та обґрунтування вибору одиниці "нормальної потужності" |  | |  | |  |  |
| 28. | Перевірка порядку розрахунку понаднормативних виробничих витрат |  | |  | |  |  |
| 29. | Проведення арифметичного контролю показників собівартості за даними зведеного обліку |  | |  | |  |  |
| ЗО. | Формування пакета документів, які передаються іншим аудиторам для подальшого аналізу й обробки |  | |  | |  |  |
| 31. | Складання аудиторського звіту і подання його спільно з робочою документацією керівнику групи |  | |  | |  |  |

Склав

Перевірив

Ознайомився

При проведенні перевірки витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) аудитору необхідно пам'ятати, що інформація, яку надає розділ II "Елементи операційних витрат" звіту за ф. 2 "Звіт про фінансові результати", й інформація про витрати виробництва за рахунком 23 "Основне виробництво" не є тотожними.

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 сумам за аналітичними рахунками.

Зразок

Аудиторська фірма

Суб'єкт господарювання

Період перевірки

Термін перевірки

**РЕЗУЛЬТАТИ ПЕРЕВІРКИ ОРГАНІЗАЦІЇ АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Способи** | **Прийняті обліковою політикою способи організації аналітичного обліку** | **Відповідність обліковій політиці** | **Встановлені порушення у веденні аналітичного обліку (так (+)ні(-)** | **Примітки аудитора** |
| **так (+) ні(-)** | **так(+) ні(-)** |
| **1** | **2** | | **3** | **4** |
| За видами витрат |  |  |  |  |
| За видами продукції (робіт, послуг), що випускаються |  |  |  |  |
| Групування витрат за місцями виникнення та іншими ознаками |  |  |  |  |
| Калькуляційний облік здійснення в окремій системі рахунків |  |  |  |  |
| За підрозділами підприємства |  |  |  |  |
| За іншими ознаками |  |  |  |  |

Виконав

Перевірив

Ознайомився

Зразок

Аудиторська фірма.

Суб'єкт господарювання

Період перевірки

Термін перевірки

**ПЕРЕВІРКА ВІДПОВІДНОСТІ ЗАЛИШКІВ НЕЗАВЕРШЕНОГО ВИРОБНИЦТВА У РЕГІСТРАХ СИНТЕТИЧНОГО Й АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **з/п** | | **Показники** | | **Дата** | | | | | | |
| **31.03** | | **30.06** | | **30.09** | | **31.12** |
| **1** | | **2** | | **3** | | **4** | | **4** | | **5** |
| І. | | Залишок у фінансовій звітності (Баланс) | |  | |  | |  | |  |
| 2. | | Залишок у Головній книзі | |  | |  | |  | |  |
| 3. | Залишок у журналі-ордері | |  | |  | |  | |  | |
| 4. | Сума залишків за аналітичними рахунками | |  | |  | |  | |  | |
| 5. | Сума незавершеного виробництва за даними інвентаризаційних описів | |  | |  | |  | |  | |
| 6. | Відхилення між даними:   * фінансової звітності і зведеного синтетичного обліку (Головної книги) * зведеного синтетичного обліку і регістрів синтетичного обліку * регістрів синтетичного обліку і сумою залишків за аналітичними рахунками * аналітичного обліку й інвентаризаційних описів | |  | |  | |  | |  | |

Виконав

Перевірив

Ознайомився

# ТЕМА. Аудит процесу збуту і формування фінансових результатів

Мета, завдання, джерела інформації, нормативно-правова база аудиту. Об’єкти аудиту.

План і програма аудиту.

Аудит доходів і результатів від операційної діяльності.

Аудит формування фінансового результату, його використання і розподілу.

Важливим об'єктом маркетингового аудиту є аудит збутової політики підприємства, оцінювання ефективності якої набуває великого значення в наслідок загострення конкурентної боротьби за ринку збуту, збільшення витрат на реалізацію товарів, а також підвищення вимог споживачів до якості обслуговування.

**Збут (місце (place), розподіл)** — дії підприємства, спрямовані на збільшення доступності його товарів для цільового споживчого сегмента.

**Збутова політика** або політика розподілу — це діяльність підприємства щодо планування, реалізації та контролю руху товарів від виробника до кінцевого споживача з метою задоволення потреб споживачів та отримання фірмою прибутку. Основна мета збутової політики — організація ефективної системи збуту. Одним з основних факторів, що визначає виживання підприємств та їх цілеспрямований розвиток є ефективність системи збутової діяльності.

**Збутова діяльність** — цілісний процес, що охоплює планування обсягів реалізації товарів з урахуванням наміченого рівня прибутку; пошук та вибір найкращого партнера — постачальника або покупця; проведення торгів, включаючи встановлення ціни, відповідної до якості товару й інтенсивності попиту; виявлення та використання факторів, здатних прискорити збут продукції і збільшити прибуток від реалізації.

Для того, щоб збутова політика була ефективною та прибутковою, проводять маркетинговий аудит системи збуту підприємства.

**Маркетинговий аудит системи збуту** — це комплексна оцінка результатів збутової діяльності шляхом всебічного, періодичного та незалежного аналізу збутових операцій підприємства. У результаті проведення маркетингового аудиту системи збуту підприємства повинні бути вирішені питання про вибір найефективнішої системи каналів та методів збуту щодо конкретно визначених ринків.

Розробці рекомендації щодо покращення збутової політики передують оцінювання ефективності існуючої збутової системи як у цілому, так і за окремими її елементами і з'ясування відповідності збутової політики конкретним ринковим умовам. Аналізу піддаються не лише кількісні показники обсягів реалізації конкретних продуктів за окремими сегментами, регіонами, а й весь комплекс чинників, що мають вплив на обсяг реалізації, організацію реалізаційної мережі.

**Головна мета аудиту системи збуту** полягає у визначенні ефективності кожного елементу цієї системи, оцінюванні діяльності апарату збуту та розробці рекомендацій щодо підвищення ефективності діяльності підприємства у цій сфері.

Тому основними завданнями аудиторів є:

* аудит витрат обігу, що передбачає зіставлення фактичних збутових витрат стосовно кожного каналу збуту із запланованими показниками для того, щоб виявити необґрунтовані витрати, що виникають у процесі руху товарів і підвищити рентабельність існуючої системи збуту;
* аудит організації стимулювання збуту (оцінювання повноти використання різноманітних засобів);
* аудит методів і прогнозу збуту;
* виявлення різноманітних ризиків у сфері збуту та визначення механізмів внутрішнього контролю, що запобігають їм або мінімізують їх;
* діагностика збутового потенціалу підприємства;
* аудит управління запасами на підприємстві. Предмет маркетингового аудиту системи збуту складають:
  + цілі і стратегії збуту, плани (прогнози) збутової діяльності;
  + організаційні процеси і структури;
  + маркетингові заходи стимулювання збуту (засоби стимулювання споживачів, торгових посередників, торгового персоналу підприємства);
  + форми і методи збуту.

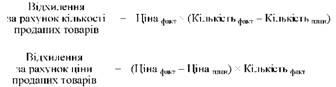
Аудит збуту передбачає перевірку таких показників:

* + обсягу продажу (в натуральному і грошовому виразах), виконання плану збуту, відхилень планових і фактичних показників збуту;
  + оборотності товарних запасів.

Відсоток виконання плану збуту розраховується наступним чином:

https://pidruchniki.com/imag/market/kor_ma/image100.jpg

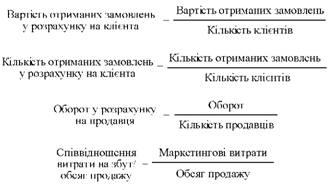
Далі аналізується відхилення планових і фактичних показників збуту, а також роль у зменшенні обсягів збуту, яку зіграли окремі фактори, а саме: кількість проданих товарів і ціна:



Аудит обсягу продажу можна доповнювати аналізом збуту за сегментами споживачів, територіями, продуктами, каналами збуту.

Аудит збуту передбачає перевірку результатів діяльності служби збуту, що характеризують показники ефективності збуту:

* + зростання/зменшення вартості замовлень порівняно з минулим роком;
  + вартість/кількість отриманих замовлень на одного клієнта;
  + оборот у розрахунку на одного продавця;
  + співвідношення "витрати на збут/обсяг продажу".



Крім обсягу збуту необхідно перевірити структуру та динаміку витрат. Витрати на збут включають усі витрати служби збуту та інших підрозділів компанії, які виконують функції, пов'язані з продажем товару.

Серед можливих причин відхилень за витратами на збут можуть бути

такі:

* недостатній рівень організації збуту;
* недостатньо ефективні канали розподілу;
* неефективна обробка замовлень;
* значні витрати на оплату праці збутового персоналу, на відрядження,

телефонні витрати, транспортні витрати, витрати на пальне, витрати на рекламу і стимулювання збуту;

* + висока плинність збутового персоналу;
  + висока орендна плата тощо.

Аудит збуту не обмежується лише констатацією ситуації, що склалася та причин, що її зумовлюють, а також передбачає аналіз динаміки обсягу продажу і прогнозування розвитку ринку, приклад якого наведено у практичному завданні 9.1.

Аудит збуту передбачає аналіз кількості оборотів товарних запасів та кількості днів, протягом яких здійснюється один оборот матеріальних запасів протягом року.



Оборотність товарних запасів — важливий показник ліквідності запасів підприємств. Кожне підприємство прагне до якнайшвидшого руху свого капіталу, і спосіб досягнення визначеної мети — це утримання запасів товарно-матеріальних цінностей на такому низькому рівні, який лише можливий без будь-якого серйозного ризику (щодо можливості задоволення попиту). Однак, чим ширший асортимент продукції, яку пропонують, тим більше запасів необхідно для задоволення попиту. Якщо підприємство розширює асортимент товарів, тоді збільшення питомої ваги запасів у структурі активів — цілком нормальне й об'єктивне явище. При незадовільних

показниках оборотності, здійснюючи аудит системи збуту, вагому увагу слід приділити аудиту управління запасами.

Процес управління збутовою політикою повинен відбуватися безперервно і мати циклічний характер, оскільки тільки за таких умов можна своєчасно виявити проблеми й адаптуватися до змін у зовнішньому середовищі.

Процес управління збутовою політикою складається з трьох основних етапів: маркетингового планування збуту, організації збутової діяльності та маркетингового контролю збуту.

На етапі маркетингового планування збуту виникає необхідність діагностування проблем, пов'язаних з управлінням збутом, що мають місце у підприємстві, аналізу нестабільності зовнішнього середовища, аналізу життєвого циклу бізнесу, вибору стратегічного напрямку і розробки системи стратегічних маркетингових цілей у сфері збуту.

У процесі організації збутової діяльності необхідно проводити структурну діагностику, яка передбачає аналіз якості процедури збуту, оцінку заходів мерчандайзингу і додаткових послуг.

У процесі маркетингового контролю збуту здійснюється аудит системи управління збутовою політикою, діагностика процесу управління збутовою політикою, оцінка ефективності управління збутовою політикою та коригувальні дії. Розглянемо кожний із цих етапів.

Маркетингове планування збуту є найбільш важливим етапом управління збутовою політикою, оскільки від ефективності планування залежить подальша результативність усієї системи управління підприємством. Діагностика процесу маркетингового планування збуту передбачає здійснення послідовності таких дій:

^ оцінка нестабільності макросередовища підприємства; оцінка нестабільності середовища безпосереднього оточення; визначення стадії життєвого циклу підприємства;

^ аналіз життєвого циклу бізнесу;

^ аналіз цільового ринку; вибір стратегічного напрямку;

^ розробка системи цілей у сфері збуту;

^ розробка системи маркетингових стратегій управління збутом.

Сукупність дій зовнішніх факторів формує певний рівень нестабільності зовнішнього середовища. Як наслідок цього, доцільність застосування на підприємстві певної системи управління.

Оцінку ступеня нестабільності зовнішнього середовища доцільно проводити у розрізі факторів макросередовища і факторів безпосереднього оточення за допомогою шкали Ансоффа (табл. 9.1). Для цього необхідно відібрати фактори макросередовища і фактори безпосереднього оточення, що найближчим часом будуть найбільш нестабільними.

Після оцінки нестабільності зовнішнього середовища доцільно визначити стадію життєвого циклу підприємства, яка є основою для формування маркетингової політики підприємства, обумовлює вибір його

поведінки на ринку, інструментів управління, а отже, є одним з основних факторів формування збутової політики підприємства [74, с. 120-139].

Для визначення стадії життєвого циклу підприємства доцільно використовувати відповідну шкалу.

Після визначення стадії життєвого циклу підприємства треба проаналізувати відносне становище підприємства на ринку. Аналіз відносної позиції досліджуваних підприємств на ринку доцільно проводити за такими параметрами, як ринкова частка, обсяг продажу, рівень рентабельності, якість товарів, широта і глибина асортименту, рівень обслуговування, ступінь прихильності покупців та імідж підприємства з використанням методу експертних оцінок за 5-бальною шкалою: 1 бал - низький рівень; 2 бали - незначний; 3 бали - середній; 4 бали - достатній; 5 балів - високий.

Таблиця ШКАЛА ОЦІНКИ СТУПЕНЯ НЕСТАБІЛЬНОСТІ ЗОВНІШНЬОГО СЕРЕДОВИЩА

ПІДПРИЄМСТВА ЗА АНСОФФОМ

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Характеристик и нестабільності зовнішнього середовища | Стадії нестабільності зовнішнього середовища за певної кількості балів | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| стабільність | реакція на проблеми | передбачення | дослідження | творчість |
| 1 | Ступінь звичності події | Звична подія | Подія звична у межах екстраполяці ї досвіду | Неочікувана подія, але така, що має аналоги у минулому | | Нова неочікувана подія |
| 2 | Темп зміни події | Зміни відбуваютьс я повільніше, ніж відповідна реакція підприємств а | Зміни відбуваютьс я повільніше, ніж відповідна реакція підприємств а або адекватно їй | Події розвиваються адекватно реакції підприємства | Зміни відбуваються швидше, ніж відповідна реакція підприємства | |
| 3 | Можливість прогнозування | Майбутнє можна прогнозуват и за аналогією з минулим | Майбутнє можна прогнозуват и за аналогією з минулим або шляхом екстраполяці ї | Передбаченн я майбутнього шляхом екстраполяції  , можна прогнозувати серйозні проблеми і нові можливості | Майбутнє можна прогнозуват и частково за слабкими сигналами | Майбутнє можна прогнозуват и за слабкими  сигналами або не можна зовсім |

**Тема. Аудит процесу інвестування.**

Мета, завдання та інформаційне забезпечення аудиту капітальних та фінансових інвестицій.

Застосування Міжнародного стандарту аудиту 315 та 610.

План і програма аудиту. Об’єкти аудиту. Особливості методики аудиту капітальних інвестицій.

Основи аналізу ефективності капітальних інвестицій. Аудит довгострокових фінансових інвестицій.

Перевірка розрахунку амортизації, дисконту та премії. Аудит поточних інвестицій.

Аудит доходів фінансової та іншої діяльності (аудит доходів від участі в капіталі, інших доходів від інвестицій, інших доходів).

**Закон України "Про інвестиційну діяльність" Інвестиції –** це грошові, майнові, інтелектуальні цінності, що вкладаються в об’єкти підприємницької та інших видів діяльності з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту.

За словами докт.екон.наук Андрія Гайдуцького, світовий ринок прямих інвестицій дуже монополізований – лише 20 країн світу отримують близько 80% всіх інвестицій. Так, у 2017 році з 1,4 трлн дол. інвестицій 1,1 трлн надійшли в 20 країн, а 183-м дісталося всього- на-всього 300 млрд (або 1,6 млрд в розрахунку на країну).

Але серед цих 183-х є 33 країни з рейтингом А-ААА – вони залучають близько половини з 300 млрд дол. Значну частину з того, що залишилось, отримують 73 країни з рейтингом В-ВВВ.

«Решта 77, включаючи Україну, конкурують за решту «крихт» інвестицій. І ця тенденція не змінюється вже 20 років. Навіть у найбільш сприятливі роки, коли інвестори легше і швидше роздавали інвестиції, група «183 країн» отримувала все ті ж 10-20 %», – підкреслює Андрій Гайдуцький.

Він також зазначає, що складається враження, буцім іноземні інвестори – це закритий клуб, члени якого майже не бажають інвестувати в треті економіки. Тут практично всім заправляють шість англосаксонських країн, які отримують 0,5 трлн дол., або понад 30% усіх прямих інвестицій.

Як наголошує експерт, що стосується України, то вона всі 23 роки перебуває в третій групі другого ешелону найменш привабливих для інвесторів країн. І з кожним роком частка України у світових обсягах інвестицій скорочується. Так, у 2013-му році вона становила вже менше 0,2%.

**Завдання аудиту інвестиційної діяльності** полягає у сприянні найбільш раціональному використанню майнових та інтелектуальних цінностей при створенні і модернізації основних фондів, реалізації цільових комплексних програм економічного і соціального розвитку України через капітальні та фінансові інвестиції.

**Об’єктами аудиту інвестиційної діяльності** є інвестиційні проекти, заново створювані основні фонди і обігові кошти у всіх галузях і сферах господарства, цінні папери, цільові вкладення засобів, науково-технічна продукція, інтелектуальні права, витрати на капітальне будівництво, введення в дію об’єктів і виробничих потужностей, бухгалтерський облік і звітність по інвестиційній діяльності.

**Особливість об’єктів аудиту інвестиційної діяльності** полягає у тому, що ці об’єкти у сукупності є самостійним видом діяльності, здійснюваним підприємством разом з основною діяльністю. До них належать інвестиційні вкладення у майнових і інтелектуальних цінностях, інвестиційну й інноваційну діяльність, яка включає планування і фінансування капітальних вкладень, збалансованість ресурсами, а також виконання цих планів і відображення їх у бухгалтерському обліку і звітності.

Основні завдання аудиту процесу інвестування доцільно розмежовувати послідовністю його проведення на три основні етапи. Загальна схема запропонованих етапів наведена за допомогою рис.1.



**Аудит процесу**

Відповідність реалізації

інвестиційного проекту

Підтвердження достовірності та ефективності

інвестиційних витрат

**Інвестиційний аудит (аудит інвестиційної діяльності)**



**ЕТАПИ**

**Поточний аудит реалізації**

**інвестиційних проектів**

**Аудит**

**інвестиційних проектів**

**Рис. 1. Етапи аудиту процесу інвестування**

Оцінка

інвестиційних ризиків

Розробка або оцінка

інвестиційного проекту

Оцінка економічного середовища

Визначення та обґрунтування інвестиційної стратегії

Підтвердження достовірності розподілу

фінансових результатів

Оцінка ефективності та доцільності подальшої

Оцінка ефективності системи управління

Повнота та виконання

інвестиційних зобов’язань

Підтвердження повноти відображення

інвестиційних процесів в

фінансовій звітності

Міжнародний стандарт аудиту 315 розглядає відповідальність аудитора за ідентифікацію й оцінку ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності шляхом розуміння суб’єкта господарювання і його середовища, включаючи його внутрішній контроль. Ціллю аудитора є ідентифікація й оцінка ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки на рівні фінансового звіту та тверджень через розуміння суб’єкта господарювання і його середовища, включаючи його внутрішній контроль, забезпечивши у такий спосіб основу для розробки і впровадження дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення. Такий підхід дозволяє аудитору оцінити діяльність підприємства та сформувати правильний висновок на вимогу інвестора.

**При аудиті фінансових та капітальних інвестицій даються відповіді на такі питання:**

* + склад та структура фінансових інвестицій;
  + формування балансової вартості придбаних цінних паперів, визначення витрат на їх придбання;
  + джерела придбання цінних паперів і відображення в обліку коштів, використаних на фінансові вкладення;
  + правильність зберігання цінних паперів, оплата послуг депозитарію, наявність депозитарного договору;
  + правильність документального оформлення і відображення в обліку операцій з цінними паперами;
  + достовірність визначення і відображення в обліку фінансових результатів від реалізації цінних паперів;
  + повнота сплати державного мита за операції з цінними паперами,
  + експертиза капітальних вкладень і введення у дію об’єктів та виробничих потужностей,

експертиза створення та впровадження нової техніки;

* експертиза будівельно-монтажних і ремонтних робіт;
* аудиторська експертиза інвестиційних проектів.

Порядок організації та проведення аудиту капітальних

і фінансових інвестицій підприємства показано у табл. 1.

***Порядок організації та проведення аудиту капітальних і фінансових інвестицій підприємства***

Таблиця 1

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№ з/п** | **Показники** | **Аудит капітальних інвестицій** | **Аудит фінансових інвестицій** |
| 1 | Мета проведення аудиту | Перевірка твердження, що капітальні інвестиції належать підприємству, перевірка відповідності оцінки та класифікації, а також достовірності відображення залишків капітальних інвестицій у звітності | Перевірка реальності фінансових інвестицій, правильності розподілу на довгострокові та поточні, правильності ведення бухгалтерського та податкового обліку, взаємоузгодження форм фінансової звітності |
| 2 | Нормативна база аудиту | Бізнес-план, інвестиційний проект, кошториси, форма № 2-КБ, акти прийняття робіт, «Капітальні інвес- тиції», рах. 15, «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», рах. 63, форми № 1 та 5, звітність за капітальними вкладеннями | Бізнес-план, інвестиційний проект, договори, кошториси, облікова політика, П (С) БО 12 «Фінансові інвестиції», П (С) БО 13 «Фінансові інструменти»,  «Довгострокові фінансові інвестиції», рах. 14, «Поточні фінансові інвестиції», рах. 35, форми № 1 та 3, звітність за фінансовими інвестиціями |
| 3 | Зміст об’єкту перевірки | Придбання та реалізація необоротних активів підприємства | Придбання та реалізація фінансових інвестицій – активів, що утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (процентів, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора |
| 4 | Вивчення стану внутрішньог о контролю, особливості | Витрати належним чином відображені у обліку, записи з придбання, виготовлення відображені достовірно щодо рахунку, суми, періоду, фізичні втрати не допускаються | Операції з фінансовими інвестиціями належним чином відображені в облікових документах, операції реєструються вчасно і точно у рахунку, сумі та періоді, цінні папери та інші інвестиції належним чином класифіковані та оцінені |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 5 | Аудиторсь кі процедури.  Особливос ті проведення | Вибіркова перевірка, розрахунок, зіставлення, інвентаризації, економічний аналіз, контрольні заміри, можливо залучення фахівців з технології будівництва | Вибіркова перевірка, розрахунок, зіставлення, інвентаризації, економічний та фінансовий аналіз, можливо залучення фахівців з інвестиційного менеджменту. Набуття права власності, інвестиції за методом участі у капіталі, зв’язок з цінними паперами |

# Аудит капітальних інвестицій.

**Капітальні інвестиції** - інвестиції у придбання або виготовлення власними силами для власного використання матеріальних та нематеріальних активів, термін служби яких перевищує один рік.

**До основних завдань**, які вирішуються у межах 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 проектованих виробництв;
  + підтвердження реальності наданих фінансових звітів.

**Дослідна інформація для здійснення** аудиту капітальних інвестицій міститься в таких документах:

— ліцензія на будівництво;

— договір купівлі-продажу;

— банківські виписки про списання та зарахування коштів;

— договір підряду на виконання будівельних, монтажних, ремонтних робіт;

— звіти матеріально відповідальних осіб;

— акти приймання-передавання виконаних будівельно- монтажних робіт форми № КБ-2;

— довідки про вартість та обсяги виконаних робіт підряду форма № КБ-3, які складають щомісячно за наявності таких робіт;

— видаткові накладні;

— відомість 4.1 «Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій»;

— акти про використання матеріалів замовника;

* акти списання, ліквідації основних засобів, а також матеріалів;
* кошторисний розрахунок вартості будівництва;
* інвентаризаційний опис;
* інші документи.

**Особливість методів аудиту капітальних інвестицій** полягає у використанні, в першу чергу, таких органолептичних прийомів як:

* інвентаризація;
* контрольні обміри;
* технологічний контроль;
* експертизи різних видів;
* і ін. методи для дослідження якості об'єктів капітальних робіт у відповідності із затвердженою проектно-кошторисною документацією.

**І етап. Аналіз інвестиційних проектів.** Даний етап розпочинається з найбільш вагомих показників, до яких належать обсяг реалізації продукції (робіт, послуг) на ринку, собівартість, рентабельність. При цьому визначають, наскільки реальна концепція продукту і чи виконуватиме він ті функції, які декларуються авторами проекту. Аудитор вивчає, яким чином можна оцінити функціональні і споживчі якості продукту, його дизайн порівняно; із продуктами конкурента, наскільки продукт відповідає найбільш поширеним міжнародним і національним стандартам; залежність збуту продукту від реалізації інших, супутніх, продуктів. Одночасно аудитор визначає можливість оцінки потенціалу розвитку продукту, наприклад вірогідність створення на його основі інших конкурентоспроможних продуктів із високою прибутковістю.

**Визначальне значення для експертизи проекту** має характеристика ринку. Ринок досліджується за такими аспектами: оцінка потенціалу ринку, його масштаб (міжнародний, національний, регіональний, локальний); готовність ринку до приймання цього продукту; ціна продукту порівняно з ціною на таку продукцію в конкурента; оцінка готовністі мережі розподілу і реалізації продукції; тенденція попиту; потреба у рекламі; тривалість часу для досягнення обсягів збуту продукції, передбаченої проектом, та ін.

**Наступним елементом аналізу інвестиційного проекту є оцінка стану науково- дослідної і конструкторська технологічної підготовки виробництва продукції за проектом.** Така оцінка проводиться за такими параметрами; стадія готовності продукту; оцінка стану дослідження і розробки; технологічність продукту; складність підготовки виробництва; потреба в технологічному устаткуванні; наявність сировинної бази, матеріалів і енергетичних ресурсів для серійного виробництва продукту; потреба і можливість виробничої кооперації; відповідність персоналу вимогам проекту; потреба у сервісному обслуговуванні.

**Юридичні аспекти** вивчаються аудитором за такими напрямами: відповідність продукту і технології його виробництва поточному і перспективному законодавству; рівень патентно-ліцензійного захисту; відповідність проекту нормам безпеки та екології.

**Фінансові аспекти** визначаються аудитором за такими показниками: потреба і сума інвестицій; прогнозний прибуток від реалізації проекту; строк окупності проекту.

На підставі проведеного дослідження аудитор розраховує інтегральний показник ефективності проекту і складає експертний висновок на інвестиційний проект.

Оцінюючи проект, керівники компаній вирішують питання, чи відповідає він меті і завданням компанії та наскільки великий ризик втрати вкладених коштів. У цьому вони не завжди можуть дійти згоди, оскільки кожний із них має власне уявлення про прибуток, ризик, строки впровадження проекту та відповідність його меті і завданням компанії, а часто і про її можливості. Це пов’язано з тим, що багато компаній не мають стратегічних планів, а ті, що складають такі плани, обирають описову декларативність, а не чітко сформульовану мету, виражену в конкретних показниках, які мають бути досягнуті компанією у майбутньому, виміряні і проконтрольовані. Це не рідко створює конфліктні ситуації, оскільки в умовах підвищеного рівня інфляції необхідно раціонально розподілити ресурси між короткостроковими, високодоходними проектами, які сприяють відновленню оборотних коштів, та інвестиціями у довгострокові проекти, котрі у віддаленій перспективі забезпечать високі і стабільні доходи.

**Стратегічний план компанії** повинен відповідати на такі запитання: яка мінімальна величина прибутку і який дохід на вкладений капітал від проекту прийнятний для компанії; який максимально припустимий обсяг інвестицій; строк реалізації проекту, який є оптимальним; яка частина ресурсів буде направлена на коротко- і довгострокові проекти; який буде імідж компанії від впровадження конкретного проекту; який ризик можна вважати високим; проекти якого типу і масштабу відповідають організаційним і фінансовим можливостям компанії. Ці питання має вирішувати аудиторська експертиза.

**ІІ етап. Контроль за виконанням плану капітальних інвестицій.** Здійснюється аудитором за їх обсягом, видами, структурою і призначенням, а також виявляються позапланові капітальні інвестиції. Причини відхилень від плану по кожному з його показників ретельно досліджуються аудитором як за даними облікових регістрів, так і за первинними документами. При цьому перевіряють додержання строку введення об'єктів у експлуатацію згідно з актами державних приймальних комісій, при наявності затверджених актів органами, які призначили ці. комісії. Якщо акт не затверджений відповідними органами, то об'єкт не можна включати у звітність і зараховувати у виконання плану введення в експлуатацію.

Оскільки капітальні вкладення здійснюються в основному підрядними будівельними організаціями, то обов’язком замовників є забезпечення їх проектно-кошторисною документацією. Замовник відповідає перед підрядником за своєчасність розробки і затвердження проектно-кошторисної документації, її здачу підрядною будівельною організацією в терміни, передбачені договором, і належної якості. Тому проектно-кошторисна документація включається у ноу-хау і розглядається аудитом як об’єкт контролю, що представляє інтелектуальну цінність.

**Особливій перевірці підлягає** капітальне будівництво, виконане за договорами з підрядними організаціями. Своєчасність і правильність розрахунків з підрядними організаціями по виконаних роботах аудитор перевіряє за аналітичним рахунком

«Розрахунки з постачальниками і підрядчиками». За завищення обсягів і вартості виконаних будівельно-монтажних робіт, у тому числі вартості обладнання, включеного до обсягу капітальних інвестицій, але фактично не зданого демонтажу, проектно-пошукових і ремонтно-будівельних робіт, які є підставою для одержання коштів, будівельно-монтажні підрядні організації і забудовник сплачують банку штраф. Аудитором перевіряється кожний випадок сплати установі банку штрафу, визначаються особи, відповідальні за вчинення приписок робіт і заподіяння матеріальної шкоди, а також з'ясовується, яких заходів вжито керівництвом підприємства щодо відшкодування збитку.

**Перевіряючи акти на приймання** забудовником від підрядчика виконаних етапів будівельно-монтажних робіт, об'єктів і споруд, аудитор встановлює, чи дотримувались правила приймання цих робіт, чи не було випадків завищення обсягів і вартості їх.

Така перевірка проводиться за допомогою таких прийомів контролю як: зустрічна перевірка та контрольні обміри. Зустрічній перевірці підлягають документи на виконані роботи, відображені у бухгалтерському обліку забудовника, і дані установи банку, яка фінансує і кредитує забудовника, вивчаючи акти контрольного обміру.

**Контрольні обміри** - це сукупність методичних прийомів встановлення достовірності фактично виконаних обсягів будівельно-монтажних робіт. Організація і методика проведення контрольних обмірів передбачені нормативними документами про порядок проведення контрольних обмірів будівельно-монтажних і ремонтних робіт. Контрольні обміри здійснюються на місці виконання робіт на об'єктах. При цьому перевіряється правильність обсягів будівельно-монтажних і ремонтних робіт, указаних у документах, які подані підприємством банку, для одержання коштів.

Перед проведенням контрольного обміру аудитори складають зведену відомість робіт на підставі наявних документів. Підприємству-забудовнику і підприємству- підрядчику повідомляють про час і місце проведення контрольного обміру з проханням виділити своїх представників для участі в обмірі і підписанні акта.

**Перевірка обсягів і вартості виконаних** будівельно-монтажних і ремонтних робіт здійснюється вимірюванням їх у натурі і зіставленням з даними обліку цих робіт у замовника і підрядчика, а також даними проектно-кошторисної документації. До виходу на об'єкт будівництва для заміру робіт у бухгалтерії перевіряється обґрунтованість одержаних коштів за виконані роботи. **Камеральна (**документальна) перевірка полягає у правильності застосування розцінок, поправочних коефіцієнтів, норм накладних витрат; включенні до вартості виконаних робіт витрат, які не відносять до будівельно-монтажних робіт (придбання обладнання, яке не потребує монтажу, виплати за вислугу років та ін.), виконання робіт на непланових об'єктах або тих, що не мають проектно-кошторисної документації. Виявлення завищення обсягів робіт оформляють відповідним документом.

При проведенні контрольних обмірів використовуються також документи проектних організацій, які відносять до об'єктів контрольного обміру. Якщо на підприємствах не ведеться облік робіт, виконаних на підконтрольному об'єкті обміру, документи зіставляють із затвердженою проектно-кошторисною документацією.

Правильність оплати виконаних робіт по конструкціях, обмір яких утруднюється, перевіряють за робочими кресленнями і специфікаціями за умови встановлення конструкцій у проектне положення. Крім того, використовуються наявні на будові первинні документи (наряди на оплату праці, змінні рапорти), які підтверджують факт виконання робіт.

**Обсяги закритих робіт** (фундаменти, конструкції підлоги, автомобільні дороги, траншеї із вкладеними в них трубопроводами та ін.) перевіряють на підставі актів на закриті роботи, затверджених підприємством-замовником і генеральним підрядчиком за участю банку. В разі відсутності на будові таких актів обсяг виконаних робіт визначають за робочими кресленнями, а в необхідних випадках установа банку має право вимагати від генерального підрядчика розкриття робіт за його рахунок.

Якщо при контрольних обмірах об'єктів, розрахунки за які провадяться за договірними ціпами, встановлені не повністю завершені роботи, то їх включають до акта невиконаних робіт за тією самою вартістю.

**При виявленні контрольними обмірами** нерівноцінної заміни матеріалів і конструкцій на більш дешеві (наприклад, паркетної підлоги на дощану, обмурування стін кахелем та масляне пофарбування та ін.) у відомість перерахунку, яка додається до акта, включається вартість фактично вкладених матеріалів, деталей і конструкцій, а подорожчання їх вартості відносять до завищення вартості робіт.

Результати контрольного обміру оформляються актами і відомостями перерахунку вартості робіт за участю замовника і підрядчика. Акт підписується аудитором, замовником і підрядчиком.

# Аудит фінансових інвестицій.

**Фінансові інвестиції** – це активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигід для інвестора.

**Не всі вкладення капіталу є фінансовими інвестиціями.** Так, у будь-якої юридичної особи, зайнятої у сфері матеріального виробництва або торгівлі, вилучення ресурсів у вкладення з метою отримання доходу будуть означати фінансові вкладення. В організаціях, що зайняті у фінансовій сфері і є професійними учасниками ринку цінних паперів, фінансові вкладення не є вилученням ресурсів І, як наслідок, не є фінансовими вкладеннями. Для названих організацій робота з цінними паперами, що придбані за рахунок власних коштів і за рахунок коштів клієнтів, буде становити предмет їхньої основної (статутної) діяльності.

**До фінансових інвестицій** організації відносяться: державні і муніципальні цінні папери, цінні папери інших організацій, зокрема боргові, в яких дата і вартість погашення визначена (облігації, векселі); внески в статутні капітали інших організацій; надані іншим організаціям позики, депозитні вклади в кредитних організаціях, дебіторська заборгованість, придбана на підставі поступки права вимоги, і ін.

**Розрізняють** поточні і довгострокові фінансові інвестиції.

**Під поточними фінансовими інвестиціями** розуміються фінансові інвестиції на термін, що не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, котрі є еквівалентами грошових коштів).

**Під довгостроковими фінансовими** інвестиціями розуміються фінансові інвестиції на період понад один рік, а також усі інші інвестиції, котрі не можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент.

**Довгостроковими інвестиціями** можуть бути також і вкладення, які спочатку планувалося здійснювати на термін менше одного року у разі, якщо, виходячи із ситуації на ринку, підприємство визнає за неможливе їх реалізацію протягом короткого періоду. Ідеться про низьколіквідні або неліквідні активи.

**У довгострокові фінансові інвестиції** можуть здійснюватися вкладення підприємства з метою одержання прибутку, здобуття контролю над іншими підприємствами, одержання доступу на певний сегмент ринку, створення інтегрованих корпоративних структур, диверсифікації діяльності тощо.

Зазначимо, що через інструментарій довгострокових фінансових інвестицій можна опосередковано здійснювати реальні інвестиції. Наприклад, замість вкладання коштів у придбання основних засобів для розвитку нового виробництва можна придбати контрольний пакет корпоративних прав підприємства, яке володіє відповідними необоротними активами, чи заснувати дочірнє підприємство, наділивши його статутним капіталом, за рахунок якого будуть здійснені реальні інвестиції.

Довгострокові фінансові інвестиції **в балансі підприємства-інвестора**

відображаються за такими позиціями:

* довгострокові фінансові інвестиції, котрі обліковуються за методом участі в капіталі,
* інші фінансові інвестиції.

**До складу довгострокових фінансових інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі, належать**:

* інвестиції в асоційовані підприємства, тобто підприємства, в яких інвестору належить блокувальний (понад 25 %) пакет акцій (голосів) і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора;
* вкладення у дочірні підприємства, тобто підприємства, що перебувають під контролем материнського (холдингового) підприємства (контроль — вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства з метою одержання вигод від його діяльності). При з’ясуванні питання про віднесення підприємства до категорії дочірніх вирішальну роль відіграє ступінь впливу інвестора при прийнятті рішень стосовно ключових питань господарської діяльності об’єкта інвестування;
* вкладення в спільну діяльність, тобто господарська діяльність зі створенням юридичної особи, яка є об’єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

**До поточних фінансових інвестицій належать** вкладення підприємством тимчасово вільних коштів у банківські депозити, короткострокові цінні папери та інші дохідні фінансові інструменти з метою формування ліквідних резервів та одержання доходів. Поточне фінансове інвестування може здійснюватися також у рамках політики рефінансування дебіторської заборгованості.

**Поточними фінансовими інвестиціями, крім того**, вважаються векселі, якщо вони використовуються як цінний папір. Зокрема, за позицією

«поточні фінансові інвестиції» можуть бути відображені векселі, що придбаваються нижче за номінальну вартість з метою зарахування кредиторської заборгованості в сумі номіналу векселя.

**Окрім цього, поточними можуть бути** й інвестиції в асоційовані, дочірні підприємства та спільну діяльність зі створенням юридичної особи, якщо вони придбані та утримуються виключно для продажу протягом 12 місяців з дати придбання, або відповідні асоційовані чи дочірні підприємства ведуть діяльність в умовах, які обмежують їх здатність передавати кошти інвестору протягом періоду, що перевищує 12 місяців.

**На відміну від довгострокових фінансових інвестицій, поточне інвестування не потребує** наявності відповідних фінансових джерел, зокрема прибутку, інших позицій власного капіталу чи довгострокових позичок. Основою прийняття рішень про поточні фінансові інвестиції є інформація, наведена в оперативному фінансовому плані (бюджеті ліквідності). Якщо з плану випливає, що в окремих періодах у підприємства очікується тимчасовий надлишок грошових коштів, то слід прийняти рішення стосовно їх раціонального використання, зокрема вкладення в легколіквідні прибуткові інвестиції.

**Необхідно звернути увагу на те, що не відносяться** до категорії фінансових інвестицій:

* власні акції організації, викуплені акціонерними товариствами у інших акціонерів для подальшого перепродажу або анулювання;
* векселі, видані організацією-векселедавцем продавцеві (постачальникові) при розрахунках за продані товари, продукцію, виконані роботи, надані послуги;

**При вивченні операцій з фінансовими інвестиціями аудитору необхідно перевірити:**

* 1. Наявність документів, які підтверджують право власності на фінансові інвестиції;
  2. Правильність віднесення активів підприємства до фінансових інвестицій та відповідність термінів їх погашення (строків отримання доходу);
  3. Правильність розмежування в обліку довгострокових та поточних фінансових інвестицій;
  4. Правильність формування вартості фінансових інвестицій при їх постановці на облік (за вимогами П(С)БО 12);
  5. Відповідність даних синтетичного та аналітичного обліку фінансових інвестицій;
  6. Правильність проведення та оформлення результатів інвентаризацій фінансових інвестицій;
  7. Дотримання податкового законодавства по операціях, пов’язаних з фінансовими інвестиціями;
  8. Дотримання зазначеного в наказі про облікову політику методу списання фінансових інвестицій;
  9. Правильність відображення в обліку операцій з погашення, викупу та продажу цінних паперів.
  10. Повноту розкриття інформації про фінансові інвестиції у примітках до фінансової звітності.
  11. Відповідність записів по рахунках 14 “Довгострокові фінансові інвестиції” та 35 “Поточні фінансові інвестиції” записам в Головній книзі та фінансовій звітності.
  12. Підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському обліку первісної та балансової вартості довгострокових фінансових інвестицій, а також результатів їх переоцінки;
  13. Вивчення законності проведення операцій з довгостроковими фінансовими інвестиціями;
  14. Вірогідність обліку фінансових інвестицій в асоційовані і дочірні підприємства.
  15. Перевірка правильності нарахування суми амортизації дисконту або премії і відображення даної операції в обліку для формування амортизованої собівартості фінансових інвестицій другої групи.

**Перевірка фінансових інвестицій починається з правильності визнання їх активом підприємства.** При цьому увага аудиторів концентрується **на умовах визнання фінансових інвестицій активами. До таких умов відносяться:**

* достовірне визначення їх вартості (П(С)БО № 12);
* наявність належно оформлених документів, підтверджуючих існування права у організації на фінансові вкладення і на видачу грошових коштів або інших активів, які слідують з цього права;
* перехід до організації фінансових ризиків, пов'язаних з фінансовими інвестиціями (ризик зміни ціни, ризик неплатоспроможності боржниками, ризик ліквідності і ін.);
* здатність приносити організації економічні вигоди (дохід) в майбутньому у формі відсотків, дивідендів або приросту їх вартості (у вигляді різниці між ціною продажу (погашення) фінансової інвестиції і його купувальною вартістю, в результаті його обміну, використання при погашенні зобов'язань організації, збільшення поточної ринкової вартості і тому подібне).

**Наступним кроком аудиту фінансових інвестицій є проведення їх інвентаризації.**

Особливість інвентаризації фінансових інвестиції полягає в тому, що вона проводиться шляхом перевірки наявності цінних паперів, перевірки в установчих та інших документах даних про паї та внески до статутних капіталів спільно створених підприємств і депозитаріїв.

**Під час інвентаризації цінних паперів встановлюється**:

* правильність їх оформлення;
* реальність вартості цінних паперів, що знаходяться на Балансі;
* збереження цінних паперів (шляхом співставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку);
* своєчасне і повне відображення в бухгалтерському обліку отриманих доходів по цінних паперах.

Інвентаризація цінних паперів проводиться за їх окремими видами, із складанням акту, в якому наводяться: номінальна та фактична вартість, строки погашення та їх загальна сума. Крім того перевіряється наявність обов’язкових реквізитів, щоб запобігти їх навмисній фальсифікації. Реквізити кожного цінного паперу порівнюються з даними описів (регістрів, книг), що зберігаються в бухгалтерії підприємства. Якщо такі цінні папери зберігаються в установі банку, то комісія проводить інвентаризацію за документами банку, що підтверджують їх прийняття.

**Інвентаризація цінних паперів, зданих на зберігання до спеціальних організацій** (банків-депозитаріїв, тобто спеціалізованих сховищ цінних паперів тощо), полягає в звірці залишків сум, які обліковуються на відповідних рахунках бухгалтерського обліку підприємства, з даними виписок банку-депозитарія.

Дані як про довгострокові, так і короткострокові фінансові інвестиції в цінні папери (акції, облігації тощо), депозити, статутні капітали інших підприємств наводяться в окремих інвентаризаційних актах, в яких вказується назва фінансової інвестиції (акції, облігації, паї, депозити тощо), дата і строк вкладення, номер і серія цінних паперів, назва документу, що підтверджує фінансові інвестиції (установчий договір, інші домовленості, виписки банків, накладні на передачу обладнання тощо), сума, вид вкладення.

При виявленні відхилень від наданих даних, поданих підприємством-клієнтом, аудитор направляє листа відповідного змісту керівнику підприємства з рекомендаціями про усунення виявлених недоліків.

**Наступний крок – перевірка правильності** оприбуткування фінансових інвестицій. Вона проводиться шляхом співставлення даних обліку з первинними документами. Для цього аудитору слід з’ясувати:

* шляхи надходження фінансових інвестицій на підприємство;
* чи оформлені відповідні договори купівлі-продажу;
* чи правильно зазначена первісна вартість в документах (з врахуванням вимог НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”);

При аудиті **фінансових інвестицій** аудитор **повинен перевірити формування їх собівартості та правомірність складових її елементів**.

При аудиті потрібно знати, якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на цінні папери власної емісії, то їх собівартість визначається за справедливою вартістю переданих цінних паперів, а якщо – шляхом обміну на інші активи, то собівартість визначається за справедливою вартістю цих активів.

Фінансові інвестиції, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, відображаються на дату балансу за їх собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестицій.

Втрати від зменшення корисності фінансових інвестицій відображаються у складі інших витрат одночасним зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій.

Фінансові інвестиції в асоційовані, дочірні підприємства та в спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільного підприємства) на дату балансу відображаються за вартістю, що визначена за методом участі в капіталі, тобто за вартістю, що визначається і урахуванням зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування, крім тих, що є результатом операцій між інвестором і об'єктом інвестування.

Аудитор повинен перевірити правомірність оцінки та обліку кожної фінансової інвестиції. Особливу увагу слід приділити визначенню їх балансової вартості та втрат, що зменшують корисність фінансових інвестицій.

**Зосередити увагу аудитору необхідно також на порядку формування первісної вартості довгострокових фінансових інвестицій.** Під час перевірки правильності та своєчасності оприбуткування довгострокових фінансових інвестицій, що надійшли, встановлюється правильність оформлення первинних документів, а також правильність відображення таких операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Крім того, звіряються первинні документи з придбання фінансових інвестицій з розрахунковими документами, які порівнюються з виписками банку.

За усіма незаконними надходженнями довгострокових фінансових інвестицій, переміщення за неправильно оформленими документами, а також за фактами несвоєчасно оприбуткованих довгострокових фінансових інвестицій у регістрах бухгалтерського обліку аудитор повинен з’ясувати причини порушень і визначити винних у цьому осіб і повідомити про це керівництво.

Важливо перевірити, наскільки правильно оформлено документацію встановлення відповідальності осіб за збереження фінансових інвестицій. Слід пересвідчитись, чи правильно ведеться синтетичний пооб’єктний облік довгострокових і поточних фінансових інвестицій у облікових регістрах.

**Якщо ж була безоплатна передача довгострокових** фінансових інвестицій, то треба пересвідчитися в обґрунтованості та економічній доцільності такої передачі.

Перевірка правильності проведення та відображення в обліку результатів переоцінки довгострокових фінансових інвестицій проводиться шляхом контролю переоцінки довгострокових фінансових інвестицій на дату балансу. Результати переоцінки мають знайти відображення у відповідних підтверджуючих документах (акти переоцінки, довідки або розрахунки бухгалтерії, експертні висновки). Перевірка проведення переоцінки здійснюється для всіх видів довгострокових фінансових інвестицій.

Перевірка визначення доходів за дивідендами, відсотками, що підлягають отриманню власниками цінних паперів проводиться за допомогою математичних розрахункових методів по кожному виду цінних паперів.

У таблиці наведені типові порушення згаданих вище стандартів, які використовуються аудиторами при перевірці фінансових інвестицій підприємства.

**Таблиця**

Порушення П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», які виявляються аудиторами при дослідженні документів, операцій і записів

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№ з/п** | **Питання, що досліджуються** | **Можливі порушення** | **Пункти П (С) БО** |
| 1 | Визнання фінансових інвестицій активом | Неправомірне визнання активом тих фінансових інвестицій, які неможливо достовірно оцінити, або тих, від використання яких немає можливості одержання економічних вигод | **П. 10** |
| 2 | Оцінка фінансових інвестицій при придбанні | Заниження собівартості фінансових інвестицій шляхом не включення до неї витрат, безпосередньо пов’язаних з їх  придбанням | **П. 4** |
|  |  | Неправомірне відображення справедливої вартості фінансових інвестицій, що здійснюються шляхом обміну на ЦП власної емісії | П. 5, Додаток до П(С)БО19 |
| Неправомірне відображення справедливої вартості фінансових інвестицій, що здійснюються шляхом обміну на інші активи | П. 6, Додаток до П(С)БО19 |
| **3** | Визнання доходів за дивідендами, % Роялті і ренти, що підлягають отриманню за  фінансовими інвестиціями | Відображення таких доходів у складі інших доходів, ніж фінансові | П.7 |
| **4** | Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу | Відображення фінансових інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення, на дату балансу за вартістю, іншою, ніж амортизована собівартість | П.П. 8, 10 |
| Відображення фінансових інвестицій, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, на дату балансу за методом участі у капіталі або за амортизованою собівартістю | П.9 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Відображення суми змін балансової вартості фінансових інвестицій, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, і фінансових інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення, у складі доходів від участі в капіталі, а не в складі інших фінансових доходів | П.П. 9, 10 |
| Помилки в обчисленні сум амортизації дисконту, премії та амортизованої собі- вартості фінансових інвестицій | П. 10 Дод. 1 |
| **5** | Відображення фі- нансових інвестицій у балансі | Неправомірне віднесення до довго- строкових інвестицій, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент, і які розміщені на період менше одного року | П. 17 |
| Неправомірне віднесення до поточних фін. інвестицій активів, які не можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент, або інвестицій, які здійснені на період більше одного року | П.33 |

# ТЕМА. Методика аудиту власного капіталу та зобов’язань

Мета, завдання та джерела інформації аудиту операцій з власним капіталом.

Міжнародний стандарт аудиту 200, 500, 550.

Аудит статутного капіталу. Аудит додаткового капіталу. Аудит резервного капіталу. Аудит вилученого капіталу. Аудит забезпечення майбутніх витрат і платежів.

Аудит нерозподіленого прибутку, його розподілу та непокритих збитків.

Аудит забезпечення майбутніх витрат і платежів. Аудит довгострокових і поточних зобов'язань.

# Мета, завдання та джерела інформації аудиту операцій з власним капіталом.

Власний капітал - це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

***Власний капітал*** = *Активи підприємства (1+2+3 розд. Акт.бал.* -

*Зобов'язання підприємства (2+3+4 розд. пасив.бал.).*

Сума власного капіталу, відображена у фінансовій звітності, показує лише облікову, а не ринкову вартість прав власників підприємства, оскільки залежить від застосованих методів оцінки активів та зобов'язань підприємства.

Власний капітал відповідно до П (С) БО 2 "Баланс" включає такі основні

# його види:

* зареєстрований (пайовий) капітал;
* капітал у дооцінках;
* додатковий капітал;
* резервний капітал;
* нерозподілений прибуток (непокритий збиток);
* вилучений капітал.

**Зареєстрований (пайовий) капітал. Його облік** здійснюється на рахунку 40 "Зареєстрований (пайовий) капітал".

**Даний рахунок** призначено для обліку та узагальнення інформації про стан і рух статутного й іншого зареєстрованого капіталу, пайового капіталу підприємства відповідно до законодавства і установчих документів, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу.

За кредитом рахунку 40 "Зареєстрований (пайовий) капітал" відображається збільшення зареєстрованого і пайового капіталу, а також надходження внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу, за дебетом - його зменшення (вилучення).

# Рахунок 40 "Зареєстрований (пайовий) капітал" має такі субрахунки:

401 "Статутний капітал"

402 "Пайовий капітал"

403 "Інший зареєстрований капітал"

404 "Внески до незареєстрованого статутного капіталу"

Метою аудиту згідно МСА 200, 500, 550 є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності. Це досягається через висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. 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 неупереджену інформацію відповідно до концептуальної основи. Аудит, проведений згідно з МСА та відповідними етичними вимогами, надає аудитору можливість формулювати таку думку

На субрахунку 401 "Статутний капітал" відображається статутний капітал господарських товариств, державних і комунальних підприємств. За кредитом субрахунку 401 "Статутний капітал" відображається збільшення статутного капіталу, за дебетом - його зменшення (вилучення). Сальдо на цьому субрахунку 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.

В акціонерних товариствах статутний капітал на момент створення не може бути менше суми еквівалентної 1250 мінімальним заробітним платам, а ТОВ — не менше суми, еквівалентної 100 мінімальним заробітним платам.

Оцінка внесків в статутний капітал здійснюється в грошовому еквіваленті за сумісною згодою учасників відповідно до статутних документів.

Внески засновників можуть бути в таких формах:

* майно та матеріали (обладнання, будівлі та матеріальні цінності);
* цінні папери (акції, облігації та інші);
* права на володіння природними ресурсами;
* права на володіння майном (будівлями, обладнанням);
* права на використання об'єктів інтелектуальної власності;
* грошові кошти.

Незалежно від типу підприємства і форми власності статутний капітал може зрости за рахунок:

* + безпосереднього приєднання до нього частини одержаного прибутку на приріст власних фінансових ресурсів;
  + введення в дію об'єктів капітальних вкладень за рахунок власних коштів;
  + індексації основних засобів у зв'язку з інфляцією, а згідно з діючим законодавством збільшує балансовий прибуток підприємства, який спрямовується на капітальні вкладення;
  + до оцінки оборотних засобів.

На субрахунку 402 "Пайовий капітал" відображається і узагальнюється інформація про суми пайових внесків членів

споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами. На субрахунку 403 "Інший зареєстрований капітал" відображається зареєстрований капітал інших підприємств, зокрема приватних підприємств, формування якого передбачено в установчих

документах.

На субрахунку 404 "Внески до незареєстрованого статутного капіталу" відображаються внески, які надходять для формування статутного капіталу, зокрема акціонерного товариства, після його оголошення і до реєстрації відповідних змін до установчих документів. Сальдо субрахунку 404 після реєстрації статутного капіталу в установленому порядку списується ( нульове) у кореспонденції із кредитом субрахунку 401 "Статутний капітал", а у разі якщо підприємству відмовлено у реєстрації статутного капіталу, у кореспонденції з дебетом субрахунку 404 відображаються операції з повернення активів, які надходили як внески. Для синтетичного обліку Капіталу у дооцінках призначено Рахунок 41 "Капітал у дооцінках" На даному рахунку обліковується і узагальнюється інформація про дооцінки (уцінки) необоротних активів і 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.

**Додатковий капітал обліковується на рах. 42 і відображає** емісійний дохід (сума, на яку вартість продажу акцій власної емісії перевищує їхню номінальну вартість), вартість безкоштовно отриманих необоротних активів, сума капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал, накопичені курсові різниці, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу та інші складові додаткового капіталу.

**Резервний капітал** *-* відображає суму резервів, що створюються за рахунок чистого прибутку підприємства відповідно до чинного законодавства або установчих документів. По дебету рахунку 43 відображається створення резервів, а по дебету - їх використання.

**Нерозподілені прибутки** - це прибутки, одержані в результаті господарсько-фінансової діяльності підприємства, зменшені на суму прибутків, використаних у звітному році, у тому числі нарахування податку на прибуток. Якщо є збитки, то сума збитку зменшує суму власного капіталу.

У бухгалтерському обліку нерозподілений прибуток або непокриті збитки відображаються на субрахунках рахунка 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)": 441 "Прибуток нерозподілений" або 442 "Непокриті

збитки". Розподіл прибутку в поточному періоді відображається на субрахунку 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді".

**Неоплачений капітал** відображає суму заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Ця сума наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

**Вилучений капітал** відображає фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників. Сума вилученого капіталу наводиться в дужках і підлягає вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу.

# При проведенні аудиту власного капіталу підприємства перевірці підлягають наступні основні питання:

1. Відповідність розміру статутного капіталу (сальдо рахунку 401 "Статутний капітал") його розміру, зафіксованому в установчих документах підприємства.
2. Наявність реєстрації емісії цінних паперів.
3. Відповідність сум заборгованості учасників по внесках у статутний капітал підприємства (дебетове сальдо рахунку 46 "Неоплачений капітал") сумі неоплаченого статутного капіталу.
4. Наявність аналітичного обліку статутного капіталу і його відповідність синтетичному обліку.
5. Повнота і своєчасність оприбуткування внесених учасниками внесків у статутний капітал (на підставі даних прибуткових касових ордерів, виписок банків та інших документів).
6. Інвентаризація майна і нематеріальних активів, внесених як вступний внесок у статутний капітал.
7. Обґрунтованість змін у статутному капіталі та в установчих документах підприємства.
8. Наявність і обґрунтованість величини резервного капіталу підприємства, створеного за рахунок прибутку відповідно до установчих документів.
9. Правильність відображення в балансі суми нерозподіленого прибутку на кінець поточного року.
10. Оцінка взаємозв'язку показників І розділу пасиву Балансу і Звіту про власний капітал (розділ 1 пасиву балансу залишок на початок року - коригування залишку в Звіті про власний капітал внаслідок переоцінки активів, чистого прибутку за звітний період, розподілу прибутку, внесків учасників, вилучення капіталу - залишок на кінець року).
11. Узагальнення виявлених відхилень в обліку власного капіталу в порівнянні з діючою законодавчою і нормативною базою й обґрунтування пропозицій щодо їх усунення.

Види робіт і процедури аудиту власного капіталу показано в таблиці 1.

Таблиця 1

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Складові**  **власного Капіталу** | **Види робіт, які піддягають перевірці** | **Процедури аудиту** |
| **1** | **2** | **3** |
| **Статутний капітал** | Аудит складу статутного капіталу | * Перевірка державної реєстрації випуску акцій * Перевірка відповідності видів і кількості розміщених акцій, заявлених у статуті * Перевірка дотримання максимально можливої величини   номінальної вартості привілейованих акцій у статутному капіталі |
| Аудит розміру статутного капіталу | * Перевірка дотримання встановленого законом мінімального розміру статутного капіталу * Перевірка обґрунтованості змін розміру статутного капіталу і   відображення цих змін на рахунках бухгалтерського обліку |
| Аудит сплати внесків до статутного  капіталу | * Перевірка обґрунтованості прийнятих форм сплати внесків і відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку * Перевірка дотримання строків оплати, передбачених статутом |
| **Додатковий капітал** | Аудит переоцінки майна | * Перевірка правильності розрахунку суми дооцінки (уцінки) майна і відображення її на рахунках бухгалтерського обліку * Перевірка правильності визначення величини збільшення (зменшення) зносу по переоцінених основних засобах і її   відображення в облікових регістрах |
| Аудит додаткового капіталу в частині коштів, накопи- чених у результаті розрахунків із  засновниками | * Перевірка правильності розрахунку емісійного доходу і його відображення на рахунках бухгалтерського обліку * Перевірка правильності визначення курсових різниць і їх відображення в бухгалтерському обліку |
| Аудит додаткового капіталу в частині безоплатно одержаних необоротних  активів | * Перевірка повноти оприбуткування безоплатно одержаних необоротних активів |
| **Резервний капітал** | Аудит правильності створення і правомірності використання  резервного капіталу | * Перевірка дотримання передбаченого статутом розміру правомірності використання коштів резервного капіталу * Перевірка дотримання передбаченого законодавством розміру щорічних відрахувань до резервного капіталу, порядку відображення операцій на бухгалтерських-рахунках |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Нерозподілений**  **прибуток (непокритий збиток)** | Аудит обґрунтованості показника нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) | * Перевірка достовірності розрахунку і відображення на рахунках бухгалтерського обліку нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) звітного року (за результатами аудиту в цілому на підприємстві) * Перевірка достовірності розрахунку і відображення на рахунках бухгалтерського обліку нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) минулих років (за результатами аудиту в цілому на підприємстві) * Перевірка правильності відображення в бухгалтерському обліку і звітності помилок, допущених у минулих роках |
| **Вилучений капітал** | Аудит правомірності вилучення, перепродажу й анулювання власних акцій | * Перевірка правомірності викупу акцій, правильності їх оцінки та відображення в обліку і реєстрі акціонерів * Перевірка правомірності та правильності оцінки проданих акцій, їх відображення в обліку і в реєстрі акціонерів * Перевірка правомірності анулювання акцій, їх відображення в бухгалтерському обліку, реєстрі акціонерів та звітності |
| **Неоплачений капітал** | Аудит інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу | * Перевірка правомірності й правильності відображення в бухгалтерському обліку неоплаченого капіталу * Перевірка своєчасності й правильності відображення в бухгалтерському обліку погашення неоплаченого капіталу |

## Рис.13. Види робіт і процедури аудиту власного капіталу

**Важливим елементом аудиту статутного капіталу є його інвентаризація, яка** полягає в підтвердженні сальдо по аналітичному обліку за кожним учасником. Тобто інвентаризацією виявляються по відповідних документах залишки, ретельно вивчається обґрунтованість сум, що обліковуються на таких рахунках, встановлюються терміни виникнення зобов'язань підприємства перед власниками, реальність часток засновників у статутному капіталі.

При цьому можуть **бути виявлені факти, коли внеском** до статутного капіталу є основні засоби, виробничі запаси, які непридатні до використання (несправні, неякісні), або нематеріальні активи, що не мають практичної цінності.

**Аудит операцій з додатковим капіталом варто проводити за наступними етапами, які базуються на** перевірці правильності створення додаткового капіталу на підприємстві, а саме:

а) шляхом приросту вартості майна при переоцінці; б) шляхом безоплатного отримання майна;

в) шляхом додаткової емісії акцій або підвищення їх номінальної вартості за рахунок різниці між продажною і номінальною вартістю акцій при реалізації у випадках, якщо продажна перевищує номінальну.

**При аудиті резервного капіталу** необхідно приділити увагу тому, з яких джерел походить його формування, якою є його величина згідно з

установчими документами, чи відповідає вона законодавче встановленим нормам.

В Україні розмір резервного капіталу не повинен бути меншим 25 % величини статутного капіталу. Причому розмір щорічних відрахувань до резервного капіталу також передбачають установчі документи, однак він має бути не менше 5 % суми чистого прибутку, отриманого за результатами звітного періоду.

В світовій практиці гранична сума резервного (запасного) капіталу коливається від 10 до 40 % статутного капіталу.

**В аудиторському висновку, стосовно власного капіталу, обов’язково наводиться особлива інформація про емітента.** Це - інформація про будь-які дії, що можуть вплинути на фінансово-господарський стан емітента та призвести до значної зміни вартості його цінних паперів**. До особливої інформації належать відомості про:**

- прийняття рішення щодо розміщення цінних паперів на суму, що перевищує 25 відсотків статутного капіталу (засновники акціонерного товариства у будь-якому випадку зобов'язані бути утримувачами акцій на суму, не менше 25% статутного фонду і строком, не менше двох років);

* + прийняття рішення про викуп власних акцій;
  + факти лістингу / делістингу цінних паперів на фондовій біржі;
  + отримання позики або кредиту на суму, що перевищує 25 відсотків активів емітента;
  + зміну складу посадових осіб емітента;
  + зміну власників акцій, яким належить 10 і більше відсотків голосуючих акцій;
  + рішення емітента про утворення або припинення діяльності його філій, представництв;
  + рішення вищого органу емітента про зменшення статутного капіталу;
  + порушення справи про банкрутство емітента, винесення ухвали про його санацію;
  + рішення вищого органу емітента або суду про припинення діяльності або банкрутство емітента.

Аудитор одержує особливу інформацію від замовника шляхом направлення на його адресу письмового запиту. Письмовий запит може мати нижченаведений вигляд:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Просимо Вас додатково до аудиторського запиту для формування Аудиторського висновку за 200\_ р. надати нижченаведену інформацію: | | | |
|  | Запитання | Відповідь |  |
| Прийняття рішення про розміщення цінних паперів на |  |  |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | суму, що перевищує 25 відсотків статутного капіталу |  |  |
| Прийняття рішення про викуп власних акцій |  |  |
| Факти лістингу / делістингу цінних паперів на фондовій  біржі |  |  |
| Отримання позики або кредиту на суму, що перевищує  25 відсотків активів емітента |  |  |
| Зміну складу посадових осіб емітента |  |  |
| Зміну власників акцій, яким належить 10 і більше  відсотків голосуючих акцій |  |  |
| Рішення емітента про утворення, припинення його філій,  представництв |  |  |
| Рішення вищого органу емітента про зменшення  статутного капіталу |  |  |
| Порушення справи про банкрутство емітента, винесення  ухвали про його санацію |  |  |
| Рішення вищого органу емітента або суду про  припинення або банкрутство емітента |  |  |
| З повагою,  (ПІБ аудитора) | | | |

# При проведенні аудиту власного капіталу типовими є наступні порушення:

1. кредитовий залишок по рахунку 401 «Статутний капітал» не відповідає сумі статутного капіталу, затвердженого в установчих документах. Такими документами можуть бути статут суб'єкта господарювання, установчий договір, протоколи зборів засновників, свідоцтво про державну реєстрацію, документи, що пов'язані з приватизацією та акціонуванням підприємств, а також інші документи, які підтверджують право власності засновників на майно, що вноситься в оплату придбаних ними акцій при реєстрації підприємства. Повнота внесення вкладів засновників контролюється шляхом порівняння його розміру (по кредиту рахунку 40) з величиною заборгованості власників (учасників) по внесках до статутного капіталу (рахунок 46 «Неоплачений капітал»). Зміна розміру статутного капіталу можлива лише після внесення відповідних змін до статутних документів підприємства.
2. невідповідність внесків засновників у статутний капітал чинному законодавству (Частина статутного капіталу, що залишилася несплаченою, підлягає сплаті протягом першого року діяльності товариства. Якщо учасники протягом першого року діяльності товариства не сплатили повністю суму своїх вкладів, товариство повинне оголосити про зменшення свого статутного капіталу і зареєструвати відповідні зміни до статуту в установленому порядку або прийняти рішення про ліквідацію товариства);
3. не здійснення переоцінки необоротних активів та фінансових інструментів. При цьому аналізують рахунок 41 «Капітал в дооцінках». Якщо

підприємство не проводить дооцінку (уцінку) - це свідчить про невірне відображення в обліку даних, оскільки відбувається моральний та фізичний знос, а також інфляційні процеси.

1. невірне відображення суми емісійного доходу, безкоштовно отриманих необоротних активів. Дане порушення виявляють шляхом аналізу рахунка 42 «Додатковий капітал», коли сума по рахунку 42 перевищує суму по рахунку 401.
2. необгрунтоване збільшення статутного капіталу за рахунок завищення вартості матеріальних цінностей, нематеріальних активів, які вносяться до статутного капіталу. Документами, які слугують підтвердженням даних фактів мають бути рішення власника чи розрахунок з бухгалтерії. Таке порушення може виникати і навмисно, для того, щоб підняти рівень підприємства над конкуруючими.
3. невнесення чи неповне внесення засновниками часток до статутного капіталу. При цьому також варто здійснити перевірку наведених у п.1 установчих документів.
4. неправильне визначення часток, які підлягають поверненню після ліквідації підприємства. Слід проаналізувати рішення ліквідаційної комісії, накладні, акти передачі, видаткові касові ордери
5. несвоєчасне внесення змін до реєстру акціонерів. Це може бути зроблено з метою зниження виплати дивідендів або ж несвоєчасною їх виплатою. Слід уважно вивчити реєстр акціонерів
6. несвоєчасне оформлення вибуття і приймання нових засновників, акціонерів - варто перевірити реєстр акціонерів. Зокрема при такому порушення акціонерам можуть не надаватись можливість ознайомлення з статутом товариства та іншими внутрішніми актами, ненадання балансів, звітів про результати діяльності. При цьому можуть не повідомляти акціонерів про час та місце проведення зборів. Думаю, що таке можуть здійснювати з метою подвійного перепродажу акцій.
7. невиплати дивідендів за привілейованими акціями. Можна аналізувати виписки банку, при цьому переглянути договори на банківське обслуговування , накази та розпорядження виконавчої дирекції, рішення Ради директорів.
8. неправильне визначення часток, які вносяться засновниками до статутного капіталу. При такому порушення варто перевірити документи які підтверджують внесення часток засновників до статутного капіталу в грошовій, натуральній, нематеріальній формах чи у вигляді цінних паперів

# 2. Аудит довгострокових і поточних зобов’язань.

**Зобов'язання визнається**, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення. Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду.

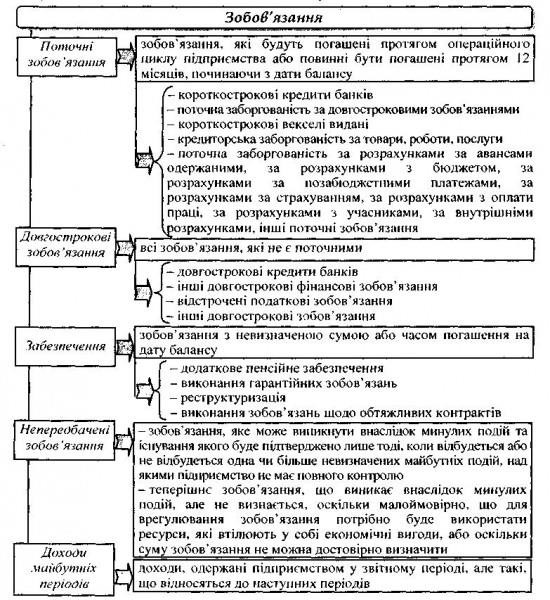
# на:

**З метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються**

- довгострокові;

-поточні;

* непередбачені зобов'язання.
  + доходи майбутніх періодів.



**Поточні зобов'язання** - зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

**Довгострокові зобов'язання** - всі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями.

# Поточні зобов'язання включають:

- короткострокові кредити банків;

* + - поточну кредиторську заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, за товари, роботи, послуги, за розрахунками з

бюджетом, у тому числі з податку на прибуток, за розрахунками зі страхування, за розрахунками з оплати праці, за розрахунками з учасниками, за розрахунками із внутрішніх розрахунків; короткострокові векселі видані;

* + - поточні забезпечення;
    - інші поточні зобов'язання.

# До довгострокових зобов'язань належать:

* + - довгострокові кредити банків;
* інші довгострокові зобов'язання;
* відстрочені податкові зобов'язання;
* довгострокові забезпечення.

# Перевіряючи правильність ведення обліку зобов'язань і розкриття інформації про них у балансі підприємства, аудитор повинен мати на увазі наступне:

1. У балансі відображаються тільки реальні зобов'язання.
2. Якщо для якого-небудь зобов'язання на дату балансу не дотримуються умови, за якими воно визначається і відображається в обліку і звітності згідно з П(С)БО 11, таку статтю слід виключити зі складу зобов'язань і списати з балансу.
3. Одночасно зі зменшенням загальної суми зобов'язань визначається дохід звітного періоду.
4. У податковому обліку списання кредиторської заборгованості проводиться з нарахуванням усіх необхідних платежів згідно з податковим законодавством.
5. У бухгалтерському обліку окремі зобов'язання залежно від їх виду обліковуються на рахунках класів 4,5 і 6.
6. Якщо частина довгострокових зобов'язань підлягає погашенню протягом поточного року .(протягом 12 місяців з дати складання річного звіту), ця частина довгострокового боргу кваліфікується як короткострокова заборгованість.
7. Особливість формування балансової оцінки довгострокових зобов'язань полягає у використанні методу дисконтування.
8. Поточні зобов'язання .обліковуються й відображаються в балансі за сумою погашення.
9. Інформація про зобов'язання повинна бути розкрита в примітках до фінансової звітності згідно з П(С)БО 11.

**При аудиті правильності ведення обліку зобов'язань** і розкриття інформації про них у звіті про фінансовий стан підприємства **завданнями аудиту** є:

* оцінка стану розрахунково – платіжної дисципліни за всіма видами розрахунків з кредиторами підприємства;
* встановлення достовірності даних бухгалтерського обліку операцій із зобов’язаннями;
* встановлення наявності, правильності оформлення і дотримання умов договорів та інших документів, що визначають права та обов’язки сторін з постачання матеріальних запасів, виконання робіт;
* встановлення причин утворення заборгованості, давності її виникнення і реальності отримання;
* встановлення своєчасності розрахунків з бюджетом, перерахування заборгованості кредиторам.

**Аудит довгострокових зобов'язань** передбачає здійснення перевірки правильності обліку даних і узагальнення інформації про:

* + заборгованість підприємства банкам по отриманих від них кредитах, що не підлягає погашенню протягом операційного циклу або дванадцяти місяців з дати балансу;
  + заборгованість підприємства щодо зобов'язань із залученням позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки;
  + суми податку на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах у результаті тимчасової різниці між обліковою і податковою базами оцінки;
  + заборгованість по виданих довгострокових векселях і розповсюджених облігаціях.

Така перевірка передбачає **контроль наступних основних питань**: 1.Наявності аналітичного обліку і його відповідності даним

синтетичного обліку;

При цьому аудитор повинен переконатися в тому, що аналітичний облік довгострокових зобов'язань ведеться в розрізах, передбачених Інструкцією про застосування Плану рахунків:

* + довгострокових позик – у розрізі кожного кредиту (позику) окремо по термінах погашення кредиту (позик);
  + довгострокових векселів, виданих - по кожному виданому векселю;
  + довгострокових зобов'язань по облігаціях – по їх видах і термінам погашення;
    - довгострокових зобов'язань з оренди – по кожному орендодавцю й об'єкту орендованих необоротних активів;
* відстрочених податкових зобов'язань – по видах активів або зобов'язань, між оцінками яких для відображення в балансі і цілей оподатковування виникла різниця;
* інших довгострокових зобов'язань – по кожному кредитору і виду залучених коштів.

1. Своєчасності переказу короткострокових (відстрочених) позик до складу довгострокових зобов'язань,
2. Правильності відображення і перекладу частини довгострокових

зобов'язань (яка підлягає погашенню протягом поточного року) до складу поточних зобов'язань;

1. Правильності визначення суми відстроченого податкового зобов'язання;
2. Обґрунтованості суми (оцінки) довгострокового зобов'язання з фінансової оренди згідно з П(С)БО 14 "Оренда"
3. Правильності використання кореспонденції рахунків по операціях з довгостроковими зобов'язаннями;
4. Правильності і повноти розкриття інформації про довгострокові зобов'язання в примітках до фінансової звітності.

**При аудиті поточних зобов'язань по розрахунках з бюджетом, страхуванню і по позабюджетних платежах а**удитор повинен з'ясувати, за якими платежами і податками підприємство веде розрахунки і перевірити:

1. Правильність визначення суми з кожного податку і платежу

* вирахування оподатковуваної бази;
* застосування ставок;
* розрахунків сум, що підлягають перерахуванню;
* використання пільг.

2 Своєчасність перерахування внесків за податками і обов'язковими платежами.

1. Правильність відображення в бухгалтерському обліку операцій по нарахуванню і сплаті податків і обов'язкових платежів.
2. Відповідність даних аналітичного обліку записам у реєстрах синтетичного обліку, Головній книзі і балансі.

# Аудит забезпечення майбутніх витрат і платежів

**Згідно з П(С)БО 11 "Зобов'язання" забезпечення** – це зобов'язання, точна сума яких не може бути визначена до настання певної дати або невідомий час їх погашення на дату складання балансу. Забезпечення можуть створюватися для відшкодування майбутніх витрат на:

* виплату відпусток працівникам;
* додаткове пенсійне забезпечення;
* виконання гарантійних зобов'язань;
* реструктуризацію;
* виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо.

# Перевіряючи даний розділ обліку, аудитор повинен приділити увагу наступним питанням:

1. Контролю правильності й правомірності нарахування суми забезпечень.
2. Перевірці правомірності використання забезпечень відповідно до їх цільового призначення.
3. Перевірці правильності відображення в обліку операцій по нарахуванню й використанню забезпечень.
4. Перевірці відповідності даних аналітичного й синтетичного обліку

забезпечень.

1. Оцінці реальності забезпечень, показаних у балансі:

* чи дійсно по всіх видах забезпечень існує ймовірність погашення майбутніх зобов'язань;
* чи сторновані суми нарахованих забезпечень, для яких відсутня імовірність погашення майбутніх зобов'язань.

1. Контролю правильності й повноти розкриття інформації з кожного виду забезпечень у примітках до фінансової звітності відповідно до вимог П(С)БО 11 "Зобов'язання".

# У процесі вивчення кредиторської заборгованості з'ясовується:

* причини виникнення заборгованості, давність виникнення та реальність погашення у встановлений термін;
* відповідність документального оформлення операцій вимогам нормативних актів;
* правильність класифікації наявної заборгованості;
* повнота відображення операцій, по яких виникають зобов'язання, у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Вивчення зазначених питань здійснюється у такій послідовності.

Запити на підтвердження заборгованості.

Аудит розрахунків з кредиторами доречно провести аналогічно аудиту дебіторської заборгованості, тобто методом надіслання запитів. Для цього необхідно виконати попередні аудиторські процедури:

* відібрати суми до підтвердження;
* підготувати документ для контролю за запитами;
* підготувати запити та зробити їх копії;
* ознайомити представника підприємства із складеними запитами.

Підтвердження без запитів.

У деяких випадках аудитор має право прийняти рішення про недоцільність надсилання підтверджень та застосувати альтернативні процедури з метою перевірки реальності кредиторської заборгованості. Причини прийняття такого рішення можуть бути різними. Наприклад, кредиторська заборгованість несуттєва для звітності, або аудитор впевнений, що застосування запитів не буде ефективним. Якщо для перевірки дебіторської заборгованості запити на підтвердження не використовуються, у робочих документах необхідно відобразити причини.

Тести відсікання.

Аудитор підтверджує не тільки реальність заборгованості, але також своєчасність її відображення. Тому необхідно виконати тести відсікання. Вони полягають у перевірці операцій по одержанню запасів та послуг у період перед датою балансу і після неї. Необхідно провести звірку дат, що зазначені у документах на одержання та у регістрах бухгалтерського обліку.

# Аудит короткострокових кредитів банків

Предметом аудиту кредитів та позик є правові основи надання кредитів, їх використання та повернення. Мета аудиту кредитів та позик полягає в одержані аудиторських доказів, що підтверджують:

* правильності їх класифікації;
* цільового використання кредитів;
* повноти та своєчасності погашення;
* правильності нарахування суми процентів за кредит та періоду їх списання.

Аудитор повинен перевірити наявність договорів кредитування на відповідність умов, що ними передбачені, діючому законодавству. Кредитний договір може бути укладений як шляхом складання одного документу, так і шляхом обміну листами, що підписані позичальником та кредитором. Угода про кредитування повинна містити суму кредиту, термін його надання, ставку за користування грошима у передбачений термін та у разі несвоєчасного погашення. У виняткових випадках банком здійснюється відстрочення погашення кредиту з підвищенням відсоткової ставки. Таке відстрочення має бути оформлене додатковою угодою, що є невід'ємною частиною кредитного договору.

Окремим питанням є вивчення цільового використання кредиту. Необхідно перевірити, чи не використовувався кредит на покриття збитків господарської діяльності, або на формування та збільшення статутного фонду. Аудитор повинен також перевірити повноту, своєчасність погашення кредиту, правильність нарахування відсотків у відповідності з умовами

кредитного договору.

Якщо кредит надано в іноземній валюті додатково перевіряється правильність відображення операцій у національній валюті та розрахунку курсовою різниці.

# Аудит кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги

Основними завданнями аудиту даної ділянки обліку є перевірка вірогідності і законності облікових даних про стан розрахунків з кредиторами за товари, роботи, послуги, дотримання підприємством-клієнтом розрахунково-фінансової дисципліни, а також установлення реальної величини кредиторської заборгованості.

Для рішення зазначених задач аудитор повинен виконати наступні основні контрольні процедури:

1. Встановити наявність і правильність оформлення документів (договорів, контрактів), які визначають права та обов'язки сторін з постачання матеріальних ресурсів і виконання підрядних робіт.
2. Перевірити наявність аналітичного обліку (по кожному постачальнику і підряднику в розрізі кожного документа (рахунка) на оплату).
3. Перевірити повноту обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками:

* використовуючи метод зустрічної перевірки;
* зіставляючи між собою дані первинних документів, аналітичного обліку (з кожного виду розрахунків) і синтетичного рахунка 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" у Головній книзі;
* порівнюючи залишки за рахунком 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" у Головній книзі з залишками за балансовою статтею "Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги".

1. Перевірити реальність утворення і документальну обґрунтованість заборгованості за кожним постачальником і підрядником:

* оприбуткування товарно-матеріальних цінностей, отриманих постачальників;
* вірогідність пред'явлених підрядниками рахунків до оплати з прикладеними до них актами про виконані роботи;
* правильність застосування постачальниками і підрядниками ЦІМ, тарифів за послуги (зіставлення цін, тарифів, зазначених у рахунках постачальників і підрядників з цінами, зазначеними в укладених договорах).

1. Перевірити правильність складання кореспонденції рахунків з операцій виникнення, погашення і списання кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги.
2. Проконтролювати виконання постачальниками договір них зобов'язань і використання підприємством-клієнтом своїх прав у випадку порушень умов договорів постачання.
3. Перевірити розрахунки за претензіями, пред'явленими до Постачальників і підрядників за невиконання договірних зобов'язань (Недопоставку товарно-матеріальних цінностей, завищення цін і тарифів, Неналежну якість поставлених товарів тощо):

* обґрунтованість кожної претензії;
* своєчасність і правильність оформлення документації з пред'явлених претензій;
* причини відмов постачальників у задоволенні претензій; протоколи розгляду претензійних справ в арбітражному суді.

# ТЕМА. Аудит фінансової безпеки

Поняття фінансової безпеки підприємства та її загроз. Діагностування фінансової безпеки підприємства.

Міжнародний стандарт аудиту 315, 706.

Мета, завдання, джерела інформації, нормативно-правова база аудиту. План і програма аудиту. Об’єкти аудиту.

Методика і практика формування інформації за стадіями облікового процесу і контролю для потреб управління фінансовою безпекою суб’єкта господарювання з урахуванням професійного судження.

Аналітичні процедури аудиту в стратегії забезпечення фінансової безпеки підприємства.

**Поняття фінансової безпеки підприємства та її загроз.**

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

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

При перевірці аудитор повинен встановити, чи дотримується на підприємстві загальні вимоги національних стандартів при складанні фінансової звітності .

Аудитор своїм висновком підтверджує якісні характеристики фінансової звітності (твердження керівництва), встановлені П(С)БО. Якісні характеристики визначають ступінь корисності інформації, що наведена у фінансових звітах. П(С)БО виділяє чотири основні якісні характеристики фінансової звітності: дохідливість, доречність, достовірність та зіставність. Якісні характеристики фінансової звітності досягаються за рахунок дотримання принципів її підготовки. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні ґрунтується на таких принципах, як: обачності; повного висвітлення; автономності; послідовності; безперервності; нарахування та відповідності доходів і витрат;превалювання змісту над формою; історичної(фактичної) собівартості;єдиного грошового

вимірника;періодичності.

# Мета аудиту фінансової звітності :

1. Перевірка відповідності заповнення форм фінансової звітності вимогам діючого законодавства.
2. Перевірка правильності визначення фінансового результату.
3. Перевірка узгодження показників різних форм фінансової звітності.
4. Перевірка достатності та повноти розкриття інформації у Примітках.
5. Формування висновку про достовірність фінансової звітності та дійсність відображення фінансового стану підприємства.

# В процесі аудиту фінансової звітності аудитор повинен зробити висновок щодо:

* 1. відповідності бухгалтерського обліку та прийнятої на підприємстві облікової політики вимогам нормативних і законодавчих документів, які регламентують порядок його ведення в Україні;
  2. відповідності фінансової звітності тим якісним характеристикам, принципам підготовки та подання, які передбачені нормативними й законодавчими документами в Україні;
  3. достовірності повноти та точності відображення у звітності активів, зобов’язань, власних коштів і фінансових результатів діяльності підприємства за певний період.

Згідно МСА 315 інформаційна система, включаючи пов’язані бізнес- процеси, що стосуються фінансового звітування, та повідомлення інформації. Аудитор повинен отримати розуміння інформаційної системи, включаючи пов’язані бізнес-процеси, що стосуються фінансового звітування, включаючи такі питання:

1. класи операцій у діяльності суб’єкта господарювання, які є значними для фінансової звітності;
2. процедури у рамках як системи інформаційних технологій (ІТ), так і ручної системи для ініціалізації, запису, обробки, коригування цих операцій у разі потреби перенесення до Головної книги та відображення у фінансовій звітності;
3. відповідні бухгалтерські записи, підтвердна інформація та окремі рахунки у фінансовій звітності, які використовуються для ініціалізації, запису, обробки та реєстрації операцій; це включає виправлення неправильної інформації, а також те, як інформація переноситься до Головної книги. Записи можуть вестися вручну або в електронній формі;
4. як інформаційна система реєструє події та умови, які не є бухгалтерськими операціями, але які є значущими для фінансової звітності;
5. процес фінансового звітування, який застосовується для складання фінансової звітності суб’єкта господарювання, включаючи значні облікові оцінки та розкриття;
6. заходи контролю проводок, включаючи нестандартні проводки, які роблять для реєстрації нетипових, незвичайних операцій або коригувань.

Таке розуміння інформаційної системи, що стосується фінансової звітності, повинно включати такі аспекти цієї системи, які стосуються розкритої у фінансовій звітності інформації, яку було отримано як із Головної книги та допоміжних книг, так і з інших джерел.

**Для досягнення основної мети аудитор повинен вивчити**: 1)відповідність фінансової звітності в цілому всім вимогам, які

висуваються до її оформлення;

1. відсутність у звітності суперечливої інформації та узгодженість різних форм між собою;
2. наявність підстав для включення у звітність наведених у ній сум; 4)правильність та обґрунтованість методології оцінки активів і пасивів; 5)правильність підрахунку окремих статей звітності;
3. наявність підстав для віднесення певної суми до тієї статті, до якої вона включена;
4. відображення операцій у звітних формах того звітного періоду, в якому вони були здійснені;
5. відповідність сум окремих операцій даним, наведеним у первинних документах, регістрах аналітичного та синтетичного обліку, відповідність їх підсумків даним, наведеним у Головній книзі та звітності;
6. узгодженість даних річної фінансової звітності з даними квартальної та поточної звітності;
7. наявність можливості постійного функціонування підприємства.

Аудиторська перевірка проводиться у відповідній послідовності. Кожен аудитор самостійно вибирає послідовність своїх дій, виходячи з особливостей діяльності клієнта й умов укладеного договору.

# Перевірка фінансової звітності проводиться в такій послідовності:

* формальна перевірка;
* аналітична перевірка;
* перевірка по суті.

***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 підприємству, 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.

Після проведення формальної перевірки 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.

Для загальної характеристики підприємства слід провести фінансовий аналіз його показників, вивчити їх у динаміці, в порівнянні з середньогалузевими показниками. З метою проведення такого аналізу рекомендується складання порівняльного аналітичного балансу, до якого входять основні агреговані показники балансу підприємства (показники платоспроможності, фінансової стійкості, ліквідності, автономності, маневреності оборотних засобів, кредитоспроможності тощо).

Далі необхідно перевірити зіставлення і взаємозв’язок показників, відображених у різних формах фінансової звітності; зіставлення показників, відображених у формах фінансової звітності та зведених регістрах синтетичного та аналітичного обліку та зведених первинних документах.

Слід відмітити, що аналіз відносних показників можливо зробити і за допомогою інтерпретації фінансових звітів .

Інтерпретація звітів компанії заснована головним чином на аналізі відносних показників. Обліково-бухгалтерські відносні показники стисло характеризують окремі звітні дані та зв’язують ці дані одне з одним. Завдяки цим показникам, ми одержуємо картину діяльності підприємства у вигляді невеликого числа ключових параметрів.

Не дивлячись на те, що відносні показники дають корисну інформацію, її неможливо вважати повною і на 100% надійною. Відносні показники відбивають лише частину усього комплексу даних.

**Методика складання програми аудиту фінансової звітності**

До етапів перевірки фінансової звітності відносяться:

* перевірка правильності заповнення адресної частини;
* визначення виду діяльності підприємства (необхідне для правильного розмежування доходів і витрат підприємства за основною та іншою діяльністю);
* аудит правильності заповнення звітності за формою: наявність усіх передбачених показників, відсутність підчисток і виправлень;
* логічна перевірка показників звітності з метою визначення ділянок у звітності з най інформаційнішим ризиком, тобто, де найвірогідніша можливість прояву шахрайства чи помилок в обліку і звітності;
* залежно від цього визначають ті операції і активи, які повинні бути перевірені ретельніше, і ті, де є можливість довіритись інформації клієнта;
* рахункова перевірка, яка проводиться зіставленням і перевіркою взаємозв'язаних показників, відображених у різноманітних формах бухгалтерської звітності;
* аудиторська перевірка показників форм фінансової звітності;
* встановлення суттєвості виявлених відхилень у показниках фі- нансової звітності.

**Аудит бухгалтерського балансу доцільно виконувати в такій послідовності**: перевіряють правильність перенесення залишків минулого року на початок року, маючи на увазі, що залишки на кінець року повинні відповідати залишкам на початок року. Якщо така відповідність відсутня, то потрібно з'ясувати причини відхилень (переоцінка, перегрупування статей балансу в новому році та ін.). Про зміст змін і відхилень повинно бути пояснення у пояснювальній записці до річного звіту. Далі зіставляють статті балансу з оборотним балансом, оборотний баланс — з Головною книгою, дані Головної книги — з відповідними журналами-ордерами, машинограмами. Тут же перевіряють точність визначення залишків на синтетичних і аналітичних

рахунках (вибірково). По рахунках розрахунків повинно бути розгорнуте сальдо. Суми статей матеріальних активів, розрахунків повинні бути підтверджені матеріалами інвентаризацій.

**Перелік аудиторських процедур які можливо застосувати** при перевірці Балансу:

1. Перевірка наданого балансу на арифметичну точність
2. Зведення відповідності залишків у Головній книзі із даними балансу (на підставі робочих документів по іншим розділам аудиту)
3. Перевірка відповідності залишків на початок звітного року залишкам на кінець минулого року
4. У разі зміни залишків внаслідок виправлення помилок минулих періодів

– ретельна перевірка характеру помилок, їх впливу на звітність, адекватності внесених змін.

1. Складання пробного балансу на кінець звітного періоду та порівняння його з наданим на перевірку
2. Визначення тимчасових та постійних різниць
3. Розрахунок відстрочених податкових активів або зобов'язань
4. Порівняння розрахованих відстрочених податкових активів або зобов'язань з даними підприємства
5. Складання переліку коригуючих бухгалтерських записів 10.Складання переліку виправлень залишків за балансовими рахунками 11.Оцінка різниць, виявлених аудитором

# Аудит правильності складання балансу базується на таких ос- новних моментах:

* + дані статей балансу на початок періоду повинні відповідати даним балансу на кінець попереднього періоду. При зміні вступного балансу на початок року у порівнянні зі звітними даними за попередній рік повинні бути надані відповідні пояснення;
  + дані статей балансу на кінець звітного періоду повинні бути обґрунтовані результатами інвентаризації;
  + суми статей балансу за розрахунками із фінансовими, податковими органами, установами банків повинні бути звірені з ними і бути тотожними;
  + дані кінцевого балансу повинні відповідати оборотам і залишкам на рахунках Головної книги чи іншого аналогічного реєстру бухгалтерського обліку на кінець звітного року;
  + 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.

# Перелік аудиторських процедур які можливо застосувати при перевірці Звіту про фінансові результати:

1. Перевірка наданого звіту на арифметичну точність.
2. Складання пробного звіту про фінансові результати (на підставі робочих документів по іншим розділам аудиту).
3. Порівняння пробного звіту про фінансові результати з наданим на перевірку та аналіз відхилень.
4. Перевірка розрахунку прибутковості акцій
5. Перевірка відповідності даних звіту про фінансові результату в частині даних за відповідний період минулого року
6. У разі зміни показників внаслідок виправлення помилок минулих періодів – ретельна перевірка характеру помилок, їх впливу на звітність, адекватності внесених змін.
7. Узгодження певних показників звіту про фінансові результати з даними балансу

# Перелік аудиторських процедур які можливо застосувати при перевірці Звіту про рух грошових коштів:

1. Перевірка наданого звіту на арифметичну точність
2. Перевірка правильності класифікації статей звіту
3. Узгодження показників звіту про рух грошових коштів з показниками інших форм фінансового звіту

**Аудитору необхідно розглядати “Звіт про рух грошових коштів”** у взаємодії зі “Звітом про фінансові результати”, що допоможе отримати інформацію для аналізу:

* + обсягів, структури і джерел отримання грошових коштів та основних напрямків їх використання;
  + спроможності підприємства розрахуватися за своїми поточними зобов’язаннями;
  + достатності отриманого прибутку для обслуговування поточної діяльності;
  + впливу надходжень і видатків грошових коштів підприємства на його фінансову стійкість;
  + достатності власних коштів підприємства для обслуговування інвестиційної діяльності, виплати дивідендів власникам та відсотків інвесторам і кредиторам;
  + можливості грошових надходжень та платежів у майбутньому тощо.

# Перелік аудиторських процедур які можливо застосувати при перевірці Звіту про власний капітал:

1. Перевірка наданого звіту на арифметичну точність
2. Перевірка достовірності статей звіту про власний капітал (на підставі робочих документів по іншим розділам аудиту)
3. Узгодження показників звіту про власний капітал з показниками інших форм фінансового звіту

# Аудит концепції діючого підприємства

Відповідно до МСА 570 "Безперервність діяльності підприємства" (далі МСА 570) аудитор при перевірці фінансової звітності зобов'язаний сформулювати висновок про можливість підприємства продовжувати безперервно функціонувати в найближчому майбутньому.

Для формулювання адекватного висновку про можливість подальшого функціонування підприємства необхідно зібрати і проаналізувати великий обсяг доречної інформації. МСА 570 не пропонують проведення спеціальних процедур, спрямованих винятково на виявлення умов і подій, що вказують на наявність проблем подальшого функціонування підприємства. Отже, досить звичайних процедур, що дозволяють сформулювати адекватний висновок. **До таких процедур можна віднести:**

* Аналітичні процедури. Результати аналітичних процедур дозволяють виявити негативні тенденції, проблеми з ліквідністю і кредитоспроможністю, повільну оборотність оборотних активів і проблеми з погашенням боргів;
* Огляд наступних подій. Певні події після дати закінчення звітного періоду можуть підтвердити несприятливі тенденції, відображені у фінансовій звітності за період, що перевіряється. До таких подій відносяться зниження ринкових цін на основну продукцію, припинення кредитування на прийнятних умовах, утрата майна по об'єктивних причинах, банкрутство основних клієнтів чи їхня ліквідація з інших причин;
* Перевірка виконання підприємством умов боргових зобов'язань. Порушення боргових зобов'язань свідчить про ускладнення в діяльності. У такій ситуації необхідно з'ясувати, чи немає домовленості із зв'язаними сторонами про надання тимчасової фінансової допомоги з метою відновлення платоспроможності в кризовий період;
* Запит юридичній службі підприємства. Відповіді юристів на запити про судові позови можуть указати на можливість фінансових утрат внаслідок претензій до низької якості продукції (позови покупців), порушень податкового законодавства чи колізій в ньому (адміністративні і судові оскарження рішень органів ГНС) та ін.
* Ознайомлення з протоколами зборів. Протоколи зборів власників, ради директорів чи інших органів керівництва можуть містити неупереджену інформацію, з якої випливають: ризик втрати основних кредиторів; ризик втрати основних постачальників і покупців; недостатність виробничих запасів і трудових ресурсів; ризик суттєвих втрат внаслідок запланованих високо витратних і малоефективних проектів; тенденція керівництва до заміни кваліфікованого управлінського персоналу
* Опитування співробітників підприємства. Інформація, отримана в процесі усних бесід, може позначити й інші проблеми, але для формування висновку вона вимагає підтвердження з більш достовірних джерел.

Одним із важливих завдань аудиту є оцінка можливості підприємства – об’єкта аудиту продовжувати безперервну діяльність протягом певного періоду, як мінімум один рік. **Для досягнення такої мети аудитором оцінюється ймовірність його банкрутства.**

Для оцінки фінансової стійкості та платоспроможності застосовуються певні показники – коефіцієнти, які можна викласти у вигляді таблиці 1

**Таблиця 1 .**

**Основні показники для аналізу та оцінки економічного потенціалу підприємства за звітний період**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№ з/п** | **Показник** | **Формула розрахунку: ф. 1 – Звіт про фінансовий стан, ф. 2 – Звіт про сукупний дохід, ф. 5 – Примітки до фінансових звітів р. – рядок відповідної форми** | **Нормативне значення** |
| **1. Аналіз стану економічного потенціалу підприємства** | | | |

*продовження таблиці 1.*

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1.1 | Загальна сума коштів, валюта звіту про фінансовий стан, еко-  номічний потенціал | | ф. 1 р. 1300 або 1900 | Збільшення |
| 1.2 | Величина основних засобів | | ф. 1 р. 1010 | Збільшення |
| 1.3 | Коефіцієнт зносу основних  засобів | | ф. 1р. 1012: ф. 1р. 1011 | Зменшення |
| **Показник характеризує, яка частина основних засобів зношена, амортизована** | | | | |
| 1.4 | Коефіцієнт оновлення основних засобів | | ф. 5р.260(гр. 5):ф. 1р. 1011 (гр. 4) | Збільшення |
| **Показник вказує, яка частина основних засобів підприємства протягом року була оновлена (змінена)** | | | | |
| 1.5 | Коефіцієнт вибуття основних засобів | | ф. 5 р. 260 (гр. 8): ф. 1р. 1011 (гр. 3) | Менш, ніж ко- ефіцієнт оновлення основних |
| **Показує, яка частина основних засобів протягом періоду вибула з підприємства** | | | | |
| **2. Аналіз ефективності використання економічного потенціалу підприємства** | | | | |
| **Оборотність активів – відносний показник, який вказує, скільки чистого доходу припадає на одиницю активів, що брали участь у отриманні доходу** | | | | |
| 2.1 | Коефіцієнт оборотності  активів | ф. 2 р. 2000: ф. 1 (р. 1300, гр. 3 + р. 1300, гр.  4): 2 | | Збільшення |
| 2.2 | Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості | ф. 2 р. 2000: ф. 1 (ф. 1р. 1900 гр. 3 + ф. 1 р.  1900 гр. 4): 2 | | Збільшення |
| 2.3 | Коефіцієнт оборотності дебіторської  заборгованості | ф. 2 р. 2000 : (сума рядків 1125 - 1155 гр. 3 +  сума рядків 1125 - 1155 гр. 4) :2 | | Збільшення |
| 2.4 | Строк погашення дебіторської  заборгованості | Тривалість періоду, дні: коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості,  показник 2.3 | | Зменшення |
| 2.5 | Строк погашення  кредиторської заборгованості | Тривалість періоду, дні: коефіцієнт  оборотності кредиторської заборгованості, показник 2.2 | | Зменшення |
| 2.6 | Коефіцієнт оборотності  матеріальних запасів | ф. 2 р. 2050: ф.1 (сума рядків від 1100 - 1110,  гр. 3 + сума рядків від 1100 - 1110, гр. 4): 2 | | Збільшення |
| 2.7 | Коефіцієнт оборотності основних фондів  (фондовіддача) | ф. 2 р. 2000: ф.1 (р. 1011, гр. 3 + ф. 1 р. 1011,гр.4):2 | | Збільшення |
| 2.8 | Коефіцієнт оборотності власного капіталу | ф. 2 р. 2000: ф. 1 (р. 1495 гр. 3 + р. 1495 гр.  4): 2 | | Збільшення |
| **3. Аналіз рентабельності діяльності підприємства** | | | | |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 3.1. | Коефіцієнт рентабельності активів | ф. 2 р. 2350 або р. 2355: ф.1 (р. 1300, гр. 3 +  р. 1300, гр. 4): 2 | **>о,**  Збільшення |
| 3.2. | Коефіцієнт рентабельності власного капіталу | ф. 2 р. 2350 або р. 2355: ф.1 (р. 1495, гр. 3 +  р. 1495, гр. 4): 2 | **>о,**  Збільшення |

**Фінансовий стан підприємства** вважається стійким за наявності таких умов:

1. Власні кошти є в необхідній кількості , яка визначається нормами у фінансовому плані, й використовуються за призначенням .
2. Сума власних коштів є достатньою для того, щоб розраховуватись за товари.
3. Прискорюється оборотність обігових коштів.
4. Безперебійно і своєчасно здійснюються розрахунки з банками, фінансовими органами, постачальниками та іншими дебіторами.

Якщо аудитор прийшов до висновку, що подальше функціонування підприємства неможливо (чи сумнівно), те він повинен обговорити з адміністрацією підприємства ситуацію і взяти участь у розробці заходів для рішення проблеми.

# У плани керівництва можуть входити різні заходи. Наприклад:

* + реалізувати активи;
  + взяти кредити;
  + скоротити чи призупинити певні витрати.

Після проведення всіх запланованих процедур, одержання необхідної інформації і її аналізу, аудитор складає висновок про ймовірність постійної діяльності підприємства.

Якщо, на думку аудитора, були отримані достатні аудиторські докази, що підтверджують можливість постійної діяльності в найближчому майбутньому, аудитор не модифікує аудиторський висновок.

У випадку наявності сумнівів у можливості подальшого функціонування підприємства необхідно відобразити цей факт у відповідному модифікованому висновку: умовно-позитивному чи негативному. Вид висновку залежить від множини факторів, глибину й суттєвість впливу яких оцінює аудитор.